



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedy Martina Lachmanna a soudců Jana Ferneckého a Martina Bobáka ve věci

žalobkyně: **AGRS, a.s.**, IČO: 27128628
sídlem Přívozní 1054/2, 170 00 Praha 7
zastoupena 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 17. 6. 2024, č. j. 19398/24/5300-21443-711275

takto:

- I. Žaloba se zamítá.
- II. Žalobkyně nemá právo na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému se náhrada nákladů řízení nepřiznává.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. V nynější věci se Městský soud v Praze zabýval splněním podmínek pro uplatnění nároku na odpočet daně z přidané hodnoty (DPH) podle § 72 a § 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, v rozhodném znění (ZDPH). Žalobkyně v řádném daňovém přiznání za zdaňovací období únor až duben 2019 uplatnila nárok na odpočet ze zdanitelných plnění, jejichž předmětem byly reklamní služby související se sportovními akcemi. Tato plnění měla žalobkyni dodat společnost Koratip top s.r.o. (Koratip). Konkrétně jde pak o to, zda žalobkyně prokázala celkový rozsah přijatých reklamních plnění.

Shodu s prvopisem potvrzuje K. Š.

2. Dne 8. 7. 2021 Finanční úřad pro Kraj Vysočina (správce daně)¹ zahájil v rámci vybrané působnosti u žalobkyně daňovou kontrolu na DPH v rozsahu výše popsaných plnění. Dospěl k závěru, že žalobkyně neprokázala, že je skutečně přijala od deklarovaného dodavatele v tvrzeném předmětu a rozsahu a že je použila v rámci své ekonomické činnosti; nesplnila proto podmínky pro uplatnění nároku na odpočet. Místně příslušný správce daně proto žalobkyni doměřil DPH, a to dodatečnými platebními výměry ze dne 22. 11. 2022, č. j. 8835918/22/2007-50521-104752, č. j. 8836022/22/2007-50521-104752 a č. j. 8836062/22/2007-50521-104752 (prvostupňová rozhodnutí), celkem ve výši 804 122 Kč a současně s tím stanovil penále celkem ve výši 160 823 Kč.
3. Žalobkyně se proti těmto rozhodnutím odvolala. Žalovaný v záhlaví označeným rozhodnutím (napadené rozhodnutí) její odvolání zamítl a prvostupňová rozhodnutí potvrdil. Zčásti i na základě doplnění dokazování korigoval závěry správce daně, když podle žalovaného žalobkyně neprokázala toliko *rozsah* přijatých zdanitelných plnění.

II. Žaloba

4. Žalobkyně v podané žalobě požadovala zrušení napadeného rozhodnutí. Žalobní argumentaci rozdělila do tří samostatných žalobních bodů. Hojně ji doplnila citacemi z judikatury.
5. **Nejprve** namítala nesprávné posouzení naplnění hmotněprávních podmínek pro uplatnění odpočtu DPH. Zdůraznila, že své důkazní břemeno unesla, prokázala jak existenci a přijetí zpochybněných zdanitelných plnění, jejich úhradu, využití v rámci své ekonomické činnosti, tak i jejich rozsah. K tomu předložila mnoho důkazních prostředků, které v souhrnu prokazují, co bylo předmětem plnění a v jakém rozsahu byla přijata. Naproti tomu daňové orgány své pochybnosti objektivně neprokázaly.
6. Jejich pochybení vychází z nepochopení obchodní praxe žalobkyně i z pochybení při dokazování. Daňové orgány postupovaly v rozporu s § 8 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (daňový řád), hodnotily důkazy izolovaně a měly nepřiměřené důkazní nároky. Důkazní prostředky ve svém souhrnu prokazují naplnění všech hmotněprávních podmínek odpočtu, včetně rozsahu dodaného plnění. Výpovědi svědka K. potvrdily klíčové informace o obchodní spolupráci s žalobkyní, ač vypovídal s časovým odstupem. Důkazní prostředky vytvářejí auditní stopu proběhlých transakcí, další požadavky žalovaného jsou nepřiměřené. Měl-li žalovaný pochybnosti o rozsahu plnění, ty musí být podloženy a způsobilé znevěrohodnit doložené důkazní prostředky v souladu s § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu; nemůže jít o neurčitá tvrzení či subjektivní domněnky. Na daňové subjekty nelze klást požadavky nad rámec běžné podnikatelské opatrnosti. Není přitom pravdou, že by žalobkyně vyžadovala mírnější přístup, nikdy též netvrdila, že nemůže rozsah přijatých zdanitelných plnění prokázat.
7. Dále žalobkyně namítala, že je v rozporu s principem rovnosti, právní jistoty a neutrality DPH, pokud daňová kontrola u Koratipu kontrolovaná plnění potvrdila, a u žalobkyně byla označena za neprokázaná. Žalovaný nemá pravdu v tom, že výsledek daňového řízení u Koratipu neznamená, že by byla existence plnění na výstupu (dodávek žalobkyni) potvrzena, protože nebyla předmětem kontroly. Pro prokázání daňových tvrzení žalobkyně stačí, že Koratip řádně plnění pro žalobkyni vykázal v daňových přiznáních a kontrolních hlášeníh.

¹ Správcem daně je v tomto rozsudku označován jak již uvedený finanční úřad, který provedl daňovou kontrolu, tak místně příslušný správce daně Finanční úřad pro hlavní město Prahu.

Pokud správce daně kontroloval plnění na vstupu přijatá Koratipem v souvislosti s dodávkami žalobkyni, musel se zabývat také plněními na výstupu, která s kontrolovanými odpočty plně souvisela. Ostatně, i plnění žalobkyně byla kontrolována jak na vstupu, tak na výstupu.

8. Pod **druhým žalobním bodem** namítala žalobkyně porušení § 77 odst. 1 písm. b) daňového řádu. Doplnění dokazování totiž v odvolacím řízení prováděla úřední osoba Ing. D. V. (Ing. D. V.), která ale měla být ve smyslu uvedeného ustanovení z účasti na odvolacím řízení vyloučena, neboť prováděla kontrolní postupy v prvním stupni a její závěry tak byly podkladem pro prvostupňová rozhodnutí. Došlo k porušení principu dvojinstančnosti a spravedlivého procesu. K tomu žalobkyně odkázala na rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem z 1. 8. 2016, č. j. 15 Af 8/2014 - 62, č. 3471/2016 Sb. NSS, od kterého se některé senáty Nejvyššího správního soudu (NSS) odklonily, ačkoli věci nepředložily rozšířenému senátu. Nemůže obstát zužující výklad, že zákon vylučuje pouze účast této úřední osoby na rozhodování odvolacího orgánu, nikoliv na pouhém doplnění dokazování. Doplnění dokazování má pro následné rozhodnutí odvolacího orgánu zcela zásadní význam.
9. **Zatřetí** žalobkyně upozornila na nezákonnost daňové kontroly, když pět různých správců daně zahájilo sedm různých kontrolních postupů vůči ní. Šlo přitom o stejné transakce, pouze za různá zdaňovací období. Tato roztržičnost kontrolních postupů vyžadovala desítky administrativně, časově i finančně náročných úkonů, což daňové orgány nijak nezohlednily. Takový přístup ovlivňuje zejména dokazování, ve kterém může docházet k nejasnostem, zmatkům či opomenutím. Daňové orgány proto postupovaly v rozporu se zásadami přiměřenosti a šetření práv daňových subjektů, vstřícnosti, hospodárnosti a náležitého zjištění skutkového stavu. Vytýkaný postup je nadto v rozporu se smyslem a účelem právní úpravy vybrané působnosti podle § 8 odst. 2, § 10 odst. 4 a § 12 odst. 3 zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, ve znění pozdějších předpisů (zákon o finanční správě). Zřejmě nešlo o řešení přetížení kapacit místně příslušného správce daně, ale o šikanózní výkon práva.

