



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Praze rozhodl v senátu složeném z předsedy senátu Mgr. Tomáše Kocourka, Ph.D., a soudců Mgr. Miroslava Makajeva a Mgr. Lenky Oulíkové ve věci

žalobkyně: **SUWECO CZ, s.r.o.**, IČO: 25094769,
sídlem Sestupná 153/11, Praha,

zastoupená společností **EK Partners, s.r.o.**, IČO 04599624,
sídlem Senovážné náměstí 8, Praha,

proti

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 6. 10. 2020, č. j. 38053/20/5300-22441-701296,

takto:

- I. Rozhodnutí žalovaného ze dne 6. 10. 2020, č. j. 38053/20/5300-22441-701296, se ruší a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je povinen zaplatit žalobkyni na náhradě nákladů řízení částku ve výši 15 342 Kč k rukám její zástupkyně, společnosti **EK Partners, s.r.o.**, IČO 04599624, a to do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

Odůvodnění:

Vymezení věci

1. Žalobou podle části třetí, hlavy druhé, dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“) se žalobkyně domáhá zrušení v záhlaví označeného rozhodnutí žalovaného, jímž žalovaný zamítl její odvolání a potvrdil platební výměr Finančního úřadu pro Středočeský kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 22. 10. 2018, č. j. 4599647/18/2122-50523-203510, kterým byl žalobkyni vyměřen nadměrný odpočet daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období květen 2016 ve výši 15 182 Kč (dále jen „platební výměr“) oproti žalobkyni v daňovém přiznání k DPH tvrzenému nadměrnému odpočtu ve výši 204 182 Kč. Správce daně žalobkyni neuznal nárok na odpočet DPH ve výši 189 000 Kč dle daňového dokladu vystaveného společností VESTRUM s.r.o. (dále jen „VESTRUM“).

Obsah žaloby

2. Žalobkyně uvádí, že jí žalovaný neuznal nárok na odpočet DPH z přijatého zdanitelného plnění od VESTRUM, neboť dle jeho názoru neprokázala zajištění reklamních služeb v některých případech deklarováným dodavatelem a v některých případech v deklarováném rozsahu.
3. S odkazem na rozsudky Soudního dvora Evropské unie (dále jen „Soudní dvůr“) ze dne 6. 9. 2012 ve věci *Gabor Toth*, C-324/11, a ze dne 15. 9. 2016 ve věci *Barlis 06*, C-516/14, a rozsudek Nejvyššího správního soudu (dále jen „NSS“) ze dne 26. 6. 2014, č. j. 5 Afs 65/2013-79, žalobkyně uvádí, že podmínkami pro uplatnění nároku na odpočet DPH je skutečnost, že poskytovatelem plnění je plátce DPH, plnění je poskytováno na základě daňového dokladu, kterým příjemce plnění disponuje, k plnění skutečně došlo a daňový subjekt je schopen je prokázat. Zdůraznila, že správce daně se nemůže omezit jen na přezkum samotné faktury, ale musí zohlednit dodatečné informace poskytnuté osobou povinnou k dani. Pochybnosti o správnosti, resp. pravdivosti daňového dokladu lze odstranit, resp. prokázat oprávněnost nároku jiným způsobem.
4. Žalobkyně popisuje, že spolupráce s VESTRUM probíhala na základě Smlouvy o reklamě ze dne 7. 1. 2016 (dále jen „Smlouva“). Dle Smlouvy měla VESTRUM zajistit prezentaci žalobkyně jako oficiálního partnera na všech akcích Jágr teamu a dále prezentaci žalobkyně umístěním jejího loga v hale hokejového týmu BK Mladá Boleslav, na všech basketbalových zápasech 1. ligy Mattoni NBL s televizním přímým přenosem, během Silvestrovského fotbalového derby s televizním přímým přenosem, během golfových akcí specifikovaných v dodatku ke Smlouvě a výrobu banneru a vylepení jednotlivých ploch při utkání „Hokejové legendy“.
5. Následně byl sepsán Dodatek č. 1 ke Smlouvě ze dne 1. 5. 2016 (dále jen „Dodatek“), jímž byl upraven článek Smlouvy týkající se rozsahu a doby plnění tak, že se VESTRUM zavázala zajistit prezentaci žalobkyně jako oficiálního partnera na všech akcích realizovaných v době trvání Smlouvy v rozsahu umístění:
 - reklamního banneru s logem na ochozu zimního stadionu hokejového týmu BK Mladá Boleslav s tím, že několik utkání je vysíláno přímým přenosem na ČT 4 - SPORT;
 - loga na světelných reklamních panelech okolo hřiště s tím, že několik utkání je vysíláno přímým přenosem na ČT 4 - SPORT, umístění loga na klubových tiskovinách

a prezentování na webových stránkách klubu, VIP prostorech a tabulích partnerů basketbalového týmu Orli Prostějov hrající 1. basketbalovou Mattoni NBL ligu během jara 2016;

- loga na dresech házenkářského týmu 1. HC Pardubice, hrajícího 2. ligu mužů, týmu staršího a mladšího dorostu a při účasti mládežnických klubů na 25. ročníku Handball Cupu;
 - loga na mantinelu hokejbalového hřiště týmu Hokejbal Pardubice;
 - loga na helmách hráčů dorosteneckého hokejového týmu Kobra Praha;
 - loga na sportovním úboru juniorské reprezentantky ve squashu K. F.;
 - prezentace v programu GOLF „Lázně Bohdaneč“ a „Country Golf Hodkovičky“ a na dresu vybraného hráče;
 - plošné reklamy na motorových vozidlech autoškoly Good Drivers, a to třech výcvikových vozidlech, firemním automobilu, nákladním výcvikovým vozidlem, výcvikovém autobusu a na výcvikovém vleku malém a velkém;
 - loga na světelných reklamních panelech okolo hřiště a na klubových tiskovinách, prezentování na webových stránkách klubu, VIP prostorech a tabulích partnerů basketbalového týmu Orli Prostějov hrající 1. basketbalovou ligu během podzimu a zimy 2016;
 - loga na sportovním úboru nohejbalového týmu NC Chotěboř;
 - loga na sportovním dresu při 8. etapě Cyklotour Na kole dětem 2016.
6. Žalobkyně tvrdí, že povinnost zajistit její prezentaci způsoby uvedenými pod písmeny a) až c) bodu 1 čl. II Smlouvy se vztahovala na všechny akce uvedené v bodech 1 až 7 písm. d) bodu 1 čl. II Smlouvy.
7. K reklamě na akcích Jágr teamu poukazuje na to, že předmět Smlouvy byl změněn Dodatkem, který akce Jágr teamu nezahrnuje. Závěr žalovaného, že toto plnění nebylo realizováno, nebyly k němu doloženy důkazní prostředky a nebyla za ně ve Smlouvě stanovena odměna, není proto pro posouzení uskutečnění plnění dle Smlouvy a Dodatku relevantní. Žalobkyně doložila důkazní prostředky k akcím, na kterých byla prezentována.
8. Žalobkyně v žalobě popsala důkazy, které předložila ve vztahu k dílčím reklamním plněním (reklamě umístěné na stadionu BK Mladá Boleslav, na hřišti basketbalového týmu Orli Prostějov během jara i podzimu 2016, na sportovních dresech a tiskovinách házenkářského klubu 1. HC Pardubice, na sportovním úboru K. F., na motorových vozidlech autoškoly Good Drivers, na dresech hráčů nohejbalového týmu NC Chotěboř, na mantinelu hokejbalového týmu Hokejbal Pardubice, na dresech, kšiltovkách a v programech na golfových turnajích a na dresech během 8. etapy Cyklotour Na kole dětem 2016). Žalobkyně namítá, že ve vztahu k těmto plněním předložila dostatek důkazů, které prokazují jejich uskutečnění v deklarovaném rozsahu. Žalovaný nepředložil důkazy, jimiž by vyvrátil pravdivost tvrzení žalobkyně a jí předložených důkazů. Žalovaný tak dle žalobkyně neunesl důkazní břemeno dle § 92 odst. 5 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění účinném do 31. 12. 2020 (dále jen „daňový řád“) a napadené rozhodnutí je třeba zrušit. Pokud jde o umístění loga na helmách hráčů hokejového týmu Kobra Praha, žalobkyně uvedla, že předloží důkazní prostředky v řízení před soudem.

9. Ve vztahu k reklamě na stadionu BK Mladá Boleslav žalobkyně namítá, že důkazní prostředky nebyly hodnoceny nestranně v souladu se zásadou volného hodnocení důkazů dle § 92 odst. 7 daňového řádu, neboť v Dodatku není stanoveno, že předmětem plnění jsou televizní záběry loga žalobkyně. Ve vztahu k České televizi je pouze uvedeno, že zápasy budou televizí vysílány.
10. K reklamě na zápasech basketbalového týmu Orli Prostějov žalobkyně dále namítá, že tvrzení žalovaného jsou vnitřně rozporná a napadené rozhodnutí nepřezkoumatelné, neboť žalovaný na jedné straně uvádí, že reklama fakticky proběhla, současně však odmítá uznat nárok na odpočet daně s odůvodněním, že reklama nebyla dodavatelem poskytnuta v deklarovaném rozsahu. Dle žalovaného žalobkyně neunesla důkazní břemeno, neboť plnění bylo pro VESTRUM realizováno prostřednictvím Basket Group s.r.o. (dále jen „Basket Group“), přičemž subdodavatel nedisponoval potřebnými prostředky a podmínky poskytnutí reklamy mezi ním a dodavatelem se vymykaly běžným tržním praktikám. Žalobkyně namítá, že jí nemohou být kladeny k tíži skutečnosti zjištěné ohledně spolupráce mezi VESTRUM a Basket Group.
11. K reklamě na sportovním úboru K. F. žalobkyně namítá, že v napadeném rozhodnutí chybí jednoznačná úvaha žalovaného k tomuto plnění, což způsobuje nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí.
12. Dále žalobkyně namítá, že žalovaný dospěl k závěru o neprokázání přijetí části zdanitelného plnění na golfových akcích na základě výpovědi tehdejšího jednatele společnosti VESTRUM pana P. ze září 2016, kterou však nelze ve smyslu § 93 odst. 1 daňového řádu použít jako důkaz. Výslech byl proveden na základě dožadání správcem daně daňového subjektu VESTRUM formou místního šetření a žalobkyně s ním byla seznámena až v průběhu daňové kontroly. Žalobkyně tak byla zkrácena na právu být přítomna výslechu svědka a klást mu otázky.
13. Argumentace ohledně výpovědi pana P. v roce 2016 se dle žalobkyně týká též hodnocení spolupráce s VESTRUM a předloženého Dodatku, podle něhož měla plnění dle žalobkyně probíhat. Žalovaný dovedl účelovost spolupráce a nejasnosti týkající se Dodatku z toho, že správci daně byla nejprve předložena pouze Smlouva a Dodatek až se značným časovým odstupem, přičemž pan P. se v rámci místního šetření v roce 2016 o Dodatku vůbec nezmínil. Žalobkyně poukazuje na to, že v rámci místního šetření správce daně požadoval po panu P. předložení Smlouvy a sdělení, zda se plnění dle Smlouvy realizovala, případně jaké kroky byly učiněny. Pan P. tedy vypovídal k plněním dle Smlouvy, na které byl přímo dotazován. Dodatek ke smlouvě přislíbil předložit později, jelikož jej v daný okamžik neměl u sebe. Tyto skutečnosti žalovaný vykládá účelově, a jeho závěr je tak v rozporu s protokolem o místním šetření. Žalovaný nemůže tvrdit, že se pan P. o Dodatku vůbec nezmínil, jestliže ho přislíbil dodatečně předložit. Sám žalovaný přitom uvedl, že se pan P. zmínil o Dodatku v souvislosti s upřesněním reklamy na golfových akcích.
14. Žalobkyně dále uvádí, že v praxi je obvyklé a v souladu se zásadou smluvní volnosti uzavírat méně specifické či rámcové smlouvy, které umožňují větší flexibilitu při plnění a snižují administrativní náklady spojené s uzavíráním dodatků či nových smluv při změně drobných parametrů smlouvy. Dle žalobkyně správce daně nepoužil při interpretaci právních jednání vhodných výkladových metod.
15. Žalobkyně též namítá, že žalovaný porušil zásadu volného hodnocení důkazů, neboť důkazy nehodnotil nestranně a k důkazním prostředkům přistupoval selektivně, což je dle

žalobkyně patrně z odmítnutí návrhu na výslech Ing. J. F., J. D. a R. K.. Žalovaný porušil povinnost dle § 92 odst. 2 daňového řádu postupovat tak, aby byly skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně zjištěny co nejúplněji. S odkazy na judikaturu NSS žalobkyně poukazuje na zákaz libovůle při vedení důkazního řízení. Dále namítá, že s ohledem na čtyřletý časový odstup nemůže být požadavek na detailnost prokázání plnění „bezbrhý“. K tomu poukazuje na nálezy Ústavního soudu ze dne 20. 8. 2014, sp. zn. I. ÚS 173/13, rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 7. 6. 2018, č. j. 8 Af 5/2015-82, a rozsudky NSS ze dne 16. 1. 2020, č. j. 8 Afs 223/2018-34, č. 3976/2020 Sb. NSS, a ze dne 26. 10. 2007, č. j. 8 Afs 112/2006-53.

16. Dále žalobkyně ve vztahu k platbám v hotovosti odkazuje na své odvolání proti platebnímu výměru.

Vyjádření žalovaného

17. Žalovaný s žalobou nesouhlasí a navrhuje ji jako nedůvodnou zamítnout. Konstatuje, že jelikož byl žalobkyní předložený daňový doklad vzhledem ke způsobu stanovení fakturované ceny navázán na celkový objem plnění dle Smlouvy včetně Dodatku, nebylo zřejmé, za kterou konkrétní reklamu a v jaké ceně byl daňový doklad vystaven. Správce daně proto musel posuzovat uskutečnění veškerých dílčích přijatých zdanitelných plnění podle Smlouvy a Dodatku jako celku. Žalovaný se přesto zabýval i jednotlivými dílčími zdanitelnými plněními. K reklamě na akcích Jágr teamu v napadeném rozhodnutí uvedl, že dle sdělení pana P. nebylo toto plnění realizováno, žalobkyní nebyly předloženy žádné důkazy, za tato plnění nebyla stanovena ve Smlouvě žádná odměna a nebyla ani předmětem Dodatku. Tento názor má oporu v provedeném dokazování.
18. Ve vztahu k reklamě na stadionu BK Mladá Boleslav žalovaný uvedl, že z rozsahu reklamy dle Smlouvy i Dodatku vyplývá, že reklama měla být zobrazována v televizním vysílání. Žalobkyně sice tvrdí, že v Dodatku nebylo stanoveno, že předmětem Smlouvy jsou televizní záběry loga žalobkyně, nicméně v takovém případě není žalovanému zřejmé, z jakého důvodu bylo v Dodatku zdůrazněno, že jsou utkání vysílána přenosem ČT4 – Sport. Jak žalovaný uvedl v bodě 65 napadeného rozhodnutí, televizní reklama spočívá v opakovaných záběrech na logo prezentované společnosti. Dle předložených nahrávek nebyla deklarovaná reklama zjištěna. Fotografie reportéra České televize dle žalovaného neprokazuje uskutečnění reklamy v deklarovaném rozsahu, tj. zobrazení reklamy při televizním vysílání. Z předložených důkazních prostředků vyplynulo, že reklama na zimním stadionu sice proběhla, nicméně nebylo prokázáno, že proběhla v rozsahu dle Smlouvy a Dodatku, neboť nebylo prokázáno, že by byla zobrazena při televizním vysílání.
19. Podle žalovaného z provedených důkazů plyne, že reklama na basketbalových zápasech týmu Orli Prostějov fakticky proběhla, nebylo však prokázáno, že byla zajištěna deklarovaným dodavatelem a v deklarovaném rozsahu. Správce daně bylo zjištěno, že reklama měla být ve skutečnosti zajištěna subdodavatelem Basket Group, přičemž smlouva s Basket Group předložená panem P. byla uzavřena pouze na dobu určitou do 31. 5. 2016, nezahrnovala tedy podzimní část ligy, a nebyly v ní označeny prezentované subjekty. Ing. P. F., jednatel Basket Group, potvrdil spolupráci se společností VESTRUM při realizaci reklamy žalobkyně, avšak pouze na základě jediné smlouvy o provedení reklamy a propagace ze dne 2. 1. 2016 za cenu 140 000 Kč bez DPH, tedy smlouvy odlišné co do data uzavření, předmětu plnění i ceny od smluv předložených panem P.. Dle smlouvy

předložené Ing. F. se navíc koeficient podílu přijatých a uskutečněných plnění za poskytnutou reklamu u společnosti VESTRUM vymykal běžným tržním praktikám. Žalovaný uvedenou skutečnost nepříčítal k tíži žalobkyně a nepožadoval po žalobkyni, aby prokazovala skutečnosti týkající se spolupráce VESTRUM a Basket Group, tj. okolnosti, které byly mimo sféru jejího vlivu. Žalovaný rovněž nespatřuje vnitřní rozpory či nepřezkoumatelnost v názoru, že má za prokázané, že reklama fakticky proběhla, nicméně na základě ujednání mezi dodavatelem a subdodavatelem nemá za prokázané, že byla zajištěna deklarováním dodavatelem a v deklarováném rozsahu. Pro prokázání nároku na odpočet daně musí daňový subjekt prokázat nejen to, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo, ale že k němu došlo v deklarováném rozsahu a že plnění poskytl plátcem deklarováný na daňovém dokladu. Žalovaný nesouhlasí s názorem žalobkyně, že by v napadeném rozhodnutí absentovala úvaha, zda plnění dle bodu 6 Dodatku bylo poskytnuto v deklarováném rozsahu. Žalovaný v napadeném rozhodnutí uvedl, že žalobkyně předložila fotografie reprezentantky v dresu se svým logem a seznam turnajů, kterých se účastnila. Poukázal na to, že z nahrávek označených „Belgian Junior Open 2016“ a „Nordic Junior Open 2016“ je zřejmé, že byly pořízeny na totožném kurtu, ač se mělo jednat o různé akce, přičemž z videí nelze dovodit místní ani časový údaj ani věcnou souvislost s deklarovávanými akcemi. Z toho je dle názoru žalovaného zřejmé, že hodnotil předložené důkazní prostředky, jakož i jeho správní úvaha. Napadené rozhodnutí obsahuje hodnocení důkazních prostředků včetně výpovědi K. F. a jednoznačný závěr o tom, že nebylo prokázano, že reklama byla dodána společností VESTRUM.

20. Žalovaný se neztotožňuje s názorem žalobkyně, že by protokol o místním šetření ze dne 30. 9. 2016, včetně vyjádření pana P. ohledně golfu, byl jako důkaz použit v rozporu se zákonem. Tento protokol obdržel správce daně v rámci odpovědi na dožádání. Podle žalovaného se nejednalo o tzv. zastřený výslech svědka. Jak vyplývá z rozsudku NSS ze dne 3. 4. 2014, č. j. 9 Afs 95/2012-37, je-li u místních šetření pramenem získaného důkazu listina či jiná věc, ke které správce daně dostal od třetí osoby pouze určité vysvětlení, jedná se o zákonný důkazní prostředek. Je-li pramenem důkazu vysvětlení samé, bude mít vysvětlení charakter svědecké výpovědi. Jak vyplývá z otázky č. 4 protokolu ze dne 30. 9. 2016, správce daně po panu P. požadoval předložení Smlouvy. Právě v souvislosti s předloženou Smlouvou podal pan P. v rámci otázky č. 5 vysvětlení týkající se golfu. Protokol o místním šetření je tak důkazním prostředkem, který byl získán v souladu se zákonem. V daňovém řízení žalobkyně proti použití protokolu nijak nebrojila. Ačkoli žalobkyně výslech pana P. nenavrhl, správce daně jej přesto provedl, zmocněnec žalobkyně se jej účastnil a položil mu otázku. Žalobkyně tedy realizovala svoje právo být výslechu svědka přítomna a klást mu otázky. Žalobkyně měla možnost svědka konfrontovat s tvrzeními uvedeným v rámci protokolu o místním šetření ze dne 30. 9. 2016, což však neučinila. Námitku žalobkyně, že místní šetření bylo skrytým výslechem svědka a žalobkyni bylo upřeno právo dle § 96 odst. 5 daňového řádu, kterou žalobkyně uplatnila až v řízení před soudem, považuje žalovaný za účelovou.
21. Žalovaný v bodě 35 napadeného rozhodnutí správně uvedl, že pan P. Dodatek, který měl být uzavřen 5 měsíců před místním šetřením, nikterak nerefletoval a zmínil se pouze o dodatku v souvislosti s reklamou na golfových akcích, přičemž ani ten později nepředložil. V předložení Dodatku dne 12. 2. 2018, tj. se značným časovým odstupem od předložení Smlouvy, poté co pan P. jeho existenci při místním šetření nerefletoval a žalobkyni již bylo známo, že probíhá kontrola na DPH u společnosti VESTRUM, lze dle žalovaného spatřovat jistou účelovost jednání žalobkyně, a to i s ohledem na to, že žalobkyně jiné

smlouvy předložila dne 30. 8. 2016 včetně dodatku. Žalovaný současně poukázal na to, že z bodů 41 až 54 napadeného rozhodnutí vyplývá, že žalovaný posoudil všechna dílčí přijatá plnění i na základě Dodatku, a námitka žalobkyně tedy není důvodná.

