



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Jakuba Camrdy a soudců JUDr. Lenky Matyášové a JUDr. Viktora Kučery v právní věci žalobce: **Tempus Media a.s.** (dříve OTAVA Resort, a.s.), se sídlem Washingtonova 1599/17, Praha 1, zast. JUDr. Barborou Grubnerovou, advokátkou se sídlem Washingtonova 1599/17, Praha 1, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 26. 4. 2024, č. j. 9 Af 24/2021-124,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žalovanému **s e** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **n e p ř i z n á v á .**

O d ů v o d n ě n í :

I.

Průběh dosavadního řízení

- [1] Dodatečnými platebními výměry ze dne 12. 10. 2020, č. j. 7560305/20/2001-52524-108538, č. j. 7564879/20/2001-52524-108538, č. j. 7571178/20/2001-52524-108538, č. j. 7574920/20/2001-52524-108538, č. j. 7605992/20/2001-52524-108538, č. j. 7611231/20/2001-52524-108538, č. j. 7619066/20/2001-52524-108538, č. j. 7622703/20/2001-52524-108538, č. j. 7634185/20/2001-52524-108538 a

č. j. 7635198/20/2001-52524-108538,

Finanční úřad pro hlavní město Prahu podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, v relevantním znění (dále jen „ZDPH“), a podle § 143 a § 147 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, v relevantním znění (dále jen „daňový řád“), doměřil žalobci daň z přidané hodnoty za zdaňovací období od 24. 11. 2017 do 30. 11. 2017 a dále za jednotlivá měsíční zdaňovací období od prosince 2017 do srpna 2018. Výše doměřené daně a penále činily za jednotlivá zdaňovací období 2 310 Kč a 462 Kč (24. 11. 2017 – 30. 11. 2017), 2 310 Kč a 462 Kč (prosinec 2017), 217 205 Kč a 43 441 Kč (leden 2018), 12 256 Kč a 2 451 Kč (únor 2018), 100 541 Kč a 20 108 Kč (březen 2018), 574 931 Kč a 114 986 Kč (duben 2018), 653 190 Kč a 130 638 Kč (květen 2018), 359 298 Kč a 71 859 Kč (červen 2018), 49 367 Kč a 9 873 Kč (červenec 2018) a 37 939 Kč a 7 587 Kč (srpen 2018). Dodatečné platební výměry byly vydány na základě daňové kontroly provedené Finančním úřadem pro Královéhradecký kraj, jejíž závěry jsou zaznamenány ve zprávě o daňové kontrole ze dne 31. 8. 2020, č. j. 1628038/20/2713-605563-605443. Správce daně provádějící daňovou kontrolu dospěl k závěru, že žalobce dostatečně neprokázal přijetí zdanitelných plnění od celkem 27 (deklarovaných) dodavatelů, resp. jejich použití pro ekonomickou činnost, a zároveň v jednom případě správce daně vyloučil odpočet daně, u něhož žalobce neuvedl dodavatele ani nepředložil daňový doklad.

[2] V odvolání žalobce polemizoval se závěry správce daně v souvislosti s plněními od 10 (deklarovaných) dodavatelů. Žalovaný rozhodnutím ze dne 25. 10. 2021, č. j. 40763/21/5300-22442-605186, změnil dodatečné platební výměry za leden 2018 (snížil doměřenou daň na 263 Kč a penále na 52 Kč), duben 2018 (snížil doměřenou daň na 530 605 Kč a penále na 106 121 Kč), květen 2018 (snížil doměřenou daň na 622 271 Kč a penále na 124 454 Kč), červen 2018 (snížil doměřenou daň na 273 992 Kč a penále na 54 798 Kč), červenec 2018 (snížil doměřenou daň na 19 967 Kč a penále na 3 993 Kč) a srpen 2018 (snížil doměřenou daň na 8 539 Kč a penále na 1 707 Kč). Ostatní dodatečné platební výměry žalovaný potvrdil.

[3] Žalovaný v první řadě shrnul rozložení důkazního břemene a břemene tvrzení v daňovém řízení. Zdůraznil, že pokud správce daně formuluje dostatečně závažné pochybnosti o předloženém daňovém dokladu, je třeba nárok na odpočet prokázat jinými způsoby. S odkazy na judikaturu rovněž vysvětlil, že je důležité, aby bylo možné ověřit, zda dodavateli vznikla v souvislosti se sporným plněním daňová povinnost a zda dodavatel přiznal a odvedl daň – proto je podstatné, aby plnění dodala právě ta osoba, která je na daňovém dokladu uvedena. Podle žalovaného si měl žalobce ve svém zájmu shromažďovat důkazy prokazující, že k plnění skutečně došlo tak, jak je uvedeno na daňových dokladech (zajistit tzv. auditní stopu).

[4] V následné žalobě již zůstaly spornými pouze nároky týkající se plnění od dodavatelů DOMEXIM, a. s. (dále též „DOMEXIM“) a Inpora s.r.o. (dále též „Inpora“).

[5] V případě DOMEXIM žalovaný upozornil, že oborem činnosti uvedené společnosti byla výroba, opravy a údržba sportovních potřeb, her, hraček a dětských kočárků, přičemž toto zboží DOMEXIM rovněž prodával na svých webových stránkách. Neukládal rovněž účetní závěrky do obchodního rejstříku a nereagoval na výzvy správce daně. K Citylight vitrínám (CLV) pro klienta žalobce, společnost MIELE, spol. s r.o. (dále též „MIELE“), které

pokračování

měl zajistit právě DOMEXIM, žalovaný konstatoval, že správce daně dotazy na vlastníky či nájemce jednotlivých CLV v rámci daňové kontroly zjistil, že DOMEXIM nemohl jejich využití zprostředkovat. Na to žalobce zareagoval předložením dodatku ke smlouvě, podle něhož měl DOMEXIM zajistit menší množství CLV, ale na delší dobu. Správce daně však vyhodnotil, že DOMEXIM nemohl zajistit ani deklarované prodloužení doby reklamy (jeho smlouva s Bienzin CZ, s.r.o., dále též „Bienzin“, byla časově omezená). V reakci na to žalobce v odvolacím řízení předložil druhý dodatek ke smlouvě, podle něhož mělo dojít ke kompenzaci v jiném termínu a formou tzv. „*převisu*“ (ponechání dosavadního obsahu CLV i po uplynutí sjednané doby reklamy v případě neprodání tohoto reklamního prostoru pro další období novému zákazníkovi). Žalovaný vyhodnotil nově předložený dodatek jako účelovou snahu o vyvrácení pochybností správce daně a v souladu s § 115 odst. 2 daňového řádu seznámil s tímto závěrem žalobce. Ten následně doložil kopii e-mailové zprávy od K. V. (za Bienzin), dle níž je běžnou praxí ponechání plakátů na místě, není-li v následujícím období toto reklamní místo prodáno. K tomu žalovaný poznamenal, že K. V. nebyla ani statutárním orgánem, ani z jiných okolností nebylo zřejmé, že by byla oprávněna za Bienzin jednat. Podotkl rovněž, že samotné toto vyjádření stejně uskutečnění plnění neprokázalo, neboť další pochybnost vzešla z toho, že Bienzin fakturoval dané plnění až o rok a čtvrt později.

