



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Aleše Roztočila a soudců JUDr. Jiřího Pally a Mgr. Petry Weissové v právní věci žalobkyně: **Chládek a Tintěra, Pardubice a.s.**, IČO 252 53 361, se sídlem K Vápence 2677, Pardubice, zast. Mgr. Jakubem Šotníkem, advokátem, se sídlem Šikulova 190/17, Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 26. 11. 2020, č. j. 42743/20/5300-22441-711776, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové - pobočka v Pardubicích ze dne 6. 10. 2021, č. j. 52 Af 4/2021-253,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá**.
- II. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

I. Přehled dosavadního řízení

[1] Specializovaný finanční úřad, územní pracoviště v Hradci Králové (dále jen „správce daně“), dodatečným platebním výměrem ze dne 4. 10. 2019, č. j. 172614/19/4227-24791-603568, žalobci doměřil daň z přidané hodnoty za zdaňovací období květen 2014 (dále jen „DPH“) ve výši 504.000 Kč a současně mu uložil zákonnou povinnost uhradit penále ve výši 20 % z doměřené daně, tj. 100.800 Kč.

[2] Dodatečnými platebními výměry ze dne 4. 10. 2019, č. j. 172621/19/4227-24791-603568, č. j. 4. 10. 2019, č. j. 172685/19/4227-24791-603568 a č. j. 172631/19/4227-24791-603568, správce daně dále doměřil žalobci za zdaňovací období červen, srpen a září 2014 za každé z těchto zdaňovacích období DPH ve výši 420.000 Kč a současně mu uložil uhradit penále ve výši 84.000 Kč.

[3] Žalovaný v záhlaví uvedeným rozhodnutím na základě odvolání žalobce změnil rozhodnutí správce daně ze dne 4. 10. 2019, č. j. 172614/19/4227-24791-603568, tak, že výše doměřené daně se mění z 504.000 Kč na 420.000 Kč a výše penále se mění z 100.800 Kč na 84.000 Kč a odvolání žalobce proti zbývajícím platebním výměrům zamítl.

[4] V žalobě proti rozhodnutí žalovaného žalobce v první řadě brojil proti závěru žalovaného, že neunesl důkazní břemeno ohledně naplnění podmínek pro vznik nároku na odpočet daně z přijatých reklamních plnění od společnosti DEG Czech republic a. s. (dále též „DEG“) podle § 72 a 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále též „ZDPH“). Žalobce má totiž za to, že předložil dostatečné množství důkazních prostředků prokazujících, že přijal reklamní služby od DEG ve sjednaném rozsahu. Žalovaný se řádně nevypořádal se všemi předloženými důkazními prostředky, a jeho závěry tak neodpovídají zjištěnému skutkovému stavu. Žalovaný odmítl provést žalobcem navržené výsledky pana B. D. a V. S., čímž bylo znemožněno vyjasnit zdánlivé rozpory k otázce výrobce reklamních materiálů mezi jejich dřívějšími výpověďmi. Žalovaný se nevypořádal s námitkou žalobce, že správce daně nevystavěl samostatnou argumentaci ve vztahu k daňové kontrole DPH, ale pouze ji převzal z kontroly daně z příjmů právnických osob. Odmítl přiznat žalobci nárok na odpočet daně z těch přijatých plnění od DEG, o kterých nebylo pochyb, ačkoliv k tomu byl žalobcem v souladu s recentní judikaturou Nejvyššího správního soudu vyzván.

[5] Žalobce následně popsal svoji obchodní činnost a uvedl důvody, které ho vedly k využití reklamy. Zdůraznil, že není sporu o tom, zda golfové turnaje proběhly a zda se na nich předmětná reklama žalobce uskutečnila. Skutečnost, že reklamní nosiče (bannery a plakáty) byly umístěny na golfových turnajích, potvrdil pan B. D. ve své svědecké výpovědi. V. S. potvrdila, že se DEG účastnila instalace reklamních materiálů na golfových hřištích, hostesky roznášely letáky, a uvedla, že letáky byly zasílány poštou. Správní orgány výpovědi uvedených svědků stran distribuce letáků nerozporovaly. Žalobci není jasné, jakým jiným způsobem měl prokázat distribuci 5.000 ks letáků. Správci daně byly předloženy profesionální videozáznamy a fotodokumentace jako důkazy prokazující, že se reklamní plnění uskutečnilo v rozsahu tvrzeném žalobcem. Skutečnost, že z nich nelze seznat poskytnutí každého jednotlivého dílčího plnění, včetně každého kusu z 5.000 letáků, nelze klást žalobci k tíži, resp. vyvozovat závěr, že se reklamní plnění neuskutečnilo v deklarovaném rozsahu. K realizaci reklamy na LED obrazovkách žalobce správci daně předložil reklamní spoty, které se na předmětných LED obrazovkách vysílaly. Správní orgány tento důkaz nezohlednily a setrvaly na tvrzení, že reklama na LED obrazovkách nebyla prokázána. Správní orgány kladou žalobci nepřipustně k tíži, že uskutečnění reklamních plnění ve sjednaném rozsahu nebylo možné ověřit u DEG, neboť byla nekontaktní a neposkytla správci daně požadovanou součinnost. Poskytnutí reklamního plnění si žalobce vždy ověřil osobní účastí svého zástupce – pana M. H.

[6] Podstatné je, že předmětem plnění dle smlouvy bylo zajištění reklamy žalobce na golfových turnajích. Toto plnění bylo poskytnuto a otázka, kdo vyrobil reklamní předměty či jejich grafický návrh, na této skutečnosti nic nemění. Žalobce v průběhu daňového řízení uváděl, že výrobu reklamních předmětů zajišťovala DEG na základě ústně uzavřeného dodatku ke smlouvě. O tom, že DEG reklamu na golfových turnajích zajistila,

pokračování

není mezi žalobcem a správními orgány sporu. Správní orgány výpovědi svědků zkreslily v neprospěch žalobce. Tím, že žalovaný požadoval po žalobci prokázat dodavatele DEG, postupoval v rozporu s judikaturou NSS a Soudního dvora Evropské unie (dále jen „SDEU“).

[7] Žalovaný postupoval nezákonně, když žalobci odepřel nárok na odpočet DPH z přijatých reklamních plnění od DEG v situaci, kdy zároveň dospěl k závěru, že bylo prokázáno, že tato plnění byla využita v rámci ekonomické činnosti žalobce. Žalovaný rovněž v rozporu s judikaturou NSS odmítl žalobci uznat nárok na odpočet daně z těch přijatých plnění od DEG, o kterých nebylo pochyb. Z rozsudků NSS ze dne 20. 2. 2020, sp. zn. 7 Afs 420/2018, a ze dne 24. 7. 2018, sp. zn. 2 Afs 67/2018, nevyplývá povinnost žalobce, aby si sám poměrně vyčíslil nárok na odpočet z těch plnění, o kterých není pochyb. Naopak správní orgány měly povinnost v souladu s judikaturou v situaci, kdy dospěly k závěru, že žalobce neprokázal celý rozsah přijatých plnění od DEG, přiznat nárok na odpočet alespoň v té výši, o které nebylo pochyb.

[8] Krajský soud v Hradci Králové – pobočka v Pardubicích v záhlaví uvedeným rozsudkem žalobu zamítl. Nepřisvědčil námitce, že žalovaný pouze převzal závěry z daňové kontroly na dani z příjmů právnických osob, neboť souběžné vedení kontroly DPH a daně z příjmů právnických osob samo o sobě není postupem výjimečným ani nezákonným.