22. K námitce týkající se unesení důkazního břemene žalovaný uvádí, že správce daně není povinen prokázat, že se obchodní transakce neuskutečnila tak, jak to tvrdí daňový subjekt. Aby správce daně unesl své důkazní břemeno, je povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují vážné a důvodné pochyby. Jestliže své důkazní břemeno ve vztahu k důvodnosti pochyb o tvrzení daňového subjektu unese, dochází k přenesení důkazního břemene zpět na daňový subjekt a je na něm, aby pochybnosti správce daně vyvrátil. Žalovaný má za to, že správce daně prokázal, že o souladu se skutečností existují vážné a důvodné pochyby, a na žalobkyni tak bylo přeneseno důkazní břemeno. Žalobkyně konkrétně neuvedla, jakým způsobem měl správce daně porušit § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu.
23. K reklamě na helmách hráčů klubu Kobra Praha žalovaný uvádí, že na prokazování rozsahu tohoto reklamního plnění žalobkyně v daňovém řízení zcela rezignovala a žádné důkazní prostředky nedodala, přestože nárok na odpočet daně nárokovala z jednoho celistvého plnění tvořeného dílčími plněními bez kalkulace ceny na jednotlivé položky. Z ustálené judikatury NSS plyne, že pokud žalobkyně zůstala při dokazování před správním orgánem pasivní, nemůže těžiště dokazování přenášet do řízení před soudem. Pokud jde o platby v hotovosti, žalovaný odkázal na body 57 a 99 napadeného rozhodnutí, v nichž se s touto odvolací námitkou vypořádal. Žalobkyně v žalobě s vypořádáním námitky nikterak nepolemizuje.
24. Pokud jde o odmítnutí návrhu na provedení výslechu svědků, k návrhu na provedení výslechu svědka J. D., předsedy klubu 1. HC Pardubice, se žalovaný vyjádřil v bodě 81 napadeného rozhodnutí. V čestném prohlášení ze dne 21. 11. 2018, které žalobkyně předložila, pan D. osvědčil propagaci žalobkyně na dresech hráčů v letech 2016 a 2017. Z toho dle žalovaného vyplývá, že smlouva o reklamě byla uzavřena právě s žalobkyní na roky 2016 a 2017, nikoliv se společností VESTRUM, která měla reklamu fyzicky zabezpečit pouze pro rok 2016. Pan D. tedy jakožto předseda klubu osvědčil zcela jiný rozsah reklamy, než jaký tvrdila žalobkyně. Navržený výslech pana D. žalovaný považoval za nadbytečný, neboť z dosavadního řízení nevyplývalo, že by mohl mít informace o tom, kdo reklamu žalobkyni zprostředkoval. K navrženému výslechu Ing. J. F., otce K. F., žalovaný uvedl, že zajišťoval pro dceru reklamu žalobkyně. Jednal o poskytnutí sponzoringu právě s žalobkyní, a nikoliv se společností VESTRUM, která měla pro žalobkyni reklamu realizovat. Podle žalovaného tak navržený výslech svědka nebyl s to ověřit nebo vyvrátit ověřovanou skutečnost.
25. Pokud jde o navržený výslech jednoho z jednatelů Good Driver R. K., podle žalovaného je zřejmé, že reklama na vozidlech autoškoly nemohla být poskytnuta v plném rozsahu, neboť v původní Smlouvě nebyla zahrnuta a dle Dodatku měla být realizována celoročně. Pan P. žalobkyni až se zpožděním sdělil, že veškeré akce dle Smlouvy nemohou být realizovány, a až následně došlo k zahrnutí této reklamy do předmětu plnění. Pokud by byla realizována celoročně, nebyl důvod, proč by neměla být již ve Smlouvě, zejména za situace, kdy pan P. byl v době uzavření Smlouvy i Dodatku jediným jednatelem společnosti Good Driver, na jejíchž vozidlech měla být reklama umístěna. Z toho vyplývá, že svědeckou výpovědí R. K. nemohly být rozpory zjištěné v rámci daňového řízení odstraněny.

26. K tomu žalovaný doplnil, že i kdyby bylo svědeckými výpověďmi prokázáno přijetí jednotlivých dílčích zdanitelných plnění, nebyly by svědecké výpovědi způsobilé prokázat přijetí zdanitelného plnění v celém rozsahu tak, jak bylo ujednáno ve Smlouvě a Dodatku, protože žalobkyně např. k reklamě na helmách hráčů Kobra Praha a dále k akcím „Hokejové legendy“ a „Silvestrovské derby“, které se neuskutečnily, nepředložila žádné důkazní prostředky, přestože nárok na odpočet uplatnila z jednoho celistvého plnění tvořeného dílčími plněními bez kalkulace ceny na jednotlivé položky.
27. K poukazu žalobkyně na metody výkladu Smlouvy a Dodatku žalovaný konstatoval, že správce daně ani žalovaný nerozporovali platnost Smlouvy, ale skutečnost, že na jejím základě nebylo možno beze zbytku určit, co bylo žalobkyni dodáno, v jakém rozsahu a kým. Pokud žalobkyně v žalobě naznačuje, že se mělo jednat o rámcovou smlouvu, pak to znamená, že měly být následně uzavírány jednotlivé číslované dodatky na konkrétní předmět plnění, ovšem takové dodatky specifikující jednotlivá plnění žalobkyně nepředložila.
28. K námitce, že se čtyřletým odstupem nelze prokázat všechny detaily předmětných plnění a že důkazní břemeno žalobkyně není bezbřehé, žalovaný uvádí, že Smlouva byla podepsána dne 7. 1. 2016 a postup k odstranění pochybností byl zahájen záhy po podání daňového přiznání k DPH za předmětné zdaňovací období dne 18. 7. 2016. Nelze tak žalobkyni přisvědčit, že by prokazovala skutečnosti s odstupem čtyř let. Žalobkyně byla vyzvána pouze k prokázání skutečností, které tvrdila v daňovém přiznání. Žalobkyně neprokázala, že předmětné zdanitelné plnění bylo uskutečněno v deklarovaném rozsahu.

Replika žalobkyně

29. V replice k vyjádření žalovaného žalobkyně ve vztahu k odmítnutí provedení výsledku pana J. D. uvedla, že jeho čestné prohlášení osvědčovalo rozsah poskytnuté reklamní služby, která byla poskytnuta v souladu s Dodatkem. Rozsah plnění dle Dodatku spočíval v umístění loga na dresech. Pan D. osvědčil, že hráči „*používali na sportovních utkáních dresy, na kterých proběhla propagace firem, mj. logo společnosti SUWECO, viz přiložená fotografie*“. Žalobkyni není zřejmé, z čeho žalovaný dovozuje, že smlouva nebyla uzavřena se společností VESTRUM a že by byl výsledek tohoto svědka nadbytečný vzhledem k postavení předsedy klubu. Čestné prohlášení nebylo důkazním prostředkem k prokázání vztahu mezi VESTRUM a žalobkyní, ale k rozsahu plnění. Proto žalobkyně navrhla provedení výpovědi, která by případné pochybnosti rozptýlila. Podle názoru žalobkyně žalovaný přistupuje k výběru důkazních prostředků selektivně a v rozporu s judikaturou NSS předjímá výsledek provedení dokazování. Žalobkyně nesouhlasí s žalovaným ani v tom, že by výpovědi Ing. J. F. a R. K. neměly potenciál odstranit pochybnosti či vzniklé rozpory. Pokud žalovaný ve vyjádření k žalobě uvedl, že žalobkyně k akcím „Hokejové legendy“ a „Silvestrovské derby“, které se vůbec neuskutečnily, nepředložila žádné důkazní prostředky, přestože nárok na odpočet daně nárokovala z jednoho celistvého plnění tvořeného dílčími plněními bez kalkulace ceny na jednotlivé položky, žalobkyně namítá, že tyto akce nebyly předmětem Dodatku, a tudíž neměla důvod k nim předkládat důkazní prostředky. Vyjádření žalovaného je zmatečné a vyvolává dojem, že žalovaný bez dalšího převzal závěry správce daně uvedené ve zprávě o daňové kontrole, aniž důkazy hodnotil.

Podmínky řízení a rozsah soudního přezkumu

30. Soud ověřil, že žaloba byla podána včas, po vyčerpání řádných opravných prostředků, osobou k tomu oprávněnou a splňuje všechny formální náležitosti na ni kladené. Jde tedy o žalobu věcně projednatelnou. Soud při přezkumu žalobou napadeného rozhodnutí vycházel ze skutkového a právního stavu, který zde byl v době jeho vydání (§ 75 odst. 1 s. ř. s.), přičemž ho přezkoumal v mezích uplatněných žalobních bodů, jimiž je vázán (§ 75 odst. 2 věta první s. ř. s.).

Podstatný obsah daňového spisu

31. Žalobkyně podala dne 27. 6. 2016 daňové přiznání k DPH za zdaňovací období květen 2016, v němž vykázala nadměrný odpočet ve výši 204 182 Kč.
32. Žalobkyně byla dne 18. 7. 2016 s ohledem na podstatnou změnu v daňové povinnosti oproti předchozím měsícům vyzvána k odstranění pochybností a k prokázání nároku na odpočet daně z přijatých tvrzených zdanitelných plnění.
33. Žalobkyně při místním šetření dne 23. 8. 2016 předložila daňový doklad č. 2016/1032 vystavený dne 3. 5. 2016 se stejným datem zdanitelného plnění a datem splatnosti dne 18. 5. 2016, jímž VESTRUM jako dodavatel vyúčtoval žalobkyni jako odběrateli za propagaci společnosti na základě smlouvy částku 1 089 000 Kč (základ daně 900 000 Kč a 21 % DPH 189 000 Kč). Správcem daně byla pořízena fotokopie Smlouvy.
34. Správce daně zjistil, že u společnosti VESTRUM byl zahájen postup k odstranění pochybností za první čtvrtletí roku 2016 a daňová kontrola DPH za zdaňovací období druhého čtvrtletí 2016.
35. Dne 18. 10. 2016 byla u žalobkyně zahájena daňová kontrola DPH za zdaňovací období květen 2016. Správce daně vyzval žalobkyni, aby mimo jiné předložila veškeré důkazní prostředky za účelem prokázání, že nárok na odpočet daně z faktury přijaté od VESTRUM evidované pod číslem 2016050146, tj. z daňového dokladu č. 2016/1032, byl uplatněn v souladu s § 72 a § 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném do 28. 7. 2016 (dále jen „ZDPH“). Byla mimo jiné vyzvána, aby uvedla, na jakých akcích a kdy propagace proběhla a jak ověřovala její faktické uskutečnění.
36. Správce daně obdržel dne 26. 10. 2016 odpověď na dožádání od správce daně daňového subjektu VESTRUM. Z něj vyplývá, že u VESTRUM byla dne 30. 9. 2016 zahájena daňová kontrola DPH za zdaňovací období prvního a druhého čtvrtletí roku 2016. Během místního šetření dne 30. 9. 2016 J. P. jakožto jednatel této společnosti odpovídal mimo jiné na dotazy položené správcem daně v rámci dožádání. Potvrdil vystavení faktury č. 2016/1032, kterou též předložil. Uvedl, že byla uhrazena v hotovosti, k čemuž doložil pět pokladních příjmových dokladů. K výzvě dále předložil Smlouvu a tři snímky z basketbalové haly v Prostějově. K dotazu, jaké kroky byly pro uskutečnění reklamních služeb uskutečněny a zda již proběhla prezentace na některé z akcí uvedených ve Smlouvě, uvedl, že reklama na hokeji BK Mladá Boleslav Tip Sport extraliga jaro 2016 se uskutečnila, stejně jako akce basket – jaro, podzim se realizuje. Silvestrovské derby proběhlo před podpisem Smlouvy v roce 2015. K výrobě baneru předložil fakturu č. 2016015 vystavenou R. V. na výrobu reklamních spotů s tím, že šlo o počítačovou grafiku. Akce Hokejové legendy se teprve připravuje. Golf je v přípravě, konkrétní výstup není, byly vytipovány Lázně Bohdaneč a Kunětická Hora, zatím není jasné, jakým způsobem bude reklama provedena, záleží na dohodě. K výzvě k předložení dodatku týkajícího se golfu uvedl, že

ho nemá u sebe a dodá ho dodatečně. K dotazu ohledně Jágr teamu uvedl, že s ním VESTRUM nejednala. Dále předložil smlouvu o realizaci reklamy uzavřenou mezi VESTRUM jako objednatelem a BK Mladá Boleslav jako obstaravatelem a smlouvu o spolupráci mezi Basket Group jako objednatelem a VESTRUM jako poskytovatelem.

37. Předložená Smlouva mezi VESTRUM jako poskytovatelem a žalobkyní jako objednatelem byla uzavřena na dobu určitou do 31. 12. 2016. VESTRUM se zavázala vynaložit úsilí k poskytnutí reklamních a souvisejících služeb v rozsahu a za podmínek dle Smlouvy. Rozsah reklamy a doba plnění jsou specifikovány v čl. II Smlouvy. Podle něj se VESTRUM zavázala zajistit prezentaci žalobkyně jako oficiálního partnera na všech akcích Jágr teamu realizovaných za trvání Smlouvy v rozsahu uvedení loga na všech akcích, prezentace na všech tiskových konferencích před akcemi Jágr teamu s tím, že z jednotlivých akcí bude dodána fotodokumentace, zajištění vstupenek pro osobní účast zástupců objednatele či jeho hostů, včetně doprovodných VIP akcí a služeb, v počtu minimálně 2 kusů. Dále se zavázala zajistit prezentaci objednatele na akci hokejového klubu BK Mladá Boleslav – Tipsport extraliga umístěním loga v hale s prezentací v TV a výrobu reklamy; akci Basket 1. liga Mattoni NBL – jaro a akci Basket 1. liga Mattoni NBL – podzim prezentací společnosti během všech utkání s přímým přenosem v TV, na Silvestrovském derby ve fotbale s přímým přenosem v ČT, na utkání „Hokejové legendy“ v prosinci 2016, na akci golf s bližšími specifikacemi dle dodatku a výrobu banneru a vylepení ploch. Odměna za zajištění reklamy dle Smlouvy byla ujednána v částce 10 200 000 Kč bez DPH. Podle čl. II odst. 2 Smlouvy byla cena tvořena z částky 500 000 Kč za akci BK Mladá Boleslav, z částky 3 000 000 Kč za akci Basket 1. liga Mattoni NBL – jaro, z částky 200 000 Kč za Silvestrovské derby, z částky 3 000 000 Kč za akci Basket 1. liga Mattoni NBL – podzim, z částky 100 000 Kč za výrobu banneru a vylepení ploch, z částky 2 000 000 Kč za Hokejové legendy a z částky 1 400 000 Kč za golf. Smluvní strany ujednaly, že cena je splatná po částech v částce 900 000 Kč + DPH v lichých měsících a v částce 800 000 Kč + DPH v sudých měsících.
38. Součástí daňového spisu je i smlouva o realizaci reklamy ze dne 20. 12. 2015 uzavřená mezi VESTRUM jako objednatelem a BK Mladá Boleslav jako obstaravatelem na dobu určitou od 20. 12. 2015 do 30. 4. 2016, jíž se BK Mladá Boleslav zavázala zajistit pro klienty objednatele, mj. žalobkyni, realizaci reklam umístěním reklamních zařízení, případně jejich zboží nebo služeb v prostorách zimního stadionu v Mladé Boleslavi a na výstroji hráčů při všech sportovních akcích zajišťovaných obstaravatelem v souvislosti se sportovní činností hokejového klubu. Úplata byla sjednána ve výši celkem 75 000 Kč bez DPH, z toho částka za reklamu pro žalobkyni činila 20 000 Kč. Za BK Mladá Boleslav smlouvu uzavřel místopředseda představenstva Mgr. J. T.. Součástí spisu je též protokol o převzetí loga žalobkyně obstaravatelem.
39. Daňový spis obsahuje i smlouvu o spolupráci uzavřenou dne 21. 12. 2015 mezi Basket Group jako objednatelem a VESTRUM jako poskytovatelem na dobu určitou do 31. 5. 2016, jíž se poskytovatel zavázal vynaložit úsilí k poskytnutí reklamních a souvisejících služeb objednateli v rozsahu a za podmínek dle smlouvy. Poskytovatel se dle čl. II odst. 1 na akci „basket“ 1. liga KOOPERATIVA NBL 2016 zavázal k zajištění programu během přestávek, reklamních předmětů s logem objednatele, cateringu do VIP prostor, výroby bannerů a samolepek dle zadání objednatele, ozvučení haly a moderátora, billboardů, hostesek na utkání, autobusové dopravy na venkovní utkání, inzerce v regionálním tisku, plošné reklamy při domácích utkáních na LED reklamních panelech a prezentaci ARIETE

Prostějov. Poskytovateli dle čl. III smlouvy náležela odměna ve výši 4 416 000 Kč + 21 % DPH.

40. Součástí spisu jsou i příjmové doklady, jimiž VESTRUM potvrzuje, že od žalobkyně za fakturu č. 2016/1032 přijala částky 250 000 Kč dne 3. 5. 2016, 6. 5. 2016, 10. 5. 2016 a 13. 5. 2016, a dne 18. 5. 2016 částku 89 000 Kč.
41. Žalobkyně se vyjádřila dne 9. 11. 2016. K obchodnímu vztahu se společností VESTRUM uvedla, že žalobkyně má s VESTRUM uzavřenu Smlouvu, kterou předložila při místním šetření. Společnosti VESTRUM předala firemní logo. VESTRUM pro žalobkyni zajišťuje reklamu na jednotlivých akcích uvedených ve Smlouvě. Zajišťuje tedy zhotovení a uveřejnění firemního loga na reklamních bannerech, reklamních panelech a světelnou reklamu na mantinelech hřiště na všech domácích sportovních utkáních. Upřesnila, že pokud byly zápasy přenášeny Českou televizí, tak propagace probíhá i televizním přenosem. Reklama již proběhla na těchto akcích: Utkání hokejové TIPSPORT Extraligy 2015-2016, na všech domácích zápasech týmu BK Mladá Boleslav včetně čtvrtfinále a semifinále ve dnech 4. a 5. 4. 2016 s týmem HC Bílí Tygři Liberec přenášených TV; Basketbalová 1. liga Kooperativa NBL – na všech domácích zápasech basketbalového týmu Orli ARIETE Prostějov v základní části a utkání semifinále a zápasu o 3. místo ve dnech 2. 5. 2016 a 17. 5. 2016 vysílaných v televizi. K tomu žalobkyně poukázala na dva internetové odkazy České televize obsahující basketbalová utkání a na web týmu BK Mladá Boleslav. Žalobkyně uzavřela, že faktura byla zaplacená v hotovosti, což plyne z pokladních knih a výběrů z bankovního účtu.
42. Dle úředního záznamu ze dne 21. 12. 2016 byl na prvním odkazu na webové stránky České televize basketbalový zápas 1. ligy Kooperativa NBL ze dne 17. 5. 2016, reklamní nápis žalobkyně na mantinelu byl správcem daně zjištěn v čase 42:41, jedná se o vteřinové prokliknutí. Na druhém odkazu byl basketbalový zápas 1. ligy Kooperativa NBL ze dne 2. 5. 2016, reklamní nápis žalobkyně na mantinelu byl zjištěn správcem daně v minutách 53:03 až 53:07, 69:58 až 70:02 a 103:09 až 103:15. Ve fotogalerii na webovém odkazu www.bkboleslav.cz ze zápasů 4. 4. a 5. 4. 2016 nebyl na žádné z fotografií reklamní nápis žalobkyně zjištěn.
43. V odpovědi na dožádání týkajícího se daňového subjektu Basket Group Finanční úřad pro Olomoucký kraj uvedl, že byl dne 5. 6. 2017 sepsán protokol o ústním jednání s jednatelem Basket Group Ing. P. F.. Ten při jednání předložil smlouvu o provedení reklamy a propagace ze dne 2. 1. 2016 včetně přílohy. Dle jeho sdělení se jedná o jedinou smlouvu uzavřenou mezi Basket Group a VESTRUM. Podle této smlouvy měla být zajištěna reklamní služba pro žalobkyni. Ing. P. F. do protokolu uvedl, že od VESTRUM evidují zatím pouze jednu fakturu na částku 169 400 Kč vč. DPH. K dotazu, jak probíhala prezentace žalobkyně na zápasech basketbalového týmu 1. liga Mattoni NBL na jaře a na podzim 2016, uvedl, že probíhala na základě objednávky VESTRUM v souladu se smlouvou. Reklama byla realizována na LED panelech a plakátech podle podkladů od VESTRUM. Do playlistů na LED panely je zadával externí pracovník. Na dotazy správce daně, zda byla reklama pro žalobkyni zajištěna pouze na základě jediné smlouvy a zda byla taková smlouva uzavřena na dobu určitou do 31. 5. 2016, přičemž prezentace zahrnovala reklamu na basketbalových zápasech, Ing. P. F. odpověděl: „*Ano, jen na základě mnou předložené smlouvy.*“ Úhradu od VESTRUM obdrželi v hotovosti.