[6] Druhý sporný případ se rovněž týkal dodavatele DOMEXIM, konkrétně plnění v daňových dokladech nazvaného „*vyjednávání a zajišťování podmínek na TV pro klienta Miele*“. Podle žalobce mělo jít o dodání analýzy směřující k plánování TV kampaně. Žalobce předložil i smlouvu s DOMEXIM stanovící požadavky na analýzu a navrhl výslech pana D. B., který se měl na jejím zpracování podílet. Přestože svědek vypověděl, že analýzu pro DOMEXIM zpracoval (prostřednictvím DABAR s.r.o., dále též „DABAR“), nijak neobjasnil vztah mezi DOMEXIM a žalobcem. Další pochybnosti pak správci daně vyplynuly rovněž z toho, že svědek za svou práci nakonec žádnou úplatu neobdržel a nikterak ji nevymáhal. Žalovaný podotkl, že pokud je běžnou praxí odstraňovat loga původních tvůrců materiálů při jejich předkládání konečnému zákazníkovi, jistě lze do analýzy nějaké logo naopak přidat. Předložení kopie analýzy s uvedením názvu údajného zpracovatele tedy neprokazuje, kdo analýzu vytvořil. Žalovaný zdůraznil, že pravdivost tvrzení svědka nebylo možné ověřit z důvodu nesusoučinnosti DOMEXIM. Ani z kontrolního hlášení DOMEXIM nevyplývalo, že by v období od ledna 2016 do srpna 2018 přijal jakékoli plnění od DABAR.

[7] V případě dodavatele Inpora šlo o propagaci samotného žalobce na automobilových a motocyklových akcích. Správce daně zjistil, že na většině závodů byly umístěny pouze dva reklamní bannery s logem žalobce namísto smluvených čtyř. Dospěl proto k závěru, že nebyl prokázán deklarovaný rozsah plnění. Z rámcové smlouvy mezi žalobcem a Inpora nebylo možné zjistit, jak přesně byla stanovena hodnota plnění, nebylo proto možné určit hodnotu plnění, které bylo reálně poskytnuto. Správce daně měl navíc pochybnosti i o dodavateli sporného plnění, neboť nebyly předloženy žádné důkazy prokazující, že tuto propagaci zajišťovala právě Inpora (i přes personální propojení spočívající v tom, že Zdeněk Stejskal, předseda představenstva žalobce, byl i jednatelem Inpora). Až na základě zjištění správce daně žalobce vyjednal s dodavatelem slevu a v průběhu odvolacího řízení doložil opravný daňový doklad s datem uskutečnění zdanitelného plnění 30. 9. 2018. Správce daně proto v autoremeduře změnil platební výměr za zdaňovací období září 2018. To však podle

žalovaného nemělo vliv na závěr o neprokázání rozsahu plnění dle předchozích faktur (s daty uskutečnění zdanitelných plnění v dubnu a květnu 2018). Žalovaný připomněl, že nebylo nikterak definováno, které závody se vztahují ke které faktuře, jak byla konstruována cena a následná sleva (která nakonec dosáhla pouze poloviny částky, již avizoval žalobce správci daně před vydáním dodatečných platebních výměrů), a že nebylo vůbec reagováno na pochybnosti ohledně dodavatele Inpora.

[8] Žalobce podal proti rozhodnutí žalovaného žalobu k Městskému soudu v Praze. V ní uvedl, že jeho doklady i počítače byly zajištěny policejním orgánem. Navíc jeho zmiňovaný předseda představenstva, který měl největší povědomí o obchodních případech, byl téměř půl roku vazebně stíhán a následně u něj propukla vážná nemoc, což ve spojení s pandemií COVID-19 komplikovalo běžné fungování i možnosti zajištění podkladů, které požadoval správce daně. Rozhodnutí o odvolání bylo podle žalobce plné domněnek a nepodložených spekulací. Je totiž přirozené, že daňový subjekt předkládá další důkazní prostředky právě ve chvíli, kdy je seznámen s konkrétními pochybnostmi správce daně, jež mohou tyto důkazní prostředky vyvrátit.

[9] Podle žalobce to byly naopak daňové orgány, kdo ve vztahu k zajištění CLV neunesl důkazní břemeno (postupovaly toliko namátkově a své pochybnosti ničím nepodložily), protože jsou jejich rozhodnutí nepřezkoumatelná. Počet fotografií v průřezové dokumentaci CLV nemusel korespondovat s fakturací, neboť šlo o demonstrativní obraz o poskytnutém plnění. Žalobce se ohradil proti nařčení z účelovosti předložených dodatků ke smlouvám a zdůraznil, že za právnickou osobu nemusejí jednat pouze osoby zapsané v obchodním rejstříku. E-mailová komunikace s K. V. podle něj prokázala, že k plnění došlo ve smluveném rozsahu. Ani pozdější fakturace mezi Bienzin a DOMEXIM podle žalobce neprokazuje důvodné pochybnosti o reálnosti plnění.

[10] Žalobce konstatoval, že svědek D. B. potvrdil zpracování TV analýzy a vypověděl, jakým způsobem spolupracoval s DOMEXIM a jak probíhala fakturace. Správce daně tedy měl k dispozici nejen listinné důkazy, ale i svědeckou výpověď dodavatele. Je přirozené, že svědek neměl povědomí o dalších činnostech DOMEXIM pro žalobce. Žalovaný však bez dalšího zopakoval nepodložené pochybnosti správce daně. Otázka, zda svědek vymáhal, či nevymáhal svou odměnu, nijak nesouvisí s obchodní činností žalobce. Žalobce vysvětlil, že v oboru médií je běžné, že se vyčkává s fakturací až do doby, kdy je zřejmá ziskovost kampaně. Není proto překvapující, že i odměna pro DABAR měla být hrazena až na základě hospodářských výsledků klienta žalobce, společnosti MIELE. Žalobce zdůrazňuje, že podle rozsudku Soudního dvora Evropské unie ze dne 9. 12. 2021, *Kemwater ProChemie*, C-154/20, ECLI:EU:C:2021:989, lze odepřít odpočet jen tehdy, pokud není prokázáno, že dodavatel měl postavení osoby povinné k dani. Žalobce tvrdil, že prokázal skutečnou osobu dodavatele, která byla osobou povinnou k dani, nárok na odpočet mu tedy nelze odepřít. Rozsah plnění podle něj jednoznačně vyplývá z poskytnutých důkazních prostředků, včetně potvrzení MIELE.

