



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Ivo Pospíšila, soudce JUDr. Josefa Baxy a soudkyně JUDr. Lenky Kaniové v právní věci žalobkyně: **SPEDITRANS Transport, s. r. o.**, sídlem Klicperova 1391, Hořice, zastoupená JUDr. Ing. Tomášem Matouškem, advokátem se sídlem Dukelská 15, Hradec Králové, proti žalovanému: **Odvolačí finanční ředitelství**, sídlem Masarykova 31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 20. 4. 2021, č. j. 13978/21/5300-22441-705341, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 28. 2. 2022, č. j. 31 Af 19/2021-112,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 28. 2. 2022, č. j. 31 Af 19/2021-112, **se ruší** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Žalobkyně uplatnila nárok na odpočet DPH na vstupu, neboť od určitých dodavatelů pořídila reklamní služby. Po neprokázání nároku na odpočet u prvostupňového správce daně napadla žalobou u Krajského soudu v Hradci Králové (dále jen „krajský soud“) rozhodnutí žalovaného, který změnil dodatečné platební výměry prvostupňového správce daně. Dodatečnými platebními výměry byla žalobkyni doměřena DPH za zdaňovací období duben až říjen 2015, leden a duben až listopad 2016. Dodatečný platební výměr za poslední zdaňovací období žalovaný potvrdil. Ostatní dodatečné platební výměry změnil žalovaný tak, že doměřenou DPH a penále snížil podle uznaných odpočtů DPH.

[2] Žalobkyně rozporovala vyhodnocení důkazů předložených k prokázání přijetí zdanitelných plnění od dodavatelů AGS PROMOTION s. r. o., RYMATI GROUP s. r. o., CARGO STAR s. r. o. a Brněnská produkční s. r. o. Žalovaný neúplně zjistil skutkový stav

a současně založil své právní závěry na důvodech rozporných se zákonem a judikaturou Nejvyššího správního soudu. Krajský soud obecně vymezil podmínky pro uznání odpočtu DPH a současně rozložení důkazního břemene v daňovém řízení. Také uvedl, že jestliže plnění nejsou dostatečně odlišena, nelze uvažovat o částečném uznání odpočtu. Následně vypořádal sporná plnění od jednotlivých dodavatelů. K dodavateli AGS PROMOTION s. r. o. uvedl, že důkazy předložené žalobkyní neprokazují uskutečnění zdanitelných plnění v deklarovaném rozsahu. Fotodokumentaci žalobkyně nepředložila. Důkazní břemeno tížilo žalobkyni, nikoliv žalovaného. Žalovaný nemusel zohlednit delší časový odstup od přijetí deklarovaných plnění, neboť evidence a prokazování jeho přijetí je povinností žalobkyně. Ve vztahu k plnění od RYMATI GROUP s. r. o. krajský soud uvedl, že žalobkyně nepředložila k předmětu plnění „prezentovat logo klienta v tiskových periodikách“ žádné důkazy. Žalobkyně toto nerozporovala, avšak poukázala na to, že šlo o minoritní část sjednaného plnění, které s ohledem na časový odstup neměla povinnost prokazovat. Krajský soud však uvedl, že plnění je třeba prokázat tak, jak je deklarováno. Přiklonil se tedy k názoru žalovaného, že žalobkyně nesplnila podmínky odpočtu DPH a současně ve smlouvě nerozlišila ocenění jednotlivých položek. Proto nelze uvažovat ani o částečném odpočtu. V případě dodavatele CARGO STAR s. r. o. žalobkyně uplatnila odpočet za reklamu v Afla rádiu. Ta měla spočívat v tom, že dodavatel měl odvysílat 30sekundový spot mezi 6. a 20. hod. v období od 1. 7. do 31. 12. 2015 (17 spotů denně). Dodání spotů však neodpovídalo fakturaci a žalobkyně tento rozdíl spolehlivě nevysvětlila. Předložené playlisty nedokazují, že k odvysílání spotů opravdu došlo. Správce daně navíc zjistil, že ne vždy bylo skutečně odvysíláno 17 spotů denně. Žalobkyně také neprokázala přijetí zdanitelného plnění od tohoto dodavatele, neboť playlist sám o sobě není dostačujícím důkazem. Ve vztahu k reklamě na akci Maveric rescue EURO CUP 2015 se krajský soud přiklonil k závěru žalovaného. Ten dospěl k tomu, že jeden ze smluvených závodů nebyl vůbec uskutečněn a na předložených fotografiích nebylo zobrazeno oblečení či helma s logem žalobce jako část dílčího plnění. Uskutečnění jednoho ze závodů žalobkyně neprokázala vůbec a v případě dalších závodů neprokázala, že by její logo bylo na oblečení či helmách závodníků. Tvzení o nahrazení jednoho ze závodů jiným je nevěrohodné, neboť náhradní závod se konal již před uzavřením smlouvy.