44. Smlouva o provedení reklamy a propagace ze dne 2. 1. 2016 byla mezi Basket Group jako zhotovitelem a VESTRUM jako objednatelem uzavřena na dobu určitou do 31. 12. 2016. Zhotovitel se smlouvou zavázal pronajmout objednateli reklamní plochy a provádět reklamu až sedmi partnerů objednatele při domácích basketbalových utkáních týmu Ariete Prostějov v Kooperativa NBL v roce 2016. Za pronájem reklamních ploch a provedení reklamy byla sjednána cena ve výši 140 000 Kč + DPH. V příloze č. 1 k této smlouvě, která byla dle čl. V odst. 3 smlouvy její nedílnou součástí, bylo stanoveno, že plošná reklama v hale při domácích utkáních týmu Ariete Prostějov bude pro každého partnera promítnuta na LED reklamních panelech minimálně čtyřikrát spotem trvajícím pět sekund.
45. Během ústního jednání dne 20. 6. 2017 Ing. P. F. uvedl, že zpracování loga na LED panely proběhlo již dříve, neboť žalobkyni prezentovali i v roce 2015. Součástí daňového spisu je CD s fotodokumentací předloženou Basket Group při jednání dne 20. 6. 2017.
46. Součástí daňového spisu je zpráva o daňové kontrole DPH za zdaňovací období 1. a 2. čtvrtletí 2016 společnosti VESTRUM. Správce daně VESTRUM neuznal uskutečněná zdanitelná plnění z vystavených faktur za reklamu mimo jiné dle Smlouvy s žalobkyní za první a druhé čtvrtletí 2016, včetně plnění dle faktury č. 2016/1023. Daň uvedenou na vystaveném daňovém dokladu byla VESTRUM povinna zaplatit dle § 108 odst. 1 písm. j) ZDPH. Správce daně konstatoval, že dle předložených fotografií je zřejmé, že reklama týkající se zviditelnění některých subjektů proběhla, nicméně na základě shromážděných důkazních prostředků, vyhledávací činností a průzkumem běžných tržních praktik dospěl správce daně VESTRUM k závěru, že celý obchodní vztah týkající se reklamních služeb mohl být vytvořen za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty. Koeficient podílu uskutečněných a přijatých plnění za zprostředkování reklamy vykázaného společností VESTRUM se vymykal běžným tržním praktikám. Jednateli VESTRUM nepřišlo zvláštní, že většina deklarovaných obchodních transakcí se odehrává u paní Stránské v Lazarské ulici na Praze 1, přes kterou měl získat kontakt na Basket Group a která obchodní činnost zprostředkovala. VESTRUM předložila celkem tři smlouvy s Basket Group, a to kromě výše uvedené smlouvy o spolupráci, v níž figuruje VESTRUM jakožto poskytovatel, další smlouvu o spolupráci z téhož dne, v níž vystupuje VESTRUM jakožto odběratel a Basket Group se zavazuje poskytnout reklamní a související služby na akcích „basket“ za cenu 3 000 000 Kč plus DPH, a dále smlouvu o zprostředkování ze dne 1. 12. 2021, v níž se žalobkyně zavázala zprostředkovat pro Basket Group uzavření smlouvy o reklamě s J. Š. ve výši 7 000 000 Kč plus DPH, za což měl zájemce zaplatit provizi ve výši 1 625 000 Kč plus DPH. Správce daně VESTRUM shrnul, že dle těchto smluv VESTRUM poskytuje Basket Group zprostředkování služby za 1,6 milionu Kč a služby za 4,4 miliony Kč (subdod. reklamy pro pana Š.) a Basket Group dodává žalobkyni služby za 3 000 000 Kč jako součást konečné zakázky, kterou si sama objednala od VESTRUM, přičemž Basket Group to celé prodá panu Štikovi za 7 mil. Jednatel VESTRUM uvedl, že pana Š. nikdy neviděl, jednal vždy s panem F. za Basket Group. Provize za zprostředkování nebyla vyfakturována. Ke smlouvě se vztahují vydané faktury VESTRUM v celkové výši 7 551 610 Kč. Dle zprávy o daňové kontrole jednatel VESTRUM uvedl, že „peníze šly od pana Š. z Ariete (cca 7 mil.) a na základě těchto dvou smluv o spolupráci přišlo na náš účet cca 4 400 000 Kč a my vrátili cca 3 000 000 Kč Basketu.“

47. Během místního šetření dne 12. 2. 2018 tehdejší zmocněnkyně žalobkyně uvedla, že spolupráce se společností VESTRUM započala v lednu 2016. Žalobkyně byla společností VESTRUM kontaktována za účelem nabídky reklamních služeb v roce 2016. Služby měly být poskytnuty dle Smlouvy, kterou předložila VESTRUM. Všechny body Smlouvy žalobkyně odsouhlasila. Během následujících dvou měsíců pan P. sdělil, že některé reklamní akce nemohou být realizovány a místo nich byly navrženy a poskytnuty jiné služby. Podle Smlouvy nebyly realizovány některé akce (ve Smlouvě pod body 3, 6 a 7). Místo toho byl dne 1. 5. 2016 sjednán Dodatek, v němž jsou uvedeny jiné akce, na kterých reklama proběhla. Závěrem správci daně předložila fotodokumentaci a dresy s logem žalobkyně pro akce pod body 3, 6, 10 a 11 Dodatku. Dle sdělení zmocněnkyně byly pro akci golf – Lázně Bohdaneč zajištěny dresy a čepice, ale akce se nerealizovala.
48. Dodatkem se VESTRUM jako poskytovatel zavázal pro žalobkyni jako objednatele zajistit prezentaci žalobkyně jako oficiálního partnera na všech akcích realizovaných v době trvání smlouvy v rozsahu:
- a) BK Mladá Boleslav – extraligový hokejový klub:
 - reklamní banner s logem společnosti na ochozu zimního stadionu s tím, že několik utkání je ročně vysíláno přímým přenosem na ČT4 – Sport;
 - b) Basket 1. liga Ariete Orli Prostějov „Jaro 2016“ – NBL:
 - umístění loga společnosti na ledboardech (světelné reklamní panely) okolo hřiště s tím, že několik utkání je ročně vysíláno přímým přenosem na ČT4 – Sport,
 - umístění loga na všech klubových tiskovinách (plakáty, zápasové programy),
 - prezentování na webových stránkách klubu, VIP prostorech a tabulích partnerů;
 - c) Házená liga: 1. HC Pardubice – házená muži 2. liga, starší a mladší dorost a účast mládežnických klubů házené na 25. ročníku Prague Handball Cupu:
 - umístěním loga na dresech;
 - d) Hokejbal Pardubice – 1. liga muži:
 - umístěním loga na mantinelu hokejbalového hřiště;
 - e) KOBRA Praha – lední hokej žákovská liga dorost:
 - umístěním loga na helmách hráčů;
 - f) K. F. – juniorská reprezentantka ve squashi:
 - umístěním loga na sportovním úboru;
 - g) Golf „Lázně Bohdaneč“, „Country Golf Hodkovičky“:
 - prezentace v programu a na dresech vybraného hráče;
 - h) Plošná reklama na motorových vozidlech autoškoly Good Drivers:
 - 3x výcvikové vozidlo,
 - 1x firemní automobil,
 - 1 nákladní výcvikové vozidlo,
 - 1x výcvikový autobus,

- 1x výcvikový vlek malý,
 - 1x výcvikový vlek velký;
- i) Basket 1. liga NBL Kooperativa basketbalový klub Orli Prostějov „podzim, zima 2016“ :
- umístění loga společnosti na ledboardech (světelné reklamní panely) okolo hřiště s tím, že několik utkání je ročně vysíláno přímým přenosem na ČT4 – Sport,
 - umístění loga na všech klubových tiskovinách (plakáty, zápasové programy),
 - prezentování na webových stránkách klubu, VIP prostorech a tabulích partnerů;
- j) Nohejbal NC Chotěboř:
- umístěním loga na sportovním úboru;
- k) Cyklistika – Cyklotour Na kole dětem 2016 – 8. etapa:
- umístěním loga na sportovním dresu;
49. Podle čl. III odst. 1 Dodatku náleží poskytovateli za zajištění reklamy dle této smlouvy odměna ve výši 10 200 000 Kč bez DPH. Podle odst. 2 se celková cena skládá z těchto částek: 500 000 Kč za reklamu u BK Mladá Boleslav realizovanou v období leden až duben 2016, 3 000 000 Kč za akci Basket 1. liga Ariete Prostějov „Jaro 2016“ v období leden až květen 2016, 100 000 Kč za výrobu a vylepení banneru, LED panelu na hokeji a basketbalu, 500 000 Kč za akci Házená 1. HC Pardubice realizovanou v období od září do prosince 2016, 150 000 Kč za reklamu na hokejbalu v období od října do prosince 2016, 50 000 Kč za reklamu na helmách hráčů Kobra Praha v prosinci 2016, 700 000 Kč za reklamu na sportovním úboru K. F. v období od září do prosince 2016, 150 000 Kč za akci golf „Kunětická hora“, „Lázně Bohdaneč“ a „Hodkovičky“ v období od června do října 2016, 1 800 000 Kč za celoroční reklamu na vozech autoškoly Good Drivers, 3 000 000 Kč za akci Basket 1. liga Ariete Prostějov „Podzim, zima 2016“ v období od září do prosince 2016, 150 000 Kč za akci nohejbal NC Chotěboř v období od srpna do října 2016 a za akci Cyklotour Na kole dětem v červnu 2016 částka 100 000 Kč. Bylo sjednáno, že celková cena a způsob plnění zůstává beze změn podle původní Smlouvy.
50. Správce daně vyzval žalobkyni dne 27. 2. 2018 k prokázání, že plnění deklarované na dokladu č. 2016/1032 vystaveném dodavatelem VESTRUM skutečně přijala v deklarovaném rozsahu. Správce daně shrnul svá dosavadní zjištění a konstatoval, že rozsah a předmět plnění dle Smlouvy a Dodatku je nekonkrétní, přičemž Dodatek považuje za účelový. Uvedl, že ve fotogalerii na webových stránkách www.bkboleslav.cz nezjistil reklamní nápis žalobkyně na zápasech ze dne 4. a 5. 4. 2016. Rovněž z fotodokumentace předložené dne 21. 2. 2017 nebyla zjištěna souvislost jednotlivých snímků s vyobrazením loga žalobkyně s konkrétním basketbalovým zápasem týmu ARIETE Prostějov, resp. Orli Prostějov.
51. S výsledkem kontrolního zjištění byla žalobkyně seznámena dne 13. 6. 2018. Správce daně popsal předchozí průběh daňové kontroly. K opatřeným důkazům uvedl, že reklamní nápis „SUWECO“ se na záznamu České televize na odkazech poskytnutých žalobkyní objevil na basketbalovém zápase 1. ligy dne 2. 5. 2016 ve třech časových úsecích a dne 17. 6. 2016 na okamžik. Fotogalerie na internetových stránkách hokejového klubu BK Mladá Boleslav reklamní nápis žalobkyně neobsahuje. Žalobkyní předložená Smlouva neobsahuje časovou specifikaci ani jasné ujednání o ceně jednotlivých reklamních prezentací, přičemž

celková odměna je vázána na realizaci všech bodů Smlouvy. Předložený Dodatek se dle správce daně podle obsahu jeví spíše jako nová smlouva. Z jeho textu ani není zřejmé, k jakým změnám Smlouvy mělo dojít. Oproti původním sedmi akcím ve Smlouvě obsahuje Dodatek jedenáct akcí, na kterých měla být prezentace žalobkyně zajištěna. Cena je shodná jako ve Smlouvě. U jednotlivých akcí jsou pak uvedena období, v nichž měla reklama probíhat. Dodatek správce daně vyhodnotil jako účelové tvrzení žalobkyně a nepovažoval jej za důkaz. Poukázal na nestálost tvrzení žalobkyně. S odkazem na rozsudek NSS ze dne 2. 12. 2004, č. j. 7 Afs 24/2004-127, konstatoval, že pokud daňový subjekt mění svá tvrzení poté, co byla jejich věrohodnost vyvrácena, je zřejmé, že důkazní břemeno neunesl. Správce daně doplnil, že hotovostní platby neprokazují zaplacení služby, která je na daňovém dokladu deklarována. Správce daně konstatoval, že reklama žalobkyně sice proběhla, nikoli však v rozsahu reklam uvedených ve Smlouvě. Žalobkyně tedy neprokázala splnění podmínek pro nárok na odpočet daně.

52. K výsledku kontrolního zjištění se žalobkyně vyjádřila dne 13. 7. 2018. Ve vztahu k reklamním službám od společnosti VESTRUM uvedla, že jejich vztah nebyl vytvořen za účelem snížení základu daně. Žalobkyně potřebuje ke své činnosti, aby se o ní dozvěděla široká veřejnost. Propagaci svého názvu a značky na sportovních utkáních vyhodnotila jako vhodnou formu. Rovněž vyjádřila nesouhlas s hodnocením správce daně, že úhrada v hotovosti neprokazuje faktické uhrazení deklarováných služeb. Správce daně má možnost ověřit, že žalobkyně vybrala příslušný finanční obnos, zaevidovala jej v pokladní knize, použila ho na úhradu faktury společnosti VESTRUM a ta doložila příjmové pokladní doklady na úhradu faktury. Žalobkyně doložila dostatečné množství podkladů osvědčujících uskutečnění plnění. Žalobkyně nesouhlasila s tím, že správce daně odmítl Dodatek jako důkaz z důvodu nestálosti tvrzení žalobkyně. Byl to totiž správce daně, kdo žalobkyni vyzval k předložení důkazů. Jeho předložením žalobkyně splnila výzvu správce daně k osvědčení uplatněného nároku na odpočet. Žalobkyně poté dne 23. 7. 2018 předložila rozsáhlou fotodokumentaci, videa a další naskenovaný materiál.
53. Žalobkyně byla dne 22. 10. 2018 seznámena se změnou výsledku kontrolního zjištění. Ve vztahu k některým plněním dle jiných daňových dokladů správce daně uznal, že žalobkyně jejich uskutečnění prokázala, ve vztahu k VESTRUM na svém závěru setrval. Správce daně ke službám od VESTRUM vysvětlil, že k názoru, že obchodní vztah byl vytvořen za účelem snížení základu daně, dospěl správce daně daňového subjektu VESTRUM v rámci jím vedené daňové kontroly. Bylo zjištěno, že jednatel společnosti VESTRUM reklamu nezajišťoval. Vše řídila jiná osoba a část reklam měla být realizována prostřednictvím třetích osob. VESTRUM nebyla držitelem reklamních práv a neměla žádné zaměstnance. Byly zjištěny faktury od subdodavatele Basket Group, jedna od BK Mladá Boleslav a faktura za fotodokumentaci a výrobu LED systému od dodavatele R. V. Jiné přijaté faktury související se zajištěním reklamních služeb nebyly zjištěny. Deklarovanému dodavateli nebyla uznána uskutečněná zdanitelná plnění z faktur vystavených žalobkyni. I šetřením u dodavatele správce daně zjistil, že se plnění neuskutečnilo tak, jak bylo deklarováno daňovými doklady. Správce daně uzavřel, že žalobkyně podmínky pro uplatnění nároku na odpočet nesplnila. Doplnil, že nepochybně předání hotovostních úhrad. Jedná se ale o nestandardní postup u takto vysokých částek, které musely být rozdělené na více dnů. Správce daně tak nedovodil spolehlivou vazbu mezi daňovým dokladem a plněním. Podle jeho názoru musí každý subjekt vstupující do obchodních vztahů zachovat náležitou míru obezřetnosti vzhledem k povaze poskytnutých plnění a zajišťovat si potřebné podklady pro splnění podmínek pro uplatnění nároku na odpočet.

Správce daně uzavřel, že hodnotil rovněž žalobkyní předložený Dodatek. Byl však předložen s velkým časovým odstupem a neodpovídá ani zjištěním u dodavatele VESTRUM, jejíž jednatel uváděl, že reklama pro žalobkyni byla zajištěna prezentací dle Smlouvy, což je uvedeno i na faktuře. Ani předložené dokumenty nevedly ke změně výsledku kontrolního zjištění.

54. Poté byla s žalobkyní projednána zpráva o daňové kontrole. Ve zprávě o daňové kontrole správce zopakoval výsledek kontrolního zjištění a dále se vyjádřil k fotodokumentaci, videím a naskenovaným materiálům předloženým žalobkyní dne 23. 7. 2018. Správce daně shrnul, že akce Jágr team uvedená ve Smlouvě nebyla realizována. Ve vztahu k reklamě na stadionu BK Mladá Boleslav nebyly v rámci šetření u daňového subjektu VESTRUM zjištěny nákladové faktury, které by odpovídaly smlouvě o realizaci reklamy mezi VESTRUM a BK Mladá Boleslav a.s. Z nahrávek předložených žalobkyní nebyla deklarovaná reklama zjištěna. Při ověřování reklamy na internetu nebylo možné reklamu zjistit, neboť na mantinelech, které jsou v záběrech, není reklama viditelná. Podle nákresu plánu stadionu měla být reklama nad trestnou lavicí, což je strana, z níž jsou zápasy natáčeny, a záběr z opačné strany nebyl dohledatelný. Už samotné umístění loga nad trestnou lavicí neodpovídá smluvnímu ujednání, kde je uvedeno, že logo má být prezentováno v televizi. Předložené důkazy tak neosvědčují, že reklama byla dodavatelem VESTRUM zajištěna v souladu se smluvním ujednáním. Není ani jistota, zda reklama byla fakticky zajištěna společností VESTRUM. K deklarované reklamě na basketbalových zápasech správce daně zjistil, že reklama měla být zajištěna společností Basket Group. Mezi touto společností a VESTRUM byly uzavřeny dvě smlouvy. V jedné vystupuje VESTRUM jako poskytovatel a ve druhé jako objednatel. Koeficient podílu uskutečněných a přijatých plnění za zprostředkování reklamy vykázaný VESTRUM se naprosto vymyká běžným tržním praktikám. To však žalobkyni správce daně k tíži nepřičítel. Z webových odkazů zjistil, že reklama v krátkých intervalech proběhla, není ale jisté, zda byla fakticky zajištěna deklarovaným dodavatelem v deklarovaném rozsahu. Silvestrovské derby se dle jednatele VESTRUM mělo uskutečnit v roce 2015 a žalobkyní k němu nebyly předloženy žádné důkazy. Důkazy nebyly předloženy ani k akci Hokejové legendy. Tyto body Smlouvy tedy nebyly naplněny tak, jak je ve Smlouvě deklarováno. Správce daně považoval za uskutečněný bod Smlouvy týkající se výroby banneru a vylepení ploch. K reklamě na golfových akcích nepředložila VESTRUM žádné související doklady a písemnosti. Žalobkyně předložila fotografie triček a kšiltovek s logem, z nichž nelze mít za prokázané, že reklama fakticky proběhla. Správce daně se dále vyjádřil k Dodatku. Konstatoval, že rozšiřuje rozsah Smlouvy o některé akce, přičemž cena zůstala zachována. Předložení Dodatku neodpovídá zjištěním u daňového subjektu VESTRUM. Při místním šetření nebyl Dodatek zjištěn, nebyly předloženy ani nákladové faktury, které by se zjištěním reklam dle Dodatku souvisely. Dodatek byl předložen s velkým časovým odstupem až dne 12. 2. 2018, přičemž šetření u žalobkyně bylo zahájeno dne 18. 7. 2016. Na fakturách od VESTRUM je uvedeno „*propagace společnosti na základě smlouvy*“, Dodatek není zmíněn. Obrazová dokumentace dostatečně neosvědčuje, že reklama byla fakticky zajištěna společností VESTRUM v deklarovaném rozsahu a hodnotě. Správce daně uzavřel, že body uvedené ve Smlouvě nebyly naplněny. Reklama v tomto rozsahu nemohla být ani ze strany VESTRUM zajištěna, neboť neměla zaměstnance a z účetnictví nebyli zjištěni další potenciální obchodní partneři, s nimiž by na zajištění reklamy spolupracovala. Žalobkyně neunesla důkazní břemeno a na závěru uvedeném ve výsledku kontrolního zjištění se ve vztahu k VESTRUM ničeho nemění. V rámci hodnocení

podkladů předložených žalobkyní dne 23.7. 2018 správce daně poukázal na to, že z fotografií, které měly dokládat zajištění reklamy logem na dresech, a z fotografií předložených k prokázání reklamy v rámci akcí Na kole dětem, HC Pardubice, hokejbalu, nohejbalu, Prague Handball Cup 2016 a vozidlech autoškoly není patrné, kdy a na jakém konkrétním místě byly pořízeny. Z článků týkajících se Prague Handball Cup 2016 není zřejmá jejich spojitost s žalobkyní. Ani z videí z házené není patrné, kdy a kde byla pořízena. Vzhledem k tomu, že na lavičích nejsou diváci, video působí jako nahrávka z tréninku. Pokud jde o videa s názvem „Belgian Junior Open 2016“, „Hungarian Junior Open 2016“ a „Nordic Junior Open 2016“, byla natočena na stejném squashovém kurtu, přičemž není zřejmé přesné místo, kde byla pořízena.

55. Platebním výměrem byl žalobkyni za zdaňovací období květen 2016 vyměřen nadměrný odpočet ve výši 15 182 Kč.
56. Proti platebnímu výměru podala žalobkyně odvolání. Namítla, že správce daně odmítl provést jako důkaz Dodatek, nevzal v potaz hmotněprávní podmínky nároku na odpočet a nevyhodnotil všechny důkazy, zejména dokumentaci k zajištění prezentace na stadionu BK Mladá Boleslav. Doplnila, že úhrada v hotovosti nemůže být důvodem pro odepření nároku na odpočet. Žalobkyně tvrdila, že splnila podmínky nároku na odpočet daně, jelikož předložila dostatečné množství důkazů, jimiž prokázala deklarovaný rozsah plnění dle Dodatku. S odkazem na judikaturu Soudního dvora namítla, že pokud VESTRUM nedisponovala potřebným vybavením pro vyhotovení reklamy, nezakládá to důvod pro odepření nároku na odpočet, neboť k uskutečnění plnění došlo. Správce daně nerespektoval možnost existence ústních ujednání, nezvolil správný výklad právního jednání, nepřihlédl k tomu, co je ve smlouvách, co bylo mezi smluvními stranami zavedeno jako praxe a nezohlednil následné chování smluvních stran, které dotvořilo obsah právního jednání. Podmínkou nároku na odpočet je prokázání, že k plnění došlo, což správce daně potvrdil na straně 12 zprávy o daňové kontrole. K reklamě na stadionu BK Mladá Boleslav konstatovala, že nemohla ovlivnit, jakou část stadionu budou televizní kamery zabírat. Umístění loga v hledišti bylo prokázáno předloženou fotodokumentací. Správce daně vycházel jen z televizních přenosů a nezabýval se předloženou fotodokumentací. Silvestrovské derby a akce Hokejové legendy byly Dodatkem ze Smlouvy vyňaty. Reklama na golfu byla prokázána fotografiemi. Předmět plnění byl konkretizován v Dodatku. Reklama na basketbalových zápasech byla prokázána v prostorách haly a na tabuli partnerů. Logo na dresech házenkářského týmu 1. HC Pardubice bylo prokazatelně vyhotoveno. Využití loga na dresech hráčů potvrdil i správce daně na straně 19 zprávy o daňové kontrole. Pokud žalobkyně předložila videa, na kterých jsou využity dresy s logem, došlo k naplnění rozsahu plnění. Také předložila fotodokumentaci loga na mantinelu hokejbalového hřiště, sportovním úboru nohejbalového týmu NC Chotěboř a K. F., včetně přehledu zápasů a videozáznamů z nich. Provedení reklamy na vozích autoškoly správce daně nezpochybnil, přičemž rozsah byl fotodokumentací prokázán. Žalobkyně předložila důkazy i k prokázání reklamy na akci Cyklotour Na Kole dětem. Podle žalobkyně správce daně rozsah reklamy nezpochybnil. Žalobkyně uzavřela, že má za to, že správce daně nevyvrátil, že předložené důkazy neprokazují deklarované plnění. Namítla, že správce daně selektivně vybírá, které důkazy provede. To učinil zejména ve vztahu k reklamě na basketbalových zápasech, kdy vybral pouze některá z předložených videí.

