



ČESKÁ REPUBLIKA  
**ROZSUDEK**  
**JMÉNEM REPUBLIKY**

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Ludmily Sandnerové a soudkyň Mgr. Ivety Postulkové a Mgr. Kateřiny Kozákové ve věci

žalobkyně: **AGRS, a. s.**, IČ 271 28 628  
sídlem Přívozní 1054/2, 170 00 Praha 7  
zastoupené advokátem JUDr. Ing. Ondřejem Lichnovským  
sídlem Palackého 151/10, 796 01 Prostějov

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 25. 1. 2024, č. j. 2693/24/5300-21443-711275,

**takto:**

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

**Odůvodnění:**

**I. Předmět přezkumu**

Shodu s prvopisem potvrzuje M. P.

1. Žalobkyně se žalobou podanou u Městského soudu v Praze domáhala zrušení v záhlaví uvedeného rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství (dále jen „žalovaný“ nebo „odvolací orgán“), jímž bylo zamítnuto odvolání žalobkyně a potvrzeny dodatečné platební výměry na daň z přidané hodnoty, které vydal dne 2. 5. 2022 Finanční úřad pro hlavní město Prahu (dále jen „správce daně“), evidované pod č. j. 4045419/22/2007-50521-104752, č. j. 4044507/22/2007-50521-104752, č. j. 4044615/22/2007-50521-104752, č. j. 4044647/22/2007-50521-104752 a č. j. 4044670/22/2007-50521-104752 (dále jen „dodatečné platební výměry“).
2. Dodatečnými platebními výměry byla doměřena DPH za zdaňovací období duben 2018, červen 2018, červenec 2018, srpen 2018 a září 2018 a stanoveno penále.

## II. Skutková tvrzení a žalobní body

3. Žalobkyně v podané žalobě předslala, že předmětem sporu je otázka, zda žalobkyně dostatečným způsobem prokázala přijetí zdanitelného plnění od dodavatelů Koratip top s.r.o., (dále jen „Koratip“), NIKA Group, spol. s r.o., (dále jen „Nika“) a ACHTAMAR MEDIA, s.r.o. (dále jen „Achtamar“), které se týká dodání reklamní činnosti, a tedy zda došlo k prokázání naplnění hmotněprávních podmínek pro uplatnění odpočtu DPH.
4. Napadená rozhodnutí jsou podle žalobkyně nezákonná a stojí na nesprávných právních i skutkových závěrech správce daně a žalovaného.
5. Námitky žalobkyně lze rozdělit do následujících žalobních bodů:
6. *V prvním žalobním bodu* žalobkyně nesouhlasí s tím, že nedoložila důkazní prostředky prokazující naplnění hmotněprávních podmínek pro uplatnění odpočtu.
7. Podle žalobkyně doložila dostatečné důkazní prostředky prokazující naplnění hmotněprávních podmínek pro uplatnění odpočtu, včetně rozsahu plnění dodaných žalobkyni. Naproti tomu žalovaný nedoložil jedinou pochybnost, která by v souladu s ustanovením § 92 odst. 5 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), prokazatelně vyvracela věrohodnost doložených důkazních prostředků. Byl to tedy žalovaný (potažmo správce daně), kdo nedostal své důkazní povinnosti.
8. Blíže žalobkyně uvádí, že předložila listinné důkazní prostředky (daňové doklady vystavené dodavateli, listinné důkazy vztahující se k daňovým dokladům vystaveným dodavateli, potvrzení o úhradě daňových dokladů vystavených dodavateli, smlouvy uzavřené s dodavateli, objednávky od dodavatelů, předávací protokoly k plněním od dodavatelů a/nebo podklady z provedených kontrol plnění, interní metodiku ke způsobu realizování obchodních transakcí v oblasti propagace a reklamy ve sportu, fotodokumentaci zachycující dodaná plnění a rozsah těchto plnění, doklady k plněním na výstupu), které v souhrnu vytvořily auditní stopu proběhlých transakcí a které byly doplněny a potvrzeny provedenými svědeckými výpověďmi svědků Daniela Kolmana a Davida Janouška. Žalobkyně trvá na tom, že bylo předloženo dostatečné množství důkazních prostředků prokazujících naplnění hmotněprávních podmínek.
9. Žalobkyně namítá, že to byl správce daně (potažmo žalovaný), koho na konci dokazování tížilo důkazní břemeno, které nebylo naplněno. Pochybnosti vznesené správcem daně nejsou

Shodu s prvopisem potvrzuje M. P.

způsobilé přenést na žalobkyni jakékoli další důkazní břemeno či dokonce prokázání hmotněprávních podmínek zvrátit. Napadené rozhodnutí dle žalobkyně nestojí na její důkazní nouzi, nýbrž je opřeno o nepodložené zpochybňování tvrzení žalobkyně a jejích dodavatelů, o naznačování nekalého jednání na straně těchto dodavatelů a o nesprávný výklad platné právní úpravy. Důkazní požadavky vznesené žalovaným je nutné považovat za zcela nepřiměřené, neboť veškeré informace jsou v tomto ohledu obsažené v již poskytnutých důkazních prostředcích a souvisejících vysvětleních žalobkyně. Žalovaný zjevně klade na žalobkyni přemrštěné důkazní nároky jdoucí nad rámec jak běžné kontrolní činnosti, tak požadavků kladených na důkazní břemeno daňových subjektů.

10. Žalobkyně připouští, že rozsah, v jakém služby přijímá a poskytuje, neumožňuje jejich dokonalou specifikaci. Ke službám (reklamní činnosti), které žalobkyně poskytuje, je však třeba přistupovat individuálně, neboť reklamní činnost žalobkyně disponuje specifickými prvky a znaky, ke kterým je třeba přihlídnout. Žalovaný opomíjí judikaturu Nejvyššího správního soudu (dále jen „NSS“), ze které vyplývá přechod důkazního břemene na správce daně v situaci, kdy daňový subjekt předestře a podloží vlastní výklad průběhu obchodních transakcí.
11. Žalobkyně nesouhlasí dále i se způsobem vedení svědeckých výpovědí, které byly doplněny v průběhu odvolacího řízení. Vyplývá z nich zjevná obecnost, s jakou správce daně pokládal své dotazy, což svědčí o neporozumění ekonomické činnosti žalobkyně.
12. Žalobkyně upozorňuje na roztržitost kontrolních postupů prováděných 5 různými správci daně, které se všechny týkají transakcí se stejnými dodavateli, pouze za různá zdaňovací období počínaje dubnem 2018 a konče listopadem 2021. Roztržitost kontrolních postupů vedla k desítkám úkonů. Mimo jiné svědecká výpověď pana Kolmana proběhla dokonce pětkrát v režii čtyř různých správců daně; návrh žalobkyně na spojení kontrolních postupů nebyl akceptován. Uvedené mělo dopad na proces dokazování, neboť žádný správce daně se nezabýval celou sportovní sezónou, v níž by tak mohl skutečně napárovat jednotlivé vstupy s konkrétními výstupy. Uvedený postup orgánů finanční správy je v rozporu se zásadou šetření práv daňových subjektů ve smyslu § 5 odst. 3 daňového řádu, zásadou vstřícnosti ve smyslu § 6 odst. 4 daňového řádu, zásadou hospodárnosti ve smyslu § 7 odst. 2 daňového řádu, stejně jako s povinností správce daně dbát o to, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji, vyplývající z ustanovení § 92 odst. 2 daňového řádu.
13. Žalobkyně nesouhlasí s hodnocením jednotlivých důkazů, má zato, že z obsahu protokolů o svědeckých výpovědích je zjevné, že klíčové informace týkající se obchodní spolupráce byly ze strany svědků potvrzeny, včetně všech tvrzení žalobkyně o obsahu této obchodní spolupráce. Otázka, jak velký detail obchodní spolupráce je svědek schopen si s časovým odstupem vybavit, je ryze subjektivní. Větší časový odstup svědecké výpovědi znamená menší množství informací, nemá vliv na věrohodnost výpovědi. Obsah svědeckých výpovědí pana Kolmana byl nutně ovlivněn také opakováním této svědecké výpovědi pětkrát před čtyřmi různými správci daně, o čemž vypovídá jak obsah této svědecké výpovědi zaznamenaný v protokolu, tak zvukový záznam svědecké výpovědi, který žalovaný odmítl provést jako důkaz.
14. Své námitky doplňuje žalobkyně bohatými citacemi z judikatury NSS.

Shodu s prvopisem potvrzuje M. P.

15. *Ve druhém žalobním bodu* žalobkyně nesouhlasí se závěrem žalovaného, že nebylo objasněno (resp. prokázáno), v jakém rozsahu se uskutečnila reklamní plnění přijatá od společností Achtamar a Koratip.
16. Žalobkyně upozorňuje, že žalovaný uvádí pochybnosti stran údajného antedatování smluvní dokumentace, k čemuž však žalobkyně namítá, že žalovaný k tomu nevedl žádné dokazování a neodůvodnil, jak by případné antedatování smlouvy proběhlé několik let před kontrolovanými plněními ovlivnilo rozsah plnění. Žalobkyně nesouhlasí ani s pochybnostmi žalovaného, které se týkají požadavku na hotovostní platby ze strany dodavatelů, a trvá na tom, že daňová kontrola u dodavatele, jejímž výsledkem bylo i potvrzení daně na výstupu plynoucí z dodávek žalobkyni, byla důkazem, že plnění bylo dodáno v tvrzeném rozsahu, a tedy hmotněprávní podmínky odpočtu musely být naplněny.
17. Podle žalobkyně žalovaný nevyhodnotil doložené důkazní prostředky v jejich vzájemných souvislostech, protože jinak by musel dospět k závěru o prokázání rozsahu předmětných zdanitelných plnění, jedná se zejména o listinné dokumenty (přílohy k fakturaci, fotodokumentaci a důkazy o plněních dodaných odběratelům žalobkyně), ale i svědecké výpovědi. Nadto daň z těchto plnění byla dodavatelé řádně uvedena v daňových přiznáních a kontrolních hlášeních a v tomto rozsahu také následně vyměřena. Tvrzení o nedostatečně prokázaném rozsahu plnění je dle žalobkyně podepřeno tvrzeními a domněnkami, přitom sám žalovaný na několika místech uvádí, že z doložených důkazů je zjevné, že uvedené společnosti skutečně byly dodavatelem daňového subjektu.
18. Žalobkyně upozorňuje, že správce daně je povinen dodržovat principy daňového řízení, mezi něž patří správné zjištění a stanovení daně dle ustanovení § 1 odst. 2 daňového řádu.
19. Žalobkyně namítá porušení principu neutrality. Nelze u jednoho subjektu kontrolovaná plnění v rámci daňové kontroly potvrdit (u subjektu, který má z plnění odvést daňovou povinnost) a u jiného subjektu označit tatáž plnění za neprokázaná (u subjektu, který z těchto plnění chce uplatnit odpočet daně uhrazené prvním subjektu). V daném případě se správce daně pokusil u společnosti Achtamar zahájit daňovou kontrolu neúspěšně, protože zahájení daňové kontroly mu nebylo umožněno, postupoval správce daně na základně dostupných podkladů, odmítl nárok na odpočet DPH a ve zbytku daňovou povinnost potvrdil. Žalobkyně tvrdí, že společnost Achtamar vykázala plnění pro žalobkyni řádně ve svých daňových přiznáních a kontrolních hlášeních, proto měla být již tato okolnost považována za důkaz svědčící ve prospěch daňových tvrzení žalobkyně. Skutečnost, že se později tato společnost rozhodla nespolutracovat se správcem daně, nemůže jít k tíži daňového subjektu ve vztahu k naplnění hmotněprávních podmínek odpočtu DPH z doby, kdy bylo s tímto dodavatelem obchodováno a byl zcela kontaktní. Podle žalobkyně se správce daně měl i přes nespolutracování této společnosti alespoň pokusit o ověření jejích daňových tvrzení. Rozhodnutím správce daně pak došlo k potvrzení daňové povinnosti společnosti Achtamar ve výši odpovídající dodávkám žalobkyni.
20. *Ve třetím žalobním bodu* žalobkyně nesouhlasí se závěrem žalovaného, že nebyla prokázána fakticita plnění přijatých žalobkyni od společností Nika a Koratip v oblasti zprostředkování inzerce, ani s poukazem žalovaného na vyjádření společnosti Czech News Center a.s. (dále též „CNC“).
21. Podle žalobkyně množství důkazních prostředků prokazujících plnění od společností Nika a Koratip, které doložila, nemůže vyvolat pochybnost o těchto plněních vznesenou žalovaným na základě odpovědi společnosti CNC, což žalobkyně považuje za projev

Shodu s prvopisem potvrzuje M. P.

nedostatečně zjištěného skutkového stavu a neunesení důkazního břemene správce daně ve smyslu ustanovení § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu.