[3] Konečně, pokud jde o dodavatele Brněnská produkční s. r. o., posuzoval krajský soud celkem čtyři plnění. Prezentace žalobkyně v souvislosti s klubem SK Sigma Olomouc neproběhla podle ujednané smlouvy – bannery nebyly umístěny na dohodnutých místech a taktéž žalobkyně nedoložila umístění loga na webových stránkách. Svědecké výpovědi svědků H. a K. se rozcházejí. Žalobkyně dále neprokázala přijetí plnění v podobě reklamy na některých inscenacích v Moravském divadle Olomouc. Krajský soud nepřítakal námitce žalobkyně, že hodnocení výpovědi svědkyně K. je v rozporu se zákonem. Krajský soud konstatoval, že žalovaný provedl důkaz a hodnotil jej zcela logicky ve vzájemných souvislostech a naznal, že I. K. umístění bannerů na budově divadla nemohla prokázat, neboť žalobce sám uvedl, že se toto plnění dostalo do smlouvy omylem, a bylo na místě, aby žalobce ozřejmil vzniklou situaci dalšími důkazními prostředky (např. fotografiemi ze všech inscenací). Další plnění se týká pronájmu ploch u společnosti ARS General. Krajský soud uvedl, že se ztotožňuje s žalovaným. V hodnocení výpovědi svědků neshledal soud nezákonnost a konstatoval, že svědecká výpověď nepostačuje k prokázání přijetí zdanitelných plnění. Totéž uvedl ve vztahu k plnění od společnosti CARBON. Žalobu ze všech uvedených důvodů zamítl.

II. Obsah kasační stížnosti

[4] Žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) napadla rozsudek krajského soudu kasační stížností, a to z důvodů podle § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“). Stěžovatelka především namítá nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku. Krajský soud pochybil v doplnění vlastních závěrů a rozsudek tak ve značné míře

pokračování

přebírá argumentaci žalovaného. Současně se krajský soud nijak nevypořádává s námitkou týkající se rozsahu důkazního břemene. Navíc, stran neuznání alespoň části odpočtu, uvádí soud pouze jediné rozhodnutí Nejvyššího správního soudu s tím, že je daná problematika již vyřešena. Krajský soud však měl zkoumat specifika jednotlivých plnění.

[5] K rozsahu důkazního břemene stěžovatelka uvádí, že dostala své povinnosti podle § 92 odst. 3 zákona č. 180/2009 Sb., daňového řádu (dále jen „daňový řád“), a prokázala všechny skutečnosti, jež byla povinna tvrdit v daňovém přiznání. Soud však požaduje, aby prokázala s absolutní jistotou, že reklama byla uskutečněna tak, jak byla sjednána. To vše za situace, kdy z přijatých plnění nebyla prokázána pouze část. Stěžovatelka navíc poukazuje na judikaturu Nejvyššího správního soudu a Ústavního soudu, podle níž nemůže být její důkazní břemeno bezbřehé. Stěžovatelka v tomto ohledu také zmínila nedávný rozsudek kasačního soudu ze dne 19. 4. 2022, č. j. 3 Afs 223/2020-66, podle něž *„není možné paušálně a bez důkladného uvážení tvrdit, že by si podnikatel musel opatřovat nespécifikované důkazní prostředky, tak aby vždy v budoucnu vyhověl požadavkům daňových orgánů“*. Podle judikatury Nejvyššího správního soudu je třeba vzít v úvahu také časový rozestup mezi uskutečněním plnění a daňovou kontrolou. Po letech je pro stěžovatelku obtížné zachytit auditní stopu, která by žalovaného a krajský soud uspokojila.

[6] Stěžovatelka pak uvedla k částečnému odpočtu DPH, že alespoň část plnění nelze uznat za předpokladu, že není možné určit hodnotu jednotlivých plnění. V tomto případě nejde o složitý výpočet. Navíc ze znaleckého posudku vypracovaného Vítězslavem Hálkem plyne, jakým způsobem určit jednotlivé (obvyklé) ceny. Tento posudek byl vypracován již v průběhu daňového řízení. K němu měl žalovaný v případě důkazní nouze stěžovatelky přihlédnout.

[7] Ve vztahu k dodavateli AGS PROMOTION s. r. o. stěžovatelka uvádí, že předložila v daňovém řízení celou řadu důkazů. Žalovaný i krajský soud shodně uvedli, že u dvou akcí, na nichž byla propagována stěžovatelka, jsou všechny podmínky pro odpočet splněny. V tomto ohledu je tedy na místě alespoň částečné uznání odpočtu. Z čl. III Smlouvy o reklamě ze dne 2. 4. 2015 vyplývá, že úhrada za akci Activity Golf Tour 2015 byla sjednána ve splátkách před uskutečněním jednotlivých turnajů. Je tak patrné, za jaký turnaj se platilo a kolik. Stěžovatelka také nesouhlasí s názorem krajského soudu, že není třeba zohlednit delší časový odstup. Tento závěr je v rozporu s rozsudkem kasačního soudu ze dne 16. 1. 2020, č. j. 8 Afs 23/2018-37.

[8] Ve vztahu k dodavateli RYMATI GROUP s. r. o. stěžovatelka odkázala na smlouvu ze dne 10. 3. 2015. Má za to, že prokázala všechna plnění z této smlouvy, jestliže doložila fotografie bannerů v hale klubu BK Kondoři Liberec. Neprokázaná část týkající se tiskovin představuje dílčí část zakázky. Stěžovatelka nesouhlasí, že musela nést 100% důkazní břemeno. To v jejím podnikání není možné – navíc s odstupem několika let. Krajský soud a žalovaný považovali tiskoviny za zásadní část plnění. Stěžovatelka netvrdila, že by splnění nároku u tiskovin jakožto dílčího plnění nemusela prokazovat. Pouze naznačovala, že s ohledem na rozsah zakázky může jít o minoritní dílčí plnění. Zásadní pro ni byly bannery v hale a na webových stránkách, neboť ty navštěvuje nejvíce lidí.