[11] K otázce propagace na auto/moto akcích žalobce upozornil, že jeho daňovou kontrolu prováděla stejná úřední osoba jako daňovou kontrolu dodavatele Inpora. Měla jí tedy být známa existence čestného prohlášení pana M. V., dodavatele pro společnost Inpora, jehož obsahem byl soupis služeb, které poskytoval. Pan V. správci daně dodal rovněž knihy

pokračování

jízd, doklady a fotodokumentaci. Žalobce poznamenal, že sleva za nedodání části plnění byla poskytnuta formou opravy faktury za září 2018, která jako jediná dohodnutou slevu převyšovala (bylo to tudíž účetně nejjednodušší). Sleva se však týkala všech tří faktur od společnosti Inpora za propagaci, což je zřejmé z dohody o uznání závazku. Žalobce zdůraznil, že podstatné je, že cena za poskytnuté plnění byla jasně domluvena a vyúčtována, nikoli to, jaké konkrétní podmínky si strany dohodly. Daňové doklady splňují veškeré formální náležitosti a odpovídají uzavřené smlouvě. Žalobce se ohradil proti konstatování žalovaného o personálním propojení s Inpora. Zdeněk Stejskal, předseda představenstva žalobce, sice byl jednatelem Inpora od 25. 11. 2017 do 2. 5. 2018, první sportovní akce, již se spolupráce týkala, se však konala až dne 21. 4. 2018. Vyjednávání o slevě pak probíhala s Martinem Dubovým, který byl jednatelem Inpora od 14. 12. 2018. Žalovaný podle žalobce záměrně ignoruje změny v obchodním rejstříku, aby vyvolal dojem, že dodavatele Inpora zastupoval po celou dobu pouze Zdeněk Stejskal.

[12] Rozsudkem ze dne 31. 10. 2023, č. j. 9 Af 24/2021-74, městský soud žalobu podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl. Jeho původní rozsudek však byl zrušen rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 2. 2024, č. j. 5 Afs 309/2023-28, z důvodu procesního pochybení (nenařízení jednání).

[13] Městský soud proto nařídil jednání a provedl některé z důkazů, které žalobce navrhoval [rámcová smlouva mezi HDS Retail Czech Republic, a.s. (dále též „HDS Retail“) a Inpora, e-mailová komunikace s panem P. ze dne 15. 12. 2020]. Neprovedl však dokazování výsledkem K. V., kopií části znaleckého posudku Ing. Gabriely Hrachovinové ze dne 10. 1. 2024 ani rozhodnutím žalovaného ve věci daňové povinnosti dodavatele Inpora. Městský soud totiž vyhodnotil, že K. V. by mohla vypovídat toliko o činnosti Bienzin (pakliže za ni mohla jednat), nikoli o vztahu mezi žalobcem a DOMEXIM. Znalecký posudek se podle městského soudu na první pohled nevěnoval fakticitě ani poměrům subjektů, které plnění poskytovaly, navíc by nemohl zpochybnit závěry založené na zásadách dokazování v daňovém řízení. Ve vztahu k daňové povinnosti Inpora městský soud konstatoval, že závěry přijaté v různých daňových řízeních závisí na individuálních věcných a časových okolnostech obchodních vztahů, předložených důkazech a jejich hodnocení.

[14] Shora uvedeným rozsudkem ze dne 26. 4. 2024, č. j. 9 Af 24/2021-124, městský soud žalobu opět zamítl. Výsledky jednání a provedené dokazování podle něj nepřinesly takové skutečnosti, které by vedly k přehodnocení závěrů, k nimž městský soud dospěl v původním rozsudku.

[15] Podle městského soudu nebylo sporu o tom, že žalobce prokázal formální podmínky nároku na odpočet a že předložil důkazní prostředky poté, co byl seznámen s pochybnostmi správce daně. Městský soud konstatoval, že bylo třeba ověřit, zda k plnění došlo mezi plátcí daně a v deklarovaném rozsahu. Shrnul rovněž základní pravidla rozložení důkazního břemene v daňovém řízení plynoucí z daňového řádu a judikatury. Konstatoval, že správci daně za určitých okolností může postačovat daňový doklad, jindy může správce daně vyžadovat další důkazní prostředky potřebné pro posouzení nároku na odpočet daně. Soud upozornil, že správce daně nemusí vyvracet tvrzení daňového subjektu „*nade vší pochybnost*“, ale postačuje vyjádření pochybností založených na opodstatněných zjištěních dokumentovaných v daňovém spise.

[16] Městský soud vyhodnotil, že správci daně vznikly zcela opodstatněné nemalé pochybnosti o předmětu a rozsahu plnění v případě dodavatelů DOMEXIM i Inpora. Žalobce proto byl povinen prokázat, že k plnění došlo tak, jak bylo uvedeno na předložených daňových dokladech. Městský soud připomněl, že žalobce po celou dobu tvrdil, že mu plnění dodali právě dodavatelé DOMEXIM a Inpora. Pokud byl skutečným dodavatelem někdo jiný, bylo na žalobci, aby prokázal, od koho zdanitelné plnění přijal, v jakém rozsahu a za jakou cenu. Byl to žalobce, kdo disponoval konkrétními informacemi o okolnostech obchodních vztahů. Daňové orgány podložily své pochybnosti konkrétními zjištěními a poskytly žalobci dostatečný prostor, aby je vyvrátil.

[17] Ve věci zajištění CLV se městský soud ztotožnil se závěrem žalovaného, že dodatky ke smlouvě měly být předloženy společně se smlouvou. Jejich postupné předkládání až po upozornění na konkrétní pochybnosti tak spíše přispělo k pochybnostem, než aby je vyvrátilo. Městský soud byl přesvědčen, že pokud měl být nedostatečný počet reklamních ploch kompenzován prodloužením doby vyvěšení, měl žalobce plnění této dohody kontrolovat a získat důkazy o tom, že k náhradnímu plnění skutečně došlo. Poskytnutí plnění klientovi MIELE podle městského soudu nikterak neprokazovalo, že CLV dodal právě DOMEXIM. Ani z tvrzení uvedeného v e-mailu od K. V. dostatečně neplynulo, že k prodloužení doby vyvěšení reklam klienta MIELE skutečně došlo.