57. K odvolání žalobkyně předložila čestná prohlášení J. P. a J. D.. V prohlášení ze dne 15. 11. 2018 J. P. potvrdil, že jako jednatel VESTRUM uzavřel dne 1. 5. 2016 se žalobkyní Dodatek, jehož předmětem byla bližší specifikace a úprava rozsahu poskytovaných reklamních služeb pro žalobkyni uvedených ve Smlouvě. Při poskytování služeb bylo postupováno dle Dodatku. Jiné smlouvy týkající se reklamních služeb se žalobkyní neuzavřel.
58. J. D. v prohlášení ze dne 21. 11. 2018 s hlavičkou házenkářského týmu 1. HC Pardubice uvedl, že sportovci mladšího a staršího dorostu a v kategorii mužů v období let 2016 a 2017 používali na sportovních utkáních dresy, které propagovaly i žalobkyni, dle přiložené fotografie, na které je vidět sportovce s dresy, na nichž je nápis „Pardubice“ a ve spodní části pod číslem vyobrazeno logo žalobkyně.
59. Dne 18. 1. 2019 proběhl výslech svědka J. P.. Svědek uvedl, že spolupráce mezi VESTRUM a žalobkyní započala na přelomu roku 2015 a 2016 a týkala se reklamy. VESTRUM nabídla reklamní plochy, které měla k dispozici, a žalobkyně souhlasila. Poté souhlasila i s částkou. Za VESTRUM jednal svědek. Žalobkyni nabídl reklamní plochy převážně na sportovních akcích, z nichž si vybavil basketbal Prostějov, házenou Pardubice, golfové turnaje a hokejbal. Nosiče reklamy byly různé. Někdy se jednalo o dresy, jindy o programy, plakáty, led panely či mantinely. Mezi společnostmi probíhala spolupráce na základě Smlouvy a Dodatku. Byly vystavovány objednávky a faktury, často se přistupovalo k ústním dohodám. Jejich předmětem však nebyla změna předmětu Smlouvy, pouze upřesnění velikosti, místa a doby, kde měla být reklama realizována, či jednorázové akce. Akce jsou uvedeny ve Smlouvě. Někdy se však stalo, že se nějaká akce nerealizovala, tudíž se přidala jiná. Ve vztahu k akci Jágr teamu uvedl, že se domnívá, že se nekonala, přestože byla uvedena ve Smlouvě. Ceny za jednotlivé akce byly stanoveny na základě nabídky a poptávky. Se společností VESTRUM spolupracovali smluvní partneři na výrobě dresů, na grafické a elektronické úpravě loga, tisku programu na letáky a potiscích. Dresy včetně potisku zajišťovala společnost ZEUS. Grafické úpravy prováděl pan V. z Prostějova. Svědek nedokázal vysvětlit rozdíly v kalkulaci ve Smlouvě a v Dodatku. Po nahlédnutí do těchto dokumentů uvedl, že za stejné peníze chtěl žalobkyni nabídnout více akcí. K otázce správce daně, jak konkrétně proběhla reklama na stadionu BK Mladá Boleslav, uvedl, že proběhla podle Smlouvy, když Dodatek řešil pouze umístění reklamy. Reklama se vždy umísťovala tak, aby byla v záběru pevně umístěných kamer, jež byly na dlouhé straně stadionu za střídačkami. Ve vztahu k reklamě na basketbalu uvedl, že Dodatek pouze upřesňoval znění Smlouvy. Reklamu zajišťoval pan V.. Reklama se objevovala na led panelech. Časový interval byl domluven s jednatelem basketbalového klubu. Svědek dále uvedl, že se domnívá, že Silvestrovské derby se nekonalo a zápas Hokejové legendy se zřejmě nehrál, tudíž ho museli nahradit něčím jiným. Pokud v září 2016 do protokolu uvedl, že se akce připravuje, patrně věřil, že se uskuteční. Možná byla dohoda, že se na to dají peníze nad rámec Smlouvy. Golfové akce byly „zamotané“. Turnaje sice proběhly, ale logo bylo pouze na programech. Proto možná v září 2016 zmateně hovořil o tom, že částka 1 400 000 Kč neproběhla. Záměr byl dostat se na turnaj s reklamou v této hodnotě. Pravděpodobně do turnaje oborově nepasovali, proto byla ponechána pouze malá reklama na programech. Nakonec pravděpodobně nesehnali hráče, který by měl logo žalobkyně na dresu. Pokud se týká házené, smlouva byla podepsána s vedením klubu. Společnost VESTRUM zadala společnosti ZEUS výrobu dresů na základě požadavku klubu. Svědek dále vypověděl, že reklama u hokejbalu byla na mantinelech hřiště, vylepili ji sami. Reklama pro tým Kobra Praha měla být na helmách hráčů. VESTRUM zajistila výtisk

samolepek a jejich nalepení. Pro K. F. byla vyhotovena trička s logem, která byla na všech mezinárodních i tuzemských turnajích, kterých se účastnila. Trička zajistila vlastní. Něco se dotisklo na původní trika s nápisem Pražské energetiky. Obdobně byla zjištěna reklama na dresech hráčů nohejbalu a akci Cyklotour Na Kole dětem. O průběh jednotlivých akcí se žalobkyně zajímala a dostávala průběžné výstupy. V 90 % případů připravené dresy přebíral a kontroloval, dostával vždy jeden jako vzorek. Reklama na vozidlech autoškoly byla dle svědka zajištěna od okamžiku, kdy již tušili, že by nemusely být všechny akce ve Smlouvě splněny. Patrně se jednalo o velkou jednorázovou akci, která byla fakturována zřejmě koncem roku. Reklama byla umístěna u přívěsu, nákladních aut a autobusu na jejich boku, u osobních aut patrně na zadním okně. Měla být umístěna na všech vozidlech společnosti Good Driver. Mělo se jednat o tři osobní auta, jedno nákladní vozidlo, dva vleky a jeden autobus. Společnosti patřily ještě nějaké motocykly. Mohly se polepovat i auta, která měla společnost na leasing. Svědek uvedl, že poté, co převzal vozidla od leasingové společnosti, byl na zadních blatnících nápis „HYBEŠ“. Jednalo se možná o roky 2014 a 2015. V roce 2016 tam již takový nápis nebyl. Správcem daně předložené fotografie s vozidly, na nichž je nápis „HYBEŠ“, nikoli logo žalobkyně, byly dle svědka pořízeny v roce 2014. Rovněž fotka autobusu autoškoly by měla být stará. Fotografii dal někdo bez jeho svolení na web k datu 30. 6. 2016. Svědek dále vypověděl, že platby mezi společnostmi probíhaly zásadně v hotovosti.

60. Během výslechu dne 14. 11. 2019 svědkyně K. F. uvedla, že v roce 2016 hrála squash téměř profesionálně. Jezdila na různé turnaje v Česku, Evropě, Americe i Novém Zélandu. V roce 2016 se účastnila turnaje Belgium junior open, Swiss junior open a určitě byla i na mistrovství České republiky. Každý rok hrála stejné turnaje. Turnaje probíhaly v uzavřených prostorách většinou na betonovém kurtu. Sportovní úbor pro ni zajišťoval otec J. F., který byl zároveň jejím manažerem. Všechno zajišťoval sám, neboť svědkyně byla nezletilá. Svědkyně uvedla, že na dresu měla v oblasti beder reklamní nápis SUWECO a PRE. Doplnila, že si vybavuje ještě ING a Tecnifibre na tašce, případně raketách. Reklamy měla většinou na tričkách, někdy i na sukni. Na štítu, který nosila místo brýlí, měla patrně i nápis IMASK. Nevěděla, jak probíhalo jejich dodání a předání. Vše zajišťoval otec, který jí sportovní oblečení předával doma a na trénincích. Ona sama se rozhodovala, který úbor si na konkrétní zápas oblékne. Na všech tričkách (cca 7 či 8 kusů) měla stejné sponzory. Na stupně vítězů si brala tričko, ve kterém hrála. Jejimi sponzory v roce 2016 byly SUWECO, Tecnifibre, YONEX, ACICS, ING a PRE. K dotazu, jak vznikla spolupráce se SUWECO, odpověděla, že otec hledal společnosti, které by měly zájem ji ve squashi podporovat. Vše je na základě smluv, které její otec se sponzory podepisoval. Vždy dokládali fotografie nebo video, kdy sportovní trička měla na sobě, se stojanem, který byl charakteristický pro konkrétní turnaj. Na dotaz správce daně uvedla, že nezná pana P., VESTRUM ani jednatelku či účetní žalobkyně. Otec svědkyni obeznámil s tím, že by měla mít se žalobkyní uzavřenou smlouvu. Patrně na jejím základě byly pořizovány fotografie či videa, s nimiž pak nakládal otec. Na dotaz správce daně sdělila, že se v roce 2016 účastnila i turnaje Squash Skills Hungarian Junior Open 2016. Na tomto turnaji měla tričko s nápisem SUWECO, PRE i ČEPS. Fotografii z turnaje pořídil otec. Rovněž se účastnila turnaje Nordic Junior Squash Open 2016. Domnívá se, že i na tomto turnaji měla triko s nápisem SUWECO. Měla vždy stejná trička se stejnými sponzory.
61. Svědek V. M. během výslechu téhož dne vypověděl, že v roce 2016 pracoval jako učitel výcviku autoškoly Good Driver. Společnost řídil pan P.. K výuce autoškola využívala tři vozy Kia, autobus Karosa a nákladní vůz, na jehož značku si nevzpomněl. Měli i motorky

a patrně dvě osobní auta Škoda Fabia. Svědek zajišťoval výuku s vozy Kia Ceed a Škoda Fabia. Sami učitelé se starali o svá vozidla. Vozy autoškoly měly na sobě reklamní nápisy autoškoly a několika dalších firem. Jednalo se o firmu, od které zpočátku kupovali auta, reklamu České národní házené a cedulku na dveřích SUWECO, patrně na obou zadních dveřích. Reklama byla pravděpodobně i na dalších vozech, se kterými však nepřicházel do styku. Reklamu měli na vozech v období, kdy s autoškolou sídlili ve Staropramenné ulici. Polepy byly pravděpodobně jenom na jeho voze Kia. Zbylé vozy Kia měly taktéž polepy, pravděpodobně stejné. Svědek uvedl, že si není jist, zda i v roce 2016 byl na vozech autoškoly nápis HYBEŠ. Nápis na vozidlech měli, nevěděl v jakém období. K dotazu zmocněnce žalobkyně konstatoval, že vozidlo Kia užíval od vzniku autoškoly do doby, než jim je leasingová společnost zabavila. Určitě to bylo v době, kdy sídlili ve Staropramenné ulici, zhruba dva až tři roky. Svědek do autoškoly nastoupil v roce 2014, tak je možné, že to bylo i v roce 2016, nicméně s jistotou to nevěděl. Vozidlo bylo zabaveno v roce 2017. Nevěděl, zda reklamní polep byl na vozidle po celý rok. Uvedl, že patrně ne, nicméně se o reklamy nestaral. K předloženým fotografiím uvedl, že vozidlo Kia Ceed reg. zn. X mohlo odpovídat stavu z roku 2016. Jednalo se o auto, se kterým jezdil. K další fotografii potvrdil, že osobní vozidlo Kia Ceed reg. zn. X a žlutočervený autobus patřily autoškolě. U žlutého nákladního vozidla tov. zn. IVECO si nebyl jistý.

62. Během výsledku dne 15. 11. 2019 svědek J. B. uvedl, že od roku 2014 do roku 2017 vykonával činnost inspektora výcviku pro autoškolou Good Driver. Jeho šéfem byl pan P.. Ve firmě byli tři majitelé. V době, kdy nastoupil, společnost Good Driver vlastnila dva vozy Kia Ceed, nákladní automobil IVECO, autobus Karosa a tři motocykly. Svědek postupně vyučoval na všech vozidlech. O vozidla se většinou starali učitelé. Vozidla měla na bocích reklamní nápisy, nicméně nevěděl, jaká reklama to byla. Je možné, že reklama byla i na autobusech. Na vozech se objevovala i reklama společnosti HYBEŠ. Svědek nemohl potvrdit, zda se na vozech nacházela i v roce 2016. Na dotaz správce daně, zda zná žalobkyni, uvedl, že nezná, nicméně párkrát na její adresu uvedenou v předvolání vzal korespondenci. K fotografiím předloženým zmocněncem žalobkyně uvedl, že dva vozy Kia Ceed, autobus a nákladní automobil na fotografiích byly vozidly autoškoly. Podle fotografií si dokázal vybavit, že na vozech byl reklamní nápis SUWECO, ale přesné období nevěděl. Reklama na vozidlech mohla být nějakou dobu, určitě ne jen 14 dnů. Výuka na nákladních vozidlech a autobuse probíhala zřídka, vyučoval na nich tak jednou za dva měsíce. Nápis SUWECO viděl vícekrát. Uzavřel, že osobní vozy jsou foceny ve dvoře ve Staropramenné ulici, nicméně nevěděl, kdy tam sídlili. Nákladní vozidlo a autobus byly stále na stejném místě v areálu na Zličíně.
63. Žalobkyně v podání ze dne 3. 12. 2019 navrhla provést výslech JUDr. M. K., trenéra házenkářského týmu 1. HC Pardubice, který měl dle žalobkyně potvrdit realizaci reklamy na dresech hráčů a specifikovat, při jakých příležitostech byly dresy s reklamou žalobkyně používány.
64. JUDr. M. K. na předvolání k výsledku reagoval přípisem ze dne 3. 1. 2020. Z výsledku se omluvil pro časové vytížení a předpokládaný operační zákrok s nutnou hospitalizací a pracovní neschopností. Dále uvedl, že v roce 2016 byl trenérem a funkcionářem házenkářského týmu 1. HC Pardubice. Má na starosti převážně sportovní složku chodu klubu. K žalobkyni uvedl, že je a v roce 2016 byla sponzorem, tj. reklamním partnerem klubu. Její logo bylo v roce 2016 a stále je na dresech ligových družstev oddílů, tedy týmu mladšího a staršího dorostu a mužů. Smlouvu o realizaci reklamy se žalobkyní

nepodepisoval a nepřipravoval. Žalobkyni, resp. plnění od ní pro házenkářský klub nezískal. S odstupem času si není jist, kdo plnění od žalobkyně získal. Doplnil, že existuje fotodokumentace, kde jsou dresy s logem žalobkyně zachyceny, a nepochybně existuje smlouva mezi házenkářským oddílem a žalobkyní, kterou je možné získat přímo od klubu.

65. Žalobkyně doplnila odvolání podáním ze dne 10. 2. 2020. Dle žalobkyně výslech K. F. vyvrátil nejasnosti správce daně, protože svědkyně potvrdila uskutečnění reklamy na dresu v roce 2016, přesně uvedla, kde se reklama nacházela, vyjmenovala turnaje, kterých se účastnila, upřesnila, kdy dresy používala, a sdělila, kdo ji fotografoval a pořizoval videa. Svědci V. M. a J. B. potvrdili, že reklama na vozidlech autoškoly Good Driver byla realizována v roce 2016, a uvedli, na kterých místech na vozidlech se reklama nacházela, což odpovídá doložené dokumentaci. Vyjádření JUDr. M. K. potvrdilo reklamy na dresech v roce 2016, fotodokumentaci dresů a kterých družstev se dresy s reklamou týkaly. Souhlasila s tím, že JUDr. M. K. nebude opakovaně předvolán k výslechu.
66. Dne 4. 9. 2020 byla žalobkyně seznámena se skutečnostmi zjištěnými během odvolacího řízení a vyzvána k uplatnění práva vyjádřit se ke skutečnostem zjištěným při dokazování v rámci odvolacího řízení a navrhnout další důkazy. K tomu byla žalobkyni stanovena lhůta 15 dnů. Žalovaný konstatoval, že čestná prohlášení pana D. a P. nepotvrzují rozsah přijatých zdanitelných plnění. Přestože pan P. při výslechu potvrdil uzavření Smlouvy a Dodatku, nevysvětlil, jak došlo ke kalkulaci ceny. Nedokázal ani vysvětlit rozpory mezi skutečnostmi uváděnými dne 30. 9. 2016 a tím, co je ve Smlouvě a Dodatku, např. že Silvestrovské derby proběhlo v prosinci 2015, ale smlouva k němu byla uzavřena až v lednu 2016, a následným tvrzením, že se vůbec neuskutečnilo. Rozporná jsou i tvrzení, že pracovali na akcích, které neměly být dle Dodatku realizovány. Ani svědecká výpověď pana P. neprokázala plnění od společnosti VESTRUM v deklarovaném rozsahu. Žalovaný uvedl, že je zřejmé, že reklama na hokejovém zimním stadionu proběhla, nicméně nebyla zjištěna reklama v televizních přenosech. Televizní reklama spočívá v opakovaných záběrech na logo prezentované společnosti. Na fotografiích není zřejmá reklama na výstroji hráčů, což neodpovídá smlouvě uzavřené mezi VESTRUM a BK Mladá Boleslav a.s. Ani fotografie neprokázaly uskutečnění reklamy v deklarovaném rozsahu. Vyjádření JUDr. K. neprokazuje uskutečnění reklamy na dresech týmu 1. HC Pardubice společností VESTRUM. Přestože K. F. potvrdila, že na svém oblečení měla logo žalobkyně, uvedla, že nezná VESTRUM ani osoby za ni jednající. Její výpověď proto neprokazuje, že by reklamu realizovala VESTRUM. Svědci B. a M. potvrdili, že na vozidlech autoškoly Good Driver byly polepy s reklamou žalobkyně, nicméně jednoznačně nepotvrdili, že to bylo v roce 2016. Navíc fotografie předložené žalobkyní byly dle svědka B. pořízeny na adrese Staropramenná, kam autoškola přemístila sídlo až od 1. 1. 2017, což je informace, kterou sdělila sama žalobkyně. Tyto svědecké výpovědi neprokazují uskutečnění reklamy v deklarovaném rozsahu.
67. Žalobkyně ve vyjádření ze dne 18. 9. 2020 zopakovala, že s VESTRUM nejprve uzavřela Smlouvu a následně Dodatek, který upravuje rozsah reklamy a dobu plnění, přičemž jejich vztah se řídil Dodatkem. Pokud má žalovaný pochybnosti ohledně Dodatku na základě sdělení pana P. ze dne 30. 9. 2016, pan P. rozebral plnění dle Smlouvy, neboť se na ně správce daně dotazoval. Dodatek přislíbil dodat později, jelikož ho neměl u sebe. Správce daně tak nemůže tvrdit, že by se pan P. o Dodatku nezmínil. Přestože se zmiňoval o dodatku k akci golf, nelze jednoznačně konstatovat, že se odkazovaný dodatek týkal pouze golfu. Jelikož správce daně již dne 30. 9. 2016 věděl o existenci dodatku, není výpověď pana

P. ze dne 15. 11. 2018 s původním sdělením v přímém rozporu. Dle žalobkyně žalovaný vyhodnotil účelově i čestné prohlášení pana D.. Žalovaný dostatečně neprokázal, že by k provedení reklamy došlo jinak, než jak tvrdí žalobkyně. Za účelem odstranění rozporů navrhla výslech pana D.. Zopakovala, že z výslechu K. F. plyne, že měla logo na dresu a účastnila se v roce 2016 turnajů, při nichž tyto dresy nosila. Z důkazů přeložených žalobkyní neplyne, že by reklama byla zajištěna někým jiným než společností VESTRUM. Žalovaný po žalobkyni požaduje prokázání skutečností, které jsou mimo sféru jejího vlivu. Ze zprávy o daňové kontrole plynou pochybnosti správce daně o rozsahu reklamy. Rozsah však potvrdila K. F. ve své výpovědi. Žalovaný z výpovědi dovodil, že jelikož svědkyně neznala VESTRUM ani osoby za ni jednající, nemohla prokázat zajištění reklamy společností VESTRUM. Tento názor považuje žalobkyně za účelový. Jelikož za svědkyni reklamu zajišťoval otec, je logické, že neznala VESTRUM, ale pouze žalobkyni. Z tohoto důvodu žalobkyně navrhla výslech Ing. J. F., otce svědkyně. Žalobkyně trvala na tom, že z výpovědi V. M. a J. B. plyne, že reklama byla na vozidlech autoškoly Good Driver realizována. Svědci nevyloučili, že v roce 2016 byla reklama na vozech realizována, když J. B. potvrdil umístění reklamy po delší dobu. S ohledem na přetrvávající pochybnosti žalovaného navrhla výslech R. K., jednoho z jednatelů Good Driver. Dále žalobkyně navrhla výslech své účetní A. N., jež měla potvrdit, že v účetnictví žalobkyně nefigurují jiní dodavatelé ve vztahu k reklamním službám.