[9] Neshledal pochybení ani v nevyhovění návrhu na provedení opakovaných svědeckých výpovědí V. S. a B. D. Výsledky těchto svědků byly řádně provedeny, výpovědi jsou srozumitelné a nejsou vnitřně rozporné. To, že okolnost rozsahu a s ní související otázka výrobce reklamních materiálů zůstala nezodpovězena, respektive bylo prokázáno toliko to, že dle smlouvy měl reklamní plnění zajistit žalobce, svědkyně V. S. si nepamatuje na ústní dodatek ke smlouvě a svědek B. D. vyloučil, že by společnost Perform zajišťovala výrobu reklamních plnění, je výsledek dokazování, který postačuje k závěru, že nebylo prokázáno, že žalobce přijal reklamní plnění v tvrzeném rozsahu od DEG. Ostatně z bodu 28 rozsudku NSS ze dne 24. 9. 2020, č. j. 8 Afs 304/2018-42, vyplývá nepřipustnost opakování výsledku za účelem přimět svědka ke změně výpovědi ohledně již zodpovězených otázek, jestliže byl výsledek řádně proveden.

[10] Jako nedůvodné byly shledány i námitky směřující proti způsobu provedení a vyhodnocení dokazování správcem daně a žalovaným. Skutkové závěry žalovaného vyplývají z provedeného dokazování. Žalobce tedy vskutku neunesl své důkazní břemeno a neprokázal, že nárok na odpočet daně ze zdanitelných plnění přijatých od DEG, resp. neprokázal, že k uskutečnění reklamních služeb došlo v rozsahu plnění tvrzeném na daňových dokladech a související dokumentaci. Je přitom třeba odlišit využití přijatých zdanitelných plnění od DEG v rámci ekonomické činnosti od toho, zda žalobce prokázal rozsah přijatého zdanitelného plnění od DEG.

[11] K požadavku žalobce na přiznání alespoň části nároku z nezpochybněné části plnění, krajský soud uvedl, že v dané věci je s ohledem na sjednání poskytnutého plnění jako komplexního obtížné specifikovat hodnotu žalobcem prokazatelně přijatých reklamních plnění. Ačkoliv tedy judikatura NSS obecně takový postup nevyklučuje, nelze

právě pro sjednaný způsob ocenění reklamního plnění na žalovaném rozumně požadovat, aby v důsledku jednoznačného nesplnění zákonných povinností na straně žalobce vyčíslil hodnotu prokazaného přijatého reklamního plnění a následně uznal tomu odpovídající odpočet DPH. Ač se žalobce v žalobě dožadoval alespoň částečného uznání nároku na odpočet DPH, sám nepředestřel, jak má být oceněn nezpochybněný rozsah reklamního plnění.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[12] Proti tomuto rozsudku krajského soudu podal žalobce (dále též „stěžovatel“) kasační stížnost. Krajský soud pominul zásadní skutečnost, že z důkazních prostředků obsažených ve správním spisu vyplývá, že stěžovatel přijal reklamní služby od DEG ve sjednaném rozsahu. Závěry správních orgánů i krajského soudu, že nárok na odpočet z přijatých reklamních plnění od DEG stěžovateli nenáleží, jsou v rozporu s judikaturou SDEU a NSS. Napadený rozsudek je nepřezkoumatelný, neboť nevypořádal veškerou žalobní argumentaci stěžovatele.

[13] Stěžovatel popsal důvody, které ho vedly k využití reklamy na 4 golfových turnajích. Správní orgány mají za prokazané, že tyto golfové turnaje proběhly a reklama stěžovatele se na nich uskutečnila. Bylo prokázáno, že stěžovatel hradil veškeré své závazky vůči DEG bezhotovostně. Ze strany stěžovatele nedošlo k uplatnění nároku na odpočet DPH z přijatých reklamních plnění od DEG podvodně anebo zneužívajícím způsobem. Stěžovatel splnil věcné i formální podmínky, jejichž dodržení je nezbytným předpokladem pro uplatnění nároku na odpočet DPH dle rozsudku SDEU ze dne 11. 11. 2021, ve věci C-281/20, *Ferimet*. V rozporu s rozsudkem SDEU ze dne 15. 9. 2016, C-516/14, *Barlis 06 - Investimentos Imobiliários e Turísticos* správní orgány po stěžovateli vyžadovaly splnění dalších podmínek v podobě prokázání každého jednotlivého dílčího reklamního plnění poskytnutého DEG na předmětných golfových turnajích.

[14] Správní orgány nehodnotily důkazy v jejich vzájemné souvislosti. Stejně vady se dopustil krajský soud. Stěžovatel v průběhu daňového řízení předložil řadu důkazů (např. videozáznamy ze všech golfových turnajů), které ve spojitosti s výsledky svědků B. D. a V. S. tvoří řetězec důkazů svědčících o tom, že reklamní plnění od DEG byla poskytnuta stěžovateli v rozsahu sjednaném v čl. 2. 1 smlouvy o poskytování reklamních služeb ze dne 21. 2. 2014 mezi stěžovatelem a DEG (dále též „smlouva“) a že výrobu reklamních materiálů zajišťovala pro stěžovatele DEG.

[15] Rozbor předložených videozáznamů ze všech čtyř golfových turnajů prokazuje rozsah přijatého reklamního plnění od DEG. Dle čl. 2. 1 smlouvy byl rozsah přijatých služeb od DEG rozdělen do 7 částí, přičemž správní orgány rozporovaly část rozsahu uvedeného pouze v článku 2. 1 bodu a) smlouvy - distribuci 5000 letáků a existenci plakátů a v článku 2. 1. bodu g) smlouvy - reklamu stěžovatele na třech LED obrazovkách. Žalovaný, resp. krajský soud tak spojili nepřiznání nároku na odpočet daně z přijatých reklamních plnění od DEG pouze s údajným neprokázáním malé části z přijatých komplexních reklamních služeb, což je dle názoru stěžovatele zcela nepřijatelné. Nelze odmítnout celý uplatněný nárok na odpočet daně z přijatých reklamních plnění od DEG pouze na základě údajného neprokázání distribuce letáků a existence plakátů, když

pokračování

poskytnutí zbývajících reklamních služeb dle smlouvy správní orgány ani krajský soud nezpochybnují.

[16] Stěžovatel dále poukázal tabulky, v nichž je uveden druh reklamního nosiče a čas, ve kterém se ten který reklamní nosič zobrazující reklamu stěžovatele objevuje na videozáznamech golfových turnajů. Z těchto videozáznamů vyplývá, že na golfových turnajích byl stěžovatel prezentován na plakátech, letácích a měl reklamu taktéž na bannerech, diplomech, pohárech, plyšácích a tričkách hostesek. Tyto videozáznamy v návaznosti na vyjádření prokuristy Tomáše Patočky, člena představenstva stěžovatele M. H. a svědecké výpovědi B. D. a V. S. dokládají, že stěžovatel obdržel reklamní plnění od DEG v deklarovaném rozsahu. Osobní účastí zástupce stěžovatele pana M. H. na všech golfových turnajích byla zajištěna kontrola rozsahu plnění, resp. kontrola toho, že reklamní plnění byla poskytována v souladu se smlouvou. Z předložených důkazních prostředků je také zřejmé, že skutečným dodavatelem reklamních služeb byla DEG.