22. Společnost CNC uvedla, že jednání o cenách inzerce měl na starosti její inzertní poradce, pan Janoušek, který ve věci cen inzerce měl jednat jak přímo se žalobkyní, tak přímo s dodavatelem žalobkyně, kteří však údajně nevystupovali v postavení zprostředkovatele pracujícího pro žalobkyni. Uvedené nevyklučuje verzi události předestřené svědkem panem Kolmanem, jednatelem společností Nika a Koratip, který uvedl, že ceny pro žalobkyni byly ve společnosti CNC dojednány prostřednictvím jeho dalších obchodních kontaktů, jež s ohledem na ochranu obchodního tajemství nechtěl zmiňovat před zástupci žalobkyně. Nejednalo se tedy o výsledek jednání s panem Janouškem, kterého společnost CNC označila za svého zástupce pro tyto účely.
23. Žalobkyně tvrdí, že správce daně měl za této situace všem sdělit existenci tohoto rozporu a vyžádat si jejich vyjádření. Správce daně však pouze pana Kolmana v rámci svědecké výpovědi konfrontoval s vyjádřením společnosti CNC a obdržel jeho vysvětlení. Takový postup žalobkyně považuje za nezákonný, v rozporu s ust. § 8 odst. 1 a § 92 odst. 2 daňového řádu. Nadto toto doplnění dokazování správce daně (potažmo žalovaný) měl vést ze své vlastní iniciativy. Jednalo se totiž o prokazování jeho vlastních tvrzení, nikoli tvrzení žalobkyně.
24. *Ve čtvrtém žalobním bodu* žalobkyně namítá, že doplnění dokazování prováděla osoba, která měla být ve smyslu ust. § 77 odst. 1 písm. b) daňového řádu vyloučena z účasti na odvolacím řízení z důvodu, že se v téže věci podílela na řízení nebo jiném postupu v prvním stupni. Konkrétně se jedná o úřední osoby Mgr. D. F. a Bc. A. J., které v prvním stupni měly na starosti kontrolní postupy a jejich závěry se staly podkladem pro následně vydané nezákonné platební výměry. Stejně úřední osoby činily i kroky v rámci doplnění dokazování provedeného v odvolacím řízení, ačkoli ve smyslu výše uvedeného ustanovení se automaticky jedná o osoby podjaté, které měly být z řízení na dalším stupni vyloučeny.
25. Na podporu uvedeného žalobkyně upozorňuje na výklad ustanovení § 77 odst. 1 písm. b) daňového řádu provedený rozsudkem Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 1. 8. 2016, sp. zn. 15 Af 8/2014, v němž soud dospěl k závěru, že při doplnění dokazování v odvolacím řízení musí být úkony správce daně pověřeny osoby, které se nepodílely na řízení v prvním stupni, v opačném případě se jedná o porušení ustanovení § 77 odst. 1 písm. b) daňového řádu a porušení zásady dvojinstančnosti; tento rozsudek se stal součástí Sbírkou rozhodnutí Nejvyššího správního soudu. Žalobkyně připouští, že následně se některé senáty NSS rozhodly od tohoto rozhodnutí bez dalšího odklonit, ačkoli bylo dle žalobkyně namíste předložit věc k posouzení rozšířeným senátem. V uvedeném spatřuje žalobkyně pochybení, které je do budoucna třeba odstranit.

### III. Vyjádření žalovaného

26. Žalovaný v písemném vyjádření k žalobě navrhl zamítnutí žaloby jako nedůvodné. V odůvodnění napadeného rozhodnutí uvedl svůj právní názor vycházející ze zjištěného skutkového a právního stavu posuzované věci. V podrobnostech odkázal na napadené rozhodnutí a správní spis.
27. Žalovaný stručně shrnul procesní vývoj dané věci, když uvedl, že dne 7. 3. 2021 zahájil správce daně u žalobkyně daňovou kontrolu na DPH za zdaňovací období duben 2018 a dne 12. 7. 2021 zahájil daňovou kontrolu na DPH též za zdaňovací období červen až září 2018.

Shodu s prvopisem potvrzuje M. P.

Po provedeném dokazování dospěl správce daně k závěru, že žalobkyně neprokázala, že v prověřovaných zdaňovacích obdobích uplatnila nárok na odpočet DPH z deklarovaných přijatých zdanitelných plnění od společností Koratip, Nika a Achtamar, jejichž předmět se vztahoval k reklamní činnosti, v souladu s § 72 a § 73 zákona o DPH. Proti vydaným dodatečným platebním výměrům podala žalobkyně odvolání, na jehož základě žalovaný písemností ze dne 28. 4. 2023 uložil správci daně provést doplnění spisového materiálu ve smyslu § 115 odst. 1 daňového řádu. V návaznosti na provedené doplnění dokazování byly v průběhu odvolacího řízení vydány výzvy k prokázání skutečností ze dne 13. 7. 2023 a ze dne 26. 7. 2023, jimiž byly nově vymezeny důvodné pochybnosti o souladu tvrzení žalobkyně o přijetí zdanitelných plnění od společností Koratip, Nika a Achtamar se skutečností. S hodnocením doplněného dokazování, a to jak doplněného na jeho pokyn, tak na základě návrhů žalobkyně v reakci na výzvy k prokázání skutečností, byla žalobkyně žalovaným v souladu s § 115 odst. 2 daňového řádu seznámena písemností ze dne 2. 11. 2023.

28. K námitkám ohledně pochybností o naplnění hmotněprávních podmínek pro vznik nároku na odpočet DPH, které byly založeny na neurčitých tvrzeních či domněnkách naznačujících, že prověřovaná plnění mohla být předmětem podvodu na DPH, žalovaný uvedl, že s tímto tvrzením nesouhlasí a připomíná, že uložil správci daně provést doplnění dokazování ve smyslu § 115 odst. 1 daňového řádu, jehož obsah byl sumarizován v bodech [61] až [67] napadeného rozhodnutí. V rámci odvolacího řízení byly vydány výzvy k prokázání skutečností, v nichž byly nově vymezeny důvodné pochybnosti o průběhu prověřovaných obchodních případů, a to způsobem, který byl sumarizován v bodech [68] a [69] napadeného rozhodnutí. V důsledku této korekce byla zásadně upravena podoba souboru důvodných pochybností, v jejichž rozsahu bylo na žalobkyni zpět přeneseno důkazní břemeno, jež se zakládalo výhradně na zcela konkrétně pojmenovaných a popsanych zjištěních plynoucích z obsahu daňových dokladů a dalších dokumentů předložených v průběhu daňového řízení a z obsahu provedených svědeckých výpovědí.
29. S ohledem na striktně danou posloupnost prověřování oprávněnosti nároků na odpočet DPH, správce daně musel v daňovém řízení nejprve postavit najisto, že k přijetí plnění fakticky došlo, že se tak stalo v souladu s tvrzením daňového subjektu (především pak v deklarovaném rozsahu) a že se tak stalo od plátce DPH. Teprve poté mohl přikročit ke zkoumání podvodu na DPH, resp. ke zkoumání, zda bylo konkrétní zdanitelné plnění daňovým subjektem přijato v rámci obchodního řetězce zatíženého podvodem na DPH (a dále, zda o zapojení do něj daňový subjekt mohl a měl vědět. Pokud by správce daně postupoval opačně a nejprve se zabýval problematikou podvodu na DPH, aniž by měl vůbec vyjasněny otázky spojené se samotným uskutečněním tvrzeného zdanitelného plnění, byly by jeho závěry v tomto směru předčasné. Jinými slovy, jakkoli mohlo existovat určité podezření o zapojení žalobkyně do podvodu na DPH, povinností správce daně a žalovaného bylo nejprve zkoumat, zda u zdanitelných plnění, kterých se ona podezření mohla týkat, došlo k naplnění hmotněprávních podmínek ve smyslu § 72 a § 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „ZDPH“).
30. K námitkám ohledně rozložení důkazního břemene žalovaný uvedl, že pokud vzniknou správci daně důvodné pochybnosti, že se plnění, které je předmětem nároku, opravdu uskutečnilo, či že se uskutečnilo tvrzeným, z předložených dokladů vyplývajícím způsobem, nelze ust. § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu vnímat coby povinnost správce daně prokázat, že údaje o určitém obchodním případě jsou v účetnictví (daňových dokladech) zaznamenány

Shodu s prvopisem potvrzuje M. P.

v rozporu se skutečností (a za tímto účelem obstarat vlastní „protidůkazy“ nabourávající tvrzení a důkazy daňového subjektu), či namísto daňového subjektu prokázat, jak se obchodní případ fakticky uskutečnil v souladu s tímto účetnictvím. Aby správce daně unesl své důkazní břemeno, je povinen prokázat, že o souladu dokládaného se skutečností existují vážné a důvodné pochyby. Pokud správce daně sdělil daňovému subjektu důvodné pochybnosti o deklarováném zdanitelném plnění, unesl tak své důkazní břemeno, které přechází zpět na daňový subjekt, a je na něm, aby sdělené pochybnosti rozptýlil a fakticitu zpochybněných tvrzení prokázal. Žalovaný připomíná, že daňové řízení není postaveno na zásadě vyšetřovací a že je to daňový subjekt, kdo je povinen prokázat skutečnosti, které sám tvrdí.

31. K námitce, že žalovaný zjevně klade na žalobkyni přemrštěné důkazní nároky, žalovaný uvedl, že netrval na předložení pouze konkrétních typů listin či jiných podkladů za současného odmítání ostatních důkazních prostředků; naopak bylo ponecháno zcela na vůli žalobkyně, jaké důkazní prostředky za účelem prokázání svých tvrzení předloží či navrhne.
32. K poukazu žalobkyně na rozsudek NSS ze dne 16. 8. 2022, č. j. 1 Afs 212/2022-79, žalovaný uvádí, že samotný závěr, zda provedené důkazy s dostatečnou mírou jistoty prokazují sporné skutečnosti, vždy striktně závisí na individuálních okolnostech každé řešené věci a nelze obecně stanovit, jaké konkrétní podklady je nutné za účelem prokázání naplnění hmotněprávních podmínek pro vznik nároku na odpočet DPH předložit. Žalovaný předestřel v bodech [115] a [116] napadeného rozsudku, že skutková zjištění plynoucí z provedeného dokazování, které hodnotil NSS, a podoba skutkových zjištění, která plyne z dokazování proběhlého v nyní řešené věci, jsou vzájemně podstatně odlišné.
33. Při hodnocení důkazů postupoval žalovaný v intencích § 8 odst. 1 daňového řádu, když nebyl zkoumán toliko obsah důkazů, ale byly rovněž konfrontovány se skutečnostmi vyplývajícími z ostatních podkladů založených ve spisovém materiálu z jiných relevantních zdrojů. Byť žalobkyně uvádí, že je přesvědčena, že jí navrhované důkazy v souhrnu dostatečně prokazují fakticitu jejího tvrzení, tj. poskytují věrohodnou auditní stopu, pouhé toto subjektivní přesvědčení a s ním spjatý nesouhlas nečiní závěry žalovaného nesprávnými a nezákonnými.
34. Skutečnost, že dodavatelé žalobkyně tvrzená zdanitelná plnění formálně vykázali ve svých daňových tvrzeních, nelze vnímat coby důkaz o tom, že tato plnění jí byla fakticky přijata či že k jejich přijetí došlo v deklarováném rozsahu, neboť sama tato skutečnost ještě neznamená, že došlo reálně k faktickému uskutečnění předmětných zdanitelných plnění. Žalovaný odkazuje na body [87], [117], [118] a [128] napadeného rozhodnutí, kde se s touto námitkou již vypořádal jak v rovině obecné, tak v rovině konkrétní, když podrobně vysvětlil, proč nelze mít v nyní projednávané věci za přílehlavé žalobkyni odkazované vybrané rozsudky NSS. Skutkové závěry z jiného daňového řízení u daňového subjektu v zásadě nemohou bez dalšího vyvolat žádné legitimní očekávání.
35. K plnění od společnosti Achtamar žalovaný připomíná, že již v bodech [87] a [117] napadeného rozhodnutí vysvětlil, že byl sice učiněn neúspěšný pokus o zahájení daňové kontroly u této společnosti za zdaňovací období duben 2018, a to v omezeném rozsahu na vstupu, což vyústilo v odepření nároku na odpočet DPH, avšak správnost její daňové povinnosti na výstupu nijak prověřována nebyla. Žalovaný nesouhlasí s žalobkyní, že na daný stav je nutno hledět stejně, jako by daňová povinnost na výstupu byla reálně prověřena některým z kontrolních postupů podle daňového řádu a její správnost přitom potvrzena.

Shodu s prvopisem potvrzuje M. P.