III. Vyjádření žalovaného

10. Žalovaný ve svém vyjádření k žalobě především odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí a spisový materiál. Navrhl zamítnutí žaloby.
11. Pokud jde **zprvé** o prokázání naplnění hmotněprávních podmínek, postupoval v souladu s rozložením důkazního břemene. Zabýval se všemi žalobkyní odkazovanými důkazy a vysvětlil, proč nemohly rozptýlit pochybnosti o průběhu prověřovaných obchodních případů, resp. o jejich rozsahu. Veškeré pochybnosti daňových orgánů mají oporu v konkrétních dokumentech ze spisového materiálu (resp. v jejich nepředložení). Všem jejím důkazním návrhům pak bylo vyhověno a není pravdou, že by na ni byly kladeny nepřiměřené nároky. Ač nakonec prokázala předmět plnění, ani rozsáhlé dokazování nerozptýlilo pochybnosti o jejich rozsahu. Konkrétní průběh zkoumaných obchodních případů zůstal zamlžený do té míry, že nebylo možné objektivně přiznat ani dílčí část vznesených nároků na odpočet. Požadavek na provádění kontrol a záznamů o přijatých plněních je ve sféře obchodování s reklamou pro zpětné prokázání jejího faktického rozsahu zcela běžný. Činnost žalobkyně v tomto smyslu není nijak specifická. Konečně ani výslech svědka K. neprokázal tvrzení o skutečném rozsahu prověřovaných plnění. Žalovaný při jejím hodnocení respektoval limity lidské paměti a uznal, že prokázala, že k poskytnutí prověřovaných plnění Koratipem v nějakém rozsahu došlo.

Shodu s prvopisem potvrzuje K. Š.

12. K významu daňových tvrzení Koratipu žalovaný zdůraznil, že samo formální vykazání plnění v daňových tvrzeních či kontrolních hlášeních neprokazuje, v jakém rozsahu je žalobkyně přijala. Každý správce daně stanovuje daňovou povinnost nezávisle na výsledcích daňových řízení u jiných subjektů. To, že daňová povinnost na výstupu u dodavatele nebyla zpochybněna, nevypovídá nic o tom, zda žalobkyně naplnila hmotněprávní podmínky pro uznání odpočtu DPH. U Koratipu proběhla daňová kontrola pouze v omezeném rozsahu na vstupu, správnost jeho daňové povinnosti na výstupu, resp. fakticita dotčených plnění prověřována nebyla.
13. Ohledně **druhého žalobního bodu** žalovaný nepopřel, že Ing. D. V. prováděla doplnění dokazování po podání odvolání. Podotkl ale, že žalobkyně toto věděla již nejpozději k okamžiku zahájení místního šetření, námitku podjatosti dle § 77 odst. 2 daňového řádu přesto nevznesla. Argumentace žalobkyně nadto neodpovídá průběhu daňového řízení. Správci daně totiž nebylo uloženo doplnění dokazování dle § 115 odst. 1 daňového řádu, po podání odvolání toliko provedl místní šetření ve smyslu § 113 odst. 2 téhož zákona. Ve zbytku před postoupením spisu žalovanému pouze přijal od žalobkyně dokumenty k doplnění odvolání. Daňový řád nezapovídá, aby uvedené úkony provedla úřední osoba, která vedla prvostupňové řízení. Výsledné komplexní hodnocení doplněného dokazování nadto provedl výhradně žalovaný. Rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem 15 Af 8/2014 je pak ojedinělým právním názorem rozporným s opakovaně potvrzovanou judikaturou NSS, jenž není právním názorem krajského soudu vázán.
14. Žalobkyní **zatřetí** popisovanou mnohost daňových kontrol označil žalovaný za nežádoucí, odmítl však, že by to mělo bez dalšího vliv na zákonnost vedené daňové kontroly či napadeného rozhodnutí. Ustanovení § 8 odst. 2 ve spojení s § 10 odst. 4 zákona o finanční správě neukládají správci daně povinnost výslovně zdůvodnit aplikaci vybrané působnosti, nic přitom nenásvědčuje, že by daňové orgány rozdělením navazujících zdaňovacích období do více samostatných řízení chtěly žalobkyni šikanovat; k namítaným zmatkům či opomenutím nedošlo, skutkový stav byl zjištěn dostatečně.

IV. Posouzení věci Městským soudem v Praze

15. Městský soud v Praze ověřil, že žaloba byla podána včas, osobou k tomu oprávněnou, a jedná se o žalobu přípustnou, splňující formální náležitosti na ni kladené. Napadené rozhodnutí soud přezkoumal na základě skutkového a právního stavu v době vydání rozhodnutí a v mezích uplatněných žalobních bodů [§ 75 odst. 1 a 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (s. ř. s.)], jakož i z pohledu vad, k nimž je povinen přihlížet z úřední povinnosti. Dospěl k závěru, že žaloba **není důvodná**.
16. O žalobě soud rozhodl bez nařízení jednání v souladu s § 51 odst. 1 s. ř. s. (souhlas žalobkyně byl presumován, žalovaný souhlasil výslovně). Soud pak neshledal potřebu provádět dokazování nad rámec správního (daňového) spisu, jímž se dokazování samostatně neprovádí. Ostatně ani jeden z účastníků nic nad jeho rámec k důkazu nenavrl.
17. Jak již soud naznačil, jádrem nynější věci je především otázka, zda žalobkyně prokázala rozsah reklamních plnění, která měla obdržet v souvislosti s různými sportovními akcemi, a zda jí proto svědčil nárok na odpočet DPH. Proto se soud této otázce věnoval jako první.

IV.1 Naplnění podmínek pro přiznání nároku na odpočet DPH a otázka rozsahu plnění

a) obecná východiska

Shodu s prvopisem potvrzuje K. Š.

18. Na úvod je vhodné připomenout, že právní úprava DPH (§ 72 a 73 ZDPH) rozlišuje jednak hmotněprávní, jednak formální podmínky vzniku a uplatnění nároku na odpočet. Dojde-li k naplnění těchto podmínek, nelze nárok na odpočet odmítnout, neboť ten tvoří nedílnou součást mechanismu DPH. V souladu s § 92 odst. 3 daňového řádu přitom platí, že je to daňový subjekt, kdo nese povinnost tvrzení a povinnost důkazní. Daňové řízení není ovládáno zásadou vyšetřovací, ale je založeno na prioritní povinnosti daňového subjektu dokazovat vše, co sám tvrdí (rozsudek NSS z 9. 2. 2005, č. j. 1 Afs 54/2004 - 125, č. 1022/2007 Sb. NSS).
19. Daňový subjekt plní své důkazní břemeno ve smyslu § 92 odst. 3 daňového řádu primárně předložením formálně bezvadných daňových dokladů. Následně je to správce daně, na kterém leží důkazní břemeno ohledně skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost nebo úplnost účetnictví a jiných záznamů [§ 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu]. K opětovnému „přesunu“ důkazního břemene na daňový subjekt dojde tehdy, vyjádří-li správce daně relevantní pochybnosti ohledně správnosti určitého daňového dokladu, resp. o uskutečnění zdanitelného plnění. V takovém případě daňový doklad důkazní hodnotu ztrácí a nárok na odpočet daně je třeba prokázat jinými způsoby předvídanými daňovým řádem (srov. např. rozsudek NSS z 26. 9. 2012, č. j. 8 Afs 14/2012 - 61). Je zároveň třeba zdůraznit, že správce daně nemusí prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví zaznamenány v rozporu se skutečností, musí však prokázat, že o souladu se skutečností existují natolik vážné a důvodné pochyby, které činí tyto doklady nevěrohodnými, neúplnými, neprůkaznými nebo nesprávnými (srov. rozsudek NSS z 13. 7. 2011, č. j. 9 Afs 11/2011 - 68). Unese-li správce daně své důkazní břemeno, je to opět daňový subjekt, kdo musí prokázat soulad účetnictví se skutečností, tj. aby setrval na svých původních tvrzeních a doložil přes nastalé pochyby, že ke spornému účetnímu případu došlo tak, jak je o něm účtováno, případně aby upravil svá původní tvrzení novými, zohledňující pochyby o souladu účetnictví se skutečností, a tato svá revidovaná tvrzení prokázal (srov. rozsudek NSS z 28. 2. 2018, č. j. 1 Afs 382/2017 - 48, bod 23).
20. Správce daně tedy ověřuje oprávněnost uplatněného nároku na odpočet DPH zkoumáním formálních podmínek dle § 73 ZDPH a hmotněprávní podmínek dle § 72 ZDPH, jejichž prokázání je v projednávané věci sporné. Hmotněprávní podmínkou je zejména faktické uskutečnění zdanitelného plnění a jeho využití k ekonomické činnosti daňového subjektu. Podle § 29 odst. 1 písm. f) ZDPH je povinnou náležitostí daňového dokladu (který je dle § 73 ZDPH jednou z formálních podmínek nároku na odpočet) uvedení rozsahu a předmětu plnění. Platí proto, že pro přiznání nároku na odpočet nestačí pouze to, že se nějaké zdanitelné plnění uskutečnilo, ale je třeba zároveň prokázat, že k němu došlo v tvrzeném rozsahu (rozsudek NSS z 9. 12. 2024, č. j. 10 Afs 116/2024 - 79, bod 31). Rozsahem se rozumí kvantitativní určení předmětu zdanitelného plnění, tedy vymezení množství, místa, času a dalších relevantních okolností pro daný předmět zdanitelného plnění (např. rozsudek NSS z 9. 8. 2021, č. j. 6 Afs 235/2020 - 76). Od něho se odvíjí výše plnění (jeho hodnota) uvedená na daňovém dokladu. Je-li předmět a rozsah zdanitelného plnění uveden na daňovém dokladu natolik obecným způsobem, že není seznatelné, co bylo předmětem plnění a v jakém rozsahu bylo poskytnuto, musí plátce daně prokázat o jaký předmět plnění se jednalo a v jakém rozsahu bylo uskutečněno (dále srov. rozsudek NSS z 13. 7. 2007, č. j. 5 Afs 165/2006 - 133). Pokud daňový subjekt uskutečnění zdanitelného plnění o konkrétním předmětu a v deklarovaném rozsahu (množství) neprokáže (ať již fakturou nebo jinými důkazními prostředky), nelze pak určit, co konkrétně je tím zdanitelným plněním,