[17] Předložené důkazy se vzájemně doplňují, tvoří logickou a uzavřenou strukturu spolehlivě dokazující, že stěžovatel fakturovanou reklamu obdržel. Správní orgány i krajský soud vycházely ze skutkové podstaty, která nemá oporu ve spise. Žalovaný chybně vyhodnotil předložené důkazní prostředky svědčící ve prospěch stěžovatele a vycházel jen ze skutečností svědčících v jeho neprospěch. Nepřihlížel tedy ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo, a hodnotil důkazy svévolně. Krajský soud nekriticky převzal závěry žalovaného, čímž stěžovatele zkrátil na právu na spravedlivý proces. O nesprávném zjištění skutkového stavu a jeho chybném právním vyhodnocení ze strany krajského soudu svědčí mimo jiné to, že krajský soud v bodu 20 napadeného rozsudku ze svědecké výpovědi V. S. vyvozuje, že B. D. roznášel letáky. Z její svědecké výpovědi ani z žádných jiných důkazů však tento závěr nevyplývá.

[18] Krajský soud dospěl k závěru, že samotná přítomnost zástupce stěžovatele pana M. H. na golfových turnajích neprokazuje skutečný rozsah přijatého plnění od DEG, stejně jako tvrzení stěžovatele, že by v případě poskytnutí reklamního plnění v menším rozsahu došlo ke snížení ceny hrazené za přijatá reklamní plnění od DEG. Tento závěr však nepodložil udržitelnými argumenty. Není jasné, co víc mohl stěžovatel udělat pro to, aby si ověřil, že reklamní plnění bude poskytnuto v souladu se smlouvou, jestliže dle žalovaného ani krajského soudu nestačí kontrola v podobě osobní účasti zástupce stěžovatele na všech čtyřech golfových turnajích. Skutečnost, že reklamní nosiče (bannery, plakáty a letáky) byly umístěny na golfových turnajích, potvrdil pan B. D. ve své výpovědi. Jelikož správní orgány výpověď paní V. S. ani pana B. D. stran distribuce letáků nerozporovaly, měly k nim přihlížet, což se však nestalo.

[19] Stejného pochybení se dopustil i krajský soud, který pouze aproboval závěry žalovaného. Jakým jiným způsobem měl stěžovatel prokázat distribuci 5.000 ks letáků? Ze skutečnosti, že z videozáznamů a fotodokumentace nelze seznat poskytnutí každého jednotlivého dílčího plnění, včetně každého kusu z 5.000 letáků, nelze dovozovat, že se plnění neuskutečnilo v deklarovaném rozsahu. Rovněž paní V. S. v rámci své výpovědi uvedla, že letáky byly zasílány poštou. Není obvyklé, aby daňové subjekty za účelem prokázání splnění podmínek podle § 72 a § 73 ZDPH pro uznání nároku na odpočet DPH prokazovaly každou jednotlivou položku přijatého plnění. V posuzované věci však správní

orgány takovýto přístup zastávají. K realizaci reklamy na LED obrazovkách stěžovatel předložil správci daně reklamní spoty, které se na obrazovkách vysílaly. Správní orgány však setrvaly na tvrzení, že reklama na LED obrazovkách nebyla prokázána. Stejně pochybil i krajský soud.

[20] Žalovaný, potažmo krajský soud kladou stěžovateli k tíži, že uskutečnění reklamních plnění ve sjednaném rozsahu nebylo možné ověřit u DEG, neboť byla nekontaktní a neposkytla správci daně požadovanou součinnost. To je nezákonné s ohledem na závěry uvedené v rozsudku NSS ze dne 9. 10. 2007, sp. zn. 9 Afs 81/2007.

[21] K druhému důvodu pro odepření nároku na odpočet DPH, tedy že nebylo prokázáno, kdo vyrobil reklamní materiály a připravil grafický návrh těchto reklamních materiálů, stěžovatel zdůraznil, že reklamní nosiče s reklamou stěžovatele se na všech golfových turnajích nacházely. Otázka výrobce reklamních předmětů tak je dle stěžovatele irelevantní. Pokud správní orgány odmítly přiznat nárok na odpočet DPH na základě údajného neprokázání výrobce reklamních předmětů, postupovaly v rozporu s rozsudkem SDEU ze dne 3. 9. 2020, ve věci C-610/19, podle kterého není možné odepřít nárok na odpočet daně na základě zjištění, že ani vystavitel faktury ani jeho subdodavatel nevyrobili zboží. Z rozsudku SDEU ze dne 11. 11. 2021 ve věci C-281/20 vyplývá, že nárok na odpočet daně nemůže být odepřen na základě zatajení skutečného dodavatele zboží či služeb, jelikož by tímto přístupem došlo k nepřipustnému porušení zásady daňové neutrality.

[22] Správní orgány postupovaly v rozporu s rozsudkem NSS ze dne 30. 1. 2018, sp. zn. 5 Afs 60/2017, a rozsudkem SDEU ze dne 21. 6. 2012 ve věci C-80/11, když po stěžovateli požadovaly prokázat dodavatele DEG, tj. výrobce reklamních materiálů. Podle této judikatury totiž platí, že je mimo možnosti daňových subjektů, kteří řádně uzavřou smlouvu se svým dodavatelem, předvídat a prověřovat všechny možné subdodavatele, kteří se na obchodní transakci podíleli. Ze svědecké výpovědi V. S. vyplývá, že samotnou výrobu reklamních materiálů, grafického návrhu, pořizování fotodokumentace, včetně videozáznamů z golfových turnajů měla na starosti společnost Perform. Skutečnost, že v rámci své výpovědi B. D. popřel, že Perform byla výrobce reklamních materiálů a dodavatelem dalších služeb (grafických návrhů), je sice v návaznosti na svědeckou výpověď V. S. nekonzistentní, nicméně stěžovatel neměl důvod a ani nebyl s to ověřovat, koho si DEG zvolil za svého subdodavatele, obzvláště v situaci, kdy reklamní plnění byla uskutečněna a prokázána. O tom, že DEG reklamu zajistila, není mezi stěžovatelem a správními orgány sporu. V této souvislosti stěžovatel opětovně poukázal na rozsudek NSS sp. zn. 5 Afs 60/2017.

[23] Správní orgány uvedly, že výpovědi svědků V. S. a B. D. jsou ve vzájemném rozporu, aniž by se pokusily tento rozpor odstranit. Výpovědi svědků zkreslily v neprospěch stěžovatele. To je v rozporu s § 1 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád. Krajský soud se mylí, pokud tvrdí, že výpovědi naposledy zmíněných svědků nejsou rozporné, neboť B. D. popřel, že společnost Perform byla výrobcem reklamních materiálů a dodavatelem dalších služeb, kdežto V. S. uvedla, že výrobcem těchto materiálů a služeb byla. Stěžovatel po celou dobu daňového řízení požadoval odstranit rozpory v jejich výpovědích. Nelze k tíži stěžovatele klást nesprávně zjištěný skutkový stav.

pokračování

[24] Krajský soud měl věc vrátit žalovanému s pokynem k provedení opakovaného výslechu B. D. anebo V. S. za účelem odstranění rozporů v jejich výpovědích ohledně výrobce reklamních materiálů. Rovněž podle judikatury NSS (rozsudky sp. zn. 7 Afs 321/2018 a sp. zn. 2 Afs 24/2007) je správce daně povinen se pokusit v případech rozporných výpovědí tyto rozpory odstranit.