[9] Pokud jde o plnění od společnosti CARGO STAR s. r. o., stěžovatelka tvrdí, že výtky správce daně a krajského soudu nejsou na místě. Přehlíží totiž autonomii vůle, která ačkoliv není zaznamenána v listinné podobě, plyne z fakticity změny. Takto lze tedy ozřejmit změny v playlistech a časech vysílání. S ohledem na tuto změnu dostala stěžovatelka slevu z ceny služby. Na tuto námitku však nereagoval ani žalovaný, ani soud. Názor krajského soudu, že playlisty nejsou schopny prokázat skutečné odvysílání, je chybný. Soud opět klade na stěžovatelku nebývalé vysoké nároky ohledně rozsahu jejího důkazního břemene. Touto optikou by dodávku reklamy prokazovala pouze nahrávka celého vysílacího dne. Takové důkazy však stěžovatelka s ohledem na svou podnikatelskou činnost obstarat nemůže – musí se věnovat podnikání. Stejně by přitom mohl soud hodnotit screenshot obrazovky s logem stěžovatelky. Jestliže žalovaný

i soud naznačují, že playlisty stěžovatelka falšovala, pak lze také dojít k závěru, že mohla logo do screenshotu doplnit. Tyto úvahy však žalovaný ani krajský soud nečinili. Také nelze souhlasit s námitkou krajského soudu, že nebyl zjištěn provozovatel rádia. Zjišťovat provozovatele nebylo povinností stěžovatelky, jestliže jednala se subdodavatelem.

[10] Dále, pokud jde o akci Maveric Rescue EURO CUP 2015, stěžovatelka nesouhlasí s posouzením krajským soudem. Jestliže se strany dohodly na změně data jedné z akcí, jde o projev autonomie vůle. Že se akce uskutečnila a byla na ní propagována stěžovatelka, je zřejmé z fotografií. Na nich je také časové razítko. Umístění jednoho loga na oblečení bylo dohodou stran nahrazeno umístěním tří log na autě. Žalovaný trval na tom, že nejde o srovnatelnou náhradu z hlediska umístění, a tedy ani ceny. Stěžovatelka prokázala nárok na alespoň dílčí odpočet. Cenu jednotlivých plnění lze bez problému určit s ohledem na znalecký posudek znalce Hála.

[11] Konečně, pokud jde o plnění od společnosti Brněnská produkční s. r. o., stěžovatelka objednala umístění logotypu u více subdodavatelů. V případě klubu SK Sigma Olomouc a. s. šlo o umístění bannerů na Andrově stadionu v určitém termínu a současně umístění loga na webu klubu. Žalovaný a krajský soud mají za to, že pokud nebylo prokázáno umístění loga na webu, pak nelze uznat celý nárok na odpočet. Zásadní pro stěžovatelku bylo umístění loga na tribuně areálu, neboť mělo vyšší reklamní potenciál. Naopak umístění na webu je pouze doprovodným plněním. V případě pronájmu reklamních ploch v Moravském divadle Olomouc odepřel správce daně nárok na odpočet kvůli neprokázání 1 ze 4 dílčích plnění a 3 ze 7 představení. Krajský soud se mylí, pokud tvrdí, že šlo o „značné části sjednaného plnění“. To vše proto, že stěžovatelka po letech nedohledala 3 fotografie. Hodnotu dílčích plnění lze opět prokázat s ohledem na znalecký posudek znalce Hála. V případě plnění od ARS General a. s. šlo o organizaci akce Speditrans cup 2016. Krajský soud uvádí, že se ztotožňuje s žalovaným, neboť na fotografiích nejsou dostatečně zachyceny veškeré reklamní nosiče, nebylo prokázáno umístění logotypu na pozvánkách a ostatních propagačních materiálech, umístění logotypu na webových stránkách a závazek používat hlavní název turnaje Speditrans cup 2016. Toto hodnocení však nemá oporu ve spise. Sporná plnění prokázal výslech svědka V.. Krajský soud i žalovaný však svědeckou výpověď zcela přehlíží. Krajský soud navíc přehlédl i doplnění důkazů v odvolacím řízení. Krajský soud se navíc plete, že nebyl dodržen závazek používat název Speditrans cup 2016. Z předložených fotografií je patrný opak. Odůvodnění v této části svědčí o nepřezkoumatelnosti, neboť krajský soud pouze převzal odůvodnění žalovaného. Pokud jde o dodání od společnosti CARBON s.r.o., krajský soud uvádí bez bližšího vysvětlení, že žádný důkaz nespovídá o faktickém uskutečnění plnění ve sjednaném rozsahu. Stěžovatelka neví, jaký důkazní standard je dostatečný, je-li předmětem plnění nekonečná reklamní smyčka. Stěžovatelka má za to, že všechna potvrzení, ať už dodavatele či vlastníků prostor, kde dodavatel provozuje reklamní plochy, svědčí o uskutečnění deklarovaného plnění.

[12] Závěrem stěžovatelka dodává, že zásada volného hodnocení důkazů neznamená svévolné hodnocení správním orgánem. Hodnocení musí být logické, konzistentní a bezrozporné. Podle stěžovatelky však byly důkazy hodnoceny v různých případech odlišně, i když měly stejnou důkazní hodnotu. To se projevuje například v tom, jakou váhu žalovaný přisuzuje svědeckým výpovědím u různých dodavatelů. Hodnocení správce daně, které následně přebírá též krajský soud, ve svém důsledku porušuje zásadu neutrality daně. Tu je třeba dodržet zejména v situacích, kdy není nezákonně krácen veřejný rozpočet. Stěžovatelka proto navrhl, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení.