Shodu s prvopisem potvrzuje K. Š.

které mělo být použito k jeho ekonomické činnosti. Za takové situace pak daňový subjekt nemůže unést důkazní břemeno stran naplnění hmotněprávních podmínek pro uplatnění odpočtu DPH, tedy prokázání jeho fakticity. Správce daně uplatněný nárok na odpočet neuzná již jen z tohoto důvodu (dále viz rozsudek NSS z 11. 6. 2021, č. j. 4 Afs 402/2020 - 63, či rozsudek zdejšího soudu z 30. 5. 2025, č. j. 14 Af 13/2023 - 75, body 78 - 79).

b) neprokázání skutečností rozhodných pro uznání odpočtu

21. Vrátili-li se soud k nynější věci, s ohledem na uvedená východiska správce daně výzvou k prokázání skutečností z 9. 9. 2021, č. j. 1472619/21/2914-60563-307703, „přenesl“ zpět na žalobkyni důkazní břemeno stran předmětu a rozsahu plnění. Legitimně vycházel z toho, že dotčené daňové doklady neobsahují žádné informace o rozsahu dodaných plnění. Na nich je totiž pod označením dodávky toliko popis „*služby pro reklamní kampaň, prezentace v rámci FORTUNA ligy/VARTA Futsal liga/UEL/MMA sezóna 2018/2019 či FBC Slavia Praha*“. Měrnou jednotkou je na všech zpochybněných dokladech číslo jedna bez dalšího označení či upřesnění. Jak správně uvedl žalovaný, celková cena plnění vždy odpovídá ceně za měrnou jednotku; rozsah reklamní kampaně tak není znám (body 45 - 46 napadeného rozhodnutí). Z takto vymezeného předmětu a rozsahu plnění není zřejmé, v čem skutečně měla spočívat. Uvedený obecný popis může zahrnovat širokou škálu plnění. Žalovaný totiž z označení „*služby pro reklamní kampaň*“ na daňových dokladech logicky ve spojení s textem objednávek (kde jsou vyjmenovány různé druhy reklamních služeb, které žalobkyně následně měla zprostředkovat svým klientům) dovodil, že posuzovaná plnění měla tvořit vícero dílčích propagačních služeb, např. inzerce, plakáty, billboardy, letáky apod. Z daňových dokladů ale již nic takového konkrétně nevyplývá. Není tak pochyb, že z nich nelze určit předmět a rozsah zpochybněných zdanitelných plnění, a tedy ve svém důsledku i jejich fakticitu.
22. Výše uvedené pochybnosti o přijatých zdanitelných plněních správce daně ve výzvách adresovaných žalobkyni náležitě popsal. Vycházel nejen z nedostatečně konkrétních daňových dokladů, ale i z dalších skutečností (např. obecný obsah smlouvy o spolupráci). Dle soudu správce daně úspěšně zpochybnil věrohodnost a průkaznost žalobkyní primárně předložených daňových dokladů a unesl své důkazní břemeno. Bylo tak opět na žalobkyni, aby skutečnosti tvrzené v daňových přiznáních, resp. plynoucí z předložených daňových dokladů, prokázala dalšími způsobilými důkazními prostředky. Skutečnost, že ji v tomto směru tížilo důkazní břemeno žalobkyně ostatně ani zásadněji nezpochybňuje; vychází z toho, že předložením dalších důkazních prostředků již požadované skutečnosti prokázala a důkazní břemeno tak opět tížilo správce daně.
23. Otázkou jinými slovy zůstává, zda skutkový stav v podobě, ve kterém jej žalobkyně doložila dalšími podklady, poskytuje odpověď na to, jaký byl skutečný rozsah zpochybněných zdanitelných plnění. Žalobkyně trvala na tom, že údaj o rozsahu přijatých plnění vyplývá ze souhrnu předložených důkazních prostředků. Požadavky žalovaného v tomto směru označila za nepřiměřené. Naopak podle žalovaného žalobkyně na ni důvodně přenesené důkazní břemeno neunesla (co do prokázání celkového rozsahu plnění) ani později. V této souvislosti soud pro úplnost podotýká, že po vyhodnocení všech důkazních prostředků již měl žalovaný samotný předmět plnění (byť někdy jen zčásti) za prokázaný (bod 57 napadeného rozhodnutí). U některých dílčích plnění dle něj žalobkyně prokázala dokonce i dílčí rozsah plnění. Vzhledem k neprokázání celkového rozsahu plnění a nedoložení cenové kalkulace, ze které by šlo dovodit hodnotu dílčích plnění, ovšem nemohl přiznat odpočet

Shodu s prvopisem potvrzuje K. Š.

DPH ani zčásti (body 63 - 64 napadeného rozhodnutí). Žalovaný uzavřel, že není pochyb o tom, že žalobkyně skutečně přijala od dodavatele Koratip v různé formě reklamní plnění, která dohromady tvořila reklamní kampaně na sportovních utkáních. Není ovšem znám celkový rozsah tvrzených zdanitelných plnění, a nelze jí tak z nich přiznat nárok na odpočet daně. Žalovaný uvedl, že z předložených listin (doklady, objednávky a předávací protokoly) lze převážně zjistit, k jakému zápasu se přijatá reklamní kampaně vztahuje a z jakých plnění se obecně skládala, není však jasné, v jakém celkovém rozsahu se jednotlivé složky reklamní kampaně uskutečnily (dle žalovaného jde přitom o klíčové údaje, které musela žalobkyně zadat svému dodavateli Koratip, aby věděl, co a v jakém rozsahu má pro ni zařídit).

