



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Jiřího Gottwalda a soudců JUDr. Zory Šmolkové a JUDr. Daniela Spratka, Ph.D. ve věci

žalobce: **LAKUM – AP, a. s.**  
sídlem Ostravská 384, Frýdlant, 739 11 Frýdlant nad Ostravicí  
zastoupen advokátem JUDr. Ing. Ondřejem Lichnovským  
sídlem Palackého 151/10, 796 01 Prostějov

proti

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

o přezkoumání rozhodnutí žalovaného ze dne 6. 12. 2023, č. j. 39212/23/5300-22441-711776,  
ve věci daně z přidané hodnoty,

takto:

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

**Odůvodnění:**

*Žalobní body:*

1. Předmětem sporu mezi žalobcem a žalovaným je posouzení žalobcem uplatněného odpočtu na základě daňového dokladu č. FP-2014-67-00332 a FP-2014-67-00459. Podle žalovaného nebyla plnění poskytnuta v rozsahu smlouvy o reklamě č. 05/2014 uzavřené mezi žalobcem a společností TONDINO SE (dále jen „TONDINO“), když v měsících květnu a srpnu 2014 nedošlo k realizaci reklamních služeb na některých domácích utkáních fotbalového klubu 1. FC Slovácko. Ačkoliv daňové orgány zjistily poskytnutí plnění ve formě umístění loga žalobce na utkáních ve dnech 31. 5. 2014 a 2. 8. 2014, nebylo možno zjistit hodnotu takto

přijatého plnění a nebylo proto možno přiznat odpočet daně ani v částečné výši z prokázaného rozsahu plnění. S tím žalobce nesouhlasil.

2. Podle žalobce existovalo několik způsobů, jak mohl žalovaný dohodnutou cenu zjistit prostým matematickým výpočtem, když mu byla ze smlouvy známa cena za opakované totožné plnění. Konkrétně bylo ujednána cena za 10 zápasů za celkovou cenu 3 200 000 Kč. Protože šlo o opakované plnění se stejným obsahem, hodnota plnění realizovaného na jednotlivých zápasech byla stejná. Reklama měla být realizována na všech domácích zápasech klubu 1. FC Slovácko konaných v období 1. 5. až 31. 12. 2014, avšak fakticky se uskutečnila pouze na pěti z celkových deseti odehraných zápasů. Lze proto uzavřít, že plnění bylo pro žalobce realizováno z 50 %, čemuž odpovídá také 50% sjednané ceny plnění. Žalobce nabídl výpočet ceny realizovaných plnění se zohledněním dohodnutého způsobu paušálních měsíčních plateb. Za obdobnou situaci žalobce označil přijetí plnění podle smlouvy o reklamě a propagaci č. 14/2015 z 30. 6. 2015, uzavřenou rovněž se společností TONDINO, kde byl rovněž nárokován odpočet za období 1. 7. až 31. 12. 2015 a reálně se uskutečnily zápasy pouze v měsících srpen až listopad 2015, přesto správce daně uplatněný odpočet neodepřel a neodepřel jej ani žalovaný.
3. Žalovaný s odkazem na judikaturu Nejvyššího správního soudu zdůraznil, že prokázání rozsahu přijatého plnění je nezbytnou hmotněprávní podmínkou pro vzniku nároku na odpočet, přičemž daňový subjekt má zásadně povinnost prokázat celý deklarovaný rozsah plnění. Přesto je nutno vždy přiznat alespoň odpočet v částečné výši, odpovídající fakticky poskytnutému plnění. Žalovaný proto nevyloučil uplatněný nárok na odpočet z prokázaného plnění a priori. Žalobce však nedoložil důkazní prostředky, na základě kterých by bylo možno tento určit. Žalovaný nesouhlasil s tím, že se předmětné plnění uskutečnilo fakticky na pěti z celkové deseti odehraných zápasů a že šlo o stále stejné plnění, když nic takového z podkladů ani ze smlouvy neplyne. Žalobce prokázal umístění reklamní plachty s jeho logem pouze na jednom utkání. Cena byla stanovena paušálně. Tuto situaci již řešil Nejvyšší správní soud v rozsudku č. j. 1 Afs 89/2022 - 49 se závěrem, že v takovém případě nelze jednoznačně určit, jakou měrou se ta která část promítla do celkové ceny zaplaceného reklamního plnění. Žalobce v posuzované věci žádné konkrétní důkazní prostředky nepřeložil.
4. Co se týká žalobcem srovnávaného období, každé zdaňovací období se posuzuje zvlášť.

