



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Ladislava Hejtmánka a soudkyně JUDr. Naděždy Treschlové a JUDr. Hany Kadaňové, Ph.D., ve věci

žalobce: **AGRS, a.s.**, IČ 27128628
sídlem Přívozní 1054/2, Praha 7
zastoupená advokátem JUDr. Ing. Ondřejem Lichnovským
sídlem Palackého 151/10, Prostějov

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 28. 2. 2025, č. j.: 6261/25/5300-21443-711275

takto:

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

Odůvodnění

Vymezení věci

[1] Dne 7. 11. 2023 byly Finančním úřadem pro hlavní město Prahu vydány dva dodatečné platební výměry na daň z přidané hodnoty (dále také jen obecně „daň“ nebo „DPH“) – č. j. 8543018/23/2007-50521-104752 a č. j. 8543151/23/2007-50521-104752. Jejich vydání předcházela daňová kontrola prováděná Finančním úřadem pro Kraj Vysočina, Územním pracovištěm ve Žďáru nad Sázavou (dále jen obecně „správce daně“, pokud rozlišení vykonavatele veřejné správy není důležité pro srozumitelnost textu). Výše uvedené platební výměry byly následně potvrzeny žalovaným v rámci žalobou napadeného rozhodnutí.

[2] Žalobce vymezil předmět sporu tak, že mezi stranami je sporné splnění prokázání rozsahu plnění jako jedné z hmotněprávních podmínek odpočtu daně z přidané hodnoty k plnění, které žalobce přijal od společnosti Koratip top s.r.o. (dále též „subdodavatel“, „dodavatel“ nebo „společnost Koratip“), a to za zdaňovací období říjen a listopad 2019.

[3] Žalobce dále do předmětu sporu zahrnul také zákonnost prováděných kontrolních postupů. Žalobce se pozastavuje nad tím, proč byla kontrola provedena celkem pěti různými správci daně, a to v sedmi různých kontrolních postupech. Uvádí, že toto shledává být v rozporu se základními zásadami daňového řízení a rovněž se smyslem a účelem ust. § 8 odst. 2 ve spojení s § 10 odst. 4 a § 12 odst. 3 zákona č. 445/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o finanční správě“). Žalobce podotýká, že se jednalo o totožná plnění od totožných dodavatelů. Jediné, co se lišilo, byla daná zdaňovací období. Žalobce tedy namítá, že takovýto postup v rámci kontroly neodpovídá zásadě hospodárnosti a zásadě přiměřenosti a šetření práv daňových subjektů.

Žalobní argumentace

[4] Žalobce v žalobě popisuje předmět své ekonomické činnosti, kterou tvoří poskytování služeb reklamní a marketingové agentury. Uvedl, že v rámci této činnosti některé služby vykonává prostřednictvím subdodavatelů. V dané věci se jednalo o poskytování služby subdodavatelem s názvem Koratip top s.r.o., která pro žalobce poskytovala podporu reklamních kampaní. Žalobce zdůrazňuje, že rozsah objednaného plnění od tohoto subdodavatele zcela odpovídá rozsahu plnění, které bylo objednáno žalobcovými odběrateli.

[5] Dále žalobce poukazuje na to, že jeho ekonomická činnost není vždy snadno specifikovatelná, jelikož je ovlivněna průběhem sportovních soutěží, který není možno předvídat. Uvádí rovněž sezónnost sportů i další skutečnosti, které způsobují, že v žalobcově případě se zpravidla plnění na vstupu a plnění na výstupu nesetkávají v tomtéž měsíci. Pro podporu svých tvrzení žalobce odkazuje na svědeckou výpověď XXX (společníka a jednatele společnosti Koratip v předmětném období). Upozorňuje, že do protokolu o jeho svědecké výpovědi nebyly uvedeny všechny informace vyplývající z dané výpovědi. Z tohoto důvodu žalobce navrhnul provést zvukový záznam dané výpovědi jako důkaz. Správce daně však jeho žádosti nevyhověl.

[6] Žalobce rovněž připomíná místní šetření, které bylo provedeno. Uvádí, že výše uvedené svědecké výpovědi a místní šetření potvrdily závěry vyplývající z žalobcem poskytnutých důkazních prostředků a vysvětlení. Dohromady tyto důkazy vytváří auditní stopu příslušných transakcí. Žalobce připomíná, že se opakovaně pokoušel namítat izolované posuzování příslušných důkazních prostředků a argumentoval, že je zapotřebí tyto posuzovat ve vzájemné souvislosti.

[7] Dále žalobce poskytuje přehled důkazních prostředků, které byly (mimo jiné) provedeny v rámci daňového řízení. Jedná se o smlouvu o obchodních vztazích mezi žalobcem a subdodavatelem, příslušné objednávky plnění, daňové doklady, předávací protokoly, podklady prokazující úhradu daňových dokladů, vývojový diagram poskytování služeb žalobcem, metodiku žalobce k propagaci a reklamě v oblasti sportu, tabulky propojující daňové doklady na vstupu s daňovými doklady na výstupu, další podklady související s poskytovanými plněními, fotodokumentaci ze zápasů a odkazy na záznamy zápasů, informace k obdržným plněním získané o odběratelů žalobce, svědeckou výpověď xxx a místní šetření provedené u žalobce.

[8] Žalobce popisuje také způsob, jakým bylo plnění od subdodavatele účtováno. Dle žalobce se jednalo o balíčky služeb, kdy byla vždy určena cena právě pro celý takovýto balíček služeb. V daňovém dokladu pak jednomu balíčku odpovídalo množstevní označení „1“. Obsah daných balíčků pak byl specifikován v rámci objednávek a předávacích protokolů. Dále rovněž zdůrazňuje, že správce daně prováděl ověření daného plnění přímo u příslušných odběratelů. Rozsah plnění dle žalobce také vyplývá z pořízených fotografií a odkazů na záznamy proběhlých zápasů. Žalobce připouští, že v rámci daňového dokladu není rozsah plnění detailně popsán. Každý z daňových dokladů však nese zřetelný odkaz na příslušný balíček služeb, z čehož plyne možnost spárovat daňový doklad na vstupu s daňovým dokladem na výstupu.

[9] Žalobce připomíná, že ze strany žalovaného nebyla identita daného dodavatele (subdodavatele) rozporována. Odkazuje na bod 41 napadeného rozhodnutí, kde žalovaný uvedl, že osoba dodavatele netvoří předmět sporu, jelikož správce daně má za prokázané, že příslušným dodavatelem je společnost Koratip.

[10] Dále se žalobce ohrazuje proti tvrzení žalovaného v bodě 46 napadeného rozhodnutí, kde měl žalovaný polemizovat o tom, zda nemohl žalobce realizovat dané plnění svým klientům svépomocí. Uvádí, že žalovaný neposkytl pro tyto domněnky žádný důkaz. Podotýká rovněž, že jelikož žalovaný tento argument představil až v napadeném rozhodnutí, není možné, aby důkazní břemeno přešlo na stranu žalobce. Proto považuje dané tvrzení za nepřezkoumatelné z důvodu nedostatku důvodů a z důvodu vnitřní rozpornosti. Žalobce uvádí, že využití plnění v rámci jeho ekonomické činnosti nebylo pokládáno za sporné. Rovněž nebyly vzneseny námitky ohledně plnění v menším či větším rozsahu, než jaký je tvrzen žalobcem. Rozporována nebyla ani cena plnění. Žalobce namítá, že správce daně se výše uvedenými skutečnostmi vůbec nezabýval nebo jen okrajově.

