



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Hradci Králové rozhodl v senátě složeném z předsedkyně senátu JUDr. Magdaleny Ježkové a soudců JUDr. Jany Kábrtové a Mgr. Tomáše Blažka ve věci

žalobce: **Dopravní značení Náchod s.r.o.**
se sídlem Vysokov 181
zastoupen Mgr. Hanou Šnyrchovou, advokátkou advokátní kanceláře
se sídlem v Brně, Veverčí 46

proti
žalovanému: **Odvolacímu finančnímu ředitelství**
se sídlem v Brně, Masarykova 427/31

v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 18. 11. 2015, čj. 39724/15/5300-21441-702127, ve znění opravného rozhodnutí ze dne 26. 11. 2015, čj. 40926/15/5300-214441-702127

takto:

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

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

- 1. Rozhodnutím Finančního úřadu pro Královéhradecký kraj, územní pracoviště v Náchodě, ze dne 23. 6. 2015, čj. 1158119/15/2709-50523-607213 byla žalobci doměřena

daň z přidané hodnoty za zdaňovací období prosinec 2011 ve výši 1,000.000,- Kč a současně vznikla žalobci povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 200.000,- Kč. O odvolání žalobce pak rozhodl žalovaný dne 18. 11. 2015 rozhodnutím čj. 39724/15/5300-214441-702127 tak, že odvolání žalobce zamítl, napadené rozhodnutí orgánu I. stupně potvrdil, dne 26. 11. 2015 pak žalovaný vydal rozhodnutí o opravě zřejmých nesprávností, čj. 40926/15/5300-214441-702127, kterým opravil původní text výroku rozhodnutí v tom smyslu, že se v daném případě nejedná o rozhodnutí Finančního úřadu pro Moravskoslezský kraj, nýbrž o rozhodnutí Finančního úřadu pro Královéhradecký kraj.

2. Z žalobou napadeného rozhodnutí vyplývá, že správce daně shledal důvody pro doměření daně z přidané hodnoty ve věci žalobcem deklarovaného nákupu propagace a reklamy od společnosti Horton s.r.o., Kaprova 42/14, Praha (dále jen „Horton“), učiněného na základě Smlouvy o zajištění reklamy prostřednictvím motoristického sportu ze dne 4. 1. 2011 (dále jen „Smlouva o zajištění reklamy“). Předmětem této smlouvy o zajištění reklamy je zajištění reklamy prostřednictvím motoristického sportu na vybraných podnicích FIM (podniky Mistrovství světa), nebo Mezinárodním mistrovství republiky, třídy MX3 (kubatura), a to umístěním reklamního loga žalobce na závodní motocykl či jezdecký dres. Jednalo se o motocykly UFO RAICING TEAMU, dle správce daně daňový subjekt unesl své prvotní důkazní břemeno, když předložil správci daně daňový doklad, Smlouvu o zajištění reklamy, evidenci pro daňové účely dle § 100 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „ZDPH“), pokladní doklady a výpisy z účtů, čímž přenesl důkazní břemeno na správce daně ve smyslu § 92 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“).
3. Správce daně následně vyzval daňový subjekt k předložení dalších důkazních prostředků, když sdělil své pochybnosti o deklarovaném plnění, žádal prokázání přijetí předmětného plnění daňového subjektu od společnosti Horton a jeho využití pro ekonomickou činnost v souladu s ust. § 72 odst. 1 ZDPH. Daňový subjekt zaslal dne 24. 9. 2014 vyjádření k závěrům kontrolního zjištění finančního úřadu a předložil fotografie ze závodu v Holicích z 3. 7. 2011, deklaroval zavěšení loga na tribuně.
4. Správce daně následně uskutečnil dne 11. 12. 2014 místní šetření u Automotoklubu Holice v AČR, Nádražní 675, Holice, kde z účetnictví zjistil, že v r. 2011 nebyl žádný smluvní vztah mezi AMK a Horton, ani mezi AMK a daňovým subjektem, na základě kterého by bylo propagováno logo daňového subjektu, nebyla zjištěna fakturace na uveřejněné logo daňového subjektu na divácké tribuně v průběhu motokrosového závodu, konaného dne 3. 7. 2011 v Holicích. Bylo zjištěno, že v uvedeném roce byla oprávněna pronajímat tyto plochy společnost FORSAGE, spol. s r.o., pro své partnery.
5. Finanční úřad dále zjistil z informací, poskytnutých Komerční bankou, a.s., Praha, údaje o dispozičních oprávněních účtu Hortonu – běžný účet za účelem podnikání, v r. 2011 na něj byly připsány jednotlivé částky od reklamních partnerů za poskytovanou reklamu v řádu desítek milionů korun. Výběry prováděl zejména L. E., který vybíral v hotovosti prakticky obratem vložené finanční prostředky, zaplacené daňovým subjektem na základě faktury č. 11564, do termínu splatnosti daňový subjekt zaplatil částku 1,000.000,- Kč, některé další úhrady proběhly v hotovosti a poslední platba za fakturu byla vyplacena v hotovosti v částce 100.000,- Kč. K žalobcem předložené knize zelené barvy se zlatým názvem „Reklama provozovaná prostřednictvím motoristického sportu, Dopravní značení Náchod s.r.o., 2011, Horton s.r.o.“ (dále jen kniha s fotografiemi č. 1),

s fotografiemi z motokrosových závodů z r. 2011, vyhotovené firmou Horton, správce daně uzavřel, že ze zde umístěných fotografií nelze prokázat, zda nebo kdy se deklarovaná reklama uskutečnila, z detailních fotografií lze zjistit startovní číslo motocyklu – 67, s nímž jezdil závodník UFO RACING TEAM.

6. Dále bylo provedeno v rámci vyhledávací činnosti několik místních šetření ve věci ověření údajů v daňové evidenci za zdaňovací období r. 2011, a to u daňového subjektu:
- Z. K. kde mj. byla předložena kniha s fotografiemi, označená jako „Reklama provozovaná prostřednictvím motoristického sportu, Z. K. Horton s.r.o. (dále jen kniha s fotografiemi č. 3), a DVD označené UFO racing MX team 2011, zjištěno, že na žádné fotografii či záběru videa se logo daňového subjektu na motocyklech týmu nevyskytovalo.
 - Morávek CZ s.r.o., Luční 31, Náchod – Bražec (10. 2. 2014), kdy přílohou protokolu je CD s obsahem fotografií zachycujících knihu s názvem „REKLAMA provozovaná prostřednictvím motoristického sportu, MORÁVEK CZ s.r.o. 2011, HORTON s.r.o. (dále jen kniha s fotografiemi č. 4), kdy ve srovnání s fotografiemi předloženými daňovým subjektem se na pravé zadní kyvné vidlici vyskytovalo logo s nápisem GRIM & synové BUKOVICE s.r.o., kdežto na fotografiích žalobce se vyskytuje logo žalobce.
 - Prostřednictvím Finančního úřadu pro Jihomoravský kraj, Územní pracoviště Brno II proběhlo místní šetření u daňového subjektu PREVIA, s.r.o., Konopná 74/6, Brno, z něho plyne, že firma dlouhodobě zadává reklamu prostřednictvím motoristického sportu u UFO RACING TEAM, je realizována prostřednictvím smlouvy, v r. 2010 i 2011 uzavřena s L. E., který je současně manažerem UFO RACING TEAMU, v r. 2010 společností Herton a v r. 2011 Horton. Firma dává na reklamu přibližně 20 % z výsledku hospodaření, jako důkaz o provedení reklamy předložila DVD s knihou s fotografiemi s názvem „REKLAMA provozovaná prostřednictvím motoristického sportu, PREVIA s.r.o., 2011, HORTON s.r.o.“ (dále jen kniha s fotografiemi č. 5) a videozáznam z r. 2011. Na žádné ze zde umístěných fotografií ani na video záznamu se logo daňového subjektu – žalobce – na závodních motocyklech UFO RACING TEAMU nenachází.
 - Prostřednictvím Finančního úřadu pro Královéhradecký kraj, Územní pracoviště v Trutnově byl správce daně informován o šetření u společnosti MELICHAR CZ s.r.o., Dr. Teuchmanna 241, Úpice, která rovněž měla uzavřenou smlouvu o zajištění reklamy prostřednictvím motoristického sportu se společností Horton, a to pro rok 2011 a 2012, k dispozici byla kniha s fotografiemi s názvem „REKLAMA provozovaná prostřednictvím motoristického sportu, MELICHAR CZ s.r.o., 2011, HORTON s.r.o. (dále jen kniha s fotografiemi č. 6), také startovní a výsledkové listiny z jednotlivých závodů a DVD s videozáznamem z r. 2011 a 2012. V uvedené knize č. 6 identifikoval správce daně jednu fotografii, která byla, až na rozdílná loga umístěná na pravé zadní kyvné vidlici motocyklu, shodná s fotografiemi předloženými žalobcem v knize č. 1, kdy na fotografii od společnosti MELICHAR CZ se na cit. místě vyskytovalo logo GRIM & synové BUKOVICE s.r.o., kdežto na fotografii žalobce se mělo na tom samém místě vyskytovat jeho logo.
 - Dne 15. 11. 2013 proběhlo místní šetření u společnosti ATELIER ADIP, s.r.o., Střelecká 437, Hradec Králové, která předložila v rámci obdobného šetření daňové doklady,

