



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Hradci Králové – pobočka v Pardubicích rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu JUDr. Jana Dvořáka a soudců JUDr. Aleše Korejtky a JUDr. Petry Venclové, Ph.D. ve věci

žalobkyně: **Chládek a Tintěra, Pardubice a.s.**, IČ 25253361
sídlem K Vápence 2677, 530 02 Pardubice
zastoupená daňovým poradcem Rödl & Partner Tax, k.s.
sídlem Platněřská 191/2, 110 00 Praha 1

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, IČ 72080043
sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno

v řízení o žalobě proti rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství v Brně ze dne 26. 11. 2020, č. j. X

takto:

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

Odůvodnění:

1. Žalobkyni (dále jen „žalobce“) byla dodatečnými platebními výměry na daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) vydanými Specializovaným finančním úřadem, územní pracoviště v Hradci Králové (dále jen „správce daně“) doměřena DPH za zdaňovací období květen 2014 (dodatečný platební výměr ze dne 4. 10. 2019, č. j. X), za zdaňovací období

červen 2014 (dodatečný platební výměr ze dne 4. 10. 2019, č.j. X), za zdaňovací období srpen 2014 (dodatečný platební výměr ze dne 4. 10. 2019, č.j. X) a za zdaňovací období září 2014 (dodatečný platební výměr ze dne 4. 10. 2019, č.j. X). Těmito dodatečnými platebními výměry byla žalobci doměřena DPH na základě zjištění uvedených ve zprávě o daňové kontrole ze dne 25. 9. 2019, č.j. X. Žalobce podal proti těmto platebním výměrům odvolání, o nichž žalovaný rozhodl tak, že rozhodnutí správce daně podle § 116 odst. 1 písm. a) zák. č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“), změnil pouze ve vztahu k dodatečnému platebnímu výměru ze dne 4. 10. 2019, č.j. X, kdy se jednalo se o uplatnění nároku odpočtu DPH za zdaňovací období květen 2014 za reklamní plnění poskytovaná obchodní společností Abolendo media s.r.o., IČ: 01695932 (dle žalovaného nebyla prokázána účast žalobce /ve formě vědět měl a mohl/ v obchodním řetězci zasaženém podvodem na DPH). V části týkající se přijatých plnění od společnosti DEG Czech republic a.s., IČO: 285 81 741, Americká 525/23, 120 00 Praha (dále jen „DEG“) odvolání podle § 116 odst. 1 písm. c) daňového řádu zamítl (tj. v části napadající dodatečné platební výměry za zdaňovací období červen, srpen, září 2014) a napadená rozhodnutí správce daně potvrdil. Žalobce proto napadá žalované rozhodnutí pouze v rozsahu závěrů žalovaného ve vztahu k přijatým plněním od společnosti DEG, tedy ve vztahu k potvrzeným dodatečným platebním výměrům za zdaňovací období červen, srpen a září 2014, kdy žalovaný potvrdil správnost závěru správce daně, který provedenou daňovou kontrolou dospěl k tomu, že žalobce u přijatých zdanitelných plnění od společnosti DEG neunesl své důkazní břemeno podle ust. § 92 odst. 3 a 4 daňového řádu a neprokázal splnění podmínek pro uplatnění nároku na odpočet daně dle ust. § 72 a § 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „ZDPH“), tj. že tato zdanitelná plnění byla uskutečněna v rozsahu plnění tvrzeném na sporovaných daňových dokladech a související dokumentaci. Z tohoto důvodu byl žalobci odepřen nárok na odpočet daně z přijatých zdanitelných plnění od společnosti DEG.

2. Žalobce předně namítal, že se žalované rozhodnutí nezabývalo tím, že ve zprávě o daňové kontrole nebyla obsažena samostatná argumentace ve vztahu k DPH. Ta byla převzata ze závěrů přijatých ohledně daně z příjmů žalobce, když daňová kontrola probíhala souběžně ve vztahu k dani z příjmů právnické osoby a k DPH, přičemž však platí, že tyto daně jsou založeny na odlišných principech. Celé daňové řízení proto označil za zmatečné.
3. Žalobce namítal nezákonný způsob hodnocení důkazů, když má za to, že žalovaný nesprávně hodnotil získané důkazní prostředky. Nebylo totiž sporu o tom, že golfové turnaje „Chládek a Tintěra GOLF TOUR 2014,“ na nichž mělo být reklamní plnění uskutečněno, proběhly. Uskutečnění reklamního plnění bylo zkontrolováno osobní účastí zástupce žalobce pana M. H. na všech turnajích v souladu se smlouvou o poskytování reklamních služeb ze dne 21. 2. 2014 a jejího ústně uzavřeného dodatku. Sporovaná instalace bannerů a roznos letáků hosteskami na golfových turnajích jsou dle žalobce prokázány výpověďmi svědků.
4. Žalovaný kladl žalobci k tíži, že nebylo prokázáno, kdo skutečně vyrobil reklamní materiály. K tomu žalobce namítá, že v situaci, kdy reklamní plnění byla prokázána, neměl důvod ověřovat, koho si dodavatel reklamy zvolí jako subdodavatele. Takový požadavek žalobce považuje za rozporný s judikaturou Nejvyššího správního soudu a Soudního dvora Evropské unie. Žalovaný přitom nevyhověl důkaznímu návrhu žalobce na provedení navržených výslechů svědků B. D. (jediný jednatel a společník společnosti PERFORM

PRODUCTION, společnost s ručením omezeným, IČO: 25646346, dále jen „Perform,“ který měl být dodavatelem společnosti DEG) a V. S. (bývalá jediná akcionářka a předsedkyně představenstva DEG) za účelem odstranění rozporů z jejich dřívějších výpovědí.