36. K hodnocení výsledků svědků Davida Janouška a Daniela Kolmana žalovaný odkázal na body [61] až [64] napadeného rozhodnutí a dále uvedl, že se neomezil toliko na obsah protokolů, které byly o jejich výsledcích sepsány, ale vycházel rovněž z obsahu zvukových nahrávek, jež byly při těchto výsledcích pořízeny (viz body [121] a [122] napadeného rozhodnutí). Především žalovaný uvedl důvody, proč ani tyto výpovědi nelze mít za prokazující tvrzení stran fakticity a rozsahu deklarovaných zdanitelných plnění, a to včetně vysvětlení, v jakém rozsahu a proč je nutno hledět na ně coby nedostatečně konkrétní. Z výpovědi dvojice svědků vyplývá, že nevykazovaly pouze drobné nepřesnosti či výpadky stran některých detailů probíhající obchodní spolupráce, kteréžto by byly pochopitelné s ohledem na časový odstup, nýbrž vyslechnutí svědci nebyli s to vybavit si nic o celých vybraných aspektech obchodních případů.
37. Navrhla-li žalobkyně, aby byl proveden důkaz protokoly o výsledku pana Daniela Kolmana v daňových řízeních vedených se žalobkyní za účelem prověření správnosti tvrzené daňové povinnosti za jiná než nyní prověřovaná zdaňovací období, žalovaný upozorňuje, že není povinností orgánu veřejné moci mechanicky provést všechny navržené důkazy, naopak správní orgán je oprávněn (povinen) uvážit, zda je provedení navrhovaných důkazů s ohledem na konkrétní okolnosti věci potřebné (nezbytné), či nikoliv. V daném případě se žalovaný s příslušným důkazním návrhem vypořádal konkrétně v bodě [92] napadeného rozhodnutí, kde poukázal na skutečnost, že výpovědi zachycené v těchto protokolech se týkají jiných zdaňovacích období a jiných zdanitelných plnění, přičemž tomu logicky odpovídá též jejich obsah a jeho relevance ve vztahu k předmětu nyní projednávané věci. Povinností žalobkyně bylo prokázat naplnění hmotněprávních podmínek pro vznik nároku na odpočet DPH za posuzovaná zdaňovací období a těmito zdaňovacími obdobími je ohraničena nyní řešená sporná otázka, neboť nárok na odpočet DPH je vždy prokazován autonomně ke každému zdaňovacímu období, k němuž se vztahuje.
38. K významu provedení hotovostních plateb žalovaný uvedl, že problematičnost hotovostních plateb je v judikatuře NSS vnímána nejen jako okolnost vypovídající o nestandardnosti obchodního vztahu s ohledem na určitou míru diskomfortu a bezpečnostního rizika, ale rovněž s ohledem na obecně akceptovaný fakt, že se mnohdy jedná o nástroj pro zastření reálného skutkového stavu, a tím i pro faktické znemožnění zpětného ověření reálných toků finančních prostředků. Pokladní doklady nelze již z podstaty mít za prokazující přijetí prověřovaných zdanitelných plnění v deklarovaném rozsahu. Dle judikatury NSS záznamy o provedených platbách, ať již pokladní doklady, či výpisy z účtů, sice (formálně) dosvědčují, že mezi daňovými subjekty došlo k určité platební transakci, nic však již nevypovídají o reálné podobě plnění, jehož se týkaly.
39. K námitce prokázání reálného přijetí deklarovaných zdanitelných plnění od společností Koratip a Nika odkazuje žalovaný na body [69], [97] až [109] a [120] až [123] napadeného rozhodnutí. Žalovaný upozorňuje, že důkazní situace nespočívá pouze v posouzení obsahu odpovědi společnosti CNC či s ní nekorespondující výpovědi svědka Daniela Kolmana, nýbrž žalovaný za účelem závěru ohledně naplnění hmotněprávních podmínek hodnotil řadu dalších důkazů, především navržených žalobkyní. V daném případě nenastala situace, že by ve výpovědích jednoho svědka existovaly rozpory, které by bylo nutno odstranit cestou doplnění dokazování, nýbrž situace, kdy dvě odlišné skutkové verze vyplývaly ze dvou různých zdrojů – z výpovědi svědka a sdělení dotázané právnické osoby. K tomu žalovaný uvádí, že tato situace není v praxi nijak neobvyklá. Tento stav však nezakládá bez dalšího povinnost orgánu veřejné moci reagovat na jeho existenci doplněním dokazování.

Shodu s prvopisem potvrzuje M. P.

Naopak je namístě řešit jej v rámci hodnocení provedeného dokazování, vyložit, kterou z možných skutkových verzí vzal správní orgán za prokázanou a proč, což žalovaný v rámci napadeného rozhodnutí jasně vysvětlil. Žalovaný poukázal na značnou nekonkrétnost informací uvedených svědkem Danielem Kolmanem, který v průběhu svého výslechu především výslovně odmítl jakkoli identifikovat své tvrzené obchodní kontakty, jež se údajně měly na tomto plnění podílet.

40. K námitce, že žalovaný nepochopil principy ekonomické činnosti žalobkyně, žalovaný konstatuje, že z vysvětlení žalobkyně nevyplývá, že by posuzovaná činnost ze své podstaty vylučovala či znemožňovala dokumentování jejího přijímání. Žalovaný chápe, že počet sportovních akcí, na nichž žalobkyně zprostředkování reklamní služby přijímala, se mohl během sezóny vyvíjet, stejně tak, že rozsah objednaných reklamních prezentací se mohl na různých akcích měnit. To však nesvědčí o tom, že by se podstata její ekonomické činnosti svou živelností extrémně vymykala jiným odvětvím podnikání. Ze strany žalobkyně nedošlo ke kvalifikovanému prokázání existence natolik svébytné obchodní praxe (zvyklostí), aby bylo možno akceptovat trhliny stran průběhu prověřovaných obchodních případů, přetrvávající i po proběhlém dokazování, coby objektivně nevyhnutelné. Ostatně tak plyne i z rozsudku NSS ze dne 16. 8. 2022, č. j. 1 Afs 212/2022-79, na který žalobkyně poukazuje (viz bod [115] napadeného rozhodnutí). Skutečnost, že sjednané reklamní služby jsou v důsledku sezónnosti poskytovány po dobu prostupující vícero kalendářními roky, sama o sobě nijak nekoriguje povinnost žalobkyně prokázat, že v průběhu konkrétních prověřovaných zdaňovacích období skutečně a v deklarovaném rozsahu přijala zdanitelná plnění, jejichž přijetí tvrdila.
41. K poukazu žalobkyně, že za účelem prověření správnosti jím tvrzené DPH za zdaňovací období duben 2018 až listopad 2021 byly postupně zahájeny kontrolní postupy pěti různými správci daně, a to navzdory tomu, že v rámci nich byly prověřovány obchodní případy týkající se stejných dodavatelů, žalovaný připustil, že takový stav se nejví jako žádoucí (viz bod [125] napadeného rozhodnutí). Odmítá však, že by samotná tato skutečnost měla mít bez dalšího jakýkoli vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí. Žalovaný připomíná, že DPH je tvrzena a stanovována coby rozdíl mezi daní na výstupu a odpočtem daně na vstupu za jednotlivá zdaňovací období. Jakkoli je poměrně běžné, že skutkově propojené obchodování mezi daňovými subjekty svým trváním přesahuje ohraničená zdaňovací období, jsou-li v souvislosti s takovým dlouhodobým obchodováním tvrzeny okolnosti rozhodné pro stanovení daně, nestačí doložit jejich existenci obecně, ale je nutno autonomně prokázat, že tyto skutečnosti panovaly v každém ze zdaňovacích období, k němuž byly tvrzeny (k němuž se vztahují). Přestože bývá v praxi zvykem vést daňovou kontrolu za skutkově propojená zdaňovací období společně, žalovaný důrazně upozorňuje, že ani tehdy není na zkoumané obchodní případy nahlíženo paušálně a že i v těchto případech tíží daňové subjekty povinnost tvrzení a povinnost důkazní autonomně k tvrzené dani za jednotlivá prověřovaná zdaňovací období, v případě žalobkyně za jednotlivé měsíce. Přestože vedení několika daňových kontrol namísto jediné vedlo k určitému rozkouskování procesu dokazování, samotný tento fakt postrádal reálný dopad na jeho výsledek. I v případě vedení jedné daňové kontroly by totiž žalobkyně byla povinna, byť pravděpodobně cestou menšího počtu procesních úkonů, prokázat fakticitu svých tvrzení ve vztahu ke každému zdaňovacímu období, jehož se týkaly. Samotný fakt, že byla žalobkyní tvrzená daňová povinnost za vícero skutkově provázaných samostatných zdaňovacích období prověřována nikoliv rámci jedné obsáhlé daňové kontroly, ale v několika samostatných „balících“, ani

Shodu s prvopisem potvrzuje M. P.

skutečnost, že tyto daňové kontroly vedli různí správci daně, nezakládá protiprávní stav (procesní pochybení), tím méně pak stav mající jakýkoli dopad na podobu výroku ve věci samé. V nyní projednávané věci správce daně, veden zásadou vstřícnosti ve smyslu § 6 odst. 4 daňového řádu a ve snaze minimalizovat praktické dopady tohoto stavu, vyhověl žádosti žalobkyně a do spisového materiálu založil písemnosti, které předložila v jiných daňových řízeních coby přílohu úředního záznamu ze dne 18. 9. 2023, č. j. 1457705/23/2801-60562-609143 (viz body [76] a [125] napadeného rozhodnutí).

42. K námitce, že v odvolacím řízení došlo k porušení § 77 odst. 1 písm. b) daňového řádu, žalovaný uvedl, že nepopírá, že dvě úřední osoby, které měly na starost realizaci doplnění dokazování uloženého správci daně v odvolacím řízení ve smyslu § 115 odst. 1 daňového řádu, se v prvostupňovém řízení podílely na vedení daňové kontroly. Tato skutečnost byla žalobkyni známa již v průběhu tohoto doplňování, sama však vznáší námitku podjatosti až v žalobě a upozorňuje na toliko ojedinělý právní názor stojící v rozporu s konstantní a opakovaně potvrzovanou judikaturou NSS.

#### IV. Soudní přezkum

43. Soud k žalobním námitkám předně uvádí, že žalobkyně při jejich konstrukci pomíjí skutečnost, že obdobnými námitkami se zabýval odvolací orgán v napadeném rozhodnutí. Žalobkyně v důsledku této skutečnosti v podané žalobě jen v omezené míře reaguje na závěry, které odvolací orgán k obsahově odpovídajícím odvolacím námitkám žalobkyně vyslovil v odůvodnění napadeného rozhodnutí. Jinými slovy žalobkyně dostatečně nereflektovala, že odvolací orgán takové námitky vypořádal, když své námitky de facto doplnila jen o judikaturu Nejvyššího správního soudu. V tomto ohledu platí, že v těch případech, kdy se žalobce v žalobě omezí na takovou konstrukci námitek, aniž by reagoval na odůvodnění napadeného rozhodnutí, v němž se odvolací orgán, popř. i prvostupňový orgán, s předmětným okruhem námitek vypořádal a přezkoumatelným způsobem popsal a vysvětlil, na základě jakých konkrétních úvah učinil závěr o jejich nedůvodnosti, značně snížil svou šanci na procesní úspěch.
44. Soud o věci samé rozhodl bez nařízení jednání, neboť žalobkyně s takovým projednáním věci ve stanovené lhůtě nevyjádřila nesouhlas (výzva byla zástupci žalobkyně doručena dne 3. 4. 2024) a žalovaný s takovým projednáním věci v písemném vyjádření k žalobě souhlasil (§ 51 s.ř.s.).
45. Před vlastním posouzením věci městský soud připomíná, že podle ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu nemusí soudy nutně reagovat na každý dílčí argument uvedený v žalobě. Jejich úkolem je vypořádat se s obsahem a smyslem žalobní argumentace (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu (dále jen „NSS“) ze dne 3. 4. 2014 č. j. 7 As 126/2013-19). Podstatné je, aby správní soud v odůvodnění rozhodnutí postihl všechny stěžejní námitky účastníka řízení, což může v některých případech konzumovat i reakce na některé dílčí a související námitky (viz rozsudek NSS ze dne 24. 4. 2014 č. j. 7 Afs 85/2013-33). Městský soud rovněž může pro stručnost odkázat na část odůvodnění rozhodnutí správního orgánu, s nímž se ztotožňuje. Jak uvedl Ústavní soud, „*není porušením práva na spravedlivý proces, jestliže obecné soudy nebudují vlastní závěry na podrobné oponentuře (a vyvracení) jednotlivě vznesených námitek, pakliže proti nim staví vlastní ucelený argumentační systém, který logicky a v právu rozumně vyloží tak, že podpora správnosti jejich závěrů je sama o sobě dostatečná*“ (viz náleze ze dne 12. 2. 2009 sp. zn. III. ÚS 989/08, bod 68; srov. též rozsudky NSS ze dne 12. 3. 2015 č. j. 9 As 221/2014-43, či ze dne 25. 2. 2015 č. j. 6 As 153/2014-108).

Shodu s prvopisem potvrzuje M. P.