[25] Prokázání výrobce reklamních materiálů nepodmiňuje prokázání přijetí reklamního plnění v deklarovaném rozsahu od DEG. Krajský soud proto pochybil, pokud z údajného neprokázání výrobce reklamních materiálů dovozuje neprokázání rozsahu přijetí reklamních plnění od DEG. Z provedených důkazů vyplývá, že stěžovatel přijal reklamní služby v deklarovaném rozsahu. Nesprávný je názor krajského soudu, že je nutné rozlišovat prokázání využití reklamních služeb od DEG k ekonomické činnosti stěžovatele od prokázání rozsahu, v němž mělo být přijato reklamní plnění od DEG. Jedná se o spojené nádoby, kdy jedna bezprostředně ovlivňuje druhou. Pokud stěžovatel prokázal využití přijatých reklamních služeb od DEG v rámci své ekonomické činnosti, nebylo již možné nepřiznat nárok na odpočet DPH z přijatých zdanitelných plnění od DEG v plném rozsahu.

[26] Závěrem stěžovatel brojil proti závěru krajského soudu, že pro sjednaný způsob ocenění reklamního plnění nelze po žalovaném rozumně požadovat, aby vyčíslil hodnotu prokazatelně přijatého reklamního plnění a následně uznal tomu odpovídající odpočet DPH. Podle judikatury NSS (rozsudky sp. zn. 7 Afs 420/2018 a 5 Afs 263/2018) totiž platí, že pokud správce daně zpochybní výši či rozsah zdanitelného plnění, nemůže tato skutečnost vést k závěru o odepření nároku na odpočet, ale může to vést pouze k úpravě jeho výše. Rovněž z této judikatury nevyplývá povinnost, aby sám stěžovatel poměrně vyčíslil nárok na odpočet z těch plnění, o kterých není pochyb, tím spíše za situace, kdy stěžovatel prokázal přijetí reklamních služeb od DEG v plném rozsahu. Správní orgány mají dostatečné nástroje k tomu, aby byly schopny zjistit a určit hodnotu prokazatelně přijatých reklamních plnění od DEG. Závěr žalovaného, že stěžovali nelze přiznat nárok na odpočet v částečné výši, jelikož ta nebyla nikterak prokázána, je v rozporu se zjištěným skutkovým stavem. Bylo totiž prokázáno, že se přijatá reklamní plnění od DEG uskutečnila. Z rozsudku NSS sp. zn. 2 Afs 153/2020 vyplývá, že pokud bylo minimálně u části nákladů na propagaci prokázáno jejich skutečné faktické užití, nebyl důvod, aby jejich uplatnění v rámci odpočtů bylo ze strany daňových orgánů zamítnuto v celém rozsahu.

[27] Žalovaný se ke kasační stížnosti vyjádřil tak, že pokud stěžovatel s odkazem na rozsudek SDEU ve věci *Ferimet* namítá, že nárok na odpočet DPH nelze při neprokázání rozsahu plnění odepřít, taková námitka dosud nebyla stěžovatelem uplatněna, a je proto nepřijatelná. Odkaz na rozsudek týkající se podvodu na DPH je irelevantní, jelikož stěžovateli nebyl nárok na odpočet DPH odepřen z důvodu jeho účasti na podvodu. Rozsudek ve věci *Ferimet* se zabývá zkoumáním jiných podmínek než těch, jejichž neprokázání vedlo k doměření daně stěžovateli. Nárok na odpočet DPH neplyne daňovému subjektu z daňového dokladu, nýbrž z uskutečněného plnění. Pokud měl stěžovateli vzniknout nárok na odpočet daně z přidané hodnoty v jím tvrzené výši, muselo by předně být prokázáno přijetí zdanitelných plnění v tvrzeném rozsahu. Nelze přitom

připustit, aby prokázání přijetí části deklarovaného plnění opravňovalo stěžovatele k čerpání celého nárokovaného odpočtu DPH. Pokud stěžovatel neprokázal přijetí zdanitelného plnění v tvrzeném rozsahu, pak nebyla splněna jedna z věcných podmínek pro přiznání nároku na odpočet. Skutečným důvodem nepřiznání nároku na odpočet DPH stěžovateli je neprokázání poskytnutí reklamních služeb ve sjednaném rozsahu dle smlouvy, přičemž okolnosti výroby reklamních materiálů spolu s nedoložením propagace na LED obrazovkách a další zjištění toliko založily důvodné pochybnosti o správnosti nároku na odpočet daně. Důvodem pro odepření odpočtu tedy bylo neunesení důkazního břemene stěžovatelem.

[28] Námitka nesprávného hodnocení předložených videozáznamů je nepřijatelná, jelikož stěžovatel v řízení před krajským soudem námitku nesprávného hodnocení předložených videozáznamů neuplatnil, ač tak učinit mohl. Napadené rozhodnutí není založeno na tvrzení o úplné neexistenci letáků a plakátů na golfových turnajích, nýbrž na tom, že dotčené reklamní materiály nejsou na videozáznamech zachyceny ve sjednaném rozsahu. Zejména v případě letáků je na videozáznamech zachycena distribuce jen v jednotkách kusů oproti smlouvené distribuci několika tisíc letáků na každém turnaji. Reklamu, která měla probíhat na LED obrazovkách a která rovněž nebyla prokázána, stěžovatel pomíjí zcela. Stěžovatelem nebylo prokázáno ani umístění 18 ks plakátů na každém turnaji. Prokázána byla pouze propagace stěžovatele na reklamních bannerech. Ze čtyř reklamních nosičů byl tudíž bezpečně prokázán pouze jeden. Skutečnost, že mezi dvěma subjekty byly provedeny úhrady daňových dokladů, je schopna prokázat pouze to, že byly uskutečněny peněžní přesuny, nikoli již to, zda za tyto platby byla fakticky poskytnuta protiplnění v deklarovaném rozsahu. Po stěžovateli nebylo požadováno prokázání distribuce každého jednotlivého letáku. Stěžovatel mohl doložit alespoň důkazní prostředky prokazující existenci deklarovaného množství letáků, např. fotografii letáků připravených k distribuci. Existenci reklamních spotů vzal žalovaný v potaz, neprokázané však zůstalo jejich vysílání na LED obrazovkách. Nemožnost ověřit plnění u dodavatele je dle judikatury NSS zdrojem důvodných pochybností. Nekomunikativnost dodavatele nebyla stěžovateli kladena k tíži, nýbrž toliko konstatována coby skutečnost znemožňující získat u dodavatele další důkazní prostředky.

[29] Dle předložené smlouvy si měl veškeré reklamní materiály stěžovatel zajistit sám, až následně stěžovatel tvrdil, že s dodavatelem bylo ústně smlouveno, že zajistí reklamní materiály. Zjištění ohledně výroby reklamních materiálů bylo toliko jednou ze skutečností, z nichž vyplynuly pochybnosti správce daně. Prokázáním výrobce reklamních materiálů tedy nebylo přiznání nároku na odpočet DPH stěžovateli podmíněno a prokazování této skutečnosti, která se týká dodavatele stěžovatele, nebylo po stěžovateli požadováno. Nelze nicméně souhlasit s tvrzením stěžovatele, že by otázka výrobce reklamních předmětů byla pro posuzovanou věc bezvýznamná. Není dán rozpor s rozsudkem SDEU ve věci C-610/19, jelikož stěžovateli nebyl nárok na odpočet DPH odepřen proto, že by jeho dodavatel ani subdodavatel předmětné materiály nevyrobili, ale proto, že přetrvaly pochybnosti ohledně skutečného přijetí deklarovaného zdanitelného plnění ve vykázaném rozsahu. Důvod pro zopakování výslechu svědků S. a D. dán nebyl. Rozpory ve výpovědích mají být odstraněny hodnocením důkazních prostředků v jejich vzájemných souvislostech, nikoliv opětovným získáním důkazního prostředků s odlišným obsahem.