[11] Žalobce se také vymezuje vůči argumentaci žalovaného v bodě 67 napadeného rozhodnutí, kde tento uvádí, že rozsah plnění na vstupu není možné srovnat

s plněním na výstupu, a to z důvodu, že není znám rozsah daného plnění. Žalobce dodává: „*Plnění pro odběratele přitom mohla být dodána pouze společností Koratip, jelikož (i) tato společnost byla žalovaným potvrzena jako dodavatel plnění, (ii) žalovaným nebylo prokázáno, že by zde existovala být jen pochybnost o existenci dalšího možného dodavatele a (iii) žalovaný neprokázal, že by žalobce měl možnost plnění dodaná odběratelům provést vlastními silami.*“

[12] Dle žalobce byla ze strany správce daně i ze strany žalovaného porušena povinnost dle § 8 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále také jen „*daňový řád*“). Důvodem bylo izolované hodnocení důkazních prostředků, které neobsahovalo zvážení vzájemných souvislostí mezi nimi. Žalobce je přesvědčen, že i kdyby nebyl žádný z daných důkazních prostředků způsobilý prokázat žalobcovo tvrzení ohledně rozsahu plnění sám o sobě, vyhodnocení všech těchto důkazních prostředků jako celku by toto prokázání umožnilo. Proto žalobce uvádí, že v důsledku tohoto nesprávného postupu došlo k faktickému znemožnění spolehlivého zjištění skutkového stavu. Žalobce v této souvislosti odkazuje na dva rozsudky Nejvyššího správního soudu - ze dne 21. 12. 2017, sp. zn. 4 Afs 93/2017 a ze dne 16. 4. 2020, sp. zn. 1 Afs 376/2019. Uvádí také nález Ústavního soudu ze dne 20. 8. 2014, sp. zn. I. ÚS 173/13, a odkazuje na body 30 a 48 jeho odůvodnění.

[13] Žalobce má tedy za to, že neuznání svědecké výpovědi pana xxx ze strany správce daně a žalovaného pro dokázání splnění hmotněprávních podmínek odpočtu DPH ukazuje na „*přemrštěnost důkazních požadavků*“. Žalobce považuje za dostatečné, že pan xxx poskytl výpověď o principech a průběhu spolupráce s žalobcem. Dodává, že skutečnost, že „*pan xxx nebyl schopen si po několika letech vzpomenout na detaily konkrétních poskytovaných plnění v rámci mnoha set zápasů, v rámci kterých jeho společnost zajišťovala plnění pro žalobce. Návrh žalobce, aby panu xxx byly ukázány záznamy z utkání a k nim položeny doplňující dotazy, nejenže nebyl vyslyšen, ale nedostal se ani do protokolu ze svědecké výpovědi.*“

[14] Žalobce poukazuje také na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 8. 2023, sp. zn. 1 Afs 212/2022, ve věci MELICHAR CZ. Uvádí, že v dané věci se Nejvyšší správní soud zabýval skutkově obdobným případem a došel k závěru o dostatečném prokázání rozsahu plnění. Rovněž upozorňuje, že žalovaný reagoval na odkaz na posledně uvedený rozsudek Nejvyššího správního soudu tak, že žalobci vytkl, že z jeho strany nebylo vysvětleno, v čem spočívá ona specifická činnost žalobce, která znemožňuje prokázání rozsahu daného plnění. K tomuto žalobce dodává, že předmětem jeho argumentace nikdy nebylo tvrzení o nemožnosti stanovení takového rozsahu. Uvádí, že jak žalobce, tak Nejvyšší správní soud, pojednávají jen o nutnosti zohlednit při jeho určování specifika dané činnosti. V souvislosti s tím je zapotřebí „*přizpůsobit důkazní prostředky správce daně, které jak v případě citovaného rozhodnutí NSS, tak v případě žalobce představovaly již nepřiměřené důkazní nároky*“.

[15] V souvislosti s otázkou možnosti či nemožnosti zohlednění fotodokumentace a záznamů proběhlých utkání žalobce odkazuje také na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 2. 2023, sp. zn. 2 Afs 219/2021, ve věci JIHOSTROJ. Dle žalobce z tohoto rozhodnutí vyplývá, že požadovat po daňovém subjektu, aby znal přesný počet odvysílaných spotů přesahuje míru toho, co lze požadovat k prokázání. Ve vztahu k množství požadovaných informací ve svědecké výpovědi učiněné

s delším časovým odstupem žalobce připomíná rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 3. 2018, sp. zn. 1 Afs 328/2017.

[16] Žalobce se ohrazuje vůči tvrzení žalovaného, že protokoly z výsledků pana xxxa v rámci jiných řízení nelze považovat za relevantní ve vztahu k předmětnému zdaňovacímu období. Uvádí: „Skutečnost, že se orgány finanční správy svévolně rozhodly daňové kontroly u žalobce rozdělit do sedmi různých postupů nerespektujících vazby mezi plněními na vstupu a na výstupu, nemůže ničeho změnit na tom, že se tyto daňové kontroly všechny týkají (i) stejného daňového subjektu, (ii) stejných dodavatelů daňového subjektu, (iii) stejných odběratelů daňového subjektu a (iv) obsahově stejných transakcí.“

[17] Naopak nesouhlasí s odkazem žalovaného na rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 31. 8. 2023, č. j. 15 Af 3/2022-44, ve věci WELL PACK. Důvodem je, že dle žalobce bylo v dané věci použito mnohem menší množství důkazních prostředků. Rovněž nebyla přítomna vazba mezi danými důkazními prostředky a rozsahem plnění pro odběratele. Žalobce má za to, že tato vazba však v jeho věci přítomna je. Dále se neztotožňuje ani s dalším žalovaným odkazovaným rozhodnutím, a to rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 6. 2024, č. j. 1 Afs 165/2023-34. Žalobce dodává, že v daném případě bylo nejen použito opět menší množství důkazních prostředků, ale také bylo předmětem dokazování, jaká část plnění byla vykonána daňovým subjektem a jaká jeho subdodavatelí. Žalobce trvá na tom, že v jeho případě toto není sporné.

[18] K pochybnostem na straně správce daně žalobce uvádí, že tyto musí být s to znevěrohodnit nebo dokonce popřít dané důkazní prostředky předložené žalobcem. S odkazem na ust. § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu připomíná důkazní povinnost správce daně ve vztahu k vyvstalým pochybnostem. Dle názoru žalobce tak správce daně ani žalovaný neunesly toto důkazní břemeno, ačkoli je tížilo.

[19] Žalobce rovněž odkazuje na rozsudky Soudního dvora Evropské unie ve věcech C-566/07 a C-512/21, stejně jako na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2018, č. j. 5 Afs 60/2017-60.

[20] V další části žaloby se žalobce věnuje nezákonnosti multiplicitního zahajování kontrolních postupů. Uvádí, že „[o]rgány finanční správy zcela bezprecedentním způsobem zahájily 7 (sic!) různých kontrolních postupů prováděných pěti různými správci daně, které se všechny týkají stejných transakcí se stejnými dodavateli pouze na různá zdaňovací období počínaje dubnem 2018 a konče listopadem 2021“. Žalobce zdůrazňuje, že tento postup si z jeho strany vyžádal desítky úkonů a jednání se správcem daně. Rovněž musel žalobce vynaložit náklady na zastoupení v právních i daňových otázkách, a to v částce vyšší než 3,5 milionu korun. Žalobce podotýká, že navrhoval spojení kontrolních postupů, avšak jeho návrhy nebyly akceptovány. Rovněž nebyl brán ohled na žalobcem podané námitky nezákonnosti daného postupu. Dle názoru žalobce má výše popsany nezákonný postup největší dopad v rámci dokazování. Podotýká, že v důsledku něj „může docházet k nejasnostem, zmatkům či opomenutí důkazů právě proto, že daný požadavek je vznášen vůči žalobci opakovaně“.

[21] Postup orgánů finanční správy žalobce shledává být rozporným se zásadou přiměřenosti a šetření práv daňových subjektů (§ 5 odst. 3 daňového řádu), zásadou

vstřícnosti (§ 6 odst. 4 daňového řádu), zásadou hospodárnosti (§ 7 odst. 2 daňového řádu) a povinností správce daně dle § 92 odst. 2 daňového řádu („Správce daně dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co neúplněji, a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů“). Žalobce se rovněž vymezuje vůči názoru žalovaného, který v bodě 41 napadeného rozhodnutí shledal důkazní prostředky z ostatních kontrolních postupů nerelevantními pro účely tohoto řízení. Žalobce má za to, že v odvolacím řízení měl žalovaný provést všechny protokoly o svědeckých výpovědích pana xxxa i všechny zvukové záznamy daných výpovědí.