zálohové faktury a dvě knihy s fotografiemi ze závodů z r. 2010 a DVD ze závodů z r. 2010. Společnost uvedla, že pro r. 2011 reklamu s p. E. nesjedнала.

7. Správce daně se rovněž obrátil na Českou televizi, Kavčí hory, Praha, s žádostí o poskytnutí televizních záznamů motokrosových závodů Mezinárodního mistrovství České republiky ve třídách MX2, MX3 v letech 2010 – 2013 a televizních záznamů motokrosových závodů Mistrovství světa MX3 motocross world championship ve třídách MX3 v uvedených letech, byl poskytnut archiv motokrosu za období 2010 – 2013 a 3 ks DVD s videozáznamy z r. 2011, ani na jednom z dokumentovaných tuzemských závodů se na závodních motocyklech UFO RACING TEAMU logo daňového subjektu nevyskytuje.
8. Posléze finanční úřad porovnal fotografie předložené daňovým subjektem, údajně pořízené ze závodů na Ukrajině, konaných 9. – 10. 7. 2011 a na Slovensku, konaných dne 24. 2. 2011, s fotografiemi, uveřejněnými na internetu ze stejných závodů (na stejném místě – stupně vítězů). Konstatoval, že na fotografiích na internetu na rozdíl od fotografií předložených odvolatelem se logo daňového subjektu na zadní kyvné vidlici motocyklu nenachází. Správce daně ověřil jména závodních jezdců UFO RACING TEAMU, zjistil, že v r. 2011 závodili P. M. a M. P., vyslechl svědky P. M. a manažera týmu L. E., který byl též technickým ředitelem Hortonu, prověřil provozní náklady u náhodně vybraného motokrosového týmu ORION-RACING REAM s.r.o. Nedošín 132, Litomyšl, a učinil závěr, že náklady, vynaložené v souvislosti s poskytováním uvedených reklamních služeb za všechny motokrosově třídy byly v r. 2011 přibližně ve výši 25 % celkových provozních nákladů uvedených při svědecké výpovědi L. E. za UFO RACING TEAM, rovněž cena za pořízení motocyklu (151 540,- Kč bez DPH) se výrazně lišila od ceny za jeden motocykl, kterou označil svědek (1 mil. Kč).
9. Finanční úřad pro hlavní město Prahu, Územní pracoviště pro Prahu 10, poskytlo správci daně na dožádání prověření plnění zákonných povinností Hortonu, s.r.o., kdy na adresu společnosti bylo dne 19. 9. 2013 zasláno do datové schránky oznámení k prověření obchodní činnosti s odvolatelem, toto bylo doručeno 25. 9. 2013. K jednání dne 4. 10. 2013 se bez omluvy Horton nedostavil, jeho zástupce se dále omluvil (nebyly mu poskytnuty doklady a písemnosti od společnosti), na adrese společnosti bylo při místním šetření dne 6. 12. 2013 zjištěno, že subjekt zde nemá žádné označení na zvoncích či plášti budovy, takové nemá ani jednatel subjektu M. G., daňový subjekt ani jednatel nejsou u obyvatel budovy známi, v sídle, uvedeném v obchodním rejstříku, subjekt nesídlí, nemá a neměl registrovanou žádnou provozovnu. Ze spisového materiálu je patrné, že nepřiznává příjmy z veškeré ekonomické činnosti (přijata plnění na DPH jsou mnohem nižší, než příjmy od obchodních partnerů za reklamní činnost), k dani z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a z funkčních požitků ani k dani vybírané srážkou není společnost Horton registrována, rovněž v přiznání k dani z příjmů právnických osob neuvedla společnost žádné zaměstnance. Jak plyne z informací místně příslušných správců společnosti Horton, dodavatel předmětné reklamní činnosti je pro správce daně nekontaktní, na výzvy nereaguje a žádnou činnost společnosti proto nelze ověřit. Přesto, že Horton nemá registrovanou provozovnu, na daňovém dokladu č. 11564 je uvedena provozovna Běloves 378, Náchod.
10. Žalovaný ve shodě se správcem daně uzavřel, že žalobcem předložené formální důkazní prostředky, svědecké výpovědi a další zjištění nelze označit za důkazní prostředky prokazující poskytnutí reklamní služby deklarovaným dodavatelem Hortonem a

v deklarovaném rozsahu. Daňový subjekt neunesl své důkazní břemeno dle § 92 odst. 3 a 4 daňového řádu, neprokázal oprávněnost uplatněného nároku na odpočet daně z přidané hodnoty na základě daňového dokladu č. 11564 v deklarovaném rozsahu a od deklarovaného dodavatele, čímž došlo k porušení § 72 odst. 1 a § 73 odst. 1 ZDPH.

II. Žalobní argumentace

11. Žalobce spatřuje nezákonnost a nesprávnost napadeného rozhodnutí zejména v porušení ust. § 92 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, spočívající v nerespektování základních zásad daňového řízení, a to zásady zákonnosti (§ 5), materiální pravdy (§ 1 odst. 2), a zásady volného hodnocení důkazů (§ 8). Žalobce si je vědom, že při prokazování nároku na odpočet musí být v první řadě prokázána sama existence zdanitelného plnění a že samotné doložení po formální stránce bezvadného daňového dokladu není dostatečným podkladem pro uznání nároku na odpočet daně. Jak však žalobce již v daňovém řízení uváděl, v průběhu r. 2011 se domníval, že plnění podle smlouvy o zajištění reklamy prostřednictvím motokrosového sportu ze dne 4. 1. 2011 (dále jen Smlouva) ze strany společnosti Horton, s.r.o. (dále jen Horton), proběhlo řádně ve sjednaném rozsahu, a to z následujících důvodů:
 - Plnění ze Smlouvy bylo žalobcem řádně zaplaceno a nejednalo se o malou částku, částečně bezhotovostně a částečně k rukám pana E. – zmocněného zástupce,
 - Žalobci byl předán ze strany firmy Horton obrazový materiál o provedené reklamě, a to v souladu s čl. VI. Smlouvy,
 - Jednatel žalobce P. M. byl pozván coby VIP host panem E. na motokrosově závody MMČR do Holic, které se konaly někdy v červenci roku 2011, a na tribuně bylo pověšeno logo firmy žalobce. Žalobce měl za to, že se jedná o plnění dle Smlouvy, a to dle čl. VI, kde je sjednáno, že společnost Horton může předmět plnění rozšířit i jiným než dohodnutým způsobem v čl. III, tedy umístěním loga na závodní motocykl nebo jezdecký dres,
 - Jednatel žalobce P. M. navštívil zázemí dodavatele v Náchodě v Bělovsi a tam viděl logo firmy žalobce na motorkách (neví však, jestli se jednalo o motorky tréninkové či závodní) a dále v kanceláři u pana E. viděl ve skříni složku opatřenou firmou žalobce, a to vedle dalších složek ostatních obchodních partnerů.
12. Z toho všeho v průběhu roku 2011 žalobce důvodně usuzoval, že plnění dle Smlouvy řádně probíhá. V této souvislosti žalobce uváděl, že jestliže účelem tohoto správcem daně zpochybňovaného smluvního vztahu s firmou Horton bylo „zviditelnění firmy Dopravní značení Náchod s.r.o. na trhu“ pak žalobce musí konstatovat, že v průběhu roku 2012 a 2013 uzavřela jeho firma více obchodních smluv než v letech předchozích a žalobce se tak důvodně domníval, že reklama realizovaná firmou Horton tomu významně pomohla. V této souvislosti žalobce poukazuje na tabulky vyhotovené správcem daně v rámci daňového řízení, ze kterých se podává, že hospodářský výsledek žalobce a čistý obrat byl v období poskytování reklamy v porovnání s rokem 2010 vyšší. V souladu se Smlouvou žalobce spoléhal na obchodního partnera – firmu Horton s tím, že bude žalobce kvalifikovaným způsobem informovat a doloží dokumentaci o provedené reklamě (jak se ve Smlouvě zavázal v čl. VI). Společnost Horton sice předložila soubor fotografií pod názvem „ Reklama provozovaná prostřednictvím motoristického sportu“, nicméně správce daně tento výstup v rámci daňového řízení