24. Soud tyto závěry žalovaného posoudil v mezích uplatněných námitek, přičemž se ztotožnil s tím, že žalobkyně neprokázala celkový rozsah přijatých plnění pro uznání odpočtu DPH – ani ze souhrnu všech důkazních prostředků nelze uzavřít o tom, jaký byl skutečný celkový rozsah zpochybněných plnění. K tomu ještě podotýká, že žalobkyně sice vznášela námitky k jednotlivým druhům důkazních prostředků, konkrétněji však nevyvracela úvahy a pochybnosti žalovaného, pokud jde o jednotlivé daňové doklady (jednotlivé objednávky, předávací protokoly, fotografie a další záznamy). Neučinila-li tak sama žalobkyně, ani soud proto nebude důkazní prostředky jednotlivě rozebírat a k podkladům se vyjádří komplexně; ve zbytku odkazuje na odůvodnění napadeného rozhodnutí. Soud připomíná, že jeho úlohou není argumentaci domýšlet a v rozličných podkladech vyhledávat oporu pro jinak obecně vyjádřené žalobní námitky. Míra podrobnosti rozsudku je dána především kvalitou a konkrétností žalobní argumentace (např. rozsudek NSS z 6. 10. 2015, č. j. 6 Afs 9/2015 - 31). Dále soud dodává, že na argumentaci žalobkyně nevěšel ani v související věci, byť se týkající jiných zdaňovacích období, odlišných plnění resp. zčásti i odlišných dodavatelů (rozsudek z 11. 2. 2025, č. j. 3 Af 2/2024 - 73).
25. Pokud jde nejprve o žalobkyní předloženou *smlouvu o spolupráci*, soud se plně ztotožňuje s tím, jak ji vyhodnotil žalovaný v bodě 47 napadeného rozhodnutí – důkazem o rozsahu přijatých plnění být nemohla. Ostatně sama žalobkyně nepopírá její nízkou váhu stran prokázání rozsahu plnění (viz její tvrzení v bodě 10 žaloby, že spíše prokazuje v této věci nespornou osobu dodavatele). Je sice pravdou, že základní rámec obchodní spolupráce mezi ní a Koratipem nastiňuje, nekonkretizuje však rozsah transakcí mezi nimi. Ke všem budoucím plněním odkazuje toliko na písemné objednávky, které ale žalobkyně ve své ucelené podobě nepředložila (k tomu viz dále). Objednávky nadto měly být převážně ústní (což nepřímou potvrdila svědecká výpověď pana K.; bod 31 napadeného rozhodnutí).
26. V případě zmíněných *objednávek* soud plně odkazuje na jejich hodnocení v bodě 47 napadeného rozhodnutí. Ani objednávky nijak nepomohly ke konkretizaci rozsahu plnění. Žalobkyně předložila celkem čtyři objednávky, jež stále nelze považovat za dostatečně konkrétní; k reklamním kampaním na zápasech MMA nadto žádnou objednávku ani nepředložila a ani jiným způsobem její konkrétní parametry neprokázala. Nekonkrétnost objednávek stran rozsahu plnění dokládá už jejich vlastní text, kde je v úvodu kromě odkazu na obecnou smlouvu o spolupráci uvedeno, že jde toliko o „základní objednávku“, u které se počítalo s doplněním a konkretizací na základě elektronické či telefonické komunikace dle „aktuální potřeby“. Je tak zřejmé, že v době objednávky nebyl jak žalobkyni, tak Koratipu znám přesný rozsah plnění, který měl Koratip žalobkyni poskytnout. Následnou komunikaci o takovém doplnění objednávky přitom žalobkyně již nijak nedoložila (a další konkretizace nevyplývá ani z následně vystavených daňových dokladů, jež ostatně na konkrétní objednávky ani neodkazují). Nelze souhlasit s žalobkyní, že by objednávky

Shodu s prvopisem potvrzuje K. Š.

specifikovaly předmět konkrétního plnění (pouze uvádí oblast reklamních plnění, který má být poskytnut a jakému odběrateli). Není z nich známo jejich množství (rozsah) ani na jakém konkrétním utkání či jiné sportovní události měly být poskytnuty. Nelze je tak ani ve spojení s předávacími protokoly, fotografiemi či audiovizuálními záznamy přiřadit ke konkrétnímu plnění na výstupu, natož pak určit jaký byl jeho celkový rozsah. Stejně tak z předložených *předávacích protokolů* vystavených Koratipem za období únor, březen a duben 2019 nevyplývá, jaký konkrétní rozsah služeb byl žalobkyni poskytnut. Odkazují pouze na (nekonkrétní) daňový doklad, se kterým spojují toliko datum a označení zápasu (k tomu viz bod 47 napadeného rozhodnutí). Ani z nich ovšem není zřejmé, v jakém rozsahu na takovém konkrétním zápase měl Koratip poskytnout žalobkyni reklamní služby.

27. Jde-li o žalobkyní odkazovanou *tabulku párující přijaté a vystavené faktury* a její tvrzení o tom, že to, „*co přijala, také celé vyfaktovala svým odběratelům*“, je třeba upozornit, že daňové orgány nezpochybňovaly, že žalobkyně dotčená plnění přijímala výhradně za účelem jejich dodání svým odběratelům. K odběratelům žalobkyně soud jen podotýká, že z obsahu správního spisu vyplývá, že správce daně vyvinul v rámci zjišťování skutkového stavu náležitou aktivitu tím, že si nad rámec žalobkyní předložených důkazních prostředků od nich obstaral podklady (Autodoprava Gaier s.r.o., VARTA Consumer Czech spol. s r.o., resp. dříve Spectrum Brands Czech spol. s r.o., KSP Computer & Services, s.r.o. a IBG Česko s.r.o.). Odběratelé mu poskytli přijaté daňové doklady od žalobkyně, rámcové smlouvy a dodatky či předávací protokoly. Žalovaný ovšem zároveň logicky vysvětlil, proč nemuselo vždy platit, že rozsah plnění na výstupu dle určitého dokladu je nutně totožný s plněním na vstupu. Žalobkyně si kupříkladu mohla jako zkušený profesionál v oblasti reklamních služeb jejich část zajistit sama bez svých dodavatelů (což nijak nevyvrátila). Konkrétní rozsah přijatých plnění nelze nutně dovozovat z vystavených daňových dokladů. Co se týče vlastní tabulky párující konkrétní daňové doklady, jejím spojením s ostatními důkazními prostředky je možné dovodit pouze to, jakého konkrétního zápasu se plnění týkala (srov. bod 60 napadeného rozhodnutí). Jejich rozsah z ní dovodit rovněž nelze.
28. Pokud jde o k odvolání předloženou metodiku (dřívější vyjádření pro jiného správce daně; označované i jako *Interní metodický pokyn*), její obsah žalovaný *a priori* nerozporoval. Podle něj však tato metodika nepřináší zásadní skutečnosti, nevysvětluje ani např., proč daňové doklady na výstupu vystavené žalobkyní jejím odběratelům časově předcházely daňové doklady na vstupu (bod 66 napadeného rozhodnutí). Z pohledu soudu tato metodika především nijak nevysvětluje, proč žalobkyně nepředložila (nebyla schopna předložit) žádný podklad, ze kterého by vyplýval konkrétní rozsah jí přijatých plnění. Rovněž žalobkyní odkazovaný *vývojový diagram* (tvoří přílohu protokolu o místním šetření) je toliko obecným popisem činnosti žalobkyně, který o rozsahu konkrétních plnění nic nevypovídá (bod 54 napadeného rozhodnutí).
29. Ani *místní šetření* provedené správcem daně již v rámci odvolacího řízení dne 27. 1. 2023 nepřineslo odpověď na otázku rozsahu přijatých plnění. Soud připomíná, že vše, co během místního šetření zaznělo, je zaznamenáno na zvukové nahrávce, která je součástí správního spisu (společně s jejím doslovným přepisem). Nejsou-li některé skutečnosti zaznamenány do protokolu o místním šetření, jednou z jeho příloh je právě flash disk s uvedeným záznamem věrně zachycujícím průběh místního šetření. Pokud pak šlo o přijatá plnění (plnění na vstupu), žalobkyně stále během místního šetření trvala na tom, že z jejího pohledu „*vstup prokazují výstupem*“. Správce daně přitom žalobkyni opakovaně připomněl, co se rozumí požadovaným rozsahem plnění (např. kolikrát umístili určitý banner, kolik letáků se rozdalo

Shodu s prvopisem potvrzuje K. Š.

apod.). Z předložených objednávek totiž vyplývá, že plnění různých druhů bylo více, nežlo např. jen o jeden banner; různý rozsah plnění různého druhu může ovlivňovat i celkovou cenu reklamy. Místní šetření tak ani dle soudu nepřispělo ke zjištění celkového rozsahu přijatých plnění.

30. Odkazuje-li žalobkyně na *fotografie a audiovizuální záznamy*, ani z nich není dostatečně zřejmé, jaký byl celkový rozsah plnění. Žalovaný byl schopen některé záznamy přiřadit ke vzorku vybraných daňových dokladů, resp. plnění (bod 57 napadeného rozhodnutí), záznamy však mnohdy ukazují například jen část hráčů či část hřiště (bannerů), příp. zákulisí či VIP salónek bez dalších podrobností. Z detailů jednotlivých souborů (které žalobkyně rovněž neprůkazně pojmenovala dle jednotlivých zápasů) též zpravidla nelze usoudit na konkrétní termín či místo, ale nanejvýš na to, o jaký zápas mezi jakými sportovními týmy šlo. Pokud jsou na řadě záznamů vidět různé LED panely či jiná označení odběratelů žalobkyně (či její loga), není jasné, jaký byl jejich konkrétní počet (doba zobrazení apod.). Nelze tak řádně spárovat všechny fotografie a audiovizuální záznamy s konkrétními plněními dle dotčených daňových dokladů (a to ani ve spojení s dalšími důkazními prostředky), natož z nich zjistit konkrétní rozsah všech zpochybněných plnění.
31. K tomu je dále třeba uvést, že žalovaný provedl podrobnou analýzu vybraných přijatých plnění (bod 57 a násl. napadeného rozhodnutí). Zpochybněná plnění na základě tabulky poskytnuté žalobkyní spároval s konkrétními vystavenými daňovými doklady jejím odběratelům. V každém z vybraných plnění konkrétně ve vzájemných souvislostech rozebral údaje nejen vyplývající z daňových dokladů, ale ve spojení s žalobkyní předloženými fotografiemi a předávacími protokoly či objednávkami. Předně, na některých místech identifikoval nesrovnalosti (např. v případě přijatého daňového dokladu č. 5191008 mělo jít o plnění týkající se zápasu SK Slavia Praha a FK Teplice, ale žalobkyně k němu spárovala plnění na výstupu týkající se reprezentačního zápasu s Brazílií). Ve všech analyzovaných případech pak podle něj sice žalobkyně doložením konkretizujících důkazních prostředků upřesnila předmět plnění, ale stále nijak neozřejmila jeho celkový rozsah. Žalovaný přitom nepominul ty záznamy, z nichž byl zřejmý i rozsah některých dílčích plnění (bod 63 napadeného rozhodnutí), jinými slovy nepominul ty podklady, které měly ve vztahu k prokazované skutečnosti zřejmou relevanci. Zároveň s ním musí soud souhlasit, že se jednalo jen o dílčí plnění a že z toho nelze dovozovat celkový rozsah zpochybněných plnění dle jednotlivých daňových dokladů. S jeho hodnocením se soud ztotožňuje a v podrobnostech na něj odkazuje (žalobkyně ostatně vůči této rovině odůvodnění nevznáší konkrétní námitky). Jen pro úplnost soud dodává, že se žalovaný zabýval i možností uznat část nároku žalobkyně na odpočet DPH z takto prokázaných dílčích plnění, nebyl však schopen stanovit jejich cenu (hodnotu prokázané části plnění), což je obecně nezbytný předpoklad (např. rozsudky NSS z 22. 2. 2024, č. j. 3 Afs 209/2022 - 51, bod 40, či z 6. 12. 2024, č. j. 10 Afs 305/2023 - 52, bod 27).
32. Konečně nelze souhlasit s žalobkyní, že by otázku, jaký byl konkrétní rozsah zpochybněných plnění, ozřejmily *svědecké výpovědi* v té době zástupce Koratipu pana K. Správní spis obsahuje dva protokoly o jeho výsleších. Jeden z nich provedl dne 23. 3. 2022 správce daně v rámci daňové kontroly (protokol č. j. 384685/22/2914-60563-307703), na jehož shrnutí v bodě 31 napadeného rozhodnutí soud tímto odkazuje. Zdůrazňuje, že tato svědecká výpověď byla značně obecná, svědek si nebyl schopen vybavit konkrétnější okolnosti posuzovaného případu. K rozsahu plnění nepřímo potvrdil, že písemné objednávky nebyly vyčerpávající; vypověděl, že si je Koratip a žalobkyně následně

Shodu s prvopisem potvrzuje K. Š.

telefonicky či e-mailem upřesňovali. Uvedl, že „*klíčové je to, co je na konci, nikoliv na začátku*“. To pak následně potvrdil stran nedoložených objednávek pro reklamní služby poskytované v rámci MMA zápasů, když připustil, že objednávky v tomto případě nemusely být vždy písemné – „*je možné, že jsme se dohodli e-mailem nebo ústně*“ (srov. zmíněný rozpor obsahu smlouvy o spolupráci popsany výše). Svědek K. neuvedl, kde a jak byly případné ústní objednávky zaznamenány, pokud daňový doklad konkrétní rozsah plnění neobsahoval. Výpověď dle soudu potvrdila, že předložené písemné objednávky nemohly být zdrojem poznání o konkrétním rozsahu plnění u jednotlivých zpochybněných daňových dokladů. Jde tak toliko o jeden z dílčích důkazů, že žalobkyně nějaká plnění od Koratipu přijala.

33. Žalobkyně k odvolání ještě přiložila protokol o pozdějším výsledku téhož svědka u jiného správce daně z 9. 11. 2022, č. j. 1356389/22/2607-60561-507004. Jejím předmětem nebyla jen plnění dodaná Koratipem. Z výpovědi svědka opět vyplývá nejistota nad tím, zda byla plnění od Koratipu vždy provedena podle objednávek, svědek i v tomto případě na většinu otázek odpovídal stručně, neurčitě, popř. si danou okolnost nepamatoval. Z tohoto výsledku ovšem vyplynula jiná podstatná skutečnost, a to, že ve vztahu k tam řešeným daňovým dokladům se cena pro služby reklamní kampaně stanovovala dohodou v rámci každého konkrétního případu („*byla vždy nějaká rámcová dohoda o ceně, která se operativně doplňovala v rámci možných vícenákladů*“); přílohou daňových dokladů měla dle něj být dokumentace o poskytovaném reklamním plnění. Jakkoli je tato druhá výpověď odlišná (v něčem podrobnější), žalovaný se s ní zcela správně v bodě 65 napadeného rozhodnutí vypořádal v tom smyslu, že i ta je značně obecná, nic neříkající o konkrétním rozsahu nyní zpochybněných plnění. Do věci naopak přinesla ještě více pochybností než osvětlení situace. Ukázala totiž, že žalobkyní předložené objednávky nebyly konečným podkladem pro následně Koratipem vystavené daňové doklady, neboť cenová kalkulace byla patrně tvořena na základě vzájemných dohod, které žalobkyně nijak nedoložila.
34. Rovněž výpovědi svědka K. tak byly značně neurčité. Soud přitom nerozporuje, že od událostí, o kterých měl vypovídat, uplynuly již tři roky, a nebylo tak skutečně třeba, aby si vybavil veškeré podrobnosti (srov. žalobkyní odkazovaný rozsudek NSS z 14. 2. 2013, č. j. 7 Afs 2/2013 - 26). Svědek si ovšem nevzpomněl ani na základní a pro věc zásadní okolnosti obchodního vztahu mezi Koratipem a žalobkyní, což je s ohledem na relativně dlouhou obchodní spolupráci neobvyklé, popř. vypovídal způsobem neodpovídajícím jiným podkladům (viz písemné vs. ústní/telefonické objednávky). Pokud jde o žalobkyní odkazovaný rozsudek NSS z 14. 3. 2018, č. j. 1 Afs 328/2017 - 66, je třeba uvést, že tam byla situace mnohem konkrétněji rozklíčována, když svědci poskytlí ucelený obraz o spolupráci dotčených subjektů. To se v nynější věci nestalo, svědek K. neuvedl vlastně nic konkrétního o spolupráci Koratipu s žalobkyní. Platí přitom, že pokud svědecké výpovědi pana K. byly ve vztahu k nyní řešené otázce rozsahu plnění nekonkrétní, jejich způsobilost přispět ke zjištění požadovaného skutkového stavu byla víceméně nulová (viz i žalobkyní uváděný rozsudek NSS z 27. 7. 2022, č. j. 2 Afs 20/2019 - 46, bod 32). Závěry správce daně o neuznání nároku na odpočet nadto nestály na těchto výpovědích, ale na komplexním hodnocení předložených důkazů.
35. Lze proto uzavřít, že daňové orgány postupovaly v souladu s § 8 odst. 1 daňového řádu, dle kterého hodnotí správce daně důkazy podle své úvahy, každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti, přičemž přihlíží ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo. Hodnocení důkazů nebylo svévolné, jak se domnívá žalobkyně. Daňové orgány

Shodu s prvopisem potvrzuje K. Š.

důkazy nehodnotily ani způsobem, který by *a priori* vylučoval, že žalobkyně své důkazní břemeno unese. Soud přitom souhlasí se žalobkyní v tom, že správce daně nemůže požadovat takový důkazní standard, jemuž za žádných okolností nelze dostát, ale musí rozumně nastavit míru jistoty (pravděpodobnosti) nutnou k tomu, aby daňový subjekt své důkazní břemeno mohl unést. Předložené důkazy ovšem mají být natolik přesvědčivé, aby z nich šlo učinit závěr s dostatečnou mírou jistoty a bez vážných pochybností (viz rozsudek NSS z 12. 3. 2020, č. j. 7 Afs 434/2018 - 37, bod 23). Podle soudu daňové orgány z těchto mezi nevybočily.

36. Žalovaný se v napadeném rozhodnutí náležitě a s potřebnou pečlivostí vypořádal s každým důkazním prostředkem předloženým žalobkyní. Pečlivě zdůvodnil (vč. odkazů na judikaturu), proč předložené důkazní prostředky nevyvrátily jeho pochybnosti o rozsahu reklamních služeb od Koratipu (v bodě 47 nejprve shrnul důkazní prostředky, které žalobkyně předložila před vydáním prvostupňových rozhodnutí, v bodech 49 a násl. provedl komplexní hodnocení všech důkazních prostředků vč. později předložených). V rámci toho, jak již soud opakovaně uvedl, hodnotil veškeré důkazní prostředky komplexně (v jejich souhrnu) se snahou vytěžit z nich co nejvíce informací pro zjištění rozsahu plnění. Není pravdou, že by hodnotil důkazní prostředky izolovaně. Sám, co do identifikovaných pochybností plně unesl své důkazní břemeno dle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu. V tomto směru tak žalovaný neporušil nic, na co poukazují žalobkyní citované rozsudky NSS z 21. 12. 2017, č. j. 4 Afs 93/2017 - 38, a z 16. 4. 2020, č. j. 1 Afs 376/2019 - 38.
37. Žalovaný na žalobkyni nekladl nepřiměřené nároky stran dokazování, nevyžadoval prokázání absolutní jistoty, ale prokázání naplnění jedné ze zákonných podmínek nároku na odpočet daně ve smyslu § 29 ZDPH. Žalobkyní předložené důkazní prostředky netvořily logický soubor vzájemně se doplňujících a navazujících důkazů, ze kterých by bylo možné dovodit rozsah jí přijatých zdanitelných plnění, u kterých si nárokovala odpočet daně (nevytvářely náležitou auditní stopu). Bylo z nich možné dovodit obchodní model žalobkyně, rámcově průběh transakcí a povahu reklamy, někdy i dílčí rozsah konkrétních činností, ale nikoli celkových rozsah jednotlivých plnění, u kterých si žalobkyně nárokovala odpočet. Ačkoli se daňové orgány (zejména žalovaný po doplnění dokazování) náležitě pokusily chybějící údaje o rozsahu dovodit i z dalších žalobkyní předložených podkladů a z důkazů získaných od jejích odběratelů, jak již bylo rozebráno výše, ani ty nebyly ve svém souhrnu (natož jednotlivě) natolik konkrétní, aby z nich bylo možné rozsah zpochybněných plnění, byť i nepřímo, dovodit.
38. Odvolávala-li se žalobkyně na specifika své ekonomické činnosti, soud pak shodně s žalovaným neshledal na ekonomické činnosti žalobkyně nic specifického. Žalovaný správně podotkl, že by žalobkyně jako zadavatel reklamních kampaní (na které následně dohlížela) měla disponovat informacemi, v jakém rozsahu se reklamní kampaně uskutečnily. Žalobkyně neuvedla žádné konkrétní skutečnosti, pro které by měl žalovaný přihlédnout k její činnosti jako něčemu zvláštnímu, bránícímu jí plnit řádně povinnosti ve smyslu ZDPH (tím spíše, jde-li o otázku uplatnění odpočtu daně). Žalovaný ostatně určitá specifika její ekonomické činnosti uznal, zároveň však zdůvodnil, proč není reklamní činnost žalobkyně zaměřená na sportovní utkání (a to týmových sportů) natolik specifická (na rozdíl od motokrosových závodů jako tomu bylo v rozsudku NSS z 16. 8. 2023, č. j. 1 Afs 212/2022 - 79, ve kterých záleží na účasti jediného sportovce), aby si nemohla obstarat v rámci své běžné podnikatelské opatrnosti důkazní prostředky pro unesení důkazního břemene (v tomto

Shodu s prvopisem potvrzuje K. Š.

směru soud plně odkazuje na závěry žalovaného v bodě 68 napadeného rozhodnutí). Žalovaný správně podotkl, že např. i z výpovědi svědka K. vyplynulo, že o rozsahu reklamních plnění s Koratipem žalobkyně vedla kontinuální komunikaci (z druhé svědecké výpovědi jasně vyplývá, že rozsah, resp. cena bývala mezi stranami dále komunikována, tuto komunikaci tak mohla žalobkyně předložit). O rozsahu přijatých služeb tak musela mít povědomí, resp. v rámci běžné podnikatelské činnosti si o něm musela vést v nějaké formě zápisy. Podle soudu ani žalobkyní uváděný mechanismus vystavování faktur (jí vystavené daňové doklady dle plateb pro rovnoměrné čerpání rozpočtů odběratelů, přijaté faktury reflektující dobu skutečné realizace) nebrání tomu, aby této své povinnosti nemohla dostat.

