



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě rozhodl v senátě složeném z předsedkyně senátu JUDr. Moniky Javorové a soudců JUDr. Zory Šmolkové a JUDr. Petra Hluštíka, Ph.D. ve věci

žalobce: **FROS ZPS s. r. o.**
sídlem Těšínská 1023/29, 746 01 Opava
zastoupený advokátem Mgr. Josefem Bartončíkem
sídlem Koliště 55, 602 00 Brno

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 11. 2. 2022, č. j. 5668/22/5300-21442-712906

takto:

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

Odůvodnění:

Vymezení věci

1. Žalobce se podanou žalobou ze dne 13. 4. 2022 domáhal zrušení shora vymezeného rozhodnutí žalovaného, kterým bylo rozhodnuto o odvolání žalobce proti rozhodnutím Finančního úřadu pro Moravskoslezský kraj ze dne 26. 1. 2021, dodatečným platebním

Shodu s prvopisem potvrzuje V.S.

výměrům na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období březen až prosinec 2016 a leden až prosinec 2017.

2. Žalobce připomněl, že napadeným rozhodnutím žalovaný aproboval postup správce daně, který vyústil v neuznání odpočtů na DPH ve vztahu k plněním poskytnutým žalobci společností RENTOR RACING s. r. o. (dále také jen „RENTOR“), které tato společnost vyúčtovala žalobci a žalobce jí za vyúčtovaná plnění zaplatil.
3. Plnění poskytnutá žalobci ze strany RENTOR byla představována reklamními plněními na podkladě písemných smluv, podle kterých se RENTOR zavázal označit znakem žalobce doprovodná vozidla, motocykly, dresy jezdců, a tak propagovat činnost žalobce. Uvedené povinnosti byl žalobce povinen plnit při motokrosových podnikcích Mistrovství Moravy, TOP AMA v Polsku, Mistrovství Slovenska, Mezinárodní mistrovství ČR a Mistrovství světa. V rámci čl. IV smluv si strany sjednaly cenu plnění.
4. Správce daně rozporoval rozsah provedené reklamy. Žalobce je přesvědčen, že závěr žalovaného nemá oporu v provedeném dokazování.
5. Žalobce zdůraznil, že smlouvy, na základě, kterých bylo plnění ze strany RENTOR poskytováno, jsou smlouvami inominátními. Žádný právní předpis nestanovuje, jak detailně má být předmět plnění smlouvy o reklamě vymezen, protože je nutné vzít v potaz veškeré okolnosti případu. Žalobce podotkl, že RENTOR sdružoval několik amatérských jezdců, kteří motokrosový sport vykonávali jako volnočasovou a zájmovou aktivitu; za tým RENTOR jezdili zejména M. V. J. V., ale i další jezdci.
6. Žalobce předal své logo společnosti RENTOR za účelem vytvoření reklamních polepů v různých velikostech podle povahy cílového předmětu, na němž mělo být umístěno. Reklama žalobce na doprovodných vozidlech, závodních motocyklech a dresech jezdců nebyla ojedinelou, ale závodníci vozili reklamu i dalším subjektům. Jednalo se tak o běžnou praxi. Žalobce přitom zdůraznil, že ze smluvních ujednání žádným způsobem neplynul závazek společnosti RENTOR, aby se jezdci účastnili všech závodů pořádaných v rámci motokrosových podniků jmenovaných ve smlouvě. Taková dohoda nebyla mezi smluvními stranami a ani by nebyla objektivně možná.
7. O realizaci reklamy měl žalobce jednak průběžné informace od zástupce společnosti RENTOR a jednak z jednotlivých fotografií, namátkové osobní účasti na závodech a ze zpráv předkládaných mu poskytovatelem reklamy vždy po skončení kalendářního roku. Podle žalobce byla reklama realizována v souladu se smlouvou a v dohodnutém rozsahu.
8. Závěry žalovaného ohledně neunesení důkazního břemene považuje žalobce za zkreslené. Podle žalobce tento prokázal množstvím důkazních prostředků umístění loga na sjednaných místech a akcích v průběhu let 2016-2017. Mezi žalobcem a RENTOR nebylo sjednáno přesné místo umístění reklamy na jednotlivých zařízeních či dresech a četnost polepů, proto žalobce považoval a považuje za podstatné, že se jednalo o reklamu viditelnou. Pokud žalovaný uzavřel, že z fotografií předložených žalobcem nebylo možno zjistit, kdy byly pořízeny a na jakém místě, resp., zda byly pořízeny na deklarovaných závodech, nezpochybňuje uvedené relevantním způsobem, např. z důvodu, že by z pozadí fotografií bylo evidentní, že jsou pořízeny např. v garáži či domácím zázemí.
9. Pokud se týče závěrečných zpráv, tyto měly toliko rekapitulovat poskytovanou reklamu v určitém časovém období.