zpochybnil. Fakt, že firma Horton se stala firmou problémovou, nekomunikativní a formálně jednající prostřednictvím „bílého koně“, se žalobce dozvěděl až v průběhu správního řízení v r. 2014, a to ze zprávy Finančního úřadu pro hlavní město Prahu, firma s velkou pravděpodobností ani částku získanou jako DPH státu neodvedla. Tato skutečnost by však neměla jít k tíži žalobce v daňovém řízení, který plnění dodavateli řádně zaplatil, včetně zákonné DPH.

13. Žalobce se i přes shora uvedené skutečnosti domnívá, že v průběhu daňového řízení prokázal, že k poskytnutí reklamy ze strany firmy Horton došlo, sporný může být rozsah tohoto plnění. Existenci reklamy potvrdil svědek M., který uvedl, že logo bylo umístěno na kyvné vidlici u zadního kola motocyklu, popsal i vzhled loga. Rovněž uvedl, že reklamní logo daňového subjektu vozil na závodech Mistrovství republiky a Mezinárodního mistrovství světa. Žalovaný svědeckou výpověď zpochybňuje, když uvádí na str. 14 napadeného rozhodnutí: Při tak přesném popisu jednoho loga je nevěrohodné, že svědek neuvedl dvě odlišná loga“.
14. Svědek E. potvrdil reklamu žalobce ve sjednaném rozsahu dle Smlouvy s tím, že mimo jiné také uvedl, že žalobce nezasahoval do výběru sportovních závodů, na kterých byla reklama prováděna. Žalovaný uvádí, že svědecké výpovědi jsou v přímém rozporu s ostatními zjištěními, nejsou věrohodné a ani konkrétní, avšak žalobce je toho názoru, že svědecká výpověď je nejčastějším a často i nejdůležitějším důkazem v daňovém řízení. Úskalím svědecké výpovědi je, že svědek má vypovídat o událostech minulých, které se udály před delší dobou. Zde žalobce odkazuje na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, který v tomto ohledu zdůraznil, že daňové řízení je specifické v tom, že zpravidla probíhá s časovým odstupem několika let a proto správce daně musí zohlednit, že svědek vypovídá ohledně skutečností, které se odehrály několik let nazpátek. Při hodnocení věrohodnosti svědka je proto nutné počítat s tím, že pokud svědek není osobou, které se svědectví týká v běžném každodenním styku, zpravidla si podrobnosti pamatovat nebude. Naopak, pokud by svědek za těchto okolností zcela přesně popisoval osvědčované skutečnosti, mohlo by to napovídat tomu, že výpověď svědka je smluvená (NSS ze dne 14. 2. 2013, čj. 7 Afs 2/2013). Žalovaný pak ani nevzal v potaz při hodnocení svědecké výpovědi svědka M. fakt, že výpověď proběhla s časovým odstupem minimálně dvou let, že reklama byla firmou Horton poskytována žalobci i v jiném daňovém období než v roce 2011, takže svědkovi tato období mohou, ale nemusí časově splývat, že mohl reklamní logo žalobce vozit na motorce tréninkové a ne závodní a proto se reklamní logo neobjevilo na záběrech od nezávislého zdroje ČT a z DVD od spol. PREVIA, MELICHAR CZ a pana K..
15. Žalobce dále poukazuje na existenci dvou motorek (závodní a tréninkové) každého závodníka, kterou potvrdil svědek E., i na skutečnost, že oprávnění upravit předmět plnění v rámci své činnosti i jiným než dohodnutým způsobem měla firma Horton ve Smlouvě o zajištění reklamy prostřednictvím motoristického sportu ze dne 4. 1. 2011 sjednáno v čl. VI. Žalovaný nevzal v potaz při hodnocení svědecké výpovědi svědka E. opětovně fakt, že výpověď proběhla s časovým odstupem minimálně dvou let, že reklama byla firmou Horton poskytována odvolateli i v jiném daňovém období než v roce 2011, a to v roce 2012, takže svědkovi se tato období mohou plést. Svědek nevyloučil, že závodník mohl reklamní logo odvolatele vozit na motorce tréninkové a ne závodní a proto se reklamní logo neobjevilo na záběrech od nezávislého zdroje ČT a z DVD od spol. PREVIA, MELICHAR CZ a pana K.. Firma Horton poskytovala

reklamu celé řadě subjektů a je evidentní, že množství zakázek manažersky a možná i technicky nezvládala - viz. např. sdělení pana P. ve zprávě správce daně o tom, že ač žádnou smlouvu s firmou Horton v roce 2011 neměl, byla mu v tomto roce reklama poskytována. Zde žalobce spatřuje hodnocení svědeckých výpovědí správcem daně jako svévolné a v rozporu s ust. § 8 odst. 1 daňového řádu.

16. Žalobce dále v rámci důkazního řízení předložil jako důkazní prostředek fotografii z motokrosových závodů MMČR v Holicích, které se konaly v červenci roku 2011, tato zachycuje hlavní tribunu s vyvěšeným logem firmy žalobce, poukazuje na to, že žalovaný provedení tohoto důkazu odmítl s poukazem na jeho nadbytečnost, účelovost a na nestálost tvrzení. Správce daně je přitom povinen vyhledávat důkazní prostředky svědčící jak v neprospěch odvolatele (což souvisí s jeho specifickým postavením, kdy mu zákon v § 92 odst. 5 daňového řádu ukládá povinnost prokazovat v řízení určité skutečnosti), ale je rovněž povinen provést důkazní prostředky podporující tvrzení daňového subjektu. Správce daně tak porušil zásadu zákonnosti, neboť nepostupoval při správě daní v souladu se zákony a jinými právními předpisy a nešetřil práva a právem chráněné zájmy daňových subjektů a třetích osob v souladu s právními předpisy. V tomto směru pak žalobce odkázal na náleznost Ústavního soudu ČR sp.zn. I.ÚS 705/06, kde Ústavní soud ČR stanovil, že daňové řízení má, pokud jde o pořizování důkazů, vyšetřovací charakter.
17. Žalobce tvrzení nemění, pouze správci daně předložil další důkazní prostředek o realizaci reklamní služby s tím, že jak je již uvedeno výše - oprávnění upravit předmět plnění v rámci své činnosti i jiným než dohodnutým způsobem měla firma Horton ve smlouvě o zajištění reklamy prostřednictvím motoristického sportu ze dne 4. 1. 2011 sjednáno v čl. VI. K výtce žalovaného, že žalobce zaplatil část plnění v hotovosti, žalobce uvádí, že se jedná o zcela zákonný postup, navíc sjednaný ve smlouvě o zajištění reklamy v čl. VI. Za zcela nemístnou žalobce považuje poznámku žalovaného na str. 15: „Odvolatel také správci daně nedoložil, že se domáhal po dodavateli Horton úroku ve výši diskontní sazby dle ujednání v ust. V smlouvy o zajištění reklamy, což je jeden z kamínků, který zapadá do mozaiky budící nevěrohodnost smlouvy o zajištění reklamy.“ Žalobce zde namítá špatné vyložení smluvního ujednání, když ze smlouvy o zajištění reklamy jednoznačně vyplývá, že právo požadovat smluvní úrok z prodlení je sjednáno pro firmu Horton v případě prodlení se zaplacením ceny plnění ze strany objednatele – tedy žalobce. Žalovaný tak porušil shora popsáním postupem daňový řád, zejména základní zásadu správy daní, stanovenou ust. § 5 a násl. tohoto zákona. K tomu žalobce nabídl výpovědi svědků a provedení důkazů listinami – zejména cit. smlouvou.
18. Žalobce z uvedených důvodů navrhl zrušení obou rozhodnutí žalovaného a vrácení věci k dalšímu řízení.