III. Vyjádření žalovaného

[13] Žalovaný nepovažuje rozsudek krajského soudu za nepřezkoumatelný. Ze závěru rozsudku plyne, že krajský soud činil úvahy samostatně. Nepřezkoumatelným nečiní rozsudek

pokračování

pouze fakt, že se soud nevyjádřil ke všem námitkám stěžovatelky. Podle ustálené judikatury ostatně na všechny námitky reagovat nemusí, jestliže vystaví vlastní argumentaci, v jejímž světle argumenty žalobce neobstojí. To kasační soud potvrdil i v nedávném rozsudku ze dne 20. 7. 2022, č. j. 10 Afs 281/2020-70. Jestliže stěžovatelka tvrdí, že krajský soud se nevyjádřil k důkaznímu standardu, pak přehlíží body 27 a 28 napadeného rozsudku. Důkazní standard je pak nastaven tak, že stěžovatelka je povinna dokazovat skutečnosti, které tvrdí v daňovém přiznání. Je pak zcela na její úvaze, jaké důkazy zvolí. Pokud jde o uchování důkazů ohledně uskutečnění plnění, je zcela v pořádku po stěžovatelce požadovat, aby je uchovávala delší dobu, než je lhůta pro stanovení daně, tedy více než tři roky. Je tomu tak proto, že tato lhůta se z různých důvodů přerušuje nebo staví. Neprokázání rozsahu plnění je pak dostatečným důvodem k nepřiznání nároku na odpočet. Stěžovatelka v případě reklamy na Alfa radiu neprokázala uskutečnění plnění. Byť je možné, že důkazní břemeno unesla, není částečné uznání nároku namísto, neboť jednotlivá plnění nelze spolehlivě vyčíslit. Pausální cena je rovna jedné výši nároku, kterou nelze dělit na dílčí nároky na odpočet DPH. Žalovaný odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2021, č. j. 8 Afs 252/2019-40, podle něž nezpochybnění určité části nároku automaticky nevede k uznání této části, neboť nic nevypovídá o skutečném přijetí deklarovaných plnění v deklarovaném rozsahu. Správce daně není podle tohoto rozsudku povinen za daňový subjekt hodnotu a rozsah jednotlivých plnění dopočítat. Pokud jde o námitku znaleckým posudkem znalce Hála, je nepřijatelná, neboť ji stěžovatelka neuplatnila v žalobě, ač tak učinit mohla. Totéž platí o argumentaci uvedenou v závěru kasační stížnosti. Stěžovatelka tvrdí, že v nynější věci správní orgány hodnotily odlišně shodná plnění od různých dodavatelů a uvádí příklady, kdy k tomu mělo dojít. Tuto argumentaci však rovněž neuplatnila v žalobě.

[14] Ve vztahu k dodavateli AGS PROMOTION s. r. o. žalovaný nesouhlasí s alespoň částečným uznáním nároku na odpočet. Stěžovatelka se mýlí v tom, že prokázala alespoň dva z 10 dílčích nároků. Podle žalovaného nebylo prokázáno uskutečnění reklamy na turnajích, které by se vztahovaly k jedné splátce ceny za reklamu. Dělitelnost odpočtu na dani by tedy ani tak nebyla zaručena. Ve vztahu k dodavateli RYMATI GROUP s. r. o. žalovaný uvádí, že se stěžovatelka snaží absenci loga bagatelizovat, nicméně se jedná o zásadní část reklamního plnění, neboť prezentace v tiskovinách může oslovit širokou škálu čtenářů, na rozdíl od loga vyvěšeného ve sportovní hale, které nemá zdaleka takový reklamní potenciál jako prezentace v periodících. Zcela podstatná část reklamního plnění tak poskytnuta nebyla. Co se týče dodavatele CARGO s.r.o. žalovaný uvádí, že stěžovatelka neprokázala vznik nároku na odpočet. Proto není podstatné, zda za reklamní služby obdržela slevu. Stěžovatelka nezjistila, kdo je provozovatelem Alfa radia a tvrdí, že to nebyla povinna zjišťovat. Nešlo však o hlavní důvod argumentace krajského soudu. Naopak byl uveden pouze podpůrně. Pokud jde o akci Maveric rescue EURO CUP 2015, stěžovatelka neprokázala reklamní plnění na 1 z 5 závodů. Námitka, že zrušený závod v Prachaticích byl nahrazen závodem na Jankově vrchu, je podle žalovaného účelová. Onen náhradní závod se totiž uskutečnil ještě před uzavřením smlouvy na reklamní služby. Námitku hodnotnějšího plnění na voze namísto oblečení považuje žalovaný též za účelovou. O této změně se stěžovatelka dozvěděla od dodavatele na konci daňového řízení a o změně nebyl uzavřen žádný dodatek. Žalovaný pak plnění nepovažuje za srovnatelné.

