



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedy Štěpána Výborného a soudců Jana Kratochvíla a Martina Bobáka ve věci

žalobkyně:

CITY POINT CZ, s.r.o., IČO 264 13 841
sídlem Skořepka 8, Praha 1
zastoupená advokátem Mgr. Martinem Moskalem
sídlem Skořepka 8, Praha 1

proti

žalovanému:

Odvolací finanční ředitelství
sídlem Masarykova 31, Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 18. 8. 2023, č. j. 28203/23/5300-22444-713021,

takto:

- I. Rozhodnutí žalovaného ze dne 18. 8. 2023, č. j. 28203/23/5300-22444-713021, se ruší a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je povinen nahradit žalobkyni náklady řízení ve výši 15 342 Kč do jednoho měsíce od právní moci rozsudku k rukám advokáta Mgr. Martina Moskala.

Shodu s prvopisem potvrzuje S. T.

Odůvodnění:

1. Městský soud se v tomto rozsudku zabýval především otázkou, zda reklama na obchodní značku, pod kterou je provozována nemovitost, kterou daňový subjekt pronajímá, může zakládat nárok na odpočet DPH. Soud rozhodl, že i taková reklama souvisí s ekonomickou činností daňového subjektu.

I.

Rekapitulace předchozího řízení a obsah správního spisu

2. Z předloženého správního spisu soud zjistil následující pro své rozhodnutí podstatné skutečnosti.
3. Žalobkyně vlastní čerpací stanici v Mariánských Lázních, kterou pronajímá. Čerpací stanice je provozována pod značkou Texaco. Tuto obchodní značku žalobkyně používá na základě smlouvy o poskytování ochranné známky ze dne 31. 10. 2006.
4. Dne 9. 9. 2020 Finanční úřad pro hl. m. Prahu (správce daně) zahájil u žalobkyně daňovou kontrolu za zdaňovací období červen 2016 až květen 2019, vyjma srpna 2018. Cílem bylo ověřit oprávněnost uplatněných nároků na odpočet daně z přijatých zdanitelných plnění od dodavatele BUBASTAV s.r.o. Předmětem plnění měl být pronájem reklamních ploch na vozidlech dodavatele v celkové hodnotě za tato zdaňovací období 3 910 000 Kč. Šlo o reklamu propagující značku Texaco. Správci daně vznikly pochybnosti o oprávněnosti odpočtu na základě předchozích zjištění za jiné zdaňovací období (srpen 2018).
5. Správce daně dospěl k závěru, že žalobkyně neprokázala nárok na odpočet DPH dle § 72 a § 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (ZDPH). Neměl za prokázané, že přijatá plnění byla použita pro ekonomickou činnost žalobkyně, a ani že byla uskutečněna v deklarovaném rozsahu a čase. Proto vydal platební výměry, kterými žalobkyni doměřil DPH za období srpen 2017 až prosince 2019, vyjma srpna 2018, celkem ve výši 570 360 Kč a penále ve výši 114 072 Kč.
6. Žalovaný napadeným rozhodnutím prvostupňová rozhodnutí potvrdil a odvolání žalobkyně zamítl.
7. Žalovaný uvedl, že umístění reklamy se značkou Texaco nemá přímou a bezprostřední souvislost s ekonomickou činností žalobkyně. Ta pronajímá čerpací stanici za fixní cenu, která není navázána na obrat čerpací stanice. Žalobkyně výrobky značky Texaco neprodává. Tato reklama tedy nemá vztah k ekonomické činnosti žalobkyně.
8. Žalovaný také souhlasil se správcem daně, že žalobkyně neprokázala přijetí plnění v deklarovaném rozsahu. Žalobkyně soustavně nekontrolovala, zda vozidla dodavatele skutečně zobrazují objednanou reklamu. Předložené fotografie jsou neprůkazné. Některé fotografie se nevtahují k relevantním zdaňovacím obdobím. Na některých fotografiích žádné reklamy nejsou, jiné zase zobrazují vozidla, které nejsou součástí smlouvy mezi žalobkyní a společností BUBASTAV.
9. Žalovaný odmítl provést další žalobkyní navržené důkazy. Žalobkyně navrhovala výslech zaměstnanců čerpací stanice, kam vozidla společnosti BUBASTAV pravidelně jezdily tankovat. Dle žalovaného však není spor o tom, že nějaké polepy s nápisy Texaco na vozidlech BUBASTAV byly. Sporný je však konkrétní rozsah plnění, o kterém by svědci vypovídat nemohli. Obdobně žalovaný usoudil o řidiči jednoho vozidla, který by také nebyl schopen popsat konkrétní rozsah zdanitelných plnění.

Shodu s prvopisem potvrzuje S. T.

II. Argumentace účastníků

10. Žalobkyně v žalobě vznesla následující žalobní body:
 1. Daňová kontrola byla zahájena nezákonně. Správce daně si vůbec pochybnosti neověřil například pomocí místního šetření.
 2. Žalobkyně plnění přijala v rámci své ekonomické činnosti.
 3. Žalobkyně prokázala, že k plnění došlo v deklarovaném rozsahu. Správce daně a žalovaný také nezákonně nevyslechli svědky navržené žalobkyní.
11. Žalovaný ve vyjádření k žalobě navrhl, aby soud žalobu jako nedůvodnou zamítl.
12. Dne 27. 3. 2024 se ve věci konalo jednání před soudem, při kterém žalobkyně i žalovaný setrvali na své argumentaci z písemných podání.

III. Posouzení žaloby

III.1 Zákonnost daňové kontroly

13. Podle § 85 odst. 1 daňového řádu předmětem daňové kontroly jsou daňové povinnosti, tvrzení daňového subjektu nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně vztahující se k jednomu daňovému řízení.
14. Daňová kontrola a postup správce daně při daňové kontrole jsou upraveny následně v § 85 – § 88a daňového řádu. V žádném z těchto ustanovení ani jinde v daňovém řádu není uvedena podmínka zahájení daňové kontroly, že by správce daně musel prokázat důvodné pochybnosti, či musel nejdříve vyčerpat nějaké jiné prostředky pro ověření správnosti daňových tvrzení. Tato podmínka nevyplývá ani z judikatury.
15. Daňová kontrola je institutem s preventivním významem, je nedílnou součástí správy daní, jejímž cílem je na místě ověřit údaje rozhodné pro stanovení daňové povinnosti ve správné výši. Jde o jeden z rozhodujících právních institutů k dosažení cíle řízení a k omezení daňových úniků. Podstatným znakem takové kontroly je mj. možnost jejího namátkového provedení, tedy provedení za situace, kdy kontrolující osoba a priori nedisponuje (konkrétním) podezřením, že kontrolovaný subjekt neplní řádně své povinnosti (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 12. 2009, č. j. 2 Aps 2/2009-52, bod 29, a stanovisko pléna Ústavního soudu zn. Pl.ÚS-st. 33/11 ze dne 8. 11. 2011, body 9-10).
16. V dané věci daňová kontrola byla vymezena úzce pro ověření jednoho plnění od jednoho dodavatele – pronájem reklamní plochy od společnosti BUBASTAV (viz protokol o zahájení daňové kontroly ze dne 9. 9. 2020). Nelze tedy říci, že by daňová kontrola byla v rozporu se zásadou přiměřenosti (§ 5 odst. 3 daňového řádu) a hospodárnosti (§ 7 odst. 2 daňového řádu). Byla nezbytná pro splnění hlavního účelu správy daní, tedy správné zjištění a stanovení daně.
17. Tato námitka je tedy nedůvodná.

III.2 Plnění v rámci ekonomické činnosti

Shodu s prvopisem potvrzuje S. T.

18. Nárok na odpočet DPH a jeho podmínky stanoví ZDPH v § 72 a 73.
19. Podle § 72 odst. 1 ZDPH je plátce oprávněn k odpočtu daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, které použil v rámci svých ekonomických činností. Přijatá zdanitelná plnění, u nichž plátce hodlá využít nárok na odpočet, tak musí být plátcem využita k dodání jeho plnění.
20. Z relevantní judikatury Soudního dvora Evropské unie, respektive navazující judikatury Nejvyššího správního soudu vyplývá následující (viz např. rozsudek NSS ze dne 25. 9. 2013, č. j. 1 Afs 70/2013-47; či ze dne 28. 11. 2019, č. j. 7 Afs 356/2018-34, bod 32).
21. K tomu, aby nárok na odpočet daně na vstupu byl osobě povinné k dani přiznán a aby mohl být zjištěn rozsah takového nároku, je v zásadě nezbytná existence přímé a bezprostřední souvislosti mezi konkrétním plněním na vstupu a jedním nebo několika plněními na výstupu, jež zakládají nárok na odpočet. Podle Soudního dvora nárok na odpočet daně, která zatížila pořízení zboží nebo služeb na vstupu, předpokládá, že náklady vynaložené na takové pořízení jsou součástí prvků spoluurčujících cenu plnění zdaněných na výstupu, která zakládají nárok na odpočet.
22. Pokud jde o povahu „přímé a bezprostřední souvislosti“, která musí existovat mezi plněním na vstupu a plněním na výstupu, Soudní dvůr došel k závěru, že není realistické pokoušet se dosáhnout v tomto ohledu přesnější formulace. S ohledem na rozmanitost plnění v rámci obchodní a profesní činnosti je totiž nemožné poskytnout vhodnější odpověď, pokud jde o způsob, jak určit ve všech případech vztah, který musí existovat mezi plněními na vstupu a plněními uskutečněnými na výstupu, aby byla DPH odvedená na vstupu odpočitatelná. Soudní dvůr ve své judikatuře umožňuje přiznat nárok na odpočet osobě povinné k dani i v případě neexistence přímé a bezprostřední souvislosti mezi konkrétním plněním na vstupu a jedním nebo několika plněními na výstupu, jež zakládají nárok na odpočet, pokud jsou náklady na dotčené služby součástí obecných výdajů této osoby povinné k dani a jsou jako takové prvkem spoluurčujícím cenu jejího zboží nebo služeb. Takové náklady mají totiž přímou a bezprostřední souvislost s celkovou hospodářskou činností osoby povinné k dani.
23. V nyní posuzovaném případě žalobkyně vlastní práva k užívání ochranné známky Texaco. Zároveň vlastní čerpací stanici, která je označena touto ochrannou známkou. Čerpací stanici však sama neprovozuje, ale pronajímá. Otázkou je, zda propagace této ochranné známky má vztah k ekonomické činnosti žalobkyně.
24. V první řadě je podstatné, že právo užívat ochrannou známku náleží žalobkyni, nikoliv nájemci. Reklamami tedy žalobkyně propaguje „svoji“ značku, která se váže k čerpací stanici v jejím vlastnictví.
25. Reklamou na značku Texaco se zvětšuje povědomí o této značce, což může ovlivnit chování zákazníků, kteří budou více využívat, či nakupovat produkty označené touto značkou. V daném případě tedy potenciálně více nakupovat pohonné hmoty a další zboží na čerpací stanici vlastněné žalobkyní.
26. Je pravdou, jak tvrdí žalovaný, že zvýšení obratu na čerpací stanici se nijak okamžitě neprojeví na příjmech žalobkyně. Žalobkyně totiž čerpací stanici pronajímá za fixní nájemné, které není odvislé od obratu čerpací stanice. To však platí pouze v daný moment. Nájemné je sice v daném čase zafixováno, avšak není neměnné do budoucna. Zákon o dani z přidané hodnoty přitom nevyžaduje časovou souvislost mezi plněními na vstupu a na výstupu.

Shodu s prvopisem potvrzuje S. T.