III. Shrnutí vyjádření žalovaného

19. Žalovaný reagoval písemným vyjádřením dne 22. 2. 2016, v němž uvedl, že žalobní námitky de facto citují a případně rozvíjejí námitky již obsažené v odvolání žalobce ze dne 17. 6. 2015 a opakují tak jeho argumentaci jako odvolatele. Žalovaný konstatuje, že se s odvolacími námitkami v plném rozsahu vypořádal již v rámci odůvodnění svého rozhodnutí. Podal zde dostatečné zdůvodnění svého právního závěru, podepřeného příslušnými ustanoveními hmotně-právních daňových norem ohledně neuznání nároku na odpočet, postupoval zcela v souladu se zákony a vypořádal se se všemi odvolacími

námitkami. Žalovaný tak odkazuje na odůvodnění ve věci vydaného rozhodnutí, v němž shrnul veškeré relevantní skutečnosti a detailně popsal skutkový stav.

20. Žalovaný dále popsal průběh řízení, které předcházelo vydání rozhodnutí –

- dne 24. 1. 2012 bylo žalobcem podáno přiznání k dani z přidané hodnoty, ve kterém vykázal nadměrný odpočet ve výši 852.729 Kč,
 - dne 4. 9. 2014 byla u žalobce v souladu s § 87 odst. 1 daňového řádu protokolem o ústním jednání č. j. 1396438/14/2709-05402-608377 zahájena daňová kontrola daně z přidané hodnoty za zdaňovací období prosinec 2011. Správce daně posoudil žalobcem předložené daňové doklady a záznamy, přičemž u něj vznikly pochybnosti, které vyjádřil ve výzvě č.j. 1396465/14/2709-05402-608377 dne 4. 9. 2014, k prokázání skutečností dle § 92 odst. 4 daňového řádu a v souladu s § 86 odst. 3 téhož,
 - žalobce v rámci reakce na předmětnou výzvu dne 24. 9. 2014 nepředložil požadované důkazní prostředky a pochybnosti správce daně tak neodstranil. Správce daně seznámil žalobce s průběhem a výsledkem kontrolního zjištění v rámci protokolu o ústním jednání č.j. 521824/15/2709-60562-608377 ze dne 30. 3. 2015,
 - žalobce se k výsledkům kontrolního zjištění vyjádřil v písemnosti ze dne 27. 4. 2015, doložil nový důkazní prostředek, který správce daně zhodnotil a jeho hodnocení zapracoval do kontrolního zjištění. Správce daně vyhodnotil veškeré důkazy a došel k závěru, že žalobce nepředložil důkazní prostředky prokazující přijetí zdanitelného plnění za poskytnutí reklamní služby deklarovaným dodavatelem v souladu s § 72 odst. 1 a § 73 odst. 1 písm. a) ZDPH v celkové výši základu daně 5,000.000 Kč a daně v základní sazbě ve výši 1,000.000 Kč. Svá kontrolní zjištění, týkající se dodatečně doměřené daně za předmětné zdaňovací období popsal správce dane podrobně ve Zprávě o daňové kontrole č.j. 57718/15/2709-60562-608377 ze dne 15. 6. 2015 (dále jen „Zpráva o kontrole“) a projednané s odvolatelem téhož dne v rámci protokolu o ústním jednání č.j. 1149012/15/2709-60562-608377. Na základě Zprávy o kontrole byl správcem daně vydán dodatečný platební výměr, proti kterému se žalobce dne 17. 6. 2015 odvolal.
21. Žalovaný pak k žalobním námitkám uvádí následující - právní základ případu obsahuje str. 3-5 žalobou napadeného rozhodnutí, ten pak spočívá v závěru, že aby žalobci vznikl nárok na odpočet daně, musí v první řadě prokázat, že předmětné plnění bylo fakticky uskutečněno, a dále, že jej poskytla osoba deklarovaná na předloženém daňovém dokladu jako dodavatel. V první fázi žalobce toto důkazní břemeno unese předložením daňových dokladů a dalších povinných evidencí a účetních záznamů. Pokud správce daně pochybuje o těchto důkazních prostředcích, své pochybnosti kvalifikovaně vyjádří, dochází k přenosu důkazního břemene zpět na žalobce. Ten je pak povinen předložit další důkazní prostředky k prokázání svých tvrzení. V případě, že tak neučiní, neunese důkazní břemeno zakotvené v § 92 odst. 3 daňového řádu ohledně prokázání naplnění zákonem stanovených podmínek pro přiznání jím uplatněného nároku na odpočet daně a nárok na odpočet daně mu nepřisluší.
22. Na str. 5 - 13 napadeného rozhodnutí správce daně provedl hodnocení důkazních prostředků, v první řadě porovnával ujednání, dané Smlouvou o zajištění reklamy, se svědeckými výpověďmi a zejména se zjištěními správce daně, i s dalšími důkazními prostředky. Vyhodnotil předložené důkazní prostředky – fakturu č. 11564, Smlouvu o zajištění reklamy, výdajové pokladní doklady, výpisy z účtu a knihu s fotografiemi č. 1 a

dospěl k závěru, že tyto důkazní prostředky samy o sobě neprokazují, zda se deklarovaná služba uskutečnila, a zda byla poskytnuta deklarovaným dodavatelem společností Horton s.r.o. Jednotlivé fotografie z knihy s fotografiemi č. 1 nebyly opatřeny žádným údajem, který by fotografie identifikoval dle data, místa závodu, popřípadě autora fotografie. Na fotografiích bylo zřetelné pouze logo žalobce. Správci daně byly poskytnuty videozáznamy v podobě sestřihu z jednotlivých závodů konaných na území České republiky v rámci Mistrovství republiky v roce 2011 od České televize, tyto byly analyzovány, žalovaný nenalezl na motocyklech UFO RACING TEAMU žádné logo žalobce. Videozáznamy si správce daně v průběhu daňové kontroly opatřil i od jiných daňových subjektů, které měly v předmětném zdaňovacím období také uzavřenou smlouvu o reklamě prostřednictvím motokrosového závodu (od Previa, MELICHAR CZ a Z. K.). I v tomto případě nebylo logo žalobce ani na jednom ze záznamu nalezeno. K tomu žalovaný dodává, že po zhlédnutí těchto video záznamů zjistil, že všechny tři video záznamy jsou shodné a neodporují si. Tomu, že logo žalobce nebylo na motocyklech UFO RACING TEAMU umístěno, nasvědčuje i závěr video záznamu, kde se nachází nápis „děkujeme všem reklamním partnerům“ a pod nímž jsou umístěna loga jednotlivých reklamních partnerů (viz Zpráva o daňové kontrole, str. 30). Logo žalobce se mezi logy všech obchodních partnerů nenachází. Dále žalovaný uvedl, že z porovnání fotografií předložených žalobcem a fotografií náhodně vybraných reklamních partnerů žalobce neprokázal, že kniha s fotografiemi č. 1 je věrohodný důkazní prostředek, prokazující uskutečnění poskytnutých reklamních služeb dodavatelem Horton. Žalobcem předložené fotografie z knihy s fotografiemi č. 1 byly porovnány s fotografiemi ze shodných závodů, které byly získány od jiných subjektů (kniha s fotografiemi č. 2 až 6) a jsou v zásadním rozporu. Na fotografiích od žalobce se na zadní kyvné vidlici vyskytuje logo žalobce, kdežto na fotografiích od ostatních daňových subjektů se na témže místě vyskytuje logo s nápisem GRIM & synové BUKOVICE s. r. o., což bylo zjištěno i na internetových stránkách, sloužících jako nezávislý zdroj. Není tedy možné, aby se na tom stejném místě vyskytovalo v tom samém okamžiku logo žalobce a logo s nápisem GRIM & synové BUKOVICE s. r. o., přičemž logo žalobce se nalézalo pouze na fotografiích