Odůvodnění napadeného rozhodnutí

[22] V odůvodnění napadeného rozhodnutí je mj. uvedeno, že dne 4. 5. 2022 předložil žalobce správci daně příslušné daňové doklady, které obsahují údaj o dodavateli – společnosti Koratip. Rovněž poskytl evidenci pro účely DPH týkající se předmětných zdaňovacích období. Dále dodal přehled úhrad, z nějž lze seznat, že bezhotovostním převodem žalobce platil přibližně polovinu daných úhrad, druhou polovinu uhradil v hotovosti. Žalovaný uvádí, že vyjma jednoho dokladu (č. 5191066 s datem uskutečnění zdanitelného plnění 27. 9. 2019, který žalobce nedodal), bylo primární důkazní břemeno žalobcem uneseno. Žalovaný konstatoval, že ačkoli byly žalobcem dodány skoro téměř veškeré daňové doklady, vykazují tyto značné nedostatky, když mají předmět plnění označen pouze obecně a zároveň absentuje uvedení rozsahu daného plnění.

[23] Jelikož u žalobce byly uskutečněny kontrolní postupy v rámci přezkumu jiných zdaňovacích období, byl využit dokument zvaný „Smlouva o spolupráci a zprostředkování služeb v rámci reklamy a prezentace partnerů ze dne 21. 4. 2016“. Z něj bylo seznáno, že žalobce byl povinen vyhotovovat příslušné objednávky písemně a měl pro společnost Koratip upřesňovat jak rozsah, tak podmínky vztahující se k požadovaným propagacím. Proto následně správce daně vyzval společnost Koratip, aby poskytla předávací protokoly a objednávky za období září až listopad 2019 (výzva k poskytnutí údajů č. j. 1027298/22). Ze strany společnosti Koratip však nepřišla žádná odpověď. Z toho důvodu provedl správce daně dne 12. 7. 2022 svědeckou výpověď s XXX, který byl jednatelem společnosti Koratip (protokol o výslechu svědka č. j. 1303035/22). Žalovaný shrnuje jeho výpověď v bodě 28 odůvodnění rozhodnutí takto: „Svědék potvrdil, že zná odvolatele přibližně od roku 2016. Za korporaci Koratip jednal on, nebo jím pověřená osoba a za odvolatele jednali zaměstnanci odvolatele, nebo pověřené osoby odvolatele. Obchodní spolupráce se dle svědka týkala podpory reklamních kampaní. Svědek působil jako jediný zaměstnanec v korporaci Koratip a díky tomu, že se skoro 30 let pohybuje ve sportovním prostředí, tak byl osloven ke spolupráci s odvolatelem. Faktický výkon podpory reklamních kampaní zajišťovaly externí subjekty, proto svědek nepotřeboval další zaměstnance. Objednání reklamních služeb probíhalo různě (např. elektronicky, písemně, e-mailem, osobně a telefonicky). Rozsah objednaných služeb stanovoval odvolatel. K veškerým zadaným službám zajišťoval svědek dokumentaci (pro kontrolu, zda jsou „služby prováděny v rozsahu“ zadaným odvolatelem). Reklamní plnění byla poté předávána skrze předávací protokoly. Svědkovi byly předány k nahlédnutí doklady vystavené korporací Koratip za předmětná zdaňovací období a Smlouva. Jelikož tyto listiny neobsahovaly konkrétní vymezení předmětu plnění a jeho rozsahu, tak byl svědek vyzván, aby obsah těchto reklamních plnění ozřejmil a popsal, v jakém rozsahu se dotčená plnění realizovala. K tomuto svědek uvedl, že „s ohledem na značný časový odstup

nemohu přesně specifikovat ani přesně odpovědět ke konkrétním situacím a konkrétním dotazům.“ Svědek nedokázal popsat, kde, na jakém místě, kdy a v jakém rozsahu (počet letáků, velikost reklamních log, ploch atp.) se reklamní kampaně uskutečnily. Kontrolu realizace reklamních plnění měl kontrolovat někdo od odvolatele. Dle svědka byla podpora reklamní kampaně zdokumentována a je dohledatelná „ve veřejném mediálním prostoru“. Úplata byla dle svědka realizována převodem a možná i hotovostně.“

[24] Správce daně dále oslovil žalobcovy odběratele a vyzval je k poskytnutí daňových dokladů od žalobce a související dokumentace. Dne 22. 8. 2022 byla správcem daně vydána první výzva žalobci k prokázání skutečností (č. j. 1450956/22), kde bylo požadováno předložení daňového dokladu č. 5191066. Žalobce tak učinil v rámci svého vyjádření ze dne 4. 11. 2022, č. j. 1671064/22. Zároveň předložil i metodiku popisující specifika jeho činnosti. Žalovaný dodává, že i na tomto daňovém dokladu byl pouze obecný předmět plnění a rozsah plnění uveden nebyl.

[25] Dne 13. 1. 2023 byla vydána druhá výzva (č. j. 24698/23), a to k prokázání předmětu přijatých plnění a jeho rozsahu. Zároveň bylo požadováno také prokázání použití daného plnění v rámci ekonomické činnosti žalobce (ve smyslu § 72 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů – dále také jen „zákon o DPH“). Žalovaný shrnuje vyvstalé pochybnosti správce daně ve vztahu ke splnění hmotněprávních podmínek nároku žalobce na odpočet takto: Ze svědecké výpovědi jednatele XXX nebylo možné získat výše uvedené informace o předmětu plnění a rozsahu plnění. Z analýzy odpovědí od odběratelů odvolatele, které správce daně kontaktoval, vyplynulo, že příslušná reklamní plnění byla vždy specifikována co do předmětu a rozsahu daného plnění (např. byly uvedeny rozměry bannerů, počty opakování propagace klienta na LED panelu atd.). Právě v tomto spatřuje správce daně rozdíl oproti specifikaci pro dodavatele Koratip. Na příslušných dokladech ani ve výše uvedené Smlouvě není tedy rozsah plnění vůbec uváděn, a to přes to, že dle dané Smlouvy mělo být plněno na základě rozsahu a podmínek uvedených v písemných objednávkách, které však žalobce dosud nepředložil. Ve vztahu k předmětu plnění absentoval údaj „kde, na jakém místě a ve které dny reklamy, tj. prezentace subjektů, probíhaly“. Správci daně ani nebylo známo „o jaké klienty se mělo jednat, či o jaké reklamní akce se konkrétně jednalo (není známo ani to, zda se mělo jednat o letákové kampaně, či o propagaci na LED panelech, billboardech, plakátech, v periodikách atp.)“. V souvislosti s použitím plnění žalobcem při jeho ekonomické činnosti správce daně nabyt pochybností o tom, „co přesně koupil“, a proto nemohl dojít k závěru o jeho použití v rámci ekonomické činnosti (na výstupu). Zároveň dle správce daně povinnost uvádět předmět a rozsah plnění na daňovém dokladu vyplývá z § 29 odst. 1 písm. f) zákona o DPH.

[26] Dne 15. 2. 2023 reagoval žalobce na výše uvedenou (druhou) výzvu prostřednictvím vyjádření č. j. 195275/23, č. j. 195345/23 a č. j. 195478/23. Předložil s nimi správcem daně žádané objednávky a předávací protokoly. Přiložil také termínové listiny, kontrolu účinnosti reklamní kampaně, monitoring médií, dokumentaci k plněním za předmětná zdaňovací období a spárování přijatých dokladů s vystavenými. Rovněž zaslal protokol z místního šetření ze dne 27. 1. 2023 (tento se vztahoval k daňovému řízení za jiné období) a diagram činností z auditu pro účely ISO 9000. Dodal také protokol o

výslechu xxxxxxxa ze dne 9. 11. 2022, č. j. 1356389/22, který se rovněž týkal jiného zdaňovacího období.