27. Žalobkyně pomocí reklamy zvyšuje atraktivitu čerpací stanice pro zákazníky, čímž může dojít ke zvýšení obrátu na čerpací stanici. Tím bude čerpací stanice atraktivnější pro potenciální nájemce a žalobkyně může být schopna získat vyšší nájemné. To buď při změně nájemce, nebo může dojít i ke změně nájemní smlouvy v části týkající se výše nájemného. V případě žalobkyně se nájemné nakonec několikrát měnilo. Podle smlouvy z 12. 11. 2009 byla výše nájemného do 31. 12. 2011 měsíčně 210 000 Kč, poté 250 000 Kč měsíčně. Změnou smlouvy ze dne 21. 12. 2015 bylo nájemné od 1. 1. 2016 změněno na 150 000 Kč měsíčně. Další změnou ze dne 1. 2. 2018 bylo nájemné od 1. 2. 2018 změněno na 330 000 Kč měsíčně. Tento vývoj ukazuje, že nájemné se v čase mění. Reklama propagující předmět nájmu může mít tak vliv na výši nájemného, což je příjmem žalobkyně. Jde tedy o náklady, které mohou mít ovlivnit cenu výstupů žalobkyně. Přijaté plnění (reklama) je objektivně způsobilé projevit se v ekonomické činnosti žalobkyně (příjmy z pronájmu). Existuje tu tedy souvislost mezi plněními na vstupu a plněními zdanitelnými na výstupu.
28. Městský soud rozumí tomu, že v daném případě je vazba na příjmy žalobkyně pouze potenciální. Zákon o dani z přidané hodnoty však umožňuje odpočet na vstupu i u plnění u kterých není zcela jisté, že povedou k příjmům. To je nakonec podstata reklamy, že pozitivní efekt na tržby nelze dovodit se stoprocentní jistotou. Výdaje na reklamu přitom nejsou z nároku na odpočet DPH vyloučeny. Respektive výdaje na reklamu nelze obecně z nároku na odpočet DPH vyloučit z důvodu, že by nešlo o plnění v rámci ekonomické činnosti daňového subjektu. Otázkou pouze je, zda jde o reklamu, která s podnikáním daného daňového subjektu souvisí.
29. Z judikatury Soudního dvora vyplývá, že ačkoli výdaje vynaložené osobou povinnou k dani na vstupu musí mít podnikatelský charakter a pořízené zboží nebo služby musí být použity pro účely zdanitelných plnění osoby povinné k dani, uplatnění nároku na odpočet není vázáno na kritérium týkající se zvýšení obrátu osoby povinné k dani ani obecněji na kritérium ekonomické výnosnosti plnění uskutečněného na vstupu (rozsudek Soudního dvora EU ze dne 25. 11. 2021 ve věci C-334/20, *Amper Metal Kft v Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága*, body 30 a 35).
30. Městský soud tedy považuje námitku žalobkyně za důvodnou. Žalovaný postupoval v rozporu se zákonem. Přijaté zdanitelné plnění ve formě reklamy na ochrannou známku, k níž žalobkyně vlastní práva a pod kterou je provozována čerpací stanice, kterou žalobkyně vlastní a pronajímá, je plněním v rámci ekonomické činnosti žalobkyně.
31. S ohledem na práve uvedené není podstatná otázka, zda na některých polepech byla vedle značky Texaco propagována také firma žalobkyně. Soud totiž dospěl k závěru, že i reklama na ochrannou známku Texaco se týká ekonomických činností žalobkyně. Relevantní v tomto kontextu tak ani není rozpor mezi verzemi smlouvy o poskytování ochranné známky. Zda žalobkyně byla povinna či nikoliv ochrannou známku propagovat, nemá vliv na posouzení, zda šlo o plnění v rámci ekonomické činnosti žalobkyně.
32. Žalovaný ve vyjádření k žalobě poukazuje na to, že ke zvýšení hodnoty předmětu nájmu došlo již samotným sjednáním smlouvy o použití ochranné známky Texaco, kterou je čerpací stanice označena. Náklady vyplývající pro žalobkyni z této smlouvy však nejsou předmětem nynějšího posuzování. S tím městský soud souhlasí. Tato argumentace však nijak nevylučuje, že jiné náklady, které jsou předmětem této věci (reklama na základě smlouvy se společností BUBASTAV), může také zakládat nárok žalobkyně na odpočet DPH.

Shodu s prvopisem potvrzuje S. T.

III.3 Prokázání rozsahu plnění

33. Žalobkyně rozporuje také závěr žalovaného, že neprokázala rozsah přijatého plnění, u kterého si nárokuje odpočet DPH.
34. Pro uznání nároku na odpočet DPH nejsou rozhodné pouze formální náležitosti předložených a řádně zaúčtovaných dokladů, ale i stav faktický, tedy faktické přijetí zdanitelného plnění, které musí být uskutečněno jiným plátcem daně, a faktické použití právě tohoto zdanitelného plnění k uskutečnění zdanitelných plnění daňovým subjektem. Z ustálené judikatury Ústavního soudu i Nejvyššího správního soudu vyplývá, že prokázání daňově uznatelného výdaje či nároku na odpočet je sice prvotně záležitostí dokladovou, současně je však třeba respektovat soulad s faktickým stavem. To znamená, že ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi nemohou být podkladem pro uznání nároku na odpočet DPH nebo samotné výše DPH, není-li prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo tak, jak je v dokladech prezentováno. Předložení daňového dokladu je pouze formálním důkazem dovršujícím hmotně právní aspekty skutečného provedení zdanitelného plnění. Jestliže zdanitelné plnění nebylo uskutečněno tak, jak je plátcem deklarováno, nemůže být důkazní povinnost naplněna pouhým předložením, byť formálně úplného, daňového dokladu (srov. nálezy Ústavního soudu ze dne 15. 5. 2001, sp. zn. IV. ÚS 402/99, rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 1. 2014, č. j. 8 Afs 55/2013-45, či ze dne 11. 12. 2013, č. j. 9 Afs 75/2012-32).
35. Prokázání uskutečnění plnění v deklarovaném rozsahu je další podmínkou pro nárok na odpočet DPH. Soud výše nepřisvědčil žalovanému, že nebyla splněna podmínka pro odpočet, aby výdaje za reklamu byly vynaloženy v rámci ekonomické činnosti žalobkyně. Prokázání faktického uskutečnění plnění je však další samostatnou podmínkou. Pokud by soud žalovanému přisvědčil, že žalobkyně uskutečnění neprokázala, tak by nebylo na místě napadené rozhodnutí rušit, neboť by obstálo s ohledem na tento další samostatný důvod. Městský soud však dospěl z níže uvedených důvodů k závěru, že ani tento důvod pro odepření žalobkyni nároku na odpočet DPH dosud neobstojí.
36. Úvodem je třeba poznamenat, že v těchto sporech je klíčová otázka rozložení důkazního břemene. Daňové řízení je postaveno na zásadě, že každý daňový subjekt má povinnost sám daň přiznat, tedy má břemeno tvrzení, ale také povinnost toto své tvrzení doložit, tj. nese i břemeno důkazní. Dle § 92 odst. 3 daňového řádu, zákona č. 280/2009 Sb. (dále jen „daňový řád“) daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních. Je pak na správci daně, aby dokázal případné skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem [§ 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu]. Unese-li správce daně své důkazní břemeno, je opět na daňovém subjektu, aby prokázal soulad účetnictví se skutečností, tj. aby setrval na svých původních tvrzeních a doložil, že přes vzniklé pochyby se sporný účetní případ udál tak, jak je o něm účtováno, anebo aby naopak korigoval svá původní tvrzení, nabídl tvrzení nová, reflektující existenci pochyb o souladu účetnictví se skutečností, a tato svá revidovaná tvrzení prokázal (viz např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 8. 2005, č. j. 5 Afs 188/2004-63; ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119; ze dne 5. 10. 2016, č. j. 6 Afs 176/2016-36; ze dne 28. 2. 2018, č. j. 1 Afs 382/2017-48, bod 23; či ze dne 22. 3. 2022, č. j. 1 Afs 345/2021-49, bod 25). K přenosu důkazního břemene ze správce daně na daňový subjekt (či naopak) může dojít i opakovaně. Vzniknou-li tedy na základě předložených důkazů správci daně další pochybnosti, nic mu nebrání v tom, aby Shodu s prvopisem potvrzuje S. T.

daňový subjekt opětovně vyzval k prokázání rozhodných skutečností (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 4. 2021, č. j. 1 Afs 49/2021-39).

37. Co se týče samotného hodnocení důkazů a otázky unesení důkazního břemene, Nejvyšší správní soud obecně uvádí, že podle § 8 odst. 1 daňového řádu správce daně při dokazování hodnotí důkazy podle své úvahy. Správce daně posuzuje každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti; přitom přihlíží ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo. Hodnocení důkazů podle své úvahy však neznamená libovůli. Volné hodnocení důkazů ve smyslu § 8 odst. 1 daňového řádu je postaveno na vnitřním přesvědčení správce daně, což však v žádném případě neznamená libovůli v jeho postupu, nýbrž přísný logický postup opřený o znalost zákonů a jiných právních předpisů, o všestranné, hluboké a logické zhodnocení jednotlivých důkazů v jejich vzájemných souvislostech, s přihlédnutím ke všem okolnostem případu (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 4. 2014, č. j. 7 Afs 64/2013-22). Volné hodnocení důkazů však neznamená ani to, že správce daně může hodnotit důkazy takovým způsobem, který v důsledku vylučuje, aby účastník řízení unesl své důkazní břemeno.
38. Ústavní soud ve své judikatuře zdůrazňuje, že vyžadováním nadměrného důkazního standardu pro prokázání určité skutečnosti mohou být porušena základní práva účastníka řízení. Podle Ústavního soudu „*žádné skutkové okolnosti, které již odezněly, nelze následně, ex post, prokázat s absolutní jistotou. Vždy půjde o otázku určité míry pravděpodobnosti*“ (nález sp. zn. I. ÚS 173/13 ze dne 20. 8. 2014 (N 156/74 SbNU 333), bod 30). Správce daně tedy nemůže po daňovém subjektu požadovat takový důkazní standard, který bude nemožné splnit. Správce daně musí rozumně nastavit míru jistoty (pravděpodobnosti) nutnou k tomu, aby daňový subjekt své důkazní břemeno unesl. Správce daně se tedy musí ptát, zda z předložených důkazů lze daný závěr učinit s dostatečnou mírou jistoty. Je třeba, aby byly předložené důkazy natolik přesvědčivé a dostatečné, aby z nich šlo daný závěr učinit s dostatečnou mírou jistoty a bez vážných pochybností (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 3. 2020, č. j. 7 Afs 434/2018-37, bod 23).
39. V nyní posuzovaném případě jde o výdaje za reklamu na základě smlouvy se společností BUBASTAV. Reklama měla spočívat v polepech na vozidlech provozovaných tímto dodavatelem. Žalobkyně faktické uskutečnění reklamy prokazovala zejména fotografiemi aut a svědeckými výpověďmi. Ostatní předložené důkazy (smlouvy, faktury, seznamy aut, výpisy z bankovních účtů atd.) o faktickém uskutečnění plného rozsahu plnění přímo nevypovídají. Jejich role je pouze podpůrná.
40. Žalovaný se se svědeckou výpovědí jednatele společnosti BUBASTAV vypořádal na s. 16 napadeného rozhodnutí. O konkrétním rozsahu plnění, na kterých automobilech a kdy reklama byla, svědek bližší informace neposkytl.
41. S fotografiemi se žalovaný vypořádal na s. 17-18 napadeného rozhodnutí. Městský soud toto vypořádání považuje za přesvědčivé. Žalovaný vysvětlil, že na některých předložených fotografiích žádné reklamy nebyly, na jiných nebylo možno identifikovat vozidlo s reklamou, další byly z jiných období. Městský soud se žalovaným souhlasí, že aby byly fotografie průkazné, tak musí zachytit reklamu na konkrétním vozidle provozovaném žalovaným, na kterém dle smlouvy měla reklama být, a musí se vztahovat k danému zdaňovacímu období (viz v tomto smyslu např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 7. 2020, č. j. 3 Afs 161/2018-44, body 19-21).

Shodu s prvopisem potvrzuje S. T.

42. V rámci odvolacího řízení žalobkyně navrhla výslech svědků – zaměstnanců čerpací stanice a řidiče vozidla za účelem osvědčení, že vozidla byla polepena reklamou. Žalovaný však tyto výslechy neprovedl s odůvodněním, že není sporu o existenci polepů na některých autech, ale o skutečném rozsahu plnění.
43. Žalovaný však nemůže bez dostatečného a nezpochybnitelného důvodu odmítnout provést žalobkyni navržené důkazy a poté žalobkyni vytýkat, že neunesla důkazní břemeno. Dle ustálené judikatury Ústavního soudu (viz náleze ze dne 24. 2. 2004, sp. zn. I. ÚS 733/01) lze navržený důkaz odmítnout provést ve třech případech: 1) tvrzená skutečnost, k jejímuž ověření nebo vyvrácení je navrhován důkaz, nesouvisí s předmětem řízení; 2) důkaz není s to ani ověřit ani vyvrátit tvrzenou skutečnost; 3) určité tvrzení, k jehož ověření nebo vyvrácení je důkaz navrhován, bylo již v dosavadním řízení bez důvodných pochybností (s praktickou jistotou) ověřeno nebo vyvráceno. V nyní posuzovaném případě však nenastala ani jedna z těchto situací.
44. Žalobkyně dosud uskutečnění reklamy v deklarovaném rozsahu neprokázala. Jde o otázku relevantní, dokonce stěžejní pro dané řízení. A výpovědi mohou rozsah plnění ozřejmit. Žalovaný při odmítnutí těchto svědeckých výpovědí pomíjí, že u reklamních plnění nelze vyžadovat prokázání každé jednotlivé části služby. To nakonec žalovaný správně uvádí na jiných místech odůvodnění napadeného rozhodnutí (např. bod 106). V daném případě šlo o reklamu spočívající v aplikaci reklamního polepu na vozidla dodavatele, které fungují v běžném provozu. Jedná se o osobní vozidla nebo nákladní vozidla, zejména míchačky – dodavatel vyrábí a prodává beton. Vozidla po následující měsíce měla s těmito polepy jezdit po místních silnicích. Bylo by tedy nepřiměřené a žalovaný by aplikoval nepřipustně vysoký důkazní standard, například pokud by vyžadoval důkazy o existenci reklamy každý den na každém vozidle. Postačuje prokázání reklamy někdy v daném zdaňovacím období. Polepy na běžných automobilech se, není-li důkaz o opaku, nemění ze dne na den.
45. Je nutno podotknout, že tento případ se druhem reklamy odlišuje od některých jiných případů rozhodovaných správními soudy. Nejednalo se například o vysílání reklamy v konkrétním časovém množství, kde může být po daňovém subjektu požadováno, aby prokázal právě dodržení deklarované doby reklamy (viz např. rozsudek NSS ze dne 17. 9. 202, č. j. 10 Afs 368/2020-63). V těchto případech je to právě doba vysílání, která představuje rozsah plnění. Existence polepů na automobilech, které mají jezdit v běžném provozu a nikoliv při nějakých speciálních událostech, je však odlišná. Pokud byl polep na konkrétní automobil v konkrétním momentu aplikován, lze důvodně předpokládat, že na vozidle po nějaký čas zůstane a bude plnit funkci reklamy. Objednaný a deklarovaný rozsah reklamy byla existence polepu na vozidlech dodavatele. Není třeba prokazovat existenci polepu při nějaké konkrétní události, či v konkrétní moment. Z hlediska časového žalobkyně musí pouze prokázat existenci reklamy v daném zdaňovacím období.
46. I když navržení svědci by skutečně pravděpodobně nemohli dosvědčit polepy na konkrétních automobilech každý den, nelze vyloučit, že budou schopni dosvědčit existenci reklamy na konkrétních automobilech v konkrétním čase. To nakonec by mohl dosvědčit i náhodný kolemjdoucí, za které žalovaný navržené svědky považuje. U řidiče vozidla však dokonce nelze ani vyloučit, že by věděl o existenci reklamy na konkrétním vozidle prakticky každý den. Městský soud tedy nesouhlasí se žalovaným, že nejsou žádné indicie, že by tyto osoby nebyly schopny popsat konkrétní rozsah plnění. Přitom samozřejmě nevádí, že by žádný z navržených svědků pravděpodobně nebyl schopen prokázat celý deklarovaný

Shodu s prvopisem potvrzuje S. T.

rozsah plnění. To však není vadou. Konkrétní událost může být prokázána pomocí více důkazů, které jednotlivě prokazují pouze část události.