23. předložených žalobcem. Je tedy zřejmé, že žalobce důkazní břemeno neunesl. Uvedená konfrontace osvědčuje nevěrohodnost žalobcem předložených důkazních prostředků a neprokázání existence předmětu plnění dle ust. § 2 odst. 1 ZDPH, jako základního předpokladu pro vznik nároku na odpočet dle § 72 odst. 1 ZDPH.
24. V dalším žalovaný poukazuje na provedený výslech svědka P. M., který potvrdil reklamu žalobce s tím, že logo bylo umístěno na kyvné vidlici u zadního kola motocyklu a toto logo detailně popsal. Rovněž uvedl, že reklamní logo žalobce vozil na závodech Mistrovství republiky a Mezinárodního mistrovství světa. Jak však vyplývá z výše uvedeného a z odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí, svědkova výpověď je v přímém rozporu se zjištěnými skutečnostmi uvedenými jak na fotografiích od jiných společností a na internetu, tak i se zachyceným autentickým průběhem závodu od nezávislého zdroje České televize a z DVD od spol. Previa, MELICHAR CZ a pana Z. K. Správce daně uskutečnil také výslech svědka L. E., který potvrdil reklamu žalobce ve sjednaném rozsahu dle Smlouvy o zajištění reklamy, přesto že je v přímém rozporu se zjištěnými skutečnostmi, uvedenými v knize s fotografiemi č. 2 až 6, s fotografiemi na internetu, i se zachyceným autentickým průběhem závodu od nezávislého zdroje České televize, i z DVD, získaných od Previa, MELICHAR CZ a od Z. K.. Svědek pak

věrohodně nevysvětlil seznámení s jednatelem společnosti Horton M. G., dle jeho tvrzení se seznámili na přelomu roku 2008 a 2009 ve Vranově u Brna, kde v tu dobu probíhaly motokrosově závody. Zde žalovaný odkazuje na veřejně dostupné zdroje na internetu, kde lze zjistit, že v letech 2008 a 2009 se nekonaly motokrosově závody, kterých by se zúčastnil UFO RACING TEAM, pouze se zde uskutečnil závod juniorské kategorie, a to až dne 31. 5. 2009.

25. Při hodnocení svědeckých výpovědí správce daně přihlédl ke všem zjištěním v daňovém řízení, postupoval dle zásady stanovené § 8 odst. 1 daňového řádu. Výsledky svědků P. M. a L. E. požadoval provést žalobce k prokázání toho, že reklama mu byla společností Horton poskytnuta a to tak, že logo žalobce bylo umístěno na zadní kyvné vidlici závodních motocyklů na jím uvedených závodech. Tvrzení žalobce, že svědci nevyloučili, že logo žalobce mohlo být umístěné na tréninkovém motocyklu, považuje žalovaný za účelové, a to také vzhledem k tvrzení L. E. jako manažera UFO RACING TEAMU, že motoristická sezóna tohoto týmu byla v roce 2011 financována právě z prostředků žalobce, které poskytl na reklamu, za což mu bylo pro umístění loga nabídnuto lukrativní místo - a přitom by tato reklama jako hlavního sponzora nebyla umístěna na závodních motocyklech. V této souvislosti pak žalovaný poukazuje na rozsudek NSS ze dne 17. 1. 2008, čj. 2 Afs 93/2007-85, z něhož mj. vyplývá, že svědecká výpověď patří mezi důkazní prostředky a jako důkaz ji lze použít vždy, pokud je konkrétní, věrohodná a pokud není v rozporu s ostatními zjištěními. Z uvedeného judikátu, který shrnuje požadavky na použitelnost svědecké výpovědi jako důkazu, vyplývá, že tyto kvalitativní požadavky musí být splněny kumulativně, což u posuzovaných svědeckých výpovědí nelze osvědčit. Žalovaný dále připomíná, že sám žalobce se na jedné straně snaží obě svědecké výpovědi zpochybnit s poukazem na časovou prodlevu mezi uskutečněním plnění a svědeckou výpovědí, s tím, že si svědci nemohou veškeré skutečnosti pamatovat zcela přesně. Na druhou stranu sám žalobce poukazuje na to, že dle svědků bylo logo žalobce umístěno na zadní kyvné vidlici a že svědci si byli zcela jisti, že se reklama uskutečnila v roce 2011. Správce daně zjistil (z knihy s fotografiemi č. 1), že existují dvě loga žalobce, přičemž na jednom je uveden odkaz na internetové stránky. Při tak přesném popisu jednoho loga je nevěrohodné, že svědek neuvedl dvě odlišná loga a s ohledem na výše uvedené skutečnosti žalovaný nepřijal svědeckou výpověď jako důkaz o uskutečnění posuzované reklamy.
26. Jako další argumentaci konečného rozhodnutí ve věci připomíná žalovaný otázku hotovostních plateb v dané věci. Na daňovém dokladu č. 11564 je uveden způsob úhrady bezhotovostním převodem, přitom ve Smlouvě o zajištění reklamy je úhrada umožněna dvěma způsoby, a to bezhotovostně a v hotovosti, čehož bylo žalobcem využito. Způsob hotovostní úhrady je zajisté zákonný, ale z pohledu věrohodnosti uskutečnění předmětného obchodního případu není přínosem, zejména z pohledu celkové výše úhrady v řádu 6 mil. Kč, z toho bylo v hotovosti uhrazeno 2 200 000 Kč. K tomu pak žalovaný odkazuje na rozsudek NSS ze dne 30. 1. 2008, čj. 2 Afs 24/2007, ve kterém je mimo jiné uvedeno, že *...„hotovostní placení lze - na rozdíl např. od bankovního převodu, který za sebou zanechává „papírovou stopu“ vytvořenou nezávislou třetí osobou (bankou) - velmi snadno fingovat, dohodnou-li se na tom aktéři transakce.“* Je zcela na žalobci, jaký způsob placení si zvolí, je ale třeba mít na paměti, že v případě úhrady v hotovosti se vystavuje vyšším obchodním rizikům, než v případě bezhotovostní platby a především se vůči správci daně může dostat do důkazní nouze, neboť v takovém případě nemusí být schopen platbu prokázat. V daném případě je pak žalovaný přesvědčen, že zdůvodnění o

úhradě v hotovosti z důvodu hrazení provozních nákladů UFO RACING TEAM nemůže obstát. Jednak v současné době je zcela běžné hradit veškeré náklady bezhotovostně, dále pak výběry v hotovosti probíhaly až v roce 2012, tedy již po skončení motokrosové sezóny 2011. Žalovaný považuje za nestandardní, aby technický ředitel měl možnost založit účet dodavatele Horton a jako jeden ze dvou měl k tomuto účtu dispoziční oprávnění, přičemž další osoba s dispozičním oprávněním není jednatelem této společnosti a ani společníkem. Společnost Horton také nemá žádné zaměstnance. Jednatel této společnosti tak nemá možnost nakládat s majetkem této společnosti. Z výběrních lístků předložených Komerční bankou vyplývá, že L. E. realizoval výběry v hotovosti ve výši od 15 000 Kč do 499 000 Kč. Dále bylo zjištěno, že vybíral v hotovosti téměř obratem vložené finanční prostředky, pokud je žalobce uhradil bezhotovostně za poskytnuté reklamní služby.