46. Po seznámení se se správním spisem a po zhodnocení jeho obsahu a rozhodných skutečností dospěl městský soud k závěru, že žaloba není důvodná.
47. Nejprve se soud zabýval okruhem námitek obsažených v *prvním žalobním bodu*.
48. Lze konstatovat, že žalovaný se námitkami tohoto obsahu vznesenými v odvolání již zabýval, a to konkrétně rozložením důkazního břemene v daňovém řízení v bodech [21] až [33] napadeného rozhodnutí, hodnocením provedených důkazů v rozdělení dle tvrzených dodavatelů v bodech [79] až [87] napadeného rozhodnutí týkajících se společnosti Achtamar, v bodech [88] až [102] napadeného rozhodnutí týkajících se společnosti Koratip a v bodech [103] až [109] napadeného rozhodnutí týkajících se společnosti NIKA. Žalovaný se také vypořádal s výtkami žalobkyně, které uvedla v reakci na seznámení se se zjištěnými skutečnostmi a výzvu k vyjádření se v rámci odvolacího řízení ze dne 2. 11. 2023 v rozdělení dle tvrzených dodavatelů v bodech [115] až [118] napadeného rozhodnutí týkajících se společnosti Achtamar, v bodech [119] až [120] napadeného rozhodnutí týkajících se společnosti Koratip a v bodech [121] až [123] napadeného rozhodnutí týkajících se společnosti Nika. Závěrem se žalovaný v bodech [127] až [148] napadeného rozhodnutí vypořádal s jednotlivými odvolacími důvody.
49. Žalobkyně předně namítá, že to byl správce daně (potažmo žalovaný), koho na konci dokazování tížilo důkazní břemeno, které nebylo naplněno a pochybnosti vznesené správcem daně nejsou způsobitelné přenést na žalobkyni jakékoli další důkazní břemeno či dokonce prokázání hmotněprávních podmínek zvrátit.
50. Soud nejprve připomíná, že daňové řízení je ovládáno zásadou, že daňový subjekt má povinnost jednak přiznat daň (*břemeno tvrzení*) a jednak toto tvrzení prokázat (*břemeno důkazní*). Podle § 72 odst. 1 ZDPH má plátce daně nárok na odpočet DPH, pokud přijatá zdanitelná plnění použije pro uskutečnění své ekonomické činnosti. Vznik nároku na odpočet DPH prokazuje plátce v první řadě daňovým dokladem ve smyslu § 73 ZDPH. Jak bylo opakovaně judikováno Nejvyšším správním soudem a Ústavním soudem, prokazování nároku na odpočet DPH je prvotně záležitostí dokladovou, ale současně je třeba respektovat soulad s faktickým stavem. Jak vyplývá např. z nálezů Ústavního soudu ze dne 15. 5. 2001 sp. zn. IV. ÚS 402/99, a ze dne 11. 2. 2008 sp. zn. I. ÚS 1841/07, důkaz daňovým dokladem je pouze formálním důkazem dovršujícím hmotněprávní aspekty skutečného provedení zdanitelného plnění. Jestliže např. zdanitelné plnění nebylo uskutečněno, nemůže být důkazní povinnost naplněna pouhým předložením, byť formálně správného, daňového dokladu. K unesení důkazního břemene proto nemusí vždy stačit předložení formálně bezvadných daňových dokladů či jiných listin, byť se všemi zákonem vyžadovanými náležitostmi. Daňový subjekt je odpovědný za to, že jím předložené důkazy prokazují jeho tvrzení. Ačkoli daňový subjekt předloží formálně bezvadné účetní doklady, může správce daně ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu vyjádřit pochybnosti týkající se věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem. V tomto ohledu tíží správce daně důkazní břemeno ve vztahu k důvodnosti jeho pochyb. Správce daně nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností. Je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují „*vážné a důvodné pochyby*“ (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008 č. j. 2 Afs 24/2007-119). Správce daně je proto povinen označit ty konkrétní skutečnosti, na jejichž základě hodnotí předložené evidence jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné. Jen tak může unést své zákonné důkazní břemeno (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22.

Shodu s prvopisem potvrzuje M. P.

10. 2008 č. j. 9 Afs 30/2008-86). Pokud správce daně shora uvedené skutečnosti prokáže, důkazní břemeno přechází zpět na daňový subjekt, který je povinen doložit pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví ve vztahu k danému obchodnímu případu, popř. svá tvrzení korigovat. Tyto skutečnosti bude daňový subjekt prokazovat zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 7. 2010 č. j. 1 Afs 39/2010-124). Za tímto účelem může správce daně vyzvat daňový subjekt, aby prokázal skutečnosti potřebné pro správné stanovení daně podle § 92 odst. 4 daňového řádu.

51. Podle § 8 odst. 1 daňového řádu správce daně při dokazování hodnotí důkazy podle své úvahy. Správce daně posuzuje každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti; přitom přihlíží ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo. Podle § 93 odst. 1 daňového řádu lze jako důkazních prostředků užít všech podkladů, jimiž lze zjistit skutečný stav věci a ověřit skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně a které nejsou získány v rozporu s právním předpisem, a to i těch, které byly získány před zahájením řízení. Jde zejména o tvrzení daňového subjektu, listiny, znalecké posudky, svědecké výpovědi a ohledání věci.
52. V daném případě ze správního spisu vyplývá, že dne 7. 3. 2021 byla zahájena u žalobkyně daňová kontrola na DPH za zdaňovací období duben 2018, která byla dne 12. 7. 2021 rozšířena o zdaňovací období červen až září 2018. Správci daně vznikly vážné pochyby o správnosti a průkaznosti údajů vykázaných v daňovém přiznání, o oprávněnosti nároku na odpočet daně podle § 72 a § 73 ZDPH, proto vydal dne 9. 4. 2021 výzvu vztahující se k prokázání skutečností a předložení důkazních prostředků za zdaňovací období duben 2018 a dne 6. 10. 2021 výzvu vztahující se k odstranění pochybností o faktickém přijetí zdanitelných plnění od společností Achtamar, Koratip a Nika v kontrolovaných obdobích. Žalobkyně reagovala podáním četných důkazních prostředků, které správce daně posoudil a vyhodnotil v dosavadním výsledku kontrolního zjištění (dále jen „DVKZ“), v němž dospěl k závěru, že žalobkyni nároky na odpočet daně za předmětná zdaňovací období od společností Achtamar, Koratip a Nika odepře. Tento závěr správce daně nezměnil ani po předložení dalších důkazních prostředků žalobkyní, které zaslal zprávu o daňové kontrole. Následně dne 2. 5. 2022 vydal správce daně dodatečné platební výměry, proti nimž podala žalobkyně odvolání. Žalovaný dospěl k závěru, že nebyl dostatečně zjištěn skutkový stav, a proto v pokynu Doplnění ze dne 28. 4. 2023 (č.j. 15101/23/5300-21444-711275) zavázal správce daně k doplnění řízení o provedení svědeckých výpovědí s Danielem Kolmanem, jednatelem společností Koratip a Nika v předmětných obdobích a s Davidem Janouškem, jednajícím do 26. 6. 2018 v pozici jednatele společnosti Achtamar a provést revizi hodnocení důkazů a při existenci pochybností vydat výzvu k prokázání skutečností.
53. V rámci odvolacího řízení byl dle pokynů žalovaného proveden dne 25. 5. 2023 výslech svědka Davida Janouška a dne 30. 5. 2023 výslech svědka Daniela Kolmana. Následně dne 13. 7. 2023 byla vydána správcem daně výzva, ve které vyzval daňový subjekt, aby prokázal u přijatých zdanitelných plnění od dodavatelů Achtamar a Koratip, v jakém rozsahu byla plnění přijata a zda byla přijata za cenu uvedenou na daňových dokladech, které správce daně konkrétně označil. V rámci svého odůvodnění správce daně v úvodu poznamenal, že s ohledem na provedené svědecké výpovědi s panem Janouškem a s panem Kolmanem má za to, že sice daňový subjekt skutečně přijal nějaká plnění od dodavatelů Achtamar a Koratip za předmětná zdaňovací období, avšak neprokázanou skutečností zůstává rozsah plnění, jelikož o něm o přetrvávají nadále pochybnosti, kteréžto jsou ve výzvě podrobně rozvedeny

Shodu s prvopisem potvrzuje M. P.

a v napadeném rozhodnutí popsány stručně v bodu [68]. Poté dne 26. 7. 2023 byla žalovaným (prostřednictvím správce daně) vydána další výzva, ve které byl daňový subjekt vyzván, aby prokázal faktické přijetí zdanitelných plnění od dodavatelů Nika a Koratip, jež se vztahují k provizním odměnám. V rámci svého odůvodnění správce daně konkretizoval indicie, na základě nichž mu přetrvávají pochybnosti, a to s ohledem na doplněné dokazování [konkrétně výslech svědka Daniela Kolmana, sdělení společnosti CNC, že daňovému subjektu nebyly zprostředkovány nákupní ceny (slevy) inzerce společnostmi Koratip či Nika], což žalovaný stručně popsal v bodu [69] napadeného rozhodnutí.

54. Žalobkyně se poté písemně vyjádřila k pochybnostem správce daně a předložila k plněním od dodavatelů Achtamar, Nika a Koratip další listinné důkazy (např. objednávku ze dne 1. 10. 2017, předávací protokoly včetně plnění z tohoto data) a navrhla provést důkazy, které se vyskytují v ostatních spisech u daňového subjektu, jež jsou vedeny u jiných správců daně za jiná zdaňovací období, konkrétně, aby správce daně do tohoto řízení zanesl všechny protokoly o svědecké výpovědi, které byly vykonány s panem Kolmanem u ostatních správců daně. V dané věci správce daně dílem vyhověl návrhům daňového subjektu (viz podrobněji body [76] a [77] napadeného rozhodnutí). Ze správního spisu rovněž vyplývá, že s hodnocením doplněného dokazování (dle pokynu odvolacího orgánu a dle návrhů žalobkyně) byla žalobkyně žalovaným v souladu s § 115 odst. 2 daňového řádu seznámena písemností ze dne 2. 11. 2023, č. j. 36812/23/5300-21443-711275.
55. Po posouzení výše popsaného průběhu daňového řízení, zejména obsahu výzev ze dne 13. 7. 2023 a dne 26. 7. 2023, dospěl soud k dílčímu závěru, že obě tyto výzvy jsou dostatečně určité a srozumitelné. Obsahují konkrétní a závažné skutečnosti (pochybnosti) týkající se splnění hmotněprávních podmínek pro přiznání nároku na odpočet daně. Konkrétní pochybnosti správce daně ve výzvě ze dne 13. 7. 2023 se týkaly rozsahu tvrzených přijatých zdanitelných plnění od dodavatelů Achtamar a Koratip, včetně prokázání cen na daňových dokladech (správce daně v nich poukázal na přetrvávající pochybnosti vyplývající z doplnění dokazování provedenými výslechy svědků). Konkrétní pochybnosti správce daně ve výzvě ze dne 26. 7. 2023 se týkaly faktického přijetí zdanitelných plnění ve formě provizních odměn od dodavatelů Nika a Koratip a vyplynuly z doplněného dokazování, např. sdělení společnosti CNC, že daňovému subjektu nebyly zprostředkovány nákupní ceny (slevy) inzerce společnostmi Koratip či Nika. Žalobkyně reagovala na výzvy přípisem obsahujícím návrhy na provedení dalších důkazů, z nichž správce daně některé akceptoval, některé nikoli. S uvedeným byla žalobkyně v dostatečném rozsahu seznámena písemností ze dne 2. 11. 2023, č. j. 36812/23/5300-21443-711275.
56. Výše popsanému postupu správce daně nelze dle soudu ničeho vytknout. Jak bylo uvedeno, obě výzvy k prokázání skutečností a předložení důkazních prostředků soud shledal dostatečně konkrétními a v podrobnostech na ně odkazuje. Bylo tedy na žalobkyni, na kterou přešlo důkazní břemeno, aby zvolila jiné než dosavadní důkazní prostředky k prokázání svých tvrzení. Daňový subjekt setrval na přijetí zdanitelného plnění od deklarovaných dodavatelů a předložil a navrhl další důkazní prostředky, s čímž se správce daně vypořádal v písemnosti ze dne 2. 11. 2023, č. j. 36812/23/5300-21443-711275. Popsaný průběh daňového řízení odpovídá ustanovením daňového řádu upravujícím přenos důkazního břemene mezi daňovým subjektem a správcem daně. Podstatná je v daném případě skutečnost, že správce daně umožnil daňovému subjektu, aby k jeho pochybnostem a zjištěním v rámci daňové kontroly předloženými a navrženými důkazy mohl prokázat svá skutková tvrzení týkající se posuzovaných přijatých zdanitelných plnění za předmětná

zdaňovací období, na základě nichž uplatnila žalobkyně nárok na odpočet. Soud proto dospěl k prvnímu dílčímu závěru, že správce daně, potažmo žalovaný, splnil svou důkazní povinnost upravenou v ust. § 92 odst. 5 písm. c) a d) daňového řádu.