[18] Ani v případě druhého plnění od deklarovaného dodavatele DOMEXIM žalobce neprokázal svého dodavatele ani rozsah plnění. Toto plnění mělo podle žaloby spočívat ve „*vyjednávání a zajišťování podmínek na TV*“, jehož součástí měla být analýza za účelem volby nejvhodnějších časů a pořadů pro umístění reklamy. Podle městského soudu z výpovědi svědka D. B. vyplynulo, že analýzu TV zpracoval prostřednictvím DABAR, ale jeho spolupráce s DOMEXIM byla zajištěna toliko ústně a nebyla uhrazena. Pro obecnost daňových dokladů a nesoučinnost DOMEXIM pak nebylo možné ověřit, zda tento dodavatel skutečně na analýze spolupracoval a co dalšího případně pro žalobce zajišťoval. Nebylo tedy prokázáno, že deklarované plnění bylo skutečně poskytnuto v deklarovaném rozsahu od deklarovaného plátce. Proto podle městského soudu nebyly splněny podmínky nároku na odpočet.

[19] K plnění od dodavatele Inpora městský soud upozornil, že rámcová smlouva ani další předložené doklady (opravný daňový doklad nevyjímaje) neobsahovaly specifikaci reklamních služeb, jejich časový ani věcný rozsah ani kalkulaci ceny či způsob jejího rozdělení do jednotlivých daňových dokladů. Faktury dokonce obsahovaly odkazy na jiné zakázky a až při jednání před soudem vyšlo najevo, že mohlo jít o specifikaci subdodavatelů. Městský soud se ztotožnil s tím, že Inpora byla s žalobcem propojena, neboť v době uzavření rámcové smlouvy byl jejím jednatelem předseda představenstva žalobce. Žalobce tedy měl mít o průběhu obchodního případu dostatek znalostí a mohl si opatřit důkazní prostředky. Ani rámcová smlouva mezi Inpora a HDS Retail, předložená při jednání městského soudu, nevypovídala nic o spolupráci mezi Inpora a žalobcem. E-mailová komunikace mezi Zdeňkem Stejskalem a panem P. o vyjednávání o slevě nebyla předložena v daňovém řízení a neobsahovala žádné detaily, které by mohly vyvrátit pochybnosti správce daně.

pokračování

II.

Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[20] Žalobce (stěžovatel) napadl rozsudek městského soudu kasační stížností, a to z důvodů, které podřadil pod § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s.

[21] V ní předně uvádí, že městský soud již v úvodu ústního jednání předeslal, že žaloba již byla posouzena. Tím podle stěžovatele předjímal výsledek řízení a nesprávně vycházel ze svého původního rozsudku, přestože ten byl Nejvyšším správním soudem zrušen.

[22] Stěžovatel je přesvědčen, že městský soud chybně hodnotil jako nedostatečnou e-mailovou komunikaci mezi Bienzin a DOMEXIM, přestože šlo pouze o komunikaci mezi dodavatelem a subdodavatelem (mimo kontrolu stěžovatele), i dodatky ke smlouvě o zajištění reklamy. S odkazem na judikaturu stěžovatel připomíná, že důkazní břemeno daňového subjektu není bezbřehé a smyslem podnikání je především činnost směřující k dosažení zisku, nikoli shromažďování podkladů pro daňové řízení. Z předložené smlouvy byl podle stěžovatele zřejmý rozsah plnění i jeho cena. V případě nezajištění požadovaných CLV by došlo ke krácení odměny stěžovatele od klienta MIELE. Z předložených důkazů implicitně vyplývá, že k plnění ze strany DOMEXIM muselo dojít (jinak by stěžovatel toto plnění nehradil). Stěžovatel dále upozorňuje, že městský soud sice neprovedl důkaz znaleckým posudkem, ale přesto tento znalecký posudek hodnotil v jeho neprospěch. I když byl znalecký posudek vypracován v roce 2024, podle stěžovatele je to relevantní podklad k prokázání reálnosti deklarovaného plnění.

[23] V souvislosti s analýzou TV stěžovatel upozorňuje na to, že mezi výpovědí svědka D. B. a akceptačním protokolem, na jehož základě byla zakázka předána DOMEXIM, neexistuje žádný rozpor, jak uváděl městský soud. Stěžovatel zdůrazňuje, že nebyl povinen sepisovat podrobný položkový protokol o každém přebíraném plnění. Přijetí plnění potvrdil rovněž klient MIELE, přesto městský soud polemizoval s tím, jaký byl „hodnotový význam“ dokumentu. Stěžovatel připomíná, že městský soud měl k dispozici listinné důkazy i svědeckou výpověď od dodavatele analýzy TV, přesto tyto důkazy hodnotil v neprospěch stěžovatele a konstatoval, že nadále přetrvávají pochybnosti o nároku na odpočet daně. Reálnost plnění podle stěžovatele navíc vyplývala i z předloženého znaleckého posudku.

[24] Stěžovatel rozporuje rovněž argumentaci městského soudu týkající se propagace na auto/moto akcích. Poznává, že neměl povinnost uzavírat smlouvu písemně (přesto písemnou rámcovou smlouvu doložil) ani vytvářet položkový rozpočet. Nelze mu klást k tíži, jakým způsobem s dodavatelem cenu stanovili. Z předložených důkazních prostředků je podle stěžovatele zřejmé, že cena zahrnovala všechny dohodnuté činnosti: propagaci na samotných akcích, audiovizuální záznam i jeho vysílání a poskytnutí na DVD. Bylo rovněž na smluvních stranách, aby si zvolily, jakým způsobem budou fakturovat a ke které faktuře vystaví opravný daňový doklad. Soud podle stěžovatele pouze nekriticky převzal závěry žalovaného, aniž by pochybnosti podložil nějakými relevantními skutečnostmi. Stěžovatel uznává, že na některých závodech byly umístěny pouze dva bannery namísto sjednaných čtyř. Připomíná však, že poskytované služby byly širší a v případě audiovizuálního záznamu a dokumentace k žádným pochybením na straně zhotovitele nedošlo. Stěžovatel upozorňuje, že v případě odvolání proti doměření daně

dodavateli Inpora žalovanému postačovaly doklady srovnatelné s těmi, které byly předloženy v projednávané věci. Dodává rovněž, že plnění uskutečněná v jeho prospěch nebyla v daňovém řízení s dodavatelem Inpora vůbec zpochybněna. Přestože jde o různé subjekty, posuzovaná plnění spolu úzce souvisí. Podle stěžovatele ze smlouvy mezi HDS Retail a Inpora jednoznačně vyplývá jak rozsah, tak cena plnění, které bylo následně poskytnuto jemu.