pokračování

[30] Použití přijatých reklamních plnění k ekonomické činnosti stěžovatele nelze považovat za prokázané v situaci, kdy stěžovatelem nebylo prokázáno přijetí části zdanitelného plnění. K požadavku stěžovatele na přiznání nároku na odpočet DPH v částečné výši žalovaný odkázal na bod 13 rozsudku NSS ze dne 27.7.2021, č. j. 8 Afs 252/2019-38, který zcela popírá stěžovatelem zastávanou tezi. Dle tohoto rozsudku nebylo povinností správce daně za daných okolností výši oprávněně nárokovaného odpočtu za stěžovatele tvrdit a prokazovat. Jelikož z dostupných důkazních prostředků nebyla zjistitelná cena za jednotlivé položky fakturované na základě smlouvy, nebylo možno stěžovateli uznat nárok na odpočet v částečné výši, neboť tu nebylo možné vyčíslit. Stěžovatelem odkazovaný rozsudek sp. zn. 2 Afs 153/2020 není přílehlavý. Týká se daně z příjmů, především však správce daně nezavazuje k tomu, aby za všech okolností umožnil uplatnění části z deklarovaného nákladu, nýbrž z něho vyplývá alternativně požadavek na přiznání příslušné výhody v prokázané části nebo odůvodnění postupu spočívajícího ve vyloučení výdaje jako celku.

[31] Stěžovatel se v replice k vyjádření žalovaného ohradil proti tvrzení, že námitku nesprávného hodnocení videozáznamů neuplatnil před krajským soudem. Po celou dobu daňového řízení a následně i před krajským soudem argumentoval, že z předložených důkazních prostředků vyplývá, že od DEG přijal reklamní plnění v deklarovaném rozsahu.

[32] V dalším vyjádření ze dne 5. 10. 2022 žalovaný poukázal na rozsudek NSS ze dne 14. 9. 2022, č. j. 1 Afs 89/2022-49. Z něj dovozuje, že daňový subjekt musí prokázat přijetí plnění v plném rozsahu, přičemž jakkoliv nelze požadovat prokázání všech rozhodných skutečností s absolutní jistotou, neznamená to, že by určitá část deklarovaného plnění mohla zůstat zcela nepodepřena věrohodnými důkazy. V bodech 29 a 32 uvedeného rozsudku se Nejvyšší správní soud vyjádřil k námitkám, v nichž se stěžovatel snažil navodit dojem, že neprokázaná část plnění představuje pouze jeho marginální část. Obdobnou argumentaci uplatnil stěžovatel v posuzované věci. Žalovaný vyjádřil přesvědčení, že je nutno trvat na prokázání přijetí zdanitelného plnění v deklarovaném rozsahu a současně je třeba stěžovatelovo hodnocení zpochybněné části plnění jako okrajové považovat za nepodložené, jelikož význam jednotlivých částí zdanitelných plnění nebyl nikterak prokazatelně stanoven. Pokud stěžovatel uhradil cenu za smlouvené plnění jako celek, přestože neprokázal přijetí všech jeho částí, pak nemůže obstát argumentace nepodloženým tvrzením o minoritním významu neprokázané části zdanitelného plnění. Uvedený rozsudek dále obsahuje pro posuzovanou věc aplikovatelnou argumentaci ve vztahu ke stěžovatelem uplatněnému požadavku na přiznání alespoň části nároku na odpočet. Potvrzuje totiž, že daňovému subjektu nelze přiznat nárok na odpočet z části deklarovaného plnění, jehož přijetí nebylo v plném rozsahu prokázáno, pokud byla cena sjednána jako paušální částka bez vyčíslení dílčí ceny jednotlivých částí zdanitelného plnění. V posuzované věci se jedná o obdobnou situaci, kdy není pochyb o uskutečnění části zdanitelných plnění v případě golfových turnajů, avšak smluvní ujednání neumožňuje vyčíslit, s jakou měrou se jednotlivé části zdanitelných plnění podílely na celkové ceně deklarovaných zdanitelných plnění. Nelze tedy určit ani výši daňového odpočtu z prokazatelně přijaté části zdanitelných plnění. Krajský soud proto postupoval zcela správně, když dospěl k závěru, že stěžovateli nelze s ohledem na skutkové okolnosti – nemožnost určit hodnotu jednotlivých částí zdanitelných plnění – přiznat ani část

nárokovaného odpočtu DPH.

III. Posouzení kasační stížnosti

[33] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil zákonné náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že byla podána včas, osobou oprávněnou, proti rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost ve smyslu § 102 s. ř. s. přípustná, a stěžovatel je v souladu s § 105 odst. 2 s. ř. s. zastoupen advokátem. Poté Nejvyšší správní soud přezkoumal důvodnost kasační stížnosti dle § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů. Neshledal přitom vady podle § 109 odst. 4 s. ř. s., k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti.

[34] Kasační stížnost není důvodná.

[35] Z provedené rekapitulace je zřejmé, že v posuzované věci se jedná o posouzení, zda bylo prokázáno uskutečnění zdanitelných plnění (reklamy) v rozsahu deklarovaném stěžovatelem, tj. dle čl. 2 smlouvy mezi stěžovatelem a DEG, v němž se DEG zavázala poskytnout stěžovateli pozici generálního partnera golfového turnaje a následující reklamní služby:

- Na golfovém hřišti v místě konání turnaje umístit na obvyklých místech bannery, reklamní panely a letáky generálního partnera, a to nejméně v tomto složení: 2 ks bannerů o maximálním rozměru 2500 x 400 cm, 18 ks plakátů o maximálním rozměru 400x100 cm, 5.000 ks letáků formátu A5, které budou volně k odběru účastníky a hosty turnaje (dále jen „reklamní materiály“).
- Umístit reklamní materiály i na místo konání případné společenské akce (rautu, vyhlásování cen, recepce, večírku či tiskové konference), ledaže by okolnosti konkrétní akce takové umístění neumožňovaly.
- Umístit logo žalobce na oficiální webové stránky akce, kde bude stěžovatel označen jako generální partner akce. Dále umístit logo stěžovatele na vstupenky a permanentky akce a na všechny propagační materiály vztahující se k akci.
- Umožnit účast až 12 osob dle výběru stěžovatele.
- Poskytnout stěžovateli oprávnění k užívání loga akce na svých reklamních materiálech a pro propagaci svých výrobků.
- Zajistit propagaci na třech LED obrazovkách v místech konání turnajů (Praha – Palackého nám., Praha – Vodičkova ulice, Plzeň - Palackého třída, Hradec Králové – nám. 28 října), a to po celou dobu konání akce.

[36] Podle § 72 odst. 1 ZDPH, je plátce oprávněn k odpočtu daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, které v rámci svých ekonomických činností použije pro účely uskutečňování plnění specifikovaných v písm. a) až e) tohoto ustanovení. Podle § 72 odst. 1 písm. a) uvedeného zákona je plátce oprávněn k odpočtu daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, které v rámci svých ekonomických činností použije pro účely uskutečňování zdanitelného plnění poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku. Podle § 73 odst. 1 písm. a) téhož zákona je základní podmínkou pro možnost uplatnění nároku

pokračování

na odpočet daně, kterou vůči plátcí uplatnil jiný plátec, prokázání tohoto nároku daňovým dokladem.

[37] Nejvyšší správní soud se nicméně nejprve musel zabývat námitkou nepřezkoumatelnosti kasační stížností napadeného rozsudku, kterou stěžovatel spatřuje v tom, že se krajský soud nevypořádal s veškerou žalobní argumentací stěžovatele a nepodložil udržitelnými argumenty svůj závěr, že samotná přítomnost zástupce stěžovatele pana M. H. na předmětných golfových turnajích a tvrzení stěžovatele, že v případě poskytnutí reklamního plnění v menším rozsahu by došlo ke snížení ceny hrazené za přijatá reklamní plnění od DEG, neprokazuje skutečný rozsah přijatého plnění.