39. S ohledem na charakter její ekonomické činnosti spočívající v zadání konkrétního reklamního plnění lze v rámci běžné podnikatelské opatrnosti legitimně očekávat, že žalobkyně bude mít uloženy (právě pro účely daňové kontroly v rámci prekluzivní lhůty pro stanovení daně) takové podklady, ze kterých bude vyplývat objednaný rozsah plnění. Námitka žalobkyně s odkazem na rozsudek NSS z 16. 1. 2020, č. j. 8 Afs 23/2018 - 37, č. 3976/2020 Sb. NSS, tak není na místě. Pro věc relevantními důkazními prostředky žalobkyně nedisponovala ani v průběhu prekluzivní lhůty pro stanovení daně. Požadavek na doložení jedné z hmotněprávních podmínek nároku na odpočet nemůže být nepřiměřený, natož ztěžující uplatnění odpočtu DPH, či snad dokonce v rozporu s principem neutrality DPH ve smyslu žalobkyní odkazovaného rozsudku SDEU z 18. 6. 2009 ve věci C-566/07, *Stadeco*, či z 1. 12. 2022 ve věci C-512/21, *Aquila Part Prod Com Sa*. Podmínky pro uznání odpočtu jsou stanoveny právě proto, aby bylo možné identifikovat situace, kdy by jeho uplatnění nemuselo být oprávněné.
40. Žalovaný napříč napadeným rozhodnutím odůvodnil své vážné a podložené pochybnosti v souladu s § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu a následně náležitě vyhodnotil, zda své důkazní břemeno žalobkyně unesla. Ani ze souhrnu žalobkyní předložených důkazních prostředků ovšem nešlo utvořit ucelený obraz o tom, jaký byl konkrétní rozsah zpochybněných plnění. Hodnocení žalovaného nelze považovat za subjektivní domněnky, ale objektivní vyhodnocení předložených podkladů. Na rozdíl od žalobkyní zmiňovaného rozsudku NSS 1 Afs 212/2022 v nynější věci důkazní situace stran celkového rozsahu zpochybněných plnění náležitě zachycena nebyla. V tam řešené věci daňový subjekt optikou NSS zjevně předložil ucelený soubor důkazních prostředků, které mj. „zachycují nejen jeho logo, ale zároveň také místo konání propagace (závodu) i termín konání“. V nynější věci žalobkyně doložila např. fotografie, na kterých sice je možné vidět loga jejích odběratelů, ale jednoznačnou vypovídací hodnotu o přesném rozsahu (stran přesného místa, času a podoby propagace) deklarovaného plnění vždy nemají. Nadto v rozsudku NSS 1 Afs 212/2022 byla důkazní situace podpořena nejen konzistencí a větší průkazností důkazních prostředků, ale i svědeckými výpověďmi, ze kterých nevyplývaly pochybnosti o jejich věrohodnosti (srov. bod 29 daného rozsudku). Jak soud přitom uvedl výše, v nynější věci svědecké výpovědi pana K. k prokázání rozsahu nijak relevantně nepřispěly, spíše přinesly další pochybnosti.

c) neporušení neutrality DPH

41. K nároku na odpočet žalobkyně dále namítala, že postupem daňových orgánů došlo k porušení principu neutrality daně. Označila za nepřípustné, aby posuzovaná plnění byla u jejího dodavatele (Koratip) potvrzena, a u ní nikoliv. Toto své tvrzení opřela o závěry rozsudku NSS z 6. 9. 2022, č. j. 2 Afs 401/2020 - 74 (zejména body 20 - 23 a 27). Soud nemohl

Shodu s prvopisem potvrzuje K. Š.

prisvědčit ani této námitce. Podle zmíněného rozsudku platí, že v situaci, kdy daňovým subjektem deklarovanému dodavateli správce daně v jiném řízení daň na výstupu doměřil, by bylo porušením neutrality daně, pokud by ze stejného plnění správce daně odepřel nárok na odpočet DPH jeho příjemci. Taková situace ale v nynější věci nenastala.

42. Předně soud připomíná, že zásada neutrality daně podle ustálené judikatury SDEU vyžaduje přiznání odpočtu DPH na vstupu, i když osoby povinné k dani nevyhověly určitým formálním požadavkům, to ale pouze za situace, že jsou k jeho přiznání splněny hmotněprávní podmínky (rozsudek NSS z 18. 4. 2024, č. j. 9 Afs 2/2024 - 39). Ostatně, i v žalobkyní uváděném rozsudku 2 Afs 401/2020 bylo pro uznání nároku na odpočet klíčové splnění jeho hmotněprávních podmínek. S ohledem na neprokázání přijetí zdanitelného plnění, resp. neprokázání jeho rozsahu, v nynější věci hmotněprávní podmínky odpočtu splněny vůbec nebyly. Jak příhodně konstatoval NSS v bodě 67 výše cit. rozsudku 10 Afs 116/2024: *„není-li prokázán rozsah plnění, není ve svém důsledku z pohledu nároku na odpočet DPH prokázáno ani samo toto plnění“*.
43. Dále je nutné upozornit na to, že (jak již konstatoval zdejší soud v rozsudku 14 Af 13/2023, kde daňový subjekt zastupoval stejný zástupce jako nyní žalobkyni a kde šlo rovněž o prokázání rozsahu plnění) v rozsudku 2 Afs 401/2020 správce daně na jednu stranu nepochybnil podstatu vzniku daňové povinnosti dodavatele tamější žalobkyně (tj. uskutečnění zdanitelného plnění), ale na druhou stranu nepřiznal žalobkyni nárok na odpočet DPH ze stejného plnění, jelikož nebylo prokázáno jeho dodání deklarovaným dodavatelem – šlo tak nepochybně o rozporné hodnocení identických skutkových otázek. V nynější věci však dodavatel plnění nebyl žalovaným zpochybněn. Daňová kontrola u Koratipu za zdaňovací období únor až duben 2019 (zpráva o této daňové kontrole je součástí správního spisu) byla nadto provedena v omezeném rozsahu na vstupu. Jejím předmětem nebyl v nynější věci zpochybněný rozsah deklarovaných plnění. Správnost daňové povinnosti Koratipu na výstupu nebyla nijak prověřována. Daňové orgány tak v nynější věci byly oprávněny věc posoudit nezávisle na jejích výsledcích. K porušení principu rovnosti a právní jistoty, stejně jako neutrality DPH, tak jejich postupem dojít nemohlo.
44. V neposlední řadě je třeba zdůraznit, že podle § 108 odst. 4 písm. g) ZDPH platí, že osoba, která vystavila doklad a uvedla na něm DPH, je povinna tuto daň na výstupu přiznat a odvést. Tak je tomu přitom bez ohledu na to, zda se plnění fakticky (tj. i v tvrzeném rozsahu) uskutečnilo. Platí, že povinnost přiznat DPH uvedenou na faktuře je nezávislá na povinnosti přiznat tuto daň z důvodu plnění podléhajícího DPH. Ačkoli tedy odpočet nelze přiznat, pokud plnění nebylo fakticky přijato, daň je třeba odvést i z fiktivně poskytnutého plnění, pokud na něj byla vystavena faktura (srov. rozsudek NSS z 26. 11. 2024, č. j. 1 Afs 212/2024 - 36). Pokud tak v nynější věci nebylo prokázáno faktické přijetí plnění ve smyslu jeho rozsahu, nemůže být nárok žalobkyně na odpočet oprávněný, a to bez ohledu na formální povinnost dodavatele přiznat a odvést daň. V této souvislosti pak nemohlo mít na nic vliv to, že Koratip vykázal sporná zdanitelná plnění i v kontrolních hlášeních - to je hlavně *„systematickým přehledem formálních důkazních prostředků o zdanitelném plnění“*, a nemůže tak být bez dalšího dostatečným podkladem pro uznání nároku na odpočet DPH, pokud správce daně zpochybnil přijetí plnění, konkrétně jeho rozsah (rozsudek 1 Afs 212/2024, bod 26). Jinak řečeno, pouhé formální vykázání plnění v daňovém přiznání a kontrolním hlášení dodavatele žalobkyně nebude mít zásadnější důkazní hodnotu, zvláště ne pro účely prokázání přijetí plnění v určitém rozsahu. Jak uvedl zdejší soud v rozsudku z 28. 5. 2025, č. j. 18 Af 8/2024 - 72, kontrolní hlášení lze vnímat jako dílčí přesvědčivý důkazní prostředek

Shodu s prvopisem potvrzuje K. Š.

pouze za situace, v níž průběh obchodování prokazují také jiné důkazní prostředky (obd. rozsudek NSS z 18. 7. 2024, č. j. 7 Afs 70/2023 - 37).