[25] Stěžovatel je přesvědčen, že uskutečnění zdanitelného plnění prokázal, odpočet by mu tudíž mohl být odepřen pouze tehdy, pokud by správce daně prokázal jeho vědomou účast na daňovém podvodu. V takovém případě by však důkazní břemeno ohledně toho, že stěžovatel o své účasti na podvodu věděl nebo měl vědět, leželo na správci daně. Stěžovatel proto navrhuje, aby Nejvyšší správní soud rozsudek městského soudu zrušil a věc vrátil tomuto soudu k dalšímu řízení.

[26] Žalovaný ve svém vyjádření ke kasační stížnosti připomíná, že původní rozsudek městského soudu byl zrušen pouze z důvodu nenařízení ústního jednání. Pokud městský soud tuto vadu napravil, a přesto k žádné změně jeho závěrů nedošlo, nelze v tomto postupu spatřovat vadu řízení. Městský soud ani na ústním jednání nikterak nepředjímal, k jakému závěru nakonec dospěje.

[27] Podle žalovaného stěžovatel neprokázal předmět, dobu ani rozsah poskytnutých služeb. K tomu se připojily rovněž pochybnosti o tom, kdo mu dané služby poskytl. Žalovaný upozorňuje, že DOMEXIM nevykazoval obvyklé znaky podnikajících společností a na výzvy správce daně vůbec nereagoval. Stěžovatel pouze rekapituluje předložené důkazní prostředky a opakuje svou dosavadní argumentaci. Žalovaný zdůrazňuje některé okolnosti, z nichž vyplývaly jeho pochybnosti (zpoždění ve fakturaci mezi jeho dodavatelem DOMEXIM a subdodavatelem Bienzin, neposkytnutí dodatků při předložení smlouvy, neuvedení souvislosti paní V. s Bienzin, nevysvětlení rozsahu vyjednávání o televizní reklamě apod.). Rovněž v případě třetího sporného plnění od dodavatele Inpora stěžovatel neprokázal specifikaci poskytnutých služeb ani jejich skutečný rozsah. Byl to tedy stěžovatel, kdo neunesl své důkazní břemeno.

[28] Žalovaný připouští, že hodnocení důkazů v daňovém řízení pracuje s jistou mírou pravděpodobnosti, to však neznamená, že by plnění mohlo zůstat zcela nepodepřeno věrohodnými důkazy. Je v zájmu daňového subjektu, aby si takové důkazy průběžně shromažďoval a byl schopen prokázat, že k uskutečnění plnění došlo tak, jak je uvedeno na předložených dokladech. Důkazní prostředky předkládané stěžovatelem však pochybnosti správce daně spíše prohlubovaly. Stěžovateli nebylo přičítáno vědomé zapojení do podvodného řetězce, ale neprokázání splnění hmotněprávních podmínek pro uznání nároku na odpočet daně.

[29] Odůvodnění rozsudku městského soudu je podle žalovaného srozumitelné, konzistentní a postavené na uceleném argumentačním systému. Městský soud se neomezil na odkaz na argumentaci daňových orgánů, ale uvedl i vlastní úvahy. Úvahy městského soudu týkající se znaleckého posudku podle žalovaného představovaly toliko důvody pro jeho neprovedení, nikoli hodnocení důkazu v neprospěch stěžovatele.

pokračování

III.

Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[30] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že je podána včas, neboť byla podána ve lhůtě dvou týdnů od doručení napadeného rozhodnutí městského soudu (§ 106 odst. 2 s. ř. s.), je podána oprávněnou osobou, neboť stěžovatel byl účastníkem řízení, z něhož napadené rozhodnutí městského soudu vzešlo (§ 102 s. ř. s.), a je zastoupen advokátkou (§ 105 odst. 2 s. ř. s.). Poté soud přistoupil k přezkoumání napadeného rozsudku v mezích rozsahu kasační stížnosti a uplatněných důvodů, přičemž zkoumal, zda napadené rozhodnutí městského soudu netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

[31] Nejvyšší správní soud se v první řadě zabýval otázkou (ne)přezkoumatelnosti napadeného rozsudku, k níž by bylo nutné přihlížet i bez námítky z úřední povinnosti. K problematice nepřezkoumatelnosti soudních rozhodnutí se ve své judikatuře tento soud již mnohokrát vyjádřil (srov. např. rozsudky ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003-75, publ. pod č. 133/2004 Sb. NSS, a ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 135/2004-73, publ. pod č. 787/2006 Sb. NSS; všechna zde zmiňovaná rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupná též na www.nssoud.cz). Zdejší soud však opakovaně upozornil, že nepřezkoumatelnost není projevem nenaplněné subjektivní představy stěžovatele o tom, jak měl krajský (městský) soud rozhodnout, resp., jak podrobně by mu měl být rozsudek odůvodněn (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 2. 2017, č. j. 3 Azs 69/2016-24, a ze dne 27. 9. 2017, č. j. 4 As 146/2017-35).

[32] Stěžovatel spatřuje nepřezkoumatelnost v jiné vadě řízení před soudem, která mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé, konkrétně v tom, že městský soud vycházel ze svého původního rozsudku, který byl zrušen Nejvyšším správním soudem. Ze záznamu jednání před městským soudem plyne, že předsedkyně senátu se úvodem omluvila a vysvětlila, že k rozhodnutí bez jednání došlo omylem, nikoli s cílem poškodit procesní práva stěžovatele. Před tím, než předsedkyně senátu předala slovo zástupkyni stěžovatele, skutečně konstatovala, že „*věc již byla projednána*“, ovšem v daném procesním kontextu je zřejmé, že šlo o konstatování faktu, nikoli předjímání toho, jak městský soud plánuje rozhodnout. O tom svědčí jak to, že soud provedl některé další důkazy navržené stěžovatelem, tak další konstatování soudu při vyhlášení rozsudku: „*Osvěžili jsme si paměť z toho, jak jsme původně rozhodovali v té věci, doplnili jsme to řízení o ústní jednání před soudem dneska o možnosti navrhnout důkazy; o důkazech jsme také rozhodli.*“ Samotná skutečnost, že městský soud při nezměněných závěrech použil větší část své původní argumentace, představuje spíše dodržení zásady hospodárnosti než procesní vadu, pro niž by musel být napadený rozsudek zrušen.