[15] Pokud jde o plnění od dodavatele Brněnská produkční s. r. o., žalovaný uvedl, že stěžovatelka se plnění v Moravském divadle Olomouc snaží bagatelizovat. Jestliže nebylo poskytnuto logo, pak nebyla poskytnuta stěžejní část plnění. V případě plnění od ARS General a. s. žalovaný odkazuje na rozsudek krajského soudu. Svědecká výpověď neosvědčila skutečné poskytnutí plnění v deklarovaném rozsahu. Totéž platí u společnosti CARBON s.r.o. Předložení reklamního spotu neprokazuje, že byl odvysílán. Vzhledem k uvedenému žalovaný navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

IV. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[16] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil splnění zákonných podmínek řízení o kasační stížnosti a konstatoval, že kasační stížnost byla podána včas, osobou oprávněnou, proti rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost ve smyslu § 102 s. ř. s. přípustná. Poté přezkoumal důvodnost kasační stížnosti v souladu s § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s. v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a dospěl k závěru, že je důvodná.

[17] Dále přistoupil k hodnocení námítky nepřezkoumatelnosti. Nepřezkoumatelná jsou taková rozhodnutí, z nichž není zřejmé, jakými úvahami se soud při hodnocení skutkových a právních otázek řídil (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 7. 2004, č. j. 4 As 5/2003-52). Nepřezkoumatelný je také rozsudek, ve kterém soud opřel své rozhodnutí o skutečnosti v řízení nezjišťované či zjištěné v rozporu se zákonem (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003-75). Nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů je i takový rozsudek, jehož odůvodnění si vnitřně odporuje (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 8. 2008, č. j. 7 As 28/2008-76).

[18] Posouzení krajského soudu však těmito vadami z převážné většiny netrpí. Naopak, krajský soud přehledně odkázal na relevantní právní úpravu a judikaturu a reagoval na stěžovatelčiny žalobní námítky. Ostatně samotný rozsah kasační stížnosti naznačuje, že stěžovatelka má proti čemu brojit a napadený rozsudek tak není pouhým formálním rozhodnutím, z něhož by nebylo patrné, jakými úvahami se krajský soud řídil. Jestliže krajský soud odkázal na rozhodnutí žalovaného a ztotožnil se s ním, přičemž přidal alespoň základ vlastních úvah, proč tak činí, není jeho rozsudek automaticky nepřezkoumatelný. Jinak řečeno, pokud se žalobní námítky překrývají s odvolacími, není na místě obsáhle reagovat na tutéž věc dvakrát. To však nelze říci o závěru napadeného rozsudku, konkrétně o bodech 38 a 39, jež lze považovat za nepřezkoumatelné. Podrobně se k těmto bodům vyjádří Nejvyšší správní soud v závěru tohoto rozsudku.

[19] Dále Nejvyšší správní soud posoudil námitku týkající se obsahu znaleckého posudku znalce Háalka. Podle tohoto posudku lze určit obvyklé ceny reklamy a vypočítat tak hodnotu dílčích plnění, která stěžovatelka podle svých slov prokázala. Tuto námitku však kasační soud musí podle § 104 odst. 4 s. ř. s. odmítnout jako nepřípustnou. Stěžovatelka ji totiž neuplatnila v žalobě a současně netvrdila existenci okolností, které by jí v uplatnění této námítky bránily.

[20] Kasační stížnost lze rozdělit do několika částí. Zaprvé stěžovatelka namítá, že existovaly předpoklady pro to, aby jí byla správcem daně uznána alespoň část dílčích plnění, o nichž nebyly pochybnosti. Zadruhé pak tvrdí, že není povinna nést absolutní důkazní břemeno. Je žalovaným a krajským soudem nucena k tomu, aby prokázala přijetí reklamních plnění se vsí jistotou, což však není reálné. Jejím cílem je tvorba zisku, nikoliv akumulace důkazního materiálu. Konečně zatřetí ve světle těchto obecných východisek rozporuje vyhodnocení plnění od jednotlivých dodavatelů.

IV. A K důkaznímu břemeni a uznání části odpočtu

[21] Podle § 92 odst. 3 daňového řádu „[d]aňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém tvrzení a dalších podáních“. 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. Důkazní břemeno unese daňový subjekt zpravidla předložením vlastního účetnictví. Správce daně naopak prokazuje skutečnosti zpochybňující věrohodnost tvrzení daňového subjektu [§ 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu].

pokračování

[22] Stěžovatelce lze přitakat v tom, že její důkazní břemeno skutečně není bezbřehé. Nelze po ní požadovat prokázání skutečností mimo sféru jejího vlivu, anebo pokud je z důvodu zákonných překážek či faktického stavu věcí není s to ověřit (viz rozsudek kasačního soudu ze dne 28. 4. 2005, č. j. 2 Ans 1/2005-90, č. 605/2005 Sb. NSS). To ovšem platí za situace, že obsahem povinných evidencí a záznamem faktického uskutečnění by dostatečně věrohodně prokázala, že deklarované plnění bylo skutečně dodáno a stěžovatelka za ně zaplatila.

[23] V případě reklamních služeb lze pak odkázat na závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 12. 2011, č. j. 7 Afs 55/2011-84. Z něj plyne, že by nebylo „*přiměřené po stěžovateli požadovat, aby prokázal poskytnutí každé jednotlivé části reklamní služby, jednalo-li se o odvysílání periodicky se opakujícího reklamního spotu na světelných reklamních tabulích v několika různých městech po dobu devíti měsíců, a to několikrát během každého dne. Stěžovateli tedy postačilo, aby prokázal, že sjednaná prezentace jako reklamní spot existovala, což prokázal CD nosičem se zaznamenaným spotem, a že v podstatných parametrech byla také odvysílána ve sjednaném rozsahu*“. Platí tedy, že poskytnutí reklamní služby může plynout z předložených reklamních materiálů. Současně je však třeba prokázat vystavení či odvysílání reklamy v případě převážné části deklarovaných plnění.