27. Dále správní orgán poukazuje na skutečnost, že žalobce změnil dne 24. 9. 2014, v rozporu se svým tvrzením ze dne 24. 2. 2014 (v rámci kontroly na dani z příjmu právnických osob), své tvrzení ohledně způsobu reklamy. Konkrétně uvedl „Potvrzujeme fotografiemi, že naše reklamní materiály byly umístěny na závodním motocyklu. Dále toto prohlašujeme čestným prohlášením pana E“. V příloze písemnosti byla doložena citovaná fotodokumentace a čestné prohlášení L. E. Součástí některých předložených fotografií byly panem L. E. doplněny informace o jezdcích, umístění loga žalobce a místě konání závodu. Oproti tomu v písemnosti ze dne 24. 9. 2014 odvolatel uvedl, že při motokrosové závodech v Holicích bylo logo žalobce také pověšeno na tribuně. Je pravdou, že dle Smlouvy o zajištění reklamy lze rozšířit předmět plnění i jiným než dohodnutým způsobem, ovšem změnit místo umístění loga žalobce až po seznámení se s kontrolním zjištěním, kdy žalobci byly známy pochybnosti správce daně a důkazy, které si opatřil, považuje žalovaný za účelové. Přitom ani jeden svědek, a to ani L. E., který reklamu zajišťoval, se o umístění loga na tribuně v Holicích ve svědecké výpovědi nezmněl. Konečně, věrohodnost tohoto tvrzení správce daně zpochybnil zjištěním u Automotoklubu Holice v AČR, Nádražní 675, Holice, který pro rok 2011 uzavřel Smlouvu o spolupořádání, na základě které byla oprávněna pronajímat plochy na tribuně v Holicích společnost Forsage, nikoliv Horton.
28. Žalovaný je přesvědčen, že správce daně shromáždil dostatečný důkazní materiál, na jehož základě se mu podařilo zásadním způsobem zpochybnit žalobcem předložené formální doklady a vyvrátit tak věrohodnost žalobcem předložených důkazních prostředků. Žalobce tedy neunesl své důkazní břemeno dle § 92 odst. 3 a odst. 4 daňového řádu, když neprokázal oprávněnost uplatněného nároku na odpočet daně z přidané hodnoty na základě daňového dokladu č. 11564 v deklarovaném rozsahu a od deklarovaného dodavatele, čímž došlo k porušení § 72 odst. 1 ZDPH a § 73 odst. 1 ZDPH. Žalovaný připomíná, že důkazní břemeno stíhá žalobce v rozsahu jeho tvrzení a daňový řád neukládá správci daně povinnost, aby daňovému subjektu toto důkazní břemeno pomáhal unést, a to ani s poukazem na nález Ústavního soudu České republiky sp. zn. I ÚS 705/06, kde je uvedeno, že daňové řízení má, pokud jde o pořizování důkazů, vyšetřovací charakter. Žalovaný má za to, že správce daně žalobcem nově doložený důkazní prostředek – fotografii ze závodu v Holicích - dostatečně zpochybnil. Při posuzování jakéhokoli důkazního prostředku, tedy i nově předložené fotografie ze závodu v Holicích ze dne 3. 7. 2011, vycházel správce daně z § 8 daňového řádu (zásada volného hodnocení důkazů). Dále pak poukazuje na to, že předpokladem unesení důkazního břemene je především stálost tvrzení - viz rozsudek NSS čj. 7 Afs 24/2004, v

němž je uvedeno, že „Prvním předpokladem unesení důkazního břemene je především stálost tvrzení. Jestliže však ohledně stejných skutečností stěžovatel opakovaně uváděl vždy jiná tvrzení poté, co jejich věrohodnost byla vyvrácena, je zřejmé, že důkazní břemeno neunesl“.

29. K problematice hodnocení důkazů pak žalovaný nabízí závěry rozhodnutí NSS ze dne 28. 4. 2005, čj. 5 Afs 147/2004, kde se uvádí mj., že „Zásada volného hodnocení důkazů neznamená, že by soud ve svém rozhodování měl na výběr, které z provedených důkazů vyhodnotí a které nikoli, nebo o které z provedených důkazů své skutkové závěry opře a které opomene. Neakceptování návrhu na provedení důkazu lze založit pouze argumentem, podle něhož tvrzená skutečnost, k jejímuž ověření nebo vyvrácení je důkaz navrhován, nemá relevantní souvislost s předmětem řízení. Dalším je argument, dle kterého důkaz není způsobilý vyvrátit nebo potvrdit tvrzenou skutečnost, tzn., nedisponuje vypovídací potencií. Odmítnutí provedení důkazu může být konečně zdůvodněno jeho nadbytečností, a to tehdy, byla-li již skutečnost, která má být dokazována, v dosavadním řízení bez důvodných pochybností postavena najisto.“ V daném případě žalobce nejprve v průběhu daňové kontroly opakovaně uváděl, že mu byla poskytnuta reklama prostřednictvím loga na zadní kyvné vidlici závodních motocyklů, a teprve když zjistil, že důkazní břemeno neunesl, změnil svoje tvrzení a snažil se dokázat, že reklama mu byla poskytnuta prostřednictvím tréninkových motocyklů a posléze jiným způsobem, a to tak, že na motokrosovém závodišti v Holicích byl na divácké tribuně pověšen plakát s logem žalobce, současně se pak účelově dovolával čl. VI. Smlouvy.
30. V neposlední řadě pak žalovaný odkazuje i na závěry rozhodnutí NSS ze dne 28. 4. 2005, čj. 5 Afs 147/2004, z nichž vycházel i v daném případě – jak vyplývá z hodnocení popisovaného skutkového stavu žalovaným, další prověřování důkazního prostředku vzhledem ke zjištění správce daně by již bylo nadbytečné, proto z důvodu hospodárnosti již další úkony v tomto směru žalovaný neprovedl. Žalovaný pak doplňuje, že systém daně z přidané hodnoty je vystaven na tzv. principu neutrality, který zajišťuje, že daň zatěžuje jednotlivé obchodníky, výrobce, poskytovatele služeb apod. pouze v případě, kdy tito reálně vytváří přidanou hodnotu. Reálně je princip neutrality uplatňován skrze systém odpočtu daně na vstupu, když podmínky pro uplatnění odpočtu daně jsou konkretizovány příslušnými ustanoveními ZDPH. Ze spisového materiálu jednoznačně vyplývá, že žalobce porušil ust. § 72 a násl. ZDPH, když nesplnil právě podmínky pro uplatnění odpočtu daně. Jak již žalovaný uvedl výše, pouhý „tok“ finančních prostředků neprokazuje, že byla žalobci poskytnuta služba ve formě reklamy dodavatelem Horton a nebyl tedy prokázán předmět daně dle § 2 odst. 1 písm. b) ZDPH. Žalovaný se s námitkami žalobce řádně vypořádal již ve svém rozhodnutí, je přesvědčen, že správce daně postupoval v souladu se všemi zákonnými principy a zásadami a to na základě zákona, v jeho mezích a způsobem, který zákon stanovil. Na tomto uvedeném závěru žalovaný trvá a navrhuje zamítnutí žaloby jako nedůvodné.

IV. Posouzení věci krajským soudem

31. Krajský soud napadené rozhodnutí žalovaného přezkoumal v rozsahu žalobních námitek v řízení podle části třetí hlavy druhé dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen s. ř. s.). O věci samé rozhodl bez jednání, v souladu s ust. § 51 odst. 1 s.ř.s. Po přezkoumání věci soud konstatuje, že žalobu shledal nedůvodnou. Soud dále

uvádí, že správní spis, který byl žalovaným k věci předložen soudu, obsahuje prakticky veškeré listiny, z nichž je soudem citován průběh řízení ve věci tak, jak soud popsal v bodě 2 – 9 svého rozhodnutí (viz výše).

