



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě – pobočka v Olomouci rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu JUDr. Michala Jantoše a soudkyň Mgr. Barbory Berkové a JUDr. Markéty Fialové ve věci

žalobkyně: **B. a. s., IČO X**
sídlem Z. 254/6, X O.
zastoupená advokátem JUDr. Michalem Novákem
sídlem Tyršova 231, 570 01 Litomyšl

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno

o žalobě na přezkum rozhodnutí ze dne 29. 8. 2023, č. j. 29041/23/5300-21443-707161,

takto:

- I. Žaloba **se zamítá.**
- II. Žádný z účastníků **nemá právo** na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:
A) Vymezení věci

1. Finanční úřad pro Olomoucký kraj (dále „správce daně“) po provedené daňové kontrole třemi dodatečnými platebními výměry ze dne 2. 6. 2022 doměřil žalobkyni za zdaňovací období srpen, září a říjen 2018 daň z přidané hodnoty vždy ve výši 105 000 Kč a stanovil penále 21 000 Kč.
2. Správce daně zjistil, že žalobkyně uzavřela se společností A. P. s. r. o. (od 27. 3. 2019 Č. s. r. o., dále jen „A. P.“) dne 2. 11. 2017 Smlouvu o spolupráci, v níž se A. P. zavázala zajistit pro

žalobkyni partnerství na soutěži Česká Miss 2018 a účast loga žalobkyně na vybraných sportovních akcích A. P. Za poskytnuté služby pak vystavila žalobkyni v srpnu, září a říjnu 2018 daňové doklady se základem daně vždy 500 000 Kč, na jejichž základě pak žalobkyně uplatnila za uvedená zdaňovací období nároky na odpočet daně ve výši vždy 105 000 Kč, tj. celkem 315 000 Kč. Správce daně ale dospěl k závěru, že žalobkyně nerozptýlila jeho pochybnosti a neprokázala splnění podmínek pro vznik nároku na odpočet daně ve smyslu § 72 odst. 1 a § 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDPH“), konkrétně přijetí zdanitelných plnění od deklarovaného dodavatele A. P. a rozsah těchto přijatých plnění.

3. Žalovaný v záhlaví označeným rozhodnutím zamítl odvolání žalobkyně a napadená rozhodnutí správce daně potvrdil. Po doplnění dokazování v odvolacím řízení dospěl žalovaný oproti správci daně k závěru, že žalobkyně sice prokázala přijetí plnění v předmětných zdaňovacích obdobích od A. P., tj. od osoby povinné k dani v postavení plátce DPH, setrval však na závěru, že neprokázala předmět a rozsah takto přijatých zdanitelných plnění.

B) Žaloba a vyjádření žalovaného

4. Žalobou se žalobkyně domáhala zrušení napadeného rozhodnutí. Žalobní body soud stručně shrnuje takto:
 - a) Žalobkyně v daňové kontrole předložila obsáhlou fotodokumentaci průběhu reklamy, čímž je prokázán minimálně předmět plnění. Nelze po ní spravedlivě požadovat, aby vyfotila každý jednotlivý banner či reklamu. Pokud žalovaný vyhodnotil tyto důkazy jako nedostačující, měl získat další dokumentaci při své vyhledávací činnosti nebo výslechy svědků. Žalobkyní uchované listiny jsou dostatečné pro doložení celého procesu od objednání, přes provedení až po zaplacení služeb. Pokud chtěl správce daně zkoumat jednotlivé pro žalobkyni již nadbytečné materiály, měl jí rozhodnutím uložit záznamní povinnost podle § 97 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, jinak jí nemůže klást tyto skutečnosti k tíži. Pochybnosti správce daně o tom, zda plnění skutečně poskytla osoba uvedená na daňovém dokladu či zda je poskytnuta v deklarovaném rozsahu, nepostačují k unesení důkazního břemene ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu. Z hlediska DPH je nerozhodné, zda bylo plnění fakticky uskutečněno a zda subjekty transakce plní své daňové povinnosti (NSS 7 Afs 28/2013). Správce daně ani žalovaný nezpochybnili, že dotčená plnění byla uskutečněna a zaplacená. Požadavky žalovaného na specifikaci předmětu a rozsahu plnění byly excesivní až šikanózní. Po daňovém subjektu nelze vyžadovat, aby byl schopen zdokladovat a pamatovat si každou drobnost při uskutečňování zdanitelného plnění před několika lety. Správce daně a žalovaný selektivně nepřihlédli k důkazům a tvrzením podporujícím skutkovou verzi žalobkyně.
 - b) Pochybnosti žalovaného o výši žalobkyní vynaložených nákladů na reklamu ve výši cca 1 % dosahovaných výnosů, nejsou pochopitelné. Realizovaná reklama měla pozitivní dopad na podnikání žalobkyně v podobě růstu tržeb a zisků v dalších letech. Náklady na reklamu při akcích s celostátním zásahem dosahují u reklamních partnerů desítek milionů korun a běžně se využívají zprostředkovatelské agentury. Žalovaný nemohl argumentovat možnou výší ceny reklamy, neověřil-li, v jakých částkách se v obdobných případech náklady na reklamu pohybují. Také nemohl argumentovat cenou a rozsahem plnění sjednaného mezi A. P. a společností M. E., a. s., neboť tyto skutečnosti nebyly žalobkyni známe. Pokud žalovaný zpochybnil předmět a rozsah plnění od A. P., musel především vysvětlit své

pochybnosti o obchodních vztazích mezi A. P. a M. E., což neučinil. Pokud by správce daně pochybnosti o výši cen prokázal, musel by pak uznat výdaj a tím také DPH v minimální nutně vynaložené výši.

- c) Žalovaným uváděné nedostatky Smlouvy o spolupráci nemají vliv na její platnost a neměly by být v tomto kontextu vykládány k tíži žalobkyně.
 - d) Žalovaný odmítl provést žalobkyní navržené výsledky dalších svědků (M. D., M. Ch. a R. S.) bez relevantního odůvodnění, jen na základě nepodložené domněnky, že by tito svědci nebyli schopni odstranit pochybnosti o předmětu a rozsahu plnění uskutečněných společností A. P. Tito svědci pracovali pro M. E., a. s. na akci Česká Miss 2018, fotograf R. S. by mohl mít fotografie prokazující propagaci žalobkyně, takže by byli schopni zbývající pochybnosti o předmětu a rozsahu plnění odstranit. Žalovaný není s to předvídat, o jakých skutečnostech by tyto osoby byly schopny svědčit. Návrh žalobkyně na opakování výsledku J. Ch. byl oprávněný, neboť správce daně se zaměřil pouze na prokazování osoby, která měla předmětná plnění dodat. Pochybnosti o předmětu a rozsahu plnění vyjádřil až žalovaný, a tudíž by měl být svědek vyslechnut znovu se zaměřením otázek právě k předmětu a rozsahu zdanitelných plnění. Rovněž nelze klást žalobkyni k tíži její neúčast u výsledku svědků, neboť se jedná o její právo, nikoli povinnost.
 - e) Zahájení daňové kontroly bylo nezákonné, jelikož správce daně měl před jejím zahájením vyzvat žalobkyni k podání dodatečného daňového tvrzení.
5. Žalovaný navrhl zamítnutí žaloby a odkázal na jednotlivé konkrétní pasáže odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí, v nichž se s obsahově shodnými námitkami vypořádal.

C) Posouzení věci krajským soudem

6. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v mezích žalobních bodů dle § 75 odst. 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“), přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování žalovaného (§ 75 odst. 1 s. ř. s.). Krajský soud ve věci rozhodl bez nařízení jednání v souladu s § 51 odst. 1 s. ř. s.
7. Mezi účastníky je nesporné, že žalobkyně prokázala přijetí blíže nespécifikovaných zdanitelných plnění ve zdaňovacích obdobích srpen, září a říjen 2018 od plátce DPH, společnosti A. Předmětem sporu je to, zda žalovaný unesl důkazní břemeno o existenci důvodných pochybností ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu a zda žalobkyně následně unesla důkazní břemeno stran předmětu a rozsahu těchto přijatých zdanitelných plnění.

Důkazní břemeno

8. Jelikož žalovaný v kapitole III. napadeného rozhodnutí již k otázce důkazního břemene v daňovém řízení podrobně shrnul a správně vyložil právní úpravu i relevantní judikaturu, nebude již soud totéž dopodrobna opakovat a akcentuje jen skutečnosti významné pro vypořádání žalobního bodu a). Jak již uvedl žalovaný v odst. [15] napadeného rozhodnutí, podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu *správce daně prokazuje skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem*, což ale podle konstantní judikatury NSS neznamená prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností. Správce daně není povinen prokázat, že se obchodní transakce neuskutečnila tak, jak to tvrdí daňový subjekt, či prokázat namísto daňového subjektu, jak se transakce uskutečnila. Aby správce

Shodu s prvopisem potvrzuje M. Ch.

daně unesl své důkazní břemeno, je povinen prokázat (pouze) to, že o souladu se skutečností existují vážné a důvodné pochyby.