[33] Vadu řízení podle stěžovatele představovalo i neprovedení některých navržených důkazů. Nejvyšší správní soud se plně ztotožňuje se závěrem městského soudu, dle něhož různé závěry jednotlivých daňových řízení mohou vyplynout z individuálních odlišností těchto jednotlivých případů. Již ze samotného označení rozhodnutí ve věci dodavatele Inpora, které bylo navrženo k důkazu, je navíc zřejmé, že toto rozhodnutí bylo vydáno až dne 28. 12. 2022, tedy více než rok po vydání rozhodnutí žalovaného ve věci stěžovatele (dne

25. 10. 2021). To samozřejmě neznamená, že by stěžovatel nemohl toto rozhodnutí navrhnout k důkazu v řízení před městským soudem. Vypovídá to však o velmi nízké důkazní hodnotě ve vztahu k tomu, jaké okolnosti mohly být žalovanému známy v době vydání napadeného rozhodnutí v projednávané věci. I kdyby však obě tato řízení probíhala u žalovaného ve stejnou dobu, stále by šlo o samostatná řízení, jejichž výsledky by byly závislé především na důkazní aktivitě jednotlivých daňových subjektů. V rozsudku ze dne 21. 3. 2019, č. j. 1 Afs 360/2018-24, tento soud s odkazem na svou předchozí judikaturu shrnul, že *„neunese-li jeden subjekt ve svém řízení důkazní břemeno, které jej tíží, a neprokáže tak konkrétní skutečnost, nelze vyloučit, aby v samostatném řízení vůči jinému subjektu tatáž skutečnost prokázána byla“*. Jak správně upozornil již městský soud, není úkolem soudu konfrontovat napadené rozhodnutí žalovaného s jinými jeho rozhodnutími. Rozhodnutí ve věci dodavatele Inpora by tedy nemohlo mít žádný vliv na posouzení zákonnosti rozhodnutí žalovaného v případě stěžovatele.

[34] Není zároveň pravdou, že by městský soud hodnotil znalecký posudek v neprospěch stěžovatele, přestože tento důkaz odmítl provést. Tak by tomu bylo tehdy, pokud by městský soud ze znaleckého posudku dovozoval, že obchodní případy neproběhly tak, jak stěžovatel tvrdí. Tak tomu však nebylo. Městský soud pouze vyhodnotil, že znalecký posudek není způsobilý prokázat, že plnění bylo dodáno tak, jak je uvedeno na daňových dokladech předložených stěžovatelem. Takové předběžné zhlédnutí listiny, které provedl městský soud, představuje nutnou součást úvahy o tom, zda daný důkaz provést (srov. např. rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 6. 2020, č. j. 1 Afs 438/2017-52, publ. pod č. 4053/2020 Sb. NSS), nikoli hodnocení důkazu v neprospěch stěžovatele.

[35] Stěžovatel je přesvědčen, že znalecký posudek, přestože byl vypracován až v roce 2024, vypovídá o reálnosti plnění mezi ním a DOMEXIM. K tomu Nejvyšší správní soud upozorňuje, že daňové řízení se od řízení trestního, pro jehož účely byl znalecký posudek pořízen, diametrálně odlišuje. Jak tento soud podrobně popsal již v rozsudku ze dne 25. 4. 2012, č. j. 2 Afs 33/2011-78, *„trestní řízení a řízení daňové, respektive jejich výsledky, nejsou vnitřně provázány a není mezi nimi vztah závislosti de iure ani de facto. Ačkoliv jsou v praxi často vedeny oba druhy řízení pro týž skutek, výsledky bývají mnohdy zcela rozdílné. Příčinou je jak odlišný předmět těchto řízení (potrestání protiprávního jednání v trestním řízení, při současném garantování všech záruk plynoucích z povahy trestního obvinění, oproti řádnému stanovení a vybrání daně v řízení daňovém – k tomu srov. například rozsudek Nejvyššího soudu, publikovaný ve Sbírce rozhodnutí Nejvyššího soudu pod č. Rt 29/1982), tak i zásady a způsoby jejich vedení, zejména při dokazování. Odlišnost obou řízení z hlediska procesu se nejmarkantněji projevuje v tom, že v trestním řízení je to příslušný orgán státu (státní zástupce), kdo je povinen prokázat, že obžalovaný spáchal trestný čin (čímž by byla prolomena jeho zákonem presumovaná nevina); naproti tomu v řízení daňovém je na daňovém subjektu, aby prokázal správnost svých tvrzení, tedy na něm leží důkazní břemeno ohledně řádného splnění daňové povinnosti. Příznivý výsledek trestního řízení pro obžalovaného proto může být ovlivněn i nedostatkem důkazů shromážděných v jeho neprospěch, zatímco v daňovém řízení může mít shodná skutková situace (s ohledem na opačně nastavené důkazní břemeno) pro tutéž osobu (zde v postavení daňového subjektu) výsledek zcela opačný. Dále nelze opomenout, že rovněž okruh dokazovaných skutečností je v trestním řízení nepoměrně širší než v řízení daňovém; jde zejména o subjektivní stránku jednání obžalovaného (prokázání příslušné formy zavinění), která je imanentní*

pokračování

podmínkou pro uznání trestní odpovědnosti – ta je ovšem v daňovém řízení irrelevantní (srov. též rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 7. 2011, č. j. 8 Afs 4/2011-71).“

[36] Zároveň je vhodné poznamenat, že znalkyně v oboru ekonomika může posuzovat toliko skutečnosti ze své odbornosti, nikoli právní otázky spočívající v posouzení, zda bylo, či nebylo uneseno důkazní břemeno. Z otázek zadavatele posudku (k nimž tento soud přihlédl v rámci svého předposouzení tohoto dokumentu při vyhodnocení, jestli městský soud měl tento důkaz provést, či nikoli) je navíc zřejmé, že znalkyně posuzovala toliko reálnost finančních toků (zda se některé platby nezpožďovaly či nepředbíhaly), nikoli to, zda skutečně došlo k deklarovanému plnění, v jakém rozsahu a jestli je dodali deklarovaní dodavatelé.

[37] Nejvyšší správní soud se tedy neztotožnil se žádnou z námitek, jimiž stěžovatel vytýkal městskému soudu vady řízení. Lze tedy posoudit věcné námitky stěžovatele, které směřují proti právnímu posouzení a hodnocení důkazů shromážděných v daňovém řízení a provedených městským soudem.