10. Žalobce dále v žalobě reagoval podrobně na argumentaci žalovaného ve vztahu k reklamě umístěné na doprovodných vozidlech, motocyklech a dresech jezdců.
11. Podle žalobce žalovaný nesprávně zjistil skutkový stav v kontextu provedeného dokazování a tento následně nepřiléhavě právně posoudil. Žalovaný nezohlednil povahu závodní činnosti jednotlivých jezdců.
12. Zároveň žalobce nesouhlasí s tím, že žalovaný i správce daně sice přiznali poskytnutí reklamy a rozporovali toliko rozsah poskytnutého plnění, avšak neuznali plnění v podobě reklamy ani zčásti.
13. Žalobce dále navrhl provedení důkazů fotografiemi a výňatky z facebookových profilů.
14. Žalovaný navrhl žalobu zamítnout. Dodal, že se žalobci nepodařilo unést důkazní břemeno stran deklarováného rozsahu plnění. Odkázal v tomto na napadené rozhodnutí, kde se zabýval hodnocením důkazů ve vztahu k jednotlivým předmětům plnění. Žalobce měl podle žalovaného zachovat přiměřenou míru obezřetnosti a zajistit si takový důkazní standard, aby mohl prokázat, že se předmětné reklamní služby uskutečnily v deklarováném rozsahu. Pokud se týče námítky uznání alespoň části plnění, v projednávané věci bylo mezi stranami sjednáno plnění komplexní, nedělitelné do dílčích částí. K důkazním návrhům uvedl, že těžiště dokazování tkví v daňovém řízení.

Posouzení věci krajským soudem

15. Krajský soud ve věci již rozhodl, a to rozsudkem č.j. 22 Af 11/2022-57 ze dne 19. 4. 2023, kterým napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení; tento rozsudek byl ke kasační stížnosti žalovaného zrušen rozsudkem Nejvyššího správního soudu č.j. 8 Afs 104/2023-42 ze dne 6. 6. 2024.
16. V citovaném rozsudku vyslovil NSS mimo jiné následující závěry, jimiž je krajský soud při svém rozhodování vázán. NSS se vyjádřil zejména k výkladu posuzovaných smluv, na jejichž základě bylo plnění ze strany RENTOR poskytováno. *„Nejvyšší správní soud nemůže souhlasit s výkladem nyní posuzovaných smluv, který krajský soud zaujal v bodě 31 svého rozsudku. Z jejich znění nevyplývá závěr, že by dodavatel směl logem žalobkyně opatřit pouze některá doprovodná vozidla, motocykly či dresy závodníků, a to pouze na některých z vyjmenovaných závodů. Posuzované smlouvy totiž neobsahují žádná ujednání, na základě, kterých by dodavatel měl propagovat žalobkyni pouze na těch závodech, kterých se jeho závodníci zúčastní, tj. že by si dodavatel vůbec mohl zvolit, zda se vyjmenovaných závodů jeho závodníci zúčastní. Ze znění posuzovaných smluv naopak vyplývá, že se dodavatel plánuje zúčastnit všech vyjmenovaných závodů. Pro situace neočekávaných komplikací, které krajský soud popisuje v poslední větě bodu 31 svého rozsudku, si strany žádná preventivní smluvní ujednání nesjednaly, ačkoliv tak učinit mohly. Stejně tak posuzované smlouvy neobsahují ujednání, na základě, kterých by si dodavatel mohl zvolit, zda logem žalobkyně označí jen některá anebo všechna doprovodná vozidla, motocykly a dresy závodníků, které se na daném závodu objeví. Ze znění posuzovaných smluv naopak vyplývá, že dodavatel má označit všechna svá doprovodná vozidla, motocykly a dresy závodníků.“*
17. Nejvyšší správní soud zavázal krajský soud, aby v novém řízení přezkoumal rozhodnutí žalovaného v kontextu pochybností žalovaného, které ve svém rozhodnutí popsal, v kontextu závazného výkladu posuzovaných smluv provedeného Nejvyšším správním soudem a také v kontextu žalobních námítek.

18. Krajský soud přezkoumal v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, dále jen „s. ř. s.“) napadené rozhodnutí, přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování žalovaného (§ 75 odst. 1 s. ř. s.), když byl vázán právním názorem vysloveným v kasačním rozsudku ve smyslu § 110 odst. 4 s. ř. s., a dospěl k závěru, že žaloba není důvodná. Ve věci rozhodl soud bez jednání v souladu s § 51 s. ř. s.
19. Úkolem krajského soudu bylo nejprve zabývat se pochybnostmi žalovaného, které se týkají rozsahu deklarovaného plnění ze smluv o zajištění reklamy, uvedenými žalovaným v napadeném rozhodnutí zejména v bodech 27, 30, 31, 32, 33, 34, 41, 42, 46, 47, 49 a 50.
20. Krajský soud nejprve ve stručnosti zrekapituluje průběh daňového řízení: dne 11. 5. 2018 proběhlo u žalobce místní šetření správcem daně, v rámci kterého byly žalobcem správci daně poskytnuty daňové doklady a smlouvy o zajištění reklamy ze dne 1. 7. 2015, 4. 1. 2016 a 2. 1. 2017 uzavřené mezi žalobcem a RENTOR. Dne 4. 3. 2019 byla u žalobce zahájena daňová kontrola daně z příjmů právnických osob za období 2015-2017 a daně z přidané hodnoty za období únor 2016–prosinec 2017, a to ve vztahu k přijatým zdanitelným plněním od společnosti RENTOR. Výzvami ze dne 15. 10. 2020 vyzval správce daně žalobce, aby ve vztahu ke zkoumaným zdaňovacími obdobími prokázal, že přijal plnění deklarovaná na daňových dokladech od společnosti RENTOR v deklarovaném rozsahu, způsobu a ceně. Správce daně po vyhodnocení doposud zjištěných skutečností dospěl k závěru, že z obsahu smlouvy není zřejmé, v jakém rozsahu (počet reklamních míst), na jakém místě a v jakém rozměru mělo být umístěno logo žalobce na doprovodných vozidlech a o jaká doprovodná vozidla se mělo jednat (počet, typ a RZ vozidel), dále na motocyklech a o jaké motocykly se mělo jednat (počet, typ a startovací číslo) a dále na dresech. V návaznosti na tyto výzvy žalobce navrhl mimo již provedené výsledky svědků provedení dalších důkazů, zejména fotografiemi.
21. O zjištěných skutečnostech sepsal správce daně úřední záznam o výsledku kontrolního zjištění dne 10. 12. 2020, na který žalobce po seznámení s jeho obsahem reagoval podáním ze dne 28. 12. 2020, ve kterém vyjádřil se zjištěnými skutečnostmi nesouhlas. Daňová kontrola za jednotlivá zdaňovací období byla ukončena ve vztahu k dani z přidané hodnoty Zprávami o daňové kontrole ze dne 13. 1. 2021. Po zevrubné analýze provedených důkazních prostředků a zjištěných skutečností správce daně uzavřel, že v rámci daňové kontroly žalobce nepřesvědčil správce daně o tom, že plnění, z nichž uplatňuje nárok na odpočet daně, mu poskytl právě deklarovaný dodavatel, v deklarovaném rozsahu, deklarovaným způsobem a v deklarované ceně. V návaznosti na ukončení daňové kontroly vydal předmětné dodatečné platební výměry, proti nimž žalobce brojil odvoláním, o němž rozhodl žalovaný napadeným rozhodnutím.
22. V něm žalovaný shodně se správcem daně dospěl k závěru, že žalobce neunesl své důkazní břemeno ohledně prokázání oprávněnosti nároku na odpočet daně, když žalobce neprokázal, že přijal deklarovaná plnění v deklarovaném rozsahu. K jednotlivým způsobům reklamního plnění žalovaný uvedl, že nebylo osvědčeno, že by společnost RENTOR poskytovala reklamu na doprovodných vozidlech na závodech uvedených ve smlouvách, když správci daně se podařilo dohledat logo žalobce pouze na vozidle Mercedes a Volkswagen v roce 2016 a na vozidle Mercedes v roce 2017. K umístění loga na motocyklech žalovaný zdůraznil mj., že správce daně provedl rozbor webových stránek týmu Rentor racing, fotografií předložených žalobcem a dalších důkazů a zjistil, že v průběhu roku 2016

bylo logo žalobce přítomno na motocyklech č. 8, 10, 35, 71, 74, 219, 700 a 714, leč reklama na těchto motocyklech probíhala nekonzistentně, když byly dohledány fotografie závodů, na nichž logo na motocyklech č. 74,71 a 700 nefiguruje. Za rok 2017 pak správce daně dohledal přítomnost loga žalobce pouze na motocyklech č. 8 a 35 při jednom závodě a jednom tréninku. Proto dospěl k závěru, že žalobce neprokázal, že přijal deklarovaná plnění v deklarovaném rozsahu. Pokud se týče umístění loga na dresech a týmovém oblečení, zjistil správce daně, že logo žalobce bylo přítomno na dresech či týmovém oblečení na některých závodech, nicméně ne na všech závodech uvedených ve smlouvách (což podle správce daně ani být nemohlo s ohledem na analýzu účasti jezdců na jednotlivých závodech). Žalovaný dále zdůraznil, že existuje rozpor mezi tvrzeními žalobce a předloženými důkazními prostředky, neboť ačkoli byla reklama sjednána jako celoroční plnění, cena byla sjednána jako měsíční a takto také byla fakturována.

23. Nyní k jednotlivým pochybnostem žalovaného: v bodech 27. až 32. napadeného rozhodnutí žalovaného je vyjádřena pochybnost, zda byla společností RENTOR poskytnuta reklama ve sjednaném rozsahu, když v měsících únor, březen, listopad, prosinec 2016, leden až březen a listopad a prosinec 2017 se nekonaly žádné motokrosové závody, avšak cena za reklamu se v těchto měsících nezměnila. Ve smlouvách o zajištění reklamy za rok 2016 a 2017 byl předmět smlouvy vymezen jako: **„reklama a propagace činnosti žalobce označením logem žalobce doprovodných vozidel, motocyklů a dresů jezdců, a to při jejich účasti na motokrosových podnicích Mistrovství Moravy, TOP AMA v Polsku, Mistrovství Slovenska, Mezinárodní mistrovství ČR a Mistrovství světa“**. Úplata byla ve smlouvách sjednána za každý kalendářní měsíc ve výši 450 000 Kč základu daně. K tomuto žalobce správci daně sdělil, že cena za předmětná plnění byla dohodnuta za rok, kdy fakturace probíhala měsíčně ve výši 450 000 Kč. Reklama byla poskytována celoročně, nezáleželo na tom, zda se závody v určitém měsíci konaly či nekonaly. V závěrečných zprávách předložených žalobcem správci daně bylo uvedeno, že offline propagační činnost společnosti RENTOR spočívala ve vyobrazení loga žalobce na obytných automobilech, dresech jezdců, závodních motocyklech, týmovém oblečení a dodávkových automobilech. Závěrečné zprávy obsahují fotografie loga (starého i nového) žalobce na 2 vozidlech, na 4 dresech v různém barevném provedení a na motocyklu č. 8, dále 2 fotografie s vyobrazením loga žalobce na banneru. Žalobce předložil správci daně 2 verze loga, které byly používány při propagaci žalobce a dva pdf dokumenty, označené jako návrh starého a nového loga. Každý návrh obsahoval 3 fotografie s použitím loga odvolatele na dresech a tričkách, v případě starého loga na vozidle, motorce č. 8 a banneru. Správce daně i žalovaný z výše uvedených důkazních materiálů dovodili, že bylo prokázáno, že logo žalobce figurovalo na výše uvedených předmětech, nicméně z důkazů není možné zjistit k jakému datu loga na těchto předmětech figurovala, na jakých závodech byla prezentována a jakými závodníky a v jakém rozsahu byla reklama společností RENTOR skutečně poskytnuta. Dále bylo žalobcem předloženo 5 fotografií, na nichž je vidět staré logo žalobce na obytném vozidle stříbrné barvy a na motocyklech č. 8 a č. 35 a nové logo na totožném vozidle a na dresu M. V., jezce a zároveň jednatele společnosti RENTOR. Dle žalovaného předmětné fotografie osvědčují, že logo žalobce figurovalo na dresu, obytném vozidle stříbrné barvy a na motocyklech č. 8 a 35, avšak neosvědčují, že tyto předměty byly přítomny na závodech vymezených ve smlouvě či na trénincích. Správce daně analýzou webových stránek společnosti RENTOR zjistil, že zde nejsou dostatečně zdokumentovány všechny závody, startující jezdcí, jejich motocykly a doprovodná vozidla, na nichž by bylo viditelné logo žalobce.

24. V bodech 33.a 34. napadeného rozhodnutí žalovaný uvedl své pochybnosti o rozsahu provedeného plnění ze smlouvy, a to na základě provedených ústních jednání s jednatelem žalobce p. D. F. a jednatelem společnosti RENTOR p. M. V. Jednatel žalobce nebyl schopen sdělit jména jezdců týmu RENTOR ani závody, kterých se zúčastnili. Uvedl, že předmět plnění byl vymezen ve smlouvě, jednalo se o reklamu na doprovodných vozidlech, závodních dresech, tištěných materiálech (letáčky, fotky, postery), motocyklech, přičemž množství dresů se nepočítalo. Cena za reklamu měla nepřímým způsobem zohledňovat počet umístěných log, kdy se orientačně jejich počty domlouvaly, ale neznali počet log. Reklama na týmovém oblečení, které nebylo součástí smlouvy, byla poskytnuta navíc. Dle žalobce byla reklama poskytována celoročně, když je logo odvolatele na materiálech dle smlouvy ponecháno, neboť závodníci v ostatních měsících trénují a webové stránky společnosti RENTOR fungují celoročně. Pro reklamu nebylo podstatné, zda se v daném měsíci roku 2016 a 2017 závody konaly, jelikož cena byla stanovena celoročně a byla rozdělena kvůli cash-flow po měsících. Žalobce nezajímalo, kolik jezdců bude mít logo odvolatele na dresu či motorce, ani kolik jezdců se zúčastnilo závodů vymezených ve smlouvách, ačkoliv předmětem plnění byla reklama figurující na dresech jezdců, na motocyklech a doprovodných vozidlech na závodech vymezených ve smlouvách.
25. Jednatel společnosti RENTOR p. V. správci daně sdělil, že poskytování reklamy pro žalobce se netýkalo pouze jeho prezentace na motokrosových závodech, ale také na trénincích, soustředěních a kempech a probíhalo celoročně, přičemž odkázal na vymezení rozsahu ve smlouvách a na údaje v závěrečných zprávách. K dotazu správce daně, která konkrétní vozidla, motocykly a jezdcí disponovali logem žalobce dle smlouvy, p. V. odkázal na závěrečné zprávy a uvedl, že logo žalobce bylo umístěno na vozidle Mercedes Benz Atego stříbrné barvy, Volkswagen Crafter tmavě šedé barvy a Fiat Ducato. P. V. dále uvedl, že společnost RENTOR nemá facebookové stránky, ale fotografie s daty závodů, tréninků a soustředění lze dohledat na facebooku pod jeho jménem. Reklama byla jezdcímu týmu RENTOR poskytována na základě ústní dohody a bezúplatně. P. V. uvedl, že předmětem smlouvy nebylo, že žalobce bude prezentován v televizi a nevěděl, zda se uskutečnil nějaký rozhovor s jezdcímu týmu RENTOR nebo byla odvysílána nějaká reportáž, protože televizní přenosy z motokrosových závodů společnost nijak nevidovala. P. V. měl za to, že reklama byla provedena tak, jak uvádí smlouvy a jak je zdokumentováno v závěrečných zprávách.
26. Žalovaný se dále zabýval plněním spočívajícím v umístění loga žalobce na doprovodných vozidlech společnosti RENTOR, svá zjištění podrobně popisuje v bodech 41. až 44. napadeného rozhodnutí. Vyšlo najevo, že společnost RENTOR ke dni 2. 6. 2017 využívala ke své ekonomické činnosti vozidla Mercedes Atego a Volkswagen Crafter, které měl ode dne 2. 6. 2017 ve vlastnictví p. J. V. (syn jednatele společnosti RENTOR a jeden z jezdců) a dále měla v letech 2016 a 2017 ve vlastnictví vozidlo Fiat Ducato. Správce daně dohledal na fotografiích logo žalobce pouze na vozidle Mercedes a Volkswagen v roce 2016 a na vozidle Mercedes v roce 2017, přičemž logo na vozidle Mercedes byla dohledána na fotografiích z tréninku v Itálii a třech závodech v roce 2016. Logo na vozidle Volkswagen a Fiat Ducato nebylo dohledáno na žádném závodě, přičemž z výpovědí závodníků p. J. a p. P. vyplynulo, že jednatelé společnosti RENTOR jezdili na závody pouze Mercedesem a závodníci se dopravovali vlastními vozidly. Ve vztahu k vozidlům Mercedes Atego a Volkswagen Crafter není jasné, jak mohla probíhat propagace žalobce po datu 2. 6. 2017, když vozidla již nebyla ve vlastnictví společnosti RENTOR a zástupcem společnosti RENTOR bylo sděleno, že společnost neměla žádné dohody či ujednání s třetími osobami. Z výpovědi p. J. vyplynulo,

že společnost RENTOR nevyužívala k propagaci loga vozidlo Ford Rimer, jak je prezentováno v závěrečné zprávě, jelikož toto vozidlo vlastnil p. J., který ho využíval k vlastní obchodní činnosti.

27. Z výše zmíněných skutečností žalovaný dovodil, že žalobce neprokázal, že by společnost RENTOR poskytovala reklamu na doprovodných vozidlech v rozsahu uvedeném ve smlouvách, tj. na všech doprovodných vozidlech na všech závodech uvedených ve smlouvách, žalobce tudíž neprokázal, že přijal plnění v deklarovaném rozsahu v souladu s § 72 a 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, dále jen „ZDPH“. Vzhledem k vázanosti právním názorem Nejvyššího správního soudu se krajský soud ztotožnil s názorem žalovaného, neboť z provedených důkazů vyplynulo, že společnost RENTOR neposkytovala v letech 2016 a 2017 plnění ve sjednaném rozsahu, když se se všemi svými doprovodnými vozidly nezúčastnila všech motokrosových podniků uvedených ve smlouvách, přičemž jedno z doprovodných vozidel, a to Fiat Ducato, se pravděpodobně nezúčastnilo žádného motokrosového podniku.
28. K plnění, spočívajícím v umístění loga žalobce na motocyklech jezdců, žalovaný v napadeném rozhodnutí uvedl, že ze svědeckých výpovědí p. J. a p. P. vyšlo najevo, že si jezdci pro svou účast na závodech zajišťovali vše sami a také sami o své účasti rozhodovali, **společnost RENTOR tedy ani nemohla zajistit reklamu žalobce** na všech motocyklech a dresech na závodech vymezených ve smlouvách, když nemohla disponovat s účastí jezdců na závodech. Správce daně podrobným rozbořem webových stránek týmu Rentor racing, fotografií předložených odvolatelem, alb dostupných z portálu rajce.idnes.cz a v klasických médiích vymezených v závěrečných zprávách zjistil, že v průběhu roku 2016 bylo logo žalobce umístěno na motocyklech č. 8, 10, 35, 71, 74, 219, 700 a 741 členů týmu RENTOR, nicméně reklama na těchto motocyklech probíhala nekonzistentně, když byly dohledány fotografie ze závodů, na nichž logo na motocyklech č. 71, 74 a 700 není umístěno. Za rok 2017 správce daně dohledal přítomnost loga žalobce pouze na motocyklech č. 8 a 35 při jednom závodě a jednom tréninku. Správci daně se nepodařilo ověřit, že by tým RENTOR disponoval 12 závodními motocykly, jak uvádí v závěrečných zprávách. Je tedy zřejmé, že tým RENTOR se neúčastnil všech závodů vymezených ve smlouvách a závodů, kterých se zúčastnil, se vždy nezúčastnili všichni jezdci týmu, nemohli tedy žalobce na těchto závodech propagovat logem umístěným na motocyklu.
29. Z výše uvedeného žalovaný dovodil, že reklama na motocyklech nebyla žalobci společností RENTOR poskytnuta v deklarovaném předmětu a rozsahu, jak je vymezen ve smlouvách.
30. Vzhledem k závaznému výkladu smluv provedenému Nejvyšším správním soudem se krajský soud ztotožnil se závěry žalovaného, neboť z provedených důkazů, tak jak bylo shora zopakováno, vyplynulo, že společnost RENTOR neposkytovala v letech 2016 a 2017 plnění ve sjednaném rozsahu, když se všemi motocykly nezúčastnila všech motokrosových podniků uvedených ve smlouvách.
31. K otázce plnění spočívajícím v umístění loga na dresech a týmovém oblečení žalovaný v napadeném rozhodnutí konstatoval, že ani v tomto případě nebyl ve smlouvách vymezen rozsah, v jakém měla být reklama za předmětná období poskytována, tj. kolik log a na jakém místě dresu a na kolika dresech bude logo žalobce umístěno. Předmětem plnění neuvedeným ve smlouvě, avšak v závěrečných zprávách ano, bylo týmové oblečení, když dle závěrečných zpráv offline propagace žalobce spočívala rovněž ve vyobrazení loga na týmovém oblečení, a to na 100 ks týmových mikin a polokošilí a 80 ks týmových bund. V závěrečných zprávách

je deklarováno, že týmové oblečení musí závodníci nosit striktně na všech závodech i trénincích, přičemž z fotografií v závěrečných zprávách je zřejmé, že toto nebylo dodržováno. Správce daně podrobným rozбором webových stránek týmu Rentor racing, fotografií předložených odvolatelem, alb dostupných z portálu rajce.idnes.cz a v klasických médiích vymezených v závěrečných zprávách zjistil, že logo žalobce bylo přítomno na dresech či týmovém oblečení na některých závodech, nicméně ne na všech závodech uvedených ve smlouvách, na kterých měl být žalobce propagován. Z analýzy účasti jezdců na jednotlivých závodech je zjevné, že žalobcovo logo na dresech ani nemohlo být propagováno na všech závodech ve smlouvách uvedených, jelikož se jich jezdci RENTOR ani nezúčastnili.

32. Vzhledem k těmto skutečnostem dospěl žalovaný k závěru, že reklama na dresech jezdců nebyla žalobci společností RENTOR poskytnuta v rozsahu, jak je vymezen ve smlouvách. I v tomto případě se krajský soud, v kontextu závazného výkladu smluv provedeného Nejvyšším správním soudem, ztotožnil s názorem žalovaného, neboť z provedených důkazů vyplynulo, že společnost RENTOR neposkytovala v letech 2016 a 2017 plnění ve sjednaném rozsahu, když logo žalobce nebylo na všech dresech jezdců společnosti RENTOR a tito se nezúčastnili všech motokrosových závodů ve smlouvách uvedených.
33. Žalovaný výše uvedená zjištění shrnul v napadeném rozhodnutí konstatováním, že reklama společností RENTOR nebyla žalobci v předmětných zdaňovacích obdobích poskytována na všech doprovodných vozidlech, které společnost RENTOR vlastnila, nevyskytovala se na všech motocyklech jezdců týmu a na jejich dresech a týmovém oblečení. Logo žalobce rovněž nebylo prezentováno na všech závodech, na nichž mělo být dle obsahu smluv, neboť jezdci týmu RENTOR se všech těchto závodů nezúčastnili. Na webových stránkách společnosti RENTOR nebyly dostatečně zdokumentovány všechny závody, startující jezdci, jejich motocykly a doprovodná vozidla, na nichž by bylo viditelné logo žalobce a tyto webové stránky obsahovaly nepravdivé a zastaralé údaje. Žalovaný zdůraznil, že žalobce je ten, kdo si má již v průběhu obchodní spolupráce zajišťovat podklady, na jejichž základě se pak domáhá nároku na odpočet DPH, což se v posuzovaném případě nestalo. Žalovaný uzavřel, že žalobce neunesl své důkazní břemeno a neprokázal splnění podmínek pro uznání nároku na odpočet daně v souladu s § 72 a 73 ZDPH, tj. neprokázal, že přijatá zdanitelná plnění byla společností RENTOR uskutečněna v deklarovaném rozsahu, způsobu a ceně.
34. Krajský soud opětovně musí přisvědčit žalovanému v jeho závěrech, když dle závazného výkladu smluv provedeného Nejvyšším správním soudem byl žalobce pro nárok na odpočet DPH povinen prokázat, že společnost RENTOR označila logem žalobce *všechma* svá doprovodná vozidla, motocykly a dresy jezdců a zúčastnila se *všech* motokrosových podniků ve smlouvách uvedených. Tyto skutečnosti však žalobce neprokázal a ani je netvrdí.
35. Krajský soud proto posoudil námitky vznesené v žalobě takto.
36. K žalobní námitce, že závěr žalovaného nemá oporu v provedeném dokazování, neboť smlouvy, na jejichž základě bylo společností RENTOR plněno, jsou smlouvami inominátními, žádný právní předpis nestanovuje, jak detailně má být předmět plnění smlouvy o reklamě vymezen a ze smluvních ujednání neplynul závazek společnosti RENTOR, aby se jezdci zúčastnili všech závodů pořádaných v rámci motokrosových podniků uvedených ve smlouvě, krajský soud konstatuje, že k obsahu smlouvy se závazně vyjádřil Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku č. j. 8 Afs 104/2023-42 ze dne 6. 6. 2024 (viz bod 16. rozsudku), dle něhož z obsahu smlouvy vyplývá, že „*se dodavatel plánuje zúčastnit*

všech vyjmenovaných závodů a že dodavatel má označit všechna svá doprovodná vozidla, motocykly a dresy závodníků“. Proto krajský soud námitku hodnotí jako nedůvodnou.