9. Podle žalobkyně pochybnosti správce daně o tom, zda plnění uvedená na daňovém dokladu byla poskytnuta v deklarovaném rozsahu, nepostačují k unesení důkazního břemene ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu. V tom se však žalobkyně mylí.
10. V Případě prokázání oprávněnosti nároku na odpočet DPH, konkrétní obsah důkazního břemene vychází zejména z § 72 odst. 1 věty první ZDPH, podle něhož má plátce daně nárok na odpočet daně, pokud přijatá zdanitelná plnění použije pro uskutečnění své ekonomické činnosti, a z § 73 odst. 1 ZDPH, dle kterého pro uplatnění nároku na odpočet daně je plátce povinen mít daňový doklad. Dle § 29 odst. 1 písm. f) ZDPH musí daňový doklad obsahovat též údaj o rozsahu a předmětu zdanitelného plnění (viz i čl. 226 odst. 6 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2016 o společném systému daně z přidané hodnoty). *Předmětem plnění* je přitom dle krajského soudu v případě reklamního plnění nutno rozumět konkrétní formu prezentace (ústně, písemně, prostřednictvím jakého jiného média, včetně specifikace adresátů prezentace), *rozsahem* pak kvantitativní určení popsaného předmětu (specifikované množství a časovým určením prezentace ústní nebo realizované prostřednictvím jiného média, včetně určení jeho umístění).
11. V odst. 33 rozsudku NSS ze dne 26. 9. 2024, č. j. 6 Afs 168/2023-44 NSS shrnul dosavadní judikaturu vykládající rozsah důkazního břemene v případě prokazování podmínek nároku na odpočet DPH takto: *„Uvedené formální podmínky pro přiznání nároku na odpočet je nutno vykládat v souladu s judikaturou zdejšího soudu tak, že „prokazování nároku na odpočet daně je sice prvotně záležitostí dokladovou, současně je však třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním. Proto ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi nemusí být podkladem pro uznání nároku na odpočet, není-li zároveň prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo, resp. došlo tak, jak je v dokladech deklarováno“ (rozsudek NSS ze dne 27. 1. 2012, č. j. 8 Afs 44/2011–103). Jestliže je předmět a rozsah zdanitelného plnění uveden na daňovém dokladu natolik obecným způsobem, že není seznatelné, co bylo předmětem plnění a v jakém rozsahu bylo plnění poskytnuto, má plátce daně povinnost prokázat, o jaký předmět plnění se jednalo a v jakém rozsahu bylo plnění uskutečněno (viz rozsudek NSS ze dne 13. 7. 2007, č. j. 5 Afs 165/2006-133). Rozsahem plnění se obecně rozumí množství dodaného zboží či poskytnutých služeb (viz rozsudek NSS ze dne 9. 8. 2021, č. j. 6 Afs 235/2020-76). Od něho se odvíjí výše plnění (jeho hodnota) uvedená na daňovém dokladu. Určení konkrétního rozsahu přijetí zdanitelných plnění je pro nárok na odpočet daně nezbytné. Již samotné neprokázání rozsahu plnění postačuje k neuznání nároku na odpočet daně (rozsudky NSS ze dne 20. 10. 2015, č. j. 6 Afs 78/2015–42, ze dne 22. 11. 2017, č. j. 6 Afs 8/2017–48, či ze dne 11. 6. 2021, č. j. 4 Afs 402/2020–63, bod 32, a ze dne 4. 2. 2021, č. j. 7 Afs 224/2020–31, bod 15).*
12. Na základě uvedeného lze konstatovat, že prokázání konkrétního předmětu a rozsahu poskytnutého zdanitelného plnění bylo pro přiznání žalobkyní nárokovaných odpočtů DPH nezbytné a požadavek správce daně, resp. žalovaného, aby žalobkyně svou důkazní povinnost splnila, nelze označit za excesivní ani šikanózní.
13. Předně je třeba odmítnout tvrzení žalobkyně, že pochybnosti o předmětu a rozsahu předmětných zdanitelných plnění vyjádřil teprve žalovaný. Pravdivost tohoto tvrzení vyvrací výzva správce č. j. 105596/21/3108-61563-810129, doručená žalobkyni dne 29. 1. 2021, v níž správce daně mj. uvedl, že ze Smlouvy o spolupráci není zřejmé, jakou konkrétní formou, v jakém rozsahu a na jakých akcích mělo být prezentováno logo žalobkyně, a

následně tytéž pochybnosti zopakoval i v kontrolním zjištění a zprávě o daňové kontrole. Není tedy pravdou, že by správce daně zpochybňoval toliko deklarovaného dodavatele. Naopak, již správce daně sděloval v průběhu daňové kontroly žalobkyni, že mu zejména není zřejmé, co konkrétně jí A. P. měla poskytnout a co reálně poskytla, a to s ohledem na nekonkrétní vymezení předmětu plnění na fakturách (uvedeno jen „*Fakturujeme vám dle smlouvy*“) a ve Smlouvě samotné, v níž je uvedeno pouze to, že se žalobkyně stane partnerem soutěže Česká Miss 2018, její logo se bude účastnit na vybraných sportovních akcích společnosti A. P., přičemž A. P. disponuje právy pro umístění loga žalobkyně v soutěži Česká Miss 2018 a pro své partnery se exkluzivně účastní vybraných sportovních akcí, a dále že se A. P. Smlouvou zavazuje zajišťovat pro žalobkyni reklamu a propagaci v rámci soutěže Česká Miss 2018 a že se zavazuje převzít si „*připravený reklamní materiál a umístit jej*“. Tyto nejasnosti pak podle správce daně prohloubily zjištěné chyby ve Smlouvě (částka a označení smluvních stran) a zejména rozpory mezi zněním Smlouvy a výpovědí J. Ch., jednatele společnosti A. P., který uvedl, že společnost A. P. právy pro umístění loga žalobkyně v soutěži Česká Miss 2018 vůbec nedisponovala, jakož i tvrzení žalobkyně samotné, že fakturovaná plnění nijak neověřovala, a dále nepotvrzení umístění reklamy žalobkyně ani spolupráce s A. P. jako zprostředkovatele reklamy ze strany zástupce M. E. Již správce daně také ve zprávě o daňové kontrole poukázal na to, že příloha č. 1 ke Smlouvě o spolupráci taktéž neobsahuje informace o tom, zda předmětná plnění měla být žalobkyni zprostředkována společností A. P., jak uvedl svědek J. Ch., či poskytnuta, jak vyplývá ze znění Smlouvy o spolupráci, a není zde ani konkretizováno, jaká měla být forma poskytnuté či zprostředkované reklamy, a v jakém rozsahu tyto služby žalobkyně přijala.

14. Žalovaný, jak je již uvedeno výše, v odvolacím řízení toliko korigoval závěr správce daně v tom, že na rozdíl od správce daně označil za prokázané, že se (nějaké) zdanitelné plnění mezi žalobkyní a A. P. uskutečnilo, nicméně pochybnosti o obsahu a rozsahu tohoto plnění podle žalovaného přetrvaly. K tomuto závěru přiměly žalovaného zejména důkazy akcentované žalobkyní v žalobě v podobě fotodokumentace zobrazující loga žalobkyně na LCD displejích na castingu O. O. B. a na semifinále v hotelu A. P. (včetně fotografií zachycujících účast jednatele žalobkyně v castingové porotě v O. O. B.), a dále výpovědi svědků, kteří přítomnost loga žalobkyně na akci Česká Miss 2018 potvrdili. Žalovaný proto konstatoval, že prezentace loga žalobkyně na soutěži Česká Miss 2018 proběhla, tj. uskutečnilo se zdanitelné plnění, jinými slovy lze říct, že se žalobkyni dostalo nějaké reklamy, resp. propagace, označil za prokázané i to, že poskytovatelem těchto plnění byla A. P., nicméně neshledal tyto důkazy dostatečné k prokázání předmětu a rozsahu všech zdanitelných plnění, za která měla žalobkyně společnosti A. P. podle vystavených faktur zaplatit. Následně po doplnění dokazování v odvolacím řízení pak žalovaný konstatoval, že ani výpovědi Ing. E. Č. a P. K. ml. (členka a předseda představenstva společnosti M. E.) a P. D. (spoluorganizátora soutěže Česká Miss 2018) nepřispěly k odstranění pochybností o tom, zda předmětem žalobkyní přijatých zdanitelných plnění bylo poskytnutí, anebo zprostředkování reklamy, a ani k odstranění pochybností o tom, jaká byla forma těchto plnění a v jakém rozsahu tyto služby žalobkyně přijala.
15. Krajský soud k tomu uvádí, že údaj o předmětu plnění a o rozsahu plnění je v posuzovaném případě skutečně natolik obecný, že z něj nelze dovodit, jaké konkrétní plnění bylo žalobkyni poskytnuto a v jakém rozsahu, čímž jsou dány skutečně závažné pochybnosti o úplnosti a průkaznosti daňových dokladů, na jejichž základě žalobkyně uplatnila nárok na odpočet. V odst. 18 rozsudku ze dne 9. 8. 2021, č. j. 6 Afs 235/2020-76, se kterým se krajský soud plně ztotožňuje, NSS uvedl: „...*předmět a rozsah plnění nemusejí být na daňovém dokladu*

Shodu s prvopisem potvrzuje M. Ch.

uvedeny vyčerpávajícím způsobem, stále je však nutno trvat na tom, aby bylo patrné a určité, za jaká konkrétní plnění (v jakém množství a rozsahu) byla cena účtována tak, aby bylo možno ověřit, že účtovaná cena právě tomuto plnění a jeho rozsahu odpovídá.“ V posuzované věci ale ze Smlouvy ani její přílohy není vůbec zřejmé, jakou konkrétní formou, v jakém rozsahu mělo být logo žalobkyně prezentováno. Žalobkyně tedy nemohla unést ani své prvotní důkazní břemeno předložením daňových dokladů a správce daně zcela opodstatněně poukázal na základní obsahové nedostatky daňových dokladů a vydal výzvu k prokázání skutečností. Bylo pak na žalobkyni, aby jinými důkazními prostředky prokázala předmět a rozsah plnění, k němuž se jednotlivé daňové doklady vztahují. To se jí však nepodařilo. Její jednatel uvedl, že nezjišťoval, kdo disponoval právy pro umístění reklamy a nemá zdokumentováno, kdo byl jejím skutečným dodavatelem, logo žalobkyně předal jednateli společnosti A. P., načež cit: „oni nás reklamovali v novinách, časopisech, na internetu, facebooku i na castinzích. Nevím, kde ještě všude.“; přičemž odkazoval na zcela nekonkrétní údaje ve Smlouvě o spolupráci.

16. Krajský soud dále souhlasí s žalovaným, že žalobkyní předložená fotodokumentace prokazuje jen to, že blíže nekonkretizovaná prezentace loga žalobkyně na soutěži Česká Miss 2018 byla uskutečněna. Nelze přitom přisvědčit názoru žalobkyni, že vyhodnotil-li žalovaný tyto důkazy jako nedostačující (ve vztahu k předmětu a rozsahu přijatých zdanitelných plnění), měl získat další dokumentaci při jeho vyhledávací činnosti nebo prostřednictvím výslechu svědků, neboť daňové řízení není ovládáno vyšetřovací zásadou (srov. již rozsudek NSS ze dne 9. 2. 2005, č. j. 1 Afs 54/2004-125, č. 1022/2007 Sb. NSS). Správce daně není povinen aktivně vyhledávat důkazy svědčící pro tvrzení daňového subjektu, jak se žalobkyně myl domnívá. Naopak, primární aktivita v předkládání důkazů ohledně žalobkyní tvrzených skutečností spočívá na ní, coby daňovém subjektu (srov. § 92 odst. 3 daňového řádu).
17. Správce daně ani žalovaný přitom po žalobkyni nevyžadovali, aby předložila „každý banner“, nýbrž aby tvrdila a prokázala, jaký byl předmět a rozsah zdanitelných plnění, za něž bylo fakturováno. To však žalobkyně ani přes výzvy neupřesnila. NSS přitom v judikatuře, na kterou žalovaný odkázal, opakovaně zdůrazňuje, že je odpovědností daňového subjektu, aby způsob svého podnikání a způsob, jakým provádí své obchody a jakým je dokumentuje, uzpůsobil tak, aby byl schopen unést břemeno tvrzení i břemeno důkazní ohledně skutečností, které tvrdí v daňovém přiznání.
18. Nelze také souhlasit s žalobkyní v tom, že bylo povinností správce daně uložit jí záznamní povinnost ve smyslu § 97 odst. 2 daňového řádu. Předně se jedná o zvláštní záznamní povinnost, kterou lze uložit pouze fakultativně a v případech, kde celková činnost daňového subjektu vykazuje známky úmyslného krácení daně (viz důvodová zpráva k § 97 daňového řádu). Nadto je žalobkyně povinna vést obecnou záznamní povinnost dle § 100 ZDPH a takto stanovená zvláštní záznamní povinnost by nepřispěla k odstranění již vzniklých pochybností.

Cena reklamy

19. Žalobní bod b), jehož podstatou je výtky žalobkyně proti nepodložené argumentaci žalovaného cenou předmětné reklamy, je zcela lichý, neboť žalovaný v napadeném rozhodnutí cenou reklamy vůbec neargumentoval a žádné pochybnosti o přiměřenosti ceny reklamy ani o absenci využití přijatého plnění k uskutečňování ekonomické činnosti žalobkyně do výčtu pochybností ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu nezahrnul.

Ostatně ani tak učinit nemohl, neboť vytkl žalobkyni, že mu není vůbec zřejmé, co konkrétně měla za zaplacenou cenu obdržet. Nebyl-li žalovanému zřejmý obsah a rozsah žalobkyní přijatých zdanitelných plnění, což zcela jednoznačně vyjádřil, nemohl jí logicky klást k tíži jakákoli zjištění o ceně reklamy, neboť neměl s čím žalobkyní přijatá plnění od A. P. porovnávat. Žalovaný tedy ani nemohl z jiných zdrojů ověřovat, v jakých částkách se v obdobných případech takové náklady na reklamu a propagaci pohybují, neboť samotný případ žalobkyně nebyl žalobkyní konkrétně popsán.

20. Odkaz žalobkyně na rozsudek NSS ze dne 25. 6. 2000, č. j. 9 Afs 332/2018-31, je tudíž také zcela lichý, neboť se týká úpravy základu daně podle § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5. zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, tedy o rozdílu mezi cenou sjednanou mezi jinak spojenými osobami a cenou obvyklou v běžných obchodních vztazích.
21. Druhý v tomto bodě žalobkyní zmíněný rozsudek NSS sp. zn. 2 Afs 92/2018 krajský soud na stránkách www.nssoud.cz nenalezl, tudíž se k němu nemůže vyjádřit. Nicméně dovozovala-li z něj žalobkyně v žalobě, že jí měl být uznán výdaj a tím také DPH alespoň v minimálně nutně vynaložené výši, je třeba k takto obecně vyjádřené žalobní námitce jen konstatovat, že problematika tzv. esenciálních výdajů může být relevantní toliko při posuzování neuznání nákladů při doměrování daně z příjmů, nikoli však v případě uplatňování nároku na odpočet DPH. Žalovaný k tomu též ve vyjádření k žalobě přílehlavě uvedl, že *„nesplnění formálních a hmotněprávních podmínek nároku na odpočet daně dle § 72 a § 73 ZDPH nelze daňovému subjektu přiznat nárok na odpočet z dotčených plnění jako celek. Jiná situace může nastat u daňového subjektu, který uplatňuje nárok na odpočet daně jen v částečné výši, pokud použije přijaté zdanitelné plnění i pro jiné účely než pro účely, které zakládají nárok na odpočet DPH. Příslušná výše odpočtu DPH v částečné výši se stanoví postupem podle § 75 ZDPH v poměrné výši, nebo podle § 76 ZDPH ve výši krácené. Tato situace však není případ žalobce.“*
22. Pro úplnost soud k otázce ceny přijatých zdanitelných plnění uvádí, že žalovaný v napadeném rozhodnutí toliko při shrnutí zjištění a závěrů správce daně shrnul obsah výpovědi svědkyně K. K., která měla zajišťovat realizaci prezentace jednotlivých firem na soutěži Česká Miss 2018 a která uvedla, že žalobkyně byla na uvedené soutěži prezentována, avšak nejednalo se o významného partnera, neboť s žalobkyní nikdy nekomunikovala, přičemž k vysvětlení pozice jednotlivých partnerů v soutěži předložila balíček plnění soutěže Česká Miss 2018, z něhož vyplývá, že partner soutěže Česká Miss 2018 musel vynaložit na finanční spolupráci plnění v hodnotě do 260 000 Kč, oficiální partner do 575 000 Kč a hlavní partner do 1 100 000 Kč. Dále žalovaný odkázal na výpověď svědka O. B., který měl zajišťovat komunikaci mezi A. P. a M. E., z níž vyplynulo, že žádná spolupráce mezi uvedenými společnostmi nebyla a že logo žalobkyně bylo na jmenované soutěži umístěno, avšak neměl povědomost o tom, kdo toto umístění zajišťoval, pouze jednatelem společnosti A. P. předal jednu z asi tří vizitek společnosti M. E., za což mu bylo umožněno účastnit se soutěže Česká Miss 2018. Následně žalovaný shrnul, že výpovědi svědků nerozptýlily pochybnosti správce daně o obsahu a rozsahu žalobkyní přijatých zdanitelných plnění, neboť K. K. a P. K. mladší nepotvrdili, že by byla žalobkyně skutečně partnerem soutěže, což by odůvodňovalo cenu fakturovanou žalobkyní společností A. P. Ani v této pasáži napadeného rozhodnutí tedy žalovaný nehodnotil konkrétní výši vynaložených nákladů na reklamu žalobkyně, nýbrž jen odůvodňuje své pochybnosti.
23. Obsah smluvních ujednání mezi A. P. a M. E. nebyl žalovaným kladen k tíži žalobkyně (srov. bod [58] napadeného rozhodnutí), naopak žalovaný v bodě [40] rozhodnutí dal

Shodu s prvopisem potvrzuje M. Ch.

žalobkyni výslovně za pravdu, že o těchto ujednáních nemusela mít povědomost. Svůj závěr, že zpochybnil-li žalovaný předmět a rozsah plnění od A. P., musel především vysvětlit své pochybnosti o obchodních vztazích mezi A. P. a M. E., žalobkyně v žalobě nijak blíže nevysvětlila a krajskému soudu není zřejmé, proč by tomu tak mělo být. Současně lze odkázat na pochybnosti, které právě zjištění o obsahu spolupráce mezi A. P. a M. E. prohloubily, neboť bylo zjištěno, že společnost A. P. na základě smluvního ujednání s M. E. žádná práva k propagaci značky jiné společnosti nenáležela (viz odst. [22] napadeného rozhodnutí).

Nedostatky Smlouvy o spolupráci

24. K žalobnímu bodu c) je třeba předně uvést, že správce daně ve zprávě o daňové kontrole, ani žalovaný v napadeném rozhodnutí nehodnotili platnost Smlouvy o spolupráci ze dne 2. 1. 2017, uzavřené mezi žalobkyní a A. P., nýbrž toliko zařadili obsahové nesrovnalosti a zejména obecnost vymezení předmětu plnění v této smlouvě mezi skutečností, které ke vzniku pochybností o skutečném předmětu a rozsahu žalobkyní přijatého zdanitelného plnění přispěly. S tímto závěrem krajský soud souhlasí. V posuzované věci se totiž nejednalo o malicherné hledání formálních chyb či překlepů ve smlouvě, nýbrž o zcela zásadní nedostatky. Krajský soud se tudíž ztotožňuje se závěrem žalovaného, že absence vymezení předmětu plnění a zjištěné chyby v předmětné smlouvě, podrobně rozvedené v odst. [42] napadeného rozhodnutí, svědčí o toliko formálním uzavření smlouvy a jsou skutečnostmi zakládajícími pochybnosti o předmětu a rozsahu žalobkyní přijatého zdanitelného plnění, jež byly posléze ještě posíleny zjištěními o rozporech mezi zněním této smlouvy a výpovědí J. Ch.

Neprovedené důkazy

25. K žalobnímu d) je předně třeba opětovně zdůraznit, že nedostatek tvrzení a důkazů o předmětu a rozsahu na fakturách deklarovaných zdanitelných plnění vytýkal žalobkyni již správce daně. V tomto smyslu je tedy mylná námitka žalobkyně, že vyslechnuté osoby nebyly dotazovány na předmět a rozsah zdanitelného plnění poskytnutého A. P. žalobkyni (k tomu viz jednotlivé protokoly o výslechu svědků).
26. Neprovedení výsledků svědků M. D. (člena statutárního orgánu společnosti M. E. v období od 23. 9. 2016 do 11. 7. 2018) a M. Ch. (člena představenstva společnosti M. E. v období od 4. 10. 2019 do 29. 7. 2022) a M. S. (fotografa společnosti M. E.), bylo žalovaným zcela adekvátně zdůvodněno v odst. [51] napadeného rozhodnutí. Předně je třeba uvést, že žalobkyně žalovanému nesdělila, o jakých konkrétních skutečnostech měly mít tyto osoby vědomost a jak by tedy jejich výslech mohl prokázat její tvrzení. V případě fotografa M. S. ani nesdělila žalovanému, že by tento měl mít fotografie zachycující loga žalobkyně na soutěži Česká Miss 2018. Krajský soud souhlasí s žalovaným, že k prokázání předmětu a rozsahu přijatých zdanitelných plnění od společnost A. P. mohou sloužit zejména důkazní prostředky přímo spojené s uvedenou společností, tedy konkrétní listiny či výslechy osob ve společnosti zainteresovaných. Navržení svědci se však na chodu společnosti A. P. nijak nepodíleli, a tudíž mohla by jejich svědecká výpověď relevantní toliko k prokázání (nesporné) realizace soutěže Česká Miss 2018, nikoliv však k prokázání předmětu a rozsahu plnění přijatelného žalobkyní od společnosti A. P., které nebyly nikde formálně zachyceny a které nebyl schopen podrobněji popsat ani její vlastní jednatel. Členové statutárního orgánu společnosti M. E. či fotograf přítomný na akci Česká Miss 2018, s nimiž nebyla žalobkyně v žádném smluvním vztahu, nemohli mít logicky vědomost o obsahu a objemu

Shodu s prvopisem potvrzuje M. Ch.

žalobkyní přijatých zdanitelných plnění společnosti A. P., což ostatně ukázaly i výsledky Ing. Č. a P. K. ml. Odmítnutí provedení navržených výsledků tak bylo žalovaným zcela relevantně zdůvodněno tím, že by získané výpovědi nemohly přispět k prokázání sporné otázky předmětu a rozsahu přijatých zdanitelných plnění, tj. absencí vypovídací potence navržených důkazů, což nelze označit za hodnocení důkazů předem.