#### *Zjištění z daňového spisu:*

5. Žalobce uplatnil za měsíc květen 2014 nárok na odpočet na základě faktury – daňového dokladu číslo 141 300020, FP-2014-67-000332 od dodavatele TONDINO. Za měsíc srpen 2014 uplatnil nárok na odpočet na základě faktury – daňového dokladu číslo 141300036, FP-2014-67-000459 od téhož dodavatele. V obou případech je na faktuře uvedeno „*fakturujeme Vám na základě Smlouvy o reklamě odměnu za měsíc květen/srpen*“, částka činila bez DPH 400 000 Kč, DPH 84 000 Kč.
6. Faktury byly vystaveny na základě Smlouvy o reklamě a propagaci č. 05-2014, kterou žalobce uzavřel dne 30. dubna 2014 se společností TONDINO. V článku I., předmět smlouvy, je uvedeno: „*zhotovitel se touto smlouvou zavazuje zajistit a zrealizovat reklamu a propagaci objednatel v následujícím rozsahu: zhotovitel se zavazuje k umístění reklamy společnosti při utkáních Gambrinus ligy a poháru České pošty klubu 1. FC Slovácko, která bude umístěna na Městském fotbalovém stadionu Miroslava Valenty, Stonky 635, 68601 Uherské*

*Hradiště na baneru vedle brací plochy o velikosti 6 × 1 m<sup>2</sup>*. Smlouva byla uzavřena na období od 1. 5. 2014 do 31. 12. 2014. V odstavci II. bylo dohodnuta cena 3 200 000 Kč. V dalším odstavci byla dohodnuta její úhrada na základě daňového dokladu v osmi splátkách po 400 000 Kč splatných vždy k dvacátému dni měsíce.

7. Uvedená plněním byla prověřována v rámci daňové kontroly. Správce daně posoudil nárok na odpočet daně z přijetí těchto reklamních služeb jako neoprávněný z důvodu, že žalobce věděl nebo minimálně vědět měl a mohl, že se účastnil plnění, která byla zasažena podvodem na DPH.
8. Žalovaný se s tím neztotožnil. Podle něj nebylo postaveno najisto splnění hmotněprávních podmínek pro uplatnění nároku na odpočet daně zakotvených v ustanoveních § 72 a § 73 zákona o dani z přidané hodnoty. Podle žalovaného žalobce neprokázal, že přijatá zdanitelná plnění na základě posuzovaných daňových dokladů byla uskutečněna v takovém rozsahu, jak bylo ujednáno ve smlouvě, na jejímž základě byly tyto daňové doklady vystaveny. S tímto právním názorem žalovaný žalobce seznámil. Na základě tohoto seznámení žalobce žádné důkazní prostředky nepředložil, a ani nenavrhl jejich provedení (viz odst. 39 napadeného rozhodnutí). Žalovaný uvedl, že z provedení dokazování vyplynulo umístění loga žalobce v květnu 2014 a v srpnu 2014 na Městském fotbalovém stadionu Miroslava Valenty v Uherském Hradišti při domácích utkáních fotbalového klubu SLOVÁCKO s fotbalovými kluby FK Teplice (konáno dne 31. května 2014) a Bohemians Praha 1905 (konáno dne 2. 8. 2014). Prezentace žalobce se tak fakticky částečně uskutečnila. Žalovaný proto uvážil, zda je možné upravit výši uplatněného nároku na odpočet, nicméně dovedl, že stanovit hodnotu nároku na odpočet z prokázaného rozsahu plnění na základě žalobcem předložených důkazních prostředků nelze, protože na daňových dokladech byla cena stanovena paušální částkou ve výši 400 000 Kč bez bližší kalkulace ceny. Rovněž tak ve smlouvě o reklamě je cena plnění stanovena paušální částkou ve výši ve výši 3 200 000 Kč bez DPH. Žalovaný i s tímto svým závěrem seznámil s žalobce, ten však žádné nové důkazní prostředky, ze kterých by byla zřejmá hodnota nároku na odpočet daně z prokázaného rozsahu plnění, nepředložil a ani žádné nenavrhl. Žalovaný proto uzavřel, že žalobce neunesl své důkazní břemeno, a proto mu nenáleží nárok na odpočet daně z přijatých zdanitelných plnění od společnosti to TONDINO na základě daňových dokladů číslo FP-2014-67-000332 a FP-2014-67-000459 (viz odst. 48 napadeného rozhodnutí).