57. Pro úplnost soud dodává, že s ohledem na výše uvedené závěr soudu nezměnil ani poukaz žalobkyně na vybranou judikaturu NSS (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 10. 2021, sp. zn. 3 Afs 328/2019). Nepřípadným shledal soud i poukaz na judikaturu NSS vztahující se k prokazování podvodného jednání, neboť podvodným jednáním správce daně ve výše uvedených výzvách neargumentoval (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 8. 2017, sp. zn. 4 Afs 58/2017).
58. V dalším okruhu námitek žalobkyně nesouhlasí s tím, že nedoložila důkazní prostředky prokazující naplnění hmotněprávních podmínek pro uplatnění odpočtu. Tvrdí, že předložila důkazní prostředky, které v souhrnu vytvořily auditní stopu proběhlých transakcí, a tyto byly doplněny a potvrzeny provedenými výpověďmi svědků Daniela Kolmana a Davida Janouška. Současně žalobkyně namítá nesprávné hodnocení jednotlivých důkazů a skutečnost, že žalovaný zjevně klade na žalobkyni přemrštěné důkazní nároky, o čemž svědčí i způsob vedení svědeckých výpovědí, které byly doplněny v průběhu odvolacího řízení. Vyplývá z nich zjevná obecnost, s jakou správce daně pokládal své dotazy, což svědčí o neporozumění ekonomické činnosti žalobkyně.
59. Na úvod zdejší soud připomíná, že z ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu vyplývá, že v souladu s § 92 odst. 3 daňového řádu nese každý daňový subjekt povinnost tvrzení a povinnost důkazní. Daňové řízení není ovládáno zásadou vyšetřovací, ale je založeno na prioritní povinnosti daňového subjektu dokazovat vše, co sám tvrdí (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 2. 2005 č. j. 1 Afs 54/2004-125).
60. Ze správního spisu vyplývá, že žalobkyně k prokázání naplnění hmotněprávních podmínek pro uplatnění odpočtu předložila správci daně značné množství důkazních prostředků, jež žalovaný podrobil svému hodnocení na straně 30 až 50 pod body [79] až [125] napadeného rozhodnutí, kde podrobně popsal jednotlivá skutková zjištění vyplývající z provedených důkazů v členění dle jednotlivých dodavatelů.
61. Konkrétně u dodavatele Achtamar nejprve rozepsal do tabulky č. 1 čísla dokladů s popisem předmětu a rozsahu plnění; poté přistoupil k hodnocení předložených důkazů takto: k objednavce ze dne 1. 10. 2017 uvedl, že „se k ní vyjadřoval i svědek Janoušek (toho času jednatel korporace ACHTAMAR), který uvedl, že takto vypadaly objednávky na služby, objednávka však nijak neprokazuje rozsah plnění na jednotlivých daňových dokladech uvedených v tabulce č. 1, vyplývá z ní pouze, že korporace ACHTAMAR měla zajistit reklamní služby pro (zadané) klienty v rámci nejvyšší futsalové soutěže VARTA v sezóně 2017/2018..... Nadto tato objednávka ani nemá potenciál doložit rozsah plnění, jelikož rozsah plnění zde absentuje (např. specifikované množství a časové určení konkrétní reklamní služby, realizované prostřednictvím konkrétního média, včetně určení jeho umístění)“; k předávacím protokolům, uvedl že „z nich je patrné, že korporace ACHTAMAR předala odvolateli fotodokumentace a videodokumentace ze sportovních utkání futsalové ligy, na kterých mělo dojít k realizaci propagace značky VARTA (z popisu zakázky a z popisu plnění je zřejmé, že se jedná o klienta „VARTA - generální partner futsal ligy“). Doprovodné předložené listiny k těmto předávacím protokolům obsahují fotografie ze zápasů, vstupenek, plakátů, či článků z webu, na nichž jsou vidět reklamní loga (mj. i značky VARTA). Z toho lze vyvodit, že se nějaké reklamní služby fakticky realizovaly. Nijak ovšem tyto předávací protokoly neprokazují, v jakém rozsahu se uskutečnila plnění, která jsou zachycena na

Shodu s prvopisem potvrzuje M. P.

daňových dokladech v tabulce č. 1“. K listinám, které správce daně přenesl do tohoto řízení z jiných řízení, žalovaný uvedl, že „tyto listiny např. dokládají, že odvolatel přijímal reklamní plnění i od jiných poskytovatelů, než jsou zde řešeny, tj. ACHTAMAR, Koratip a NIKA. Jedná se například o spolek SK Slavia Praha – klub futsalu FIFA. Z logiky věci je zřejmé, že takovýto druh důkazů nemůže prokázat rozsah služeb poskytovaný jinou korporací. Stejně tak ani odvolatelem vystavené předávací protokoly na výstupu pro své klienty nemohou prokázat rozsah služeb na vstupu, jež měl odvolatel přijmout od svého dodavatele, jelikož jak sám odvolatel na str. 4 svého vyjádření k výzvě k prokázání skutečností uvedl, tak poskytované služby se v některých případech skládají z jednoho daňového dokladu, jindy se poskytnutá služba skládá z vícero daňových dokladů. V přenesených listinách se také vyskytuje dokumentace, či fotografie, které dokládají, že k reklamní činnosti (tj. k prezentaci klientů) opravdu docházelo, nicméně nijak tyto důkazy nejsou provázány na konkrétní daňové doklady vystavené korporací ACHTAMAR v tomto řízení.“

62. Žalovaný dále uvedl, že „v rámci odvolání předložil odvolatel smlouvu o spolupráci a zprostředkování služeb v rámci reklamy a prezentace partnerů uzavřenou s dodavatelem ACHTAMAR ze dne 1. 6. 2012, která byla zřejmě antidatována, jelikož je na ni uvedena adresa sídla odvolatele (Přívozní 1054/2, Holešovice, 170 00 Praha 7), která je sídlem odvolatele tohoto času, nikoli v době sepsání smlouvy, tj. ke dni 1. 6. 2012, tomu tak nebylo. Věcně ji lze hodnotit jako rámcovou smlouvu upravující oblast spolupráce (marketing), nevyplývá z ní konkrétní rozsah plnění, jež by měl být mezi korporacemi realizován. Smluvní strany si v článku „IV. Práva a povinnosti“ sjednaly, že korporace ACHTAMAR poskytne odvolateli reklamní služby v rozsahu písemných objednávek. Tomuto požadavku ale jak vidno nebylo později vyhověno, jelikož objednávky byly ústní, a pokud byly písemné (viz např. objednávka ze dne 1. 10. 2017), tak s ohledem na jejich obecnost nešlo rozsah plnění identifikovat.“. K posouzení obsahu daňových dokladů žalovaný konstatoval, že „se ztotožňuje se správcem daně, že na těchto dokladech absentuje rozsah plnění a i když se předmět plnění „nemění“, tak se mění jednotková cena na těchto dokladech, což by mělo značit rozdílný (neznámý) rozsah plnění, což potvrzuje sám odvolatel v rámci vyjádření k výzvě k prokázání skutečností, když uvedl, že rozdílná cena u dokladů č. 2180306 a č. 2180313 se „logicky liší podle konkrétní služby, rozsahu a objemu přijatého plnění od dodavatele“. K pokladním dokladům žalovaný uvedl, že „tyto doklady pouze dokládají přesun hotovostních finančních prostředků od jednoho subjektu k subjektu druhému. Navíc důvod sdělený panem Janouškem pro tyto finanční operace (vyplácení brigádníků v hotovosti) se neprokázal, jelikož korporace ACHTAMAR nebyla za předmětná období registrována k dani z příjmu fyzických osob, a to ani k zálohové, či k srážkové dani (což by za předpokladu plnění zákonných povinností korporace ACHTAMAR být musela).“

63. Konkrétně u dodavatele Koratip nejprve rozepsal do tabulky č. 2 čísla dokladů s popisem předmětu a rozsahu jeho plnění; poté přistoupil k hodnocení předložených důkazů takto: k předávacímu protokolu k dokladům č. 2180581, č. 2180584, č. 2180585, č. 2180592 a č. 2180593 uvedl, „že předávací protokol nemá potenciál prokázat rozsah plnění na dokladech č. 2180581, č. 2180584, č. 2180585, č. 2180592 a č. 2180593, jelikož rozsah plnění na tomto předávacím protokolu absentuje (např. specifikované množství a časové určení konkrétní reklamní služby, realizované prostřednictvím konkrétního média, včetně určení jeho umístění). Předávací protokol objasňuje předmět plnění... ten se skládal z realizace inzertní letákové kampaně, z prezentace v rámci FORTUNA ligy, dle objednávek v sezóně 018/2019 - podpůrné činnosti, z monitoringu médií, z press trip; z prezentace v rámci CZECH OPEN florbal 2018 dle objednávek – special event, z press trip, z monitoringu médií, z letákové akce, z cateringu a z prezentace.“. K návrhu žalobkyně, aby bylo vycházeno ze svědeckých výpovědí, které byly

Shodu s prvopisem potvrzuje M. P.

vykonány s panem Kolmanem u ostatních správců daně, žalovaný uvedl, že „za situace, kdy byla provedena v tomto řízení svědecká výpověď pana Kolmana za předmětná zdaňovací období k prokázání konkrétních skutečností, je nutno návrh odmítnout z důvodu nadbytečnosti, neboť ostatní svědecké výpovědi s panem Kolmanem se týkají jiných zdaňovacích období a jiných zdanitelných plnění.“ K předloženému dotazníku spokojenosti s poskytnutými službami ze dne 4. 5. 2023 pro odběratele HP TRONIC Zlín, spol. s r.o., žalovaný uvedl, že „s ohledem na to, že se jedná o dotazník spokojenosti z roku 2023, tak tento důkazní prostředek nemá žádnou souvislost s řešenou věcí.“ Dále k dokladům z jiných řízení, které souvisí s plněními na výstupu (např. smlouvy se zákazníky IBG Česko s.r.o., KPS Computer & services, s.r.o., Autodoprava Gaier Prachatice s.r.o., či Spectrum Brands s.r.o.) žalovaný uvedl, že „nemohou prokázat rozsah přijatých plnění na vstupu. Smlouvou ze dne 21. 4. 2016 žalovaný posoudil tak, že tato smlouva o spolupráci a zprostředkování služeb v rámci reklamy a prezentace partnerů se shoduje s textem smlouvy s dodavatelem ACHTAMAR a rovněž nijak konkrétně neupravuje rozsah transakcí mezi korporací Koratip a odvolatelem, pouze obsahuje odkaz na písemné objednávky, které byly převážně ústní. Doložené písemné objednávky ze dne 8. 2018 (MOL cup a Fortuna liga), ze dne 6. 8. 2018 (VARTA futsal liga), ze dne 29. 8. 2018 (florbal) neobsahují žádné údaje o rozsahu plnění, pouze upřesňují oblast plnění (grafické práce, produktový marketing, prezentace log klientů atp.). Všechny tyto objednávky pak obsahují text, že odkazují na smlouvu ze dne 21. 4. 2016 a že objednávky budou doplňovány v rámci elektronické či telefonické komunikace“. K dalším listinám obsahujícím různou fotodokumentaci plnění a prezentace dokládající např. kontrolu účinnosti reklamní kampaně odvolací orgán uvedl, že „se jedná o důkazy, které prokazují, že odvolatel realizuje ekonomickou činnost, že skutečně v průběhu času poskytuje svým klientům nějaké reklamní služby, nijak z toho však nevyplývá souvislost s konkrétními doklady na vstupu. Stejně tak je možné i zhodnotit přijaté doklady od dodavatele Koratip za jiná (ne zde řešená) zdaňovací období, včetně pokladních dokladů, záznamních evidencí a dalších souvisejících dokladů. Tyto doklady byly doloženy jako důkazy v jiných řízeních za jiná období, proto nemají žádný dopad do tohoto řízení, jelikož se časově tohoto řízení netýkají“. K distribuci letákové kampaně, kdy žalobkyně tvrdí, že na VARTA futsal ligu připadlo přibližně 50 000 kusů letáků („2 000 ks na jedno kolo“) a na Extraligu ledního hokeje, Fortuna ligu a na florbalový Czech Open připadlo několik stovek tisíc letáků (mělo se jednat o zápasy konané v sezóně 2017/2018), žalovaný uvedl, že „se jedná o ničím nepodložené tvrzení odvolatele, které je nad to značně neurčité. Z tabulky č. 2 rovněž vyplývá, že distribuce letákové kampaně byla odvolateli vyúčtována třemi doklady (č. 2180478, č. 2180581 a č. 2180592), které neobsahují žádný odkaz na to, ke které oblasti sportu (futsal, hokej, fotbal, či florbal) se vztahují. K reklamním plněním č. 2180523, č. 2180524, č. 2180527, č. 2180530, č. 2180532 odvolatel shodně doplnil, že dodavatel odvolatele zajistil komunikaci s novináři v prostorách sportoviště, kde se konala akce, přičemž dodavatel odvolatele měl zajistit catering, žalovaný sdělil, že ani takto není zřejmé, jaký byl rozsah plnění na dokladech výše zmíněných.“

64. K plnění dodavatele Koratip s předmětem plnění *provizní odměna* žalovaný nejprve rozepsal do tabulky č. 3 čísla dokladů s popisem předmětu plnění, kdy ve všech 5 daňových dokladech je uveden stejný text: *Provizní odměna z inzerce v Deníku Sport, Titulní strana podval, 263x50mmn.* Poté žalovaný konstatoval, že výzvou ze dne 26. 7. 2023 „*správce daně u těchto plnění vyzval odvolatele k tomu, aby prokázal, že skutečně tvrzená plnění přijal.* K těmto plněním správce daně uvedl, že uvedení rozměru inzerce na daňovém dokladu neprokazuje, že skutečně došlo ke zprostředkování této inzerce. Dále pak správce daně odkázal na svědeckou výpověď pana Kolmana, ze které nevyplývaly konkrétní skutečnosti vztahující se ke zprostředkování inzerce. Závěrem pak správce daně zdůraznil, že poskytovatel inzerce, tj. korporace CNC, uvedla, že

Shodu s prvopisem potvrzuje M. P.

odvolatel neměl korporací Koratip zajištěné slevy, či výhodné ceny inzercí. Korporace CNC dodala, že odvolatel měl slevy z ceníků, ale bylo tomu tak na základě realizovaného objemu inzerce.“. Žalovaný dodal, že nebylo prokázáno, že na straně dodavatele Koratip došlo k nějaké činnosti, jež by „způsobila“ nižší cenu inzerce pro odvolatele, a tím i následně odůvodnila fakturování provizní odměny. Zajištění nižších cen inzerce nebylo prokázáno ani výpovědí svědka pana Kolmana, který ke zprostředkování neuvedl žádné konkrétní skutečnosti, resp. omezil se na tvrzení, že zajistil nižší cenu inzerce, avšak na další podrobnosti už odpovědět nechtěl, když uvedl: „*Fakturoval jsem provizní odměnu daňovému subjektu, takže s kým jsem jednal za CNC je můj problém.*“. K předloženým daňovým dokladům s přiřazenou fotodokumentací a předávacímu protokolu k této fakturaci žalovaný uvedl, že předmětem plnění jsou provizní odměny za zprostředkování inzerce, nikoli fakticita inzerce. Z uvedeného je zřejmé, že předložené listiny neprokazují, že odvolatel skutečně přijal zprostředkovatelskou službu od korporace Koratip, která se měla týkat zajištění nižších cen u vydavatele inzerce CNC. Žalovaný rovněž uvedl, že v rámci podaného odvolání byla doložena smlouva o spolupráci a zprostředkování služeb v rámci reklamy a prezentace partnerů uzavřená dne 21. 4. 2016 s dodavatelem Koratip, avšak z ní nevyplývají žádné konkrétní skutečnosti týkající se provizní odměny z inzerce.