[27] Dne 7. 6. 2023 byla správcem daně vydána třetí výzva k prokázání skutečností (č. j. 940659/23). Po žalobci bylo stále požadováno prokázat předmět a rozsah přijatých plnění od společnosti Koratip. Ve vztahu k pochybnostem správce daně vyvstalým po zkoumání jednotlivých dokladů žalovaný v bodě 36 napadeného rozhodnutí uvádí, že „bylo poukázáno na nesrovnalosti v údajích, když v objednávkách bylo odkazováno na Smlouvu ze dne 1. 4. 2016 (přitom takováto nebyla doložena, odvolatel předložil jen Smlouvu ze dne 21. 4. 2016) a na sezónu 2019/2020 (přitom některý doklad obsahuje označení sezóny 2018/2019), dále pak bylo poukázáno na obecnost objednávek (jde o výčet služeb bez uvedení rozsahu, absence konkrétních cenových ujednání a absence specifikace pojmu „zajištění potřebné dokumentace“), na obecnost předávacích protokolů (zpravidla se jedná „jen“ o seznam sportovních utkání a jejich vazba vůči určitým dokladům), přičemž většina předávacích protokolů nebyla odvolatelem ani podepsána. K předložené různorodé fotodokumentaci správce daně uvedl, že není zřejmé, kde a kdy byly fotografie zachycující různá loga a plakáty pořízeny. K dokumentaci ohledně kontroly účinnosti reklamních plnění správce daně podotkl, že údaje v listinách obsahují záznamy z utkání konaných i v březnu 2020, tudíž tyto dokumenty musely být vyhotoveny po tomto datu a nemohly být předány dříve. K listině označené jako „monitoring“ správce daně uvedl, že se jedná jen o informace typu, kdo a kdy s kým hrál, přičemž obsah fotografií (momentky z utkání) nedokládá žádné reklamní plnění. Obdobně správce daně zhodnotil i termínovou listinu VARTA futsal ligy za sezónu 2019/2020, ze které jen vyplývá rozpis jednotlivých zápasů, přičemž správce daně poukázal na nesrovnalost u data konání zápasu Liberec – Plzeň, při komparaci s jinými listinami ve spise (20. 10. 2019 vs. 18. 10. 2019 a vs. 16. 10. 2019). V důsledku opakovaně zmíněné absence konkrétních údajů o reklamních plnění správce daně logicky poukázal i na riziko duplicitních dokladů ve vztahu k jedné „akci“, kdy reklamní kampaň na utkání SK Slavie Praha – FC Baník Ostrava byla fakturována na dokladech č. 5191077 a č. 519078 (doklady se v podstatě liší jen DUZP, přitom to neodpovídá ani datu uvedenému na předávacím protokolu; obdobné riziko duplicity správce daně popsal i ve vztahu k dokladům č. 5191081 a č. 5191082). Závěrem pak správce daně ještě poukázal na to, že razítko a podpis na dokladech od dodavatele Koratip je na všech daňových dokladech totožný (otisk razítka s podpisem v tomto případě tedy nedokládá jeho „originalitu“). Výše uvedené pak platí i u objednávek odvolatele a u předávacích protokolů.“

[28] Dne 14. 7. 2023 zaslal žalobce své vyjádření (č. j. 1264896/23) ke třetí výzvě správce daně, ve kterém navrhl, aby bylo provedeno místní šetření. To se konalo 22. 8. 2023 /č. j. 1415999/23). V podrobnostech soud ve vztahu k obsahu místního šetření odkazuje na bod 38 napadeného rozhodnutí.

[29] Dne 11. 10. 2023 byl správcem daně vydán „Dosavadní výsledek kontrolního zjištění“ (č. j. 1541577/23). V souvislosti s žalobcovým vyjádřením ke třetí výzvě správce daně seznal, že nebyly předloženy žádné nové důkazní prostředky (kromě přílohy č. 1 zachycující fakturační vztahy včetně marže mezi přijatými a vydanými doklady u MMA akcí v roce 2019). Jelikož však není znám předmět a rozsah daného plnění, nebylo možné ověřit, zda existuje spojitost mezi plněním na vstupu a plněním na výstupu.

[30] Dne 2. 11. 2023 byla žalobci doručena zpráva o daňové kontrole, čímž byla správcem daně ukončena daňová kontrola. Následně byla vydána rozhodnutí, proti nimž žalobce podal odvolání. V odvolacím řízení žalobce dodal další důkazní prostředky a navrhl další důkazy, které by dle něj měly být provedeny. Jednalo se o protokol o ústním jednání č. j. 1469277/20 ze dne 25. 8. 2020. Správce daně vyhodnotil, že není důvod k provedení všech audiozáznamů výslechu svědka XXX ze všech daňových řízení, jelikož neseznal relevantní souvislost s předmětem daného řízení. Žalovaný v bodě 41 dodává, že *„správce daně neodepřel odvolateli nárok na odpočet daně z přijatých zdanitelných plnění od dodavatele Koratip z toho důvodu, že by svědek XXX „vypovídal obecně“, ale bylo to zejména z toho důvodu, že odvolatel neprokázal předmět a rozsah přijatých plnění za předmětná zdaňovací období. Je pravdou, že svědecká výpověď jednatele dodavatele představuje jeden z mnoha důkazů, kterými lze potenciálně pochybnosti správce daně odstranit a svá tvrzení prokázat, ale je třeba zdůraznit, že pokud svědek byl vyzván k objasnění konkrétních plnění a svědek k tomuto nic konkrétního neuvedl, tak absenci těchto „informací, či parametrů“ ke konkrétním dokladům nelze nahradit jinými skutečnostmi za jiná zdaňovací období.“*

[31] V odvolacím řízení žalobce připojil i odkazy na utkání přenášena Českou televizí (utkání VARTA Futsal ligy). Rovněž dodal i videozáznamy utkání FORTUNA ligy na platformě YouTube.

[32] Žalovaný ve vztahu k záznamům utkání došel k závěru, že jimi není možné prokázat rozsah daných reklamních kampaní dle příslušných daňových dokladů. Zdůrazňuje, že předmětem sporu není samotné konání daných utkání, nýbrž rozsah reklamních služeb, který byl žalobcem od dodavatele Koratip přijat. Žalovaný připomíná výše citovaný rozsudek Městského soudu v Praze ve věci 15 Af 3/2022 (WELL PACK), když cituje body 47 a 49 jeho odůvodnění.

[33] V bodě 45 se uvádí, že *„[p]řítom není sporu v tom, že korporace Koratip nějaké služby poskytla, jelikož samotný jednatel dodavatele (...) potvrdil obchodní spolupráci s dodavatelem“*.

[34] V bodě 46 žalovaný uvádí, že z údajů Pražské správy sociální zabezpečení vyplynulo, že žalobce v předmětné době zaměstnával čtyři zaměstnance. Dále podotýká, že *„[k]aždý daňový subjekt si teoreticky může zajistit realizace svých plnění (pro klienty) i tzv. „svépomocí“ a v důsledku toho nemusí využívat různé další dodavatele“*. Rovněž uvádí, že *„si odvolatel (teoreticky) mohl zajistit svépomocí řadu dílčích propagačních služeb z tvrzených reklamních kampaní.“*

[35] Žalovaný dále v souvislosti s otázkou neprokázání rozsahu plnění odkázal na výše citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu ve věci 1 Afs 165/2023, zvláště na jeho bod 12.

[36] Ve vztahu k žalobcem předložené fotodokumentaci, která byla z jeho strany akcentována v rámci odvolacího řízení, žalovaný dodává, že i z ní pouze plyne závěr, že daná utkání proběhla a že na nich byla prezentována loga a názvy odběratelů. Avšak není možné pomocí ní prokázat rozsah reklamní kampaně dodané společností Koratip v daném zdaňovacím období.

[37] Žalovaný se vyjádřil také k zobrazení reklamy na LED panelu v zápase SK Slavia Praha – FK Teplice. Žalobce totiž uváděl, že v čase od 26:46 do 26:55 je viditelná reklama na LED panelu. Odkaz na pouhý tento jeden příklad žalobce odůvodnil tím, že nemá dostatek časového prostoru ke sledování celých utkání a vyhledávání záběrů v řádu několika vteřin, kdy je reklama vyobrazena.

[38] Žalovaný odkázal také na rozsudek Krajského soudu v Praze ze dne 11. 3. 2024, č. j. 59 Af 8/2021-26, ve věci AXA, s.r.o.

[39] Z výše uvedených důvodů došel žalovaný jako odvolací orgán k závěru, že žalobci se nepodařilo prokázat, že splnil hmotněprávní podmínky nároku na odpočet DPH, jak to vyžadují ust. § 72 a § 73 zákona o DPH.