IV.2 Porušení § 77 odst. 1 písm. b) daňového řádu

45. Jde-li o námitku pod druhým žalobním bodem, žalobkyně namítala, že doplnění dokazování v odvolacím řízení prováděla úřední osoba (Ing. D. V.), která měla být ve smyslu § 77 odst. 1 písm. b) daňového řádu vyloučena z účasti na odvolacím řízení, jelikož v téže věci prováděla kontrolní postupy v řízení prvního stupně. Soud předně upozorňuje, že obdobnou námitkou žalobkyně v jiné její věci se již zabýval ve výše cit. rozsudku 3 Af 2/2024, konkrétně bodech 93 - 95, na který v tomto směru v podrobnostech odkazuje. Podotýká, že žalobkyní poukazovaný právní názor vyjádřený v rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem 15 Af 8/2014 byl přesvědčivě vyvrácen pozdější judikaturou NSS (srov. rozsudek z 16. 5. 2018, č. j. 1 Afs 172/2017 - 59). NSS v něm označil závěry rozsudku 15 Af 8/2014 za rozporné s účelem § 115 daňového řádu, podle kterého může odvolací orgán v odvolacím řízení *pověřit správce daně* k doplnění dokazování; zdůraznil, že správce daně takové úkony provádí jako správní orgán prvního stupně, nikoliv jako odvolací orgán. Městský soud ostatně není nijak vázán rozsudkem krajského soudu bez ohledu na jeho publikaci ve Sbírce rozhodnutí NSS.
46. Kromě toho soud v nynější věci ze správního spisu seznal, že uvedená judikatura není ani zcela přiléhavá. Ve věci totiž došlo k situaci předvídané v § 113 odst. 2 daňového řádu, podle kterého *nemůže-li správce daně, jehož rozhodnutí je odvoláním napadeno, posoudit všechny údaje uvedené v odvolání z výsledků již provedeného řízení, řízení doplní o nezbytné úkony*. Žalobkyně v odvolání zmínila, že má k dispozici další pro věc zásadní důkazní prostředky (audiovizuální záznamy), správce daně proto navrhnul provést místní šetření, s čímž žalobkyně souhlasila. Žalobkyně pak své odvolání doplnila o velké množství důkazních prostředků. Není tak pochyb o tom, že místní šetření bylo provedeno s ohledem na § 113 odst. 2 daňového řádu (protokol č. j. 88992/23/2914-60563-307703). Proti tomuto postupu žalobkyně ničeho nenamítala. Z dikce § 113 daňového řádu je přitom zřejmé, že jde o *úkony správce daně*, nikoliv žalovaného. Nenaplní-li se žádná ze situací předvídaných v § 113 odst. 1 daňového řádu, správce daně věc spolu se spisem (tj. včetně doplnění dokazování a svého stanoviska) postoupí žalovanému, jako tomu bylo i v nynější věci. Žalovaný pak v souladu s § 115 odst. 2 daňového řádu s ohledem na zmíněné doplnění dokazování vydal seznámení se zjištěnými skutečnostmi a výzvu k vyjádření se v rámci odvolacího řízení č. j. 7328/24/5300-21443-711275.
47. Postup správce daně tak nemohl založit vyloučení úřední osoby dle § 77 odst. 1 písm. b) daňového řádu, byť se předtím podílela na kontrolních postupech. Nemohlo dojít k porušení zásady dvojinstančnosti ani porušení práva na spravedlivý proces. Tato námitka proto nemůže obstát.

IV.3 Nezákonnost daňové kontroly

48. V poslední části žalobní argumentace žalobkyně namítala nezákonnost daňové kontroly. Ta má být dána z důvodu, že pět různých místně nepřislušných správců daně u ní zahájilo sedm různých kontrolních postupů u stejných transakcí se stejnými dodavateli za různá zdaňovací období od dubna 2018 do listopadu 2021. Soud připomíná, že mezi stranami není sporu, že u žalobkyně došlo k mnohosti kontrolních postupů, ani to, že nyní řešená daňová kontrola byla správcem daně zahájena na základě vybrané působnosti.

Shodu s prvopisem potvrzuje K. Š.

49. Ohledně institutu vybrané působnosti platí, že ji vůči daňovému subjektu může provádět kterýkoliv finanční úřad jako správní orgán s celostátní působností (rozsudek NSS z 20. 12. 2017, č. j. 10 Afs 269/2017, č. 3690/2018 Sb. NSS). Žalobkyně sice správně poukazuje na bod 33 rozsudku NSS z 14. 10. 2021, č. j. 3 Afs 248/2019 - 52, že při aplikaci vybrané působnosti může dojít k nezákonným zásahům ze strany finanční správy, nicméně soudní ochrana (ať už ve formě zásahové žaloby jako v případě právě uvedeného rozsudku či cestou žaloby proti konečnému rozhodnutí jako v nynější věci) je namístě tehdy, bude-li postup finanční správy vůči daňovému subjektu neúměrně zatěžující či šikanózní.
50. K tomu v projednávané věci nedošlo, ani tato námitka tak není důvodná.
51. Žalovaný sám uznal, že mnohost kontrolních postupů (pro jejich přehled viz bod 75 napadeného rozhodnutí) u žalobkyně byla nešťastným řešením. S tím se soud ztotožňuje. Na druhou stranu to však automaticky neznamená, že šlo o postup neúměrně zatěžující či šikanózní. Žalobkyně jednak údajnou excesivní zátěž blíže nekonkretizovala, setrvala jen v poměrně vágní rovině. Zároveň pomíjí, že předmětem nynějšího řízení není samotná kontrola jako taková, ale posouzení zákonnosti napadeného rozhodnutí – měla by proto tvrdit, jak se případná nezákonnost daňové kontroly projevila z hlediska zákonnosti napadeného rozhodnutí.
52. Dále soud zdůrazňuje, že volba postupu v rámci vybrané působnosti je na správci daně, soud může tuto jeho úvahu zpochybnit jen v případě, pokud ze správního spisu správce daně vyplývá, že takový postup byl značně náročný až šikanózní. Indicie pro takový závěr soud nezjistil. Vedené kontroly se netýkaly stejných plnění a vždy stejných dodavatelů. Správce daně žalobkyni nadto vyzýval k předložení podkladů v elektronické podobě, rovněž v průběhu nynější daňové kontroly žalobkyně komunikovala se správcem daně (až na provedení místního šetření v sídle žalobkyně) elektronicky. Nutně tak nevznikaly nežádoucí duplicity (jako kopírování stále stejných podkladů). Správce daně si rovněž v rámci této daňové kontroly opatřil podklady z jiné daňové kontroly (viz úřední záznam z 7. 9. 2021, č.j. 1470629/21/2914-60563-307703). Pokud jde o výslech svědka K., ten proběhnul v sídle místně příslušného správce daně žalobkyně (a jejího dodavatele Koratip); jeho odpověď se nepřipustně neopakovala, svědek odpovídal na mnohdy odlišné otázky (právě i ve vztahu k jiným dodavatelům žalobkyně). Konečně, soud vnímá i snahu správce daně vést kontrolu co nejhospodárněji, když např. ve sdělení z 18. 8. 2022, č. j. 1448031/22/2914-60563-705108, žalobkyni navrhl jednání v sídle místně příslušného správce daně, kde by žalobkyně mohla předložit i rozsáhlé podklady.
53. Soud tak v popsaném postupu neshledal porušení zásad správy daní (přiměřenosti, vstřícnosti, hospodárnosti) ani pochybení, které by způsobilo neúplně zjištěný skutkový stav a které by vedlo k nezákonnosti daňové kontroly. Žalobkyně v tomto ohledu neuvedla nic konkrétního, v čem podle ní spočívala tvrzená nezákonnost napadeného rozhodnutí způsobená vedením mnoha kontrol v rámci vybrané působnosti. Pokud obecně uváděla, že může dojít ke zmatkům či opomenutí při dokazování, pak to, že k takové situaci *může* dojít (srov. bod 33 žaloby), ještě neznamená, že k tomu došlo. Soud nemůže za žalobkyni žalobní argumentaci nijak dotvářet.

V. Závěr a náklady řízení

54. Na základě shora uvedených skutečností soud neshledal žalobu důvodnou. Proto ji v souladu s § 78 odst. 7 s. ř. s. výrokem I zamítl.

Shodu s prvopisem potvrzuje K. Š.

55. Výroky o náhradě nákladů II a III jsou odůvodněny § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobkyně neměla ve věci úspěch, proto jí právo na náhradu nákladů řízení nenáleží. Žalovanému pak žádné náklady nad rámec jeho běžné administrativní činnosti nevznikly, a proto mu soud náhradu nákladů řízení nepřiznal.

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, který o ní též rozhoduje.

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.

Praha 19. června 2025

Mgr. Martin Lachmann v. r.
předseda senátu