65. Konkrétně u dodavatele Nika nejprve žalovaný rozepsal do tabulky č. 4 čísla dokladů s popisem předmětu plnění, kdy ve všech 38 daňových dokladech je uveden stejný text: Provizní odměna z inzerce a z nich v 9 daňových dokladech je uvedeno toliko Provizní odměna z inzerce, v 17 daňových dokladech je uvedeno Provizní odměna z inzerce v Deníku Sport s různým rozměrem inzerce, ve 2 daňových dokladech je uvedeno Provizní odměna z inzerce v Deníku AHA, Blesk, v 1 daňovém dokladu je uvedeno Provizní odměna z inzerce v Deníku AHA, Blesk, příp. Sport s rozměrem inzerce, v 1 daňovém dokladu je uvedeno v Deníku Sport bez uvedení rozměru inzerce a v 8 daňových dokladech je uvedeno v Deníku Sport, splátka prémiového balíčku, s různým rozměrem inzerce.
66. Rovněž u tohoto dodavatele žalovaný konstatoval, že výzvou ze dne 26. 7. 2023 „*správce daně u těchto plnění vyzval odvolatele k tomu, aby prokázal, že skutečně tvrzená plnění přijal. K těmto plněním správce daně uvedl, že uvedení rozměru inzerce na daňovém dokladu neprokazuje, že skutečně došlo ke zprostředkování této inzerce. Dále pak správce daně odkázal na svědeckou výpověď pana Kolmana, ze které nevyplývaly konkrétní skutečnosti vztahující se ke zprostředkování inzerce. Závěrem pak správce daně zdůraznil, že poskytovatel inzerce, tj. korporace CNC, uvedla, že odvolatel neměl korporací NIKA zajištěné slevy, či výhodné ceny inzercí. Korporace CNC dodala, že odvolatel měl slevy z ceníků, ale bylo tomu tak na základě realizovaného objemu inzerce.*“ I zde žalovaný dodal, že nebylo prokázáno, že na straně dodavatele Nika došlo k nějaké činnosti, jež by „způsobila“ nižší cenu inzerce pro odvolatele, a tím i následně odůvodnila fakturování provizní odměny. Zajištění nižších cen inzerce nebylo prokázáno ani výpovědí svědka pana Kolmana, který ke zprostředkování neuvedl žádné konkrétní skutečnosti, resp. omezil se na tvrzení, že zajistil nižší cenu inzerce, avšak na další podrobnosti už odpovědět nechtěl.
67. K příloze odvolání, a to zprostředkovatelské smlouvě uzavřené mezi odvolatelem (tj. zájemcem) a dodavatelem Nika (tj. zprostředkovatelem) ze dne 4. 5. 2017, včetně předloženého dodatku č. 1 ze dne 18. 12. 2017, žalovaný uvedl, že dle Smlouvy ze dne 4. 5. 2017 „*zprostředkovatel zajistí uzavření výhodného nákupu tiskových médií zájemci za „lastové“ ceny, a to formou uzavření dohody, smlouvy, či objednávky, na jejichž základě bude zájemce za úplatu poskytovat služby třetím osobám. Zprostředkovaným dodavatelem dle této smlouvy je*

Shodu s prvopisem potvrzuje M. P.

korporace CNC a provize se vztahuje dle bodu III. k tiskovinám korporace CNC (tj. Deník Sport, AHA a Blesk) s tím, že přesná výše provize musí být odsouhlasena, a to nejpozději 30 dnů před objednáním konkrétní inzerce. Smlouva byla dle bodu V. uzavřena na dobu neurčitou a dle bodu VI. smlouvy je možné učinit jakékoli změny smlouvy pouze písemnými dodatky. Jiná ujednání, která nemají předepsanou písemnou formu jsou považována za neplatná. Ze smlouvy nijak nevyplývá konkrétní výpočet výše provize. Svědek Kolman k výpočtu provize uvedl, že se odvíjela od ceníkové ceny inzerce, za kterou by nakupoval odvolatel. Z dodatku č. 1 pak vyplývá, že dodavateli NIKA vznikne nárok na provizi i v případě jiného zprostředkovaného vydavatele (kromě korporace CNC), pokud dalšího vydavatele odvolatel akceptuje, a pokud korporace NIKA zajistí minimální slevu ve výši 25 % z platného vydavatele předmětné inzerce. Rovněž bylo ujednáno, že výše provize musí být odvolatelem odsouhlasena. Platnost smlouvy byla omezena do dne 31. 12. 2022. Z vyjádření k výzvám správce daně sdělil odvolatel, že do konce roku 2017 byly v souladu se zprostředkovatelskou smlouvou ze dne 4. 5. 2017 zprostředkovány jednotlivé inzerce přímo korporací NIKA. Později, tj. dne 18. 12. 2017, došlo ke změně podstaty spolupráce mezi korporací NIKA a odvolatelem v návaznosti na sepsání dodatku č. 1.“

68. K námitce, že korporace NIKA sepsáním dodatku č. 1 ze dne 18. 12. 2017 přenechala své (výsadní) postavení na trhu odvolateli, za což jí náležela odměna, resp. provize, žalovaný uvedl, že „po analýze textu dodatku č. 1 ze dne 18. 12. 2017 dospěl k závěru, že odvolatelova interpretace neodpovídá textu smlouvy ze dne 4. 5. 2017 a dodatku č. 1 ze dne 18. 12. 2017, neboť např. v odst. II. (předmět smlouvy) se u písmene B. jasně hovoří o tom, že zprostředkovatel bude vyvíjet činnost za účelem zprostředkování výhodných cenových nákupů. Nikde se nepíše o tom, že korporace NIKA přenechala své dominantní místo na trhu ve prospěch odvolatele, za což jí má náležet provize. Pro případ, že by se takto odvolatel s korporací NIKA domluvil ústně, odvolací orgán uvádí, že ve smlouvě ze dne 4. 5. 2017 bylo v závěrečných ujednáních stanoveno, že jakákoliv jiná ujednání, která nemají předepsanou písemnou formu, jsou považována za neplatná. Nad to shora uvedené vyjádření odvolatele je v rozporu s provedenou svědeckou výpovědí tehdejšího jednatele korporace NIKA, pana Kolmana, neboť ten k přímé otázce, v čem spočívala ekonomická činnost dodavatele, odpověděl, že jeho činnost spočívala ve velmi výhodném nakoupení inzertních ploch pro klienty a také, že měl kontakty v inzertním prostředí, které využil, aby mohl nakupovat levné reklamy. Dále nakoupil inzertní plochy na poslední chvíli, které pak prodával za zvýhodněnou cenu. Pokud jednatel korporace NIKA popisuje v rámci těchto plnění svou aktivní činnost, pak odvolatel tvrdí, že naopak tato společnost se měla zdržet jakéhokoli aktivního jednání. Vyjádření odvolatele a dodavatelské korporace NIKA je tak v přímém rozporu, co do obsahu zdanitelného plnění, což logicky způsobuje trvání pochybností správce daně o fakticitě plnění. Obdobně pan Kolman vypovídal jako svědek i u jiného správce daně v rámci daňové kontroly u odvolatele za zdaňovací období listopad 2018 a prosinec 2018 (jedná se o důkaz, který do tohoto řízení zanesl sám odvolatel v rámci doplnění odvolání ze dne 11. 11. 2022). Pan Kolman uvedl, že k dosažení lepší ceny u korporace CNC využíval i objednávky na poslední chvíli. Dále dodal, že „NIKA Group dostala od CNC nabídku na výhodnější inzerci a ta to nabídla AGRS, zda tuto inzerci chce nebo ne.“
69. S výše popsaným hodnocením důkazů, které soud považuje za ucelené a přesvědčivé, se soud shoduje, a to zejména s ohledem na komplexní hodnocení jednotlivých důkazů, které samy o sobě mají omezenou vypovídací schopnost. Soud k tomu dodává, že předložené smlouvy o spolupráci a zprostředkování služeb v rámci reklamy ze dne 1. 6. 2012 představují rámcový základ pro následná obchodní jednání, která měla být upřesněna konkrétními objednávkami. V čl. II. bod 2. definovaly strany smlouvy „Objednávku“, za níž označily ústní či písemný

Shodu s prvopisem potvrzuje M. P.

požadavek na rozsah služeb ze strany AGRS vůči ACHTAMAR s tím, že *na základě této písemné Objednávky* ze strany AGRS, zajistí a uskuteční ACHTAMAR „Reklamu“ v rozsahu a za podmínek sjednaných v této objednávce. Z uvedeného textu vyplývá, že předcházejícím podkladem k uskutečnění reklamního plnění dle stran smlouvy měla být vždy písemná objednávka obsahující konkretizaci jednotlivých reklamních plnění, včetně dohodnutého rozsahu plnění. Pokud by žalobkyně dle uvedeného smluvního ujednání postupovala, nemělo by pro ni být žádným problémem doložit konkrétní plnění od konkrétních dodavatelů, včetně rozsahu plnění, takovým způsobem, aby bylo jednoznačně ověřitelné, jaké konkrétní plnění (včetně rozsahu plnění, popř. výpočtu cen za poskytnutou službu) se uskutečnilo a jak bylo toto konkrétní reklamní plnění promítnuto do předložených faktur. Ze správního spisu, resp. listinných důkazů předložených žalobkyní však vyplývá, že žalobkyně a jí deklarovaní dodavatelé navzdory jejich smluvnímu ujednání takto nepostupovali a i v důsledku této skutečnosti žalobkyně nebyla schopna svá tvrzení o uskutečnění konkrétních reklamních plněních doložit písemnými důkazy tak, aby z nich vyplývala jednoznačnost a provázanost jednotlivých plnění. Je třeba doplnit, že zjištění správce daně, že korporace ACHTAMAR nebyla za předmětná období registrována k dani z příjmu „fyzických“ osob, je nepřesné, neboť se mohlo jednat toliko o daň z příjmu právnických osob, avšak toto drobné, dílčí pochybení nemohlo vést soud ke zrušení napadeného rozhodnutí.

70. Neexistence vystavení konkrétních písemných objednávek ve všech případech byla de facto potvrzena výpovědí svědka Davida Janouška, který k předložené objednávce ze dne 1. 10. 2017 (žalobkyně zde objednává „Prezentaci a propagaci partnerů“ pro zabezpečení reklamních a doprovodných služeb v rámci nejvyšší futsalové soutěže - VARTA futsal ligy 2017/2018 za dohodnutých podmínek: prezentaci log zadaných klientů, umístění log klientů na reklamních bannerech a na LED perimetrech v rámci přímých přenosů České televize, umístění loga klienta jako partnera na oficiálních stránkách klubů VARTA futsal ligy, distribuci letákové akce INDOOR + OUTDOOR, umožnění a vytvoření podmínek pro Community relations, special event. pro zákazníky, monitoring reklamy jednotlivých zápasů, press trip a monitoring médií a zpětnou kontrolu účinnosti reklamní kampaně, aktivní PR a direct marketing, media relations, produktový marketing - prezentace výrobku a služeb, a grafické práce, výroba bannerů a podpora DTP) uvedl, že *„takto vypadaly objednávky na naše služby“*. Na otázku, zda ještě nějaká jiná objednávka, nebo písemnost byla podkladem pro fakturaci, odpověděl svědek: *„Ne, žádná další písemnost. Toto je celý podklad, objednávka je celý podklad pro vystavení faktury“*. Žalovaný v napadeném rozhodnutí pod bodem [81] v hodnocení objednávky ze dne 1. 10. 2017 uvedl, že *„Objednávka ze dne 1. 10. 2017 nijak neprokazuje rozsah plnění na jednotlivých daňových dokladech uvedených v tabulce č. 1, jelikož z ní pouze vyplývá, že korporace ACHTAMAR měla zajistit reklamní služby pro (zadané) klienty odvolatele v rámci nejvyšší futsalové soutěže VARTA v sezóně 2017/2018. Tato objednávka se tedy týká určitého rámce reklamních služeb (loga na reklamních bannerech, na LED perimetrech, letákové akce atp.) pro nespécifikovaný okruh klientů odvolatele, přičemž odvolatel na daňových dokladech tvrdí přijetí nějakých reklamních služeb konaných v rámci futsalové soutěže pro konkrétní klienty MAKALA PRO s.r.o., Spectrum Brads Slovakia s.r.o. a Spectrum Brands s.r.o. Nad to tato objednávka ani nemá potenciál doložit rozsah plnění, jelikož rozsah plnění zde absentuje (např. specifikované množství a časové určení konkrétní reklamní služby, realizované prostřednictvím konkrétního média, včetně určení jeho umístění).“*

Shodu s prvopisem potvrzuje M. P.