47. Tato svědeckví by ve spojitosti s dalšími důkazy mohla být dostačující pro unesení důkazního břemene žalobkyní. Toto komplexní posouzení důkazů však musí v první řadě provést žalovaný, až provede navržené výsledky. Navíc, i kdyby žalobkyně neprokázala uskutečnění celého deklarovaného rozsahu plnění, ale pouze jeho části, nelze odmítnout odpočet DPH za celé plnění, tedy i za tu část, jejíž uskutečnění žalobkyně prokázala.
48. Městský soud se také domnívá, že žalovaný se nedostatečně vypořádal s odvolací argumentací žalobkyně, že správce daně uznal existenci reklamních polepů na 8 autech z 23 a není tedy možné neuznat plnění v celém rozsahu. Žalovaný zde odkázal na závěr, že beztak nebyla splněna podmínka, že plnění bylo přijato v rámci ekonomické činnosti žalobkyně. S tímto závěrem se však soud neztotožnil, a proto nyní již takové vypořádání námítky neobstojí. Pokud by žalobkyně prokázala uskutečnění plnění v nějakém rozsahu, byť nikoliv v celém deklarovaném rozsahu, je nutno nárok na odpočet uznat, alespoň v prokázaném rozsahu.
49. Městský soud tedy dospěl k závěru, že žalovaný pochybil, pokud dospěl k závěru, že žalobkyně neunesla své důkazní břemeno, ale zároveň odmítl provést výsledek navržených svědků, jejichž výpověď nelze považovat za *a priori* irelevantní pro unesení důkazního břemene žalobkyní.

IV.

Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

50. Městský soud z výše uvedených důvodů shledal žalobu důvodnou, proto napadené rozhodnutí podle § 78 odst. 1 soudního řádu správního zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. V dalším řízení je žalovaný vázán právním názorem městského soudu vyjádřeným v tomto rozsudku (78 odst. 5 soudního řádu správního). Ten lze shrnout tak, že reklama byla uskutečněna v rámci ekonomické činnosti žalobkyně. Žalovaný také vyslechně svědky navržené žalobkyní k prokázání rozsahu přijatého plnění, případně v souladu s výše vyřčenými závěry odůvodní, proč by výsledek konkrétního svědka byl nadbytečný. Pokud bude mít za prokázanou pouze část plnění, tak uzná nárok žalobkyně na odpočet DPH u této části plnění.
51. Žalobkyně měla ve věci plný úspěch. Městský soud jí proto přiznal náhradu důvodně vynaložených nákladů soudního řízení. Náklady řízení tvoří soudní poplatek ve výši 3 000 Kč a náklady na zastoupení ve výši 10 200 Kč za tři úkony právní služby: převzetí a přípravu zastoupení dle § 11 odst. 1 písm. a) vyhlášky č. 177/1996 Sb., advokátní tarif, sepsání žaloby dle § 11 odst. 1 písm. d) této vyhlášky a účast na jednání dle § 11 odst. 1 písm. g) této vyhlášky, včetně režijního paušálu dle § 13 odst. 4. Zástupce žalobkyně je plátcem daně z přidané hodnoty, proto do nákladů řízení náleží též částka odpovídající sazbě daně ve výši 2 142 Kč. Konečná výše náhrady nákladů je 15 342 Kč.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu v Brně.

Shodu s prvopisem potvrzuje S. T.

Praha 27. března 2024

JUDr. PhDr. Štěpán Výborný, Ph.D., v. r.
předseda senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje S. T.