5. Žalovaný uznal, že bylo prokázáno, že přijatá plnění byla využita v rámci ekonomické činnosti žalobce. Bylo-li prokázáno že plnění byla využita v rámci ekonomické činnosti žalobce, pak měl podle žalobce žalovaný povinnost uznat nárok na odpočet daně z těchto plnění, byť třeba i částečný, jak vyplývá z recentní judikatury Nejvyššího správního soudu (dále též „NSS,“ rozsudek č.j. 5 Afs 263/2018-51 ze dne 7. 8. 2019, č.j. 7 Afs 420/2018-37 ze dne 20. 2. 2020, rozsudky NSS jsou dostupné na www.nssoud.cz).
6. Ve vyjádření k žalobě žalovaný popřel důvodnost žaloby a zopakoval argumentaci uvedenou v žalovaném rozhodnutí. Žalovaný proto navrhl, aby soud žalobu zamítl.
7. Krajský soud v řízení vedeném podle ust. § 65 a násl. zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“), přezkoumal žalované rozhodnutí v mezích žalobních bodů podle skutkového a právního stavu v době rozhodnutí žalovaného (§75 odst. 1, 2 s. ř. s.) přičemž dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.
8. Předně krajský soud považuje za vhodné připomenout, že ačkoliv je povinností orgánů veřejné moci svá rozhodnutí řádně odůvodnit, nelze tuto povinnost interpretovat jako požadavek detailní odpovědi na každou námitku (viz např. rozsudek NSS ze dne 22. 10. 2014, č. j. 6 Ads 237/2014-9, rozsudek NSS ze dne 28. 5. 2009, č. j. 9 Afs 70/2008-13). Správní orgán může na určitou námitku reagovat i tak, že v odůvodnění svého rozhodnutí prezentuje od názoru žalobce odlišný názor, který přesvědčivě zdůvodní, čímž námitky účastníka řízení vždy - minimálně implicitně - vypořádá. Nelze proto bez dalšího uzavřít, že absence odpovědi na ten či onen argument žalobce v odůvodnění žalovaného rozhodnutí (či rozhodnutí soudu) způsobuje nezákonnost rozhodnutí či dokonce jeho nepřezkoumatelnost. Takovýto přístup by totiž mohl vést zejména u velmi obsáhlých podání až k absurdním důsledkům a k porušení zásady efektivity a hospodárnosti řízení. Podstatné je, aby se správní orgán (či následně správní soud) vypořádal se všemi základními námitkami účastníka řízení (viz např. rozsudek NSS ze dne 28. 5. 2009, č. j. 9 Afs 70/2008-13). Soud není povinen výslovně reagovat na každé tvrzení obsažené v žalobě (viz např. rozsudek NSS ze dne 3. 4. 2014, č. j. 7 As 126/2013-19, ze dne 6. 6. 2019, č. j. 7 As 185/2018-37, bod 9). Soud dodává, že není smyslem soudního přezkumu stále dokola podrobně opakovat již jednou vyřčené, a proto se může soud v případech shody mezi názorem soudu a odůvodněním žalobou napadeného rozhodnutí odkazovat na toto odůvodnění (viz např. rozsudek NSS ze dne 27. 7. 2007, č. j. 8 Afs 75/2005-130 publikovaný pod č. 1350/2007 Sb. NSS, či rozsudky NSS ze dne 2. 7. 2007, č. j. 4 As 11/2006-86, ze dne 29. 5. 2013, č. j. 2 Afs 37/2012-47).
9. Pokud jde o námitku proti žalovanému rozhodnutí uplatněnou v tom smyslu, že se žalovaný nevypořádal s údajnou zmatečností daňového řízení, když správce daně vedl společnou daňovou kontrolu u žalobce na DPH a na dani z příjmů právnických osob, přičemž nevystavěl samostatnou argumentaci ve vztahu k odepření nároku na odpočet DPH, pak je třeba uvést, že souběžné vedení kontroly DPH a daně z příjmů právnických osob samo o sobě není postupem výjimečným ani nezákonným. Podstatná pro posouzení této námítky je ta okolnost, že žalobce byl schopen zformulovat jak odvolací, tak žalobní

námítky, z nichž je nepochybné, že byl na základě zprávy o daňové kontrole a na základě žalovaného rozhodnutí schopen identifikovat důvody, na nichž byly vystavěny jednak dodatečné platební výměry a jednak potvrzující rozhodnutí žalovaného v části týkající se uplatnění nadměrného odpočtu DPH z reklamních plnění údajně poskytnutých společností DEG na golfových turnajích v předmětných zdaňovacích obdobích roku 2014. Již z těchto důvodů nemůže uvedená žalobní námitka obstát. Nadto, jak uvedl ve vyjádření k žalobě žalovaný, došlo-li k jistým deficitům v řízení před správcem daně, v tom smyslu, že zpráva o daňové kontrole neobsahovala explicitně oddělené úvahy ve vztahu k DPH, pak tyto byly napraveny žalovaným, který v žalovaném rozhodnutí jednoznačně vymezil právní rámec a stejně tak skutkové okolnosti a z nich vyplývající skutkové a právní závěry vztahující se právě k odepření odpočtu DPH z tvrzeného reklamního plnění od společnosti DEG. Nadto, jak uvedeno shora, správní orgány se mohou s námitkami vypořádat i implicite. Krajský soud proto tuto námitku vyhodnotil jako nedůvodnou.