27. Také nezopakování výsledku J. Ch., jednatele A. P., žalovaný náležitě zdůvodnil v odst. [54] a [55] napadeného rozhodnutí. Z protokolu č. j. 107769/20/3108-61563-810129 ze dne 27. 1. 2020 krajský soud zjistil, že správce daně položil J. Ch. mj. otázku: „*Co konkrétně bylo předmětem plnění na daňových dokladech č. 1885, č. 1896, č. 18116, ze smlouvy není zřejmé, za co konkrétně, kdy a v jakých částkách bude fakturováno?*“, na kterou svědek odpověděl: „*Dle ústní dohody s panem Otáhallem. S nikým jiným jsem nejednal. Nevím, proč je to rozdělené na tři faktury, domnívám se, že to bylo takto dohodnuto, možná dle požadavků klienta. Je chyba, že to na fakturách není uvedeno. Teoreticky to mělo být nějak rozklíčováno, o jaké plochy se jedná, možná jsme si to řekli jen ústně, jaké reklamy konkrétně budou nabízeny.*“ Na další otázku správce daně, zda má k předmětným službám ještě nějaké dokumenty, pak svědek odpověděl: „*Nemám už nic. Nikdy jsem si reklamní materiály nearchivoval a ty co jsem měl v účetnictví jsem předal.*“ Nelze proto přisvědčit žalobkyni, že by provedený výslech nebyl zaměřen dostatečně konkrétně k předmětu a rozsahu předmětných zdanitelných plnění. Otázky správce daně naopak již nemohly být konkrétnější. Opakovaný výslech by tudíž nemohl přinést žádné nové skutečnosti. Tvrzení žalobkyně, že výpověď J. Ch. nebyla hodnocena ve vzájemné souvislosti s ostatními provedenými důkazy, vyvrací odst. [42] a [47] napadeného rozhodnutí.
28. Žalobkyně se mylí i v tom, že by využitím svého práva navrhnout provedení výsledků dalších svědků a opakování výsledku J. Ch., přenesla důkazní břemeno na žalovaného. Učiněním těchto důkazních návrhů žalobkyně pouze založila povinnost žalovaného se jimi zabývat, vyhodnotit, zda tyto výsledky provede, a případně zdůvodnit, proč důkazní návrhy neakceptoval (k tomu např. nález Ústavního soudu sp. zn. IV.ÚS 1891/18 ze dne 9. 10. 2018).
29. Přílehlavý není žalobkyní v této souvislosti citovaný rozsudek NSS ze dne 16. 4. 2020, č. j. 1 Afs 376/2019-38, který se týkal opakované výpovědi svědka, jehož výpověď byla daňovými orgány označena za účelovou a nedůvěryhodnou, což v nyní posuzovaném případě učiněno nebylo.
30. Tvrzení žalobkyně v bodě 41 žaloby, že „*Správce daně a žalovaný nepřihlédli k důkazům a tvrzením potvrzujícím skutkovou verzi, kterou uvedla žalobkyně a tyto bezdůvodně popřel, popř. důkazní prostředky ignoroval, a to bez žádných objektivních důvodů.*“, a judikatura NSS týkající se zásady volného hodnocení důkazu, na kterou žalobkyně následně v bodech 42-48 žaloby odkázala, jsou zcela obecné, proč je nelze považovat za řádné žalobní body. Žalobkyně je povinna v žalobě vylicít, jakých konkrétních nezákonných kroků, postupů, úkonů, úvah, hodnocení či závěru se měli správce daně či žalovaný vůči ní dopustit, přičemž nepostačují toliko obecné odkazy na určitá ustanovení zákona, příp. judikaturu bez souvislosti se skutkovými výtkami (srov. např. usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 20. 12. 2005, č. j. 2 Azs 92/2005-58). Míra precizace žalobních bodů pak předurčuje rozsah soudního přezkumu. Pokud jsou žalobní body formulovány vágně, nemohou si správní soudy důvody podané žaloby domýšlet.

Absence výzvy k podání dodatečného daňového tvrzení

Shodu s prvopisem potvrzuje M. Ch.

31. Poslední žalobní bod formulovala žalobkyně tak, že „*v řízení došlo k vadám před prvostupňovým správcem daně, když k zahájení daňové kontroly došlo nezákonně, jelikož správce daně měl před zahájením daňové kontroly povinnost vyzvat žalobce k učinění dodatečného daňového přiznání.*“ I v tomto případě tedy ustrnula žalobkyně ve zcela obecné rovině formulace žalobního bodu, aniž by konkrétně tvrdila, jakými informacemi, jež by odůvodňovaly postup podle § 145 odst. 2 daňového řádu, měl správce daně v době před zahájením daňové kontroly disponovat. Stejně tak žalobkyně neobjasnila, jakým konkrétním způsobem by měly být na její případ použitelné závěry rozsudků NSS ze dne 16. 11. 2016, č. j. 1 Afs 183/2014-55, č. 3566/2017, a ze dne 6. 5. 2015, č. j. 2 Afs 209/2014-23, z nichž v žalobě v této souvislosti citovala. Krajskému soudu, který nemůže za žalobkyni žalobu dotvářet, proto nezbyvá než jen konstatovat, že ze správního spisu nevyplývají žádné skutečnosti, jež by měly mít za následek povinnost správce daně vyzvat žalobkyni před zahájením daňové kontroly k podání dodatečného daňového tvrzení.

D) Závěr a náklady řízení

32. Jelikož neshledal krajský soud žalobní body důvodnými, žalobu podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
33. O náhradě nákladů řízení mezi účastníky rozhodl soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s., neboť procesně plně úspěšnému žalovanému nad rámec jeho úřední činnosti žádné náklady nevznikly.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů od jeho doručení k Nejvyššímu správnímu soudu v Brně.

Olomouc 30. září 2024

JUDr. Michal Jantoš v. r.
předseda senátu