37. Dále žalobce namítl, že reklama byla realizována v souladu se smlouvou a ve sjednaném rozsahu a závěry žalovaného ohledně neunesení důkazního břemene jsou zkreslené, když žalobce prokázal množstvím důkazních prostředků umístění loga na sjednaných místech na akcích v průběhu let 2016-2017 a mezi žalobcem a společností RENTOR nebylo sjednáno přesné místo umístění reklamy a četnost polepů. I tuto žalobní námitku neshledal krajský soud důvodnou. Žalobce totiž ani sám netvrdí, že by jeho logem byly polepena *všechna* doprovodná vozidla, motocykly a dresy závodníků a že by se jezdci společnosti RENTOR zúčastnili *všech* motokrosových akcí sjednaných ve smlouvě.
38. Žalobce se dále vyjádřil k povaze závěrečných zpráv, reagoval na argumentaci žalovaného ve vztahu k reklamě umístěné na doprovodných vozidlech, motocyklech a dresech jezdců a zejména namítl, že žalovaný nesprávně zjistil skutkový stav a tento následně nepřiléhavě právně posoudil. I tato námitka je nedůvodná, neboť správce daně, jehož závěry přejal žalovaný, podrobně zjistil skutkový stav a doložil, že v letech 2016 a 2017 nebyla loga žalobce umístěna na všech doprovodných vozidlech, motocyklech a dresech jezdců společnosti RENTOR a že se tito jezdci nezúčastnili všech motokrosových závodů ve smlouvách uvedených. Tuto skutečnost žalobce nezpochybnil, naopak ji sám potvrdil, např. konstatováním v žalobě, že ze smlouvy neplynul závazek společnosti RENTOR, aby se jezdci zúčastnili všech závodů pořádaných v rámci motokrosových podniků ve smlouvě uvedených, když takováto dohoda ani nebyla objektivně možná. Právní posouzení žalovaného, tj. že žalobce neprokázal, že přijal předmětná plnění ze smlouvy o reklamě v deklarovaném rozsahu, je potvrzeno závazným výkladem předmětných smluv Nejvyšším správním soudem.
39. Závěrem žalobce namítl, že správce daně i žalovaný přiznali poskytnutí reklamy a rozporovali jen rozsah poskytnutého plnění, avšak neuznali plnění v podobě reklamy ani zčásti.
40. K této námitce se žalovaný vyjádřil v napadeném rozhodnutí v bodech [55] a [74]. Podstatou nemožnosti uznat žalobci alespoň částečné plnění (v rozsahu prokázaném v daňovém řízení) je, že cena plnění byla mezi účastníky stanovena paušálně, jednalo se o plnění v zásadě nedělitelné; žalobce přitom v řízení ani nepředložil ceníky či jiné dokumenty, resp. důkazní prostředky, ze kterých by bylo možné dovodit způsob, jakým byla cena reklamy konstruována. Za této situace lze přisvědčit žalovanému, že nebylo možné žalobci uznat alespoň částečné plnění pro účely uplatněného odpočtu DPH. Proto krajský soud žalobní námitku shledal nedůvodnou.
41. Žalobce v žalobě navrhl provedení důkazů fotografiemi a výňatky z facebookových profilů některých jezdců společnosti RENTOR. Provedení těchto důkazů považuje krajský soud za nadbytečné, neboť ani žalobce netvrdí, že by plnění ze smluv o reklamě společností RENTOR proběhlo v rozsahu stanoveném závazným výkladem smluv Nejvyšším správním soudem, tedy označením loga žalobce všech doprovodných vozidel, motocyklů a dresů jezdců na všech motokrosových závodech ve smlouvách uvedených. Skutečnost, že plnění ze smluv proběhlo částečně, naopak nerozporují správci daně ani žalovaný, avšak vzhledem k nemožnosti přiznat pouze částečné plnění ze smluv o reklamě nemá zjištění skutečného rozsahu poskytnuté reklamy vliv na závěry soudu.

42. Krajský soud tedy závěrem shrnuje, že se ztotožnil se závěrem žalovaného, že žalobce neprokázal přijetí plnění v deklarovaném rozsahu v souladu s § 72 a 73 ZDPH. Dle závazného výkladu smluv o reklamě uzavřených mezi žalobcem a společností RENTOR provedeným Nejvyšším správním soudem měla společnost RENTOR jako dodavatel označit logem žalobce všechna svá doprovodná vozidla, motocykly a dresy jezdců a s nimi se zúčastnit všech motokrosových závodů ve smlouvách uvedených. V tomto rozsahu plnění poskytnuto nebylo, jak vyplývá z důkazů ve správním spise a jak nepopírá ani sám žalobce.

Závěr a náklady řízení

43. Jelikož krajský soud neshledal důvodné žalobní námitky, žalobu jako nedůvodnou podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.

44. O náhradě nákladů řízení mezi účastníky bylo rozhodnuto podle § 60 odst. 1 s. ř. s., neboť žalobce v řízení úspěšný nebyl a žalovanému nad rámec jeho úřední činnosti žádné náklady nevznikly.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku **je možno** podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů od jeho doručení k Nejvyššímu správnímu soudu. Nepřípustná je taková kasační stížnost, na níž dopadají výluky z přípustnosti stanovené v § 104 s. ř. s.

Ostrava 5. září 2024

JUDr. Monika Javorová
předsedkyně senátu