68. O odvolání rozhodl žalovaný napadeným rozhodnutím. Ztotožnil se se správcem daně, že žalobkyně neprokázala z části uskutečnění deklarovaného rozsahu zdanitelného plnění a z části uskutečnění tvrzeným dodavatelem. Ve vztahu k akci Jágr teamu žalovaný konstatoval, že dle sdělení pana P. se plnění neuskutečnilo a nebyly předloženy žádné důkazy, když za tato plnění nebyla ve Smlouvě stanovena žádná odměna, a nebyla ani předmětem Dodatku. Pokud se týká reklamy na hokejových zápasech týmu BK Mladá Boleslav žalobkyně fotografiemi ze zápasů a plánkem stadionu prokázala umístění reklamního banneru s logem na ochozu stadionu. Deklarovaná reklama však nebyla zjištěna z předložených nahrávek včetně těch z internetu. To odpovídá zjištění, že reklama měla být umístěna nad trestnou lavicí, což je místo, odkud jsou zápasy natáčeny. Vzhledem k neexistenci záběrů hokejových utkání s logem žalobkyně nebyl dle názoru žalovaného naplněn rozsah reklamy, když televizní záběry jsou hlavním účelem reklamní kampaně. K reklamě na basketbalových zápasech týmu Orli Prostějov žalovaný poukázal, že je zřejmé, že proběhla reklama na ledboardech okolo hřiště, prezentace žalobkyně jako reklamního partnera na klubových tiskovinách a ve VIP prostorech. Rovněž na poskytnutých webových adresách reklama v krátkých intervalech probíhala. Z provedeného šetření nicméně vyplynulo, že reklama měla být zajištěna subdodavatelem Basket Group. Smlouva se subdodavatelem uzavřená panem P. byla uzavřena na dobu určitou do 31. 5. 2016 a nebyly v ní označeny prezentované subjekty. To je v rozporu s tvrzením jednatele Basket Group, jenž předložil jinou smlouvu. Navíc koeficient podílu přijatých plnění a těch uskutečněných za reklamu společnosti VESTRUM se vymyká tržním praktikám. Přestože tento způsob není žalobkyni kladen k tíži, nelze mít podle žalovaného za prokázané, že reklama byla zajištěna deklarovaným dodavatelem v deklarovaném rozsahu. Akce Silvestrovské derby podle pana P. proběhla již v roce 2015 a žalobkyně k jejímu uskutečnění nepředložila žádné důkazy. Rovněž nebyly předloženy důkazy k uskutečnění akce Hokejové legendy. Tento bod Smlouvy tak nebyl naplněn a není ani součástí Dodatku. Podle sdělení pana P. ze září 2016 se s hráči intenzivně jednalo. K reklamě na golfových akcích žalovaný uvedl, že Dodatkem došlo ke snížení ceny za

plnění z částky 1,4 milionu Kč na 150 000 Kč. I když dle Dodatku mělo být plnění uskutečněno v období června až října 2016 v Kunětické Hoře, Lázních Bohdaneč a Hodkovičkách, pan P. dne 30. 9. 2016 uvedl, že v aktuální době hledají lokace a není žádný výstup ohledně prezentace žalobkyně na programech a dresech hráče. Přestože žalobkyně v průběhu odvolacího řízení předložila fotografie triček a kšiltovek s logem, nelze tyto důkazy vzhledem ke sdělení pana P. považovat za důkazy osvědčující realizaci reklamy, neboť pouhá existence trička a kšiltovky s logem nemůže prokázat prezentaci žalobkyně na golfovém turnaji. K propagaci žalobkyně na dresech hráčů 1. HC Pardubice byly doloženy fotografie, z nichž je patrné logo žalobkyně na dresech hráčů a tiskovinách klubu. Z novinového článku vyplynula účast mládežnických družstev 1. HC Pardubice na turnaji Prague Handball Cup. Nicméně z článku není patrné, že by se jednalo o 25. ročník turnaje, a z fotografie v článku nelze ověřit umístění loga žalobkyně na dresech. Z předloženého internetového zdroje je patrné, že 25. ročník turnaje proběhl, ale nelze dovodit účast týmu 1. HC Pardubice na něm, a tedy souvislost s žalobkyní. K reklamě na mantinelu hokejbalového hřiště Hokejbal Pardubice žalovaný uvedl, že je patrné umístění loga na mantinelu prázdného venkovního hřiště. Není ale zřejmé, kdy byla fotografie pořízena a zda se jedná o hřiště konkrétního týmu. Důkaz tedy neprokazuje uskutečnění reklamy dle Dodatku. Rovněž jej neprokazuje novinový článek ze dne 27. 6. 2016, protože v něm otištěná fotografie je pořízena na krytém hřišti bez viditelného loga žalobkyně na mantinelu a nadto byl publikován před plánovaným uskutečněním reklamy v období říjen až prosinec 2016. K reklamě na helmách hráčů Kobra Praha žalobkyně nepředložila žádné důkazy. K reklamní propagaci na sportovním úboru K. F. byla předložena fotografie reprezentantky v dresu s logem a přehled turnajů, kterých se účastnila. Z nahrávek označených „Belgian Junior Open 2016“ a „Nordic Junior Open“ je zřejmé, že byly pořízeny na stejném kurtu, ačkoli se mělo jednat o rozdílné akce. Z videí pak nelze dovodit časový ani místní údaj či věcnou souvislost s deklarovanými akcemi. Navíc K. F. při výslechu uvedla, že nezná společnost VESTRUM, ani osoby za ni jednající, tudíž ji nelze považovat za prokazující realizaci skrze VESTRUM. Pokud se týká vozů autoškoly, byly předloženy fotografie dvou osobních a jednoho nákladního automobilu a autobusu s reklamou žalobkyně. Dle Dodatku měla být reklama na šesti vozidlech a dvou vlecích. Nebyl tedy prokázán rozsah deklarovaného plnění. Navíc není seznatelné, kdy byly fotografie pořízeny a zda reklama byla na vozidlech po ujednanou dobu. K reklamě na dresech hráčů nohejbalového týmu NC Chotěboř žalovaný uvedl, že je patrné logo žalobkyně na sportovním úboru hráčů, není ale zřejmé, kdy byly pořízeny a zda bylo logo prezentováno na veřejné akci. Rovněž u Cyklotour Na Kole dětem byly předloženy fotografie cyklistů v dresech s logem, ale není patrné, kdy byly pořízeny. Na fotografiích z předloženého novinového článku není závodník, jehož dres by odpovídal dresu s logem žalobkyně. Žalovaný doplnil, že ačkoli správce daně posuzoval důkazy pouze optikou Smlouvy, žalovaný zohlednil i později předložený Dodatek. Žalovaný vzhledem k rozporům mezi Smlouvou, sdělením pana P. a zjištěními učiněnými správcem daně nemá za to, že Dodatkem bylo jednoznačně prokázáno přijetí zdanitelných plnění od deklarovaného dodavatele a v deklarovaném rozsahu. Žalovaný doplnil, že u společnosti VESTRUM nebyly zjištěny nákladové faktury od subdodavatelů a sama neměla žádné zaměstnance. Tyto skutečnosti tak prohlubují pochybnosti žalovaného o tom, zda se tvrzené zdanitelné plnění uskutečnilo. Výpisy z účtu společnosti VESTRUM osvědčují přijetí platby, nikoli rozsah poskytnutého plnění. Žalobkyně v odvolacím řízení předložila čestné prohlášení pana P. ze dne 15. 11. 2018, v němž jako bývalý jednatel společnosti

VESTRUM prohlašuje, že za tuto společnost uzavřel s žalobkyní Dodatek, jehož předmětem byla bližší specifikace a úprava rozsahu reklamních služeb, přičemž bylo při jejich poskytování postupováno podle něho. Další smlouvy na reklamní služby nebyly s žalobkyní uzavřeny. Čestné prohlášení je tak v rozporu se sdělením pana P. ze dne 30. 9. 2016, neboť v době, kdy se činnosti uváděné ve Smlouvě a Dodatku měly realizovat, se pan P. vyjadřoval výhradně k akcím uvedeným ve Smlouvě, dokonce s tím, že se na nich intenzivně pracuje, když podle Dodatku měly být již několik měsíců zrušeny. O existenci Dodatku se tehdy pan P. nezmínil, ačkoli již měly být akce podle něj zabezpečovány. Pouze se zmínil o blíže nespecifikovaném dodatku v souvislosti s upřesněním golfových akcí, který ale nedoložil. Během výslechu pana P. nedokázal vysvětlit rozdíly v kalkulaci částky na různá plnění ve Smlouvě a Dodatku. Žalovaný ji proto vyhodnotil jako nevěrohodnou a rozporuplnou, protože i po změně předmětu plnění zůstala cena stejná a nedokázal vysvětlit rozpory mezi skutečnostmi jím tvrzenými dne 30. 9. 2016, Smlouvou a Dodatkem, např. že Silvestrovské derby proběhlo v roce 2015, ačkoli byla smlouva uzavřena až v lednu 2016 s následným tvrzením, že již proběhlo, či v tom, že aktuálně pracovali na reklamních akcích, které podle Dodatku již neměly být předmětem plnění (Hokejové legendy). Nevysvětlil ani, proč byly změněny podmínky na akcích, které již zcela nebo z větší části proběhly (BK Mladá Boleslav a basketbal) nebo, že se objevila nová akce, která již čtyři měsíce probíhala (autoškola). Sám navíc uvedl, že na golfových akcích neproběhla reklama ve smluveném rozsahu, když proběhla pouze na programu, nikoli na dresech hráčů. Čestné prohlášení pana D. doplněné fotografií podle žalovaného nepotvrzuje rozsah přijatého zdanitelného plnění. Pan D. tvrdí i rozsah, jenž nebyl ujednáno. Z pozice předsedy házenkářského klubu 1. HC Pardubice osvědčoval jiný rozsah plnění než ten deklarovaný žalobkyní. Proto dle názoru žalovaného by jeho výslech byl nadbytečný. Výslech JUDr. M. K., trenéra házenkářského týmu 1. HC Pardubice, nebyl proveden, protože žalovanému stačilo vyjádření, které s omluvou z výslechu zaslal. Z jeho vyjádření dle žalovaného plyne, že smlouva na reklamní služby měla být uzavřena přímo mezi žalobkyní a házenkářským týmem, nikoli skrze společnost VESTRUM. Ani svědecká výpověď K. F., pana M. a pana B. podle žalovaného neprokázala realizaci reklamy společností VESTRUM, resp. rozsah deklarovaného plnění. Žalovaný nadto odmítl provést výslech Ing. J. F., otce a trenéra K. F., neboť ten dle žalovaného sponzoring zajišťoval výlučně s žalobkyní, nikoli společností VESTRUM. Podle žalovaného se ze Smlouvy uskutečnila pouze výroba banneru. Žalovaný dále konstatoval, že jelikož je daňový doklad vzhledem ke způsobu stanovení fakturované ceny navázán na celkový objem plnění dle Smlouvy a Dodatku, není zřejmé, na kterou konkrétní reklamu a v jaké ceně je tento daňový doklad vystaven. Proto bylo nutné posuzovat uskutečnění dílčích plnění podle Smlouvy a Dodatku jako celku. Smlouva neobsahovala dílčí plnění, která se měla uskutečnit celoročně (Autoškola), Dodatek naopak upravoval dílčí plnění, která již byla uskutečněna (BK Mladá Boleslav), o přijetí dílčích plnění nebyly předloženy žádné důkazy (výstroj BK Mladá Boleslav, Kobra Praha, Golf). Nadto pan P. popisoval neaktuální akce či naopak tvrdil, že nejsou výstupy z akcí, které již měly několik měsíců probíhat. K odvolacím námitkám žalovaný uvedl, že se splněním podmínek nároku na odpočet zabýval, nicméně ty nebyly splněny. Doplnil, že žalobkyní zmiňované rozsudky Soudního dvora nedopadají na posuzovanou věc, neboť se týkají účasti na daňovém podvodu, který však není předmětem tohoto řízení. Účast na podvodu lze zkoumat až v případě, že jsou splněny hmotněprávní a formální podmínky nároku na odpočet, které splněny nebyly. Žalovaný zohlednil Dodatek a respektoval způsob určení ceny za plnění,

nicméně Smlouva obsahuje ustanovení, že ji lze měnit a doplňovat pouze písemnými číslovanými dodatky. Žalovaný zdůraznil, že neodepřel žalobkyni nárok na nadměrný odpočet pro neplatnost Smlouvy a Dodatku. K námitce, že platba v hotovosti nemůže být důvodem odepření nároku, žalovaný uzavřel, že pouze podpořila závěr správce daně o pochybnostech deklarovaného plnění.

Posouzení žalobních bodů

69. V posuzované věci je mezi účastníky řízení sporné, zda žalobkyně unesla důkazní břemeno a prokázala splnění hmotněprávních podmínek pro uznání uplatněného nároku na odpočet DPH vztahujícího se k přijaté faktuře č. 2016/1032 od dodavatele VESTRUM.
70. Daňový subjekt má v daňovém řízení povinnost tvrdit a prokázat skutečnosti rozhodné pro jeho daňovou povinnost (§ 92 odst. 3 daňového řádu). Otázkou rozložení důkazního břemene v daňovém řízení se opakovaně zabýval NSS. V rozsudku ze dne 22. 8. 2013, č. j. 1 Afs 21/2013-66, popsal rozložení důkazního břemene následovně: *„Daňové řízení je postaveno na zásadě, že daňový subjekt má jednak povinnost daň přiznat (břemeno tvrzení) a jednak povinnost toto své tvrzení prokázat (břemeno důkazní). [...] Svá tvrzení daňový subjekt prokazuje zejména svým účetnictvím a jinými povinnými evidencemi a záznamy (srov. např. rozsudky NSS ze dne 26. 9. 2012, čj. 8 Afs 14/2012-65, ze dne 30. 1. 2008, čj. 2 Afs 24/2007-119, č. 1572/2008 Sb. NSS, ze dne 16. 7. 2009, čj. 1 Afs 57/2009-83, nebo ze dne 8. 7. 2010, čj. 1 Afs 39/2010-124). I když daňový subjekt předloží formálně bezvadné účetní doklady, správce daně může ve smyslu § 31 odst. 8 písm. c) zákona o správě daní, respektive § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, vyjádřit pochybnosti týkající se věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů. V tomto ohledu správce daně tíží důkazní břemeno ve vztahu k důvodnosti jeho pochyb. Správce daně nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují ‚vážné a důvodné pochyby‘ (...). Pokud správce daně shora uvedené skutečnosti prokáže, důkazní břemeno přechází zpět na daňový subjekt, který je povinen doložit pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví ve vztahu k danému obchodnímu případu, popř. svá tvrzení korigovat. Tyto skutečnosti bude daňový subjekt prokazovat zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím.“*
71. Konkrétní obsah důkazního břemene vychází zejména z příslušných ustanovení daňového práva hmotného.
72. Jak uvádí žalobkyně v žalobě, Soudní dvůr v řadě svých rozhodnutí vymezuje podmínky pro přiznání nároku na odpočet DPH, které dělí na podmínky formální a podmínky hmotněprávní (věcné). Hmotněprávní podmínky nároku na odpočet daně jsou stanoveny v čl. 168 písm. a) směrnice Rady 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „směrnice o DPH“) následovně: a) daňový subjekt uplatňující nárok na odpočet musí být osobou povinnou k dani; b) použil zboží nebo služby, s jejichž pořízením je spojován nárok na odpočet, pro účely zdanitelných plnění na výstupu; c) daň je splatná nebo je odvedena za služby nebo zboží, které byly nebo budou dodány; d) plnění bylo na vstupu poskytnuto jinou osobou povinnou k dani. Pro uplatnění nároku na odpočet je třeba podle čl. 178 písm. a) směrnice o DPH předložit fakturu, jejíž obsah je definován v čl. 226 téže směrnice (formální podmínka). V českém právu uvedeným podmínkám odpovídají § 72 a § 73 ZDPH. Podle § 72 odst. 1 ZDPH je plátce oprávněn k odpočtu daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, které v rámci svých ekonomických činností

použije pro účely uskutečňování vyjmenovaných plnění. Z § 73 odst. 1 ZDPH plyne, že pro uplatnění nároku na odpočet daně je plátce povinen mít daňový doklad, jehož náležitosti stanoví § 29 ZDPH.

73. K uplatnění nároku na odpočet DPH je nutno dodržet podmínky věcné i formální povahy (viz rozsudky Soudního dvora ze dne 15. 9. 2016, *Senatex*, C-518/14, body 28 a 29 a citovaná judikatura; ze dne 21. 11. 2018, *Vădan*, C-664/16, body 39 a 40, usnesení ze dne 3. 9. 2020, *Vikingo Fővállalkozó*, C-610/19, bod 43, či rozsudek ze dne 11. 11. 2021, C-281/20, *Ferimet SL*).
74. Soudní dvůr současně připustil, že zásada neutrality DPH vyžaduje, aby byl odpočet DPH na vstupu přiznán, jsou-li splněny hmotněprávní podmínky, i když osoby povinné k dani nevyhověly určitým podmínkám formálním (viz např. rozsudky ze dne 8. 5. 2008, *Ecotrade*, spojené věci C-95/07 a C-96/07, bod 63, ze dne 30. 9. 2010, *Uszodaépítő*, C-392/09, bod 39, ze dne 9. 7. 2015, *Salomie a Oltean*, C-183/14, body 58 a 59, ze dne 15. 9. 2016, *Senatex*, C-518/14, bod 38, a ze dne 19. 10. 2017, *Paper Consult*, C-101/16, bod 41). Má-li správce daně k dispozici všechny údaje potřebné k tomu, aby určil, že jsou splněny věcné podmínky, nemůže, co se týče nároku osoby povinné k dani na odpočet této daně, vyžadovat splnění dalších podmínek (rozsudek Soudního dvora ze dne 15. 9. 2016, *Barlis 06*, C-516/14, bod 42).
75. Věcné podmínky nároku na odpočet jsou splněny pouze tehdy, pokud skutečně došlo k dodání zboží nebo poskytnutí služeb, jichž se předmětná faktura týká. Ověření toho, zda došlo ke zdanitelnému plnění, musí být provedeno v souladu s pravidly dokazování vnitrostátního práva na základě celkového posouzení všech důkazů a skutkových okolností daného případu (viz např. rozsudky Soudního dvora ze dne 6. 12. 2012, *Bonik*, C-285/11, body 31 a 32, ze dne 31. 1. 2013, *Stroy trans*, C-642/11, bod 45, usnesení ze dne 3. 9. 2020, *Vikingo Fővállalkozó*, C-610/19, bod 46). Mezi věcné podmínky nároku na odpočet patří též postavení dodavatele zboží nebo poskytovatele služeb jako osoby povinné k dani (rozsudek Soudního dvora ze dne 11. 11. 2021, C-281/20, *Ferimet*, bod 27).
76. Nesplnění hmotněprávních podmínek je primárním důvodem nepřiznání nároku na odpočet daně. Důkazní břemeno k prokázání přijetí zdanitelných plnění, tak jak bylo deklarováno na daňovém dokladu, nese daňový subjekt (§ 92 odst. 3 daňového řádu). Soudní dvůr v rozsudku ze dne 15. 9. 2016, *Barlis 06*, C-516/14, bod 46, potvrdil, že „je na osobě povinné k dani, která žádá o odpočet DPH, aby prokázala, že splňuje podmínky stanovené pro jeho uplatnění (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 18. července 2013, *Evita-K*, C-78/12, bod 37). Daňové orgány tak mohou od samotné osoby povinné k dani vyžadovat doklady, které považují za nezbytné pro posouzení otázky, zda je třeba přiznat požadovaný daňový odpočet, či nikoliv (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 27. září 2007, *Twoh International*, C-184/05, EU:C:2007:550, bod 35).“ Obdobný závěr Soudní dvůr vyslovil též v bodě 44 rozsudku ze dne 21. 11. 2018, *Vădan*, C-664/16, v němž uvedl: „Osoba povinná k dani je tedy povinna předložit objektivní důkazy, že jí byly zboží a služby skutečně dodány na vstupu osobami povinnými k dani pro potřeby vlastních plnění podléhajících DPH, z nichž skutečně odvedla DPH.“ Správce daně a žalovaný postupovali v souladu s judikaturou Soudního dvora a posuzovali, zda žalobkyně prokázala splnění hmotněprávních podmínek nároku na odpočet.
77. Jak konstatoval NSS, „prokazování nároku na odpočet daně je sice prvotně záležitostí dokladovou, současně je však třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně

právním. Proto ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi nemusí být podkladem pro uznání nároku na odpočet, není-li zároveň prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo, resp. došlo tak, jak je v dokladech deklarováno, či nejsou-li splněny další zákonné podmínky pro jeho uplatnění“ (rozsudek ze dne 27. 1. 2012, č. j. 8 Afs 44/2011-103). Daňový subjekt tedy splní svou povinnost zpravidla předložením daňového dokladu. Pokud však správce daně důvodně zpochybní správnost předloženého daňového dokladu, tedy unese své důkazní břemeno ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, důkazní břemeno přejde zpět na daňový subjekt. Je pak na daňovém subjektu, aby pochybnosti správce daně vyvrátil a prokázal pravdivost svých tvrzení (splnění hmotněprávních podmínek) dalšími důkazy předvídanými daňovým řádem, popřípadě svá tvrzení korigoval. Nesplní-li daňový subjekt zákonné podmínky pro přiznání odpočtu podle § 72 a § 73 ZDPH, nárok na odpočet daně mu nevznikne (viz např. rozsudek NSS ze dne 1. 2. 2021, č. j. 5 Afs 388/2019-31, bod 20).