10. Pokud jde o skutkové okolnosti věci a relevantní právní závěry z nich učiněné, pak i v tomto ohledu se krajský soud plně ztotožnil s žalovaným, na jehož odůvodnění rozhodnutí odkazuje a následně uvádí stěžejní argumentaci pro posouzení důvodnosti žaloby.
11. Dodatečnými platebními výměry byla žalobci za uvedená zdaňovací období doměřena DPH, když mu nebyl uznán nárok na odpočet DPH z přijatých zdanitelných plnění od obchodní společnosti DEG, která měla být uskutečněna na golfových turnajích „Chládek a Tintěra GOLF TOUR 2014“ na základě smlouvy uzavřené mezi žalobcem a společností DEG dne 21. 2. 2014. Žalovaný dospěl k závěru, že v daném případě nebyly splněny hmotněprávní podmínky pro nárok na odpočet DPH v souladu s konstantní soudní judikaturou (viz rozsudky NSS ze dne 25. 5. 2014, č. j. 9 Afs 57/2013-37, ze dne 25. 1. 2017, č. j. 9 Afs 181/2014), neboť nebyly splněny podmínky stanovené v ustanovení § 72 a 73 ZDPH. Na základě provedené daňové kontroly na DPH za zdaňovací období červen, srpen, září 2014 dospěl správce daně a následně žalovaný k závěru, že žalobce neunesl své důkazní břemeno, neboť neprokázal, že přijal zdanitelná plnění od společnosti DEG v rozsahu deklarovaném na daňových dokladech.
12. V daňovém řízení tíží daňový subjekt důkazní břemeno ohledně jeho tvrzení (§ 86 odst. 3 písm. c/, § 92 odst. 3 daňového řádu, viz např. rozsudek NSS ze dne 9. 2. 2005, č. j. 1 Afs 54/2004-25), tzn., že daňový subjekt je odpovědný za to, že jím předložené důkazní prostředky prokážou jeho tvrzení (viz rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 25. 4. 2003, č. j. 31 Ca 62/2002 - 25, publikovaný pod č. 94/2004 Sb. NSS). Podle § 92 odst. 3 daňového řádu, je důkazní povinnost daňového subjektu upravena takto: Daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních.
13. Pokud daňový subjekt v daňovém řízení neprokáže jím tvrzené skutečnosti, nelze dovozovat, že tyto skutečnosti naopak musí prokázat správce daně, a pokud tak neučiní, dospět k závěru, že rozhodnutí správce daně bylo vydáno na základě neúplných skutkových zjištění (srov. např. rozsudek NSS ze dne 31. 5. 2007, č. j. 9 Afs 32/2007-84). Podle § 92 odst. 2 daňového řádu, je správce daně zavázán zjistit skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daně co nejúplněji, přičemž v tom není vázán jen návrhy daňových subjektů. Z uvedené dikce se tak podává, že svého uplatnění se zde dostává zásadě projednací, kdy má daňový subjekt právo na prokázání svých tvrzení navrhnout důkazní

prostředky, avšak současně není dokazování omezeno pouze na důkazní návrhy daňového subjektu. Při dokazování podle daňového řádu se neuplatní zásada vyšetřovací (viz např. rozsudek NSS č.j. 1 Afs 54/2004-125 ze dne 9. 2. 2005). Důvodová zpráva k § 92 odst. 2 daňového řádu uvádí: „*Neznamená to, že správce daně má povinnost zjistit skutečný skutkový stav, ale měl by vyvinout maximální úsilí, aby se tomuto stavu přiblížil. Správce daně není vázán dispozicí daňového subjektu a jím činěných návrhů na provedení důkazních prostředků, pokud však jsou takovéto návrhy předloženy, musí se jimi zabývat. Vedle toho však může provádět i dokazování iniciované vlastní úvahou. Při správě daní se však neuplatňuje zásada vyhledávací obvyklá např. v trestním právu, což odpovídá faktu, že důkazní břemeno ohledně výše daně nese stát, nýbrž daňový subjekt. Primární iniciativa tudíž přísluší tomuto daňovému subjektu, který v procesu dokazování vedeném správcem daně musí své břemeno unést, jinak se vystavuje možnému kontumačnímu stanovení daně podle pomůcek (§ 98).*“

14. V uvedeném ustanovení jsou tak vytyčeny mantinely povinnosti správce daně, když je tímto modifikována zásada materiální pravdy a zcela potlačena zásada vyšetřovací, neboť správce daně není zodpovědný za úplné zjištění skutečného stavu věci. Tímto je reflektována ta okolnost, že je to daňový subjekt, nikoliv správce daně, kdo má nebo by přinejmenším měl mít, znalosti o skutečnostech rozhodných pro prokázání jeho daňových tvrzení. V souladu s uvedenou premisou je v ustanovení § 92 daňového řádu zakotveno tzv. „rozložení důkazního břemene mezi správce daně a daňový subjekt,“ které představuje vyvážený komplex povinností tvrzení a povinností důkazních mezi daňovým subjektem a správcem daně (viz rozsudek NSS sp. zn. 2 Afs 24/2007 ze dne 30. 1. 2008, ze dne 27. 1. 2012, č. j. 8 Afs 40/2011-92). Nejvyšší správní soud přitom setrvale judikuje, že daňové řízení je postaveno na zásadě, že každý daňový subjekt má povinnost sám daň přiznat, nese tedy břemeno tvrzení, ale také povinnost toto své tvrzení doložit, tj. nese i břemeno důkazní. Daňový subjekt má povinnost prokazovat k výzvě správce daně jen ty skutečnosti, které sám tvrdí (srov. nálezy Ústavního soudu ze dne 24. 4. 1996, sp. zn. Pl. ÚS 38/95, všechna rozhodnutí tohoto soudu jsou dostupná na <http://nalus.usoud.cz>). Svá tvrzení prokazuje především svým účetnictvím a jinými povinnými evidencemi a záznamy (viz např. rozsudky NSS ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119, č. 1572/2008 Sb. NSS, ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008-86, ze dne 16. 7. 2009, č. j. 1 Afs 57/2009-83, ze dne 8. 7. 2010, č. j. 1 Afs 39/2010-24).
15. Prokazování nároku na odpočet DPH je tak prvotně záležitostí dokladovou, současně však platí, že je třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálněprávním (viz rozsudky NSS ze dne 25. 09. 2014, č. j. 9 Afs 57/2013-37 /bod 27/, ze dne 25. 5. 2016, č. j. 1 Afs 96/2016-28 /bod 14/). Nárok na odpočet DPH totiž nemá základ ve formálním dokladu, ale v existenci zdanitelného plnění (viz rozsudky NSS ze dne 25. 10. 2006, č. j. 2 Afs 7/2006-107, ze dne 19. 4. 2018, č. j. 7 Afs 125/2017-27 /bod 24/). Stejně tak konstatoval Ústavní soud, že nebylo-li uskutečněno zdanitelné plnění, pak nemůže být důkazní povinnost naplněna pouhým předložením, byť formálně správného, daňového dokladu, neboť daňový doklad v tomto případě pouze simuluje uskutečnění zdanitelného plnění, není však relevantním důkazem o jeho uskutečnění (viz usnesení ze dne 11. 2. 2008, sp. zn. I. ÚS 1841/07). Existence účetních dokladů, tj. příjmových dokladů či faktur, byť formálně bezvadných, proto sama o sobě neprokazuje, že se operace, která je jejich předmětem, opravdu uskutečnila (viz rozsudky NSS ze dne 28. 2. 2006, č. j. 7 Afs 132/2004-99, ze dne 31. 12. 2008, č. j. 8 Afs 54/2008-68). Správce daně proto může vyjádřit důvodné pochybnosti o věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a

jiných povinných záznamů. V tomto ohledu správce daně podle § 92 odst. 5 daňového řádu tíží důkazní břemeno, a to právě ve vztahu k prokázání důvodnosti jeho pochyb. Správce daně není povinen prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu účetnictví se skutečností existují vážné a důvodné pochyby. Správce daně proto musí identifikovat konkrétní skutečnosti, na jejichž základě lze mít pochybnosti o věrohodnosti, úplnosti, průkaznosti nebo správnosti účetnictví (viz již uvedené rozsudky NSS č. j. 2 Afs 24/2007-119, č. j. 9 Afs 30/2008-86, č. j. 1 Afs 39/2010-124, nálezy Ústavního soudu ze dne 29. 10. 2002, sp. zn. II. ÚS 232/02). Pokud správce daně unese své důkazní břemeno ve vztahu k výše popsaným skutečnostem, je opět na daňovém subjektu, aby prokázal pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví ve vztahu k předmětnému obchodnímu případu, popř. aby svá tvrzení korigoval. Daňový subjekt přitom tyto skutečnosti prokazuje zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím.

16. Lze tak shrnout, že v první fázi daňového řízení leží důkazní břemeno na daňovém subjektu, který je povinen především svým účetnictvím a jinými povinnými záznamy prokázat skutečnosti uváděné v daňovém přiznání k příslušné dani. Doložením všech požadovaných dokladů daňový subjekt své důkazní břemeno unese. Pokud má správce daně o předložených účetních dokladech pochybnosti, je na něm, aby popsaným způsobem takové pochybnosti o věrohodnosti, správnosti či průkaznosti účetnictví daňového subjektu vyjádřil. Důkazní břemeno pak přechází zpět na daňový subjekt, který je povinen tvrzené skutečnosti prokázat zpravidla dalšími důkazními prostředky (viz shora zmíněný rozsudek NSS č. j. 1 Afs 39/2010-124).
17. V projednávané věci vznikly správci daně důvodné pochybnosti, které se týkaly rozsahu poskytnutí reklamního plnění společností DEG a které se žalobci nepodařilo důvěryhodně odstranit. Žalovaný popsal hodnocení důkazů v bodech 66 až 85 žalovaného rozhodnutí. Toto hodnocení považuje soud za logické, konzistentní a plně dostačující. Žalovaný správně zhodnotil, že žalobce byl primárně povinen v souladu s ust. § 73 odst. 1 písm. a) ZDPH předložit daňové doklady se všemi zákonnými náležitostmi, když tuto podmínku uznal za splněnou, čímž žalobce unesl svoje primární břemeno tvrzení a k těmto tvrzením se pojící břemeno důkazní. Jak uvedeno již shora, podstatný je soulad faktického stavu se stavem formálním, jinak nemůže být daňovému dokladu přiřazena důkazní hodnota ve smyslu ust. § 73 odst. 1 ZDPH.
18. Sporované daňové doklady byly vystaveny na základě smlouvy ze dne 21. 2. 2014 (dále též „smlouva“). Předmětem plnění bylo poskytnutí kompletní reklamní služby související s pořádáním golfových turnajů „Chládek a Tintěra GOLF TOUR 2014“ ve dnech 15. 5. 2014, 12. 6. 2014, 7. 8. 2014 a 11. 9. 2014 na čtyřech různých golfových hřištích (Praha - Černý Most, Mladá Boleslav, Plzeň, Pyšely). Rozsah reklamních služeb byl detailněji specifikován v čl. 2.1 smlouvy, kde se obchodní společnost DEG zavázala poskytnout žalobci pozici generálního partnera turnaje a následující reklamní služby:
 - Na golfovém hřišti v místě konání turnaje umístit na obvyklých místech bannery, reklamní panely a letáky generálního partnera, a to nejméně v tomto složení: 2 ks bannerů o maximálním rozměru 2500 x 400 cm, 18 ks plakátů o maximálním rozměru 400x100 cm, 5.000 ks letáků formátu A5, které budou volně

k odběru účastníky a hosty turnaje (dále jen „reklamní materiály“). Tyto reklamní materiály měl původně dle smlouvy nechat vyrobit a dodat sám žalobce.

- Umístit reklamní materiály i na místo konání případné společenské akce (rautu, vyhlášení cen, recepce, večírků či tiskové konference), ledaže by okolnosti konkrétní akce takové umístění neumožňovaly.
- Umístit logo žalobce na oficiální webové stránky akce, kde bude žalobce označen jako generální partner akce. Dále umístit logo žalobce na vstupenky a permanentky akce a na všechny propagační materiály vztahující se k akci.
- Umožnit účast až 12 osob dle výběru žalobce.
- Poskytnout žalobci oprávnění k užívání loga akce na svých reklamních materiálech a pro propagaci svých výrobků.
- Zajistit propagaci na třech LED obrazovkách v místech konání turnajů (Praha – Palackého nám. Praha – Vodičkova ulice, Plzeň Palackého třída, Hradec Králové – nám. 28. října), a to po celou dobu konání akce.

19. Dále bylo dle tvrzení žalobce (protokolu o ústním jednání ze dne 24. 4. 2017) dohodnuto, že reklamní materiály vyrobí a dodá obchodní společnost DEG, oproti původnímu ujednání o dodání žalobcem, a že reklama bude navíc umístěna na oblečení hostesek. Při ústním jednání dne 24. 4. 2017 předložil žalobce následně sporované daňové doklady, smlouvu, letáčky, otisky webových stránek www.degczech.cz (v době vydání žalovaného rozhodnutí již nefunkční), složky ke každému ze čtyř golfových turnajů (obsahují zprávy z turnajů – mj. informace o jejich průběhu, pořadateli – uvedena obchodní společnost DEG, seznam účastníků a soupis všech prezentovaných společností) a videozáznamy ke všem turnajům na CD. Žalobce uvedl, že byl osloven s nabídkou uspořádání Golf tour s pozicí generálního partnera, dříve s obchodní společností DEG nespolečně pracoval. Reference na obchodní společnost DEG mu poskytl B. D. (jednatel obchodní společnosti Perform), se kterým také žalobce dále jednal o realizaci a zajištění akce. Na dotaz, s kým za obchodní společnost DEG žalobce jednal, žalobce pouze uvedl, že si již nepamatuje. Realizace reklamy byla dle tvrzení žalobce ověřována osobně panem H., v případě nenaplnění smluvního ujednání by žalobce uhradil pouze část ceny. Správce daně porovnáním předložených videozáznamů s ustanovením smlouvy zjistil, že na turnajích chyběly plakáty a distribuce 5.000 ks letáků (podrobné srovnání je obsaženo na straně 38 zprávy o daňové kontrole). Videonahrávky přitom neobsahovaly žádný důkaz o reklamě na LED obrazovkách. Tyto skutečnosti neprokázal žalobce ani jiným způsobem. Správce daně proto uzavřel, že těmito důkazy nebylo prokázáno poskytnutí reklamních služeb v rozsahu sjednaném v čl. 2.1 smlouvy, na základě které byly vystaveny sporované daňové doklady.

20. Dne 29. 5. 2017 byl proveden výslech svědkyně V. S. (jediný akcionář a předseda představenstva obchodní společnosti DEG), která potvrdila, že v roce 2014 obchodní společnost DEG poskytovala reklamní služby, inzertní činnost, pořádání večírků, přehlídek a sportovních akcí. Obchodní společnost DEG jednala s klienty, uzavírala smlouvy, vystavovala daňové doklady a inkasovala peněžní prostředky, zatímco veškeré další služby, tj. pronájem golfových hřišť, moderátora, hostesky, rauty, dopravu, výrobu a distribuci reklamních materiálů, fotodokumentaci a videodokumentaci zajišťovala obchodní společnost Perform. Logo žalobce obdržela svědkyně V. S. údajně od M. H. (člen

představenstva žalobce) a předala je panu D. (společnost Perform), aby mohl vytvořit reklamní materiály, které i přivezl. K přípravě grafického návrhu svědkyně V. S. uvedla, že faktické zpracování provedla obchodní společnost Perform. Grafický návrh byl konzultován s B. D. a M. H. a po odsouhlasení poslán B. D. Na distribuci a instalaci reklamních materiálů se podílela obchodní společnost DEG, přičemž B. D. a hostesky roznášely letáky. Jednotlivých golfových turnajů se dle svědkyně V. S. účastnil za žalobce M. H. Skutečnost, zda byly sjednávány dodatky ke smlouvě (tedy o tom, že reklamní materiály dodá společnost DEG), si svědkyně nepamatovala. Žalovaný proto vyhodnotil, dle krajského soudu zcela správně, v souladu s obsahem poskytnuté výpovědi, že svědkyně V. S. potvrdila poskytnutí reklamních služeb žalobci, avšak nepotvrdila, tedy nebyl prokázán, konkrétní rozsah těchto poskytnutých služeb.

21. Zcela v souladu se zjištěními z této výpovědi přistoupil správce daně dne 5. 6. 2017 k provedení svědecké výpovědi B. D. (jednatel obchodní společnosti Perform). Ten vypověděl, že společnost Perform se zabývá marketingovými akcemi na golfových turnajích přibližně od roku 2001, když zajišťuje pronájem golfových hřišť, catering, hostessing a instalaci brandigu (reklamních nosičů). Zadavatelem golfových turnajů byl dle svědka žalobce a obchodní společnost DEG. Svědek B. D. byl v kontaktu s M. H. (člen představenstva žalobce), se kterým řešil změny ve startovních listinách a další organizační záležitosti. Reklamní služby žalobci dle svědka poskytovala obchodní společnost DEG. K výrobě reklamních materiálů svědek B. D. uvedl, že nemá tušení, kdo v případě golfových turnajů Chládek a Tintěra zajišťoval výrobu (tisk) a dodávku reklamních materiálů a kdo dělal grafické návrhy bannerů a plakátů. Již hotové materiály byly obchodní společnosti předávány před golfovými turnaji. Svědek B. D. dále uvedl, že dozoroval instalaci reklamních bannerů a plakátů, kterou prováděli pracovníci hřiště. Distribuci letáků dle svědka B. D. zajišťovaly hostesky. Jednotlivé golfové turnaje byly dle svědka uzavřené jen pro pozvané hráče, avšak samotný areál golfového hřiště a tréninkové plochy nebyly pro veřejnost uzavřeny. Žalovaný proto zcela správně v souladu se svědeckou výpovědí učinil ten závěr, že obchodní společnost DEG poskytovala žalobci reklamní služby na golfových turnajích, zatímco organizaci těchto turnajů zajišťovala obchodní společnost Perform. Výpovědi svědka B. D. přitom nebyl prokázán konkrétní rozsah poskytnutých reklamních plnění.
22. Tedy žalovaný správně učinil skutkový závěr, že provedenými svědeckými výpověďmi V. S. a B. D. sice bylo prokázáno, že žalobci byly poskytovány reklamní služby na golfových turnajích, avšak nebyl prokázán rozsah těchto plnění, ani poskytnutí reklamy na LED obrazovkách.
23. Vzhledem k tomu, že žalobcem předložené důkazy nebyly dostatečné co do prokázání rozsahu reklamního plnění (LED obrazovky, letáky v počtu 5 000 ks), vzhledem k údajnému ústnímu dodatku smlouvy, na nějž si však svědkyně V. S. nepamatuje a vzhledem k tomu, že svědek B. D. zcela popřel, že by zajišťoval reklamní plnění pro společnost DEG, nebylo uvedenými důkazy, a to ani jednotlivě ani v jejich souhrnu prokázáno, kdo reklamní materiály (bannery, plakáty a letáky) skutečně vyrobil, v jakém rozsahu a za jakou cenu. Žalobce má sice v obecné rovině pravdu, když tvrdí, že není jeho povinností zjišťovat, u koho jeho dodavatel objednával plnění jemu následně poskytnuté, avšak v daném případě uvedené okolnosti, když byly založeny pouze ústním dodatkem ke smlouvě (na který si svědkyně V. S. nepamatuje) a v úvahu reálně připadající společnosti

(žalobce, DEG, Perform) popírají, že by reklamní materiály vyrobily, jsou pak tyto okolnosti dostatečným důvodem pro založení důvodných pochybností na straně správce daně o přijetí reklamního plnění žalobcem v jím tvrzeném rozsahu dle daňových dokladů. Správce daně tak správně dne 5. 12. 2018 vydal výzvu k prokázání skutečností souvisejících s přijatým reklamním plněním od společnosti DEG, čímž správce daně unesl své důkazní břemeno dle ust. § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu a tím došlo k opětovnému přenesení důkazního břemene na žalobce podle § 92 odst. 3 daňového řádu. Žalobce na výzvu sice reagoval podáním ze dne 4. 1. 2019, avšak nepředložil žádné další důkazní prostředky a ani nenavrhl jejich provedení. Pro úplnost soud uvádí, že samotná přítomnost pana M. H. za žalobce na pořádaných turnajích logicky neprokazuje skutečný rozsahu přijatého plnění, stejně tak ani tvrzení žalobce, že by případně došlo ke snížení ceny. Ze strany žalobce tedy nebylo prokázáno, že se přijatá zdanitelná plnění od obchodní společnosti DEG uskutečnila v rozsahu, jak je deklarováno na sporovaných daňových dokladech.

24. Správce daně přitom nezůstal pasivní ani co do prověření žalobcem tvrzených okolností u ostatních zainteresovaných subjektů a zaslal obchodní společnosti DEG výzvu ke splnění povinnosti, v níž požadoval předložení veškerých důkazních prostředků k reklamním službám poskytovaným na golfových turnajích konaných v roce 2014. Na tuto výzvu však obchodní společnost DEG nijak nereagovala a požadované důkazní prostředky nepředložila. V důsledku neposkytnutí požadované součinnosti tak nebylo možné touto cestou ověřit, zda došlo k poskytnutí reklamních služeb žalobci v jím tvrzeném rozsahu.
25. Žalobce byl následně seznámen s výsledkem kontrolního zjištění na DPH za předmětná zdaňovací období, tj. se závěrem správce daně, že u přijatých zdanitelných plnění od společnosti DEG neunesl své důkazní břemeno a neprokázal splnění podmínek pro uplatnění nároku na odpočet daně dle ust. § 72 a § 73 ZDPH. K výsledku kontrolního zjištění na DPH za předmětná zdaňovací období se žalobce vyjádřil dne 31. 5. 2019. Žalobce toliko navrhl provedení opakovaných svědeckých výpovědí V. S. a B. D. za účelem odstranění rozporů v jejich výpovědích ohledně výroby reklamních materiálů. Tomuto požadavku nebylo žalovaným vyhověno s tím, že nejsou splněny podmínky pro provedení opakovaného výslechu svědků, přičemž žalovaný odkázal na rozsudek NSS ze dne 24. 9. 2020, č.j. 8 Afs 304/2018-42 (bod 28). Právě tento procesní postup žalovaného se stal předmětem jedné z žalobních námitek souvisejících s hodnocením důkazů provedených v daňovém řízení, které předcházelo vydání žalovaného rozhodnutí. Krajský soud se s posouzením důkazního návrhu žalobce jako nedůvodného plně ztotožňuje, neboť výsledky obou svědků byly řádně provedeny, výpovědi jsou srozumitelné, samotné výpovědi nejsou vnitřně rozporné. To, že okolnost rozsahu a s ní související otázka výrobce reklamních materiálů zůstala nezodpovězena, respektive bylo prokázáno toliko to, že dle smlouvy měl reklamní plnění zajistit žalobce, svědkyně V. S. si nepamatuje na ústní dodatek ke smlouvě a svědek B. D. vylučuje, že by společnost Perform zajišťovala výrobu reklamních plnění, je výsledek dokazování, který zcela postačuje k závěru, že nebylo prokázáno, že žalobce přijal reklamní plnění v tvrzeném rozsahu od společnosti DEG. Ostatně, jak správně poukázal žalovaný, NSS v rozsudku ze dne 24. 9. 2020, č. j. 8 Afs 304/2018-42 (bod 28) jednoznačně vyslovil nepřípustnost opakování výslechu za účelem přimět svědka ke změně výpovědi ohledně již zodpovězených otázek, jestliže byl výslech řádně proveden, což žalobce v dané věci nesporel: *„To odmítl žalovaný i krajský soud s poukazem na to, že je nepřípustné vyslýchat svědka opakovaně k těm samým rozhodným skutečnostem s cílem přimět ho, aby v podstatě přizpůsobil své výpovědi představám účastníka*

řízení, případně výpovědi jiných svědků. S tímto názorem se Nejvyšší správní soud ztotožňuje a dále odkazuje na svoji judikaturu, která dospěla ke stejnému závěru. Svědek byl předem informován, jakých skutečností se jeho výslech bude týkat, tudíž již vše podstatné sdělit mohl a měl. Pokud nebyl schopen přesvědčivým způsobem ve své první výpovědi popsat a doložit časové období a rozsah provedených prací, tím spíše by nebyl schopen dané skutečnosti prokázat později (rozsudek ze dne 10. 1. 2019, čj. 3 Afs 138/2017-49). Opakování výsledku svědka je zásadně možné pouze tehdy, pokud výslech nebyl proveden v souladu se zákonnými pravidly, pokud byl výslech proveden v jiném daňovém řízení a jsou splněny podmínky § 93 odst. 3 d. ř. (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 3. 2018, č. j. 6 Afs 379/2017-54), nebo pokud se má svědek vyjádřit k novým dosud neprojednaným okolnostem věci (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 7. 2016, čj. 2 Afs 34/2016-45). Žádná z uvedených situací v nyní posuzované věci nenastala, ostatně ani stěžovatelka nenamítala opak.“