#### *Posouzení krajským soudem*

9. Krajský soud poté, co zjistil, že žaloba byla podána včas ve lhůtě dvou měsíců po doručení písemného vyhotovení rozhodnutí žalovaného žalobci, tedy v souladu s ustanovením § 72 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb. soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“), přezkoumal napadené rozhodnutí v souladu s ustanovením § 75 odst. 2 s. ř. s. v mezích žalobních bodů a dospěl k závěru, že žaloba není důvodná; ve věci rozhodl bez jednání v souladu s ustanovením § 51 odst. 1 s. ř. s., neboť s tímto postupem oba účastníci souhlasili.
10. Jak bylo uvedeno výše, žalobce v žalobě vznesl otázku, zda žalovaný byl povinen vypočítat rozsah skutečně přijatého plnění za situace, kdy není sporné, že plnění v celém deklarovaném rozsahu prokázáno nebylo.
11. Obecně z judikatury správních soudů vyplývá, že daňové orgány jsou povinny umožnit daňovému subjektu prokázat rozsah a cenu skutečně přijatého plnění, pokud rozsah deklarovaného plnění správce daně zpochybnil, tak aby bylo možné přiznat daňovému

subjektu odpočet alespoň v části odpovídající skutečně prokázanému rozsahu a ceně. Žalovaný ani tuto svou povinnost nezpochybnil a v souladu s ní postupoval, když žalobce seznámilo se svým názorem o neprokázání tvrzeného rozsahu a ceny přijatého plnění odpovídající sporným daňovým dokladům č. FP-2014-67-00332 a FP-2014-67-00459.

12. Žalobce v žalobě tvrdí, že žalovaný byl schopen sám z podkladů, které měl k dispozici, konkrétně ze smlouvy a na základě ní vystavených daňových dokladů, vypočítat výši ceny odpovídající skutečně přijatému plnění, a takto stanovit žalobci nárok na odpočet. Krajský soud se s tímto neztotožňuje.
13. Jak krajský soud ověřil, smlouva o reklamě a propagaci je koncipována obecně a nevyplývá z ní nic jiného, než závazek TONDINO umístit reklamu žalobce při utkáních Gambinus ligy a poháru České pošty klubu 1. FC Slovácko na Městském fotbalovém stadionu Miroslava Valenty na banneru vedle hrací plochy. Závazek není nijak konkretizován co do počtu odehraných zápasů. Takto dohodnutému předmětu plnění je k dohodnuta paušální cena za celé smluvní období od května do prosince 2014. Z uvedeného nelze nijak dovodit, jak byla dohodnuta cena za realizaci reklamy na jednotlivém zápase, když ze smlouvy nevyplývá, kolika zápasům, tedy kolika realizacím reklamy, cena v odpovídá. Ve smlouvě nebylo řešena ani situace, kdy zápas odehrán není, ať již z jakéhokoliv důvodu. Žalobcem navržený způsob výpočtu ceny vychází z toho, že cena odpovídá 10 zápasům, což však dohodnuto nebylo. Žalobce odkazuje na zveřejněný údaj o počtu odehraných zápasů, nicméně tento počet je znám až po ukončení sezóny, kdy již byly zápasy odehrány a byl proto znám jejich počet. Nic však nevyovídá o tom, jak byla cena dohodnuta na počátku. Žalobce v žalobě uvedeném výpočtu vychází z realizace reklamy na 5 zápasech, což ovšem neodpovídá zjištěním žalovaného o realizaci reklamy pouze na 2 zápasech. Žalobce přitom žádnou argumentaci oproti skutkovému zjištění žalovaného nevnesl a ani důkazy v tomto směru v žalobě a ani v daňovém řízení nepřeložil.
14. Na tento skutkový stav pak plně dopadá závěr Nejvyššího správního soudu, vyjádřený v rozsudku č. j. 1 Afs 89/2022-49 ze dne 14. 9. 2022, o který žalovaný v napadeném rozhodnutí svou argumentaci opřel. Ten posuzoval možnost uznání odpočtu za alespoň část prokázaného (dvě z deseti uplatněných) periodicky se opakujícího reklamního plnění a s tím spojenou důkazní povinnost daňového subjektu, tedy situaci prakticky shodnou s nyní posuzovanou věcí. V odstavci 27 uvedl: *„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.“* Tento závěr byl následován např. v rozsudku č. j. 4 Afs 397/2021-99 z 31. 10. 2022 (viz zejména body 55 – 57).
15. Krajský soud nemá žádný důvod se nyní od výše uvedeného odchýlit. Bylo pouze na žalobci, jak precizně upraví svůj soukromoprávní vztah. Pokud však z něj chtěl uplatnit veřejnoprávní nárok na odpočet, při naprosté obecnosti a neurčitosti dohody, která tento vztah založila, se vystavil riziku nesplnění důkazní povinnosti, kterou má podle § 92 odst. 3

