



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Jaroslavy Skoumalové a soudců JUDr. Martina Kopy, Ph.D., a Mgr. Petra Sedláka, Ph.D., ve věci

žalobce: **INA SPORT spol. s r. o.**, IČO: 607 40 175
se sídlem Dusíkova 794/3, Lesná, 638 00 Brno
zastoupený Mgr. Jaroslavem Bártou, advokátem
se sídlem Kobližná 19, 602 00 Brno

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

o žalobách proti rozhodnutí žalovaného ze dne 14. 6. 2018, č. j. 24845/18/5300-22442-707666, a č. j. 24841/18/5300-22442-707666,

takto:

- I. Žaloby *se zamítají*.
- II. Žalobce *nemá právo* na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému *se nepřiznává* právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Předmět řízení

1. Finanční úřad Brno II („správce daně“) vydal v květnu 2017 celkem sedm dodatečných platebních výměrů (za zdaňovací období červen až prosinec 2011). Doměřil žalobci DPH a současně mu uložil povinnost uhradit penále z doměřené daně.

2. Žalobce podal proti dodatečným platebním výměřům odvolání. Rozhodnutím ze dne 14. 6. 2018, č. j. 24845/18/5300-22442-707666 („první rozhodnutí žalovaného“) žalovaný změnil dva platební výměry za zdaňovací období říjen a prosinec 2011. Žalobci nově doměřil daň (daň za říjen 2011 snížil a daň za prosinec naopak zvýšil). A uložil mu povinnost uhradit penále. Rozhodnutím z téhož dne č. j. 24841/18/5300-22442-707666 („druhé rozhodnutí žalovaného“), žalovaný zamítl odvolání žalobce a potvrdil pět dodatečných platebních výměřů za období červen až září a listopad 2011.
3. Žalobce podle žalovaného v těchto sedmi zdaňovacích obdobích nedoložil reklamní plnění na konkrétních sportovních a kulturních akcích, které uvedl na přijatých fakturách. Šlo o reklamní plnění od dvou dodavatelů: 1) společnosti TREZE Development s. r. o., IČO: 282 74 547 („TREZE Development“), a 2) společnosti MELANORE s. r. o., IČO: 285 28 719 („MELANORE“). Žalovaný (podobně jako předtím správce daně) proto s odkazem na porušení § 72 a § 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty („ZDPH“) vyloučil nárok na odpočet daně, který žalobce uplatnil na základě daňových dokladů od těchto dvou společností ve výše uvedených zdaňovacích obdobích. Žalobce podle správních orgánů neprokázal, že přijaté zdanitelné plnění mu skutečně poskytli ve sjednaném rozsahu deklarovaní dodavatelé.

II. Obsah žalob

4. Žalobce ve svých dvou podobně koncipovaných žalobách namítá, že pokud se správci daně nepodařilo zajistit důkazní prostředky od obchodních partnerů, kteří se po několika letech od poskytnutého plnění stali nekontaktními, pak to nepostačuje jako základ jeho nedůvěry v daňově uplatněné náklady. Správce daně nezpochybil, že žalobce předmětné náklady vynaložil. U obou dodavatelů se však správce daně snažil napadat jejich věrohodnost. V kontrolovaných zdaňovacích obdobích tyto společnosti přitom řádně plnily své závazky plynoucí z uzavřených smluv. Žalobci nelze s odstupem několika let klást za vinu nevěrohodnost těchto subjektů, kterou správce daně dovozuje. Jestliže se mu nepodařilo získat důkazní prostředky od dodavatelů, nedoložil tím důvodné pochybnosti ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád („daňový řád“).
5. Žalobce správci daně přes značný časový odstup od reklamního plnění poskytl součinnost. Předložil i důkazy o poskytnutí reklamního plnění nad rámec formálně bezvadných dokladů. Odnikud přitom neplyne, že by se obchody s danými dvěma dodavateli neuskutečnily. Žalobce proto po právu uplatnil nárok na odpočet DPH. Žalovaný ve svém rozhodnutí uvádí, že fotodokumentace a videozáznamy předložené žalobcem mohou prokázat pouze faktické umístění log na sportovních a kulturních akcích. Nikoliv to, že předmětné plnění poskytnuly společnosti MELANORE a TREZE Development. Podle žalobce to však popírá rozložení důkazního břemene mezi daňovým subjektem a správcem daně. V rozhodnutí žalovaného chybí zdůvodnění, jakým způsobem správce daně unesl důkazní břemeno podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu. Žalovaný současně *de facto* uznává, že reklamní plnění proběhlo a že žalobce předložil formálně bezvadné doklady. Tím splnil předpoklady pro uplatnění příslušných odpočtů.
6. Žalovaný podle žalobce hodnotil provedené důkazy jednostranně, izolovaně a bez přihlídnutí k ostatním důkazům. Pokud by se u reklamních plnění prosadily závěry žalovaného, bylo by pro daňový subjekt prakticky nemožné prokázat, že pro něj určitý dodavatel provedl reklamní plnění, pokud by to sám tento dodavatel nepotvrdil. Žalobce doložil veškeré potřebné doklady o realizaci reklamního plnění. Posléze pro přehlednost

vypracoval soupis důkazních prostředků, které v daňovém řízení předložil elektronicky na CD. Tento soupis obsahoval desítky příloh, včetně URL odkazů v příložené tabulce se seznamem příloh. Žalovaný je však nedostatečně vyhodnotil a odhlížel od mnohých z nich.

7. Výsledky svědků týkající se plnění od společností TREZE Development podle žalobce nevyvrátily, že k jeho poskytnutí skutečně došlo. Jezdci ani vlastníci závodních vozidel v době plnění nenesli odpovědnost za reklamní využití jejich vozidel. Pokud nedokázali uvést, kdo zajistil konkrétní reklamní polep, kdy se tak stalo a v jakém smluvním uspořádání, nelze z toho vycházet. Správce daně svědkům předkládal fotografie od žalobce. Svědci k nim většinou neměli žádné výhrady. Neuváděli, že by tyto fotografie neodpovídaly skutečnosti. Z tohoto lze naopak dovozovat, že žalobce faktické poskytnutí reklamního plnění prokázal. Svědci vypověděli, že polepy na auta mohl vylepovat Ing. M. Š. (jednatel společnosti TREZE Development s.r.o.), případně pan Š. O něm Ing. Š. uvedl, že se na činnosti této společnosti podílel. Pokud podle žalovaného z fotodokumentace není zřejmé, kdo reklamu na vozidlo umístil, není naopak žalobci zřejmé, jak by si žalovaný prokázání této skutečnosti představoval (zda fotografií osoby vylepující danou reklamu či jinak). Předložené důkazy je nutné posuzovat ve vzájemné souvislosti. V ní již lze dovodit, kdo zajistil umístění reklamy.
8. Žalovaný také nepřipadně tvrdí, že ve smlouvách žalobce a jejich dodatcích absentují „nezbytné“ údaje o propagaci. Zcela opomněl, že se reklama průběžně upřesňovala i jinou formou. Především se ale snaží vytvořit zdání povinných ujednání, bez kterých nelze žádnou reklamu zrealizovat. Správci daně nicméně nepřisluší hodnotit efektivnost reklamy. Ta náleží pouze do sféry podnikatelského rizika jejího zadavatele. Nepředstavuje zákonné hledisko pro uplatnění nároku na odpočet DPH.
9. Žalobce nesouhlasí, že by neprokázal uskutečnění reklamního plnění na jednotlivých akcích. Ohledně akce LOOK BELLA 2011 poukazuje na to, že žalovaný přehlíží doložené fotografie či zhodnocení projektu LOOK BELLA („*Zhodnocení LOOK BELLA*“) vypracované společností PrestigeModels, s.r.o („PrestigeModels“), která tuto akci organizovala. Poskytnutí plnění společností MELANORE z nich jasně vyplývá. Ve vztahu k akci „LUNETIC TOUR 2011“, žalovaný vychází z toho, že tato akce neproběhla. Nepřihlíží ale k tomu, že koncert byl anoncován. Ani s důkazními prostředky prokazujícími reklamní plnění na akci „Starobrno Gastro Cup 2011“ se žalovaný neobeznámil. Ty jednoznačně zachycují umístění loga značky HUMMEL na hracím hřišti při sportovní akci.
10. Žalobce se dále vyjadřuje k tvrzení žalovaného, že svědek R. R. (tehdejší jednatel společnosti MELANORE) předal účetní dokumentaci zahraničnímu partnerovi při prodeji společnosti, což mělo správci daně bránit v ověření reklamního plnění v účetnictví dodavatele. Informace o tomto partnerovi lze ovšem dohledat v obchodním rejstříku u společnosti MELANORE. Správce daně (a žalovaný) tedy mohl učinit na tohoto partnera dotaz. Nemohou žalobci klást k tíži, že se jedná o zahraniční osobu, nebo že by museli využít právní pomoci ze zahraničí. Svědek R. R. nadto uvedl, že každý klient včetně žalobce obdržel zprávu o reklamě v tištěné podobě a na CD, DVD nebo flash disku. Žalobce ji předložil správci daně při daňové kontrole. Lze ji považovat za potvrzení dodání reklamy od sjednaného dodavatele.

11. Co se týče sportovních akcí pokrytých reklamními smlouvami žalobce a společnosti MELANORE, žalobce namítá, že se žalovaný nevypořádal s důkazy, které prokazovaly faktické poskytnutí reklamního plnění. Žalobce se kromě fotodokumentace pokusil přinést i další objektivizující důkazy. Snažil se proto nalézt možné nezávislé zdroje informací potvrzující poskytnutí reklamního plnění. Žalovaný však nereflektoval nejen předloženou fotodokumentaci, ale ani jednotlivé URL odkazy. Pod nimi se skrývají fotografie či videa vydaná nezávislými třetími subjekty, které zachycují reklamní plnění.
12. Z dokazování dále vyplynulo, že reklamní plnění pro společnost MELANORE zajišťoval její subdodavatel – společnost RT SPORT s.r.o. („RT SPORT“). Žalobce se o tom dozvěděl až v rámci daňové kontroly. Stejně nemohl znát skutečnosti kryté obchodním tajemstvím, např. za jaké částky poskytovala společnost PrestigeModels reklamní prezentace na soutěži LOOK BELLA svým obchodním partnerům. Žalobce však prokázal, že plnění proběhla. Výdaje fakticky vynaložil, prokazatelně uhradil a obě strany si vše smluvně podložily. Nekontaktnost dodavatele během daňové kontroly nemůže jít žalobci k tíži.
13. Žalovaný založil své rozhodnutí také na tvrzení, že předmětem reklamního plnění nebyl přímo název žalobce, ale jím distribuované značky. Podle judikatury však platí, že plátce daně používá přijatá zdanitelná plnění při podnikání, pokud jich využívá pro účely, které s jeho podnikáním souvisejí. Těmito zdanitelnými plněními přijatými pro účely související s podnikáním mohou být i služby ve formě reklamních nápisů, pokud slouží k prezentaci ekonomické činnosti plátce daně. Účelem reklamy je totiž podání krátké a výstižné informace. Například o zboží prodávaném právě daným subjektem, jak lze pozorovat v běžném životě. Obzvláště to platí při sportovních a kulturních akcích. Reklama svého účinku může dosáhnout efektivněji právě na akcích, které vyhledává určitá skupina osob se specifickými zájmy. To vše náleží do sféry podnikatelského rizika zadavatele reklamy. Nejde o zákonné hledisko pro uplatnění nároku na odpočet daně.
14. Žalobce neměl díky bezvadné spolupráci se společností MELANORE důvod zkoumat, zda má s jednotlivými sportovními kluby nějakou smluvně podloženou spolupráci, nebo zda si ji zajišťuje s využitím nějakého prostředníka či mediální agentury. Jde obvykle o věc dodavatelova obchodního tajemství. Pro žalobce hrála roli jen realita poskytnutí reklamy. Tu žalobce prokázal značným množstvím důkazních prostředků. Skutečnosti (ne)zjištěné správcem daně u společnosti MELANORE ohledně spolupráce s jejími dodavateli (např. společností RT SPORT), či způsob zajištění reklamních práv u jednotlivých sportovních organizací nelze vykládat k tíži žalobce. Ten prokazatelně obdržel reklamní plnění, které přispělo k propagaci značek, jež žalobce distribuuje. Šlo tedy o plnění přijaté za účelem uskutečňování ekonomických činností. Žalobce navíc přijal zdanitelná plnění od svých dodavatelů v dobré víře. Neměl možnost zjistit, jak konkrétně jeho dodavatel zajistil umístění reklamy. Podle žalobce je povinností daňových orgánů zkoumat dobrou víru daňových subjektů dopadající na doklady přijaté od jejich dodavatelů.
15. Žalobce poté odkazuje na judikaturu Soudního dvora EU a Nejvyššího správního soudu týkající se odpočtu DPH. Namítá, že pokud správce daně zamítá nárok na odpočet daně čistě z titulu nejasnosti u osoby dodavatele a současně neexistují pochyby o faktickém uskutečnění zdanitelného plnění, pak porušuje unijní právo. Otázka, zda dodavatel reklamy zaplatil, či nezaplatil DPH splatnou z těchto plnění do státní pokladny, nemá podle žalobce vliv na nárok na odpočet DPH zaplacené na vstupu. Žalobce dodává, že daňová správa nemůže přenášet své kontrolní povinnosti na plátce daně.

III. Vyjádření žalovaného

16. Žalovaný uvádí, že musí každou obchodní transakci posoudit velmi důkladně. Nekontaktnost dodavatele šla žalobci k tíži jen při hodnocení, zda předložené důkazní prostředky postačují k unesení jeho důkazního břemene. Vydáním výzvy k prokázání skutečností došlo k přenesení důkazního břemene ze správce daně na žalobce. A správce daně své důkazní břemeno podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu unesl. Po přenesení důkazního břemene na žalobce bylo na něm, aby prokázal přijetí reklamních služeb od deklarovaných dodavatelů. Musel prokázat, nejenže došlo k uskutečnění plnění. Ale i to, zda plnění uskutečnila osoba, kterou uvádí předložený doklad. Žalovaný odmítá, že by důkazní břemeno žalobce bylo nekonečně široké, nebo že by dopadalo na skutečnosti, které jsou mimo sféru jeho vlivu.
17. Žalovaný ve svém vyjádření zejména poukazuje na výsledky svědků. Svědek R. R. (bývalý jednatel společnosti MELANORE) podle něj nevyvrátil pochybnosti správce daně. Neobjasnil, jak společnost MELANORE reklamní služby fakticky zajistila. Ani nevysvětlil, jak probíhala spolupráce mezi ní a žalobcem. Svědek Ing. M. Š. (jednatel obchodní korporace TREZE Development) sice uvedl, že dílčí realizaci některých výstupů zabezpečovala společnost CONTIMEX spol. s r.o. („CONTIMEX“). Toto tvrzení však nepotvrdila výpověď jednatele společnosti CONTIMEX pana J. M., který uvedl, že mu společnost TREZE Development „nic neříká“.
18. Ve vztahu k výpovědím dalších svědků žalovaný poukazuje na § 8 odst. 1 daňového řádu, ze kterého plyne zásada volného hodnocení důkazů. Při jejich hodnocení proto správce daně nevážou žádná předem určená pravidla, pokud jde o míru důkazů potřebných k prokázání určité skutečnosti nebo míru jejich věrohodnosti. Hodnocení důkazů by mělo probíhat podle volného uvážení správce daně. I výpovědi svědků musel správce daně posuzovat ve vzájemné souvislosti a udělat si co nejvěrnější obraz o skutkovém stavu. Přesně takto správce daně postupoval při hodnocení výpovědí rallyových jezdců a vlastníků závodních vozidel.
19. Jejich výpovědi byly nekonkrétní, nejasné a v rozporu s tím, co tvrdí žalobce. Nepotvrdily, že by reklamní polepy vozidel zajistila právě společnost TREZE Development. Ani výpověď jednatele této společnosti nepotvrdila, že by reklamní plnění proběhlo tak, jak tvrdí žalobce. K poskytnutí sporných plnění neuvedl žádné skutečnosti. Svědek J. M. (jednatel společnosti CONTIMEX) ani neznal společnost TREZE Development. Podle žalovaného proto svědecké výpovědi neprokazovaly, že by přijatá plnění fakticky uskutečnil deklarovaný dodavatel. Žalovaný odmítá, že by ve svém rozhodnutí hodnotil efektivitu reklamy. Pouze hodnotil, zda deklarovanou službu provedl deklarovaný dodavatel.
20. K námitce, že se žalovaný nevypořádal s důkazními prostředky předloženými v odvolacím řízení, žalovaný odkazuje na relevantní části svých rozhodnutí. Opakuje, že z nich nedovodil důkaz o reklamním plnění od společnosti TREZE Development a umístění loga produktu na sportovních akcích. Ani fotografie závodních vozů s logem žalobcem, ze kterých není zřejmé, z jakého závodu pochází a kdo reklamu umístil, žalovaný nepovažuje za průkazné. To platí i o URL odkazech. Důkazní prostředky předložené v odvolacím řízení proto neprokazují to, k čemu správce daně žalobce vyzval, tj. faktické poskytnutí reklamní služby společností TREZE Development.

21. V reakci na námitky žalobce o reklamním plnění na akci LUNETIC Tour 2011 žalovaný uvádí, že koncert byl ohlášen a poté zrušen. Je absurdní, aby žalobce předložil předávací protokol, ze kterého plyne, že se akce konala. Žalobce neuplatnil žádný opravný doklad, ani si nesnížil uplatněný nárok na odpočet daně. Celý související doklad je velmi nestandardní. Platba se týkala tří kulturních a sportovních akcí, avšak nikde se nijak nevyčísľuje, jaký podíl připadá na jakou akci. Žalobce se nechoval s péčí řádného hospodáře, pokud zaplatil za reklamu částku ve výši 300.000 Kč a nežádal její snížení při odpadnutí jedné kulturní akce.
22. Ve vztahu k akci LOOK BELLA 2011 žalovaný uvádí, že zhodnocení vytvořila společnost PrestigeModels, nikoliv společnost MELANORE. Ohledně dalších plnění, která měl zajistit tento dodavatel, žalobce předložil fotografie a odkazy na ně, ze kterých ale není patrné místo jejich pořízení. Ani v případě sportovních akcí není zřejmé, kdo a kdy reklamu umístil, a jakou měla souvislost se žalobcem. Fotografie ze sportovních akcí sice obsahují bannery s názvem značek HUMMEL, DENVELLO, ALPINA i ELAN. Z odkazu na značky však nelze dovodit přímou souvislost se žalobcem. Rovněž nelze dovodit, že danou reklamu poskytla právě společnost MELANORE.
23. Z rozhodnutí žalovaného pak nevyplývá, že by šel k tíži žalobce zahraniční původ partnera společnosti MELANORE. S odkazem na judikaturu však žalovaný zdůrazňuje, že daňový subjekt musí prokázat nejen faktické uskutečnění zdanitelného plnění. Ale i to, kdo jí ono plnění poskytl. Aby vznikl nárok na odpočet daně, musí tento „poskytovatel“ být plátcem DPH. Pokud není zřejmé, kdo plnění poskytl, pak nelze nadměrný odpočet vydat. Na neprokázání tzv. deklarováného dodavatele pak rozhodnutí žalovaného stojí. Nestojí naopak na tom, že by žalobce neprokázal souvislost uskutečnění reklamních plnění a své ekonomické činnosti.
24. Jestliže tedy daňový subjekt neunese své důkazní břemeno, nelze to napravit odkazem na dobrou víru. Kdo vstupuje do obchodních vztahů, musí zachovávat náležitou míru obezřetnosti a zajišťovat si potřebné podklady. Judikatura, na níž žalobce odkazuje, je pak podle žalovaného nepřiléhavá, protože se většinou týká podvodů na DPH s odlišným právním rámcem.

V. Jednání před krajským soudem

25. Dne 29. 6. 2022 se ve věci konalo jednání. Žalobce i žalovaný setrvali na svých dosavadních stanoviscích (k nim viz také body 38 a 39 níže). Žalobce navrhl, aby soud k důkazu provedl obsah CD k oběma deklarováným dodavatelům, která předložil žalovanému v odvolacím řízení. A také aby doplnil dokazování o spisovou dokumentaci správce daně za předcházející období roku 2010 ve vztahu ke všem plněním společností TREZE DEVELOPMENT a MELANORE, z čehož by plynulo, že v roce 2011 obě společnosti byly plátkyněmi DPH. Krajský soud však tyto důkazy neprovedl. Přesahoval by tím možný rámec dokazování ve správním soudnictví a nahrazoval činnost žalovaného, o unesení jehož důkazního břemene ve věci jde, což už je věc meritorního posouzení věci. Proto krajský soud důkazní návrhy zamítl. Po závěrečných návrzích a krátkém přerušení vyhlásil tento rozsudek.

VI. Posouzení věci krajským soudem

26. Krajský soud na základě včas podané žaloby přezkoumal napadené rozhodnutí žalovaného v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2 věta první zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád

správní; „s. ř. s.“). Při přezkumu rozhodnutí vycházel ze skutkového stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 odst. 1 s. ř. s.). Po právní stránce zohlednil také aktuální judikaturu vycházející z rozsudku Soudního dvora EU ze dne 9. 12. 2021 ve věci C-154/20, *Kemwater ProChemie s. r. o.* („rozsudek Soudního dvora ve věci *Kemwater ProChemie*“) a rozsudku rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 3. 2022, č. j. 1 Afs 334/2017-208 („rozsudek rozšířeného senátu ve věci *Kemwater ProChemie*“).

27. Žaloba není důvodná.
28. Jádrem sporu je otázka, zda žalobce prokázal realizaci reklamního plnění na konkrétních sportovních a kulturních akcích společnostmi TREZE Development a MELANORE. Případně zda se prokázalo, že plnění poskytl jiný dodavatel v postavení plátce DPH. Jinými slovy jde o to, zda správce daně vyloučil nárok na odpočet daně, který žalobce uplatnil na základě daňových dokladů od těchto dvou společností, v souladu s § 72 a § 73 ZDPH.

a. Základní právní východiska

29. Pro posouzení této otázky je relevantní zejména právní úprava a navazující judikatura týkající se rozložení důkazního břemene při uplatňování nároku na odpočet DPH. Aplikovatelnou zákonnou úpravu obsahuje § 92 daňového řádu, podle něhož „[s]právce daně dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji, a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů“ (odstavec 2). Povinností daňového subjektu je prokázat „všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních“ (odstavec 3). „[P]okud to vyžaduje průběh řízení, může správce daně vyzvat daňový subjekt k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, a to za předpokladu, že potřebné informace nelze získat z vlastní úřední evidence“ (odstavec 4). Správce daně naopak (mimo jiné) prokazuje „skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem“ [odstavec 5 písm. c)].
30. Daňový subjekt tedy má povinnost prokazovat všechny skutečnosti, které musí uvádět v daňovém přiznání nebo k jejichž prokázání jej správce daně vyzval. Daňový subjekt prokazuje svá tvrzení především svým účetnictvím a jinými povinnými záznamy. Správce daně však může vyjádřit *pochybnosti ohledně věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví* a jiných povinných záznamů. Správce daně nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případě účetnictví daňového subjektu zaznamenává v rozporu se skutečností. Musí však prokázat, že o souladu se skutečností existují natolik vážné a důvodné pochyby, že činí účetnictví nevěrohodným, neúplným, neprůkazným nebo nesprávným. Správce daně má povinnost identifikovat konkrétní skutečnosti, na jejichž základě hodnotí předložené účetnictví jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné.
31. Pokud správce daně unese své důkazní břemeno ve vztahu k výše popsaným skutečnostem, je pak na daňovém subjektu, aby prokázal pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví a jiných povinných záznamů ve vztahu k předmětnému účetnímu případu, popř. aby svá tvrzení korigoval. Daňový subjekt bude tyto skutečnosti prokazovat zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím a evidencemi (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-

119, č. 1572/2008 Sb. NSS, ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008-86, ze dne 18. 1. 2012, č. j. 1 Afs 75/2011-62, nebo ze dne 12. 2. 2015, č. j. 9 Afs 152/2013-49).

32. Daňový subjekt má v první řadě povinnost tvrdit skutečnosti rozhodné pro jeho daňovou povinnost. Konkrétní obsah povinnosti tvrzení vychází zejména z příslušných ustanovení daňového práva hmotného. Podle § 72 odst. 1 ZDPH má plátce právo na odpočet daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, které v rámci svých ekonomických činností použije pro účely uskutečňování vyjmenovaných plnění. Podle § 73 odst. 1 písm. a) ZDPH musí mít plátce pro uplatnění nároku na odpočet daně, kterou vůči němu uplatnil jiný plátce, daňový doklad. Znamená to tedy, že pokud daňový subjekt chce uplatnit nárok na odpočet DPH, má povinnost tvrdit, že od jiné osoby, která v době transakce byla plátcem DPH, přijal plnění zákonem charakterizované jako zdanitelné plnění. A že ho použil pro uskutečnění své ekonomické činnosti. Daňový subjekt proto musí v daňovém řízení prokázat nejen to, že fakticky došlo k uskutečnění zdanitelného plnění a že je použil k uskutečnění své ekonomické činnosti, ale i to, kdo mu ono plnění poskytl. Tento „poskytovatel“ totiž musí být plátcem DPH, aby vznikl daňovému subjektu nárok na odpočet daně.
33. Pro uplatnění nároku na odpočet DPH tedy plátce daně musí primárně předložit daňový doklad, a tím prokázat uskutečnění zdanitelného plnění. Tuto povinnost je nicméně třeba vykládat v souladu se shora citovanou judikaturou Nejvyššího správního soudu tak, že 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, neprokáže-li se zároveň, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo, resp. došlo tak, jak to doklady deklarují, či nejsou splněny další zákonné podmínky pro jeho uplatnění (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 1. 2012, č. j. 8 Afs 44/2011-103). Pro uznání nároku na odpočet DPH tedy nejsou rozhodné jen formální náležitosti předloženého a řádně zaúčtovaného daňového dokladu. Ale stav faktický, tj. faktické přijetí zdanitelného plnění, které musí uskutečnit jiný plátce daně. Je proto nezbytné, aby daňový subjekt prokázal v daňovém řízení správci daně nejen to, zda došlo k faktickému uskutečnění zdanitelného plnění, ale i to, zda toto plnění uskutečnila osoba – plátce daně.

b. Rozsudky Soudního dvora a rozšířeného senátu ve věci Kemwater ProChemie a vyjádření účastníků řízení

34. V průběhu řízení před krajským soudem došlo k určitému posunu v judikatuře týkající se posuzování nároku daňového subjektu na odpočet DPH. Judikatura Nejvyššího správního soudu dlouho zastávala názor, že daňový subjekt musí v daňovém řízení prokázat nejen to, že fakticky došlo k uskutečnění zdanitelného plnění, ale také to, že toto zdanitelné plnění přijal od dodavatele uvedeného v daňovém dokladu. Dodavatel totiž musí být plátcem DPH, aby vznikl daňovému subjektu nárok na odpočet daně a jeho vydání (k tomu např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 10. 2017, č. j. 6 Afs 35/2017-34, ze dne 20. 7. 2017, č. j. 1 Afs 10/2017-39, či ze dne 14. 3. 2018, č. j. 1 Afs 327/2017-61).
35. Tyto závěry však do velké míry relativizoval rozsudek Soudního dvora ve věci *Kemwater ProChemie*. Na předběžnou otázku rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu odpověděl, že „[s]měrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty musí být vykládána v tom smyslu, že *uplatnění nároku na*

odpočet daně z přidané hodnoty (DPH) zaplacené na vstupu musí být odepřeno, aniž je správce daně povinen prokazovat, že se osoba povinná k dani dopustila podvodu na DPH nebo že věděla či vědět měla, že plnění, jehož se dovolává na podporu nároku na odpočet daně, bylo součástí takového podvodu, jestliže skutečný dodavatel daného zboží či služeb nebyl identifikován a tato osoba povinná k dani nepodá důkaz o tom, že tento dodavatel měl postavení osoby povinné k dani, to však za podmínky, že s ohledem na skutkové okolnosti a informace, jež osoba povinná k dani poskytla, nejsou k dispozici údaje potřebné k ověření, že skutečný dodavatel toto postavení měl“ (důraz doplnil krajský soud).

36. Jinými slovy, i pokud daňový subjekt neprokáže, že mu zboží dodal deklarovaný dodavatel, ale ze skutkových okolností případu vyplývá, že mu ve skutečnosti zboží dodal jiný dodavatel, lze daňovému subjektu odepřít odpočet DPH na vstupu jen tehdy, pokud není zřejmé, že skutečný dodavatel byl osobou povinnou k dani. Odepření nároku na odpočet DPH daňovému subjektu z důvodu, že skutečný dodavatel daného zboží či služeb nebyl identifikován a že neprokázal postavení tohoto dodavatele coby osoby povinné k dani, ačkoli ze skutkových okolností *s jistotou vyplývá, že tento dodavatel toto postavení nutně měl*, by totiž bylo v rozporu se zásadou daňové neutrality a s dřívější judikaturou SDEU (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 2. 2022, č. j. 4 Afs 115/2021-45). Soudní dvůr tedy připustil, že daňový subjekt nutně nemusí prokazovat, že zdanitelné plnění skutečně přijal od dodavatele uvedeného na daňovém dokladu. To však platí pouze v případě, že ze skutkových okolností případu jednoznačně vyplývá, že skutečný dodavatel (tj. jiný než deklarovaný) měl postavení osoby povinné k dani. Pokud tedy ze skutkových okolností případu nebude možné zjistit skutečného dodavatele s postavením osoby povinné k dani, lze daňovému subjektu nárok na odpočet DPH zaplacené na vstupu odepřít.
37. Na rozsudek ve věci *Kemwater ProChemie* pak navázal rozsudek rozšířeného senátu v téže věci, který vedl k zamítnutí kasační stížnosti žalovaného s odkazem na to, že žalobkyně i žalovaný jen těžko mohli předvídat, že pro posouzení splnění hmotněprávních podmínek vzniku nároku na odpočet DPH pro případ neprokázání konkrétního dodavatele může hrát roli také otázka, zda přesto nejsou s ohledem na skutkové okolnosti k dispozici údaje potřebné k ověření toho, že měl dodavatel postavení plátce DPH. Žalobkyně, kterou tíží důkazní břemeno tak nevěděla, že může případně svá tvrzení a důkazní návrhy směřovat i tímto směrem. Stejně tak si žalovaný nebyl vědom, že má také posuzovat, zda v tomto směru žalobkyně důkazní břemeno neunesla, případně zda takové okolnosti nevyplývají z informací, které má žalovaný k dispozici. Chybný právní závěr žalovaného v důsledku vedl k tomu, že důkazy nehodnotil tak, jak je hodnotit měl. Důkazní situace přitom v daném směru podle rozšířeného senátu nebyla jednoznačná. Bylo proto namístě rozhodnutí žalovaného zrušit a věc mu vrátit k dalšímu řízení, aby žalobkyně měla prostor případně navrhnout nové důkazy ohledně postavení skutečného dodavatele jako plátce DPH, byť by nebyla známa jeho totožnost.
38. V návaznosti na nový vývoj judikatury dal krajský soud oběma stranám možnost se k ní vyjádřit. Žalobce s odkazem na rozsudek rozšířeného senátu ve věci *Kemwater ProChemie* uvedl, že je zcela nepochybné, že i v jeho případě třeba dojít k závěru, že žalovaný vycházel z nesprávného právního posouzení. Důkazy a jemu dostupné informace totiž nehodnotil tak, jak je hodnotit měl. Je proto namístě jeho rozhodnutí zrušit.
39. Žalovaný naopak uvedl, že jeho rozhodnutí ob stojí i v kontextu rozsudků ve věci *Kemwater ProChemie*. Poukázal na to, že z daňového řízení a provedeného dokazování

vůbec, natož s jistotou, nevyplývalo, kdo byl skutečným dodavatelem reklamních plnění místo společností TREZE Development a MELANORE. U společnosti TREZE Development nelze ani s ohledem na hodnotu plnění, která v základu daně činila 300.000 Kč a 500.000 Kč dovozovat, že dodavatelem byl plátc DPH. V případě společnosti MELANORE souhrnná částka všech předmětných zdanitelných plnění sice převyšuje částku jednoho milionu Kč, ovšem s ohledem na dělitelnost služeb – na předmětná plnění dodavatel MELANORE vystavil v jednom případě sedm a ve druhém případě čtyři daňové doklady – nelze říct, že dodavatelem plnění byla jedna osoba, která musela mít postavení plátce DPH. Skutečným dodavatelem nemohla být podle žalovaného ani společnost CONTIMEX. Prokázala se pouze rámcová spolupráce mezi touto společností a žalobcem trvající déle než 20 let. Nikoliv provedení konkrétní reklamní akce na sportovních závodech.

c. Aplikace právních a judikatorních východisek na projednávaný případ

40. Krajský soud předesílá, že z obou rozhodnutí žalovaného plyne, že rozhodujícím důvodem pro neuznání daňového odpočtu byly pochybnosti, zda předmětné reklamní plnění poskytl deklarovaný dodavatelé. Z rozhodnutí žalovaného sice plynou i jisté pochybnosti o rozsahu poskytnutého plnění. Ve vyjádření k žalobám však přiznává, že jeho rozhodnutí stojí na neprokázání tzv. deklarovaného dodavatele. Na tuto otázku se proto – i s ohledem na stejně obsahově pojaté jádro žalobních námitek – při svém přezkumu zaměřil i krajský soud.

c. 1 K pochybnostem správce daně

41. Žalobce nemá pravdu, že by v rozhodnutích žalovaného chybělo zdůvodnění, jakým způsobem správce daně unesl své důkazní břemeno podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu. Z rozhodnutí žalovaného je naopak zřejmé, že správci daně vznikly pochybnosti o tom, zda se plnění fakticky uskutečnilo tak, jak to deklarují daňové doklady od společnosti TREZE Development. Zejména na základě toho, že tato společnost byla nekontaktní, nereagovala na výzvu k poskytnutí údajů, za rok 2011 nepodala přiznání k DPH a v dubnu 2012 jí byla registrace k DPH zrušena. Poskytnutí reklamního plnění nebylo možné u tohoto subjektu ověřit v jeho účetnictví. V rozhodné době tato společnost rovněž neměla žádné zaměstnance. Její tehdejší jednatel se k jednání správce daně nedostavil. Kromě toho žalovaný poukázal na nesrovnalosti mezi uzavřenými smlouvami o poskytnutí reklamního plnění a vystavenými fakturami. Žalobce společnosti TREZE Development nedodal podklady pro grafické zpracování reklamního loga či textových předloh, což se podle smlouvy mělo stát. Smluvní dokumentace ani neobsahuje specifikaci umístění reklamy. Datum uskutečnění zdanitelného plnění („DUZP“) na některých přijatých fakturách neodpovídá datu uskutečnění akcí. To žalovaný popisuje na příkladu dvou přijatých faktur (č. 1110020 a 111048), u kterých DUZP nekoresponduje s uzavřením smluvních dodatků a konáním jednotlivých akcí. Kromě toho žalovaný ve smlouvách postrádal podle něj nezbytné údaje o propagaci (umístění reklamy, velikost, počet akcí, cena za jednotlivou propagaci). Ze smluvních dodatků ani podle žalovaného nelze vyčíst, jakou konkrétní částku a za jakou konkrétní akci dodavatel požaduje.
42. Pokud jde o dodavatele MELANORE, pochybnosti správce daně plynuly zejména z toho, že nereagovala na výzvu k poskytnutí údajů, byla nekontaktní a její sídlo bylo virtuální, v rozhodné době neměla žádné zaměstnance ani registrovaná vozidla. Z rozhodnutí

žalovaného plynou pochyby o smluvní dokumentaci a jejím naplňování. Z nashromážděného spisového materiálu totiž podle žalovaného nevyplývá, že by obě strany do detailu splnily některé dílčí smluvní požadavky (např. písemné sdělení místa a termínu konání sjednaných reklamních akcí alespoň 30 dní předem). Kromě toho z předložených smluv nevyplývala forma poskytnutí reklamních polepů (bannery) a přesně místo jejich vyobrazení. Žalobce nevěděl, jakou podobu bude mít reklamní banner. Pouze měl informaci o jeho rozměrech. Neznal ani jeho konkrétní umístění včetně míry viditelnosti. Zřejmá nebyla ani kvalita a zpracování loga. Z předložených faktur nebylo zřejmé, k jakému reklamnímu plnění (na které akci) se vážou.

43. Pochybnosti žalobce prohloubila i svědecká výpověď R. R. (bývalého jednatele společnosti MELANORE). Ten si většinu relevantních údajů nepamatoval. Správce daně nemohl ověřit účetnictví, protože kompletní účetní dokumentaci tento svědek předal svému zahraničnímu partnerovi. Svědek neposkytl žádné konkrétní informace, které by objasnily faktické zajištění reklamních služeb a průběh spolupráce mezi žalobcem a společností MELANORE. Odpovědi svědka byly nejasné a nekonkrétní. Rozhodnutí žalovaného uvádí, že si nepamatoval, s kým jednal, co měla reklama obsahovat, jakou měla formu, jakého produktu se měla týkat, či jaká subdodavatelská společnost měla napomoci při provedení reklamy apod. Pochybnosti správce daně tedy nerozptýlil.
44. Tyto skutečnosti i v očích krajského soudu ve svém souhrnu vedou ke vzniku vážných a důvodných pochybností o tom, zda se plnění fakticky uskutečnilo tak, jak žalobce deklaruje, tj. zejména, zda jej poskytly společnosti TREZE Development a MELANORE. Žalobce v tomto ohledu zejména namítá, že důvodem pochybností správce daně bez dalšího nemůže být to, že se správci daně nepodařilo od deklarovaných dodavatelů zajistit důkazy o poskytnutém plnění. Nekontaktnost deklarovaných dodavatelů však nebyla jedinou skutečností, která vedla k pochybnostem správce daně. Ten v průběhu daňového řízení označil konkrétní nedůvěryhodné skutečnosti, které v něm důvodně vyvolaly pochybnosti o tom, zda reklamní služby poskytnuli tvrzení dodavatelé. U obou dodavatelů poukazoval na různé nesrovnalosti mezi uzavřenými smlouvami o poskytnutí reklamního plnění a vystavenými fakturami.
45. Nelze přitom tvrdit, že by žalovaný hodnotil efektivnost reklamy, jak namítá žalobce. Poukazem na tyto nesrovnalosti správce daně i žalovaný dokládali, že dokumenty předložené žalobcem pro svou neurčitost v souhrnu nevytvářely dostatečně přesvědčivý obraz o tom, jak probíhalo zadání a následné poskytnutí reklamního plnění. Žalobce sice namítá, že k upřesňování zadané reklamy docházelo průběžně i jinou formou, toto své tvrzení však v průběhu řízení nijak nedoložil. A nespécifikuje jej ani v žalobě. Správce daně proto podle krajského soudu unesl své důkazní břemeno ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu. Krajský soud znovu připomíná, že správce daně nemusí *prokazovat* rozpor údajů v účetnictví se skutečností. Stačí, aby o tom existovaly *vážné a důvodné pochybnosti*. A ty v případě společnosti TREZE Development i společnosti MELANORE vyvstaly.
46. Za této situace proto bylo na žalobci, aby prokázal, že k uskutečnění reklamního plnění došlo tak, jak uváděl, tedy že mu plnění jednoznačně poskytli dodavatelé, kteří byli plátcí DPH. A jak krajský soud ve vztahu k oběma deklarovaným dodavatelům zdůvodní níže, žalobci se jeho důkazní břemeno unést nepodařilo.

c. 2 Dodavatel TREZE Development

47. Ve vztahu k dodavateli TREZE Development je mezi účastníky sporné reklamní plnění na několika rally závodech a dvou dalších akcích. První rozhodnutí žalovaného se týká dvou závodů (Rally Show Uherská Brod 2011 a Rally Show Modřice 2011), na kterých spočívala reklamní propagace v umístění loga žalobce na závodní vozy. A dále kulturní akce LUNETIC TOUR 2011, na které měla být propagace značky ELAN. Žalobce byl v té době jejím výhradním distributorem pro ČR. Druhé rozhodnutí žalovaného se týká šesti závodů (Hobby Open Cup, LIQUI MOLY BERG CUP 2011 – Šternberk, Rally Příbram 2011, LIQUI MOLY BERG CUP 2011 – Slavkovské serpentiny, Fuchs Oil Rally Agropa Pačejov) a sportovní akce „O pohár starosty města Modřice“, na kterém se měla být propagovat značka HUMMEL.
48. Žalobce v rámci odvolacího řízení předložil důkazní prostředky na CD, které obsahovalo také jejich přehledný soupis. Namítá, že žalovaný tyto důkazy hodnotil jednostranně, v neprospěch žalobce anebo se jimi vůbec nezabýval. S tím krajský soud nemůže souhlasit. Žalovaný k doloženým důkazním prostředkům uvedl, že z nich poskytnutí reklamního plnění deklarovanými dodavateli stále neplyne. Například na fotografiích závodních vozů není podle žalovaného zřejmé, z jakého závodu jsou a kdo reklamu na vůz umístil. Proto nemohlo jít o relevantní důkazy. To platilo i pro URL odkazy, pod nimiž se sice nacházely další podklady o automobilových závodech a sportovních či kulturních akcích, ale neplyne z nich, kdo konkrétně na těchto akcích loga nebo reklamní banery umístil. Žalobce tedy podle žalovaného neprokázal, k čemu jej správce daně vyzval, tj. poskytnutí reklamní služby společnostmi TREZE Development. Žalovaný se předloženými důkazními návrhy zabýval. Pouze z nich dovodil odlišné závěry než žalobce. Nešlo však o opomenuté důkazy.
49. Správce daně provedl výslechy několika jezdců, kteří se účastnili rally závodů, a majitelů vozidel, na kterých mělo být logo žalobce. Výpovědi těchto svědků, však byly nekonkrétní a nepřispěly k prokázání toho, jakým způsobem proběhlo poskytnutí reklamního plnění. Svědci si vesměs buď nebyli vůbec jistí, kdo zajišťoval polepení jejich závodních vozů. Neznali žalobce nebo společnost TREZE Development. Případně přímo popřeli, že by polepy zprostředkovala tato společnost.
50. Svědek **T. B.** (jezdec vozidla OPEL Astra na závodu Rally Show Uherský Brod 2011, protokol č. 1179046/15/3003-60565-711593 ze dne 17. 3. 2016) pouze zmínil, že o reklamě na jeho vozidle zřejmě jednal s panem Š. (spolupracovník dodavatele TREZE Development), který také měl zprostředkovat reklamní polepy. Svědek **J. Š.** (řidič závodního vozu Opel Astra na závodu Rally Show Modřice 2011, protokol č. 1037531/16-3003-60563-711526 ze dne 17. 3. 2016) uvedl, že k závodu dostal již polepené auto. Za výlep reklam tedy nijak neodpovídal a ani se jím nijak nezaobíral. Současně uvedl, že se zná s M. Š.
51. **R. J.** (řidič vozidla Škoda Felicia Kit na závodu Hobby Open Cup, protokol č. j. 60267/16/3003-60563-711526) vypověděl, že reklamu na vozidlo mohl umístit pouze on. Polepy na jeho vozidle na tomto závodu však zůstaly z dřívějšího závodu Ecce Homo 2011 ve Šternberku. Neznal obchodní jméno žalobce ani společnost TREZE Development. **A. M.** (řidič Formule Lotus na závodech LIQUI MOLY BERG Cup 2011, protokol č. j. 1012025/16/3003-60563-711526 ze dne 16. 3. 2016) sice potvrdil, že zná M. Š. (tehdejšího jednatele TREZE Development), nebyl si však jistý, kdo reklamu žalobce, kterého navíc neznal, na jeho vozidlo umístil. Uvedl také, že žalobcem předložená fotodokumentace nepocházela ze závodu Slavkovské serpentiny, ale ze šternberského

závodu. Žalobce či společnost TREZE Development neznal ani **M. B.** (řidič vozidla Honda Civic Vti na závodu Rally Příbram 2011, protokol č. j. 1562788/16/3003-60563-711526 ze dne 7. 4. 2016). Znal pouze **M. Š.**, který mu ale nezprostředkoval žádnou reklamu.

52. **O. H.** (vlastník vozu, na kterém závodil **M. B.**) sice znal společnost TREZE Development a pamatoval si, že jí fakturoval pronájem reklamní plochy před závodem Valašská rally 2011 (který ale nebyl předmětem sporných plnění). Od té doby s ní ale v kontaktu nebyl. Znal se také s **M. Š.** Nezprostředkoval mu však žádnou reklamu. **J. B.** (řidič vozu Mitsubishi Lancer Evo IX na závodu Fuchs OilRally/Agropa Pačejov, protokol č. j. 1090692/16/3003-60563-711526 ze dne 22. 3. 2016) vypověděl, že na jím řízený vůz mohly umísťovat reklamy i jiné osoby než on. Mohl to být majitel vozu či pořadatel. Svědek neznal žalobce. Znal ale **M. Š.**, kterého potkával na závodech. Sám s ním však reklamní smlouvy neuzavíral. Majitel uvedeného vozu, **V. B.** (protokol č. j. 2110454163003-60563-711526 ze dne 27. 4. 2016) zpochybnil, že by žalobcem předložené fotografie, na nichž reklama se jménem žalobce již byla, byly z proklamovaného závodu, protože toto místo na autě nikomu nepronajal. Později upřesnil, že jde zřejmě o fotky z rychlostní zkoušky.
53. Tyto svědecké výpovědi potvrzují pouze to, že tehdejší jednatel společnosti TREZE Development **M. Š.** se pohyboval v prostředí rally závodů. A někteří ze svědků jej osobně znali. Žalobce obsah svědeckých výpovědí ve své žalobě nezpochybňuje. Má však za to, že nevyvrací jeho tvrzení. Krajský soud však upozorňuje, že nestačí, aby svědecké výpovědi nevyvracely skutkovou verzi žalobce. *Je nutné, aby jeho verzi prokazovaly.* A to se nestalo. Je pravdou, že většina svědeckých výpovědí nevylučuje možnost umístění nějaké reklamy na závodních vozech. Zároveň však v žádném případě nepotvrzuje, že by její umístění na závodních vozech realizovala společnost TREZE Development. Výpověď **R. J.**, **A. M.** a **V. B.** navíc zpochybňuje i samotné umístění reklamy žalobce na závodech, které byly předmětem smlouvy. Pokud jde o výpověď **T. B.**, který potvrdil, že umístění reklamy na jeho vozidlo zřejmě zajistil pan **Š.**, který spolupracoval s TREZE Development, v řízení se neprokázalo, jaká byla konkrétně vazba pana **Š.** na tuto společnost.
54. Teprve v rámci odvolacího řízení žalovaný vyslechl **M. Š.**, jednatele TREZE Development, jehož svědeckou výpověď žalobce navrhl. Svědek uvedl, že si matně vzpomíná, že před pěti nebo deseti lety realizoval reklamu pro žalobce. Pomáhal mu **Ing. A. Š.** (ten již nežije). Pamatoval si, že jednal s panem **Š.** (jednatelem žalobce), dílčí realizaci některých výstupů zabezpečovala společnost CONTIMEX. Nespecifikoval však jakých. Úhrady za provedení reklamy se prováděly zřejmě na účet společnosti TREZE Development. Přesně si na to již ale nevzpomínal. Nevěděl, zda poskytnutí reklamy probíhalo v roce 2011 nebo později, případně dříve. Odkazoval hodně na **Ing. Š.** Vzpomněl si pouze na umístění reklamy na vozidlech jezdců **M.** nebo **J.** Za umístění reklamy dostávali jezdci odměnu v podobě protislužby, nikoli finanční odměnu. Loga umísťovali jezdci nebo manažer týmu na základě uzavřené smlouvy nebo dohody se společností TREZE Development. **M. Š.** si nepamatoval, kdo smlouvy sepsal, ale uvedl, že konkrétní název závodu a další podrobnosti o závodu se věděl vždy asi měsíc před závodem.
55. Lze souhlasit s žalovaným, že svědecká výpověď **M. Š.** nebyla dostatečně konkrétní, což je do jisté míry pochopitelné s ohledem na výrazný časový odstup od období, kdy se mělo realizovat předmětné reklamní plnění. Tato svědecká výpověď však pouze rámcově potvrdila jistou formu spolupráce mezi společností TREZE Development a žalobcem, resp. společností CONTIMEX. Rozhodně není důkazem o tom, že společnost TREZE Development dodala reklamní plnění na předmětných sportovních akcích.

56. Dodání reklamy společností TREZE Development neprokazuje ani výpověď J. M. ze společnosti CONTIMEX (protokol č. 3939468/17/3003-60563-711526 ze dne 5. 9. 2017). Tento svědek vypověděl, že je ve své společnosti v podstatě obchodním manažerem pro žalobce, jemuž poskytuje reklamní činnost. Po dotazu správce daně na znalost společnosti TREZE Development nevyločil, že by s ní spolupracoval, musel by se však pokusit bližší informace zpětně dohledat. V e-mailu ze dne 16. 10. 2017 pak informoval správce daně, že se v jeho společnosti v on-line účetnictví faktury pro TREZE Development neobjevily. Ale nevyločil jejich existenci v dokladech za relevantní období. Žádné další informace však poté on ani žalobce nedoložili.
57. Žalovaný při hodnocení důkazů podle krajského soudu nepochybil. Dospěl ke správnému závěru, že jednotlivé svědecké výpovědi a dokumenty, které žalobce v daňovém řízení dokládal, svědčí pouze o faktické realizaci reklamního plnění na většině sportovních akcí, které byly předmětem smlouvy se společností TREZE Development. Nesvědčí však již o tom, že toto reklamní plnění skutečně poskytl deklarovaný dodavatel. Žalobce tedy neprokázal naplnění hmotněprávních podmínek pro vznik nároku a odpočet DPH ve vztahu k dodavateli TREZE Development.
58. Pro úplnost krajský soud dodává, že k reklamě na kulturní akci LUNETIC TOUR 2011, která se měla konat v prosinci 2011 v Brně-Lišni, a kterou žalobce zmiňuje ve své žalobě, žalobce nedoložil žádné důkazní prostředky, které by vůbec dokládaly realizaci reklamy značky ELAN na této akci. Navíc tato akce vůbec neproběhla, byť byla anoncována na plakátu dostupném na webové stránce zazabavou.cz. V případě tohoto reklamního plnění proto žalobce neprokázal ani to, že se vůbec uskutečnilo.
59. A pokud jde o turnaj Starobrno Gastro Cup 2011 (str. 11, bod 45), k němuž žalobce také formuluje žalobní námitky, této akce se týkalo daňové řízení ve věci dani z příjmu, nikoliv DPH. V bodu 46 druhého rozhodnutí žalovaného se argumentace k této akci zřejmě objevila nedopatřením. Na jeho zákonnost to nemá vliv.

c. 3 Dodavatel MELANORE

60. Ve vztahu k dodavateli MELANORE je mezi účastníky sporné reklamní plnění na soutěžích LOOK BELLA 2011 a na několika dalších sportovních akcích, na kterých šlo o prezentaci značek ELAN, HUMMEL, ALPINA a DALBELLO.
61. Na výzvu správce daně k prokázání, že došlo k faktickému uskutečnění předmětných zdanitelných plnění (realizaci reklamy) společností MELANORE, žalobce žádné důkazní prostředky nepředložil. Teprve v rámci odvolacího řízení předložil několik důkazních prostředků na CD. Opět se jednalo zejména o fotografie a odkazy na videa, která mají zachycovat umístění reklamních banerů na jednotlivých sportovních a kulturních akcích. Zároveň doložil zhodnocení kulturní akce LOOK BELLA a navrhl výslech dvou svých zaměstnanců – J. D. a I. M.
62. Žalobci přitom nelze dát za pravdu, že by se žalovaný navrženými důkazy dostatečně nezabýval. Žalovaný tyto důkazy řádně zhodnotil (viz bod 67 prvního rozhodnutí žalovaného a bod 68 druhého rozhodnutí žalovaného). Dospěl však k závěru, že z předložených fotografií neplyne, kdo a kdy danou reklamu na daném místě umístil, a jakou měla souvislost s žalobcem. Tyto fotografie byly podle žalovaného neprůkazné. Nedokládaly umístění loga žalobce na deklarované akci, které zajistila právě společnost

MELANORE. Ke *Zhodnocení LOOK BELLA* žalovaný zdůraznil, že jej nevypracovala společnost MELANORE, ale PRESTIGE MODELS.

63. Nelze proto tvrdit, že by žalovaný navržené důkazy opomněl. Žalobce pouze nesouhlasí se závěry, které žalovaný z hodnocení těchto důkazů vyvodil. Jeho námitky jsou však nedůvodné. Krajský soud souhlasí se žalobcem pouze do té míry, že se mu v odvolacím řízení podařilo prokázat, že na akci LOOK BELLA a sportovních akcích byly reklamní bannery s logem žalobce (akce LOOK BELLA) nebo s logem sportovních značek, pro které žalobce byl v rozhodné době v ČR výhradním distributorem. Žalovaný proto nedůvodně poukazoval na to, že z reklamy není zřejmá souvislost s žalobcem. Žalobci se však nepodařilo prokázat pouze realizaci reklamy na akci „Výstava PLAY – značka HUMMEL“. Datum akce podle předložené dokumentace nesedí (tato výstava se reálně konala od 18. 4. 2011 do 17. 7. 2011, dokumentace uvádí 3. 1. – 30. 6. 2011). Navíc je pravdou, že z fotodokumentace plyne, že v době pořízení fotografií se konala výstava Labyrint poznání, která byla zahájena až v září roku 2011. Předložený dokument ve skutečnosti nijak nespojuje pořízené fotografie a výstavu Play. V případě této akce tedy nebylo prokázáno ani poskytnutí reklamního plnění.
64. Žalobce namítá, že pokud z provedeného dokazování vyplývá, že skutečně došlo k poskytnutí předmětných reklamních plnění, pak z komplexu důkazů, které žalobce v rámci daňového řízení předložil, lze dovodit, že toto reklamní plnění mu poskytl deklarovaný dodavatel, aniž by bylo nutné trvat na fotografickém zachycení okamžiku umístění samotné reklamy. S tím krajský soud nesouhlasí. Poskytnutí reklamního plnění právě dodavatelem MELANORE dokládají pouze formální doklady, které však správce daně po právu zpochybnil.
65. Naopak z důkazů, které žalobce poskytl, nelze dovodit, že by reklamní plnění poskytla společnost MELANORE. Tehdejší jednatel společnosti R. R. nedokázal uvést žádné konkrétní informace k objasnění faktického průběhu reklamního plnění poskytnutého žalobci, ani k jeho spolupráci mezi společnostmi MELANORE a žalobcem. Stejně tak ani z výpovědí svědků navržených žalobcem nebo doložených dokladů neplyne poskytnutí plnění právě touto společností. Na základě svědecké výpovědi J. D., který se podílel na přípravě reklamních materiálů (jako jsou vlajky a bannery značky ELAN) na akci LOOK BELLA, spíše nelze vyloučit, že reklamu na danou akci mohl umístit sám žalobce, resp. jeho zaměstnanci. Nekonkrétní byla také výpověď svědka I. M.
66. Krajský soud si uvědomuje, že svědci vypovídali o událostech starých několik let. Proto nelze očekávat, že si dokonale vzpomenou na každý detail. Na druhou stranu, svědecké výpovědi by vůbec nebyly nutné, pokud by poskytnutí plnění deklarovaným dodavatelem bylo možné ověřit prostřednictvím jeho účetnictví. A pokud by žalobce měl mnohem precizněji připravené podklady k jednotlivým plněním tak, aby vytvářely transparentní a důvěryhodný obraz o celé transakci. Dostatečným důkazem není ani žalobcem předložené *Zhodnocení LOOK BELLA*, na které odkazuje ve své žalobě. Jak správně namítá žalovaný, tento dokument opět dokládá pouze to, že na dané akci byly reklamní bannery značek ELAN a DALBELLO a logo žalobce se nacházelo na propagačních plakátech. *Zhodnocení LOOK BELLA* ani žádný jiný důkaz však neprokazuje, kdo tuto reklamu ve skutečnosti realizoval.
67. Žalobce chtěl v odvolacím řízení ještě prokázat, že společnost MELANORE v době, kdy s ním spolupracovala, byla renomovanou reklamní agenturou poskytující své služby

na sportovních akcích i dalším významným společností. Těmi byly podle žalobce společnosti ELEKTROINSTA Brno a společnost AQUASYS. To, že společnost MELANORE realizovala propagaci těchto dvou společností, však neznamená, že poskytla reklamní služby i žalobci. Žalovaný proto neměl důvod provádět výslechy jednatelů těchto společností.

68. Aby žalobce unesl své důkazní břemeno, nestačí doložit, že plnění pravděpodobně dodal tvrzený dodavatel. Je nutné jednoznačně prokázat, že byly splněny podmínky pro vznik nároku na odpočet DPH. Svědecké výpovědi a doklady, které žalobce v daňovém řízení dokládal, však svědčí pouze o faktické realizaci reklamního plnění na akci LOOK BELLA a několika dalších sportovních akcích (s výjimkou akce „Výstava PLAY – značka HUMMEL“). Nesvědčí však již o tom, že toto reklamní plnění poskytla společnost MELANORE.
69. Žalobce tedy neprokázal naplnění hmotněprávních podmínek pro vznik nároku a odpočet DPH ani ve vztahu k tomuto dodavateli.

c. 4 Shrnutí

70. Krajský soud uzavírá, že správce daně i žalovaný postupovali zcela v souladu se zákonem. Správce daně prokázal existenci skutečností, které zásadním způsobem zpochybňují tvrzení žalobce, že dodavateli předmětných reklamních plnění byly společnosti TREZE Development a MELANORE. Žalobce nad rámec formálně bezvadných dokladů nepředložil dostatečné důkazy, které by pochybnosti správce daně rozptýlily. Správce daně a žalovaný proto dospěli ke správnému závěru, že z důvodu neunesení důkazního břemene nelze žalobci uznat z plnění od uvedených dvou společností odpočet DPH.
71. Na uvedeném nic nemění ani závěry rozsudků Soudního dvora a rozšířeného senátu ve věci *Kemwater ProChemie*. Krajský soud souhlasí s názorem 10. senátu Nejvyššího správního soudu, který uvedl, že „nová judikatura nepředstavuje jakýsi paušální poukaz na zrušení všech zamítavých soudních i správních rozhodnutí, která předcházela rozsudkům ve věci *Kemwater ProChemie*, bez ohledu na okolnosti konkrétní věci. Vrátit věc až do daňového řízení je naopak namístě zpravidla tehdy, pokud tu existuje alespoň nějaká indicie ukazující na osobu odlišnou od deklarovaného dodavatele, která mohla fakticky dodat sporné plnění.“ (rozsudek ze dne 13. 5. 2022, č. j. 10 Afs 254/2018-43, bod 20, obdobně viz rozsudek ze dne 20. 6. 2022, č. j. 1 Afs 499/2020-48, bod 17).
72. I po rozsudcích Soudního dvora a rozšířeného senátu ve věci *Kemwater ProChemie* je pro uplatnění nároku na odpočet daně nutné *s jistotou prokázat*, že daňový subjekt přijal deklarovaná plnění od jiného plátce DPH. Byť se nemusí jednat o dodavatele uvedeného na dokladu (nemusí být splněna formální podmínka), jeho postavení jako plátce DPH (materiální podmínka) naplněna být musí. Z žádného předloženého dokladu či z žalobcových tvrzení nebo provedených výslechů však *nevyplývá*, že by deklarovaná plnění uskutečnila namísto společností TREZE Development a MELANORE jiná osoba, která by mohla být plátcem DPH. Krajský soud proto nenásledoval tu linii judikatury Nejvyššího správního soudu, která právě v případech, ve kterých tu byly určité indicie, že skutečným dodavatelem mohl být jiný plátec DPH (nebo se to nedalo vyloučit), přistupuje k rušení rozhodnutí žalovaného a vrácení věci k dalšímu řízení (viz např. rozsudky ze dne 27. 6. 2022, č. j. 8 Afs 13/2018-104, ze dne 17. 6. 2022, č. j. 9 Afs 388/2018-72, ze dne 15. 6. 2022, č. j. 6 Afs 395/2020-69, ze dne 3. 6. 2022, č. j. 6 Afs 159/2018-59, ze dne 27. 5.

2022, č. j. 1 Afs 483/2019-68, ze dne 27. 5. 2022, č. j. 1 Afs 438/2019-49 a jiné dřívější rozsudky vydané po rozsudku rozšířeného senátu ve věci *Kemwater ProChemie*).

73. Je třeba zopakovat spolu s rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 6. 2022, č. j. 5 Afs 215/2019-56, že „[i]ndicie o tom, že by sporná plnění mohl fakticky dodat jiný plátce DPH (tj. nesplnění formální podmínky – uvedení plátce na dokladu, za současného dodržení materiální podmínky – skutečné postavení tohoto dodavatele jako plátce DPH), nelze spatřovat pouze v situaci, kdy o dodávkách deklarovaných plnění od osoby uvedené na dokladu existují vážné pochybnosti. Z provedeného dokazování musí vyplývat takové skutečnosti, které budou směřovat k tomu, že faktický dodavatel v postavení plátce DPH skutečně byl (tj. že je splněna ona materiální podmínka pro uplatnění odpočtu).“ (bod 38 citovaného rozsudku). V projednávané věci – stejně jako ve věci řešené právě citovaným rozsudkem 5. senátu Nejvyššího správního soudu – však žádné takové indicie z obsahu spisu, ani z tvrzení žalobce neplynou.
74. Provedené dokazování nepotvrdilo, že by skutečným dodavatelem reklamy byly společnosti uvedené na předložených daňových dokladech, tedy TREZE Development a MELANORE. Nic však zároveň nenasvědčuje tomu, že by tu byl jiný faktický (odlišný než deklarovaný) dodavatel v postavení plátce DPH. Žalobce ani neuvedl žádná tvrzení, ze kterých by to vyplývalo. Neuvedl to ani v průběhu řízení, přestože mu krajský soud dal prostor, aby se k rozsudkům Soudního dvora a rozšířeného senátu ve věci *Kemwater ProChemie* po vydání druhého z nich vyjádřil. Indicie o jiném faktickém dodavateli žalobce neposkytl ani při soudním jednání. Neplynou přitom ani ze skutkových okolností zachycených v daňovém spisu. V obou žalobách žalobce zmiňuje společnost RT SPORT, která měla v pozici subdodavatele realizovat některá plnění pro společnost MELANORE. Žalobce však v průběhu daňového řízení netvrdil, že by tato společnost realizovala reklamu přímo pro něj místo společnosti MELANORE. Naopak sám uznal, že se o existenci této společnosti dozvěděl až v rámci daňové kontroly.
75. V projednávaném případě proto nebylo možné ověřit, zda plnění poskytl plátce DPH. Na tom nic nemění ani skutečnost, že základ daně na některých fakturách vystavených společností MELANORE přesahuje milion korun. Tyto faktury se týkaly několika různých *dělitelných* reklamních plnění, která mohlo poskytnout víc subjektů.
76. Pokud se žalobce v žalobě dovolává své dobré víry, ta v tomto případě není relevantní. Jak uvedl Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 9. 7. 2015, č. j. 9 Afs 233/2014-31, „[u]znat nárok na nadměrný odpočet tak nelze jen proto, že líčení skutkových okolností ze strany daňového subjektu se jeví jako možné nebo třeba i docela pravděpodobné. Daňový subjekt musí být schopen popsat průběh obchodního případu, na jehož základě nárok uplatňuje, bez jakýchkoli podezřelých nejasností či trhlin. Tato podmínka ale v projednávané věci nebyla splněna. Ani případná dobrá víra odběratele není pro uznatelnost odpočtu určující; ani dobrá víra totiž není s to odstranit pochybnosti ohledně skutečného průběhu obchodních případů, které tu i po důkazním řízení přetrvávají.“ (viz bod 19).
77. Judikatura, na kterou ve svých žalobách odkazuje, se týká daňových podvodů, o který v jeho případě nešlo. Posouzení toho, zda osoba povinná k dani věděla či vědět měla, že plnění, jehož se dovolává na podporu nároku na daňový odpočet, bylo součástí daňového podvodu, je však nezávislé na tom, zda tato osoba prokázala naplnění hmotněprávních podmínek pro daňový odpočet (srov. rozsudek Soudního dvora ve věci *Kemwater ProChemie*, bod 42).

78. Žalobci se tedy nepodařilo prokázat naplnění všech hmotněprávních podmínek pro uplatnění nároku na odpočet DPH. Jeho žalobní námitky jsou proto nedůvodné.

VII. Závěr a náklady řízení

79. Krajský soud pro nedůvodnost žalobních námitek žalobu zamítl (§ 78 odst. 7 s. ř. s.). Neúspěšný žalobce nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému žádné náklady řízení nad rámec jeho běžné administrativní činnosti nevznikly (§ 60 s. ř. s.).

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu. V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Brno 29. června 2022

JUDr. Jaroslava Skoumalová v. r.
předsedkyně senátu