26. S ohledem na uvedené vyhodnotil krajský soud rovněž žalobcovy námitky směřující proti způsobu provedení a vyhodnocení dokazování správcem daně a žalovaným jako nedůvodné, naproti tomu se skutkovými závěry žalovaného se plně ztotožňuje, neboť jsou zcela založeny na provedeném dokazování. Žalovaný proto správně v souladu se zákonem uzavřel, že žalobce neunesl své důkazní břemeno a neprokázal, že nárok na odpočet daně z přijatých zdanitelných plnění od obchodní společnosti DEG uplatnil v souladu s ust. § 72 a § 73 ZDPH, tj. že k uskutečnění reklamních služeb došlo v rozsahu plnění tvrzeném na sporovaných daňových dokladech a související dokumentaci. Žalovaný správně upozornil na to, že bylo na žalobci, aby ke sporovaným plněním existovala i věrohodná auditní stopa - zdokumentovaný tok plnění od zahájení obchodního případu až po jeho ukončení.
27. Pokud šlo o námitku, že uznal-li žalovaný, že přijatá zdanitelná plnění od společnosti DEG sloužila k uskutečňování jeho ekonomické činnosti, pak musel dle žalobce uznat i jejich realizaci, uvádí krajský soud následující. Žalovaný uznal, že golfové turnaje, jejichž byl žalobce generálním partnerem, a kde bylo prezentováno jeho logo, sloužily k udržení stávajících vazeb se stávajícími obchodními partnery a k navazování vazeb s novými obchodními partnery, což zvyšovalo šanci na získání zakázek ve stavebnictví. Tento závěr přijal zejména na základě vyjádření žalobce k výsledku kontrolního zjištění na DPH za předmětná zdaňovací období ze dne 31. 5. 2019, kdy žalobce uvedl, že na golfové turnaje zval zástupce obchodních společností, které patří mezi jeho významné obchodní partnery, developery i zástupce obchodních společností, se kterými chtěl navázat obchodní spolupráci a předložil seznam zástupců svých obchodních partnerů, kteří se měli turnajů účastnit, což žalovaný ověřil. Dle žalovaného tak bylo žalobcem prokázáno, že přijatá zdanitelná plnění od obchodní společnosti DEG byla využita v rámci ekonomické činnosti žalobce. Tuto skutečnost však žalovaný a stejně tak i krajský soud odlišuje od skutečnosti, že žalobce neprokázal rozsah, v němž mělo být přijato zdanitelné reklamní plnění od společnosti DEG, tudíž mu nemohl vzniknout nárok na odpočet DPH.
28. Pokud jde o žalobní námitku nepřiznání nároku z nepochybně poskytnuté části plnění, když důvodnost této námitky žalobce opírá o odkazované rozsudky Nejvyššího správního soudu, pak k tomu krajský soud zdůrazňuje, jak ostatně učinil při jednání soudu 29. 9. 2021 i právní zástupce žalobce (protokol o jednání ze dne 29. 9. 2021: „Zástupce žalobce dále uvádí, že na věc je třeba pohlížet jako na poskytnutí komplexní reklamní služby, kdy se jednalo o participaci žalobce na golfových turnajích, kdy žalobce vystupoval jako generální partner, v tomto ohledu odkazuje na rozsudek NSS sp. zn. 7 Afs 420/2018.“), že v dané věci je

s ohledem na sjednání poskytnutého plnění jako komplexního, velmi obtížné specifikovat hodnotu žalobcem prokazatelně přijatých reklamních plnění. Tedy v této konkrétní věci, ač judikatura Nejvyššího správního soudu obecně takový postup nutně nevylučuje (viz např. žalobcem odkazovaný rozsudek NSS č. j. 7 Afs 420/2018-37 ze dne 20. 2. 2020 /bod 35/: *„Zpochybnil-li žalovaný výši či rozsah zdanitelného plnění, bylo na něm, aby své pochybnosti prokázal a dokazování vedl tímto směrem; nemůže to však bez dalšího vést k závěru o odepření nároku na odpočet, pokud k plnění samotnému při splnění podmínek dle § 72 a § 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů došlo, ale může to vést k úpravě jeho výše.“*) nelze právě pro sjednaný způsob ocenění reklamního plnění (což krajský soud zdůrazňuje), tedy nikoliv „bez dalšího“, na žalovaném rozumně požadovat, aby v důsledku jednoznačného nesplnění zcela jednoznačných zákonných povinností na straně žalobce, vyčíslil hodnotu prokazatelně přijatého reklamního plnění a následně uznal tomu odpovídající odpočet DPH. Ani sám žalobce, ač se v žalobě dožadoval alespoň částečného uznání nároku na odpočet DPH, nepředestřel, jak má být oceněn nezpochybněný rozsah reklamního plnění. Naopak, jak již uvedeno, byl to právě právní zástupce žalobce, který při jednání soudu zdůrazňoval komplexnost reklamního plnění.

29. Ze všech shora uvedených důvodů dospěl krajský soud k závěru, že rozhodnutí žalovaného je přezkoumatelné, bylo vydáno v souladu se zákonem. Naproti tomu žádná z žalobních námitek nebyla důvodná. Krajský soud tedy dospěl k závěru, že žaloba nebyla důvodná a musel ji zamítnout (§ 78 odst. 7 s. ř. s.).
30. Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o ust. § 60 odst. 1 s.ř.s., když úspěšnému žalovanému žádné náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly a žalobce nebyl v soudním řízení úspěšný.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost (mimořádný opravný prostředek) ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou 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.

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.

Pardubice 6. října 2021

JUDr. Jan Dvořák v. r.
předseda senátu