[24] Je tak zřejmé, jaké nároky jsou kladeny na stěžovatelku stran unesení jejího důkazního břemene. Hlavním motivem kasační stížnosti, který se objevuje na různých místech, je právě námitka extenzivních požadavků na unesení důkazního břemene. Podle stěžovatelky nelze uchovávat veškeré důkazy o uskutečnění reklamního plnění s odstupem několika let. Mezi poskytnutím reklamy a daňovou kontrolou uběhlo několik let. K tomu lze odkázat na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne č. j. 8 Afs 23/2018-37, dle kterého „*nelze odhlížet od plynutí času a požadovat stejnou míru pravděpodobnosti týkající se dokazování těch skutečností, které nastaly před relativně krátkým časovým obdobím, jako u skutečností, které se udály v období relativně vzdáleném, ohledně nichž je již v důsledku běhu času vždy obtížnější obstarat důkazy, jejichž vypovídací hodnota se zároveň zpravidla snižuje. Daňový subjekt sice musí počítat s jeho důkazní povinností stanovenou v § 92 odst. 3 daňového řádu ohledně všech skutečností, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních, ale zejména po dobu běhu lhůty pro stanovení daně podle § 148 daňového řádu, tedy po dobu 3 let ode dne, v němž uplynula lhůta pro podání řádného daňového tvrzení, nebo v němž se stala daň splatnou, aniž by zde byla současně povinnost podat řádné daňové tvrzení. Zpravidla tak daňovému subjektu postačí uchovávat příslušné důkazní prostředky po dobu 3 let*“.

[25] Napadený rozsudek ani rozhodnutí žalovaného však tomuto požadavku neodporují. Správce daně zahájil daňovou kontrolu 10. 5. 2018 a posuzoval v ní zdaňovací období let 2015 a 2016. V době zahájení daňové kontroly neuplynuly lhůty podle § 148 daňového řádu a stěžovatelka tak měla povinnost důkazy mít. Na rozsudek č. j. 8 Afs 23/2018-37 odkázala také stěžovatelka, avšak z něj dovodila nesprávný závěr. Ve věci řešené osmým senátem byl daňový subjekt postaven před prokázání 12 let starých skutečností. Nyní řešená věc se tak v tomto ohledu značně odlišuje. Současně však nelze tvrdit, že by krajský soud či žalovaný vyžadovali doložení tvrzených skutečností s absolutní jistotou, jak se snaží tvrdit stěžovatelka. Hodnocení důkazů v daňovém řízení pracuje s mírou pravděpodobnosti, kdy lze o pravdivosti předkládaných tvrzení nemít vážné pochybnosti (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 1. 2020, č. j. 8 Afs 23/2018-37). To však neznamená, že by určitá část deklarovaného plnění mohla zůstat zcela nepodepřena věrohodnými důkazy. V nyní souzené věci však stěžovatelka rezignovala na prokázání řady dílčích plnění, která správce daně zcela správně zpochybnil. Stěžovatelka současně zaměňuje „*rozsah*“ důkazního břemene, který pokrývá celý obsah deklarovaného plnění, s „*důkazní mírou*“, která skutečně není a ani nemůže být požadována na úrovni absolutní jistoty.

[26] V tomto ohledu pak neuzavírání písemných dodatků smluv, případně absence elektronické komunikace s dodavatelem, přináší riziko neprokázání tvrzených skutečností

v daňovém řízení. Stěžovatelka má jistě pravdu, že autonomie vůle je stěžejním prvkem v soukromoprávních vztazích. Stěží však lze poukazem na autonomii vůle odůvodnit absenci hodnověrného a dostatečně průkazného důkazního materiálu (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 1. 2020, č. j. 8 Afs 23/2018-37, a ze dne 4. 12. 2008, č. j. 9 Afs 210/2007-59). Pokud stěžovatelka při prokazování těchto skutečností například spoléhá na výpovědi svědků, u kterých je zřejmé, že si s odstupem času nemusí být schopni události správně vybavit, a z tohoto důvodu mohou být jejich výpovědi hodnoceny jako nevěrohodné, jde o rozhodnutí, jehož následky musí nést.

[27] 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.

IV. B K jednotlivým plněním

AGS PROMOTION s. r. o.

[28] Co se týče plnění od společnosti AGS PROMOTION s. r. o., Nejvyšší správní soud souhlasí s žalovaným. Stěžovatelka se mýlí, jestliže tvrdí, že žalovaný měl uznat alespoň dílčí odpočet. Ze Smlouvy o reklamě ze dne 2. 4. 2015 vyplývá, že byla sjednána celková cena. Ze sjednaných splátek nevyplývá, že měly být učiněny za konkrétní část plnění. Navíc ze samotných faktur stěžovatelkou prezentovaný vztah mezi jednotlivými splátkami a konkrétními turnaji nevyplývá. Určení rozsahu a hodnoty jednotlivých plnění tak v tomto případě není možné. Pokud jde o možnost uznání odpočtu na základě znaleckého posudku, pak platí výše uvedené, totiž že znaleckým posudkem stěžovatelka neargumentovala v žalobě, ačkoliv tak učinit mohla.

RYMATI GROUP, s. r. o.

[29] K reklamnímu plnění poskytnutému klubem BK Kondoři Liberec stěžovatelka uvedla, že po ní nemůže být vyžadováno, aby prokázala existenci plnění s absolutní jistotou. Jak soud již uvedl výše, důkazní břemeno jí tíží ohledně celého rozsahu plnění. Stěžovatelka se snaží navodit dojem, že prezentace loga v tiskovinách představuje marginální, zanedbatelnou část plnění. Skutečnost, že tiskoviny pro stěžovatelku nepředstavují důležitou část plnění a stěžejní jsou naopak bannery v hale a na webu, pak plyne pouze z tvrzení stěžovatelky. Lze tak souhlasit s krajským soudem a žalovaným, že stěžovatelka skutečně neprokázala poskytnutí reklamní služby alespoň v podstatné části sjednaného rozsahu.

CARGO STAR s. r. o.

[30] Stěžovatelka pořídila od společnosti CARGO STAR s. r. o. plnění spočívající v přehrání 17 reklamních spotů denně od 1. 7. 2015 do 31. 12. 2015. K prokázání skutečného poskytnutí reklamy předložila mimo jiné playlisty. Správce daně měl o existenci plnění pochybnosti, neboť provozovatel rádia Alfa, na němž se měly spoty vysílat, byl nekontaktní, playlist dodaný stěžovatelkou se týká období červenec–listopad roku 2015, avšak faktura se týká období červenec–říjen 2015. Dle smlouvy však mělo být plněno v období červenec–prosinec 2015.

pokračování

Množství a vysílací časy spotů se pak liší od rozsahu, který je sjednán ve smlouvě s dodavatelem. V tomto ohledu tak nelze uplatnit judikaturu citovanou výše vztahující se přímo k reklamě v rádiu. O vypovídací hodnotě playlistů jako takových v kombinaci s dalšími důkazy existují značné pochybnosti. Stěžovatelka namítla, že časy vysílání se změnily s ohledem na ústní dohodu a žalovaný i krajský soud měli respektovat autonomii vůle. Jak bylo naznačeno výše, stěžovatelce nikdo nezapovídá bezformální právní jednání, v oblasti DPH je však třeba počítat s rizikem neprokázání tvrzených skutečností, jestliže o změnách smluv nebudou existovat záznamy v písemné či alespoň elektronické podobě. Lze souhlasit se stěžovatelkou, že nemá povinnost zjišťovat provozovatele rádia. Krajský soud ani žalovaný jí však tuto povinnost nekladou k tíži. Pouze konstatují, že se dostala do důkazní nouze, neboť důkazy jí předložené se vzájemně popírají a další se zajistit nepodařilo. Námitka slevy z kupní ceny pak není důvodná. Byla by jistě namístě, pokud by existovaly pochybnosti toliko o rozsahu plnění. Zde však existovaly pochybnosti o samotné existenci plnění. Současně není pravdou, že krajský soud na tuto námitku nereagoval. Naopak, ztotožnil se s žalovaným a současně vysvětlil, proč tak učinil.

[31] Totéž lze konstatovat o akci Maveric rescue EURO CUP 2015. Ústní změna smlouvy vystavila stěžovatelku riziku neschopnosti prokázat uskutečnění plnění. Pokud jde o to, že zrušený závod se nahradil jiným, nelze považovat takovou námitku za věrohodnou. Jak upozornil žalovaný, onen náhradní závod se uskutečnil ještě před uzavřením smlouvy. Co se týče námitky, že žalovaný měl uznat alespoň dílčí nárok na odpočet, nelze jí přitakat. Zaprvé i zde platí, že stěžovatelku tížilo důkazní břemeno ohledně celého nároku a měla prokázat alespoň podstatnou část plnění. Za druhé, určení hodnoty jednotlivých plnění vyplývá ze znaleckého posudku, kterým však stěžovatelka neargumentovala před krajským soudem. Tato námitka je však nepřipustná, jak bylo uvedeno výše.

Brněnská produkční s. r. o.

[32] Stěžovatelka uzavřela s dodavatelem Brněnská produkční s. r. o. smlouvu, jejímž předmětem byla reklamní plnění ve formě umístění logotypu u řady dodavatelů jako například klub SK Sigma Olomouc a.s. Stěžovatelka neprokázala umístění loga na webových stránkách klubu. Podle ní jde však o marginální doplňkové plnění. Zaměstnanec klubu ve svědecké výpovědi uvedl, že předmětem plnění byl pouze banner a žádné další plnění nebylo klubem poskytnuto. Stěžovatelka tak neunesla důkazní břemeno ohledně celého rozsahu. Nejvyššímu správnímu soudu není zřejmé, proč stěžovatelka objednávala reklamu na webových stránkách, pokud pro ni z hlediska propagace není důležitá.

[33] V případě Moravského divadla Olomouc stěžovatelka namítá také částečné prokázání plnění. I zde však platí, že stěžovatelku tížilo důkazní břemeno ohledně celého rozsahu smlouveného plnění, resp. i v případě nesporných částí plnění stěžovatelka není s to prokázat jejich dílčí hodnotu. Kasační soud opět připomíná, že argumentace znaleckým posudkem je nepřipustná.

[34] Pokud jde o plnění od společnosti ARS General a. s., objednala u ní stěžovatelka propagaci na akci Speditrans cup 2016. Předmětem reklamy bylo umístění reklamní grafiky na turnajích, loga stěžovatelky na pozvánkách, propagačních materiálech a na webu. Současně také používání názvu Speditrans cup 2016 a loga na veškerých materiálech a v komunikaci ve spojitosti s turnajem. Stěžovatelka upozornila na svědecké výpovědi svědků V. a K., které prokazují uskutečnění plnění. Krajský soud ke svědeckým výpovědím pouze stroze konstatoval v bodě 38 napadeného rozsudku, že je žalovaný hodnotil zákonným způsobem a současně se s tímto hodnocením ztotožnil.

[35] Z protokolu č. j. 16686/19/2713-60565-609187 vyplývá, že svědek V. uvedl, že „obdržel logo od dodavatele, převzal bannery, vlajky, beach-flagy a další propagační materiály, které se rozdávaly

a předávaly v rámci vyhodnocení turnaje“, „logo odvolatele bylo umístěno na webové stránky“, „pozvánky na turnaje chodily elektronickou poštou“ a dále podrobně popsal, co zahrnoval pojem „reklamní grafika“, kdy a kde se uskutečnily jednotlivé závody uvedené sportovní akce a rovněž kdo zajišťoval dílčí reklamní plnění. Kontrolu reklamních plnění pak potvrdila též svědkyně K. (viz bod 93 napadeného rozhodnutí). V tomto ohledu je třeba uvést také to, že též hodnocení žalovaného ve vztahu ke svědecké výpovědi svědkyně K. je velice strohé.

[36] Svědecká výpověď je přitom jedním z důkazů ve smyslu § 93 daňového řádu. Daňový řád správci daně neukládá, aby některý z důkazů upřednostnil. Podle zásady volného hodnocení důkazů (§ 8 daňového řádu) tak správce daně hodnotí důkazy podle své úvahy, posuzuje přitom každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti; přihlíží ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo. Správce daně hodnotí tedy svědeckou výpověď zejména ve světle toho, co k věci již bylo v řízení zjištěno. Správce daně může odmítnout důkaz navrhovaný daňovým subjektem pouze tehdy, je-li pro věc nerozhodný, nevýznamný či zjevně nezpůsobilý prokázat rozhodné skutečnosti (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 9. 2010, č. j. 5 Afs 15/2010-71).

[37] V nálezu ze dne 17. 12. 2008, sp. zn. I. ÚS 1534/08, č. 51/2008 Sb. ÚS, Ústavní soud konstatoval, že „soudy jsou povinny svá rozhodnutí řádně odůvodnit; jsou povinny též vysvětlit, proč se určitou námitkou účastníka řízení nezabývaly [...]. Pokud tak nepostupují, porušují právo na spravedlivý proces garantované čl. 36 odst. 1 Listiny.“ Nejvyšší správní soud dále upozorňuje rovněž na svoji ustálenou judikaturu, ze které vyplývá, že pokud není z odůvodnění napadeného rozsudku krajského soudu zřejmé, proč soud nepovažoval za důvodnou právní argumentaci účastníka řízení v žalobě a proč žalobní námitky účastníka považuje za liché, mylné nebo vyvrácené, nutno pokládat takové rozhodnutí za nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. zejména tehdy, jde-li o právní argumentaci, na níž je postaven základ žaloby. Soud, který se vypořádává s takovou argumentací, ji nemůže jen pro nesprávnost odmítnout, ale musí také uvést, v čem konkrétně její nesprávnost spočívá (srov. rozsudek NSS ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005-44, nebo rozsudek NSS ze dne 29. 7. 2004, č. j. 4 As 5/2003-52).

[38] Krajský soud, stejně jako žalovaný, své úvahy blíže nevysvětlil. Jestliže soud považuje určitý důkaz za neprůkazný či nevěrohodný, musí svůj názor řádně odůvodnit. Absence úvah krajského soudu tak činí jeho rozsudek částečně nepřezkoumatelným. Totéž pak platí o posouzení plnění poskytnutím společností CARBON s. r. o. Závěry krajského soudu uvedené v bodě 39 napadeného rozsudku činí i tuto část rozhodnutí nepřezkoumatelnou. Prosté konstatování, že „ke svědeckým výpovědím shodně s předchozími závěry krajský soud dodává, že provedené výpovědi samy o sobě neprokazují uskutečnění reklamního plnění v deklarovaném rozsahu“ nevyhovuje požadavkům na řádné odůvodnění soudního rozhodnutí.

[39] Vzhledem k výše uvedenému je pak třeba úvahy krajského soudu v bodech 38 a 39 napadeného rozsudku hodnotit jako nepřezkoumatelné (srov. obdobně rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 8. 2022, č. j. 1 Afs 88/2022-54, který se týkal posouzení téhož důkazního prostředku, pokud jde o neuznání nákladů pro účely daně z příjmů stěžovatelky). Související kasační námitky stěžovatelky pak Nejvyšší správní soud nemohl věcně posoudit.

V. Závěr a náklady řízení

[40] Na základě výše uvedených úvah dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost je důvodná, a proto napadený rozsudek v souladu s § 110 odst. 1 větou první s. ř. s. zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení. V něm je krajský soud vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku (§ 110 odst. 4 s. ř. s.). V navazujícím řízení se tak bude krajský soud znovu zabývat žalobními námitkami souvisejícími s plněním poskytnutým společnostmi

pokračování

ARS General a. s. a CARBON s. r. o., které vystupovaly jako subdodavatelé společnosti Brněnská produkční s. r. o.

[41] V novém rozhodnutí rozhodne krajský soud též o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 110 odst. 3 věta první s. ř. s.).

P o u ě e n í : Proti tomuto rozhodnutí **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 14. září 2022

JUDr. Ivo Pospíšil
předseda senátu