[38] Nejvyšší správní soud nepovažuje kasační stížností napadený rozsudek krajského soudu za nepřezkoumatelný či nesrozumitelný. Krajský soud po vyhodnocení skutkového stavu dospěl stejně jako správní orgány k závěru, že stěžovatel neprokázal poskytnutí reklamních služeb v rozsahu sjednaném v čl. 2. 1 smlouvy, na základě kterých byly vystaveny sporované daňové doklady. Z napadeného rozsudku je zřejmé, na základě jakých skutečností a důkazů se krajský soud se závěry žalovaného ztotožnil. Nepřezkoumatelná pro nedostatek důvodů jsou zejména taková rozhodnutí, u nichž není z odůvodnění zřejmé, jakými úvahami se soud řídil při hodnocení skutkových i právních otázek a jakým způsobem se vyrovnal s argumenty účastníků řízení (srov. např. rozsudek NSS ze dne 29. 7. 2004, č. j. 4 As 5/2003-52). Takovými vadami rozsudek krajského soudu netrpí. Krajský soud se totiž s argumentací stěžovatele uvedenou v žalobě vypořádal. Stěžovatel ostatně ani konkrétně neuvádí žádnou námitku vznesenou v žalobě, ke které se krajský soud nevyjádřil. Nesouhlas stěžovatele s odůvodněním a závěry napadeného rozsudku nezpůsobuje jeho nepřezkoumatelnost (srov. rozsudky NSS ze dne 12. 11. 2013, č. j. 2 As 47/2013-30, ze dne 29. 4. 2010, č. j. 8 As 11/2010-163, nebo ze dne 6. 12. 2016, č. j. 7 As 179/2016-37). Závěr krajského soudu, že přítomnost zástupce stěžovatele a tvrzení stěžovatele ohledně snížení ceny neprokazuje skutečný rozsah přijatého plnění, je logický, správný a nebylo třeba ho dále podrobněji zdůvodňovat. Stěžovatelem namítaná nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku tedy nebyla shledána.

[39] Jak již Nejvyšší správní soud konstatoval v bodech 24 a 25 rozsudku ze dne 18. 9. 2019, č. j. 3 Afs 291/2017-43, „z ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu i Ústavního soudu vyplývá, že prokazování uskutečnění zdanitelného plnění je prvotně záležitostí dokladovou, současně je však třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním. To znamená, že ani formálně perfektní účetní doklady se všemi požadovanými náležitostmi nestačí k prokázání uskutečnění transakce v nich deklarované, není-li jimi věrohodně prokázáno, že k jejímu uskutečnění fakticky došlo. Vznikne-li v průběhu daňového řízení pochybnost o uskutečnění zdanitelného plnění v tvrzené podobě, je povinností daňového subjektu, který předmětné plnění zahrnul do účetnictví a posléze do daňového přiznání, aby prokázal dalšími důkazy správnost svého původního tvrzení (srov. náleží Ústavního soudu ze dne 18. 4. 2006, sp. zn. II. ÚS 664/04, a rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 7. 2011, č. j. 5 Afs 79/2010-98, či ze dne 31. 5. 2011, č. j. 8 Afs 41/2009-119).

Jestliže tedy správce daně vyjádří důvodné pochybnosti ohledně věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti dokladů zachycených v účetnictví, či jiných povinných záznamů, tíží jej důkazní břemeno ve vztahu k prokázání důvodnosti svých pochyb dle § 31

odst. 8 písm. c) zákona o správě daní a poplatků, resp. § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu. Pokud správce daně unese své důkazní břemeno ve vztahu k popsáným skutečnostem, důkazní břemeno přechází zpět na daňový subjekt, který je povinen doložit pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví ve vztahu k danému účetnímu případu, popřípadě korigovat svá tvrzení. Daňový subjekt bude prokazovat tyto skutečnosti zpravidla jinými důkazními prostředky, které de facto nabradí či doplní zpochybňované účetnictví, a které osvědčí jeho tvrzení (k tomu viz rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 7. 2010, č. j. 1 Afs 39/2010-124, ze dne 26. 1. 2011, č. j. 5 Afs 24/2010-117, či dne 16. 8. 2017, č. j. 7 Afs 330/2016-29).“

[40] Správní orgány dospěly k závěru o neprokázání uskutečnění reklamních plnění na golfových turnajích v rozsahu sjednaném v čl. 2. 1 Smlouvy, s odůvodněním, že z předložených důkazů vyplývá, že reklamní materiály nebyly umístěny v požadovaném množství. Jednalo se o chybějící plakáty, neprokázanou distribuci 5.000 ks letáků a neprokázanou propagaci na LED obrazovkách.

[41] Mezi správními orgány a stěžovatelem je nesporné, že golfové turnaje proběhly a reklama stěžovatele se na nich uskutečnila. Sporný je rozsah uskutečnění reklamy. Stěžovatel k prokázání poskytnutí plnění ve formě reklamy již ve správním řízení předložil videozáznamy ke všem čtyřem golfovým turnajům. Na těchto videozáznamech je patrné, že na golfových turnajích byly umístěny reklamní plakáty a letáky k odběru pro veřejnost. Tyto videozáznamy ovšem nedokládají, že se na místě golfových turnajů nacházelo množství reklamních předmětů dle čl. 2. 1 Smlouvy, tj. nejméně 18 ks plakátů a 5.000 ks letáků, na videích ze všech golfových turnajů se nicméně plakáty a letáky nachází. Videozáznamy tedy nedokládají, že tyto reklamní předměty byly skutečně dodány ve smluvně stanoveném množství. Organizaci golfových turnajů pro stěžovatele společností Perform popsal B. D. ve své svědecké výpovědi, poskytování reklamy na těchto turnajích popsala ve své svědecké výpovědi paní V. S. z DEG. Poskytnutí reklamy stěžovateli na golfových turnajích od společnosti DEG potvrdil rovněž Ing. Tomáš Patočka, prokurista stěžovatele, při ústním jednání dne 24. 4. 2017. Člen dozorčí rady stěžovatele M. H. se při tomtéž ústním jednání vyjádřil k tomu, jakým způsobem probíhal obchodní vztah mezi stěžovatelem a DEG. Ani uvedené výpovědi, na něž stěžovatel odkazuje v kasační stížnosti, však nedokládají celkový rozsah uskutečnění reklamy. Stěžovali lze nicméně přisvědčit v tom, že z důkazů (výpovědi V. S., B. D., Ing. Tomáše Patočky, M. H. a smluvní dokumentace mezi stěžovatelem a DEG) vyplývá, že skutečným dodavatelem reklamních služeb byla společnost DEG.