[38] Podle § 92 odst. 3 daňového řádu *„[d]aňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém tvrzení a dalších podáních“.*

[39] Podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu *„[s]právce daně prokazuje skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem“.*

[40] K otázce rozložení důkazního břemene v daňovém řízení existuje rozsáhlá judikatura správních soudů. Jak Nejvyšší správní soud shrnul v rozsudku ze dne 30. 9. 2015, č. j. 2 Afs 193/2015-70, *„každý daňový subjekt má povinnost daň nejen přiznat, ale také povinnost své tvrzení doložit, tj. má jak břemeno tvrzení, tak břemeno důkazní (srov. § 92 odst. 3 daňového řádu, dle něhož daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních). Toto pravidlo má však některé výjimky, přičemž pro nyní posuzovanou věc je významný zejména § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, dle něhož správce daně prokazuje skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem. Tato poněkud specifická koncepce dokazování vychází z podstaty daňového řízení, jehož skutkovým základem je tvrzení daňového subjektu o jeho daňové povinnosti.“*

[41] Důsledkem rozložení důkazního břemene v daňovém řízení je typický procesní postup, kdy daňový subjekt předloží nejprve formální důkazní prostředky (zejména účetnictví a jiné povinné evidence). Je pak na správci daně, aby tyto prvotní důkazní prostředky posoudil a případně formuloval a prokázal pochybnosti ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu. Nemá přitom povinnost prokázat, že tvrzení uváděná daňovým subjektem jsou v rozporu se skutečností, postačuje pouze to, že o jejich souladu se skutečností existují vážné a důvodné pochyby (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119, publ. pod č. 1572/2008 Sb. NSS). Pokud správce daně takové pochybnosti prokáže, je na daňovém subjektu, aby své důkazní břemeno

unesl a pochybnosti odstranil, a to zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím (srov. např. rozsudek tohoto soudu ze dne 8. 7. 2010, č. j. 1 Afs 39/2010-124).

[42] Hmotněprávní podmínky nároku na odpočet DPH, jejichž prokázání je v projednávané věci sporné, jsou definovány v § 72 ZDPH. Řadí se mezi ně faktické přijetí zdanitelného plnění a jeho využití k ekonomické činnosti daňového subjektu. Podle § 29 odst. 1 písm. f) ZDPH je povinnou náležitostí daňového dokladu (který je podle § 73 ZDPH jednou z formálních podmínek nároku na odpočet) uvedení rozsahu a předmětu plnění. Nepostačuje tedy prokázat pouze to, že se reálně uskutečnilo nějaké plnění, ale rovněž to, že bylo provedeno v deklarovaném rozsahu. Rozsahem se přitom rozumí kvantitativní určení předmětu zdanitelného plnění, tedy vymezení množství, místa, času a dalších relevantních okolností pro daný předmět zdanitelného plnění (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 8. 2021, č. j. 6 Afs 235/2020-76). Pokud daňový subjekt provedení zdanitelného plnění v deklarovaném rozsahu neprokáže, správce daně související nárok na odpočet neuzná (srov. např. rozsudek tohoto soudu ze dne 11. 6. 2021, č. j. 4 Afs 402/2020-63).

[43] Před vypořádáním kasačních námitek směřujících proti posouzení jednotlivých obchodních případů městským soudem Nejvyšší správní soud předesílá, že je to především krajský (městský) soud, který je povolán ke zhodnocení napadeného správního rozhodnutí v tzv. plné jurisdikci (včetně otázek skutkových, o nichž si sám učiní úsudek). Jak již tento soud opakovaně upozornil, „*intervence ze strany kasačního soudu je v tomto ohledu výjimečná.*“ (srov. např. rozsudek tohoto soudu ze dne 1. 3. 2017, č. j. 6 As 256/2016-79).

[44] Lze přisvědčit stěžovateli v tom, že důkazní břemeno daňového subjektu jistě není bezbřehé. Ovšem k prokázání toho, jaké konkrétně byly rozsah a cena přijatých plnění a kdo mu je poskytl, v žádném případě nepostačuje skutečnost, že stěžovatel nějaká plnění poskytl svému odběrateli MIELE (a že tento odběratel přijetí plnění potvrdil). Stěžovatel totiž mohl uvedená plnění dodat sám či prostřednictvím jiných subdodavatelů, kteří ani nemuseli být plátcí daně. Jak již správně upozornil žalovaný ve svém rozhodnutí, právě proto je podstatné, aby bylo prokázáno nejen to, že se nějaké plnění uskutečnilo, ale i to, kdo konkrétně je provedl.

[45] Městský soud podle stěžovatele chybně vyhodnotil jako nedostatečnou e-mailovou komunikaci mezi Bienzin a DOMEXIM. E-mailová komunikace s paní K. V., která měla podle stěžovatele jednat za Bienzin, však neprobíhala mezi ní a dodavatelem DOMEXIM, ale přímo mezi ní a Zdeňkem Stejskalem, předsedou představenstva stěžovatele. Nešlo tedy o důkazní prostředek, který by byl mimo jeho vliv, jak tvrdí stěžovatel (navíc nepřímě prokazoval, že k účasti DOMEXIM na řetězci poskytnutí služeb vůbec nemuselo dojít). Nejvyšší správní soud se plně ztotožňuje se závěry městského soudu, že i kdyby K. V. byla osobou oprávněnou jednat za Bienzin, její zpráva by neprokazovala, jaký byl skutečný rozsah služeb, které stěžovateli dodal DOMEXIM. Pokud je totiž tzv. „*převís*“ (ponechání reklamy v CLV, dokud daná plocha nebyla prodána jinému zákazníkovi) běžnou praxí, došlo by k němu zřejmě tak jako tak. Nejde tedy o jakkoli nadstandardní služby, jejichž poskytnutí by mohlo kompenzovat neposkytnutí sjednaných služeb jiných.

pokračování

[46] K problematice CLV lze dále poznamenat, že namátkové prověřování dodávek správcem daně (dotazy na golfové kluby a vlastníky či nájemce CLV) bylo plně způsobilé prokázat, že ve skutečnosti nedošlo k plnění tak, jak bylo uvedeno na daňových dokladech (k vyvrácení obecného tvrzení postačuje vyvrátit kteroukoli jeho část). Velmi závažnou okolnost zpochybňující stěžovatelovu verzi pak představovalo i postupné „nacházení“ dodatků ke smlouvě, které velmi cíleně řešily zrovna konkrétní pochybnosti správce daně.

