



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

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

žalobce: **SPEDITRANS Transport, s. r. o.**, IČ: 259 39 769
Klicperova 1391, 508 01 Hořice
zastoupen APOGEO, s. r. o.
se sídlem Rohanské nábřeží 671/15, 186 00 Praha 8

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 20. 4. 2021, č. j. 13978/21/5300-22441-705341,

takto:

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

Odůvodnění:

- I. Vymezení věci

1. Žalobce napadl včas podanou žalobou dle § 65 a násl. zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“), rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství (dále jen „žalovaný“ nebo „správní orgán“) ze dne 20. 4. 2021, č. j. 13978/21/5300-22441-705341 (dále jen „napadené rozhodnutí“), kterým bylo o odvolání proti:
 - dodatečnému platebnímu výměru ze dne 4. 11. 2019, č. j. 1869817/19/2707-50050-603240, kterým byla doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období duben 2015 ve výši 173 250 Kč a předsáno penále z doměřené daně ve výši 34 650 Kč,
 - dodatečnému platebnímu výměru ze dne 4. 11. 2019, č. j. 1869895/19/2707-50050-603240, kterým byla doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období květen 2015 ve výši 232 050 Kč a předsáno penále z doměřené daně ve výši 46 410 Kč,
 - dodatečnému platebnímu výměru ze dne 4. 11. 2019, č. j. 1869927/19/2707-50050-603240, kterým byla doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období červen 2015 ve výši 94 500 Kč a předsáno penále z doměřené daně ve výši 18 900 Kč,
 - dodatečnému platebnímu výměru ze dne 4. 11. 2019, č. j. 1869958/19/2707-50050-603240, kterým byla doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období červenec 2015 ve výši 216 100 Kč a předsáno penále z doměřené daně ve výši 43 220 Kč,
 - dodatečnému platebnímu výměru ze dne 4. 11. 2019, č. j. 1869976/19/2707-50050-603240, kterým byla doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období srpen 2015 ve výši 88 200 Kč a předsáno penále z doměřené daně ve výši 17 640 Kč,
 - dodatečnému platebnímu výměru ze dne 4. 11. 2019, č. j. 1870084/19/2707-50050-603240, kterým byla doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období září 2015 ve výši 141 015 Kč a předsáno penále z doměřené daně ve výši 28 203 Kč,
 - dodatečnému platebnímu výměru ze dne 4. 11. 2019, č. j. 1870122/19/2707-50050-603240, kterým byla doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období říjen 2015 ve výši 308 301 Kč a předsáno penále z doměřené daně ve výši 61 660 Kč,
 - dodatečnému platebnímu výměru ze dne 6. 11. 2019, č. j. 1871514/19/2707-50050-603240, kterým byla doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období leden 2016 ve výši 257 250 Kč a předsáno penále z doměřené daně ve výši 51 450 Kč,

- dodatečnému platebnímu výměru ze dne 6. 11. 2019, č. j. 1871618/19/2707-50050-603240, kterým byla doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období duben 2016 ve výši 290 850 Kč a předepsáno penále z doměřené daně ve výši 58 170 Kč,
- dodatečnému platebnímu výměru ze dne 6. 11. 2019, č. j. 1871689/19/2707-50050-603240, kterým byla doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období květen 2016 ve výši 103 740 Kč a předepsáno penále z doměřené daně ve výši 20 748 Kč,
- dodatečnému platebnímu výměru ze dne 6. 11. 2019, č. j. 1871748/19/2707-50050-603240, kterým byla doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období červen 2016 ve výši 273 840 Kč a předepsáno penále z doměřené daně ve výši 54 768 Kč,
- dodatečnému platebnímu výměru ze dne 6. 11. 2019, č. j. 1871822/19/2707-50050-603240, kterým byla doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období červenec 2016 ve výši 107 940 Kč a předepsáno penále z doměřené daně ve výši 21 588 Kč,
- dodatečnému platebnímu výměru ze dne 6. 11. 2019, č. j. 1871860/19/2707-50050-603240, kterým byla doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období srpen 2016 ve výši 150 150 Kč a předepsáno penále z doměřené daně ve výši 30 030 Kč,
- dodatečnému platebnímu výměru ze dne 6. 11. 2019, č. j. 1871882/19/2707-50050-603240, kterým byla doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období září 2016 ve výši 616 980 Kč a předepsáno penále z doměřené daně ve výši 123 396 Kč,
- dodatečnému platebnímu výměru ze dne 6. 11. 2019, č. j. 1871910/19/2707-50050-603240, kterým byla doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období říjen 2016 ve výši 411 390 Kč a předepsáno penále z doměřené daně ve výši 82 278 Kč,
- dodatečnému platebnímu výměru ze dne 6. 11. 2019, č. j. 1871936/19/2707-50050-603240, kterým byla doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období listopad 2016 ve výši 327 390 Kč a předepsáno penále z doměřené daně ve výši 65 478 Kč,
- rozhodnuto tak, že rozhodnutí ze dne 6. 11. 2019, č. j. 1871748/19/2707-50050-603240 žalovaný potvrdil. Dodatečné platební výměry za ostatní zdaňovací období změnil žalovaný tak, že snížil doměřenou daň a penále v závislosti na uznaných odpočtech na dani z přidané hodnoty (dále jen jako „DPH“).

II. Žalobní argumentace

2. Žalobce se domáhá zrušení části napadeného rozhodnutí žalovaného v rozsahu výroků 1) až 16), neboť nesouhlasí s vyhodnocením důkazních prostředků předložených za účelem prokázání oprávněnosti uplatnění nároku na odpočet u zdanitelných reklamních plnění u dodavatelů AGS PROMOTION s. r. o., RYMATI GROUP s. r. o., CARGO STAR s. r. o. a Brněnská produkční s. r. o., neboť má za to, že závěry žalovaného jsou založeny na neúplně provedeném zjištění skutkového stavu a zároveň v rozporu se zákonem a judikaturou Nejvyššího správního soudu.

Vyhodnocení důkazních prostředků k reklamním plněním přijatým od společnosti RYMATI GROUP s. r. o. – akce BK Kondoři.

3. Žalobce zmiňuje, že dle smlouvy se dodavatel zavázal prezentovat žalobce na webových klubových stránkách, prezentovat reklamu v prostoru haly formou bannerů a roll-upů a prezentovat logo v tiskových periodikách. Žalobce doložil všechny položky reklamního plnění, kromě dílčího plnění „prezentovat logo žalobce v tiskových periodikách“. Žalobce má však za to, že jde o minoritní část sjednaného plnění. Žalobce ve vazbě na to tvrdí, že nelze po něm požadovat archivaci všech dokladů vzhledem k časovému odstupu a také má za to, že je třeba přihlédnout k důkaznímu standardu, jenž si vyžaduje určitou míru pravděpodobnosti uskutečnění přijatého plnění, nikoliv absolutní jistotu.

Vyhodnocení důkazních prostředků k reklamním plněním přijatým od společnosti CARGO STAR s. r. o. – Alfa Rádio.

4. Žalobce uvedl, že žalovaný dospěl k závěru, že žalobce neprokázal oprávněnost uplatnění nároku na odpočet DPH, neboť neprokázal rozsah přijatého reklamního plnění. Žalovaný dospěl k závěru, že předložené důkazní prostředky k reklamní službě spočívající ve vysílání spotů žalobce, obsahují jiné časy a četnost reklamních spotů, které se liší od těch uvedených ve smlouvě. Žalovaný však nezohlednil, že došlo právě z tohoto důvodu ke snížení ceny (dle smlouvy byla fakturační cena ve výši 469 200 Kč, avšak skutečně bylo fakturováno 313 650 Kč).

Vyhodnocení důkazních prostředků k reklamním plněním přijatým od společnosti CARGO STAR s. r. o. – Maveric rescue EURO CUP 2015.

5. Žalobce uvedl, že dle žalovaného nebyla prokázána oprávněnost uplatněného nároku vynaloženého na reklamní služby a konstatoval, že rozsah přijatých deklarovaných reklamních služeb žalobce neprokázal. Dle uzavřené smlouvy mezi žalobcem a společností CARGO STAR s. r. o. měl být žalobce propagován na závodním osobním automobilu formou polepů,

v prostorech přípravy, v zázemí týmu a na helmě nebo oblečení. Žalobce dále tvrdí, že logo na helmě nebo oblečení jezdce opravdu nebylo umístěno, avšak tato položka byla nahrazena jiným reklamním plněním, a to umístěním dalšího loga na automobilu. Dále žalobce nesouhlasí s tvrzením žalovaného, že náhrada závodu v Prachaticích závodem v Jankově Vrchu není z hlediska ceny srovnatelná.

Vyhodnocení důkazních prostředků k reklamním plněním přijatým od společnosti Brněnská produkční s. r. o.

a) Sigma.

6. Žalovaný vyloučil nárok na odpočet za reklamní plnění, jelikož nenalezl logo žalobce na webových stránkách, přičemž žalobce je přesvědčen, že žalovaný nezohlednil všechny důkazní prostředky v průběhu daňového řízení. Žalobce poukazuje na svědeckou výpověď I. K., která potvrdila uskutečnění reklamního plnění v plném rozsahu, k čemuž žalovaný jako k důkaznímu prostředku nepřihlédl. Nadto žalobce uvádí, že je nepochybné, že umístění loga žalobce na webových stránkách bylo marginální položkou sjednaných reklamních služeb.

b) Moravské divadlo.

7. Žalobce nesouhlasí s tvrzením žalovaného, že žalobce neměl povědomí o uskutečněném rozsahu poskytovaného plnění. Žalobce považuje za jednoznačné, že umístění loga žalobce na banneru na budově bylo nepochybně prokázáno prostřednictvím fotodokumentace a není relevantní dřívější tvrzení žalobce o jeho neuskutečnění, když důkazní materiál dodal do doby před vydáním rozhodnutí. Žalobce dále dodává, že předložil rozsáhlou fotodokumentaci ke všem položkám reklamního plnění a ke všem akcím s výjimkou umístění loga na banneru na budově divadla na třech ze sedmi akcí. Žalobce zdůrazňuje, že prokázal naprostou většinu položek reklamního plnění a upozorňuje, že se akce odehrály před více než čtyřmi lety. Žalobce nesouhlasí s vyhodnocením svědecké výpovědi I. K., neboť závěr žalovaného že, „*tvrzení svědka nelze osvědčit bez dalšího, že reklama byla skutečně poskytnuta v deklarovaném rozsahu*“ neodpovídá zákonnému požadavku, že svědecká výpověď je sama o sobě důkazním prostředkem, který není dále potřeba doplňovat dalšími důkazními prostředky. Dle názoru žalobce byl žalovaný povinen ke svědecké výpovědi přihlédnout.

c) ARS General.

8. Dle smlouvy uzavřené mezi žalobcem a společností Brněnská produkční s. r. o. mělo být logo žalobce umístěno na reklamní grafice (1x roll-up, 2x beach flag, 4x látkový banner ze síťoviny a 1x kovový poutač), dále na webových

stránkách a propagačních materiálech turnaje. Žalobce nesouhlasí s tvrzením žalovaného, že prokázal pouze část reklamního plnění, neboť je přesvědčen, že prostřednictvím fotodokumentace prokázal beach flagy, poutač, propagační materiály (balenou vodu) a logo na webových stránkách. Žalobce má za to, že veškeré důkazní prostředky jsou ve vzájemné shodě. Oba navrhovaní svědci (I. K. a J. V.) potvrdili faktickou realizaci reklamního plnění a žalobce je přesvědčen, že žalovaný měl ke svědeckým výpovědím přihlídnout, neboť svědecká výpověď je důkazním prostředkem, který není dále třeba dokládat dalšími důkazními prostředky. Žalovaný pochybil, když neosvědčil svědeckou výpověď jako důkazní prostředek, aniž by zjistil skutečnosti vyvracející pravdivost svědecké výpovědi.

d) CARBON.

9. Žalovaný konstatoval, že žalobce neprokázal faktickou realizaci reklamních služeb, neboť žalobce neprováděl kontrolu uskutečnění reklamního plnění a ani předložené důkazní prostředky nesvědčí o uskutečnění reklamních služeb. Žalovaný ovšem neuvedl, v čem spatřuje nedostatečnost předložených důkazních prostředků. Žalobce doložil důkazní prostředky za účelem prokázání realizace reklamního plnění a to odvysílaný spot, potvrzení o provedení reklamního plnění a zprávu o průběhu reklamního plnění. Dále byly provedeny svědecké výpovědi A. F. a I. K., kteří shodně potvrdili realizaci reklamního plnění, a žalovaný k nim měl přihlídnout.
10. Závěrem žalobce zdůraznil, že důvodem odepření nároku na odpočet DPH byla pouze pochybnost co do rozsahu poskytnutého zdanitelného plnění, přičemž současně dodavatel žalobce daň za poskytnutá plnění řádně přiznal a uvedl v kontrolním hlášení.
11. Žalobce požaduje, aby krajský soud zrušil napadené rozhodnutí.

III. Vyjádření žalovaného

12. Žalovaný odkázal předně na odůvodnění žalobou napadené rozhodnutí a dále se vyjádřil k jednotlivým reklamním plněním.
 - a) dodavatel AGS PROMOTION s. r. o.*
13. Žalovaný v souvislosti s reklamním plněním od dodavatele AGS PROMOTION s. r. o. odkazuje na body 39 až 47 a 161 až 164 napadeného rozhodnutí a předesílá, že se věnoval hodnocení důkazních prostředků důkladně a nemohl dospět k jinému závěru, než že žalobce přijetí zdanitelných plnění v deklarovaném rozsahu neprokázal.
 - b) dodavatel RYMATI GROUP s. r. o.*

14. K akci týkající se basketbalového klubu BK Kondoři Liberec žalovaný s odkazem na body 48 až 52 a bod 165 napadeného rozhodnutí setrvává na svém závěru, že žalobce neprokázal přijetí zdanitelných plnění ve smluveném rozsahu. Dílčí plnění „prezentace loga v tiskovinách“ žalobce dle názoru žalovaného neprokázal a nejedná se přitom o marginální plnění, ale o jeho podstatnou část. Žalovaný dodává, že částečné uznání nároku na odpočet daně nebylo možné, neboť ocenění jednotlivých položek v reklamní smlouvě nebylo rozlišeno a žalobce je nedoložil ani jiným způsobem. V této souvislosti odkazuje žalovaný na rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2021, č. j. 8 Afs 252/2019-40 a ze dne 9. 8. 2021, č. j. 6 Afs 235/2020-76.

c) dodavatel CARGO STAR s. r. o.

15. Žalovaný odkazuje na body 61 až 71 napadeného rozhodnutí a trvá na závěru, že žalobce neprokázal faktické uskutečnění reklamních plnění (reklama Alfaradio) a rovněž neprokázal přijetí reklamního plnění ve smluveném rozsahu od deklarovaného dodavatele (reklama Maveric rescue EURO CUP 2015). K námitce, že fakturovaná částka byla nižší než ta dohodnutá ve smlouvě, žalovaný připomíná, že žalobce vůbec neprokázal faktické uskutečnění reklamního plnění, které mělo být odvysíláno v Alfaradiu. Námitku o náhradě zrušeného závodu v Prachaticích považuje žalovaný za účelovou, neboť závod na Jankově vrchu se uskutečnil před uzavřením smlouvy o poskytnutí reklamního plnění. Žalovaný uvádí, že o změně smluveného reklamního plnění nebyl uzavřen žádný dodatek.

d) dodavatel Brněnská produkční s. r. o.

16. Žalovaný odkazuje v této souvislosti rovněž na napadené rozhodnutí, konkrétně na body 72 až 102 a 172 až 174. K námitce nezohlednění všech důkazních prostředků v souvislosti s reklamou u SK Sigma Olomouc žalovaný uvádí, že svědek I. K. sdělila, že plnění byla poskytnuta v plném rozsahu, nicméně tato výpověď byla jednak v rozporu s výpovědí svědka D. H., neboť hovořil pouze o reklamním banneru na stadionu a dále s informacemi na webových stránkách fotbalového klubu, kde žádné logo žalobce vyobrazeno nebylo. Ohledně námitek stran reklamního plnění u Moravského divadla žalovaný upozorňuje, že na konci odvolacího řízení žalobce předložil fotodokumentaci banneru na budově divadla, ovšem jednalo se pouze o čtyři představení ze sedmi. Žalovaný usoudil, že žalobce tak neprokázal uskutečnění deklarovaného plnění v plném rozsahu. K výpovědi svědkyně I. K. žalovaný připomíná, že tato svědkyně potvrdila vysílání audiospotu, vyhotovení roll-upu a reklamu na tištěných materiálech (protokol s č. j. 1893872/18/2713-60564-608101), avšak nepotvrdila banner u

budovy divadla, což ostatně nemohla, neboť žalobce sám uvedl, že toto se do smlouvy dostalo omylem a až poté toto dílčí plnění dokládal. Ohledně reklamního plnění u ARS General žalovaný má za to, že žalobce předloženou fotodokumentací ani výpověďmi svědků neprokázal uskutečnění smluveného rozsahu reklamního plnění. Fotografie neobsahovaly všechny typy deklarované reklamní grafiky. Žalovaný má dále za to, že žalobce neprokázal uskutečnění reklamního plnění u společnosti CARBON v podobě vysílání spotů na reklamních obrazovkách. Předložení samotného spotu totiž neprokazuje, že byl odvysílán a o faktickém poskytnutí tohoto reklamního plnění žalobce nedoložil žádný jiný relevantní důkaz (např. fotografie či videozáznam odvysílaného spotu na reklamních obrazovkách).

17. Závěrem žalovaný dodává, že spornou je v žalobcově případě otázka, zda byly při uplatňování nároku na odpočet DPH splněny hmotněprávní podmínky daně vymezené ustanoveními § 72 a § 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen jako „ZDPH“). Skutečnost, že žalobcův dodavatel na výstupu přiznal a uhradil daň, není relevantní pro posouzení nároku na její vrácení u jiného daňového subjektu.
18. Žalovaný uzavírá svoji argumentaci návrhem na zamítnutí žaloby.

IV. Replika

a) dodavatel AGS PROMOTION s. r. o.

19. Žalobce rozvádí žalobní argumentaci týkající se dodavatele AGS PROMOTION s. r. o. a uvádí, že předložil v rámci daňového řízení dostatečné množství důkazních prostředků, ze kterých je rozsah zdanitelného plnění zřejmý. Předložené důkazní prostředky, které žalobce ve vyjádření vyjmenovává, jsou dle jeho názoru ve vzájemné shodě a podávají dostatečný obraz o tom, že se předmětné plnění uskutečnilo v deklarovaném rozsahu. Žalobce zmiňuje, že správce daně prokazuje skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost a správnost předložených důkazních prostředků, přičemž žalobcem předložené důkazní prostředky byly ve vzájemné shodě a žalovaný žádné pochybnosti nepřednesl.

b) dodavatel RYMATI GROUP s. r. o.

20. Žalobce namítá, že žalovaný nemá dostatečnou odbornost, aby posoudil, které reklamní plnění má větší účinek na adresáty. Žalobce trvá na tom, že reklama v tiskovinách je minoritní část sjednaného plnění, přičemž dle názoru žalobce postačí prokázat faktické uskutečnění plnění s dostatečnou mírou pravděpodobnosti, nikoliv s absolutní jistotou.

c) *dodavatel CARGO STAR s. r. o.*

21. K reklamě na Alfaradiu žalobce uvádí, že nesouhlasí, že vůbec neprokázal faktické uskutečnění reklamního plnění, neboť předložil dostatečné důkazní prostředky a pokud správce daně nebyl přesvědčen jejich průkazností, měl vyvinout součinnost daňovému subjektu za účelem prokázání skutkového stavu. Stran reklamních plnění na akci Maveric rescue EURO CUP 2015 žalobce dodává, že žalovaný není odborně způsobilý k posouzení, které reklamní plnění má větší dosah a je přesvědčen, že poskytl fotodokumentaci, která dokazuje faktickou realizaci reklamního plnění.

d) *dodavatel Brněnská produkční s. r. o.*

22. Stran umístění loga u dodavatele SK Sigma Olomouc žalobce dodává, že svědecká výpověď I. K. zcela koresponduje s výpovědí pana J. H., neboť uvedla, že se podílela na realizaci reklamního plnění sjednaného mezi žalobcem a společností Brněnská produkční s. r. o. a pokud se svědecká výpověď neshoduje s jinými důkazními prostředky pouze v detailech, nelze pro tento důvod konstatovat nevěrohodnost svědecké výpovědi. Co se týče prezentace loga na webových stránkách, jedná se dle žalobce o minoritní část reklamního plnění. Ohledně reklamního plnění u Moravského divadla žalobce sděluje, že s dostatečnou mírou pravděpodobnosti dokázal, že se plnění uskutečnilo v celém sjednaném rozsahu a požaduje uznat alespoň část nároku na odpočet. V souvislosti s reklamním plněním u společnosti ARS General žalobce upozorňuje, že rozpory svědecké výpovědi je třeba hodnotit vzhledem k okolnostem věci, zejména k časovému odstupu výpovědi svědka od příslušné události. Stran reklamního plnění u společnosti CARBON žalobce považuje tvrzení žalovaného o faktické kontrole za chybné, neboť neprovedení kontroly neznamená, že reklamní plnění nebylo uskutečněno.

V. Posouzení věci krajským soudem

23. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí žalovaného ze dne 20. 4. 2021, č. j. 13978/21/5300-22441-705341 v rozsahu žalobních námitek podle části třetí hlavy druhé dílu prvního soudního řádu správního bez nařízení jednání ve smyslu § 51 s. ř. s. Krajský soud dospěl k závěru, že námitky žalobce směřující proti napadenému rozhodnutí, nejsou důvodné.

24. Z napadeného rozhodnutí vyplývá, že správce daně a následně v odvolacím řízení i žalovaný prověřovali u žalobce v jednotlivých měsících roku 2015 a 2016 oprávněnost uplatnění odpočtu na DPH ve smyslu § 72 a § 73 ZDPH. Žalovaný v napadeném rozhodnutí snížil základ doměřené daně, ovšem některá dílčí reklamní plnění vzal za neprokázaná. Krajský soud se v rámci

žalobních námitek zabýval tím, zda napadené rozhodnutí bylo vydáno v souladu se zákonem zejména v souvislosti s dílčími reklamními plněními, s jejichž vyhodnocením z hlediska prokázání nároku na odpočet DPH žalobce v žalobě vyslovil nesouhlas.

25. V předmětné věci se právní základ případu odvíjí od ustanovení § 72 a § 73 ZDPH. Krajský soud tedy nejprve obecně konstatuje, že aby byl nárok na odpočet daně ve smyslu výše uvedených ustanovení oprávněný, je třeba požadovat, aby daňový subjekt prokázal, že plnění bylo poskytnuto k ekonomické činnosti za účelem uskutečňování zdanitelných plnění. Při hodnocení závěrů finančních orgánů krajský soud tedy vycházel ze zákonných podmínek pro uplatnění odpočtu DPH ve smyslu § 72 a § 73 ZDPH. Podle § 72 odst. 1 písm. a) uvedeného zákona je plátce oprávněn k odpočtu daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, které v rámci své ekonomické činnosti použije pro účely uskutečňování zdanitelného plnění poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku. Dle § 73 odst. 1 písm. a) stejného zákona je nutné prokázat tento nárok daňovým dokladem.
26. Z pohledu rozložení důkazního břemene je to daňový subjekt, který je dle § 92 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen jako „daňový řád“) povinen prokázat v případě pochybností všechny tvrzené skutečnosti uvedené v daňových přiznáních. Primárně daňový subjekt prokazuje svá tvrzení formálními doklady, ovšem z judikatury Nejvyššího správního soudu vyplývá, že samotné předložení formálně bezvadného daňového dokladu nezakládá automatické prokázání uplatněného nároku na odpočet DPH, neboť existence nároku na odpočet daně závisí na faktickém stavu a tedy na prokázání existence zdanitelného plnění, nikoliv na jeho formálním vykázání (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 10. 2006, č. j. 2 Afs 7/2006-107 nebo rozsudek ze dne 27. 1. 2012, č. j. 8 Afs 44/2011).
27. Pro uznání nároku na odpočet DPH je třeba prokázat nejenom to, že se plnění uskutečnilo, ale také, že se uskutečnilo deklarovaným způsobem (viz rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 1. 2012, č. j. 9 Afs 42/2011-56 a ze dne 23. 4. 2014, č. j. 9 Afs 91/2013-38). Pokud tedy správce daně žalobci oznámil pochybnosti o stavu věci a jeho účetních dokladů, důkazní břemeno přechází opět na daňový subjekt, jenž musí tyto pochybnosti vyvrátit a prokázat tak svá tvrzení. Z judikatury Nejvyššího správního soudu krajský soud cituje část rozsudku ze dne 20. 10. 2015, č. j. 6 Afs 78/2015-42: *„pro případ vzniku pochybností o uskutečnění plnění v tvrzené podobě je povinností daňového subjektu, který uplatňuje nárok na odpočet v daňovém přiznání, aby prokázal dalšími důkazy, že fakticky plnění přijal v konkrétním období a rozsahu a právě toto plnění souvisí s následným*

uskutečněním jeho vlastní konkrétní ekonomické činnosti.“ S těmito názory se krajský soud ztotožňuje a konstatuje, že jsou aplikovatelné i na projednávanou věc.

28. Lze tedy uzavřít, že pokud daňový subjekt tvrdí určitou skutečnost, musí ji i náležitě prokázat. Rovněž v případě reklam je třeba náležitě prokázat jejich uskutečnění v deklarovaném (sjednaném rozsahu) a nepostačuje prokázat, že k uskutečnění reklamních služeb nějakým způsobem došlo (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 12. 2011, č. j. 1 Afs 10/2010-71). Daňový subjekt by měl za tímto účelem uchovávat důkazní prostředky, kterými svá tvrzení případně prokáže. Z tohoto důvodu nelze přisvědčit obecným námitkám žalobce, že nelze po daňovém subjektu požadovat, aby uchovával materiály ohledně reklamních plnění z minulých zdaňovacích období s ohledem na delší časový odstup od konání předmětných akcí.
29. Co se týče možnosti částečného odpočtu, k tomu krajský soud uvádí, že nelze korigovat výši uplatněného odpočtu s ohledem na skutečnost, že rozsah zdanitelného plnění nelze v žalobcově případě cenově vyčíslit, neboť ve všech případech byla smluvená cena stanovena paušálně s vymezením jednotlivých dílčích položek reklamního plnění (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2021, č. j. 8 Afs 252/2019-38: *„Pokud nyní v kasační stížnosti stěžovatelka v této souvislosti zdůrazňuje rozpor závěrů daňových orgánů, jde-li o přesné stanovení rozsahu poskytnutého plnění na straně jedné, a nemožnost úpravy výše nárokováného odpočtu na straně druhé, lze k tomu uvést (opět toliko v obecné rovině), že nezpochybnění uskutečnění plnění v určitém rozsahu (loga na některých autech a na některých závodech vylepena byla) samo o sobě nevypovídá nic o skutečném přijetí deklarovaných plnění, ani o jejich deklarovaném rozsahu. [...] cenu reklamního loga určuje celá řada faktorů, které závisí od jeho velikosti, umístění na vozidle a rovněž na samotném jezdcovi či závodě. Od správce daně nelze očekávat, že ten by namísto daňového subjektu podrobně vypočítával rozsah zdanitelného plnění.*“ Daná problematika je tak Nejvyšším správním soudem postavena najisto, a proto se k této námitce krajský soud již nebude v souvislosti s jednotlivými plnění dále vyjadřovat.
30. Krajský soud dodává, že skutečnost, že dodavatel žalobce svoji DPH za zdanitelná plnění řádně přiznal ve svém daňovém tvrzení, neopravňuje automaticky nárok na odpočet DPH u žalobce. Taková souvislost, kterou žalobce implikuje ve svém podání, nevyplývá z žádných zákonných ustanovení ZDPH či daňového řádu, neboť svá tvrzení prokazuje daňový subjekt sám a ve vztahu ke své daňové povinnosti.

31. Výše krajský soud naznačil právní rámec případu žalobce a následně vyslovené právní názory promítl do konkrétních jednotlivých případů dílčích reklamních plnění.

a) *Dodavatel AGS PROMOTION s. r. o.*

32. Žalovaný provedl v napadeném rozhodnutí důkladnou analýzu Smlouvy o reklamě ze dne 2. 4. 2015, jejíž přílohou je seznam turnajů Activity Golf Tour 2015, přičemž žalovaný dále porovnal smluvní rozsah plnění se skutečnostmi zachycenými na fotografiích a zjistil, že z fotografií nelze s jistotou seznat, na jakém místě byly pořízeny. Zároveň žalovaný dospěl k závěru, že předložené fotografie nezobrazovaly 3 turnaje, ke kterým žalobce nedoložil žádné důkazní prostředky. Navíc dle názoru žalovaného fotografie nezobrazovaly všechny položky smluveného reklamního plnění. Žalovaný konstatoval, že nebyly předloženy žádné důkazní prostředky k položce „umístění obchodního jména společnosti na mobilní LED obrazovce“. Krajský soud v této souvislosti uvádí, že ze spisové dokumentace vyplývá, že předložené fotografie nezobrazují všechny smluvené turnaje a jednotlivá dílčí smluvená reklamní plnění, neboť ke všem smluveným turnajům nebyla fotodokumentace předložena. Nelze ani spatřovat nezákonnost v hodnocení žalovaného, že ostatní důkazní prostředky (smlouva, e-mailová komunikace a svědecká výpověď pana S.) neprokazují, že se uskutečnění plnění stala v deklarovaném rozsahu, neboť uskutečnění jednotlivých plnění z těchto důkazních prostředků nevyplývá. Z výpovědi pana S. zaznamenané do protokolu č. j. 2018138/18/2713-60564-608101 nelze mít za prokázané, že se reklamní plnění uskutečnila v deklarovaném rozsahu, neboť si nevzpomněl na přesné údaje ohledně uskutečnění jednotlivých položek smluveného reklamního plnění. Zároveň nelze přisvědčit žalobci, že žalovaný je povinen zohlednit delší časový odstup od konání akce, neboť pokud daňový subjekt tvrdí určitou skutečnost, musí ji i náležitě prokázat. Pokud daňový subjekt uplatňuje nárok na daňový odpočet, je třeba náležitě prokázat uskutečnění zdanitelného plnění a daňový subjekt musí s ohledem na nutnou míru obezřetnosti, uchovat dostatečné podklady osvědčující faktickou realizaci reklamního plnění. Námitka žalobce, že důkazní břemeno prokázat skutkový stav tížilo žalovaného, není důvodná. Dle ustanovení § 92 odst. 5 daňového řádu je sice na správci daně, aby vnesl pochybnosti o správnosti či věrohodnosti předložených důkazních prostředků. Je ovšem zřejmé, že z výzvy k prokázání skutečností k předložení důkazních prostředků ze dne 22. 8. 2018 č. j. 1639277/18/2713-60565-609187 správce daně přednesl daňovému subjektu pochybnosti o tom, zda všechna zdanitelná plnění byla přijata v rozsahu deklarovaném na daňových dokladech a velmi detailně

žalobci ozřejmil, jaké konkrétní skutečnosti ve vztahu k reklamnímu plnění od dodavatele *AGS PROMOTION s. r. o.* je třeba dále prokázat. Vzhledem ke skutečnosti, že žalobce neprokázal reklamní plnění v deklarovaném rozsahu, nelze nárok na odpočet DPH uznat, neboť nejsou splněny podmínky ve smyslu § 72 a § 73 ZDPH.

b) Dodavatel RYMATI GROUP, s. r. o.

33. Dle smlouvy o nájmu reklamních ploch uzavřené dne 10. 3. 2015 byl pronajímatel RYMATI GROUP s. r. o. povinen prezentovat reklamu žalobce na internetových klubových stránkách, v prostoru haly formou bannerů/roll-upů, v tiskových periodikách a dodat fotomonitoring dokládající plnění smlouvy. Žalovaný dospěl k závěru, že žalobce neprokázal, že přijal předmětné reklamní plnění tak, jak je deklarováno na předmětných daňových dokladech a že nebyly splněny hmotněprávní podmínky nároku na odpočet dle § 72 a § 73 ZDPH. Žalovaný tak konstatoval, že k položce smlouvy „prezentovat logo klienta v tiskových periodikách“ nebyly předloženy žádné důkazní prostředky. Tuto skutečnost žalobce nerozporuje, avšak vznáší námitku, že jde o minoritní část sjednaného plnění, které s ohledem na časový odstup není třeba prokazovat. Krajský soud má za to, že deklarované plnění, které daňový subjekt uplatňuje v souvislosti s nárokem na odpočet daně, musí prokázat přesně tak, jak bylo deklarováno v daňovém tvrzení, tedy ve smluveném rozsahu. V opačném případě, kdy daňový subjekt neprokáže svá tvrzení, nelze považovat hmotněprávní podmínky dle citovaných ustanovení ZDPH za splněné. Proto se zdejší soud přiklonil k názoru žalovaného, že nelze v tomto případě uznat nárok na daňový odpočet ani zčásti, neboť ocenění jednotlivých položek ve smlouvě není rozlišeno a část smluveného plnění nebyla prokázána.

c) Dodavatel CARGO STAR s. r. o.

34. V souvislosti s reklamou Alfa rádio žalobce namítá, že splnil podmínky pro uplatnění nároku na odpočet daně ve smyslu § 72 a § 73 ZDPH, neboť jiná četnost a jiné časy, které se odlišovaly od těch smluvených, byly promítnuty do fakturované ceny. Žalovaný v napadeném rozhodnutí konstatoval, že dle smlouvy se dodavatel zavázal odvysílat 30 sekundový spot, který bude vysílán od 6:00 – 20:00 hod. v období od 1. 7 – 31. 12. 2015 (17 reklamních spotů denně). Žalovaný konstatoval, že žalobce dodal spoty za období červenec – listopad a fakturace byla provedena za červenec až říjen, přičemž tato diskrepance nebyla vysvětlena. Správce daně zjistil, že za prosinec playlist není doložen. Žalovaný v napadeném rozhodnutí konstatoval, že z předložených playlistů nevyplývá, že k reklamnímu plnění skutečně došlo.

Dokonce není z playlistu znát, kdo jej vyhotovil, neboť neobsahuje hlavičku Alfaradia. Namátkovou kontrolou správce daně bylo zjištěno, že ne vždy playlist odpovídá 17 spotům denně. Žalovaný tedy naznal, že samotný výpis přehrávání v rádiu neprokazuje uskutečnění reklamního plnění. Krajský soud se ztotožňuje s názorem žalovaného, že pochybnosti správce daně o uskutečnění reklamního plnění v podobě odvysílání spotů v internetovém rádiu žalobce nevysvětlil, neboť provozovatel rádia nebyl zjištěn a zároveň textový elektronický dokument obsahující předměty vysílání – předložený playlist, není dostatečným důkazem o reálném uskutečnění reklamního plnění, tedy není zřejmé, kdo jej vyhotovil a zda byla reklama opravdu odvysílána. Jak plyne z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 9. 2012, č. j. 7 Afs 59/2011-91: *„I playlist by ještě nemusel skutečné poskytnutí plnění prokazovat, neboť by se mohlo jednat o dodatečně uměle „vytvořený“ účelový dokument nebo dokument z jiných důvodů obsahově neodpovídající skutečnosti.“* Vzhledem k výše uvedeným nesrovnalostem a ke skutečnostem, které žalovaný popsal v napadeném rozhodnutí (spot nedohledatelný na internetových stránkách rádia) nelze playlist předložený žalobcem považovat za dostatečný důkaz, že reklamní plnění bylo skutečně realizováno. S ohledem na skutečnost, že žalobce neprokázal faktické uskutečnění odvysílání spotu, nebylo účelné, aby se žalovaný zabýval úpravou ceny reklamního plnění. Závěry žalovaného tak dle názoru krajského soudu nezpůsobují nezákonnost napadeného rozhodnutí.

35. K akci Maveric rescue EURO CUP 2015 žalovaný v napadeném rozhodnutí uvedl, že žalobce uplatnil plný nárok na odpočet daně na základě osmi daňových dokladů specifikovaných na str. 41-42 zprávy o daňové kontrole č. j. 1840725/19/2713-60565-609187, jejichž předmětem plnění byla Propagace a prezentace v rámci mezinárodních závodů automobilů do vrchu Maveric rescue EURO CUP 2015 v období 1. 7. – 31. 10. 2015. Žalovaný dospěl k závěru, že jeden ze smluvených závodů nebyl vůbec uskutečněn a na předložených fotografiích nebylo zobrazeno oblečení či helma s logem žalobce jako část dílčího plnění. Krajský soud má za to, že pokud nebylo prokázáno deklarované plnění ve výši, tak jak je žalobce přiznal (prokázán nebyl 1 z 5 turnajů), nelze uplatnění nároku na odpočet ve smyslu § 72 a § 73 ZDPH uznat. Zároveň námitka, že neuskutečněný závod v Prachaticích byl nahrazen závodem na Jankově Vrchu, rovněž není důvodná, neboť jak tvrdí žalovaný, není o tom žádná informace na webových stránkách ani smluvní dodatek, přičemž navíc se tento náhradní závod konal dříve, než bylo reklamní plnění vůbec sjednáno. Je zřejmé, že žalobce neprokázal uskutečnění zdanitelného plnění ve sjednaném rozsahu. K jednomu z turnajů nepředložil žádný důkazní prostředek a v souvislosti se všemi

turnaji nedostál své důkazní povinnosti ohledně dílčího reklamního plnění spočívajícího v reklamě na oblečení či helmě.

d) Dodavatel Brněnská produkční s. r. o.

I. Sigma.

36. Žalobce je přesvědčen, že žalovaný nezohlednil všechny důkazní prostředky v průběhu daňového řízení. Žalobce poukazuje na svědeckou výpověď I. K., která předávala podklady pro prezentaci žalobce a která potvrdila uskutečnění reklamního plnění v plném rozsahu, k čemuž žalovaný jako k důkaznímu prostředku nepřihlédl. Nadto žalobce uvádí, že je nepochybné, že umístění loga žalobce na webových stránkách bylo marginální položkou sjednaných reklamních služeb. Reklamní plnění v souvislosti s fotbalovým klubem SK Sigma měla být uskutečněna dle smlouvy v podobě: banner na mantinelu o velikosti 1 x 6 m u hrací plochy Androva stadionu, a to ve 2. řadě na jižní tribuně v záběru kamer v období od 1. 4. 2016 do 30. 11. 2016, dále mělo být umístěno logo na webových stránkách fotbalového klubu, což nebylo žalobcem doloženo. Žalovaný naznal, že banner není umístěn na jižní tribuně, tak jak bylo sjednáno, to bylo dle výpovědi manažera fotbalového klubu D. H. změněno telefonicky. K námitce žalobce, že žalovaný nepřihlédl ke svědecké výpovědi, nelze přisvědčit, neboť svědecká výpověď byla zaznamenána do protokolu č. j. 1893872/18/2713-60564-608101 a správce daně hodnotil tuto výpověď jako důkaz i ve vzájemné souvislosti s ostatními skutečnostmi, které vyšly v průběhu daňového řízení najevo. Svědecká výpověď I. K. byla navíc v rozporu se svědeckou výpovědí D. H., který potvrdil, že kromě reklamní plochy o rozměru 1x6 m v první řadě na východní tribuně, nebylo žádné jiné plnění poskytnuto, tedy nelze dát za pravdu žalobci v tvrzení, že svědecká výpověď je důkazem sama o sobě, když sdělení obou provedených svědeckých výpovědí jsou navzájem rozporné. Reklamní plnění nebylo poskytnuto ve smluveném rozsahu, neboť umístění loga na webových stránkách nebylo prokázáno, tudíž žalovaný nejednal nezákonně, pokud uplatněný nárok na odpočet daně ve smyslu § 72 a § 73 ZDPH neuznal.

II. Moravské divadlo.

37. Žalobce zdůrazňuje, že prokázal naprostou většinu položek reklamního plnění a upozorňuje, že se akce odehrály před více než čtyřmi lety. Dle názoru žalobce byl žalovaný povinen ke svědecké výpovědi přihlédnout. Žalobce má za to, že je zřejmé, že umístění loga žalobce na banneru na budově bylo nepochybně prokázáno, neboť doložil rozsáhlou fotodokumentaci ke všem položkám reklamního plnění na třech ze sedmi sjednaných akcí. Žalovaný v napadeném rozhodnutí konkrétně jmenoval

akce, na kterých bylo reklamní plnění prokázáno, přičemž na zbývajících akcích/inscenacích nebyla prezentace loga žalobce prokázána. Žalobcem nebyly prokázány značné části sjednaného reklamního plnění, proto krajský soud nespatřuje nezákonnost v napadeném rozhodnutí, ve kterém žalovaný nepřiznal uplatněný nárok na odpočet daně, neboť žalobce neprokázal deklarovaná plnění přesně tak, jak je uplatnil ve smyslu § 72 a § 73 ZDPH. Nelze také přisvědčit žalobci v dílčí námitce, že hodnocení svědecké výpovědi I. K. nebylo provedeno v souladu se zákonem. Žalovaný provedl důkaz a hodnotil jej zcela logicky ve vzájemných souvislostech a naznal, že I. K. bannery na budově divadla nemohla prokázat, neboť žalobce sám uvedl, že se toto plnění dostalo do smlouvy omylem a bylo na místě, aby žalobce ozřejmil vzniklou situaci dalšími důkazními prostředky (např. fotografiemi ze všech inscenací).

III. ARS General.

38. Dle smlouvy uzavřené mezi žalobcem a společností Brněnská produkční s. r. o. mělo být logo žalobce umístěno na reklamní grafice (1x roll-up, 2x beach flag, 4x látkový banner ze síťoviny a 1x kovový poutač), dále na webových stránkách a propagačních materiálech turnaje. Krajský soud se v tomto případě ztotožňuje se závěry žalovaného obsaženými v napadeném rozhodnutí, že žalobce dostatečně neprokázal uskutečnění všech reklamních plnění, tak jak bylo deklarováno. V tomto případě tedy nelze setrvat na tom, že předložené doklady, uzavřené smlouvy a fotografie, které žalobce správci daně předložil, dostatečně prokazují uskutečnění deklarovaných nákladů, neboť na fotografiích nejsou zachyceny veškeré reklamní nosiče, které byly s dodavatelem sjednány, mj. rovněž nebyla prokázána dílčí položka reklamního plnění, a to: umístění logotypu na pozvánkách a ostatních propagačních materiálech, umístění logotypu na webových stránkách a k závazku používat hlavní název turnaje „Speditrans cup 2016“. V hodnocení výpovědi svědků krajský soud nespatřuje nezákonnost, neboť výslech svědka J. V. i I. K. žalovaný hodnotil zcela v souladu se zákonem bez zjevných logických rozporností, přičemž naznal, že výslech svědka v tomto případě nepostačuje k prokázání uskutečnění deklarovaného reklamního plnění, s čímž se krajský soud zcela ztotožňuje.

IV. CARBON.

39. Nedostatečnost důkazních prostředků spočívá, jak uvedl žalovaný v napadeném rozhodnutí, v tom, že žádný důkazní prostředek nesvědčí o faktickém uskutečnění reklamního plnění, tedy uskutečnění odvysílání reklamních spotů ve sjednaném rozsahu. Společnost Brněnská produkční se ve smlouvě č. BRNPR20168501 žalobci zavázala, že zajistí vysílání spotu

žalobce v síti reklamních obrazovek na Městských úřadech v Olomouci, Kroměříži a na stanicích STK v Prostějově a Přerově. Dále bylo sjednáno časové rozmezí vysílání spotu, přičemž žádný z důkazních prostředků neprokazuje faktické uskutečnění reklamního plnění, proto žalovaný nepostupoval nezákonně, pokud nárok na odpočet ve smyslu § 72 a § 73 ZDPH neuznal. Ke svědeckým výpovědím shodně s předchozími závěry krajský soud dodává, že provedené výpovědi samy o sobě neprokazují uskutečnění reklamního plnění v deklarovaném rozsahu. K námitce žalobce, že žalovaný neuvedl, z jakého důvodu jsou předložené důkazní prostředky nedostatečné, krajský soud uvádí, že v napadeném rozhodnutí je vysvětleno, že předložený reklamní spot neprokazuje, že se plnění fakticky uskutečnilo, dále uvedl, že vzniklé rozpory mezi smlouvami uzavřenými mezi společností Brněnská produkční s. r. o. a žalobcem a mezi společností Brněnská produkční, s. r. o. a společností CARBON představují pochybnosti o uskutečnění reklamního plnění, přičemž žalobce tyto pochybnosti neozřejmil.

VI. Závěr a náklady řízení

40. Krajský soud na základě shora uvedeného uzavírá, že napadené rozhodnutí bylo vydáno v souladu se zákonem, proto soud žalobu jako nedůvodnou zamítl (§ 78 odst. 7 s. ř. s.).
41. O náhradě nákladů soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalovaný, který měl ve věci plný úspěch, by měl právo na náhradu nákladů řízení před soudem proti žalobci, který ve věci úspěch neměl. Žalovaný nárok na náhradu nákladů řízení neuplatnil a krajský soud si není vědom, že by mu nějaké náklady nad rámec jeho úřední činnosti vznikly.

Poučení:

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

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou 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. 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.

Hradec Králové 28. února 2022

JUDr. Magdalena Ježková v. r.
předsedkyně senátu