[42] Nejvyšší správní soud má za to, že stěžovatel prokázal, že se golfové turnaje uskutečnily. Z videozáznamů vyplývá, že na nich byla realizována reklama stěžovatele prostřednictvím nosičů stanovených ve smlouvě (banery – rozvinutelné potištěné pruhy tkaniny umístěné na výšku tak, že jsou upevněné nahoře a dole na horizontální tyč, plakáty - potištěné plachty umístěné na šířku připevněné na k tomu určené konstrukci – a letáky umístěné na stolcích). Daňový subjekt je však povinen prokázat rovněž rozsah přijatého zdanitelného plnění. Nejvyšší správní soud ponechává stranou reklamní banery, o nichž správní orgány uznaly, že na posuzovaných golfových turnajích umístěny byly, a je to patrné i z příslušných videozáznamů založených ve spise. Ohledně letáků se lze ztotožnit s názorem žalovaného potvrzeným krajským soudem, že z videozáznamů

pokračování

i z výpovědi svědků vyplývá, že na akcích byly k dispozici na stolcích, avšak stěžovateli se nepodařilo prokázat jejich počet, který dle smluvní dokumentace měl činit nejméně 5.000 ks na každém turnaji, přičemž na videozáznamech jsou letáky seznatelné pouze v počtu maximálně nižších desítek kusů. Co se týče „plakátů“, na videozáznamech je jejich umístění zdokumentováno, potřebný počet (nejméně 18 ks) však na žádném z turnajů doložen nebyl. Proto se důkazní břemeno ohledně tvrzeného rozsahu přijatého zdanitelného plnění stěžovateli nepodařilo zcela unést.

[43] Předmětné videozáznamy ani jiné důkazy vůbec nedokládají vysílání reklamy na LED obrazovkách. Stěžovatel sice doložil na CD reklamní spot, který měl být na LED obrazovkách vysílán, nedoložil však již, že tento reklamní spot byl skutečně vysílán. Dle smlouvy se přitom mělo jednat o LED obrazovky umístěné ve větších městech – Praha, Plzeň, Hradec Králové. V případě reklamy na LED obrazovkách se proto Nejvyšší správní soud ztotožňuje se závěry správních orgánů a krajského soudu, že samotná existence reklamního spotu nedokládá vysílání této reklamy na uvedených lokalitách a že stěžovatel ve vztahu k této části reklamního plnění neunesl své důkazní břemeno a neprokázal uskutečnění tohoto zdanitelného plnění.

[44] Rozpory mezi výpovědí V. S. (jednatelka DEG), která uvedla, že reklamní materiály vyhotovila společnost Perform, a B. D. (jednatele společnosti Perform), který vypověděl, že nemá tušení, kdo zajišťoval výrobu reklamních materiálů, a že reklamní materiály byly již hotové předány před akcí, nevyvrací obsah výše uvedených videozáznamů zachycujících existenci reklamních předmětů uvedených ve smlouvě a z toho plynoucí uskutečnění zdanitelných plnění, které mělo spočívat v poskytnutí reklamních služeb. K poukazu stěžovatele na skutečnost, že kontrola poskytování rozsahu plnění byla zajišťována osobní účastí zástupce stěžovatele pana M. H. na golfových turnajích, Nejvyšší správní soud uvádí, že účast zástupce stěžovatele nedokládá uskutečnění reklamy v rozsahu stanoveném ve smlouvě.

[45] Krajský soud v bodu 20 odůvodnění kasační stížností napadeného rozsudku konstatoval, že svědkyně V. S. vypověděla, že na distribuci a instalaci reklamních materiálů se podílela společnost DEG, přičemž B. D. a hostesky roznášeli letáky. To ovšem představuje nepřesnou rekapitulaci obsahu výpovědi této svědkyně způsobenou zestručněním jejího obsahu zachyceného v protokolu. Podle protokolu svědkyně uvedla, že distribuci reklamních materiálů jsme zajišťovali „my“ (tj. DEG, pozn. NSS) a pan D., a hostesky, ty roznášely ty letáky. Tato dílčí nepřesnost krajského soudu při rekapitulování obsahu výpovědi svědkyně V. S. nezakládá stěžovatelem namítané nesprávné zjištění skutkového stavu krajským soudem.

[46] Nejvyšší správní soud na základě výše uvedeného dospěl k dílčímu závěru, že stěžovatel neprokázal uskutečnění plnění v deklarovaném rozsahu ve vztahu k letákům a ve vztahu k plakátům na jednotlivých turnajích. Vůbec pak nebylo prokázáno uskutečnění zdanitelného plnění v podobě reklamy na LED obrazovkách.

[47] Nejvyšší správní soud dále nepřisvědčil námitce stěžovatele, v níž žalovanému, resp. krajskému soudu vytýká, že mu kladou k tíži, že uskutečnění reklamních plnění nebylo možné ověřit u DEG, neboť byla nekontaktní. Z neposkytnutí součinnosti správci

daně společností DEG žalovaný dovedl pouze to, že u této společnosti nebylo možné ověřit, zda došlo k poskytnutí reklamních plnění stěžovateli v rozsahu tvrzeném na daňových dokladech, resp. ve smlouvě. Závěr správních orgánů i krajského soudu o neprokázání uskutečnění zdanitelného plnění (reklamy) v tvrzeném (fakturovaném) rozsahu je však založen na jiných, výše již uvedených skutečnostech.

[48] Neprokázání výrobce reklamních materiálů nebyl důvod pro odepření nároku na odpočet daně z přijatých zdanitelných plnění od společnosti DEG, nýbrž pouze jednou z pochybností správce daně o oprávněnosti stěžovatelem uplatněného nároku na odpočet daně z těchto plnění, který vedl správce daně k výše již uvedené výzvě k prokázání skutečnosti pro správné stanovení daně (viz také bod 106 rozhodnutí žalovaného). Poukaz stěžovatele na judikaturu SDEU, dle které není možné odepřít nárok na odpočet daně z důvodu neprokázání výrobce zboží a skutečného dodavatele, proto není přílehlavý.

[49] Námitka stěžovatele, že správní orgány postupovaly v rozporu s judikaturou NSS a SDEU, když po stěžovateli požadovaly prokázat dodavatele DEG, není opodstatněná, neboť z obsahu správního spisu (výzvy k prokázání skutečností) takovýto požadavek správce daně nevyplývá. Prokázáním dodavatele společnosti DEG se nezabýval ani žalovaný v odůvodnění svého rozhodnutí. Ve vyjádření ke kasační stížnosti ostatně žalovaný uvedl, že prokázání toho, kdo vyrobil reklamní materiály, nebylo po stěžovateli požadováno.

[50] Stěžovatel dále namítl pochybení správních orgánů spočívající v tom, že se nepokusily odstranit rozpory ve výpovědích svědků V. S. a B. D. Nejvyšší správní soud konstatuje, že tento rozpor, jak sám stěžovatel uvádí, spočíval v tom, že B. D. popřel, že společnost Perform byla výrobcem reklamních materiálů a dodavatelem dalších služeb, kdežto V. S. uvedla, že společnost Perform výrobcem těchto materiálů a služeb byla. Skutečnost, že nebylo prokázáno, kdo byl výrobcem reklamních materiálů, byla pouze jednou z pochybností správce daně o oprávněnosti stěžovatelem uplatněného nároku na odpočet daně. Nebylo proto nutné provádět opakovaný výslech těchto svědků za účelem odstranění rozporu v jejich výpovědích o výrobcu reklamních materiálů, neboť jak již bylo uvedeno výše, závěry správních orgánů o věci samé nebyly založeny na tom, kdo byl výrobcem reklamních materiálů.