32. V posuzované věci je mezi účastníky spornou otázka, zda žalobci vznikl nárok na odpočet DPH ve zdaňovacím období prosinec 2011. Žalobce dne 21. 1. 2012 podal přiznání k dani z přidané hodnoty, v němž vykázal nadměrný odpočet ve výši 852.729,- Kč, správce daně považuje za neprokázané přijetí zdanitelného plnění v celkové výši základu daně 5 milionů korun a daně v základní sazbě ve výši 1 milion korun, proto vydal dodatečný platební výměr, jímž žalobce vyměřil daň ve výši 1.000.000,- Kč a penále z doměřené daně ve výši 200.000,- Kč.
33. Úprava nároku na odpočet DPH je obsažena v § 72 a násl. ZDPH. Podle § 72 odst. 1 písm. a) uvedeného zákona je plátce oprávněn k odpočtu daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, které v rámci svých ekonomických činností použije pro účely uskutečňování zdanitelného plnění poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku. Podle § 73 odst. 1 písm. a) téhož zákona je základní podmínkou pro možnost uplatnění nároku na odpočet daně, kterou vůči plátcu uplatnil jiný plátce, prokázání tohoto nároku daňovým dokladem.
34. Samotným předložením (formálně bezvadného) daňového dokladu však nedochází k automatickému prokázání nároku na odpočet daně. Daň či nárok na odpočet daně nemají základ ve formálním dokladu, ale v existenci zdanitelného plnění. Zákon nestojí na formálním vykázání zdanitelného plnění, ale na stavu faktickém (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 10. 2006, č. j. 2 Afs 7/2006 – 107). Obdobně Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 28. 2. 2008, č. j. 9 Afs 93/2007 – 84, konstatoval, že ani „*doklady se všemi požadovanými náležitostmi nemusí být podkladem pro uznání nároku na odpočet daně z přidané hodnoty, není-li prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo tak, jak je v dokladech deklarováno, či nejsou-li splněny další zákonné podmínky pro jeho uplatnění.*“ Pro uplatnění nároku na odpočet daně nestačí ani prokázat, že se zdanitelné plnění uskutečnilo, je třeba prokázat, že k jeho přijetí došlo deklarovaným způsobem (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 1. 2012, č. j. 9 Afs 42/2011 – 56, a ze dne 23. 4. 2014, č. j. 9 Afs 91/2013 – 38).
35. Dále pak soud poukazuje na bohatou soudní judikaturu, jejíž závěry sice byly formulovány především na podkladě úpravy obsažené v zákoně č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, avšak v zásadě jsou aplikovatelné i na úpravu obsaženou v nyní účinném daňovém řádu. Plyne z ní, že daňové řízení je postaveno na zásadě, podle níž každý daňový subjekt má povinnost sám daň přiznat, tedy má břemeno tvrzení, ale také povinnost toto své tvrzení doložit, tj. má i břemeno důkazní. Toto své břemeno daňový subjekt plní v důkazním řízení, které vede správce daně. Podle § 92 odst. 3 daňového řádu daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních. Pokud to vyžaduje průběh řízení, může správce daně vyzvat daňový subjekt k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, a to za předpokladu, že potřebné informace nemůže získat z vlastní úřední evidence (§ 92 odst. 4 daňového řádu). Pravidlo, že v daňovém řízení nese důkazní břemeno daňový subjekt, má však některé výjimky – například podle § 92 odst. 5 písm. c) citovaného zákona správce daně prokazuje skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších

důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 – 119).

36. Žalobce předně namítal, že v daňovém řízení uváděl, že v průběhu r. 2011 se domníval, že plnění dle výše cit. uzavřené Smlouvy proběhlo ze strany společnosti Horton řádně ve sjednaném rozsahu. Plnění bylo řádně zapláceno, žalobci byl předán obrazový materiál o provedené reklamě, jednatel společnosti byl přítomen na závodech v červenci 2011 a viděl pověšené logo na tribuně, navštívil zázemí dodavatele a viděl logo na motorkách a v kanceláři pak složku, opatřenou logem firmy vedle složek ostatních obchodních partnerů. Zde však soud k žalobní námitce zdůrazňuje, že ani případné důvodné usuzování žalobce na řádné plnění ze strany smluvního partnera nemůže založit bez dalšího splnění podmínek výše citovaných ustanovení ZDPH. Pokud pak žalobce dále uváděl, že na obchodního partnera spoléhal v tom, že ho bude v souladu se Smlouvou informovat a doloží dokumentaci o provedené reklamě, kterou také doložil, jež však byla v rámci daňového řízení zpochybněna a dále, že nemá vinu v tom směru, že společnost partnera se stala problémovou firmou, která byla nekomunikativní a formálně jednající prostřednictvím „bílého koně“, což vyplynulo z průběhu správního řízení, soud připomíná, že žalobci nejde k tíži v daňovém řízení skutečnost, že jeho obchodní partner zřejmě částku získanou jako DPH neodvedl státu, nýbrž skutečnost, že v průběhu správního řízení neunesl své důkazní břemeno řádného obsahu a rozsahu sporného plnění. V tomto svém závěru soud plně odkazuje na výše citovaná rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, která se obdobnými situacemi již dříve zabývala.
37. Jak uvedl žalobce sám v žalobě, kdy poukazoval na svědeckou výpověď svědka M., že svědek vypovídal s časovým odstupem, nemusel si proto dobře pamatovat konkrétní období, o kterém probíhalo správní řízení, rovněž mohlo jít o tréninkové a ne závodní motocykly, zde soud dospěl k závěru, že právě tyto uváděné skutečnosti dostatečně vypovídají o hodnotě citované svědecké výpovědi, nikoliv o tom, že by správce daně tyto nevzal v potaz. K žalobou namítanému nesprávnému hodnocení důkazů správcem daně tedy soud uvádí, že takové pochybení neshledal, neboť závěry žalovaného považuje v tomto směru za vcelku logické a správné. Pokud pak sám žalobce namítá, že dalšímu svědkovi E. se mohou období plést, proto nevyloučil, že reklama byla vezena na tréninkové motorce, sám přiznává, že výpověď svědka není tou, o kterou by bylo možno opřít jednoznačně opačný závěr, nemůže být tedy důkazem, hovořícím ve prospěch žalobcových tvrzení. Závěrem tedy soud nemohl z uvedených důvodů přistoupit na žalobcovu výtku o svévolném hodnocení svědeckých výpovědí správcem daně.
38. Žalobce rovněž poukázal na neprovedení důkazu fotografií z motokrosových závodů MMČR v Holicích, které se konaly v červenci r. 2011, zachycující hlavní tribunu s vyvěšeným logem firmy žalobce. Poukazoval přitom na znění § 92 odst. 5 daňového řádu, s tím, že se jedná o důkaz, podporující jeho tvrzení, též připomněl, že možnost provádět reklamu i jiným způsobem, než dohodnutým, umožňuje Smlouva v čl. VI. Soud v této souvislosti však připomíná, že správce daně i v tomto ohledu dostal své povinnosti, ke které žalobce zdůraznil i nálezy Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 705/06, neboť po předložení uvedeného důkazu žalobcem uskutečnil místní šetření u Automotoklubu Hořice, kde z účetnictví zjistil, že mezi společnostmi Horton a AMK, ani mezi AMK a žalobcem nebyl v daném roce žádný smluvní vztah, na základě něhož by bylo logo žalobce propagováno v průběhu citovaného závodu na divácké tribuně,

naopak, v uvedeném roce byla oprávněna pronajímat uvedené plochy společnost FORSAGE, spol. s r.o., a to pro své partnery. Na postupu správce daně tak soud neshledal žádného pochybení, tedy ani žalobcem namítaný nedostatek vyšetřovacího charakteru.