[47] K otázce analýzy TV Nejvyšší správní soud upozorňuje, že stěžovatel v žalobě i kasační stížnosti opakovaně naznačuje, že mu analýzu TV nedodal DOMEXIM, ale přímo D. B. (resp. DABAR), neboť o něm hovoří jako o „dodavateli“ a argumentuje judikaturou Soudního dvora EU týkající se situací, kdy je skutečným dodavatelem jiná osoba než ta, která byla uvedena na daňových dokladech. Právě s tímto tvrzením byl v rozporu akceptační protokol, podle něhož DABAR dodal analýzu společnosti DOMEXIM, nikoli přímo stěžovateli. Stěžovatel zároveň nikterak nevysvětlil, co všechno pro něj měl zajišťovat DOMEXIM, na jehož faktuře bylo uvedeno „*vyjednávání a zajišťování podmínek na TV pro klienta Miele*“. Podle předložené smlouvy měl DOMEXIM zajistit provedení analýzy TV (jejíž zpracování pro DOMEXIM potvrdil svědek D. B.), ovšem stěžovatel netvrdil ani neprokázal, v čem mělo spočívat ono vyjednávání, které měl DOMEXIM zajišťovat taktéž. Rozsah plnění tedy prokázán nebyl. Skutečnost, že DOMEXIM vypracování analýzy TV svému údajnému dodavateli vůbec neuhradil, jakož i to, že neuvedl žádná plnění od DABAR ve svých kontrolních hlášeních, spolu s jeho nekontaktností ve vztahu ke správci daně navíc svědčí o tom, že tato osoba ve skutečnosti stěžovatelovým dodavatelem nebyla.

[48] Stěžovatel vytýká městskému soudu rovněž hledání irelevantního „*hodnotového významu*“ analýzy TV. K tomu Nejvyšší správní soud poznamenává, že městský soud se zde dopustil jisté nepřesnosti, když odkazoval na argumentaci žalovaného obsaženou na str. 34 rozhodnutí o odvolání. Žalovaný totiž konstatoval, že pravdivost akceptačního protokolu se nepodařilo ověřit z důvodu nesoučinnosti DOMEXIM. Městský soud však tuto úvahu o důsledcích nesoučinnosti dodavatele rozšířil z akceptačního protokolu na analýzu TV jako takovou. U ní již z povahy věci není vhodné hodnotit pravdivost, ale spíše význam, který taková analýza mohla mít pro poskytování reklamních služeb odběrateli stěžovatele. Význam vytvořené analýzy TV pro následnou ekonomickou činnost stěžovatele (poskytování zdanitelných plnění) přitom představuje jednu z podmínek nároku na odpočet podle § 72 odst. 1 ZDPH. Hledání „*hodnotového významu*“ analýzy TV tedy mělo přímou spojitost s posuzováním, zda stěžovatel prokázal nárok na odpočet DPH.

[49] Rovněž v případě dodavatele Inpora nebyl prokázán rozsah plnění, která měl tento dodavatel stěžovateli poskytnout. Žádný právní předpis stěžovateli skutečně neukládal sjednávat smlouvu písemně, vytvářet položkový rozpočet nebo podrobnou kalkulaci ceny. Na smluvních stranách bylo i to, jakým způsobem budou poskytnuté služby fakturovat. Pokud však skutečné plnění neodpovídalo plnění smluvenému, bez dalších podkladů nebylo možné určit, jak se ve skutečnosti změnila hodnota dodaného plnění. Jak plyne např. z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2021, č. j. 8 Afs 252/2019-38, v případě částečného plnění je povinností daňového subjektu prokázat jeho přesný rozsah. Stěžovatel však k tomu neposkytl žádné další podklady či alespoň vysvětlení nebo kalkulaci, na jejichž základě došlo ať již k nacenění původnímu, rozdělení do jednotlivých faktur či ke sjednání slevy. Ani ze smlouvy mezi HDS Retail a Inpora, předložené při jednání před městským

soudem, nevyplývá, jaký byl rozsah plnění, které měla následně poskytnout Inpora stěžovateli. Rozsah této smlouvy se totiž s plněním, jež mělo být poskytnuto stěžovateli, překrýval pouze částečně (týkal se menšího množství auto/moto akcí, ale většího počtu bannerů). Ani v této smlouvě rovněž nebyla uvedena hodnota jednotlivých poskytovaných služeb a cena byla sjednána pouze v celkové výši (s uvedením maximálního limitu na jednotlivou fakturu).

[50] Podle stěžovatele představovalo umístění menšího počtu reklamních bannerů pouze dílčí pochybení dodavatele, které v celém kontextu reklamních služeb nepředstavovalo tak závažné pochybení, jaké v něm spatřoval správce daně. K tomu však již žalovaný upozornil, že na umístění reklamních bannerů byly ostatní reklamní služby závislé (pokud bylo reklamních bannerů na trati umístěno méně, o to méně byl stěžovatel následně propagován souvisejícím vysíláním závodu a případným dalším použitím poskytnutých záznamů). Nelze rovněž přehlédnout, že sám stěžovatel přijaté plnění dostatečně nekontroloval a na nedostatky jej upozornil až správce daně při provádění daňové kontroly. Zároveň je třeba upozornit, že k dodržení smlouvy (umístění 4 reklamních bannerů), došlo pouze na 4 auto/moto akcích z celkových 27. Naopak v případě 23 akcí došlo k umístění pouze 2 bannerů. Pokud v takové situaci stěžovatel vyjednal slevu pouze ve výši přibližně 20 % z původně fakturované ceny (aniž by navíc poskytl jakékoli plausibilní vysvětlení toho, jak k výsledné výši slevy s dodavatelem dospěli), nelze považovat pochybnosti za odstraněné a rozsah plnění za prokázaný.

[51] Z výše uvedeného tedy plyne, že stěžovatel neprokázal dodavatele ani rozsah plnění, která mu měli poskytnout deklarovaní dodavatelé Inpora a DOMEXIM. Nebylo tedy namístě prokazovat účast stěžovatele na daňovém podvodu – k tomu by mohlo dojít jen tehdy, pokud by stěžovatel svou část důkazního břemene unesl a prokázal naplnění formálních i materiálních podmínek nároku na odpočet DPH.

IV.

Závěr a náklady řízení

[52] Nejvyšší správní soud neshledal kasační stížnost důvodnou, a proto ji v souladu s § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl.

[53] O nákladech řízení o kasační stížnosti rozhodl Nejvyšší správní soud podle § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. Žalovaný měl ve věci úspěch, náleželo by mu tedy vůči neúspěšnému stěžovateli právo na náhradu nákladů, které v řízení důvodně vynaložil. Žalovanému však v řízení o kasační stížnosti žádné náklady nad rámec běžné administrativní činnosti nevznikly, proto mu soud jejich náhradu nepřiznal.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné (§ 53 odst. 3, § 120 s. ř. s.).

pokračování

V Brně dne 13. května 2025

JUDr. Jakub Camrda
předseda senátu