[51] Žalovaný i krajský soud námitce stěžovatele týkající se neprovedení opakovaného výslechu svědků B. D. a V. S. nepřisvědčili s poukazem na rozsudek NSS ze dne 24. 9. 2020, č. j. 8 Afs 304/2018-42, v jehož bodu 28 se uvádí, že „*opakování výslechu svědka je zásadně možné pouze tehdy, pokud výslech nebyl proveden v souladu se zákonnými pravidly, pokud byl výslech proveden v jiném daňovém řízení a jsou splněny podmínky § 93 odst. 3 d. ř. (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 3. 2018, č. j. 6 Afs 379/2017-54), nebo pokud se má svědek vyjádřit k novým dosud neprojednaným okolnostem věci (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 7. 2016, č. j. 2 Afs 34/2016- 45).*“ Nejvyšší správní soud považuje tento odkaz za správný a přílehlavý, neboť v posuzované věci nenastala žádná z uvedených situací. Z toho vyplývá nedůvodnost námitky stěžovatele, že krajský soud pochybil, když rozhodnutí žalovaného nezrušil a věc nevrátil žalovanému s pokynem k provedení opakovaného výslechu B. D. anebo V. S. za účelem odstranění rozporů v jejich výpovědích stran výrobce reklamních materiálů.

pokračování

[52] Pokud stěžovatel krajskému soudu vytýká nesprávnost závěru, že výpovědi právě zmíněných svědků nejsou rozporné, činí tak nedůvodně, neboť krajský soud samotné výpovědi těchto svědků hodnotil tak, že nejsou vnitřně rozporné, tj. že jsou koherentní a nijak nezpochybňoval vzájemné odlišnosti (rozpory) ve výpovědích těchto svědků stran zajištění reklamního plnění pro stěžovatele, zmíněné stěžovatelem v kasační stížnosti. Nejvyšší správní soud dále konstatuje, že neshledal, že by správní orgány výpovědi svědků V. S. a B. D. zkrslily v neprospěch stěžovatele. Závěr správních orgánů, že tyto výpovědi neprokazují, kdo reklamní materiály skutečně vyrobil, je korektní a správný.

[53] Přílehlavá naproti tomu není judikatura, na niž pokazuje stěžovatel. V rozsudku sp. zn. 7 Afs 321/2018 se Nejvyšší správní otázkou opakovaného výslechu svědků vůbec nezabýval, v rozsudku sp. zn. 2 Afs 24/2007 se zabýval odstraňováním rozporů ve výpovědích svědků zaznamenaných v listinách v jiném řízení s jinými důkazy v daném daňovém řízení, přičemž dospěl k závěru, že nejvhodnější cestou bude zpravidla výslech svědka, při kterém mu budou nejasnosti předestřeny. O takovouto situaci se však v posuzované věci nejednalo, a ani ze závěrů uvedených v cit. rozsudku proto nevyplývá potřeba opakovaného výslechu svědků v posuzované věci, resp. pochybení správních orgánů, pokud takto nepostupovaly.

[54] Ze skutečnosti, že stěžovatel prokázal využití přijatých reklamních služeb od DEG v rámci své ekonomické činnosti, bez dalšího nevyplývá, že bylo prokázáno přijetí zdanitelných plnění od DEG v plném rozsahu. Využitelnost přijatého zdanitelného plnění od společnosti DEG v rámci ekonomické činnosti stěžovatele nijak neprokazuje rozsah, v němž bylo toto zdanitelné reklamní plnění stěžovateli poskytnuto.

[55] K závěrečné argumentaci stěžovatele týkající se možnosti přiznat odpočet DPH z části plnění, jejíž přijetí stěžovatel prokázal, Nejvyšší správní soud v první řadě ve shodě s krajským soudem konstatuje, že judikatura Nejvyššího správního soudu takový postup zcela nevyklučuje. V bodu 35 rozsudku ze dne 20. 2. 2020, č. j. 7 Afs 420/2018-37, totiž zdejší soud konstatoval, že *„zpochybnil-li žalovaný výši či rozsah zdanitelného plnění, bylo na něm, aby své pochybnosti prokázal a dokazování vedl tímto směrem; nemůže to však bez dalšího vést k závěru o odepření nároku na odpočet, pokud k plnění samotnému při splnění podmínek dle § 72 a § 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů došlo, ale může to vést k úpravě jeho výše.“* Naproti tomu další rozsudek NSS č. j. 5 Afs 263/2018-51, jehož se dovolává stěžovatel, se týká věci, kdy byl nárok na odpočet daňovému subjektu odepřen z důvodu účasti na daňovém podvodu a závěr dovozovaný stěžovatelem z něj nevyplývá.

[56] Nejvyšší správní soud však dále vychází ze závěrů uvedených v rozsudku zdejšího soudu ze dne 14. 9. 2022, č. j. 1 Afs 89/2022-49, na který správně upozornil žalovaný. V bodě 27 tohoto rozsudku se uvádí: *„S tím úzce souvisí možnost uznání pouze části odpočtu. Obecně platí východisko uvedené shora, totiž že důkazní břemeno daňový subjekt tíží ohledně celého rozsahu deklarovaného plnění. Pro uznání nároku na odpočet je pak určení konkrétního rozsahu zcela nezbytné (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 10. 2015, č. j. 6 Afs 78/2015-42). Uznání odpočtu je tak možné pouze v případě, že lze bez významných pochybností učinit závěr o poskytnutí plnění v deklarovaném rozsahu. V tomto ohledu pak platí*

závěr krajského soudu, že v případě paušálních částek si nelze učinit jednoznačný závěr o tom, jakou měrou se ta která část promítla do celkové ceny zaplacené za reklamní službu. Jinými slovy pak nelze dojít například k tomu, že dvě prokázaná plnění z deseti mají hodnotu dvou desetin zaplacené částky, jestliže taková vůle neplyne ze smluvních ujednání stěžovatelky a jejího dodavatele.“

[57] V nyní posuzované věci se stěžovateli rovněž podařilo prokázat uskutečnění pouze určité dílčí části sjednaného plnění, za něž následně uplatňoval nárok odpočet daně, poskytnutí části tohoto plnění však prokázáno nebylo (reklamy na LED obrazovkách, resp. sjednaného rozsahu reklamy na plakátech a letáčích). Nelze přitom mít za to, že by se u neprokázané části deklarovaného plnění jednalo o část zcela marginální ve vztahu k prokázané části plnění. Situace v projednávané věci je tak zcela srovnatelná s věcí rozhodnutou rozsudkem č. j. 1 Afs 89/2022-49 v tom, že se jednalo i zde o reklamu sjednanou jako jeden celek za globální cenu, aniž by bylo možné ze stěžovatelem poskytnutých informací zjistit cenu za část plnění, jejíž realizaci se stěžovateli podařilo prokázat. Stěžovatel žádná tvrzení ani důkazní návrhy, které by umožnily stanovit cenu prokázané části jím přijatého zdanitelného plnění, nečinil. Nejvyšší správní soud tedy neshledává jakýkoli důvod, aby se v nyní rozhodované věci odchýlil od závěrů vyslovených v rozsudku č. j. 1 Afs 89/2022-49 a kasační argumentaci stěžovatele o tom, že mu měla být uznána alespoň část jím uplatňovaného nároku na odpočet daně na vstupu, považuje soud za nedůvodnou.

[58] Nejvyšší správní soud v návaznosti na výše uvedené uzavírá, že krajský soud i správní orgány učinily správný závěr o neunesení důkazního břemene stěžovatelem ve vztahu k jeho tvrzení o přijatém zdanitelném plnění od DEG.

IV. Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

[59] S ohledem na všechny shora uvedené skutečnosti Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl jako nedůvodnou dle § 110 odst. 1 věty druhé s. ř. s.

[60] O nákladech řízení o kasační stížnosti rozhodl Nejvyšší správní soud dle § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. tak, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení. Stěžovatel totiž neměl ve věci úspěch a žalovanému nevznikly náklady řízení přesahující náklady běžné úřední činnosti.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 31. října 2022

Mgr. Aleš Roztočil
předseda senátu