78. Pokud žalobkyně namítá, že žalovaný neunesl důkazní břemeno dle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, neboť nepředložil žádné důkazní prostředky, které by vyvrátily pravdivost, resp. prokázaly nepravdivost důkazních prostředků předložených žalobkyní ve vztahu k jednotlivým reklamním akcím, soud zdůrazňuje, že správce daně a žalovaný nebyli dle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu povinni prokázat, že se plnění neuskutečnila tak, jak bylo deklarováno, ale pouze prokázat, že o souladu se skutečností existují vážné a důvodné pochyby (viz též výše citovaný rozsudek NSS ze dne 22. 8. 2013, č. j. 1 Afs 21/2013-66). Důkazní břemeno ve vztahu k důvodnosti pochyb o tom, zda plnění bylo uskutečněno tak, jak vyplývá z příslušné faktury, a to i ve spojení se Smlouvou a Dodatkem, a zda byly splněny hmotněprávní podmínky nároku na odpočet, správce daně a žalovaný unesli. Bylo pak na žalobkyni, aby pochybnosti správce daně a žalovaného vyvrátila a prokázala pravdivost svých tvrzení.
79. Soud se ztotožňuje s žalobkyní v tom, že nebylo možné jako důkazní prostředek použít vysvětlení podané jednatelem VESTRUM panem P. v rámci dožádaného místního šetření uskutečněného v roce 2016. Správce daně v rámci požadavku na opatření listinných důkazních prostředků prostřednictvím místního šetření u VESTRUM dle § 80 daňového řádu formuloval otázky týkající se realizace dílčích reklamních plnění. V části, v níž jednatel VESTRUM odpovídal na tyto dotazy správce daně ohledně realizace dílčích plnění dle Smlouvy, lze jeho vyjádření považovat svou povahou za podání vysvětlení, které nemůže být dle § 79 odst. 3 daňového řádu použito jako důkazní prostředek. Tím má být zajištěno zachování práv daňových subjektů v rámci procesu dokazování (tedy být přítomen výslechu svědka, jeho výpověď bezprostředně vnímat a klást mu otázky). Podání vysvětlení proto nemůže nahradit svědeckou výpověď a jedině jí lze přiznat relevanci důkazního prostředku. Tato vada však nezpůsobuje nezákonnost napadeného rozhodnutí, neboť pochybnosti správce daně a žalovaného se neopíraly pouze o vyjádření jednatele VESTRUM učiněné při místním šetření v roce 2016, ale vychází z množství dalších podkladů.
80. Předně je třeba uvést, že vymezení rozsahu a předmětu plnění na faktuře bylo zcela nekonkrétní (propagace společnosti na základě smlouvy v ceně 900 000 Kč) a nebyl v něm vymezen rozsah plnění. Správci daně byla v roce 2016 žalobkyní i deklarovaným dodavatelem VESTRUM předložena pouze Smlouva bez jakéhokoli dodatku, přestože Smlouva předpokládala, že propagace na akci golf bude specifikována v dodatku. Současně Smlouva předpokládala zajištění propagace žalobkyně na akcích Jágr teamu, ačkoli tomuto

plnění neměla odpovídat žádná část smluvní odměny. Ve Smlouvě strany sjednaly, že ji lze doplňovat a měnit pouze pořadově číslovanými písemnými dodatky. Dodatek žalobkyně předložila až v roce 2018, dříve se o něm ani o plněních, které nebyly uvedeny v původní Smlouvě, nezmínila. Ze Smlouvy (i Dodatku) plyne, že pro uznání nároku na odpočet daně tak, jak byl uplatněn, je s ohledem na způsob fakturace relevantní uskutečnění všech dílčích reklamních plnění, za které byla cena sjednána. Ve vyjádření ze dne 9. 11. 2016 ke sporné faktuře žalobkyně uvedla, že reklama proběhla na akcích v rámci hokejových utkání TIPSPORT Extraliga 2015-2016 na všech zápasech BK Mladá Boleslav a Basketbalové 1. lize Kooperativa NBL. O propagaci na jiných akcích včetně golfu (která měla dle následně doloženého Dodatku proběhnout od června do října 2016) se nezmínila. Většina akcí nově uvedených v Dodatku měla přitom v té době již být realizována (nohejbal, cyklistika) nebo probíhat (házená, hokejbal, squash a reklama na vozidlech autoškoly). Správce daně při ověřování fotografií na webových stránkách týmu BK Mladá Boleslav ze zápasů ve dnech 4. 4. a 5. 4. 2016, na které žalobkyně odkázala ve svém vyjádření, nezjistil reklamní nápis žalobkyně. Při místním šetření dne 21. 2. 2017 byla zmíněna a předložena pouze fotodokumentace k utkáním basketbalového týmu. Současně bylo zjištěno, že deklarovaný dodavatel VESTRUM neplní své daňové povinnosti, nemá žádné zaměstnance a nebyly zjištěny ani odpovídající smlouvy se subdodavatelem a nákladové faktury (VESTRUM předložila pouze smlouvu s BK Mladá Boleslav a smlouvu s Basket Group, v níž ovšem vystupovala jako poskytovatel, přičemž smlouva byla uzavřena do 31. 5. 2016, a jedinou fakturu za fotodokumentaci a výrobu reklamních spotů pro LED systém od subdodavatele R. V.). Až dne 12. 2. 2018 byl žalobkyni předložen Dodatek. K akci golf zmocněnkyně žalobkyně dne 12. 2. 2018 uvedla, že pro akci golf – Lázně Bohdaneč byly zajištěny dresy a čepice, ale akce se nerealizovala. Správce daně poukázal na to, že ačkoli žalobkyně předložila fotodokumentaci k dílčím akcím, nebylo z ní převážně patrné, kdy a na jaké akci byla uskutečněna. Nelze přehlédnout ani to, že dle textu Dodatku byla cena za reklamu na vozidlech autoškoly stanovena za celoroční reklamu, ačkoli nebyla uvedena ve Smlouvě, ale až v Dodatku datovaném dnem 1. 5. 2016. Tuto skutečnost žalobkyně nevysvětlila. Rovněž nevysvětlila, proč akce BK Mladá Boleslav byla omezena Dodatkem na leden až duben 2016 při nezměněné ceně reklamy (byť žalobkyně následně dokládala fotodokumentaci s reklamou na stadionu, která měla být pořízena na podzim 2016).

81. Soud souhlasí s daňovými orgány, že výše uvedené skutečnosti zakládají ve svém souhrnu důvodné pochybnosti o tom, zda a v jakém rozsahu bylo plnění fakticky realizováno a zda je (v celém rozsahu) poskytla VESTRUM. Bylo proto na žalobkyni, aby tyto pochybnosti rozptýlila a prokázala, že se plnění uskutečnilo tak, jak bylo deklarováno, resp. že jsou splněny hmotněprávní podmínky nároku na odpočet.
82. Soud též souhlasí se žalovaným, že u řady dílčích plnění dle předloženého Dodatku žalobkyně neprokázala, že byly fakticky poskytnuty v tvrzeném rozsahu, popřípadě deklarovaným dodavatelem.

Reklama při hokejových zápasech BK Mladá Boleslav

83. Žalovaný v napadeném rozhodnutí ohledně propagace žalobkyně na utkáních BK Mladá Boleslav dospěl k závěru, že nebyl naplněn rozsah reklamy dle Smlouvy a Dodatku. Poukázal přitom na to, že sice bylo fotografiemi ze zápasů a plánek stadionu prokázáno umístění reklamního banneru s logem na ochozu stadionu nad trestnou lavicí, reklama

však nebyla zjištěna z předložených nahrávek, včetně těch na internetových stránkách. Žalovaný považoval televizní záběry za hlavní účel reklamní kampaně.

84. Soud se ztotožňuje s žalovaným a správcem daně v tom, že žalobkyně předloženými důkazními prostředky (plánkem stadionu, fotodokumentací ze záznamů utkání na portálu České televize s umístěním loga žalobkyně, videozáznamy pořízenými Českou televizí z utkání s internetovým odkazem, fotodokumentací ze zápasu BK Mladá Boleslav ze dne 18. 9. 2016, na které je zachycen reportér České televize s logem žalobkyně) neprokázala faktické uskutečnění reklamy tak, jak byla deklarována. Dle předloženého Dodatku měla být propagace žalobkyně umístěním reklamního banneru s logem žalobkyně na ochozu stadionu BK Mladá Boleslav uskutečněna v období od ledna do dubna 2016 s tím, že několik utkání je vysíláno přímým přenosem na ČT4 – Sport, za což byla sjednána cena 500 000 Kč. Předně je třeba konstatovat, že žalobkyně konkrétně nezpochybňuje, že na videozáznamech ze zápasů není reklama viditelná, a nepoukazuje na konkrétní zápasy a časy nahrávek, na nichž by bylo možné reklamu žalobkyně spatřit. Není tedy zřejmé, jak dle žalobkyně předložené záznamy prokazují faktické uskutečnění reklamy dle Dodatku. Rovněž fotografie ze dne 18. 9. 2016 není způsobitelná prokázat, že reklama byla na ochozu stadionu umístěna v prvních měsících roku 2016.
85. Dle obsahu daňového spisu je třeba korigovat zjištění žalovaného, že bylo fotografiemi ze zápasů a plánkem stadionu prokázáno umístění reklamního banneru s logem na ochozu stadionu nad trestnou lavicí. Z předložených fotografií totiž plyne, že reklama žalobkyně měla být umístěna na kraji ochozu stadionu pod časomírou nacházejícího se vpravo od trestných lavic z pohledu kamery, kterou byly přenášeny hokejové zápasy v České televizi, nikoli na ochozu nad trestnou lavicí, jak je vyznačeno v plánu. Po prostudování žalobkyní předložených záznamů hokejových utkání se na místě odpovídajícímu fotografiím ani na místě nad trestnými lavicemi dle plánu nepodařilo zjistit umístění reklamy. Z předložených videozáznamů z České televize je naopak patrné, že se v rozporu s fotografiemi předloženými žalobkyní na daném místě žádná reklama nenacházela (viz např. záznam z utkání BK Mladá Boleslav a HC Mountfield Hradec Králové ze dne 24. 3. 2016, časy 14:31, 25:19 či 1:53:42, z utkání BK Mladá Boleslav a HC Oceláři Třinec ze dne 1. 3. 2016, čas 2:19:10, ze zápasu ze dne 21. 2. 2016, 47. kolo, BK Mladá Boleslav a HC Vítkovice Steel, např. časy 06:56 až 07:90, 1:39:30, 1:29:42 až 1:29:48). S ohledem na výše uvedené soud neshledal důvodnou námitku žalobkyně, že předloženými důkazními prostředky prokázala umístění reklamy tak, jak byla deklarována.
86. Pokud žalobkyně namítá, že v Dodatku není uvedeno, že předmětem jsou televizní záběry loga, je třeba předně zopakovat, že s ohledem na předložené záznamy nelze mít za prokázané, že propagace žalobkyně na ochozu stadionu BK Mladá Boleslav se v období od ledna do dubna 2016 uskutečnila, jestliže v místech, kde měla být reklama dle předložených fotografií, se reklama na televizních záběrech ze zápasů nenachází. Nelze též přehlédnout, že dle Smlouvy bylo sjednáno umístění loga v hale s prezentací v TV (s tím, že porušením Smlouvy není neuveřejnění přenosu či záznamu z akce, nikoli umístění loga tak, že nebude v záběru televizních kamer), přičemž žalobkyně sama ve svém vyjádření v roce 2016 tvrdila, že propagace na hokejovém stadionu proběhla dle Smlouvy a pokud byly zápasy přenášeny Českou televizí, probíhala i televizním přenosem, přičemž svědek P. následně vypověděl, že reklama na stadionu BK Mladá Boleslav proběhla dle Smlouvy s tím, že Dodatek řešil pouze umístění reklamy, přičemž reklama se vždy umísťovala tak, aby byla v záběru pevně umístěných kamer. Za situace, kdy dle původní Smlouvy reklama na

stadionu BK Mladá Boleslav výslovně předpokládala propagaci žalobkyně v televizi, pakliže budou zápasy vysílány (nadto bez časového omezení na období leden až duben), žalobkyně nevysvětlila, proč zpětně akceptovala změnu, která dle jejího výkladu znamená, že její propagace na televizních záběrech nebyla součástí smluvního ujednání, při zachování původně sjednané ceny 500 000 Kč, a proč sama ještě v roce 2016 tvrdila, že pokud byly zápasy přenášeny Českou televizí, probíhala propagace žalobkyně i televizním přenosem v souladu se Smlouvou. Byť soud souhlasí se žalobkyní v tom, že z Dodatku (a ostatně ani Smlouvy) neplyne, že zobrazení loga žalobkyně v televizi bylo hlavním účelem reklamy, s ohledem na výše uvedené se ztotožnil se závěrem žalovaného, že žalobkyně faktické uskutečnění plnění tak, jak bylo deklarováno, neprokázala.

Reklama při zápasech basketbalového týmu Orli Prostějov

87. Žalobkyně namítá, že tvrzení žalovaného jsou vnitřně rozporná a napadené rozhodnutí nepřezkoumatelné, neboť žalovaný na jedné straně uvádí, že reklama proběhla, ale na druhé straně odmítá uznat nárok na odpočet daně s odůvodněním, že plnění bylo realizováno prostřednictvím Basket Group, přičemž subdodavatel nedisponoval potřebnými prostředky a podmínky poskytnutí reklamy mezi VESTRUM a Basket Group se vymykaly běžným tržním praktikám. Dále žalobkyně namítá, že jí nemohou být kladeny k tíži skutečnosti zjištěné ohledně spolupráce VESTRUM a Basket Group. Žalobkyně má za to, že důkazní prostředky, které předložila (plakáty, fotodokumentace, televizní videozáznamy z utkání pořízené Českou televizí stažené a dostupné na oficiálních webových stránkách), prokazují uskutečnění plnění a žalovaný neunesl své důkazní břemeno dle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu.
88. Žalovaný v napadeném rozhodnutí ve vztahu k tomuto dílčímu plnění konstatoval, že proběhla prezentace žalobkyně na LED panelech okolo hřiště, na klubových tiskovinách a ve VIP prostorech a rovněž na poskytnutých webových adresách bylo ověřeno, že reklama v krátkých intervalech proběhla. Z šetření správce daně však vyplynulo, že reklama měla být zajištěna subdodavatelem Basket Group, smlouva se subdodavatelem uzavřená panem P. byla uzavřena na dobu určitou do 31. 5. 2016, tedy mimo podzimní část ligy, a nebyly v ní označeny prezentované subjekty. To je dle žalovaného v rozporu s tvrzením jednatele Basket Group, který jako jedinou existující předložil jinou smlouvu. Navíc dle této smlouvy se koeficient podílu přijatých plnění (140 000 Kč) a uskutečněných (2 x 3 000 000 Kč) za poskytnutou reklamu u společnosti VESTRUM vymyká běžným tržním praktikám, což ale není kladeno žalobkyni k tíži. Z těchto důvodů nelze mít podle žalovaného za prokázané, že reklama byla zajištěna deklarovaným dodavatelem a v deklarovaném rozsahu.
89. Má-li být rozhodnutí přezkoumatelné, musí z něj být zřejmé, jaký skutkový stav vzal posuzující orgán za rozhodný, jakými úvahami byl veden při hodnocení podkladů pro vydání rozhodnutí a při výkladu právních předpisů a jak se vypořádal s návrhy a námitkami účastníků (§ 102 odst. 3 daňového řádu). To platí i pro rozhodnutí v odvolacím řízení (§ 116 odst. 2 daňového řádu). Nepřezkoumatelnost rozhodnutí pro nedostatek důvodů musí být vykládána ve svém skutečném smyslu, tj. jako nemožnost přezkoumat určité rozhodnutí pro nemožnost zjistit v něm jeho obsah nebo důvody, pro které bylo vydáno. Zrušení rozhodnutí pro nepřezkoumatelnost je vyhrazeno nejzávažnějším vadám rozhodnutí, kdy pro absenci důvodů či pro nesrozumitelnost nelze rozhodnutí meritorně přezkoumat (srov. např. rozsudky NSS ze dne 17. 1. 2013, č. j. 1 Afs 92/2012-45, ze dne

29. 6. 2017, č. j. 2 As 337/2016-64, ze dne 27. 2. 2019, č. j. 8 Afs 267/2017-38, či ze dne 7. 5. 2019, č. j. 7 As 362/2018-23).

90. Soud ve vztahu k této reklamní akci nepovažuje napadené rozhodnutí za nepřezkoumatelné a vnitřně rozporné. Z napadeného rozhodnutí je patrné, že žalovaný shledal, že plnění bylo sice fakticky uskutečněno, avšak s ohledem na rozpory v předložených smlouvách mezi VESTRUM a Basket Group, jejímž prostřednictvím měla VESTRUM plnění zajistit, a s ohledem na výpověď jednatele Basket Group dospěl k závěru, že nebylo prokázáno, že plnění poskytla VESTRUM.
91. Žalovaný konstatoval, že žalobkyně neprokázala, že bylo dílčí plnění přijato od deklarovaného dodavatele a v deklarovaném rozsahu. S ohledem na skutečnosti, na jejichž základě byl tento závěr učiněn, a totiž předložení odlišných smluv mezi VESTRUM a Basket Group, kdy smlouva předložená společností VESTRUM nepokrývala podzimní část ligy, soud tento závěr chápe tak, že nebylo prokázáno poskytnutí dílčího plnění společností VESTRUM dle Smlouvy, pokud jde o podzimní část ligy.
92. Soud souhlasí s žalovaným, že ze zprávy o daňové kontrole týkající se společnosti VESTRUM je zřejmé, že obchodní vztahy mezi VESTRUM a Basket Group týkající se reklamních služeb byly nestandardní. Avšak sama skutečnost, že se v dodavatelském řetězci vyskytly nesrovnalosti, není dostatečným důvodem pro odepření nároku na odpočet (srov. usnesení Soudního dvora ze dne 3. 9. 2020 ve věci *Vikingo Fővállalkozó Kft.*, C-610/19). V daném případě žalobkyně a její dodavatel předložili stejnou Smlouvu, na jejímž základě VESTRUM vystavila předmětný daňový doklad, kterou se VESTRUM zavázala pro žalobkyni zajistit mimo jiné propagaci na akci „Basket 1. liga Mattoni NBL“ na jaře a na podzim 2016 vždy za cenu 3 000 000 Kč. Jednatel Basket Group P. F. uvedl, že propagaci žalobkyně v roce 2016 zajistila Basket Group na základě smluvního vztahu s VESTRUM. Ačkoli Basket Group a VESTRUM předložily odlišné smlouvy týkající se vzájemné spolupráce, přičemž jejich vzájemné vztahy se dle zjištění uvedených ve zprávě o daňové kontrole týkající se společnosti VESTRUM jeví jako značně nestandardní a účelové, tyto skutečnosti nezakládají důvodnou pochybnost o tom, že ve vztahu k žalobkyni jako dodavatel plnění vystupovala VESTRUM, přičemž plnění bylo zajištěno prostřednictvím Basket Group. Lze poznamenat, že osobou povinnou k dani by případně byla i Basket Group, která byla v té době plátcem DPH. Ačkoli žalovaný doplnil, že u VESTRUM nebyly zjištěny nákladové faktury od subdodavatelů a sama neměla žádné zaměstnance, soud připomíná, že dle usnesení Soudního dvora ze dne 3. 9. 2020 ve věci *Vikingo Fővállalkozó Kft.*, C-610/19, skutečnost, že předmětné zboží nevyrobil ani nedodal vystavitel faktury ani jeho subdodavatel, a to zejména proto, že uvedení neměli k dispozici potřebné materiální a lidské zdroje, nepostačuje k tomu, aby mohl být učiněn závěr, že k dodání zboží nedošlo, a aby mohl být odepřen nárok na odpočet. K takovému odepření lze přistoupit pouze tehdy, je-li právně dostačujícím způsobem prokázáno, že se osoba povinná k dani aktivně podílela na daňovém úniku anebo věděla nebo měla vědět, že jsou uvedena plnění součástí daňového úniku. Na prokázání účasti žalobkyně na podvodu na DPH však správce daně a žalovaný svůj závěr nezaložili a soud nemůže být prvním, kdo bude tuto otázku posuzovat. Soud s ohledem na výše uvedené shledal žalobní bod týkající se tohoto dílčího plnění důvodným.
93. Soud se neztotožňuje s názorem žalovaného v bodě 88 napadeného rozhodnutí, že jelikož je daňový doklad vzhledem ke způsobu stanovení fakturované ceny navázán na celkový

objem plnění dle Smlouvy včetně Dodatku, není zřejmé, za kterou konkrétní reklamu a v jaké ceně je předmětný daňový doklad vystaven.