71. Po ověření citované objednávky ve správním spise soud dospěl k dalšímu dílčímu závěru, že její hodnocení odpovídá nejen jejímu obsahu, ale současně je správně posuzováno v kontextu s daňovými doklady a adekvátní je i úvaha žalovaného, že v objednávce absentuje rozsah plnění (jak bylo soudem citováno výše), v důsledku čehož postrádá důkazní potenciál. Pod bodem [81] napadeného rozhodnutí se žalovaný zabýval i hodnocením předložených předávacích protokolů, k nimž uvedl, že „z nich je patrné, že korporace ACHTAMAR předala odvolateli fotodokumentace a videodokumentace ze sportovních utkání futsalové ligy, na kterých mělo dojít k realizaci propagace značky VARTA (z popisu zakázky a z popisu plnění je zřejmé, že se jedná o klienta „VARTA – generální partner futsal ligy“). Doprovodné předložené listiny k těmto předávacím protokolům obsahují fotografie ze zápasů, vstupenek, plakátů, či článků z webu, na nichž jsou vidět reklamní loga (mj. i značky VARTA). Z toho lze vyvodit, že se nějaké reklamní služby fakticky realizovaly. Nijak ovšem tyto předávací protokoly neprokazují, v jakém rozsahu se uskutečnila plnění, která jsou zachycena na daňových dokladech v tabulce č. 1“. Soud se s tímto hodnocením ztotožňuje a dodává, že daňové doklady rovněž konkretizaci rozsahu uskutečněného plnění neobsahují.
72. Žalobkyně se v žalobě dovolává prokázání uskutečněného plnění i na základě provedených výslechů svědků Davida Janouška a Daniela Kolmana. Hodnocení jejich výslechů se žalovaný věnoval v bodech [61] až [64] na straně 20 až 23 napadeného rozhodnutí. Jmenovaní byli vyslechnuti v rámci odvolacího řízení. Soud po ověření obsahu protokolů ve správním spise se ztotožňuje s žalovaným, že odpovědi obou svědků nevedly k prokázání rozsahu jednotlivých obchodních činností deklarovanými společnostmi. Svědek David Janoušek nebyl schopen dodání služeb konkretizovat více, než jak bylo popsáno v předložené Objednávce ze dne 1. 10. 2017 (viz bod 70. tohoto rozsudku), tedy bez uvedení množství a časového údaje vztahujícího se ke konkrétní reklamní službě. Nelze tedy na základě sdělených údajů shledat konkrétní vazbu mezi daňovými doklady a vystavenými objednávkami. Svědek Daniel Kolman jako jednatel společností Koratip i Nika v rozhodné době sice vypověděl, že ekonomická činnost společnosti Nika spočívala v zásadním zvýhodnění ceny inzerce pro společnost AGRS, k otázce správce daně „s kým konkrétně, s jakou osobou jednal ohledně nižší ceny pro daňový subjekt“ však odmítl odpovídat s tím, že nechce prozrazovat svoje obchodní kontakty. Ohledně společnosti Koratip vypověděl svědek Daniel Kolman de facto shodně, neboť ke konkrétnímu dotazu „Jakou činnost vyvíjela společnost Koratip, aby daňový subjekt měl nižší cenu inzerce?“ svědek odpověděl, že ji zajistila přes své obchodní kontakty, a blíže se odmítl vyjadřovat. K dotazu správce daně „S kým konkrétně, s jakou osobou jednal v CNC ohledně nižší ceny pro daňový subjekt?“ svědek uvedl, že fakturoval provizní odměnu daňovému subjektu, takže s kým jednal za CNC je jeho problém. K dalším dotazům správce daně (např. zda byla provize fakturována v reálném čase, resp. napřed nebo pozadu, jaké konkrétní služby byly poskytnuty u daňového dokladu s předmětem „Služby pro reklamní kampaň, distribuce inzertní letákové kampaně“, kolik letáků bylo distribuováno, kde, kdo a kdy je např. rozdával, co na těch letácích bylo) svědek většinou uvedl, že si to již nepamatuje, což se týkalo i dotazů na doklady s předmětem „Prezentace v rámci Extraligy ledního hokeje, sezóna 2017/2018“ či daňové doklady za měsíc září 2018 bez uvedeného předmětu plnění a faktury s předmětem „Prezentace v rámci CZECH OPEN florbal“.
73. Soud shodně s žalovaným nemůže žalobkyni přisvědčit, že výpovědi svědků Davida Janouška a Daniela Kolmana jsou důkazem o poskytnutí reklamních služeb deklarovanými společnostmi v rozsahu odpovídajícím daňovým dokladům. Soud pro stručnost odkazuje na

Shodu s prvopisem potvrzuje M. P.

výše označené stránky napadeného rozhodnutí a dodává, že naopak odpovědi svědků jsou značně strohé, obecné nebo se odmítají konkrétně vyjádřit, aniž by byli schopni potvrdit požadované údaje. I když je zřejmé, že svědci si po určité době nemusí pamatovat každý dílčí detail uskutečněných obchodních případů, správce daně při jejich hodnocení nemůže pominout jejich obsah a sám tyto důkazy doplňovat a dovozovat skutečnosti, které svědek nevyprávěl. Nelze proto ani souhlasit s žalobkyní, která rozporuje způsob vedení svědeckých výpovědí a namítá obecnost kladených otázek, či dokonce z otázek správce daně dovozuje neporozumění její ekonomické činnosti. Dle soudu se otázky správce daně týkaly předmětu řízení, měly konkrétní obsah a výpovědi svědků byly dostatečně hodnoceny. Zástupce žalobkyně, který se výsledků účastnil, měl sám příležitost klást svědkům vlastní otázky.

74. Namítá-li žalobkyně, že obsah výpovědi svědka Daniela Kolmana byl nutně ovlivněn také opakováním této svědecké výpovědi před čtyřmi různými správci daně, soud uvádí, že tato skutečnost nebyla překážkou k podání výpovědi svědka v této věci a neměla vliv na odpovědi svědka, který byl předem v předvolání vyrozuměn o předmětu jeho výsledku i o jakých zdaňovacích obdobích bude vypovídat. Svědkovi byly tyto skutečnosti sděleny rovněž na počátku jeho výsledku a svědek uvedl, že mu nejsou známy žádné důvody k odepření výpovědi.
75. Pokud žalobkyně poukazuje na nesprávnost vedení výsledku svědků a skutečnost, že žalovaným nebyl proveden důkaz zvukovým záznamem výsledku svědka, soud ověřil, že z protokolu o výsledku svědka Davida Janouška ze dne 25. 5. 2023 vyplývá, že osoby, které se úkonu zúčastnily, nemají výhrady směřující proti obsahu protokolu a protokol byl v průběhu jednání hlasitě diktován a byly v něm vyznačeny všechny návrhy, výhrady, vyjádření k nim, opravy či změny. Protokol má 15 stran a 1 přílohu, kterou je „Objednávka AGRS“ ze dne 1. 10. 2017. Protokol byl na všech jednotlivých stranách opatřen podpisy všech osob zúčastněných na jednání (svědka a zástupce daňového subjektu Mgr. Ing. P. F.) a podpisy 2 úředních osob. Stejnopis protokolu a CD se zvukovým záznamem protokolu bylo předáno svědkovi a zástupci daňového subjektu, což potvrdili oba svým podpisem.
76. Z protokolu o výsledku svědka Daniela Kolmana ze dne 30. 5. 2023 vyplývá, že osoby, které se úkonu zúčastnily, nemají výhrady směřující proti obsahu protokolu a protokol byl v průběhu jednání hlasitě diktován a před podepsáním hlasitě přečten a byly v něm vyznačeny všechny návrhy, výhrady, vyjádření k nim, opravy či změny. Protokol má 19 stran. Protokol byl na všech jednotlivých stranách protokolu opatřen podpisy všech osob zúčastněných na jednání (svědka a zástupce daňového subjektu Mgr. Ing. P. F.) a podpisy 2 úředních osob. Stejnopis protokolu a CD se zvukovým záznamem protokolu byl předán svědkovi a zástupci daňového subjektu, což potvrdili oba svým podpisem.
77. Na základě výše uvedeného shledává soud námítku žalobkyně, že žalovaný odmítl provést důkaz zvukovými záznamy výpovědí, ryze účelovou. Je tomu tak proto, že podpisy jak zástupce daňového subjektu, tak svědků na každé straně protokolů svědčí o shodě výpovědí s písemnými záznamy, včetně podpisu osob přítomných, konkrétně u výsledku svědka Daniela Kolmana na stranách 18 a 19 protokolu, kde text „*Návrhy osob, které se úkonu zúčastnily nebo jejich výhrady směřující proti obsahu protokolu*“ je proškrtnut dvěma pomlčkami, stejně tak text „*Vyjádření správce daně k uplatněným návrhům nebo výhradám*“ je proškrtnut dvěma pomlčkami a rovněž tak je text „*Provedené opravy či změny v protokolu*“ také proškrtnut dvěma pomlčkami. Následuje text, že „*Protokol byl v průběhu jednání hlasitě diktován a před podepsáním hlasitě přečten a vyznačeny v něm všechny návrhy, výhrady,*

Shodu s prvopisem potvrzuje M. P.

vyjádření k nim, opravy či změny.“ Za počtem stran protokolu a textem, že „Protokol byl podepsán všemi osobami, přítomnými při ukončení jednání, a jednání bylo ukončeno v 13:20 hodin“, jsou potvrzující vlastnoruční podpisy zástupce daňového subjektu, svědka a podpisy 2 úředních osob. Soud nemá pochybnosti o věrohodném zachycení výpovědi jmenovaného svědka, o čemž svědčí právě vlastnoruční podpisy přítomných a skutečnost, že zúčastnění byli před svým podpisem s obsahem protokolu seznámeni a proti jeho obsahu neměli žádných výhrad.

78. Obranu žalobkyně, že důkazní požadavky vznesené žalovaným jsou zcela nepřiměřené, neboť veškeré informace jsou obsaženy v již poskytnutých důkazních prostředcích a vysvětleních žalobkyně, neshledal soud úspěšnou, stejně tak námitku, že žalovaný klade na žalobkyni přemrštěné důkazní nároky. Ze správního spisu vyplývá, že žalovaný se podrobně zabýval předloženými důkazy, které prostřednictvím správce daně nechal doplnit o výslechy svědků. Ze správního spisu však nevyplývá, že by žalovaný nutil žalobkyni prokazovat skutečnosti, které by nebyly rozhodné pro posouzení nároku na odpočet DPH z deklarovaných přijatých zdanitelných plnění od společností Koratip, Nika či Achtamar. Z provedeného dokazování vyplývá toliko, že žalobkyně nebyla schopna prokázat svá tvrzení týkající se rozhodných skutečností, resp. žalobkyně v rámci provedeného dokazování neprokázala, že v prověřovaných zdaňovacích obdobích uplatnila nárok na odpočet DPH z deklarovaných přijatých zdanitelných plnění od společností Koratip, NIKA a ACHTAMAR v souladu s § 72 a § 73 ZDPH, neboť u marketingových služeb od dodavatelů ACHTAMAR a Koratip neprokázala jejich přijetí v deklarovaném rozsahu a u provizních odměn od dodavatelů Koratip a NIKA neprokázala faktické uskutečnění zdanitelných plnění (viz bod 59. a násl. tohoto rozsudku). Jinými slovy, pokud by žalobkyně tyto tvrzené skutečnosti prokázala, své důkazní břemeno by unesla, což se však nestalo.
79. K upozornění žalobkyně na roztržitost kontrolních postupů prováděných 5 různými správci daně, které se všechny týkají transakcí se stejnými dodavateli, pouze za různá zdaňovací období počínaje dubnem 2018 a konče listopadem 2021, soud uvádí, že se shoduje s žalobkyní, že takový postup minimálně nelze označit za vhodný a je i v rozporu se zásadou šetření práv daňových subjektů ve smyslu § 5 odst. 3 daňového řádu či zásadou vstřícnosti ve smyslu § 6 odst. 4 daňového řádu. Přesto ani z tohoto důvodu soud nepřistoupil ke zrušení napadených rozhodnutí, neboť sama tato skutečnost nemohla ve svém důsledku zbavit žalobkyni jejího důkazního břemene týkajícího se jí uplatněného nároku. Žalobkyně se dovolává toho, že jí poskytnuté důkazy vytvořily v souhrnu auditní stopu proběhlých transakcí, soud se však s žalobkyní v tomto směru neztotožňuje. Jestliže žalobkyně připomíná, že svědecké výpovědi Daniela Kolmana a Davida Janouška byly provedeny až v rámci odvolacího řízení, tedy s delším časovým odstupem od posuzovaných zdaňovacích období, pak soud uvádí, že doplnění dokazování o výsledcích těchto svědků, kteří byli v rozhodné době jednání společností Koratip, Nika a Achtamar, shledává zcela vhodným důkazním prostředkem k prokázání skutečností rozhodných pro správné zjištění a stanovení daně. Žalobkyně sama mohla provedení těchto důkazních prostředků navrhnout již v rámci provádění daňové kontroly před správcem daně, leč provedení těchto důkazních prostředků nenavrhl. Jak již soud uvedl výše, bylo volbou žalobkyně, kterými důkazními prostředky odstraní vzniklé pochybnosti správce daně.
80. S ohledem na výše uvedené shledal soud námitky v prvním žalobním bodu nedůvodnými.

81. *Ve druhém žalobním bodu žalobkyně nesouhlasí se závěrem žalovaného, že nebylo prokázáno, v jakém rozsahu se uskutečnila reklamní plnění přijatá od společností Achtamar a Koratip.*
82. Soud se obsahem této námitky zabýval již de facto v rámci námitky ohledně nesouhlasu žalobkyně s hodnocením důkazních prostředků. Z tohoto důvodu soud odkazuje zejména na body 61. a 62. tohoto rozsudku, kde popsal závěry žalovaného týkající se tvrzeného přijatého plnění od společnosti Achtamar, na body 63. a 64. tohoto rozsudku, kde popsal závěry žalovaného týkající se tvrzeného přijatého plnění od společnosti Koratip, s nimiž se ztotožnil, a na body 69. až 78. tohoto rozsudku, kde doplnil posouzení provedeného dokazování.
83. K námitce, že žalovaný k případnému antedatování smlouvy proběhlému několik let před kontrolovanými plněními nevedl žádné dokazování a neodůvodnil, jak by případné antedatování smlouvy ovlivnilo rozsah plnění, soud odkazuje na citaci z napadeného rozhodnutí v bodu 63. tohoto rozsudku a uvádí, že smlouvu o spolupráci a zprostředkování služeb v rámci reklamy a prezentace partnerů uzavřenou s dodavatelem ACHTAMAR ze dne 1. 6. 2012 žalovaný věcně hodnotil jako rámcovou smlouvu upravující oblast spolupráce (marketing), s čímž se soud ztotožňuje. Poznámka o tom, že byla zřejmě antedatována, jelikož je na ní uvedena současná adresa sídla odvolatele (Přívozní 1054/2, Holešovice, 170 00 Praha 7), nikoli adresa aktuální v době sepsání smlouvy, tj. ke dni 1. 6. 2012, je toliko dedukcí žalovaného, k níž dospěl při porovnání adres žalobkyně v obchodním rejstříku. Tato poznámka není zcela nelogická, není však pro rozhodnutí ve věci relevantní, a proto nelze žalovanému úspěšně vytýkat, že k ní nevedl žádné dokazování.
84. Soud nepřisvědčil ani nesouhlasu žalobkyně s pochybnostmi žalovaného, které se týkají požadavku dodavatelů na hotovostní platby za poskytnuté služby, neboť z odůvodnění napadeného rozhodnutí (viz 62. bod tohoto rozsudku) vyplývá toliko, že žalovaný uvedl k pokladním dokladům, že pouze dokládají přesun hotovostních finančních prostředků od jednoho subjektu k subjektu druhému a důvod sdělený panem Janouškem pro vyplácení brigádníků v hotovosti se neprokázal, jelikož korporace Achtamar nebyla za předmětná období registrována k dani z příjmu fyzických osob. Tomuto odůvodnění nelze dle soudu nic vytýknout.
85. Žalobkyně dále tvrdí ve vztahu k dodavateli Achtamar, že daňová kontrola u tohoto dodavatele potvrdila daň na výstupu plynoucí z dodávek žalobkyni a je důkazem, že plnění bylo dodáno v tvrzeném rozsahu, a tedy hmotněprávní podmínky odpočtu musely být naplněny. Žalovaný se námitkou tohoto obsahu zabýval pod bodem [87] napadeného rozhodnutí, kde mimo jiné uvedl, že *„uskutečněná plnění nebyla nejen zpochybněna, ale rovněž ani nebyla předmětem kontrolního postupu správce daně, proto nelze považovat námitku odvolatele stran toho, že by správce daně na tytéž transakce nahlížel jinak v případě odvolatele a jinak v případě jeho dodavatele ACHTAMAR, za důvodnou (k tomu srov. odst. 43 rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 12. 9. 2023, č. j. 31 Af 16/2022-90). Je pravdou, že se správce daně pokusil u korporace ACHTAMAR zahájit daňovou kontrolu na DPH v omezeném rozsahu za zdaňovací období duben 2018, nicméně z důvodů nespolupráce tohoto subjektu se správcem daně se jí nepodařilo zahájit. Správce daně proto stanovil DPH na základě podkladů, které měl k dispozici. S ohledem na zmíněnou nesoučinnost korporace ACHTAMAR nedošlo později ani k prověřování uskutečněných zdanitelných plnění na výstupu (přitom je třeba připomenout, že se tamní správce daně snažil zahájit u korporace ACHTAMAR daňovou kontrolou pouze v rozsahu přijatých zdanitelných plnění, nikoli v plném rozsahu).“* S uvedeným se soud ztotožňuje a

Shodu s prvopisem potvrzuje M. P.

dodává, že tuto námitku nemohl shledat důvodnou, když z uvedeného vyplývá, že správnost daňové povinnosti společnosti Achtamar na výstupu nebyla nijak prověřována.

86. Soud se již v bodu 69. a násl. tohoto rozsudku vyjádřil i k tvrzení žalobkyně, že žalovaný nevyhodnotil doložené důkazní prostředky v jejich vzájemných souvislostech, proto nepovažuje za vhodné znovu připomínat důvody, které jej vedly k dílčímu závěru o neúspěšnosti takto formulované námitky. Stejně tak upozornění žalobkyně, že správce daně je povinen dodržovat principy daňového řízení, mezi něž patří správné zjištění a stanovení daně dle ustanovení § 1 odst. 2 daňového řádu, shledal soud v posuzovaném případě nepřípadným, neboť právě s ohledem na dodržení tohoto principu bylo vedeno rozsáhlé dokazování.
87. Zpochybňování dodržení principu neutrality s poukazem na skutečnost, že nelze u jednoho subjektu kontrolovat plnění v rámci daňové kontroly potvrdit a u jiného subjektu tatáž plnění označit za neprokázaná, není v posuzovaném případě namístě. Jedná se de facto o tvrzení žalobkyně ve vztahu k dodavateli Achtamar, s nímž se soud vypořádal již v bodu 85. rozsudku, přičemž nepokládá za účelné tyto důvody opakovat.
88. Rovněž námitky obsažené ve druhém žalobním bodu shledává soud neúspěšnými.
89. *Ve třetím žalobním bodu* nesouhlasí žalobkyně se závěrem žalovaného, že nebyla prokázána fakticita plnění přijatých žalobkyní od společností Koratip a Nika v oblasti zprostředkování inzerce, a to ani s poukazem na vyjádření společnosti CNC.
90. Rovněž obsahem námitek třetího žalobního bodu se soud zabýval v rámci vypořádání námitky ohledně nesouhlasu žalobkyně s hodnocením důkazních prostředků. Z tohoto důvodu soud odkazuje zejména na body 63. a násl. tohoto rozsudku, kde popsal závěry žalovaného týkající se tvrzeného přijatého plnění od společnosti Koratip, a na body 65. a násl. tohoto rozsudku, kde popsal závěry žalovaného týkající se tvrzeného přijatého plnění od společnosti Nika, s nimiž se ztotožnil, a na body 69. až 78. tohoto rozsudku, kde doplnil posouzení provedeného dokazování.
91. Soud se neztotožnil s žalobkyní, že výpověď svědka pana Kolmana, jednatele společností Nika a Koratip, byla důkazem, že tyto společnosti poskytly žalobkyni zprostředkovatelskou službu. Uvedené nejenže je v rozporu s písemným sdělením společnosti CNC, ale především byla jmenovaným svědkem podána v natolik nekonkrétní podobě s přímým odmítnutím bližších údajů, že samotná výpověď svědka se stala v této části neověřitelnou, resp. nevěrohodnou, a to právě i z důvodu rozporu s jinými důkazy. K tvrzení žalobkyně, že správce daně měl o rozporu mezi důkazy žalobkyni, popř. společnost CNC, informovat a vyžádat si jejich vyjádření, soud uvádí, že zástupce žalobkyně, který byl přítomen výpovědi svědka pana Kolmana, jednatele společností Nika a Koratip, jemuž bylo při výslechu písemné vyjádření společnosti CNC předloženo, byl nepochybně s obsahem s písemného sdělení společnosti CNC seznámen, a mohl se tedy i k němu vyjádřit, aniž by byl k tomu správcem daně vyzván. Stejně tak žalobkyně mohla reagovat na vyjádření společnosti CNC, na které ji správce daně upozornil již ve výzvě ze dne 25. 7. 2023, ba i navrhnout doplnění vyjádření společnosti CNC. Úkolem správce daně bylo shromážděné důkazy podrobit svému hodnocení, čemuž dostal (viz výše posouzení námitek v prvním žalobním bodu). Postup žalovaného soud neshledal rozporným s ust. § 8 odst. 1 a § 92 odst. 2 daňového řádu.
92. Z uvedených důvodů neshledal soud námitky ve třetím žalobním bodu důvodnými.

Shodu s prvopisem potvrzuje M. P.

93. *Ve čtvrtém žalobním bodu* namítá žalobkyně, že doplnění dokazování prováděla osoba, která měla být ve smyslu ust. § 77 odst. 1 písm. b) daňového řádu vyloučena z účasti na odvolacím řízení z důvodu, že se v téže věci na řízení nebo jiném postupu podílela na prvním stupni. Žalobkyně odkázala na výklad ustanovení § 77 odst. 1 písm. b) daňového řádu provedený v rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 1. 8. 2016, sp. zn. 15 Af 8/2014, byť připustila, že se následně některé senáty NSS rozhodly od tohoto rozhodnutí bez dalšího odklonit.
94. Soud se ztotožňuje se závěry Nejvyššího správního soudu, který v rozsudku ze dne 16. 5. 2018, č. j. 1 Afs 172/2017-59, vyjádřil nesouhlas s výše označeným rozsudkem Krajského soudu v Ústí nad Labem a vložil konkrétní důvody, jež jej k tomuto závěru vedly a na které soud tímto odkazuje.
95. K námitce žalobkyně, že rozhodnutí Krajského soudu v Ústí nad Labem bylo natolik kvalitně formulované, že se stalo součástí Sbírky rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, čímž bylo povýšeno na stejnou úroveň závaznosti a důležitosti, jaké se těší i rozhodnutí vydaná přímo Nejvyšším správním soudem, soud konstatuje, že rozhodnutí Nejvyššího správního soudu mají vyšší precedenční závaznost než rozhodnutí krajských soudů (a to včetně vybraných rozhodnutí publikovaných ve Sbírce rozhodnutí), což plyne přímo ze zákonné úpravy. Pouze u právních názorů vyjádřených v rozhodnutí Nejvyššího správního soudu totiž platí, že je nemůže senát Nejvyššího správního soudu překonat sám, ale musí věc předložit rozšířenému senátu postupem dle § 17 s.ř.s. Z uvedených důvodů se Městský soud v Praze necítí být nijak vázán rozsudkem krajského soudu, nýbrž odkazuje na závěry konstantní judikatury Nejvyššího správního soudu, v níž NSS vložil důvody, jež jej vedly k závěru o nevyločení úředních osob správce daně prvního stupně z účasti na odvolacím řízení (např. rozsudky NSS ze dne 25. 6. 2020, č. j. 3 Afs 122/2018-32, či ze dne 13. 1. 2021, č. j. 1 Afs 350/2020-36).
96. Ze shora uvedených důvodů dospěl soud k závěru, že žaloba není důvodná, a proto ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
97. O nákladech řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, jež důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Ve věci měl plný úspěch žalovaný, avšak žalovanému v řízení žádné náklady nad rámec jeho běžných činností nevznikly. Soud proto rozhodl, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů tohoto řízení.

#### **Poučení:**

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno, a to v tolika vyhotoveních (podává-li se v listinné podobě), aby jedno zůstalo soudu a každý účastník dostal jeden stejnopis. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Kasační stížnost je nepřijatelná proti rozhodnutí, jímž soud rozhodl znovu poté, kdy jeho původní rozhodnutí bylo zrušeno Nejvyšším správním soudem. To neplatí, je-li jako důvod kasační stížnosti namítáno, že se soud neřídil závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu.

Shodu s prvopisem potvrzuje M. P.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Případně-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz).

Praha 11. února 2025

JUDr. Ludmila Sandnerová v. r.  
předsedkyně senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje M. P.