Vyjádření žalovaného

[40] Žalovaný se k podané žalobě vyjádřil podáním ze dne 26. 6. 2025, č. j. 17308/25/5100-41454-708892, s podanou žalobou nesouhlasil a navrhol ji zamítnout jako nedůvodnou. Ve vztahu k žalobcově námitce ohledně splnění hmotněprávní podmínky odpočtu DPH žalovaný uvádí, že veškeré žalobcem předložené důkazní prostředky vyhodnotil v bodech 26 až 51 odůvodnění napadeného rozhodnutí. Dále žalovaný akcentuje požadavek souladu skutečného stavu se stavem formálně právním. Připomíná, že ani v situaci, kdy byly předloženy doklady obsahující všechny požadované náležitosti, nemusejí být tyto uznány jako podklad pro prokázání nároku na odpočet daně, a to v případě, kdy se žalobci nepodaří dokázat, že zdanitelné plnění bylo uskutečněno právě tak, jak je uvedeno v daných dokladech. Pokud jsou důvodné pochybnosti správce daně prokázány, předložené daňové doklady pozbývají své dosavadní důkazní hodnoty a je tedy zapotřebí, aby daňový subjekt svá tvrzení prokázal jinými důkazními prostředky.

[41] Žalovaný upozorňuje, že v předmětném řízení skutečně vyvstaly takovéto důvodné pochybnosti správce daně. Tyto byly žalobci sděleny dostatečně konkrétním a kvalifikovaným způsobem pomocí tří výzev (ze dnů 22. 8. 2022, 13. 1. 2023 a 7. 6. 2023).

[42] K dokazování v průběhu daňového řízení žalovaný podotýká, že ačkoli žalobce vykazoval aktivitu a předkládal důkazní prostředky, nerozptýlily tyto důvodné pochybnosti vznesené správcem daně. Správce daně přitom žalobci opakovaně sdělil, že jím předložené důkazní prostředky neobsahují údaj o rozsahu reklamních kampaní. Žalobce však na toto nijak věcně nereagoval. Žalovaný upozorňuje, že *„žalobce sice doložil během daňové kontroly vazby mezi přijatými a vydanými daňovými doklady, nicméně se jedná o listinu, kterou nelze blíže ověřit. Rozsah reklamních činností tvrzený na výstupu není možné srovnat se vstupem, jelikož zde rozsah přijatých plnění není znám“*. K samotnému hodnocení důkazů žalovaný uvádí, že byl každý prováděný důkaz posuzován vždy jednotlivě a následně byly všechny tyto důkazy posuzovány ve vzájemných souvislostech. Správce daně své závěry jasně a přezkoumatelně odůvodnil. Žalovaný podotýká, že žalobcovo *„pouhé subjektivní přesvědčení a s ním spjatý nesouhlas však závěry žalovaného nečiní nesprávnými a nezákonnými“*.

[43] Dále se žalovaný vymezuje vůči žalobcově námitce ohledně nepřiměřených důkazních nároků kladených ze strany správce daně. Uvádí, že po prostudování správního spisu nedošel k závěru, že by bylo po žalobci požadováno, aby prokázal skutečnosti, jež nejsou pro posouzení daného nároku rozhodné. Ve vztahu k žalobcem odkazovanému rozsudku Nejvyššího správního soudu ve věci MELICHAR CZ žalovaný v bodě 23 vyjádření uvádí: *„Závěr, zda důkazy s dostatečnou mírou jistoty prokazují sporné skutečnosti, vždy striktně odvisí od individuálních okolností každé řešené věci. To už jen proto, že se zpravidla liší podoba (hloubka a rozsah) identifikovaných pochybností, (...) díky čemuž tak nelze obecně stanovit, jaké konkrétní podklady je nutné za účelem prokázání naplnění hmotněprávních podmínek pro vznik nároku (...) předložit.“*

[44] Žalovaný následně v bodě 24 vyjádření odmítl žalobcovu argumentaci ohledně údajné specifčnosti jeho ekonomické činnosti. Neshledává žalobcovu činnost reklamní agentury jako takovou, která by neumožňovala jinou než *„co do rozsahu zcela*

neuchopitelnou specifikaci přijímaných plnění a znemožňovala dokumentování jejich přijímání“. Žalovaný uvedl, že chápe možnost vývoje počtu sportovních akcí během sezóny. Rovněž reflektuje fakt, že frekvence a čas přijímání uskutečňování žalobcem vykonávaných činností nejsou zcela odvislé od vůle žalobce a jeho odběratelů. Avšak stále trvá na svém argumentu, že ani tato specifika žalobci nezbraňovala v tom, aby rozsah přijatých plnění podrobněji specifikoval ve svých daňových dokladech, a aby o daných plněních vedl potřebnou dokumentaci umožňující následné zpětné dokázání.

[45] V bodě 25 vyjádření žalovaný shrnuje hodnocení svědecké výpovědi pana XXX Nad rámec odůvodnění v napadeném rozhodnutí dodává, že jeho výpověď *„nevykazovala pouze drobné nepřesnosti či výpadky stran některých detailů (...), které by byly pochopitelné s ohledem na časový odstup. Svědek nebyl s to vybavit si nic o celých vybraných aspektech obchodních případů (...)*“.

[46] V bodě 26 pak žalovaný zdůvodňuje vyhodnocení zvukového záznamu svědecké výpovědi pana XXX. Uvádí, že nebyla shledána relevantnost tohoto záznamu ve vztahu k předmětu daného řízení.

[47] Žalovaný ve svém vyjádření reagoval rovněž na žalobcovu námitku nezákonnosti multiplicitního zahajování kontrolních postupů. Žalovaný uvedl, že nepopírá prověřování žalobce různými správci daně v samostatných daňových řízeních. Rovněž podotýká, že *„takový stav se na první pohled nejeví žádoucím*“. Avšak následně odkázal na rozsudek zdejšího Městského soudu v Praze ze dne 11. 2. 2025, č. j. 3 Af 2/2024-73 s tím, že dle jeho názoru toto rozdělení nijak neovlivnilo zákonnost daňové kontroly ani napadeného rozhodnutí. Uvedl, že ani v této situaci není žalobce zbaven povinnosti unést své důkazní břemeno.

[48] Dle žalovaného nevyplývá z ust. § 8 odst. 2 ve spojení s ust. § 10 odst. 4 ani z jiného ustanovení zákona o finanční správě, že by správce daně měl povinnost uvádět výslovné zdůvodnění výběru daně působnosti. Takto žalovaný zdůvodňuje, proč nebylo ze strany správce daně poskytnuto během daňové kontroly bližší vysvětlení ohledně výběru působnosti. Dále uvedl, že neshledal, *„že by motivací orgánů Finanční správy ČR k ‚rozdělení‘ navazujících zdaňovacích období do několika samostatných řízení měla být šikana žalobce či ztížení výkonu jeho veřejných subjektivní práv*“. Připouští, že *„[p]řestože pak bývá zvykem vést daňovou kontrolu za skutkově propojená zdaňovací období společně, správci daně nejsou povinni takto postupovat vždy a za všech okolností*“.

[49] Žalovaný naopak upozorňuje na snahu správce daně minimalizovat dopad tohoto rozdělení na situaci žalobce. Uvádí jako příklad řízení za období červen až září 2018, ve kterém bylo vyhověno přání žalobce, a do spisového materiálu byly založeny písemnosti předložené v rámci jiných daňových řízení. Ve vztahu k předmětnému řízení dodává, že byly správcem daně do spisu přeneseny doklady, které byly nashromážděny v jiném daňovém řízení a byly relevantní i pro řízení v nyní projednávané věci. K žalobcově námitce, kde bylo pojednáváno o možných zmatcích či opomenutích v procesu dokazování žalovaný uvádí, že k ničemu takovému v předmětném řízení nedošlo. Dodává, že daná situace *„nezakládá protiprávní stav (procesní pochybení), tím méně pak stav mající jakýkoli dopad na podobu výroku ve věci samé*“.

Posouzení věci Městským soudem v Praze

[50] Městský soud v Praze přezkoumal napadené rozhodnutí, včetně řízení, jež jeho vydání předcházelo, v mezích žalobních bodů, jimiž je vázán, vycházející přitom ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodnutí správního orgánu (ust. § 75 odst. 1, 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů – dále jen „s.ř.s.“), a o důvodnosti podané žaloby uvážil takto.

[51] Ze správního spisu je patrné, že na rozdíl od obchodní spolupráce se společnostmi Koratip žalobce při spolupráci s ostatními klienty (odběrateli), o kterých žalovaný pojednává v bodě 29 napadeného rozhodnutí, specifikoval rozsah domluveného plnění v rámci samostatného dokumentu. Například pro AUTODOPRAVU GAIER s.r.o. jsou v souladu s uzavřenou rámcovou smlouvou vypracovány příslušné dodatky, které obsahují potřebnou specifikaci. Pro uvedení příkladu soud cituje část z „Dodatku č. 7/2019 k rámcové Smlouvě o reklamě a propagaci“: „1. Agentura zabezpečí umístění loga Klienta na 1 ks reklamním panelu – banneru v prostoru konání akce o celkovém rozměru 2x1m. 2. Agentura zabezpečí pro svého Klienta umístění loga Klienta na propagačních materiálech k akci propagační plakáty A3, A4, včetně distribuce a výlepu. (...)“. Dodatek obsahuje rovněž místo a termín konání akce i program daného turnaje. Naopak příklad předmětu plnění v případě společnosti Koratip uvedl žalovaný v bodě 26 napadeného rozhodnutí. Jednalo se o následující informaci: „předmětem plnění jsou „služby pro reklamní kampaň, prezentace v rámci FORTUNA ligy sezóna 2018/2019“, DUZP 15. 10. 2019, základ daně 176 200 Kč a výše DPH 37 002 Kč (cena vypočtena jako součin měrné jednotky ve výši „1“ a ceny za měrnou jednotku „176 200“)“. Jelikož tedy ve vztahu k fakturovaným „službám“ chybí konkrétní vymezení, o jaká dílčí plnění se jedná, zda jde například o bannery, letáky, plakáty či jiné formy reklamy, nelze skutečně dovodit rozsah daných zdanitelných plnění.

[52] Soud se dále zabýval tím, zda byly tyto pochybnosti o předmětu a rozsahu plnění správcem daně dostatečně popsány a zda o nich byl daňový subjekt (žalobce) vyrozuměn. Ve správním spise soud ověřil, že žalobce byl opravdu několikrát vyzván, a to poprvé dne 22. 8. 2022. V rámci této výzvy byl daňový subjekt (žalobce) informován, že doposud nepředložil „Smlouvu mezi AGRS, a.s. a Koratip Top s.r.o. ze dne 21. 4. 2016“, o níž se správce daně dozvěděl z jiného daňového řízení. Dále nepředložil daňový doklad č. 5191066. Rovněž správce daně uvedl, že nebyly dodány další důkazní prostředky ke zdaňovacímu období říjen-listopad 2019 (jako příklad uvedl doklady o úhradě, předávací protokoly atd.). Dne 13. 1. 2023 byl žalobce vyzván znovu. Tentokrát k prokázání předmětu a rozsahu plnění pro předmětná zdaňovací období. Správce daně požadoval předložení důkazních prostředků jako jsou objednávky odkazované v článku II. bodě 2 výše uvedené Smlouvy, předávací protokoly a dokumentace uváděná svědkem xxxem při jeho výslechu ze dne 12. 7. 2022. Rovněž požadoval prokázání použití plnění v rámci žalobcovy ekonomické činnosti, například pomocí spárování přijatých a vydaných dokladů. Správce daně v odůvodnění této výzvy vyrozuměl žalobce o výzvě zasláné dodavateli Koratip, na kterou však dodavatel nereagoval. Dále ho informoval o nejprve odmítnutém předvolání svědka xxxa k podání svědecké výpovědi. Vyrozuměl žalobce i o provedeném výslechu ze dne 12. 7. 2022, jehož se svědek zúčastnil. Rovněž v rámci výzvy žalobci citoval části z protokolu o tomto výslechu. Následně žalobce vyrozuměl i o

kontaktování jeho odběratelů, od nichž si vyžádal rámcové smlouvy a dodatky k nim. Informoval žalobce, že z takto získaných údajů od odběratelů vyplynulo, že „*předmětem plnění uskutečněných AGRS, a.s, byly reklamní služby, převážně pronájem a umístění reklamních ploch, bannerů, inzerce v tisku. Rozsah plnění je udáván v rozměrech a počtech opakování, počte[ch] letáků apod.*“ K daňovému dokladu č. 5191066, který žalobce poskytl v reakci na přechozí (první) výzvu, správce daně uvedl, že se pomocí něj podařilo prokázat předmět plnění, avšak nikoli jeho rozsah. Třetí výzva byla žalobci zaslána dne 7. 6. 2023. V ní správce daně (mimo jiné) podrobil rozboru výše uvedenou Smlouvu ze dne 21. 4. 2016. Žalobci popsal, jaké pochybnosti z ní vyplynuly. Uvedl, že „*[h]lavní nestandardnost (...) vykazuje (...) v samotném předmětu a rozsahu Smlouvy, který je definován pouze obecně bez určení, v jakém množství, kde, na jakém místě, v jakém rozsahu (v jaké formě a množství) bude konkrétně reklama na zápasech prezentována, jaké všechny reklamní (inzertní, letákové, bannery, v televizním vysílání apod.) plochy budou k této prezentaci reklamy pronajaty, taktéž na jakých akcích (sportovních, kulturních či společenských). Z předmětné Smlouvy samo o sobě bez doložení písemných Objednávek, ve kterých dle smluvních ujednání měl být předmět přesně vymezen, taktéž i stanovena cena za sjednaný předmět, nelze mít předmět plnění za prokazatelný*“. Předložené písemné objednávky poté správce daně hodnotil vždy v souvislosti s konkrétním daňovým dokladem, přičemž toto vyhodnocení prezentoval v odůvodnění této výzvy. Soud tedy z výše uvedeného seznal, že správce daně pečlivě a srozumitelně vyrozuměl žalobce o veškerých pochybnostech a rovněž mu dal příležitost dodat potřebné důkazní prostředky.

[53] Soud odkazuje rovněž na bod 68 napadeného rozhodnutí, kde podle názoru soudu žalovaný přesvědčivě popsal důvody, proč stále trvá na dovysvětlení rozsahu předmětného plnění: „*(...) ze spisu odvolatele rovněž vyplývá, že odvolatel komunikuje se svými zákazníky, viz např. zmínka o tom, že s nimi řeší dodatečné možnosti k propagaci (viz v bodě [38] tohoto rozhodnutí popsaná možnost zvýšení počtu bannerů s logem, či letákové akce). Z toho důvodu odvolatel musí mít povědomí o tom, jaký rozsah propagace má pro své klienty realizovat, či původně měl realizovat (viz rovněž bod [29] tohoto rozhodnutí). V situaci, kdy odvolatel tvrdí, že reklamní kampaně zajišťuje skrze své dodavatele, tak logicky by měl odvolatel jako zadavatel reklamy mít přehled o tom, jaký rozsah plnění určitý dodavatel (tj. Koratip) realizoval a jaký konkrétní rozsah reklamní kampaně mu tento dodavatel „fakturuje“ na určitém daňovém dokladu. Ostatně sám jednatel dodavatelské korporace (pan XXX) během své svědecké výpovědi (viz bod [28] tohoto rozhodnutí) zmínil, že rozsah objednaných služeb stanovoval odvolatel. Z výše uvedeného je tak zřejmé, že odvolatel při realizaci reklamních plnění na sportovních utkáních musel mít povědomí o tom, jaký rozsah reklamní kampaně se uskuteční. Skutečnost, že si odvolatel ve spolupráci s dodavatelskou korporací Koratip nezajistil dostatek důkazních prostředků pro budoucí unesení svého důkazního břemene stran rozsahu reklamních kampaní dle přijatých dokladů, lze klást plně k tíži odvolatele.*“

[54] Soud se dále v návaznosti na žalobcovu námitku týkající se svědecké výpovědi jednatele XXX zabýval právě touto výpovědí. Ve správním spise soud ověřil, že z jeho výslechu ze dne 12. 7. 2022 byl vyhotoven protokol (č. j. 1303035/22/2914-60563-307741). Bylo shledáno, že na správcem daně položené otázky ohledně rozsahu poskytnutého plnění (např. na str. 6 daného protokolu: „*Můžete popsat, co konkrétně, tj. jaké plnění, v jakém rozsahu poskytla korporace Koratip top s.r.o. (...) v sezóně 2019/2020 – UEFA CHL liga, VARTA Futsal liga, FORTUNA liga, pro odběratele AGRS, a.s.?*“) nebyl svědek

s to uvést požadovaný rozsah plnění. Soud k tomuto uvádí, že ačkoli byl výslech svědka prováděn s delším časovým odstupem od předmětného období, nepředstavovaly správcem daně položené otázky nezodpověditelný údaj, jelikož s ohledem na smluvní ujednání mezi žalobcem a jeho dodavatelem měly o požadovaném rozsahu plnění existovat písemné záznamy, na jejichž základě by svědek mohl dané otázky zodpovědět. Dále soud podotýká, že vzhledem k tvrzené dlouhodobé spolupráci obou společností by měl mít jednatel přehled o fungování spolupráce. K žalobcově návrhu na provedení zvukového záznamu svědecké výpovědi, kterému však nebylo správcem daně vyhověno, soud uvádí, že jelikož je protokol podepsán samotným jednatelem a tím je tedy stvrzen jeho souhlas s obsahem dané písemnosti, neshledává soud potřebným provádět zvukový záznam výpovědi. K žalobcově námitce ohledně neprovedení protokolů ze svědecké výpovědi jednatele XXX vztahujících se k ostatním kontrolám vedeným u žalobce soud dodává, že neshledal, že by pomocí těchto bylo možné určit rozsah předmětného plnění. Proto neshledává ani tuto námitku důvodnou.

[55] Soud se rovněž zabýval námitkou porušení povinnosti stanovené v § 8 odst. 1 daňového řádu. Žalobce tvrdil, že správce daně i žalovaný hodnotily předložené důkazy izolovaně a nezohlednily tak jejich význam, který vyplývá z hodnocení ve vzájemných souvislostech mezi důkazními prostředky. Zdejší soud však shledal, že byl každý žalobcem předložený důkazní prostředek hodnocen jak jednotlivě, tak ve vzájemných souvislostech s ostatními důkazními prostředky. Dle názoru soudu nebyl po žalobci požadován tak vysoký důkazní standard, na základě kterého by bylo žalobci znemožněno unést důkazní břemeno, které jej tížilo. Je zapotřebí připomenout, že žalobce musí předkládat takové důkazy, na jejichž základě bude možné dojít k žalobcem kýženému závěru bez vážných pochybností.

[56] Z údajů, které správce daně nashromáždil od žalobcových odběratelů je možné vyvodit, že po žalobci požadovaná míra prokázání rozsahu plnění netvoří nepřiměřený požadavek. Soud neshledal, že by tento žalobci nadměrně ztěžoval možnost prokázat nárok na odpočet daně z přidaného hodnoty. Zároveň soud neshledal použitelnou ani žalobcem odkazovanou judikaturu související právě s otázkou přiměřenosti důkazních požadavků (nález Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 173/13, rozsudek Městského soudu v Praze ve věci 8 Af 5/2015 ani rozsudky Nejvyššího správního soudu ve věci 8 Afs 23/2018 a ve věci 3 Afs 223/2020).

[57] Ve vztahu k fotodokumentaci a odkazům na záznamy z proběhlých zápasů se soud zabýval otázkou, zda tyto důkazní prostředky poskytují potřebné údaje o celkovém rozsahu daného plnění. Nesouhlas s hodnocením těchto důkazů ze strany správce daně vyjádřil žalobce i v rámci odvolací námitky. Žalovaný v napadeném rozhodnutí (bod 45) setrval na svém posouzení, ze kterého vyplývá, že tyto důkazní prostředky neumožňují prokázat rozsah, v němž reklamní kampaň proběhla v předmětném zdaňovacím období tak, jak je uváděno v přijatých daňových dokladech od společnosti Koratip. Soud se s tímto hodnocením ztotožňuje; fotodokumentace a záznamy utkáni svědčí o tom, že se utkáni opravdu konala a že v rámci nich došlo k prezentaci log a názvů odběratelů žalobce, avšak rozsah reklamní kampaně (tedy to podstatné, co je nutné prokázat) není z těchto důkazních prostředků seznatelný.

[58] K žalobcově námitce ohledně poskytnutí tabulky s vazbami mezi daňovými doklady na vstupu a na výstupu soud uvádí, že žalovaný přezkoumatelným a dostatečně srozumitelným způsobem popsal v bodech 45, 52 a 67 napadeného rozhodnutí, proč ani tento důkazní prostředek neobjasňuje zkoumaný rozsah plnění. Právě v bodě 67 žalovaný popsal svůj závěr, ke kterému došel po hodnocení tohoto důkazu, a sice, že *„[o]dvolatel sice doložil během daňové kontroly vazby mezi přijatými a vydanými daňovými doklady, nicméně se jedná o listinu, kterou nelze blíže ověřit. Rozsah reklamních činností tvrzeň na výstupu není možné srovnat se vstupem, jelikož zde rozsah přijatých plnění není znám“*. Soud se s tímto odůvodněním ztotožňuje, a proto danou námitku žalobce neshledal důvodnou.

[59] Soud rovněž reflektoval žalobcem uváděnou metodiku popisující způsob jeho činnosti jako reklamní agentury. Jelikož tato metodika byla předkládána žalobcem i v rámci dalších řízení u jiného správce daně, může soud odkázat na posouzení této metodiky uvedené v již odkazovaném rozsudku 18 Af 11/2024, se kterým se ztotožňuje. V bodě 28 daného rozsudku se uvádí: *„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.“*

[60] Soud neshledal, že by relevantní informace o zjišťovaném rozsahu předmětného plnění plynuly ani z vývojového diagramu, kterým se žalobce snažil vysvětlit, jak probíhá proces poskytování jeho služeb.

[61] Ačkoli je součástí žalobcem poskytnutých důkazních prostředků i Smlouva, kterou žalobce upravil své obchodní vztahy s dodavatelem Koratip, jak žalobce sám uvádí, neobsahuje tento dokument potřebné informace o rozsahu plnění. Z toho důvodu soud shledal, že žalovaný správně vyhodnotil tento důkazní prostředek jeho nepoužitelný ve vztahu k prokázání sporného rozsahu plnění.

[62] Ve vztahu k posouzení předložených objednávek služeb od dodavatele Koratip soud uvádí, že shledal žalovaným provedené vyhodnocení obsažené v bodě 34 napadeného rozhodnutí dostatečně odůvodněným a přezkoumatelným. Žalovaný konkrétně popsal své hodnocení u každé z žalobcem předložených objednávek. Důkazní hodnotě objednávek se žalovaný věnuje i v souvislosti s vyhodnocením místního šetření. V bodě 35 pak byly žalovaným zhodnoceny také další žalobcem doplněné listiny, které předložil dne 28. 2. 2023. Žalovaný podrobně popsal, proč došel k závěru, že z těchto listin nevyplývá, kdo a kdy je vyhotovil.

[63] Soud dále posuzoval místní šetření, na které žalobce odkazoval v rámci provedených důkazních prostředků. Zjišťoval, zda z něj bylo možné vyvodit rozsah předmětného plnění. V rámci správního spisu je k dispozici zvuková nahrávka místního šetření i její doslovný přepis. Soud tak zjistil, že ani z obsahu vysvětlení, která v rámci žalobcem navrženého místního šetření konaného dne 22. 8. 2023 podali finanční ředitel žalobce a jeho daňový poradce, nevyplývaly správcem daně hledané informace o rozsahu plnění. Ani tímto důkazním prostředkem tedy nemohl být objasněn rozsah plnění.

[64] V rámci podané žaloby žalobce odkazoval na rozsudek Nejvyššího správního soudu ve věci 1 Afs 212/2022 (MELICHAR CZ), přičemž uváděl, že

v odkazovaném případě soud shledal rozsah plnění dostatečně prokázaným. Proto žalobce požadoval, aby soud tento závěr vztáhl i na nyní posuzovanou věc. Zdejší soud se však s tímto názorem neztotožňuje. Soud shledal, že reklamní činnost žalobce se značně odlišuje od reklamní činnosti v odkazovaném rozsudku. Tehdy se jednalo o reklamu pro motokrosově závody, kde je tato činnost závislá na účasti daného sportovce. Naproti tomu žalobcova reklamní činnost se zaměřuje na sportovní aktivity týmové. Z toho důvodu nelze podle názoru soudu dát žalobci za pravdu ohledně jeho tvrzení o specifické reklamní činnosti. K totožnému závěru došel zdejší soud i v rozsudku ve věci 18 Af 11/2024.

[65] Dále se soud zabýval i žalobcovým odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ve věci 2 Afs 219/2021 (JIHOSTROJ). Žalobce namítal neochotu žalovaného při hodnocení důkazních prostředků zohlednit poskytnutou fotodokumentaci a videozáznamy utkání. Jak ale bylo uvedeno výše, nepředstavují tyto důkazní prostředky dostatečný nástroj k určení sporného rozsahu plnění. Soud tedy neshledal, že by při vyhodnocování těchto důkazů žalovaný překročil přípustnou míru toho, co je možné po daňovém subjektu požadovat a opomenul by tento důkaz umožňující zjistit rozsah daného plnění. Proto nepovažuje soud tento rozsudek za použitelný pro nyní posuzovaný případ.

[66] Soud se neztotožnil ani s žalobcovým odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ve věci 1 Afs 328/2017 (Triodon). S ohledem na žalobcem a jeho dodavatelem tvrzenou dlouholetou spolupráci bylo od svědka požadováno, aby uvedl informace o rozsahu plnění, které nepředstavují údaj, který by nebylo možné po osobě v jeho postavení požadovat. Soud tak i s vědomím, že výpověď byla činěna s delším časovým odstupem, přesto neshledal tento žalobcův judikatorní odkaz jako příléhavý pro posuzovanou věc.

[67] Soud neshledal příléhavým ani odkaz na rozsudky Soudního dvora Evropské unie ve věcech C-566/07 a C-512/21. Dle názoru soudu tak nebyl narušen princip neutrality daně z přidané hodnoty, jelikož v nyní posuzované věci nebylo shledáno, že by po daňovém subjektu (žalobci) bylo ze strany správce daně požadováno prokazování skutečností nad rámec toho, co bylo potřebné k dosažení zajištění správného výběru daně, tedy pro určení rozsahu předmětného plnění.

[68] Zdejší soud se dále zabýval žalobcovou námitkou nezákonnosti multiplicitního zahajování kontrolních postupů. Soud shledal, že žalovaný nepopíral existenci vícera probíhajících kontrolních postupů, a proto má za to, že není mezi stranami otázka mnohosti sporná.

[69] Soud považuje za příhodné v souvislosti s vypořádáním této žalobní námítky připomenout povahu institutu vybrané působnosti, jak ji popsal Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku ze dne 20. 12. 2017, č. j. 10 Afs 269/2017. V bodě 12 daného rozsudku uvedl: „*Novelou zákona o finanční správě zákonodárce zavedl nový okruh věcné působnosti (vybranou působnost), kterou finanční úřady vykonávají na celém území ČR. Vybranou působnost tedy může vůči daňovému subjektu provádět kterýkoliv finanční úřad jako správní orgán s celostátní působností.*“ Následně v bodě 15 řekl: „*Je jistě možné, že nová právní úprava a institut vybrané působnosti mohou přinést v konkrétních případech komplikace či dokonce i nezákonné zásahy ze strany finanční správy. Je nicméně především na finanční správě, aby mj.*

v souladu se zásadou vstřícnosti a slušnosti (§ 6 odst. 4 daňového řádu) nastavila vnitřní postupy a komunikaci mezi finančními úřady vhodným způsobem tak, aby nedocházelo k nepřiměřenému zatěžování daňových subjektů. To ostatně předpokládá i zákonná úprava, která např. v § 13 odst. 4 zákona o finanční správě umožňuje daňovému subjektu seznámit se s písemnostmi zakládanými do spisu v souvislosti s výkonem vybrané působnosti i u finančního úřadu příslušného k vydání rozhodnutí ve věci (tj. finančního úřadu obecně místně příslušného podle daňového řádu).“

[70] Zdejší soud se k této otázce již vyjádřil v rozsudku 18 Af 11/2024, který se týkal jiného zdaňovacího období žalobce. V bodě 51 uvedl: *„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.“* Dále pak v bodě 53 shrnul své závěry takto: *„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.“*

[71] Ve věci 3 Af 2/2024, která se týkala dalšího zdaňovacího období žalobce, zdejší soud k této námitce uvedl, že *„se shoduje s žalobkyní, že takový postup minimálně nelze označit za vhodný a je i v rozporu se zásadou šetření práv daňových subjektů ve smyslu § 5 odst. 3 daňového řádu či zásadou vstřícnosti ve smyslu § 6 odst. 4 daňového řádu. Přesto ani z tohoto důvodu soud nepřistoupil ke zrušení napadených rozhodnutí, neboť sama tato skutečnost nemohla ve svém důsledku zbavit žalobkyni jejího důkazního břemene týkajícího se jí uplatněného nároku.“*

[72] Oproti žalobám podaným ve věcech, z jejichž rozsudků bylo výše citováno, žalobce nyní v rámci této žalobní námítky přidal údaj o nákladech na zastoupení právními a daňovými poradci v hodnotě přesahující 3,5 milionu Kč. Rovněž uvedl, že dříve provedené svědecké výpovědi budou mít větší výtěžnost, a že opakované pokládání otázek může zapříčinit opomenutí daného důkazu v některém z daných kontrolních postupů. Dále podotkl, že v situaci, kdy dokazování provádí pět různých správců daně, mohou být skutková zjištění vypracována do odlišné hloubky. Soud má však i přes toto doplnění námítky za to, že závěr předestřený ve výše citovaných rozsudcích je aplikovatelný i v nyní posuzovaném případě. Žalobcem uvedený údaj o nákladech na právní a daňové poradenství nevyovídá o tom, jaká by byla situace v případě vedení pouze jednoho společného řízení. Stejně tak i ostatní uvedená negativa představují spíše výčet možností, o kterých se žalobce domnívá, že by mohly nastat. Nedoložil však žádné skutečnosti, které by svědčily o konkrétním dopadu vybrané působnosti na jeho případ. Proto soud došel

k závěru, že jelikož má správce daně právo volby postupu v rámci vybrané působnosti, není možné, až na případy zjevně šikanózního postupu správce daně (k čemuž, jak vyplynulo ze studia správního spisu, v tomto případě nedošlo), aby soud zasahoval do tohoto výběru postupu ze strany správce daně. Z tohoto důvodu má soud za to, že tato námitka žalobce není důvodná.

[73] Soud tedy došel k závěru, že žalovaný přezkoumatelným způsobem zdůvodnil, z čeho vyplynuly jeho pochybnosti o rozsahu předmětného plnění. Zároveň dle názoru zdejšího soudu dostatečně odůvodnil, z jakého důvodu nemohly být tyto pochyby vyvráceny žalobcem předkládanými důkazními prostředky. K jejich hodnocení se soud vyjádřil výše. Proto soud shledal, že žalovanému se podařilo unést důkazní břemeno ohledně popsaných pochybností, a to v souladu s ust. § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu.

Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

[74] V dané věci tak soud uzavírá, že podanou žalobu nepovažuje za důvodnou, a proto ji zamítl (ust. § 78 odst. 7 s.ř.s.).

[75] Ve věci soud rozhodl rozsudkem bez nařízení jednání, neboť účastníci proti takovému postupu neměli ve stanovené lhůtě námitek a jednání k projednání žaloby nebylo nutné, když soud neprováděl další dokazování (ust. § 51 odst. 1 s.ř.s.).

[76] Výrok o náhradě nákladů řízení je odůvodněn ust. § 60 odst. 1 s.ř.s., podle kterého má účastník, který měl ve věci úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem. Vzhledem k tomu, že žalovanému státu – vykonavateli veřejné správy – tyto nevznikly nad míru obvyklou jeho běžné činnosti, soud rozhodl tak, jak je uvedeno ve výroku.

P o u č e n í :

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou (2) týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

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.

Podle ust. § 104 odst. 3 písm. a) s.ř.s. v případě, kdy městský soud rozhodoval po zrušení rozhodnutí Nejvyšším správním soudem, je kasační stížnost nepřipustná, mimo situaci, je-li jako důvod kasační stížnosti namítáno, že se soud neřídil závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu.

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 dne 11. září 2025

JUDr. Ladislav Hejtmánek, v.r.
předseda senátu