94. Podle Smlouvy byla mezi žalobkyní a VESTRUM sjednána odměna za zajištění reklamy v částce 10 200 000 Kč bez DPH. Článek II odst. 2 Smlouvy obsahuje konkrétní rozpis akcí a částek, které tvoří sjednanou odměnu. Dílčí odměna za jarní část basketbalové ligy činila 3 000 000 Kč, stejná částka byla sjednána za podzimní část. Obdobným způsobem byla stanovena odměna i v Dodatku, v souladu s nímž měla být dle tvrzení žalobkyně plnění uskutečněna. Celková cena zůstala beze změny v částce 10 200 000 Kč bez DPH, přičemž článek 3 odst. 2 Dodatku stanoví přesný rozpis ceny za dílčí akce, na nichž měla reklama proběhnout. Na základě Smlouvy a Dodatku tedy lze jednoznačně určit konkrétní částku vztahenou ke konkrétní reklamní akci. Měsíční úhrady nebyly koncipovány jako úhrady za konkrétní již provedené plnění, ale jako pravidelné splátky celkové sjednané roční ceny. Každá měsíční splátka tedy obsahovala část ceny každého plnění za rok. Žalovaný nepřednesl žádný argument, proč dílčí plnění považuje za smysluplná, pouze pokud by byla poskytnuta všechna. Jelikož daňové orgány znaly poměrné rozložení odměny, znaly i poměrné rozložení jedné splátky, k níž byl vystaven předmětný daňový doklad. Pokud žalobkyně prokázala, že pro ni VESTRUM realizovala dílčí zdanitelné plnění dle Smlouvy a Dodatku, splnila ve vztahu k takovému dílčímu plnění tuto věcnou podmínku pro přiznání nároku na odpočet DPH.
95. V dalším řízení bude na žalovaném, aby buď vyjádřil konkrétní pochybnosti ohledně faktického uskutečnění deklarovaného plnění, zejména ve vztahu k jarnímu období, popřípadě splnění jiných hmotněprávních podmínek, nebo vyšel z toho, že hmotněprávní podmínky ve vztahu k dílčímu plnění byly splněny. V takovém případě bude možné v tomto rozsahu nárok na odpočet odepřít, jestliže žalovaný prokáže, že je toto plnění součástí daňového podvodu, o němž žalobkyně věděla nebo vědět musela.
96. Soud pro úplnost poznamenává, že z daňového spisu je patrné, že na basketbalových zápasech v období jara 2016 byla reklama žalobkyně realizována, nicméně na předložených záznamech basketbalových zápasů ze září a října 2016 nelze reklamu na světelných reklamních panelech okolo hřiště zjistit. Ve vztahu k podzimní části ligy lze tedy souhlasit s žalovaným, že faktické uskutečnění plnění v deklarovaném rozsahu (dle Dodatku) nebylo žalobkyní prokázáno.

Reklama na dresech házenkářského týmu 1. HC Pardubice

97. Žalobkyně namítá, že prokázala realizaci reklamy předložením fotografií sportovních dresů, videí se sportovci a vyjádřením JUDr. M. K.. Současně namítla, že žalovaný nezjistil úplný skutkový stav, neboť odmítl provést navržený výslech J. D., předsedy 1. Házenkářského klubu Pardubice.
98. Žalovaný dospěl k závěru, že výslech J. D. by byl nadbytečný, neboť není schopen sdělit podstatné skutečnosti stran poskytnutí reklamních plnění žalobkyni.
99. Žalovaný uvedl, že J. D. z titulu postavení předsedy klubu v čestném prohlášení osvědčil realizaci reklamy žalobkyně na dresech hráčů v letech 2016 a 2017, tedy ve zcela jiném rozsahu, než tvrdila žalobkyně. Na základě osvědčení propagace na dresech hráčů v letech 2016 a 2017 měl žalovaný za prokázané, že smlouva o reklamě na roky 2016 a 2017 byla uzavřena s žalobkyní, nikoli s VESTRUM, která měla reklamu zajistit pouze pro rok 2016. Současně konstatoval, že z dosavadního řízení neplyne, že by J. D. mohl mít ze své pozice

informaci o tom, kdo reklamu žalobkyni zprostředkoval. S tímto názorem se soud neztotožňuje.

100. V čestném prohlášení J. D. pouze potvrdil realizaci reklamy na dresech hráčů v letech 2016 a 2017, přičemž k otázce zajištění reklamy se nevyjadřoval. Z jeho prohlášení se nepodává, že 1. Házenkářský club Pardubice měl v letech 2016 a 2017 uzavřenu smlouvu o reklamě s žalobkyní. Tuto skutečnost nelze mít za prokázanou ani na základě vyjádření JUDr. M. K. ze dne 3. 1. 2020. Ten v něm uvedl, že v roce 2016 byl trenérem a funkcionářem házenkářského týmu, přičemž měl na starosti převážně sportovní složku chodu klubu. Potvrdil, že SUWECO v roce 2016 byla a i nadále je sponzorem – reklamním partnerem oddílu a její logo bylo a je na dresech ligových družstev. Současně ale konstatoval, že žalobkyni, resp. plnění od ní pro házenkářský klub nezískal a není si jist, kdo je zajistil, smlouvu s žalobkyní nepodepisoval ani nepřipravoval. Doplnil, že existuje fotodokumentace, kde jsou dresy s logem žalobkyně zachyceny, a pochopitelně existuje i smlouva mezi házenkářským oddílem a žalobkyní, kterou je možné získat od klubu. Vyjádření vzbuzuje pochybnosti o tom, kdo reklamu na dresech hráčů v roce 2016 pro žalobkyni zajistil. Za situace, kdy JUDr. M. K. v písemném vyjádření uvedl, že žalobkyni jako sponzora nezískal, neví, kdo tak učinil, na přípravě a podpisu smlouvy se nepodílel a pokud jde o smlouvu, odkázal správce daně na klub, nelze mít za jednoznačně prokázané, že (též) na období roku 2016 byla smlouva o reklamě uzavřena přímo s žalobkyní. Žalobkyně navrhla k odstranění pochybností výslech J. D., který v oddíle zastával funkci předsedy. Dle údajů zapsaných v obchodním rejstříku J. D. byl a nadále je jediným členem statutárního orgánu (předsedou) spolku 1. Házenkářský club Pardubice, z.s. Z dosavadního průběhu řízení neplyne, že by svědek ze své pozice nemohl mít informace o tom, kdo reklamu žalobkyni zprostředkoval, jak uvedl žalovaný. Jak bylo výše uvedeno, ke smlouvě, na jejímž základě byla reklama na dresech hráčů v roce 2016, se J. D. v čestném prohlášení nevyjádřil. S ohledem na pozici předsedy (jediného člena statutárního orgánu) bylo možné předpokládat, že bude schopen ozřejmit okolnosti, kdo s házenkářským klubem uzavřel smlouvu o realizaci reklamy žalobkyně na dresech oddílu, okolnosti jejího uzavření i její obsah, včetně toho, jaká plnění, kdy a od koho spolek za propagaci žalobkyně obdržel v jednotlivých obdobích. Nelze tedy souhlasit s žalovaným, že svědek nemohl sdělit podstatné skutečnosti stran poskytnutí reklamních plnění, včetně údaje o tom, s kým byla v rozhodném období uzavřena smlouva o propagaci žalobkyně na dresech hráčů. Žalovaný zatížil odvolací řízení závažnou procesní vadou, jestliže vyšel z toho, že nebylo prokázáno poskytnutí tohoto dílčího plnění společností VESTRUM, aniž provedl navržený důkaz, a neumožnil žalobkyni důkazní břemeno ve vztahu k tomuto tvrzení unést.
101. Soud dodává, že přestože byl předmětný daňový doklad vystaven na splátku zahrnující všechna plnění, správce daně a žalovaný znali poměr částek, které výši splátky tvořily. Pokud by byly ve vztahu k plnění spočívajícímu v reklamě na dresech házenkářského týmu 1. HC Pardubice hmotněprávní podmínky nároku na odpočet splněny, bylo by možné nárok na příslušnou část odpočtu odepřít, pouze pokud žalovaný prokáže, že je toto plnění součástí daňového podvodu, o němž žalobkyně věděla nebo vědět musela. Vzhledem k tomu, že napadené rozhodnutí bylo založeno na neunesení důkazního břemene, bylo třeba, aby bylo žalobkyni umožněno je unést (srov. rozsudek NSS ze dne 15. 1. 2015, č. j. 9 Afs 98/2014-32). Tím, že žalovaný odmítl navržený důkaz provést, zatížil řízení vadou, která mohla mít vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí. Námitka žalobkyně je tedy důvodná. V dalším řízení tak bude na žalovaném, aby na základě návrhu žalobkyně doplnil dokazování o výslech předsedy házenkářského klubu J.

D. a poté vyhodnotil, zda žalobkyně prokázala, že pro ni reklamu na dresech v roce 2016 zajistila VESTRUM.

Reklama na sportovním úboru hráčky squashe K. F.

102. Žalobkyně ve vztahu k této akci předně namítla, že napadené rozhodnutí je nepřezkoumatelné, neboť v něm absentuje úvaha žalovaného, proč nebylo plnění poskytnuto společností VESTRUM v deklarovaném rozsahu.
103. Soud nesouhlasí s žalobkyní, že by v napadeném rozhodnutí absentovala úvaha žalovaného. Žalovaný předně uvedl, že byla předložena fotografie reprezentantky v dresu s logem a přehled turnajů, kterých se účastnila. Z nahrávek označených „Belgian Junior Open 2016“ a „Nordic Junior Open“ je zřejmé, že byly pořízeny na stejném kurtu, ačkoli se mělo jednat o rozdílné akce. Z videí pak nelze dovodit časový ani místní údaj či věcnou souvislost s deklarovanými akcemi. V bodě 69 žalovaný popsal zjištění z provedeného výsledku K. F. a v bodě 82 napadeného rozhodnutí shrnul, že žalobkyně prokázala rozsah tohoto dílčího plnění, nicméně neprokázala, že by plnění poskytla VESTRUM. Tento závěr dovodil z toho, že K. F. při výsledku vypověděla, že nezná VESTRUM ani osoby za ni jednající. Tyto úvahy jsou plně přezkoumatelné a korespondují s provedenými důkazy. Napadené rozhodnutí tudíž není nepřezkoumatelné.
104. Žalobkyně dále namítla, že žalovaný nezjistil úplný stav věci, neboť nezákonně odmítl provést výslech Ing. J. F., otce K. F., k prokázání tvrzení, že reklamu poskytla VESTRUM.
105. Žalovaný odmítl provést výslech Ing. J. F. s odůvodněním, že vzhledem k tomu, že zajišťoval pro dceru reklamu žalobkyně, jednal tedy o poskytnutí sponzoringu právě s žalobkyní, a nikoliv se společností VESTRUM. Jeho výslech tak nemohl ověřit nebo vyvrátit pochybnosti.
106. Soud se neztotožňuje s žalovaným, že by výpověď Ing. J. F. nemohla ověřit, kdo pro K. F. zajistil reklamu na sportovním oblečení. K. F. při výsledku uvedla, že vše zajišťoval její otec Ing. J. F., který byl jejím manažerem, neboť svědkyně byla nezletilá. K otázce žalovaného, jak vznikla spolupráce se žalobkyní, odpověděla, že otec hledal společnosti, které by měly zájem ji ve squashi podporovat. Uvedla, že vše je podpořené smlouvami, které otec se sponzory podepisoval. Otec svědkyni dle jejích slov obeznámil s tím, že by měla mít se žalobkyní uzavřenou smlouvu. Dle názoru soudu nelze z výpovědi K. F. bez pochyb dospět k závěru, že Ing. J. F. uzavřel smlouvu o zajištění reklamy přímo s žalobkyní. Svědkyně totiž uvedla, že z důvodu nezletilosti zajišťoval veškeré činnosti týkající se sponzoringu její otec. Ten jí taky měl ujistit, že má se všemi partnery uzavřené smlouvy. K. F. tedy sdělila pouze skutečnosti, které jí zprostředkoval otec. Pouze Ing. J. F. mohl objasnit, zda za účelem provedení reklamy žalobkyně na dresech K. F. jednal přímo s žalobkyní, nebo se společností VESTRUM, popsat okolnosti navázání spolupráce, uzavření smlouvy a její podmínky (včetně toho, jaké plnění a od koho za reklamu K. F. obdržela a jakými doklady k těmto plněním svědek disponuje). V tomto ohledu byl tedy návrh žalobkyně na provedení jeho výsledku racionální a žalovaný ho nemohl odmítnout pouze s odkazem na výpověď K. F.. Na tomto závěru nemůže ničeho změnit ani to, že svědkyně uvedla, že neznala společnost VESTRUM ani osoby za ni jednající. Uvedla totiž i to, že v době nezletilosti se nepodílela na zajišťování reklamních partnerů, žalobkyni znala pouze na základě reklamy na dresu a neznala ani osoby jednající za žalobkyni.

107. Žalovaný tedy zatížil odvolací řízení závažnou procesní vadou, která mohla mít vliv na zákonnost rozhodnutí ve věci samé. Námitka je proto důvodná. V dalším řízení tak bude na žalovaném, aby na základě návrhu žalobkyně doplnil dokazování o výsledcích Ing. J. F., a po jeho provedení vyhodnotil, zda žalobkyně prokázala, že pro ni reklamu zajistila VESTRUM. Obdobně jako ve výše uvedených případech nebylo možné odmítnout výsledky s tím, že žalobkyně neunesla důkazní břemeno k jiným dílčím plněním.

Reklama na hokejbalovém hřišti, dresech hráčů nohejbalového týmu a dresech při Cyklotour Na kole dětem

108. Žalobkyně namítala, že prokázala realizaci reklamy na mantinelu hokejbalového hřiště, dresech hráčů nohejbalového týmu NC Chotěboř a na cyklistických dresech při 8. etapě Cyklotour Na kole dětem, a má za to, že žalovaný dostatečně nezpochybnil věrohodnost a průkaznost předložených důkazů.
109. Jak bylo výše uvedeno, správce daně prokázal důvodné pochybnosti ohledně faktického uskutečnění deklarovaného plnění, a unesl tedy své důkazní břemeno ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu. Důkazní břemeno přešlo zpět na žalobkyni. Bylo tedy na žalobkyni, aby pochybnosti správce daně vyvrátila a prokázala pravdivost svých tvrzení dalšími důkazy. Soud opakuje, že daňové řízení je primárně založeno na povinnosti daňového subjektu dokazovat vše, co sám tvrdí (např. rozsudek NSS ze dne 9. 2. 2005, č. j. 1 Afs 54/2004-125).
110. Správce daně ve zprávě o daňové kontrole uvedl, že ve vztahu k reklamě na dresech hráčů nohejbalu, na hokejbalovém hřišti a reklamě na dresech při 8. etapě Cyklotour nebylo možno z předložených fotografií dovodit, kde a kdy byly pořízeny, a nemohly tedy prokázat, že se reklama realizovala v rozsahu uvedeném v Dodatku (včetně uvedené doby), resp. při 8. etapě Cyklotour Na kole dětem.
111. Žalobkyně k reklamě na mantinelech hokejbalového hřiště předložila novinový článek, výsledkovou tabulku a několik fotografií zachycujících logo žalobkyně na mantinelu hřiště. V napadeném rozhodnutí k tomuto dílčímu plnění žalovaný uvedl, že je patrné umístění loga na mantinelu prázdného venkovního hřiště. Není ale zřejmé, kdy byla fotografie pořízena, a zda se jedná o hřiště konkrétního týmu. Důkaz tedy neprokazuje uskutečnění reklamy dle Dodatku. Rovněž jej neprokazuje novinový článek ze dne 27. 6. 2016, protože v něm otištěná fotografie je pořízena na krytém hřišti bez viditelného loga žalobkyně na mantinelu, nadto byl publikován před plánovaným uskutečněním reklamy v období říjen až prosinec 2016. Tomuto hodnocení nelze ničeho vytknout.
112. Soud souhlasí s názorem žalovaného, že žalobkyně neprokázala, zda došlo k realizaci tohoto dílčího plnění. Z předložených fotografií nevyplývá, že reklama byla skutečně realizována na mantinelech hřiště týmu HBC Autosklo-H.A.K. Pardubice, a to v období od října do prosince 2016, jak je uvedeno v Dodatku. Fotografie mantinelů nepodávají jasný důkaz o místě a době jejich pořízení. Článek ze dne 27. 6. 2016 pouze informuje o tom, že hokejbalový tým se účastnil Českého poháru 2016, aniž by zmiňoval reklamu žalobkyně. Logo žalobkyně není zobrazeno ani na fotografii v něm uvedené. Ani z výsledkové tabulky nelze žalobkyní tvrzené skutečnosti dovodit. Žalobkyně tedy neodstranila pochybnosti a neprokázala realizaci reklamy na mantinelu hokejbalového hřiště v rozsahu a období dle Dodatku.

113. Soud též souhlasí s názorem žalovaného, že ve vztahu k reklamě na dresech hráčů nohejbalového týmu NC Chotěboř je z předložených fotografií seznatelné pouze logo žalobkyně na sportovních dresech hráčů. Nelze z nich dovodit, kdy byly fotografie pořízeny. Skutečnost, že žalobkyně předložila článek o umístění týmu NC Chotěboř v soutěži „OPHB“, nedokládá spojitost reklamy s obdobím uvedeným v Dodatku, tj. srpen až říjen 2016. Žalobkyně neprokázala, že umístění loga na dresech hráčů NC Chotěboř se uskutečnilo v tvrzeném období tak, jak je uvedeno v Dodatku.
114. Žalobkyně ani neprokázala, že byla realizována reklama na cyklistických dresech při 8. etapě Cyklotour Na kole dětem v červnu 2016. Na předložených fotografiích je patrné logo žalobkyně na dresech dvou cyklistů. Přestože na detailu dresu je rozpoznatelné logo Na kole dětem, nelze dovodit účast cyklistů s těmito dresy na 8. etapě Cyklotour 2016. Tito cyklisté pak nejsou ani zachyceni ve společnosti jiných cyklistů s dresy Cyklotour. Žalobkyně neoznámila k důkazu žádné fotografie veřejně dostupné na webových stránkách pořadatele. Žalobkyně tedy předloženými důkazy nerozptýlila pochybnosti zjištěné správcem daně a neprokázala faktické uskutečnění těchto dílčích plnění. Nelze též přehlédnout, že v případě jiných fotografií předložených žalobkyní (z hokejových zápasů BK Mladá Boleslav) fotografie nekorespondovaly s předloženými veřejně dostupnými videozáznamy ze zápasů. Námitky nejsou důvodné.

Reklama týkající se golfu

115. Žalobkyně v žalobě též uvedla, že správci daně doložila fotografickou dokumentaci, která obsahovala provedení loga žalobkyně na rukávu dresu a kšiltovkách podle původně předpokládané prezentace. Dle následné dohody mezi žalobkyní a VESTRUM byla reklama provedena pouze formou prezentace na programech.
116. Soud souhlasí s žalovaným, že předložené fotografie triček a kšiltovek neprokazují realizaci reklamy na žádném golfovém turnaji dle Dodatku. Jedná se totiž o trička a kšiltovky s logem žalobkyně bez souvislosti s jakýmkoli golfovým turnajem či hráčem. Nadto skutečnost, že se neuskutečnila reklama žalobkyně na tričkách a kšiltovkách hráčů během turnaje, potvrdil i svědek P. při výslechu dne 18. 1. 2019. Žalobkyně ve vyjádření ze dne 18. 9. 2020 k akci golf – Lázně Bohdaneč a Country Golf Hodkovičky k předložené fotodokumentaci uvedla, že se předpokládalo, že reklama na dresu proběhne, přičemž byla uskutečněna reklama na programech. Pokud se týká prezentace na programech, přestože svědek P. sdělil, že se realizovala malá reklama na programech, žalobkyně ani VESTRUM žádný z programů nepředložily. Soud souhlasí se žalovaným, že žalobkyně neprokázala, že se deklarované plnění na golfových turnajích dle Dodatku, které mělo zahrnovat prezentaci v programu a na dresu vybraného hráče na akcích Lázně Bohdaneč a Country Golf Hodkovičky, za něž byla sjednána cena 150 000 Kč, fakticky uskutečnilo. Jak bylo výše uvedeno, správce daně a žalovaný vyjádřili dostatečné pochybnosti, i pokud soud odhlédne od vyjádření jednatele VESTRUM ze září 2016.

Reklama na helmách hráčů Kobra Praha

117. Žalobkyně ve vztahu k prokázání uskutečnění tohoto dílčího plnění v žalobě ze dne 3. 12. 2020 pouze uvedla, že předpokládá předložení důkazních prostředků do měsíce od podání žaloby. Dne 1. 3. 2021 předložila soudu fotografie hráčů s logem žalobkyně a informační leták hokejového klubu.

118. Správce daně vyzval žalobkyni dne 27. 2. 2018 k prokázání, že plnění deklarované na dokladu č. 2016/1032 vystaveném od dodavatele VESTRUM skutečně přijala v deklarovanému rozsahu.
119. Žalobkyně k tomuto dílčímu plnění v daňovém řízení v průběhu několika let žádné důkazní prostředky o faktickém uskutečnění reklamy nepředložila. Žalovaný v rámci seznámení se zjištěnými skutečnostmi v odvolacím řízení žalobkyni seznámil s tím, že ani důkazy provedené v odvolacím řízení, včetně výslechu svědka P., neprokazují uskutečnění reklamy společností VESTRUM v deklarovaném rozsahu. Ve vztahu k výpovědi svědka P. mimo jiné poukázal na to, že nebyl schopen vysvětlit, jak byla stanovena cena reklamy dle Smlouvy a Dodatku. Svědek uvedl, že tisk samolepek na helmy hráčů zajistila VESTRUM v tiskárně v Holicích, neuvedl však přesný název, přičemž náhledem do kontrolních hlášení nebyl odpovídající dodavatel zjištěn. Žalovaný též poznamenal, že dle Dodatku se poskytovatel zavázal poskytnout fotodokumentaci ze všech akcí. Žalobkyně ve vyjádření ze dne 18. 9. 2020 uvedla, že k akci Kobra Praha doplní důkazní prostředky později, avšak žádné důkazní prostředky nepředložila, učinila tak až v řízení před soudem.
120. V souladu s všeobecně uznávanou právní zásadou *vigilantibus iura scripta sunt* správní soudy zásadně nemohou napravovat procesní pasivitu účastníka řízení, který nebyl v průběhu správního řízení co do svých tvrzení a co do návrhu důkazů aktivní (viz rozsudek NSS ze dne 3. 2. 2010, č. j. 1 Afs 103/2009-232, č. 2033/2010 Sb. NSS). Jak uvedl NSS v rozsudku ze dne 22. 5. 2009, č. j. 2 Afs 35/2009-91, na provedení důkazů nově navržených teprve v řízení před krajským soudem je třeba trvat obvykle tehdy, pokud 1) soud přesvědčivě neodůvodní nadbytečnost jejich provedení a 2) tyto důkazy nemohly být navrženy již v řízení odvolacím, a to kupř. proto, že odvolací rozhodnutí (resp. důvody, na nichž je založeno) bylo pro daňový subjekt objektivně překvapivé, anebo že toto řízení bylo zatíženo zásadními vadami (např. nebylo umožněno důkazní návrhy podat, finanční orgán je odmítl přijmout atp.).
121. Těžké dokazování se nachází v daňovém řízení, ve kterém leželo důkazní břemeno na žalobkyni. Předložení důkazních prostředků až v průběhu řízení před soudem nemůže mít vliv na posouzení, zda daňový subjekt v daňovém řízení důkazní břemeno dle § 92 daňového řádu unesl. Je v rozporu s koncentrační zásadou ovládající daňové řízení (§ 115 odst. 4 daňového řádu) a vycházející z koncepce důkazního břemena ležícího na daňovém subjektu, aby daňový subjekt vlastní liknavost při prokazování rozhodných skutečností „napravoval“ až cestou správní žaloby, mohl-li důkazy předložit již v daňovém řízení (viz např. rozsudky NSS ze dne 30. 4. 2019, č. j. 1 Afs 19/2019 - 30, či ze dne 25. 3. 2021, 6 Afs 223/2020-28). Jak uvedl Krajský soud v Praze v rozsudku ze dne 21. 10. 2020, č. j. 55 Af 14/2018-39, *„přes obecnou zásadu plné jurisdikce (kontrola nejen právních, ale i skutkových vad v postupech veřejné správy) role správních soudů při zjišťování skutkového stavu zůstává pouze doplňující a odpovídá jejich přezkumnému úkolu. Pokud zákonodárce svěřil určitou oblast do rozhodování orgánů veřejné správy, je v první řadě na nich, aby po řádném a úplném vyhodnocení rozhodných skutečností učinily konkrétní rozhodnutí. Role správních soudů může být jen subsidiární a směřuje ve skutkové oblasti k přezkumu správnosti a ucelenosti hodnocení již správními orgány provedených důkazů; skutková zjištění správní soud činí na základě vlastního dokazování jen jako doplněk k dokazování provedenému již ve správním řízení, aniž by takto mohl nabrazovat důkazní činnost veřejné správy a přisvojovat si pravomoc rozhodování v oblasti veřejné správy nad rámec nezbytný k prověření správnosti a zákonnosti již učiněných závěrů. Na subsidiární roli správního soudnictví ve zjišťování*

skutkového stavu nemůže mít vliv ani skutečnost, že žalobkyně není (obecně vzato) soudním řádem správním limitována ve své žalobní argumentaci a důkazních návrzích rozsahem své předchozí aktivity v daňovém řízení.“

122. V daném případě bylo povinností žalobkyně prokázat splnění hmotněprávních podmínek nároku na odpočet v průběhu daňového řízení. Žalobkyně neuvedla žádné důvody, proč důkazní prostředky nepředložila v daňovém řízení, ale až v řízení před soudem. Žalobkyně byla v daňovém řízení opakovaně vyzvána k prokázání faktického uskutečnění plnění a seznámena s tím, že své důkazní břemeno neunáší, a měla tak dostatečnou možnost v průběhu několika let důkazní prostředky předložit. Za této situace nemůže mít předložení důkazních prostředků k tomuto plnění až v průběhu řízení před soudem vliv na závěr o neunesení důkazního břemen v daňovém řízení. Bylo by v rozporu se zásadou subsidiarity správního soudnictví, aby žalobkyně přenesla těžiště dokazování, byť ve vztahu k jednomu reklamnímu plnění, v důsledku své předchozí procesní pasivity až do řízení před správním soudem. Z těchto důvodů soud nepřistoupil k provedení důkazů navržených až v řízení před soudem. Procesní pasivita žalobkyně měla za následek, že žalobkyně neprokázala realizaci této reklamy. Soud souhlasí s žalovaným, že s ohledem na prokázané pochybnosti o faktickém uskutečnění plnění dle Dodatku výpověď svědka P. ze dne 18. 1. 2019 neprokázala bez důvodných pochybností, že reklama byla fakticky umístěna na helmách hráčů v prosinci 2016. Námitka proto není důvodná.

Reklama na vozidlech autoškoly

123. Žalobkyně namítá, že předložené fotografie prokazují provedení reklamy na vozech autoškoly Good Driver, což dle žalobkyně potvrdili i svědci M. a B.. Žalobkyně má za to, že žalovaný nepředložil důkazní prostředky, které by prokázaly nepravdivost provedených důkazů. Nadto nezjistil všechny skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně, když odmítl provést výslech R. K., jednatele společnosti Good Driver.
124. Žalobkyně předložila fotodokumentaci vozidel s logy žalobkyně. Správce daně ve zprávě o daňové kontrole konstatoval, že z nich nelze rozpoznat, kdy a kde byly pořízeny. Žalobkyně v odvolání proti platebnímu výměru navrhla provést výslech V. M. a J. B.. Po jejich provedení žalovaný dne 7. 9. 2020 seznámil žalobkyni s tím, že provedené důkazy k reklamě na vozidlech autoškoly neprokazují rozsah deklarovaného plnění. Svědek B. nevěděl, ve kterém období byla reklama realizována, ani kdo ji na vozidla umístil. K tomu doplnil, že předložené fotografie byly pořízeny na dvoře ve Staropramenné ulici, kde měla dle zmocněnkyně žalobkyně autoškola sídlo až od 1. 1. 2017. Svědek M. potvrdil, že jezdil s vozidly, na nichž bylo logo žalobkyně umístěno, a to v období, kdy sídlili ve Staropramenné ulici, rozsah a dobu trvání reklamy nebyl schopen uvést a nevěděl, zda byla vozidla s logem využívána i v roce 2016 a zda reklama byla i na jiných vozidlech včetně autobusu. Žalovaný proto dospěl k závěru, že žalobkyně předloženými důkazy neprokázala faktické uskutečnění plnění v deklarovaném rozsahu. Žalovaný v napadeném rozhodnutí poukázal také na to, že reklama měla být dle Dodatku datovaného květnem 2016 poskytnuta celoročně, avšak ve Smlouvě uzavřené v lednu 2016 nebyla zmíněna. Nelze též přehlédnout, že žalobkyně v listopadu 2016 ve svém vyjádření ke spornému plnění dle faktury vystavené společností VESTRUM toto plnění, resp. žádné z plnění zmíněných v následně předloženém Dodatku nezmínila.

125. Soud připomíná, že daňové orgány jsou povinny prokázat existenci skutečností zakládajících vážné a důvodné pochybnosti o souladu předložených záznamů se

skutečností. Prokazují tedy skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem [§ 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu]. Nejsou však povinny postavit najisto, že předložené údaje jsou v účetnictví či jiné evidenci daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností. Pokud důvodně zpochybní předložené účetní nebo daňové doklady, unesou své důkazní břemeno ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu a důkazní břemeno přejde zpět na daňový subjekt. Je pak na daňovém subjektu, aby pochybnosti vyvrátil a prokázal pravdivost svých tvrzení dalšími důkazy, popř. svá tvrzení korigoval.

126. Jelikož daňové orgány vyjádřily dostatečné pochybnosti, zda reklama byla na vozidlech autoškoly realizována v deklarovaném období a rozsahu, bylo na žalobkyni, aby dalšími důkazními prostředky pochybnosti odstranila. Žalovaný v posuzované věci nerozporoval věrohodnost či správnost předložených důkazů, nýbrž na jejich základě logickým způsobem popsal, z jakých důvodů nejsou způsobilé prokázat realizaci reklamy na vozech autoškoly v deklarovaném období a rozsahu. S jeho hodnocením se soud ztotožňuje. Námitka, že žalobkyně fotografiemi a výpověďmi svědků prokázala uskutečnění plnění a žalovaný nepředložil důkazní prostředky, které by prokázaly nepravdivost provedených důkazů, tedy není důvodná.
127. Soud se dále zabýval namítaným neprovedením výslechu R. K..
128. Z ustálené judikatury Ústavního soudu plyne, že provedení důkazu lze odmítnout, jestliže skutečnost, k jejímuž ověření nebo vyvrácení je navrhován, nemá relevantní souvislost s předmětem řízení, není-li navržený důkaz způsobilý ani ověřit ani vyvrátit tvrzenou skutečnost, anebo je nadbytečný, jelikož skutečnost, k níž má být proveden, byla již v dosavadním řízení bez důvodných pochybností ověřena nebo vyvrácena jinak (např. nálezy ze dne 24. 2. 2004, sp. zn. I. ÚS 733/01, ze dne 29. 6. 2004, sp. zn. III. ÚS 569/03, ze dne 30. 6. 2004, sp. zn. IV. ÚS 570/03, ze dne 16. 6. 2005, sp. zn. II. ÚS 418/03). Neprovedení důkazu však musí správce daně v každém případě řádně odůvodnit (srov. např. rozsudky NSS ze dne 7. 8. 2015, č. j. 5 Afs 180/2014-21, a ze dne 27. 7. 2016, č. j. 2 Afs 35/2016-43, a nález Ústavního soudu ze dne 23. 6. 2015, sp. zn. II. ÚS 2067/14).
129. Obecně platí, že daňové orgány jsou povinny umožnit daňovému subjektu důkazní břemeno unést. Správce daně je však oprávněn posoudit přínos navrženého důkazního prostředku včetně návrhu na výslech svědka (viz rozsudek NSS ze dne 11. 8. 2011, č. j. 2 Afs 15/2011-80). Jak uvedl NSS v rozsudku ze dne 25. 6. 2014, č. j. 10 Afs 53/2014-72, na který poukázal žalovaný v napadeném rozhodnutí, „*není povinností správce daně provést veškeré navrhované důkazy, nýbrž pouze takové, kterými by bylo možno odstranit pochybnosti správce daně o tvrzeních daňového subjektu*“.
130. Žalovaný v napadeném rozhodnutí odůvodnil, proč výslech R. K. neprovedl. Uvedl, že vzhledem k tomu, že reklama na vozidlech nebyla zahrnuta ve Smlouvě a dle Dodatku měla být realizována celoročně v hodnotě 1 800 000 Kč, je zřejmé, že nemohla být poskytnuta v plném rozsahu. Pan P. až se zpožděním žalobkyni sdělil, že některé akce dle Smlouvy nemohou být realizovány a až následně došlo k zahrnutí této reklamy do předmětu plnění poskytovaného společností VESTRUM. Pokud by reklama na vozech autoškoly byla realizována celoročně (a zajištěna společností VESTRUM), nebyl důvod, aby nebyla uvedena ve Smlouvě. K tomu dále poukázal na to, že pan P. byl dle obchodního rejstříku v té době jediným jednatelem Good Driver. Žalovaný dospěl k závěru, že výslechem R. K. nemohou být rozpory zjištěné v rámci daňového řízení vyvráceny.

131. Soud předně musí odmítnout tvrzení žalovaného, že v roce 2016 byl jediným jednatelem společnosti Good Driver pan P.. Z úplného výpisu z obchodního rejstříku, který je i součástí daňového spisu, vyplývá, že společnost měla od svého vzniku dne 25. 8. 2014 dva jednatele, jimiž byli J. P. a R. K., kteří za společnost jednali společně. Funkce R. K. zanikla až dne 20. 10. 2019. Svědek P. přitom ve své výpovědi uvedl, že reklamu na vozidlech autoškoly domlouval s R. K.. Vzhledem k postavení jednatele Good Driver v rozhodném období lze předpokládat, že R. K. by byl schopen poskytnout informace o tom, jakým způsobem a kdy byla reklama žalobkyně na vozidla autoškoly zajištěna a po jakou dobu a na jakých vozidlech byla vylepena. Ačkoli se tvrzení žalobkyně, že se reklama na vozidlech autoškoly Good Driver uskutečnila dle Dodatku (tedy celoročně), jeví ve spojení s dalšími zjištěními dosti nepravděpodobné (žalobkyně žádné logické vysvětlení nepředestřela a ani netvrdila, že by snad strany například pojmy v Dodatku vykládaly odlišně), nelze *a priori* vyloučit, že jednatel společnosti Good Driver mohl potvrdit faktické uskutečnění reklamy na vozidlech autoškoly tak, jak je v Dodatku uvedeno. Ostatně nelze zcela vyloučit, že jednatel VESTRUM mohl již při uzavření Smlouvy tušit, že se některá plnění neuskuteční. Žalovaný proto zatížil odvolací řízení vadou, která mohla mít vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí. Jak bylo výše uvedeno, s ohledem na způsob stanovení ceny nepostačí, že některá jiná dílčí plnění nebyla prokázána a nebyly označeny (další) důkazy k jejich prokázání. Námitka je tedy v této části důvodná. V dalším řízení bude na žalovaném, aby na základě návrhu žalobkyně doplnil dokazování o výsledcích R. K. a poté vyhodnotil, zda žalobkyně prokázala, že byla reklama na vozech autoškoly realizována v tvrzeném období a rozsahu.
132. Soud závěrem uvádí, že neshledal, že by požadavek žalovaného na prokázání plnění byl „bezbřehý“ ani že by trval na prokázání plnění *s absolutní jistotou*. Žalovaný požadoval po žalobkyni prokázat skutečnosti, které byla povinna tvrdit, a totiž splnění hmotněprávních podmínek nároku na odpočet (zejména faktické poskytnutí deklarovaného plnění jiným plátcem DPH). Žalobkyně však většinu dílčích plnění neprokázala ani s dostatečnou mírou pravděpodobnosti, tedy tak, aby bylo možné učinit daný závěr bez vážných pochybností.

Reklama na akcích Jágr teamu

133. Mezi stranami není sporné, že tato reklama není uvedena v Dodatku a fakticky se neuskutečnila. Žalovaný vycházel z toho, že bylo třeba posoudit uskutečnění všech plnění dle Smlouvy včetně Dodatku. Soud souhlasí s žalobkyní v tom, že Dodatek, podle něhož se dle tvrzení žalobkyně měla plnění fakticky uskutečnit, měnil předmět Smlouvy. Pokud tedy žalovaný vycházel ze Smlouvy včetně Dodatku, bylo nezbytné posuzovat, zda (s ohledem na vyslovené pochybnosti) žalobkyně prokázala faktické uskutečnění plnění tak, jak bylo specifikováno v Dodatku a mělo se dle tvrzení žalobkyně fakticky uskutečnit.

Platby v hotovosti

134. Pokud jde o platby v hotovosti, žalobkyně v žalobě odkázala na své odvolání, aniž by jakkoli reagovala na to, jak se s ním žalovaný vypořádal (viz body 57 a 99 napadeného rozhodnutí). Soud na tomto místě připomíná závěry NSS uvedené v rozsudku ze dne 24. 8. 2010, č. j. 4 As 3/2008-78, podle něž *„míra precizace žalobních bodů do značné míry určuje i to, jaké právní ochrany se žalobci u soudu dostane. Čím je žalobní bod obecnější, tím obecněji k němu může správní soud přistoupit a posuzovat jej, není naprosto na místě, aby soud*

za žalobce spekulativně domýšlel další argumenty.“ Není úlohou soudu, aby opakovaně vysvětloval důvody, pro které byla argumentace žalobkyně shledána lichou, mylnou a vyvrácenou, pokud závěry správních orgánů v tomto směru ob stojí (srov. např. rozsudek NSS ze dne 12. 11. 2014, č. j. 6 As 54/2013-128, bod 16). Žalovaný uvedl, že nepovažoval platby v hotovosti za jediný důvod pro odepření nároku na odpočet daně, pouze podpořily jeho pochybnosti o uskutečnění přijatého plnění. Soud zdůrazňuje, že žalobkyně byla povinna prokázat uskutečnění zdanitelného plnění v deklarovaném rozsahu a deklarovaným dodavatelem. Soud souhlasí s žalovaným, že výpisy z účtu a příjmové pokladní doklady neprokázaly faktické uskutečnění deklarovaného zdanitelného plnění, ale mohly osvědčit pouze platbu v hotovosti. Námitka tedy není důvodná.

Výklad právního jednání

135. Obecný poukaz žalobkyně na možnost uzavírat méně konkrétní smlouvy a na výkladové metody při výkladu právních jednání nelze považovat za řádný žalobní bod, neboť tuto argumentaci žalobkyně nikterak nepropojila s individuálními skutkovými okolnostmi případu a není z ní patrné, co konkrétně žalovanému vytýká. Jak vysvětlil NSS v rozsudku rozšířeného senátu ze dne 20. 12. 2005, č. j. 2 Azs 92/2005-58, líčení skutkových okolností v žalobě proti rozhodnutí správního orgánu nemůže být toliko typovou charakteristikou určitých „obvyklých“ nezákonností, k nimž při vyřizování věcí určitého druhu může docházet, nýbrž zcela jasně individualizovaným, a tedy od charakteristiky jiných konkrétních skutkových dějů či okolností jednoznačně odlišitelným popisem. Žalobce je též povinen vyličit, jakých konkrétních nezákonných kroků, postupů, úkonů, úvah, hodnocení či závěrů se měl správní orgán vůči němu dopustit v procesu vydání napadeného rozhodnutí či přímo rozhodnutím samotným, a rovněž je povinen ozřejmit svůj právní náhled na to, proč se má jednat o nezákonnosti. Právní náhled na věc se přitom nemůže spokojit toliko s obecnými odkazy na určitá ustanovení zákona bez souvislosti se skutkovými výtkami. Pro úplnost soud dodává, že žalovaný nezaložil svůj závěr na neplatnosti smluv, ale na neunesení důkazního břemene ohledně prokázání hmotněprávních podmínek nároku na odpočet. Pokud snad žalobkyně nesouhlasila s výkladem smluvních ujednání správcem daně a žalovaným, bylo na ní, aby případně v daňovém řízení tvrdila a prokázala, jaký byl úmysl stran, jejich zavedená praxe a jaký obsah a význam svému právnímu jednání přikládaly.

Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

136. S ohledem na vše shora uvedené dospěl soud k závěru, že žaloba je důvodná. Soud proto napadené rozhodnutí zrušil pro vady řízení dle § 76 odst. 1 písm. b) a c) s. ř. s. a pro nezákonnost dle § 78 odst. 1 s. ř. s. a věc vrátil žalovanému k dalším řízením (§ 78 odst. 4 s. ř. s.). V něm je žalovaný vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku (§ 78 odst. 5 s. ř. s.).
137. Soud zdůrazňuje, že pokud žalobkyně prokáže, že se dílčí zdanitelné plnění uskutečnilo v deklarovaném rozsahu a deklarovaným dodavatelem dle Smlouvy a Dodatku, náleží jí za toto dílčí plnění nárok na odpočet DPH. V tomto ohledu je nutné splátku, za níž byl vystaven předmětný daňový doklad, rozdělit podle poměru dílčího plnění k jeho celkové výši. Nárok na odpočet bude i v případě splnění hmotněprávních podmínek možné odmítnout, pokud žalovaný prokáže, že žalobkyně věděla nebo vědět měla, že se účastní podvodu na DPH.

138. Soud neshledal důvod pro zrušení prvostupňového rozhodnutí dle § 78 odst. 3 s. ř. s. Jak uvedl NSS v usnesení rozšířeného senátu ze dne 14. 4. 2009, č. j. 8 Afs 15/2007-75, je vyloučeno, aby po zrušení platebního výměru správce daně prvního stupně pokračoval v daňovém řízení a o dani znovu rozhodl. Po zrušení prvostupňového rozhodnutí by muselo být řízení zastaveno (viz např. rozsudek NSS ze dne 20. 9. 2017, č. j. 10 Afs 149/2017-37). Soud tak může zrušit prvostupňové rozhodnutí správního orgánu vydané v rámci daňového řízení pouze v situaci, kdy platební výměr neměl být vůbec vydán, event. trpělo-li předchozí daňové řízení takovými vadami, že v něm nelze dále pokračovat (srov. usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 24. 11. 2009, č. j. 1 Aps 2/2008-76, č. 1997/2010 Sb. NSS). K tomu v daném případě nedošlo.
139. O náhradě nákladů řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalovaný nemá právo na náhradu nákladů řízení, neboť ve věci neměl úspěch. Žalobkyně měla ve věci úspěch, a má proto právo na náhradu nákladů řízení. Náklady řízení zahrnují zaplacený soudní poplatek ve výši 3 000 Kč a náklady na zastoupení, které tvoří odměna za zastoupení a náhrada hotových výdajů. Výše odměny za zastupování společností poskytující daňové poradenství se stanoví v souladu s § 35 odst. 2 s. ř. s. dle vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), ve znění pozdějších předpisů (dále jen „advokátní tarif“). Zástupci žalobkyně náleží odměna za tři úkony právní služby ve smyslu § 11 odst. 1 písm. a), d) a g) advokátního tarifu (převzetí zastoupení, sepis žaloby a sepis repliky) ve výši 3 100 Kč za úkon dle § 9 odst. 4 písm. d) ve spojení s § 7 bodem 5 advokátního tarifu. Celková výše odměny tedy činí 9 300 Kč. Vedle odměny přísluší zástupci žalobkyně náhrada hotových výdajů v paušální výši 300 Kč za každý z úkonů právní služby dle § 13 odst. 1 a 4 advokátního tarifu, celkem tedy 900 Kč. Jelikož zástupce žalobkyně je plátcem daně z přidané hodnoty, je součástí nákladů žalobkyně též náhrada této daně, kterou je její zástupce povinen odvést z odměny za zastupování a náhrady hotových výdajů (§ 57 odst. 2 s. ř. s.), ve výši 21 % z částky 10 200 Kč, tedy 2 142 Kč. Náhradu nákladů řízení v celkové výši 15 342 Kč je žalovaný povinen uhradit podle § 149 odst. 1 zákona č. 99/1963 Sb., občanského soudního řádu, ve znění pozdějších předpisů, užitého na základě § 64 s. ř. s., k rukám zástupce žalobkyně, a to ve lhůtě 30 dnů od právní moci rozsudku (§ 54 odst. 7 s. ř. s.).

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost 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.

Praha 31. ledna 2022

Mgr. Tomáš Kocourek, Ph.D., v. r.
předseda senátu