39. Žalobce konečně namítal nevhodnost vyjádření žalovaného o uskutečnění některých plateb v hotovosti s tím, že se jedná o zcela zákonný postup a nemístnost jeho poznámky o tom, že žalobce nevyužil možnosti domáhat se úroku ve výši diskontní sazby po společnosti Horton, s tím, že právo požadovat smluvní úrok z prodlení je sjednáno pro firmu Horton v případě prodlení se zaplacením ceny plnění ze strany objednatele. K této námitce soud připomíná, že takové vyjádření ze strany žalovaného nemůže znamenat nesprávnost či nezákonnost napadeného rozhodnutí ve věci.
40. Krajský soud shrnuje, že v dané věci podal daňový subjekt dne 24. 1. 2012 přiznání k dani z přidané hodnoty, kde vykázal nadměrný odpočet ve výši 852.729,- Kč, v souladu s ust. § 87 odst. 1 daňového řádu byla u žalobce dne 4. 9. 2014 zahájena daňová kontrola daně z přidané hodnoty za zdaňovací období prosinec 2011, správce daně posoudil daňové doklady a záznamy, předložené v průběhu kontroly na dani z příjmu právnických osob zahájené dne 26. 2. 2013. Protože vznikly pochybnosti o uskutečnění výše cit. plnění, správce daně vypracoval výzvu dle § 92 odst. 4 (ve spojení s § 86 odst. 3) daňového řádu, k výzvě daňový subjekt žádané důkazy nepředložil, správce daně tedy žalobce seznámil s průběhem a výsledkem kontrolního zjištění dne 30. 3. 2015. Nato dne 27. 4. 2015 žalobce předložil nový důkazní prostředek, správce daně veškeré materiály a podklady zhodnotil a dospěl k závěru, že přijetí zdanitelného plnění za poskytnutí reklamní služby deklarovaným dodavatelem, tedy společností Horton, a to v souladu s ust. § 72 odst. 1 a § 73 odst. 1 písm. a) ZDPH v celkové výši základu daně 5,000.000,- Kč a daně v základní sazbě ve výši 1,000.000,- Kč, nebylo prokázáno. Ve zprávě o daňové kontrole ze dne 15. 6. 2015 čj. 57718/15/2709-60562-608377 správce daně popsal svá kontrolní zjištění, týkající se dodatečně doměřené daně za předmětné zdaňovací období, tuto pak s žalobcem téhož dne projednal. Na základě této Zprávy o kontrole pak byl vydán dodatečný platební výměr. V průběhu řízení správce daně neshledal za prokazané, že by společnost Horton poskytla žalobci reklamní služby za předmětné zdaňovací období podle Smlouvy o zajištění reklamy, tedy, že by bylo řádně prokázáno uskutečnění zdanitelného plnění osobou, uvedenou na dokladu tak, jak má na mysli Nejvyšší správní soud ve svém rozhodnutí ze dne 22. 1. 2015, čj. 7 Afs 151/2014. V tomto rozhodnutí NSS jasně vyjádřil požadavek povinnosti daňového subjektu prokázat, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo tak, jak je v daňových dokladech deklarováno.
41. V daném případě je nepochybné, že daňový subjekt předložil správci daně daňový doklad za uskutečnění reklamní služby, a to fakturu č. 11564 ze dne 1. 12. 2011, vystavenou společností Horton, s termínem splatnosti 30. 12. 2011, kdy žalobce následně k výzvě správce daně uvedl, že fakturovanou částku řádně zaplatil, z části hotovostním předáním, částečně pak na účet společnosti Horton. Správce daně v průběhu řízení požádal Komerční banku, a.s., Praha, o údaje dispozičních oprávnění k danému účtu společnosti Horton, zjistil, že na účet vložené prostředky byly prakticky obratem vybírány v hotovosti L. E. O poskytnutí finančních prostředků firmě Horton dle Smlouvy tak zřejmě neměl závažnější pochybnosti ani správce daně, neměl je ani soud.

Sporným však zůstala existence řádného a smluveného plnění poskytnutí obsahu i rozsahu reklamní služby, odpovídající vyplaceným prostředkům dle Smlouvy.

42. **Krajský soud je po přezkoumání věci přesvědčen, že správcem daně učiněný závěr po obsáhlém šetření je souladný se zákonem a správný.** Jak žalovaný popsal v napadeném rozhodnutí, a soud v bodech 4 – 9, správce daně provedl šetření v Automotoklubu Holice, u Komerční banky, a.s., u daňových subjektů, které si rovněž objednaly podobné služby u firmy Horton, dále se správce daně informoval u dalších finančních úřadů, které zjišťovaly zadávání podobné reklamy u cit. firmy v dalších krajích ČR, obrátil se i na Českou televizi a vyslechl svědky. Soud souhlasí se závěry žalovaného, který porovnáním většího množství fotomateriálů dospěl k závěru, že nelze z fotografií, které měly být učiněny na jednotlivých akcích vyhodnotit, že na nich byla umístěna loga žalobce, neboť žádné fotografie, které měly pocházet ze stejných akcí, loga firmy žalobce neobsahovaly. Firma Horton se správcem daně nekomunikovala a k řádnému doložení své činnosti ve prospěch žalobce nepřispěla. K hodnotě svědeckých výpovědí se již soud vyjádřil výše v bodě 32. Tyto byly nekonkrétní a nesvědčily ve prospěch žalobce. Soud je po přezkoumání věci přesvědčen, že žalobce důkazní břemeno, potřebné k vyjasnění sporných otázek rozsahu a obsahu poskytnuté reklamní činnosti firmou Horton v průběhu zdaňovacího období, neunesl, neboť nebyl schopen v tomto směru poskytnout jasné, konkrétní a přezkoumatelné informace. Soud souhlasí s žalovaným, pokud se týče odkazu na princip neutrality, jemuž je vystaven systém daně z přidané hodnoty, jak žalovaný popsal ve svém vyjádření a soud konstatoval v bodě 25, z něhož plyne závěr, že pouhý „tok“ finančních prostředků nemůže prokázat reálné poskytnutí služby, nebyl tak prokázán předmět daně dle § 2 odst. 1 písm. b) ZDPH, byly porušeny podmínky ust. § 72 odst. 1 a § 73 odst. 1 ZDPH.
43. Soud doplňuje, že v daném případě bylo postupováno ze strany správce daně správným způsobem i z toho důvodu, že samotná Smlouva o zajištění reklamy prostřednictvím motoristického sportu, která byla mezi žalobcem a firmou Horton uzavřena pro rok 2011 dne 4. 1. 2011, žádné konkrétní akce s uvedením data či místa konání neobsahovala. Jako závazek strany, poskytující reklamu žalobci, je uvedeno pouze to, že firma se zavazuje připravit veškeré reklamní materiály, na kterých bude propagováno obchodní jméno druhé smluvní strany, a to na základě grafických, prostorových a dalších věcně příslušných dispozic druhé smluvní strany, předmětem reklamy je umístění reklamního loga na závodní motocykl nebo na jezdecký dres, s tím, že reklama bude poskytována na vybraných sportovních podnicích FIM, MX3 nebo MEZ MR. Ani faktura č. 11194/2011, vystavená firmou Horton dne 1. 12. 2011 na částku 5 mil. Kč, DPH 1 mil. Kč, nemá žádné podrobnější vyúčtování jednotlivých položek, bylo tak zcela na žalobci, aby rozsah i obsah předmětu plnění seriózně doložil. To však žalobce v průběhu řízení přesvědčivým způsobem neučinil. Soud tak souhlasí se zdůvodněním žalobou napadeného rozhodnutí, žalobu považuje za nedůvodnou a v souladu s ust. § 78 odst. 7 s. ř. s. ji po provedeném přezkoumání věci zamítl.

V. Náklady řízení

44. O nákladech řízení soud rozhodl v souladu s ust. § 60 odst. 1 s. ř. s., když ve věci úspěšný žalovaný náhradu nákladů řízení nežádal a žalobci jako neúspěšnému účastníkovi řízení nenáleží.

Poučení:

Toto rozhodnutí nabývá právní moci dnem doručení účastníkům (§ 54 odst. 5 s. ř. s.).

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou 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). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejblíže 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.

Hradec Králové 31. květen 2018

JUDr. Magdalena Ježková v. r.
předsedkyně senátu