daňového řádu „[d]aňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém tvrzení a dalších podáních“ (viz též rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 1. 2020, č. j. 8 Afs 23/2018-37). V případě nároku na odpočet DPH je povinností daňového subjektu doložit to, že skutečně přijal plnění v deklarovaném rozsahu a od deklarovaného dodavatele (ačkoliv z tohoto pravidla existují výjimky, o nichž se v nynější věci nejedná) a že toto plnění použil při své ekonomické činnosti. Žalobce neprokázal celý rozsah deklarovaného plnění a ohledně prokázané části neprokázal dohodnutou cenu, která by této části odpovídala. Za této situace žalovaný správně uzavřel, že žalobce nesplnil hmotněprávní předpoklad pro uznání tvrzeného odpočtu podle § 72 a 73 zákona o DPH.

16. Žalobce namítl, že nyní posuzovaná situace je obdobná přijetí plnění podle smlouvy o reklamně a propagaci č. 14/2015 z 30. 6. 2015, uzavřenou rovněž se společností TONDINO, kde byl rovněž nárokován odpočet za období 1. 7. až 31. 12. 2015 a reálně se uskutečnily zápasy pouze v měsících srpen až listopad 2015, přesto správce daně uplatněný odpočet neodepřel a neodepřel jej ani žalovaný. Vzhledem k tomu, že žalobce k obdobnosti těchto případů nic bližšího neuvedl, kromě výše uvedeného, tedy čísla smlouvy, dodavatele a posuzovaného období, pak krajský soud nemůže učinit žádný závěr ohledně shodnosti obou situací. Žalobce svou námitkou míří na zásadu daňového řízení, vyplývající z § 8 odst. 2 daňového řádu, podle kterého *správce daně dbá na to, aby při rozhodování skutkově shodných nebo podobných případů nevznikaly nedůvodné rozdíly*. Vzhledem k obecnosti žalobní námítky krajský soud přisvědčuje žalovanému, že vždy záleží na konkrétních skutkových okolnostech posuzovaného zdaňovacího období. Pokud v některém zdaňovacím období žalobce splnil svou povinnost tvrzení a povinnost důkazní, nelze bez dalšího přepokládat, že pouze s ohledem na časovou a věcnou podobnost bude v jiném období postupováno stejně. To by platilo i v případě, kdyby byl správce daně v určitém období nečinný a uplatněný nárok neproověřil; ani to nemůže založit očekávání daňového subjektu, že v dalším období bude jeho nárok bez dalšího uznán (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 12. 2020, č. j. 4 Afs 208/2020-45). Ani tato námitka není důvodná.

#### *Závěr a náhrada nákladů řízení*

17. Krajský soud nepřisvědčil žádné žalobní námitce. Žaloba tak není důvodná, a soud ji proto v souladu s ustanovením § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl (výrok I.).
18. V řízení byl plně procesně úspěšný žalovaný, kterému v souladu s ustanovením § 60 odst. 1 s. ř. s. vzniklo právo na náhradu nákladů řízení; procesně neúspěšnému žalobci právo na náhradu nákladů řízení nevzniklo. Vzhledem k tomu, že podle obsahu spisu žalovanému žádné náklady řízení nevznikly, soud rozhodl tak, že žádnému z účastníků náhradu nákladů řízení nepřiznal (výrok II.).

#### **Poučení:**

Proti tomuto rozsudku je **možno** podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů od jeho doručení k Nejvyššímu správnímu soudu v Brně.

Ostrava 5. června 2025

Mgr. Jiří Gottwald  
předseda senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje

