



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Zuzany Bystřické a soudců JUDr. Faisala Husseiniho a JUDr. Mariana Kokeše ve věci

žalobce: **DVOŘÁK TRUCK-SERVIS s.r.o.**, IČO 02461587
sídlem Karlov 1119, 594 01 Velké Meziříčí
zastoupený advokátem Mgr. Jakubem Hajdučíkem
sídlem Sluneční náměstí 2588/14, 158 00 Praha

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 5. 2. 2020, č. j. 4861/20/5300-21444-711275,

takto:

- I. Žaloba **se zamítá**.
- II. Žalobce **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Žalobce se žalobou podanou u Krajského soudu v Brně domáhá zrušení výše označeného rozhodnutí, kterým žalovaný zamítl odvolání žalobce a potvrdil rozhodnutí Finanční úřad pro Kraj Vysočina (dále jen „správce daně“) – dodatečné platební výměry na daň z přidané hodnoty ze dne 23. 1. 2019
- č. j. 79839/19/2913-00551-706130, kterým byla doměřena daň z přidané hodnoty (dále také „DPH“) za zdaňovací období únor 2014 ve výši 57 750 Kč a stanoveno penále ve výši 11 550 Kč,
 - č. j. 80169/19/2913-00551-706130, kterým byla doměřena DPH za zdaňovací období březen 2014 ve výši 57 750 Kč a stanoveno penále ve výši 11 550 Kč,
 - č. j. 80191/19/2913-00551-706130, kterým byla doměřena DPH za zdaňovací období duben 2014 ve výši 57 750 Kč a stanoveno penále ve výši 11 550 Kč,
 - č. j. 80285/19/2913-00551-706130, kterým byla doměřena DPH za zdaňovací období květen 2014 ve výši 57 750 Kč a stanoveno penále ve výši 11 550 Kč,
 - č. j. 80290/19/2913-00551-706130, kterým byla doměřena DPH za zdaňovací období červen 2014 ve výši 115 500 Kč a stanoveno penále ve výši 23 100 Kč,
 - č. j. 80294/19/2913-00551-706130, kterým byla doměřena DPH za zdaňovací období červenec 2014 ve výši 57 750 Kč a stanoveno penále ve výši 11 550 Kč,
 - č. j. 80295/19/2913-00551-706130, kterým byla doměřena DPH za zdaňovací období srpen 2014 ve výši 57 750 Kč a stanoveno penále ve výši 11 550 Kč,
 - č. j. 80301/19/2913-00551-706130, kterým byla doměřena DPH za zdaňovací období říjen 2014 ve výši 115 500 Kč a stanoveno penále ve výši 23 100 Kč,
 - č. j. 80305/19/2913-00551-706130, kterým byla doměřena DPH za zdaňovací období listopad 2014 ve výši 57 750 Kč a stanoveno penále ve výši 11 550 Kč,
 - č. j. 80313/19/2913-00551-706130, kterým byla doměřena DPH za zdaňovací období březen 2015 ve výši 80 850 Kč a stanoveno penále ve výši 16 170 Kč,
 - č. j. 80317/19/2913-00551-706130, kterým byla doměřena DPH za zdaňovací období duben 2015 ve výši 121 275 Kč a stanoveno penále ve výši 24 255 Kč,
 - č. j. 80323/19/2913-00551-706130, kterým byla doměřena DPH za zdaňovací období květen 2015 ve výši 80 850 Kč a stanoveno penále ve výši 16 170 Kč,
 - č. j. 80333/19/2913-00551-706130, kterým byla doměřena DPH za zdaňovací období červen 2015 ve výši 80 850 Kč a stanoveno penále ve výši 16 170 Kč,
 - č. j. 80337/19/2913-00551-706130, kterým byla doměřena DPH za zdaňovací období červenec 2015 ve výši 121 275 Kč a stanoveno penále ve výši 24 255 Kč,
 - č. j. 80343/19/2913-00551-706130, kterým byla doměřena DPH za zdaňovací období srpen 2015 ve výši 80 850 Kč a stanoveno penále ve výši 16 170 Kč,
 - č. j. 80347/19/2913-00551-706130, kterým byla doměřena DPH za zdaňovací období září 2015 ve výši 121 275 Kč a stanoveno penále ve výši 24 255 Kč,
 - č. j. 80353/19/2913-00551-706130, kterým byla doměřena DPH za zdaňovací období říjen 2015 ve výši 80 850 Kč a stanoveno penále ve výši 16 170 Kč,
 - č. j. 80361/19/2913-00551-706130, kterým byla doměřena DPH za zdaňovací období listopad 2015 ve výši 40 425 Kč a stanoveno penále ve výši 8 085 Kč,
 - č. j. 80367/19/2913-00551-706130, kterým byla doměřena DPH za zdaňovací období únor 2016 ve výši 40 425 Kč a stanoveno penále ve výši 8 085 Kč,
 - č. j. 80372/19/2913-00551-706130, kterým byla doměřena DPH za zdaňovací období březen 2016 ve výši 161 700 Kč a stanoveno penále ve výši 32 340 Kč,

- č. j. 80377/19/2913-00551-706130, kterým byla doměřena DPH za zdaňovací období duben 2016 ve výši 40 425 Kč a stanoveno penále ve výši 8 085 Kč,
- č. j. 80379/19/2913-00551-706130, kterým byla doměřena DPH za zdaňovací období květen 2016 ve výši 121 275 Kč a stanoveno penále ve výši 24 255 Kč,
- č. j. 80382/19/2913-00551-706130, kterým byla doměřena DPH za zdaňovací období červen 2016 ve výši 40 425 Kč a stanoveno penále ve výši 8 085 Kč,
- č. j. 80388/19/2913-00551-706130, kterým byla doměřena DPH za zdaňovací období červenec 2016 ve výši 40 425 Kč a stanoveno penále ve výši 8 085 Kč,
- č. j. 80391/19/2913-00551-706130, kterým byla doměřena DPH za zdaňovací období srpen 2016 ve výši 40 425 Kč a stanoveno penále ve výši 8 085 Kč,
- č. j. 80392/19/2913-00551-706130, kterým byla doměřena DPH za zdaňovací období září 2016 ve výši 80 850 Kč a stanoveno penále ve výši 16 170 Kč,
- č. j. 80399/19/2913-00551-706130, kterým byla doměřena DPH za zdaňovací období říjen 2016 ve výši 40 425 Kč a stanoveno penále ve výši 8 085 Kč,
- č. j. 80401/19/2913-00551-706130, kterým byla doměřena DPH za zdaňovací období listopad 2016 ve výši 80 850 Kč a stanoveno penále ve výši 16 170 Kč a
- č. j. 80405/19/2913-00551-706130, kterým byla doměřena DPH za zdaňovací období prosinec 2016 ve výši 80 850 Kč a stanoveno penále ve výši 6 170 Kč,

dle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“) a dle § 147 a § 143 odst. 1 a 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“). Správce daně neuznal žalobci nárok na odpočet daně z přijatých plnění (reklamní služby) od dodavatele DRT RACING TEAM KLUB v AČR (dále jen „DRT“), jelikož žalobce neprokázal faktické přijetí zdanitelných plnění v rozsahu deklarovaném na daňových dokladech. Tím nebyly splněny podmínky pro vznik a uplatnění nároku na odpočet DPH podle § 72 a § 73 zákona o DPH.

2. Žalovaný v napadeném rozhodnutí uvedl, že má za to, že předmět plnění uvedený na smlouvách o reklamě a propagaci uzavřených ve dnech 29. 1. 2014, 25. 3. 2015 a 22. 2. 2016 mezi zhotovitelem (spolkem DRT) a žalobcem je naprosto zřejmý a nelze následně v průběhu dokazování tento předmět plnění přeformulovat jinými slovními výrazy. Jelikož smlouvy o reklamě a propagaci na sebe v jednotlivých letech navazovaly (2014, 2015 a 2016), přičemž žalobce žádným způsobem nezareagoval na částečné neplnění předmětu plnění a nepromítl zjištěné informace do další obchodní spolupráce s dodavatelem DRT, tak má žalovaný za to, že takovéto jednání se neslučuje s péčí řádného hospodáře. Každý subjekt vstupující do obchodních vztahů musí zachovávat náležitou míru obezřetnosti vzhledem k povaze poskytovaných plnění a zajišťovat si potřebné podklady pro splnění podmínek pro uplatnění nároku na odpočet daně. Je tedy v zájmu žalobce, aby nad rámec svých běžných obchodních potřeb shromažďoval důkazy, které mohou prokázat oprávněnost jím uplatněného nároku na odpočet daně. Žalovaný uzavřel, že žalobce neprokázal oprávněnost nároku na odpočet DPH v souladu s § 72 odst. 1 a § 73 odst. 1 zákona o DPH, když neprokázal, že přijal zdanitelná plnění uvedená na daňových dokladech, a to v takovém rozsahu, jak je deklarováno na daňových dokladech a na souvisejících smlouvách.

II. Shrnutí argumentů obsažených v žalobě

3. Ve včas podané žalobě žalobce vyjádřil názor, že rozhodnutí žalovaného je nezákonné, a proto soudu navrhl, aby rozhodnutí žalovaného zrušil a současně mu uložil povinnost k náhradě nákladů řízení.
4. Žalobce namítá, že před tím, než byla zahájena daňová kontrola, správce daně získal rozsáhlé informace od žalobce cestou vyhledávací činnosti podle § 78 daňového řádu (pozn.: daňovou kontrolu uskutečnil Finanční úřad pro Pardubický kraj a Finanční úřad pro Kraj Vysočina posléze toliko vydal shora uvedené dodatečné platební výměry; oba tyto orgány však budou nadále označovány jako „správce daně“). Na základě těchto informací správce daně mohl a měl důvodně předpokládat, že daň bude doměřena, protože měl všechny informace, z nichž správce daně odvodil neuznání nároku na odpočet, a proto bylo jeho povinností postupovat podle § 143 odst. 3 ve spojení s § 145 odst. 2 daňového řádu a vyzvat žalobce k podání dodatečného přiznání. Pokud tak neučinil, nebyl oprávněn žalobci stanovit penále. Jelikož dle žalobce správce daně nebyl oprávněn zahájit daňovou kontrolu, nemělo zahájení daňové kontroly účinky na běh prekluzivní lhůty podle § 148 odst. 3 daňového řádu a daně za všechna zdaňovací období tak byly doměřeny po marném uplynutí prekluzivní lhůty.
5. Žalobce se s DRT dohodl, že označení žalobce budou umístěna na vybavení sloužícímu k účasti na motoristických závodech motocyklů, která budou v rámci mezinárodních závodů přístupná široké veřejnosti, a za stejným účelem jej vybavil reklamními předměty se svým označením, za což žalobce zaplatil DRT sjednanou odměnu. Žalobce namítá, že správce daně nesprávně vyložil obsah smluvního ujednání mezi žalobcem a dodavatelem, neboť obsahem smluvního ujednání bylo zajištění propagace a reklamy na motocyklových závodech konaných v rámci buď Mistrovství světa nebo Mistrovství Evropy Cup of Nations nebo Alpe Adria, tedy na akcích, v nichž bylo možné splnit smluvní závazek. Žalobce je toho názoru, že správce daně nebyl oprávněn zpochybňovat kvalitu plnění s tím, že dodavatel DRT poskytl plnění odpovídající běžným situacím v motoristickém sportu.
6. Dále žalobce namítl, že správce daně byl povinen uznat nárok na odpočet daně k části zdanitelného plnění, u něž byly podmínky pro odpočet daně splněny. Žalovaný přijal v napadeném rozhodnutí závěr, že určité formy realizace reklamy správce daně ověřoval, přičemž v rámci hodnocení důkazních prostředků dospěl k závěru, že odvolatel prokázal pouze část forem propagace, a přesto aproboval úplné neuznání nároku na odpočet DPH.
7. Žalobce nesouhlasí s odůvodněním neuznání nároku na odpočet DPH, že žalobce neprokázal účinnost a účelnost reklamy. Správce daně vymezil účinnost a účelovost reklamy tak, že reklama musí mít přímou souvislost s konkrétní výší obrátu žalobce. Žalobce namítá, že daňové orgány jsou oprávněny požadovat nejvýše, zda jsou plnění na vstupu objektivně způsobila podpořit ekonomickou činnost daňového subjektu, čemuž žalobce dostal. Žalobce má za to, že velmi podrobně popsal vlastní ekonomickou činnost a vysvětlil, jakým konkrétním způsobem se náklady na vstupu do konkrétní ekonomické činnosti promítají.
8. Žalobce rovněž namítl, že případné neprokázání zaplacení za uskutečněné zdanitelné plnění není podmínkou pro uznání nároku na odpočet daně, tedy nepatří mezi procesní ani hmotněprávní podmínky nároku na odpočet daně, a proto jej ani v tomto rozsahu netížilo důkazní břemeno cokoliv prokazovat. Žalobce uvádí, že přijetí plateb v hotovosti prokázal svědek J. D. a správce daně nebyl schopen jeho tvrzení vyvrátit, přičemž

minimálně u zdanitelných plnění uskutečněných v roce 2016 je jejich potvrzením uvedení do kontrolních hlášení DRT. Žalobce proto tvrdí, že unesl své důkazní břemeno, protože jeho tvrzení potvrdil svědek J. D. a správce daně to nebyl schopen vyvrátit.

9. Správce daně jako další důvod neuznání nároku na odpočet daně uvedl, že cena za reklamu u třech srovnatelných subjektů byla několikanásobně nižší. Žalobce tomuto závěru opět vyčítá, že se míjí s podmínkami nároku na odpočet DPH, když cenové odchylky plnění mezi ně nepatří, a proto žalobce ani v tomto rozsahu netížilo důkazní břemeno cokoliv prokazovat.
10. Závěrem žaloby žalobce namítá, že zpráva o daňové kontrole nebyla řádně projednána, což je podstatný zásah do práv daňového subjektu. Správce daně neprojednal zprávu o daňové kontrole s tvrzením, že žalobce toto právo ztratil tím, že jeho zjevnou snahou bylo vyhnout se provedení tohoto procesního úkonu, což je podle názoru žalobce lež. Žalobce nesouhlasí s tvrzením žalovaného, že se vyhýbal projednání zprávy, neboť způsob, jakým byly správcem daně stanoveny termíny k projednání zprávy, nelze považovat za procesní úkon předpokládaný daňovým řádem. Žalobce namítá, že termíny sdělené správcem daně představovaly pouze dvě varianty, z nichž si měl žalobce vybrat, přičemž nezvolením žádného termínu se žalobce nedopustil opakovaného vyhýbání se projednání zprávy. Žalobce se ohradil proti tvrzení správce daně stran uskutečněného telefonního hovoru se zmocněncem žalobce ve věci sdělení vybraného termínu k projednání zprávy, a uvádí, že zmocněnec žalobce správci daně hned při prvním telefonickém rozhovoru sdělil, že je vázán jako advokát mlčenlivostí a nebude hovořit s někým, aniž by si ověřil jeho totožnost.
11. Žalobce navrhl soudu, aby vyslechl svědky – J. K., I. K., J. D., Z. S., J. D. a S. O. Dle žalobce mohou výpovědi těchto svědků prokázat, že s žalobcem uzavřeli obchodní spolupráci právě díky žalobcově reklamě umístěné na vybavení DRT.

III. Vyjádření žalovaného k žalobě

12. Ve vyjádření k žalobě žalovaný uvedl, že v nyní posuzovaném případě sice správce daně v době zahájení daňové kontroly disponoval daňovými doklady, předmětnými smlouvami a dalšími dokumenty, získanými v rámci vyhledávací činnosti, nicméně bylo nutné dále zkoumat soulad formálněprávního stavu se stavem faktickým, tedy zda deklarovaná plnění se uskutečnila v tvrzeném rozsahu dodavatelem DRT. Správce daně nedisponoval ohledně poskytnutých předmětných plnění žalobci natolik konkrétními poznatky, aby byl schopen jasně formulovat konkrétní pochybnosti či měl dokonce poznatky, že daň bude doměřena (že odpočet je uplatněn nesprávně), aby měl o co opřít postup k odstranění pochybností či výzvu k podání dodatečného daňového tvrzení ve smyslu § 145 odst. 2 věty první daňového řádu. Poznatky správce daně neměly kvalitu dostatečnou k vydání výzvy k podání dodatečného daňového tvrzení dle § 145 odst. 2 daňového řádu.
13. Žalovaný k námitce žalobce ohledně nevyhýbání se projednání zprávy o daňové kontrole nejprve uvozuje, že správce daně ve sdělení ze dne 12. 11. 2018, č. j. 1713769/18/2809-60562-608372, poskytl žalobci dva termíny (řádný, tj. 10. 12. 2018, a náhradní termín, tj. 12. 12. 2018) k projednání zprávy, přičemž požadoval po žalobci, aby do data 5. 12. 2018 sdělil, který z uvedených termínů je vyhovující. Správce daně, s ohledem na obsáhlost zprávy, zaslal žalobci spolu se sdělením i zprávu o daňové kontrole. Žalobce na sdělení ani na následné telefonáty správce daně nereagoval, a nesdělil termín, kdy se hodlá dostavit k

projednání zprávy. V den řádného termínu projednání zprávy (tj. 10. 12. 2018) přijal správce daně telefonní hovor od jednatele žalobce, pana J. D., který mj. uvedl, že pokud se zástupce žalobce nedostaví ke správci daně téhož dne (tj. 10. 12. 2018), dostaví se zástupce žalobce nebo žalobce osobně dne 12. 12. 2018 a zprávu převezme (viz úřední záznam ze dne 10. 12. 2018, č. j. 1799612/18/28019-60562-608372). Správci daně byla téhož dne doručena písemná reakce na sdělení s tím, že žalobce považuje zprávu za neprojednatelnou z důvodu její nesrozumitelnosti. Z uvedeného je tak zřejmé, žalobce se na řádný termín, tj. dne 10. 12. 2018, k projednání zprávy nedostavil, ani neposkytl správci daně řádnou omluvu. Taktéž v případě náhradního termínu, tj. dne 12. 12. 2018, se žalobce ke správci daně nedostavil, ačkoli přislíbil svoji účast. Žalovaný je proto toho názoru, že popsání jednání žalobce značí, že žalobce přinejmenším neprojevoval zájem o ukončení daňové kontroly a opakovaně se vyhýbal projednání zprávy, což odůvodňuje postup podle § 88 odst. 5 daňového řádu.

14. K výkladu předmětu smluv žalovaný uvedl, že v předmětných smlouvách o reklamě a propagaci ze dne 29. 1. 2014, 5. 3. 2015 a 22. 2. 2016 byl předmět plnění vymezen jako uvedení profilu firmy a firemního logotypu při konání motocyklových akcí, a to v roce 2014 v rámci silničních motocyklových závodů Mistrovství světa, Mistrovství Evropy Cup of Nations a závodů Alpe Adria v kategorii Superstock 600, v roce 2015 v rámci Mistrovství světa a závodů Alpe Adria v kategorii Superstock 600, a v roce 2016 v rámci Mistrovství světa v kategorii Superstock 600. Z takto nastíněného předmětu plnění je evidentní, že vymezený rozsah závodů měl odpovídat rozsahu závodů konaných v rámci všech úrovní obtížnosti. Tudíž se nelze ztotožnit s tvrzením žalobce, že k naplnění předmětu plnění by stačilo uskutečnění závodu jen na některé z vyjmenovaných akcí. Takovému výkladu odporuje nejen samotné smluvní ujednání, ale i výpověď svědka pana V. D., že záměrem dodavatele DRT je účast na všech šampionátech, tj. na všech závodech. Žalovaný tak setrvává na závěru uvedeném v napadeném rozhodnutí, že nebyl dodržen předmět smluv v plném rozsahu, přičemž žalobce neprokázal přijetí reklamních služeb od dodavatele DRT v rozsahu deklarovaném na daňových dokladech.
15. Dále žalovaný uvedl, že daňová kontrola na dani z přidané hodnoty za předmětná zdaňovací období byla provedena v rozsahu ověřování přijatých zdanitelných plnění souvisejících s reklamními službami, přičemž jak správce daně tak i žalovaný dospěli k závěru, že žalobce neprokázal oprávněnost nároku na odpočet daně v souladu s § 72 a § 73 zákona o DPH, neboť neprokázal přijetí zdanitelných plnění uvedených na daňových dokladech v takovém rozsahu, jak je deklarováno na daňových dokladech a na souvisejících smlouvách. Otázky účelnosti a účinnosti reklamy, kterými se správce daně zabýval v rámci daňové kontroly, je nutné ve vztahu prověřování oprávněnosti nároku na odpočet daně chápat až jako druhotnou (okrajovou), neboť důraz při samotném posuzování je kladen právě na splnění hmotněprávních a formálních podmínek dle § 72 a § 73 zákona o DPH pro uplatnění nároku na odpočet daně. V napadeném rozhodnutí se žalovaný zabýval především unesením důkazního břemene žalobce ve vztahu k naplnění hmotněprávní podmínky pro uplatnění nároku na odpočet daně, a dále vznesenými odvolacími námitkami, s nimiž se řádně a zcela vypořádal. Žalovaný proto zdůrazňuje, že nárok na odpočet daně byl žalobci odepřen nikoli z důvodu neprokázání účinnosti a účelnosti reklamy, nýbrž z důvodu nesplnění hmotněprávní podmínky pro uplatnění nároku na odpočet daně.

16. Co se týče stanovení výše cen za předmětná plnění (správce daně vtělil do výzvy mj. skutečnost, že předmětná plnění byla nadhodnocená v porovnání s ostatními obchodními partnery dodavatele DRT, jakož i to, že žalobce hradil předmětná plnění v plném rozsahu, aniž by byla ponížena o chybějící plnění), žalovaný souhlasí s žalobcem, že v tomto případě jej netíží důkazní břemeno. Pokud však správce daně uvedl ve výzvě skutečnosti stran nadhodnoceného plnění, pak tyto skutečnosti byly uvedeny pro dokreslení všech okolností. Žalovaný dále zdůrazňuje, že žalobce se choval nanejvýš neobezřetně, když dlouhodobě hradil předmětná plnění, ačkoliv věděl, že mu tato plnění dodavatelem DRT prokazatelně nebyla ve sjednaném rozsahu poskytnuta.
17. V podrobnostech žalovaný odkázal na své rozhodnutí, na jehož závěrech trvá. Z výše uvedených důvodů žalovaný soudu navrhl, aby žalobu jako nedůvodnou zamítl.

IV. Ústní jednání

18. Při ústním jednání konaném dne 29. 6. 2022 žalobce vymezil jádro sporu tak, že jde o otázku, zda je tu nárok na odpočet DPH v situaci, kdy žalobce pořídil reklamní plnění, to nebylo fiktivní a uskutečnilo se tedy, přičemž správce daně zpochybnil toliko kvalitu tohoto plnění; poskytovatel reklamy přitom některé závody neabsolvoval z pochopitelných důvodů.
19. Dle žalobce si správce daně běžný ekonomický život představuje zcela nereálně. Ani v takových závodech, jako je např. série F1 se nevrací při havárii vozu, na němž byla reklama umístěna, část plnění. Motosport je rizikový, vyskytují se zde havárie, zranění apod., což je třeba v daných souvislostech brát v potaz.
20. Například výtku, že se uskutečnilo jen pět závodů ze šesti, považuje žalobce za absurdní. Každý zadavatel totiž v rámci motosportu bere reklamní smlouvu jako do jisté míry smlouvu odvážnou dle zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník. Počítá s tím, že ne každý závod se odjede. Iluzorní je tak představa správce daně, že by se dle reklamní smlouvy nutně musela plnit každá minuta v každém závodě tak, aby zde byl dán naprostý soulad reklamního plnění se smluvním ujednáním; právě prokázání této identity správce daně po žalobci požadoval.
21. Podle žalobce mu správce daně (či žalovaný) také nemohl odeprít celý nárok na odpočet DPH za situace, kdy se některé závody odjely, a v tomto rozsahu bylo plnění poskytnuto. Je to podobné, jako kdyby si žalobce např. objednal pět pytlů cementu a dodavatel mu dodal jen čtyři – správce daně by v takovém případě také nemohl žalobci odeprít celý nárok na odpočet DPH.
22. Žalovaný při ústním jednání odkázal na své rozhodnutí a vyjádření k žalobě. V rámci toho uvedl také to, že správce daně neposuzoval kvalitu, nýbrž rozsah plnění. Správce daně zjistil, že nebylo plněno tak, jak mělo být dle smlouvy. Pokud zde snad byly objektivní důvody pro neodjetí některých závodů (odstoupení jezdce apod.), mělo se to řešit kupř. smluvními dodatky, reklamací, atp.
23. Soud dodává, že při ústním jednání neprováděl důkaz výsledkem svědků, jak to navrhoval žalobce, a to pro irelevantnost takových svědeckých výpovědí s ohledem na předmět sporu (blíže viz níže).

V. Posouzení věci soudem

24. Krajský soud přezkoumal v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2 s. ř. s.) napadené rozhodnutí žalovaného, jakož i předcházející rozhodnutí správce daně včetně řízení předcházejícího jeho vydání, a shledal, že žaloba **není důvodná** (§ 78 odst. 7 s. ř. s.).
25. Spornou otázkou mezi žalobcem a žalovaným je především to, zda žalobce prokázal faktické přijetí jednotlivých zdanitelných plnění (zejména rozsah plnění) deklarovaných na daňových dokladech vystavených dodavatelem DRT, tudíž zda splnil podmínky pro uplatnění a přiznání nároku na odpočet DPH ve smyslu § 72 a 73 zákona o DPH. A dále, zda žalovaný pochybil, pokud neuznal ani částečný odpočet DPH.

V. a) Zahájení daňové kontroly

26. V první řadě se soud musel vypořádat s otázkou, zda správce daně postupoval správně, jestliže před zahájením daňové kontroly daně z přidané hodnoty žalobce před tímto krokem nevyzval k podání dodatečného daňového tvrzení ve smyslu § 145 odst. 2 daňového řádu. Dle tohoto ustanovení „[p]okud lze důvodně předpokládat, že bude daň doměřena, může správce daně vyzvat daňový subjekt k podání dodatečného daňového tvrzení a stanovit náhradní lhůtu. Nevyhoví-li daňový subjekt této výzvě ve stanovené lhůtě, může správce daně doměřit daň podle pomůcek.“
27. Vodítko pro aplikaci citovaného ustanovení daňového řádu poskytuje judikatura Nejvyššího správního soudu, zejména usnesení rozšířeného senátu ze dne 16. 11. 2016, č. j. 1 Afs 183/2014-55, publikované pod č. 3566/2017 Sb. NSS (dále také jen „usnesení ALGON PLUS“), a také navazující rozhodnutí Nejvyššího správního soudu (všechna zde uvedená rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupná na www.nssoud.cz).
28. Dle usnesení ALGON PLUS „[d]ozví-li se správce daně jinak než na základě daňové kontroly (zejména z poznatků při správě jiných daní, z informací od jiných orgánů či soukromých subjektů nebo z vlastní vyhledávací činnosti) o skutečnostech či důkazech nasvědčujících tomu, že by daňovému subjektu měla být určita daň doměřena, je zásadně povinen daňový subjekt o tom zpravit a vyzvat jej podle § 145 odst. 2 věty první daňového řádu k podání dodatečného daňového tvrzení.“ Podrobnosti, zejména ty relevantní pro nynější řízení, Nejvyšší správní soud doplnil v odůvodnění předmětného usnesení, především v bodech [59], [60] a [62], v němž dovodil, že principy daňového řádu a též ústavní principy nabádají „k šetření autonomie jedince a ke zdrženlivosti při uplatňování razantních vrchnostenských oprávnění veřejné moci [...]. Pokud se tedy správce daně jinak než na základě daňové kontroly (zejména z poznatků při správě jiných daní, z informací od jiných orgánů či soukromých subjektů či z vlastní vyhledávací činnosti) dozví o skutečnostech či důkazech nasvědčujících tomu, že by daňovému subjektu měla být určita daň doměřena, je zásadně povinen daňový subjekt o tom zpravit a vyzvat jej k podání dodatečného daňového tvrzení. [...] Jen výjimečně, pokud by samotné zpravení daňového subjektu o tom, jaké informace má správce daně k dispozici, mohlo vést ke zmaření cíle správy daní, tedy správného stanovení daně, lze od výzvy k podání dodatečného daňového tvrzení upustit a bez dalšího u daňového subjektu zabýjit daňovou kontrolu. O takové případy se bude jednat zejména tehdy, bude-li mít správce daně poznatky ukazující na předchozí podvodné jednání daňového subjektu související se zjištěnými informacemi či na to, že daňový subjekt by se snažil následným jednáním (typicky úpravami svých povinných evidencí nebo jinými kroky nepřipustně zakrývajícími skutečný stav věci) zmařit správné stanovení daně. [...]. Ustanovení § 143 odst. 3 a § 145 odst. 2 daňového řádu se přirozeně neuplatní tehdy, zabahuje-li správce daně daňovou kontrolu bez konkrétních důvodů vztahených ke kontrolovanému daňovému subjektu.“ Obecným principem přitom je, že

zásadně má „napravit“ nesprávnou výši daně samotný daňový subjekt, kterému by k tomu měla být dána příležitost právě prostřednictvím výzvy dle § 145 odst. 2 daňového řádu (viz bod [56] usnesení *ALGON PLUS*).

29. Související judikatura Nejvyššího správního soudu se zabývala otázkou, v jakých případech lze mít za to, že se správce daně „dozví o skutečnostech či důkazech nasvědčujících tomu, že by daňovému subjektu měla být určita daň doměřena“, resp. kdy může *důvodně předpokládat*, že daň bude doměřena.
30. V rozsudku ze dne 6. 5. 2015, č. j. 2 Afs 209/2014-23, k jehož závěrům se v usnesení *ALGON PLUS* přiklonil rozšířený senát, Nejvyšší správní soud uvedl, že „*ustanovení § 145 odst. 2 a § 143 odst. 3 daňového řádu je třeba vykládat nikoli za vylučného užití metody jazykového výkladu, nýbrž za současného užití vícera metod právní interpretace. Tento postup je obecně aplikovatelný při výkladu právních předpisů (srov. např. náleží Ústavního soudu ze dne 8. 2. 2011, sp. zn. I. ÚS 2920/09, dostupný z <http://nalus.usoud.cz>). Proto nelze soubhlasit se stěžovatelem, rozumí-li slovu ‚důvodný‘ ve smyslu ‚nejisto postavený‘, aniž se zabýval jeho výkladem hlouběji, zejména s přihlédnutím k souladnosti takového výkladu se základními zásadami správy daní. Nejvyšší správní soud zastává názor, že podmínku důvodného předpokladu doměření daně tak nelze považovat za splněnou pouze tehdy, kdy je správce daně schopen již na základě skutečností zjištěných mimo daňovou kontrolu spolehlivě určit výši, v jaké bude daň doměřena. Je jen stěží představitelná situace, kdy by správce daně mimo daňovou kontrolu, zejména tedy v rámci vyhledávací činnosti, získal natolik konkrétní, úplné a důkazně podložené informace, aby na jejich základě mohl bez dalšího usuzovat na výši doměření daně. Naopak, typicky v případě, kdy správce daně zjistí, že podané řádné daňové tvrzení neobsahuje přiznání konkrétní daňově relevantní skutečnosti, lze již na základě běžné úvahy předpokládat, že daň bude doměřena, neboť řádné daňové tvrzení nebylo vyplněno správně. Zdejší soud proto uzavírá, že v případě zjištěné neúplnosti podaného daňového tvrzení lze obecně předpokládat, že daň bude doměřena; lhostejno přitom v jaké výši.“*
31. V rozsudku ze dne 19. 1. 2017, č. j. 9 Afs 46/2016-33, pak Nejvyšší správní soud k výše uvedenému dodal, že „*otázka věcné správnosti následně doměřené daně není pro posouzení zákonnosti postupu, který k doměření daně povede, rozhodná. Volba mezi daňovou kontrolou a výzvou k předložení dodatečného daňového přiznání se odvíjí od množství a kvality informací, které správce daně potřebuje, aby dle svého právního posouzení mohl daň doměřit. Důvodný předpoklad, že daň bude doměřena, proto nezahrnuje posouzení věcné správnosti názoru správce daně.“*
32. Z uvedeného je tedy zřejmé, že nelze vycházet z toho, že správce daně musí mít při vydání výzvy dle § 145 odst. 2 daňového řádu natolik konkrétní znalosti, aby mohl vyměřit daň v jiné výši, než v jaké byla vyčíslena v posledním daňovém přiznání. Pro vydání výzvy podle § 145 odst. 2 totiž není nutné, aby měl správce daně naprostou jistotu, že daň bude doměřena, nebo dokonce věděl, v jaké výši se tak stane; postačuje, pokud lze doměření toliko předpokládat (k tomu viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 8. 2018, č. j. 7 Afs 229/2018-29).
33. V již zmíněném rozsudku ze dne 16. 8. 2018, č. j. 7 Afs 229/2018-29, Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že správce daně měl dostatek informací, aby mohl důvodně předpokládat, že dojde k doměření daně, také na základě dřívější daňové kontroly, z níž mu musel být znám *modus operandi* daňového subjektu i skutkové okolnosti jeho aktivit v předcházejících zdaňovacích obdobích; v daném rozsudku Nejvyšší správní soud

v těchto souvislostech vzal v potaz vymezení předmětu sporné daňové kontroly a místního šetření předcházejícího této kontrole.

34. Typově obdobnou věcí jako v nyní řešeném případě se Nejvyšší správní soud zabýval v rozsudku ze dne 10. 1. 2019, č. j. 8 Afs 22/2017-46; v této věci správce daně zahájil daňovou kontrolu, společně s doměřovacím řízením, poté, co daňový subjekt na základě předchozí telefonické žádosti poskytl správci daně účetní doklady a uzávěrky za vybraná období, a předtím, než správce daně v rámci daňové kontroly provedl místní šetření u třetí osoby, které mělo za cíl ověřit relevantní skutečnosti. V tomto případě měl Nejvyšší správní soud za to, že dané místní šetření mohlo proběhnout v rámci vyhledávací činnosti, přičemž následně měl být daňový subjekt osloven výzvou dle § 145 odst. 2 daňového řádu. Předmětné místní šetření přitom mělo zásadní význam pro doměření daně. Zároveň Nejvyšší správní soud v návaznosti na dané skutečnosti souhlasil s názorem, že pouze z účetnictví daňového subjektu nemusí nutně plynout důvodný předpoklad, že daň má být doměřena.
35. Obdobně v rozsudku ze dne 31. 10. 2018, č. j. 6 Afs 386/2017-56, Nejvyšší správní soud označil za absurdní závěr, „že v rámci vyhledávací činnosti nabyté vědomosti vedou vždy k důvodnému předpokladu doměření daně, a tedy k výzvě správce daně k podání dodatečného daňového tvrzení“.
36. Skutkové okolnosti, které naopak měly vést k upřednostnění výzvy dle § 145 odst. 2 daňového řádu před zahájením daňové kontroly, Nejvyšší správní soud vymezil v rozsudku ze dne 10. 4. 2019, č. j. 9 Afs 364/2018-76, publikovaném pod č. 3888/2019 Sb. NSS, v němž uvedl, že „[j]elikož hlavními důkazními prostředky při doměření daně byly zejména výpisy z účtů ve srovnání s daňovými přiznáními, argument stěžovatele o tom, že z výpisů nemohl před zahájením daňové kontroly nic o doměření daně usoudit, je mylný. [...] Z bankovních výpisů, které měl správce daně v době před zahájením daňové kontroly k dispozici, jasně vyplývalo, že žalobce vkládal na spořicí účet hotovost ve značné výši, zároveň měl informace o pohybech mezi jeho účty, tedy mezi účtem spořicí, podnikatelským i osobním. K dispozici měl i jeho daňová přiznání. Z těchto zjištění správci daně vyplynulo, že jsou zde peněžní prostředky, o kterých není zřejmé, zda byly či nebyly předmětem daně z příjmů fyzických osob, a které podle správce daně neodpovídaly jeho daňovým tvrzením. Ačkoliv bylo třeba následně provést dokazování a stanovit částku, u které nebylo zdanění prokázáno či nebylo prokázáno, že nepodléhá dani z příjmu, z výpisů z účtů bylo již na počátku možné usuzovat, že bude třeba daň doměřit, neboť hotovost nacházející se na žalobcově spořicí účtu značně převyšovala jím uvedené příjmy v daňových přiznáních.“
37. Dále Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 2. 3. 2016, č. j. 6 Afs 79/2015-39, publikovaném pod č. 3398/2016 Sb. NSS, akceptoval názor autorů odborné literatury, když uvedl, že „[v]ýzvu k podání dodatečného daňového přiznání však správce daně vydá pouze tehdy, pokud již v této fázi řízení disponuje natolik silnými poznatky, z nichž lze vytvořit důvodný předpoklad o doměření daně, tedy o nesprávnosti současné poslední známé daně. Pokud má správce daně pouze jisté indicie, z nichž ještě nelze zformulovat dostatečně spolehlivý závěr ohledně toho, zda je poslední známá daň nesprávná, pak namísto vydání výzvy k podání dodatečného daňového přiznání přistoupí k zahájení daňové kontroly, v níž tyto své poznatky prověří (srov. též KRATOCHVÍL, J., Vyměření a doměření daně. Daně a právo v praxi. Wolters Kluwer ČR, a.s. 2012 č. 11).“ Tento rozsudek sice časově předchází usnesení ALGON PLUS, na druhou stranu jeho závěry běžně přebírá i judikatura vydaná

až po tomto usnesení, takže citovaný rozsudek nelze považovat za „překonaný“ (k výslovné recepci tohoto rozsudku viz např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 1. 2017, č. j. 9 Afs 46/2016-33, a ze dne 10. 4. 2019, č. j. 9 Afs 364/2018-76).

38. Na základě takto vymezených právních východisek bylo třeba posoudit, zda postup správce daně obстоjí s přihlédnutím ke konkrétním skutkovým okolnostem věci.
39. Žalobce v žalobě uvedl některé informace, na základě kterých by přinejmenším dle jeho názoru, bylo namíste místo zahájení daňové kontroly vydat nejdříve výzvu dle § 145 odst. 2 daňového řádu. Konkrétně šlo o podklady k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období měsíců leden až prosinec roku 2014, 2015 a 2016; pohyb na účtu č. 518 za rok 2014, 2015 a 2016; smlouvy o reklamě a propagaci uzavřené mezi žalobcem a společností SPORT RACING TEAM KLUB v A ČR dne 29. 1. 2014, dne 25. 3. 2015 a dne 22. 2. 2016; dodatek ke smlouvě o reklamě a propagaci uzavřený mezi žalobcem a společností ORT RACING TEAM KLUB v AČR dne 20. 12. 2016; přijaté faktury č. VF1-0001/2014, VF1-0005/2014, VF1-0008/2014, VF1-0013/2014, VF1-0014/2014, VF1-0015/2014, VF1-0020/2014, VF1-0021/2014, VF1-0023/2014, VF1-0026/2014, VF1-0027/2014, VF1-0033/2014, VF1-0034/2014, VF1-0039/2014 včetně příjmových pokladních dokladů č. P+0001/2014, P+0002/2014, P+0003/2014, P+0004/2014, P+0005/2014, P+0006/2014, P+00011/2014, P+00012/2014, P+00013/2014, P+00016/2014, P+00030/2014, P+00017/2014, P+00022/2014, P+00023/2014.; přijaté faktury č. VF1-0002/2015, VF1-0009/2015, VF1-0010/2015, VF1-0013/2015, VF1-0014/2015, VF1-0015/2015, VF1-0018/2015, VF1-0019/2015, VF1-0020/2015, VF1-0025/2015, VF1-0027/2015, VF1-0028/2015, VF1-0032/2015, VF1-0033/2015, VF1-0036/2015, VF1-0039/2015, VF1-0042/2015, VF1-0043/2015, VF1-0044/2015, VF1-0047/2015 včetně příjmových pokladních dokladů č. P+0001/2015, P+000B/2015, P+0009/2015, P+00012/2015, P+00013/2015, P+00014/2015, P+00015/2015, P+00018/2015, P+00019/2015, P+00024/2015, P+00025/2015, P+00026/2015, P+00029/2015, P+00030/2015, P+00031/2015, P+00034/2015, P+00039/2015, P+00040/2015, P+00041/2015, P+00044/2015; přijaté faktury č. VF1-0001/2016, VF1-0004/2016, VF1-0006/2016, VF1-0007/2016, VF1-0008/2016, VF1-0010/2016, VF1-0017/2016, VF1-0018/2016, VF1-0019/2016, VF1-0026/2016, VF1-0031/2016, VF1-0032/2016, VF1-0037/2016, VF1-0039/2016, VF1-0042/2016, VF1-0043/2016, VF1-0044/2016, VF1-0046/2016, VF1-0048/2016 včetně příjmových pokladních dokladů č. P+0001/2016, P+0002/2016, P+0004/2016, P+0005/2016, P+0006/2016, P+0007/2016, P+0009/2016, P+00010/2016, P+00011/2016, P+00012/2016, P+00014/2016, P+00016/2016, P+00017/2016, P+00020/2016, P+00021/2016, P+00022/2016, P+00023/2016, P+00025/2016 a P+00026/2016; 6 x fotografie motocyklu s logem žalobce; tiskové zprávy ORT 2016; fotodokumentace závodů – WSBK ORT 2016 Assen, WSBK ORT 2016 Aragon, Alpe Adria ORT 2016 Slovakiaring; výstupy z účetnictví.
40. Daňová kontrola byla zahájena dne 14. 3. 2017 na základě protokolu č. j. 388981/17/2809/60562/606307. Předmět jednání byl vymezen jako „Zahájení daňové kontroly podle § 87 odst. 1 DŘ – daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období kalendářního roku 2014, 2015 a 2016“ a „daně z přidané hodnoty za zdaňovací období měsíců 2. až 8. a 10. až 11. roku 2014, měsíců 3. až 11. roku 2015 a měsíců 2. až 12. roku 2016“.
41. Na základě uvedených skutečností soud konstatuje, že rozsah vyhledávací činnosti správce daně nebyl nevýznamný, správce daně si tak již mohl vytvořit jistou představu o činnosti

žalobce. Avšak z informací získaných v rámci vyhledávací činnosti nemohl předpokládat, že dojde k vyměření daně, jelikož z těchto informací nebylo nijak možné zjistit soulad formálněprávního stavu se stavem faktickým, a to zejména ve vztahu k plnění od spolku DRT (v uvedených získaných podkladech není např. smlouva o reklamě uzavřená s DRT, tisková zpráva DRT apod.). Pouze z žalobcem předaných podkladů pro správce daně v rámci vyhledávací činnosti nemohl nutně plynout důvodný předpoklad, že daň má být doměřena (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 1. 2019, č. j. 8 Afs 22/2017-46, či ze dne 31. 10. 2018, č. j. 6 Afs 386/2017-56). Soud se tak kloní k tvrzení žalovaného, že správce daně již před zahájením daňové kontroly nedisponoval natolik silnými poznatky, z nichž bylo možné vytvořit důvodný předpoklad o doměření daně, naopak správce daně měl dle názoru soudu toliko určité indicie, z nichž ještě nebylo možné zformulovat dostatečně spolehlivý závěr ohledně toho, zda je poslední známá daň nesprávná; bylo proto možné přistoupit k zahájení daňové kontroly, v níž dané poznatky prověřoval, aniž by žalobce vyzýval dle § 145 odst. 2 daňového řádu (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 3. 2016, č. j. 6 Afs 79/2015-39).

42. Co se týče žalobcem namítaného marného uplynutí prekluzivní lhůty z důvodu neoprávněného zahájení daňové kontroly, tak soud odkazuje na závěr učiněný výše. Soud je toho názoru, že daňová kontrola nebyla zahájena neoprávněně, a nadto dodává, že zahájení daňové kontroly přerušuje prekluzivní lhůtu pro stanovení daně, byť správce daně před zahájením této kontroly nevyzval daňový subjekt k podání dodatečného daňového tvrzení, ač proto byly dle zákona podmínky (viz „oficiální“ právní věta rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 2. 2020, č. j. 10 Afs 268/2019-53, publikovaného pod č. 4005/2020 Sb. NSS).

V. b) Projednání zprávy o daňové kontrole

43. Dalším procesním pochybením, kterého se měl dle žalobce správce daně dopustit, je absence řádného projednání zprávy o daňové kontrole.
44. Ze správního spisu soud zjistil, že správce daně ve sdělení ze dne 12. 11. 2018 uvedl řádný a náhradní termín, ve kterém se měl žalobce dostavit ke správci daně k projednání zprávy o daňové kontrole. Správce daně požádal žalobce, aby termín, ve kterém se dostaví ke správci daně, oznámil nejpozději do 5. 12. 2018. Zároveň správce daně zaslal zprávu o daňové kontrole jako přílohu sdělení, aby se s ní mohl žalobce před projednáním dostatečně seznámit, a to zejména s ohledem na její velký rozsah (viz sdělení č. j. 1713769/18/2809-60562-608372). Žalobce správce daně nekontaktoval do 5. 12. 2018, a proto správce daně dne 6. 12. 2018 telefonicky kontaktoval zástupce žalobce, aby se ho dotázal na vybraný termín projednání a předání zprávy o daňové kontrole. Zástupce žalobce sdělil, že neví, jak se jeho klient rozhodne, s tím, že až bude vědět vhodný termín, tak jej neprodleně správci daně řekne (viz úřední záznam č. j. 1797445/18/2809-60562-608372). V následujících dnech správce daně kontaktoval zástupce žalobce za účelem zjištění vybraného termínu jednání, avšak neúspěšně. Dne 10. 12. 2018 přijal správce daně telefonický hovor od volajícího, který se představil jako J. D. (jednatel žalobce). Pan D. se správce daně dotázal, zda nemá být toho dne nějaké jednání, načež mu správce daně poskytl potřebné informace. Pan D. sdělil, že neví, zda zástupce žalobce toho dne (myšleno 10. 12. 2018) přijde. Závěrem uvedl, že jestliže jeho zástupce toho dne nepříjde, tak přijde dne 12. 12. 2018 zástupce nebo on sám a převezme si zprávu o daňové kontrole (zaznamenáno v úředním záznamu č. j. 1799612/18/2809-60562-608372). Ani v tomto

termínu se však žalobce ani jeho zástupce k projednání nedostavili, a dne 10. 12. 2018 zaslal žalobce reakci na zasláné sdělení ze dne 12. 11. 2018 (zaevidováno pod č. j. 1800028/18), kde uvedl, že zasláná zpráva o daňové kontrole je neprojednatelná, protože je nesrozumitelná. Žalobce navrhl, aby správce daně nedostatky zprávy o daňové kontrole opravil a znovu ji zaslal k prostudování a následnému projednání. Správce daně nesouhlasil s názorem žalobce, ohledně neprojednatelnosti zprávy o daňové kontrole z důvodu nesrozumitelnosti, a ve sdělení o ukončení daňové kontroly za předmětná zdaňovací období popsal důvody, pro které má za to, že zpráva o daňové kontrole obsahuje veškeré nezbytné náležitosti. Jelikož správce daně posoudil jednání žalobce tak, že se projednání zprávy o daňové kontrole vyhýbá, tak současně s uvedeným sdělením byla žalobci v souladu s § 88 odst. 5 daňového řádu zaslána i zpráva o daňové kontrole č. j. 1708624/18/2809-60562-608372.

45. Právním podkladem pro uzavření daňové kontroly (jako důkazního prostředku pro doměření daně) je § 88 daňového řádu, podle něhož o zahájení, průběhu a ukončení daňové kontroly sepíše správce daně zprávu o daňové kontrole, která obsahuje výsledek kontrolního zjištění, včetně hodnocení důkazů zjištěných v průběhu daňové kontroly, a odkaz na protokoly nebo úřední záznamy sepsané v průběhu daňové kontroly. Správce daně seznámí daňový subjekt s výsledkem kontrolního zjištění, včetně hodnocení dosud zjištěných důkazů, a předloží mu jej k vyjádření. Na žádost daňového subjektu stanoví správce daně přiměřenou lhůtu, ve které se může daňový subjekt vyjádřit k výsledku kontrolního zjištění a navrhnout jeho doplnění. Nedojde-li na základě tohoto vyjádření ke změně výsledku kontrolního zjištění, nelze již v rámci projednání zprávy o daňové kontrole navrhnout jeho další doplnění. Zprávu o daňové kontrole podepisuje kontrolovaný daňový subjekt a úřední osoba. Správce daně po podpisu předá stejnopis zprávy o daňové kontrole kontrolovanému daňovému subjektu. Podpisem zprávy o daňové kontrole je ukončeno její projednání, zpráva o daňové kontrole se považuje za oznámenou a současně je ukončena daňová kontrola.
46. Uvedená právní úprava vznikla na základě předchozí bohaté a propracované judikatury Nejvyššího správního soudu za doby účinnosti zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, který neobsahoval tak podrobnou úpravu práv a povinností daňových subjektů a správce daně v průběhu daňové kontroly a měla v první řadě zajistit práva daňových subjektů na seznámení se s jednotlivými poznatky, které z kontroly vzešly a na základě nichž pak správce daně budoval daňovou povinnost za kontrolovaná období. Smyslem takto formalizovaného postupu, zakomponovaného do § 85 až § 88 daňového řádu, tak je mj. zajistit právo daňového subjektu na seznámení se s poznatky z daňové kontroly, umožnit mu případně navrhnout výsledek svědků či obstarání listin, které by prokázaly tvrzení daňového subjektu a v neposlední řadě též zajištění dostatku relevantních

informací k účinné obraně. Zmíněná právní úprava tak subjektům zajišťuje právo být účasten svému procesu.

47. Takto vnímaný smysl uvedené právní úpravy je třeba chápat v materiálním významu. Znamená to, že zpravidla pozbývá důležitosti, zda došlo k formálnímu naplnění jednotlivých kroků uvedených v ustanovení zákona, podstatné však je, zda bylo popsáno právo žalobce naplněno ve svém skutečném obsahu. K tomu Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 21. 2. 2018, č. j. 9 Afs 305/2016-31, publikovaném pod č. 3720/2018 Sb. NSS, uvedl, že „*i pokud dojde k porušení procesních pravidel při projednání zprávy o daňové kontrole, nemá to zpravidla vliv na zákonnost rozhodnutí*“.
48. Z výše popsaného (viz bod 39) je zjevné, že žalobci nebyl uzavřen prostor pro uplatnění jeho procesních práv spojených s projednáním zprávy o daňové kontrole. Nutno zdůraznit, že žalobce sám nenavrhl další termín projednání zprávy o daňové kontrole a na termín, na který přislíbil svou účast, se nedostavil. Pakliže se žalobce bez omluvy nedostavil k projednání zprávy o daňové kontrole a pouze konstatoval, že je zpráva neprojednatelná, má soud za to, že správce daně si správně vyhodnotil situaci tak, že se žalobce vyhýbá projednání. Dle názoru soudu uvedený postup žalovaného, resp. správce daně (včetně postupu po podání odvolání) svědčí ve prospěch zachování procesních práv žalobce v posuzovaném daňovém řízení. Je totiž zřejmé, že žalobce měl před vydáním dodatečných platebních výměrů k dispozici podklady (zpráva o daňové kontrole), z nichž byla skutková východiska správce daně seznatelná, s jednotlivými skutečnostmi ve zprávě uvedenými mohl (ještě před vydáním dodatečného platebního výměru a po podání odvolání) vyjádřit nesouhlas (což také učinil) a navrhnout doplnění dokazování, přičemž na jím vznesené výtky daňové orgány adekvátně reagovaly. Postupem správních orgánů tak nedošlo k porušení práv žalobce. Námitka žalobce týkající se absence řádného projednání zprávy o daňové kontrole je proto nedůvodná.

V. c) Obecně k dokazování v daňovém řízení

49. Obecně lze říci, že daňový subjekt má v rámci daňového řízení povinnost prokázat skutečnosti, které sám tvrdí. Podle § 92 odst. 3 a 4 daňového řádu prokazuje daňový subjekt všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních. Pokud to vyžaduje průběh řízení, může správce daně vyzvat daňový subjekt k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, a to za předpokladu, že potřebné informace nelze získat z vlastní úřední evidence. Toto ustanovení však, jak již vícekrát potvrdil Ústavní soud (viz nálezy ze dne 24. 4. 1996, Pl. ÚS 38/95; rozhodnutí Ústavního soudu jsou dostupná na <http://nalus.usoud.cz>), nedává správci daně oprávnění vyzvat daňový subjekt k prokázání čehokoliv, ale pouze k prokázání toho, co tvrdí tento subjekt sám.
50. Daňové řízení je v České republice postaveno na zásadě, že každý daňový subjekt má povinnost sám daň přiznat, tedy má břemeno tvrzení, ale také povinnost toto své tvrzení doložit, tj. má i břemeno důkazní. Daňový subjekt má v první řadě povinnost tvrdit skutečnosti rozhodné pro jeho daňovou povinnost. Konkrétní obsah povinnosti tvrzení přitom vychází zejména z příslušných ustanovení daňového práva hmotného, v posuzovaném případě z § 72 a § 73 zákona o DPH. Žalobce byl tedy v daném případě, chtěl-li uplatnit nárok na odpočet DPH, povinen tvrdit a prokázat, že od jiné osoby, která

byla v době transakce plátcem DPH, přijal zdanitelné plnění, které bylo fakticky realizováno a že poskytnuté plnění bylo provedeno právě deklarovaným plátcem DPH.

51. Daňový subjekt unese své důkazní břemeno, pokud předloží správci daně účetnictví splňující požadavky stanovené zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví, zejména pokud jde o jeho správnost, úplnost, průkaznost a srozumitelnost. Současně je však třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 1. 2011, č. j. 5 Afs 24/2010-117). Existence účetních dokladů, tj. příjmových dokladů nebo faktur, totiž zpravidla sama o sobě neprokazuje, že se operace, která je jejich předmětem, opravdu uskutečnila (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 2. 2006, č. j. 7 Afs 132/2004-99, a ze dne 31. 12. 2008, č. j. 8 Afs 54/2008-68). K obdobnému závěru dospěl i Ústavní soud, který uvedl, že *„důkaz daňovým dokladem je pouze formálním důkazem dovršujícím hmotně právní aspekty skutečného provedení zdanitelného plnění. Jestliže zdanitelné plnění nebylo uskutečněno, nemůže být důkazní povinnost naplněna pouhým předložením, byť formálně správného, daňového dokladu. Daňový doklad, který jen simuluje (bez rozdílu, zda jde o simulaci absolutní či relativní) uskutečnění zdanitelného plnění, není relevantním důkazem a jeho předložení může vést k formulaci požadavku směřujícího k dokázání hmotně právního úkonu, tj. k důkazu existence zdanitelného plnění“* (usnesení ze dne 29. 9. 2004, sp. zn. III. ÚS 365/04).
52. I když daňový subjekt předloží formálně bezvadné účetní doklady, správce daně může ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu vyjádřit pochybnosti týkající se věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů. V tomto ohledu správce daně tíží důkazní břemeno ve vztahu k důvodnosti jeho pochyb. Správce daně nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují vážné a důvodné pochyby (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119, publikovaný pod č. 1572/2008 Sb. NSS). Pokud správce daně shora uvedené skutečnosti prokáže, důkazní břemeno přechází zpět na daňový subjekt, který je povinen doložit pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví ve vztahu k danému obchodnímu případu, popř. svá tvrzení korigovat. Tyto skutečnosti bude daňový subjekt prokazovat zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 7. 2010, č. j. 1 Afs 39/2010-124, či již vzpomenutý rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119).
53. Pro *„případ vzniku pochybností o uskutečnění plnění v tvrzené podobě, je povinností daňového subjektu, který uplatňuje nárok na odpočet v daňovém přiznání, aby prokázal dalšími důkazy, že fakticky plnění přijal, v konkrétním období a rozsahu a právě toto plnění souvisí s následným uskutečněním jeho vlastní konkrétní ekonomické činnosti“* (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 10. 2015, č. j. 6 Afs 78/2015-42, bod [32]). Určení konkrétního rozsahu přijetí zdanitelných plnění je tedy pro nárok na odpočet daně nezbytný (viz rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 11. 2017, č. j. 6 Afs 8/2017-48, ze dne 18. 4. 2018, č. j. 6 Afs 97/2017-24, a ze dne 20. 10. 2015, č. j. 6 Afs 78/2015-42). I v případě reklam je proto nezbytné prokázat, že reklamní služby byly poskytnuty v deklarovaném (sjednaném) rozsahu, nepostačuje prokázat, že *„ke zdanitelnému plnění nějakým způsobem došlo“* (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 3. 2010, č. j. 1 Afs 10/2010-71, popř. rozsudky Nejvyššího správního

soudu ze dne 29. 12. 2011, č. j. 7 Afs 55/2011-84, ze dne 6. 9. 2012, č. j. 7 Afs 59/2011-91, ze dne 4. 4. 2013, č. j. 1 Afs 102/2012-54).

54. Žalovaný v daném případě dospěl k závěru, že správce daně unesl své důkazní břemeno ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu a prokázal existenci vážných a důvodných pochyb o souladu se skutečností. S tímto závěrem se ztotožnil i krajský soud.
55. Z obsahu správního spisu vyplývá, že žalobce převážně unesl své primární důkazní břemeno, když v průběhu daňové kontroly předložil daňové doklady, které zaevidoval do evidence pro daňové účely. Tímto žalobce splnil formální podmínky nároky na odpočet ve smyslu § 73 odst. 1 zákona o DPH a důkazní břemeno přešlo na správce daně. Jak však vyplývá z konstantní judikatury, ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi nejsou dostatečným podkladem pro uznání nároku na odpočet DPH, jestliže správci daně vzniknou pochybnosti, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo tak, jak je v těchto dokladech deklarováno.
56. Správce daně své pochybnosti ohledně plnění přijatých od spolku DRT formuloval ve výzvě k prokázání skutečností ze dne 15. 5. 2017, č. j. 1128329/17/2809-60562-606307. Konkrétně správce daně vyzval žalobce, aby prokázal, že se předmětná zdanitelná plnění uskutečnila tak, jak je uvedeno na daňových dokladech, a to v takovém rozsahu, jak je deklarováno na souvisejících smlouvách. Důvodnost pochybností správce daně spočívala především v tom, že se spolek DRT v letech 2014 až 2016 účastnil pouze několika motocyklových závodů, přitom ve smlouvách o reklamě a propagaci bylo v předmětu reklamního plnění uvedeno odjetí závodů v rámci několika úrovní obtížnosti. Správce daně z doložených důkazních prostředků a z vyhledávací činnosti zjistil, že spolek DRT se v roce 2014 nezúčastnil žádného závodu úrovně Mistrovství světa a Mistrovství Evropy Cup of Nations. V případě závodů Alpe Adria v kategorii Superstock 600 správce daně zjistil, že ze sedmi závodů spolek DRT odjel pouze tři závody (viz DRT tisková zpráva sezóny 2014). V roce 2015 se spolek DRT rovněž nezúčastnil žádného motocyklového závodu úrovně Mistrovství světa. V případě závodů Alpe Adria v kategorii Superstock 600 správce daně zjistil, že ze šesti závodů spolek DRT odjel pouze pět závodů. V roce 2016 se spolek DRT účastnil pouze dvou závodů úrovně Mistrovství světa v kategorii Superstock 1000, přitom dle kalendáře přiloženého u smlouvy o reklamě a propagaci se konalo celkem 9 závodů. Žalobce v případě roku 2016 doložil dodatek ke smlouvě o reklamě a propagaci ze dne 22. 2. 2016, ke kterému žalobce při zahájení daňové kontroly za předmětná zdaňovací období uvedl, že jelikož nebyl odjet jeden závod Mistrovství světa v kategorii Superstock 1000, tak poníží sjezdovou výši úplaty o 1/20 (původní výše úplaty 3 850 000 Kč byla ponížena na částku 3 657 500 Kč). Správce daně k uvedenému dodatku smlouvy uvedl, že poměr smlouvených a neodjetých závodů neodpovídá poměru snížení úplaty. Dále správce daně konstatoval, že se odvolatel choval neobezřetně, když nadále prováděl hotovostní úplaty v období, kdy se spolek DRT již neúčastnil žádných závodů.
57. Žalobce však reaguje i v žalobě na výše formulované pochybnosti správce daně tak, že pouze špatně interpretuje smlouvu uzavřenou mezi žalobcem a spolkem DRT. K tomu soud uvádí, že pochybnosti správce daně byly zcela namístě, vzhledem k tomu, že v předmětných smlouvách o reklamě a propagaci ze dne 29. 1. 2014, 5. 3. 2015 a 22. 2. 2016 byl předmět plnění vymezen jako uvedení profilu firmy a firemního logotypu při konání motocyklových akcí, a to v roce 2014 v rámci silničních motocyklových závodů Mistrovství světa, Mistrovství

Evropy Cup of Nations a závodů Alpe Adria v kategorii Superstock 600, v roce 2015 v rámci Mistrovství světa a závodů Alpe Adria v kategorii Superstock 600, a v roce 2016 v rámci Mistrovství světa v kategorii Superstock 600. Z tohoto znění smlouvy má soud ve shodě s žalovaným za to, že k řádnému plnění smlouvy mohlo dojít pouze reklamou a propagací na všech vyjmenovaných závodech. Jak uvedl žalovaný, nelze se ztotožnit s tvrzením žalobce, že k naplnění předmětu plnění by stačilo uskutečnění závodu jen na některé z vyjmenovaných akcí. Takové jednání by bylo nejen neekonomické, ale také zcela nelogické vzhledem ke sjednané smlouvě. Pokud se žalobce dohodl na narovnání dřívějších smluv poté, co bylo zřejmé, že se spolek DRT nebude moci zúčastnit všech sjednaných závodů, bylo na žalobci, aby takovou skutečnost prokázal.

58. Správce daně nemá povinnost prokazovat, jak se ve skutečnosti odehrály účetní případy, o jejichž souladu s předloženými daňovými doklady má pochybnosti, tuto povinnost má výhradně daňový subjekt. Ze zákonné důkazní povinnosti daňového subjektu vyplývá, že by si měl ve svém zájmu zajistit takové důkazy, kterými je schopen uskutečnění zdanitelného plnění v souladu s daňovými doklady prokázat (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 5. 2007, č. j. 2 Afs 177/2006-61). Volba důkazních prostředků, kterými daňový subjekt svá tvrzení prokáže, je pouze na jeho úvaze a není povinností správce daně mu sdělovat, kterými důkazními prostředky může případně soulad daňových dokladů se skutečností prokázat. Jak vyplývá z konstantní judikatury Nejvyššího správního soudu (např. rozsudek ze dne 25. 9. 2014, č. j. 9 Afs 57/2013-37), je na daňovém subjektu, aby způsob svého podnikání a způsob, jakým provádí své obchody a jakým je dokumentuje, uzpůsobil tak, aby byl schopen unést břemeno tvrzení i břemeno důkazní ohledně skutečností, které tvrdí v daňovém přiznání.

V. d) Uznání části nároku na odpočet

59. Dále žalobce namítl, že správce daně byl povinen uznat nárok na odpočet daně k části zdanitelného plnění, u kterého byly podmínky pro odpočet daně splněny.
60. Rovněž v tomto případě soud souhlasí s orgány finanční správy i v tom, že v případě žalobce nebylo možné uznat nárok na odpočet DPH na základě předmětného dokladu ani v částečné výši. Žalovaný sice zjistil, že „nějaká“ reklama žalobce proběhla, plnění však zjevně nebylo přijato v deklarovaném rozsahu. S ohledem na rozsah pochybností, které byly popsány v žalobou napadeném rozhodnutí (viz body [23] až [31]) a faktury, ze kterých není zřejmé, k jakému reklamnímu plnění (na kterou akci) se vážou, není možno uzavřít, že žalobce přijal od dodavatele plnění v konkrétním rozsahu za konkrétní cenu, již odpovídá DPH v konkrétní výši. Určení konkrétního rozsahu přijetí zdanitelných plnění je přitom pro nárok na odpočet daně nezbytný (viz rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 11. 2017, č. j. 6 Afs 8/2017-48, ze dne 18. 4. 2018, č. j. 6 Afs 97/2017-24, a ze dne 20. 10. 2015, č. j. 6 Afs 78/2015-42). Jak bylo již výše uvedeno, i v případě reklam je nezbytné prokázat, že reklamní služby byly poskytnuty v deklarovaném (sjednaném) rozsahu, nepostačuje prokázat, že „*ke zdanitelnému plnění nějakým způsobem došlo*“ (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 3. 2010, č. j. 1 Afs 10/2010-71). Žalobci se však nepodařilo prokázat, že plnění přijal v deklarovaném rozsahu, nárok na odpočet DPH proto nebylo možno (ani částečně) uznat. K tomu Nejvyšší správní soud uvedl, že „*[p]okud nyní v kasační stížnosti stěžovatelka v této souvislosti zdůrazňuje rozpor závěrů daňových orgánů, jde-li o přesné stanovení rozsahu poskytnutého plnění na straně jedné, a nemožnost úpravy výše nárokovaného odpočtu na straně druhé, lze k tomu uvést (opět toliko*

v obecné rovině), že nezpochybnění uskutečněných plnění v určitém rozsahu (loga na některých autech a na některých závodech vylepena byla) samo o sobě nevypovídá nic o skutečném přijetí deklarovaných plnění, ani o jejich deklarovaném rozsahu. Jak ostatně vyplývá ze shora zmíněného výsledku pana T., cenu reklamního loga určuje celá řada faktorů, které závisí od jeho velikosti, umístění na vozidle a rovněž na samotném jezdcí či závodě. Od správce daně nelze očekávat, že ten by namísto daňového subjektu podrobně vypočítával rozsah zdanitelného plnění. Ani této kasační argumentaci stěžovatelky proto nelze přisvědčit“ (viz bod [13] rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2021, č. j. 8 Afs 252/2019-38). Bylo tedy pouze na žalobci, aby sám vypočítal rozsah zdanitelného plnění, a to řádně uplatnil.

V. e) Platby v hotovosti a cena plnění

61. Další námitky žalobce směřovaly k neuznání nároku na odpočet DPH z důvodu neprokázání zaplacení uskutečněných plnění a z důvodu několikanásobně vyšší ceny za reklamu v porovnání s jinými srovnatelnými dodavateli.
62. Z hodnocení úhrad v hotovosti, jakož i ceny reklamních služeb, správcem daně (viz str. 89 až 90, 97 až 100 a 109 až 110 zprávy o daňové kontrole) nevyplývá, že by správce daně odepřel nárok na odpočet DPH z těchto důvodů, nýbrž tyto důvody prohloubily jeho pochybnosti o pravdivosti tvrzení žalobce. Soud zde odkazuje na vyjádření žalobce, který se k hodnocení plateb v hotovosti a ceně reklamních plnění výstižně vyjádřil v bodě [43] vyjádření k žalobě, kde uvedl, že „[ž]alovaný dále zdůrazňuje, že v procesu dokazování nelze daňové doklady pojímat izolovaně jako samostatné dokumenty, ale váží se k nim celá řada dalších dokladů a záznamů, které vytváří ověřitelnou vazbu mezi doklady a dodáním plnění; tvoří spolehlivou auditní stopu, zdokumentovaný tok plnění, které daňový subjekt zajistí především tím, že bude uchovávat veškeré související informace, doklady a dokumenty od samého počátku transakce. Důvodné zpochybnění hotovostních úhrad za předmětná plnění samo o sobě nepředstavuje důvod pro neuznání nároku na odpočet daně, avšak má za následek oslabení důkazní síly tohoto důkazního prostředku, jenž těmito hotovostními platbami podporuje nárok na odpočet daně.“.
63. Nelze proto přisvědčit žalobci, že by správce daně odepřel nárok na odpočet DPH z důvodu neprokázání zaplacení uskutečněných plnění či z důvodu několikanásobně vyšší ceny za reklamu v porovnání s jinými srovnatelnými dodavateli. Tato námitka je proto také nedůvodná.

V. f) Účelnost reklamy

64. Žalobce dále namítá, že správce daně neuznal nárok na odpočet DPH s odůvodněním, že žalobce neprokázal účinnost a účelnost reklamy.
65. Podobně jako u předchozí námitky musí soud konstatovat, že ani neprokázání účelnosti reklamy nebyl důvod k odepření odpočtu DPH. K odepření odpočtu DPH došlo v důsledku neprokázání přijetí deklarovaného rozsahu reklamního plnění od spolku DRT, tedy nesplnění jedné z hmotněprávních podmínek pro uplatnění nároku na odpočet daně.
66. Nad rámec uvedeného soud dodává, že souhlasí s žalobcem, že prvostupňové rozhodnutí a rozhodnutí o odvolání tvoří dle judikatury jeden celek. Ovšem odvolací orgán z logiky věci při rozhodování o odvolání může závěry orgánu prvního stupně korigovat, žalovaný proto již nehodnotil efektivnost reklamy, jelikož, jak soud uvedl výše, nešlo o důvod odepření odpočtu.

67. K navrženým důkazům – výslechům svědků – soud konstatuje, že výsledky navržených svědků neprovedl, jelikož neseznal jejich relevanci v současném řízení. Navržení svědci se mohli vyjádřit toliko k efektivnosti reklamy, tedy že uzavřeli smlouvu s žalobcem na základě reklamních předmětů žalobce a jeho reklamy umístěné na vybavení DRT. Jak ale výše soud uzavřel, kvalita plnění či efektivnost reklamy neměly vliv na neuznání odpočtu DPH.

VI. Závěr a náklady řízení

68. Na základě výše uvedeného soud žalobu dle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl, neboť není důvodná.
69. O náhradě nákladů řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Žalobce ve věci úspěch neměl (žaloba byla jako nedůvodná zamítnuta), a nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému správnímu orgánu, kterému by jinak jakožto úspěšnému účastníku řízení právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, náklady řízení nad rámec jeho běžné administrativní činnosti nevznikly, protože mu soud náhradu nákladů řízení nepřiznal.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu. V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Brno 29. června 2022

JUDr. Zuzana Bystřická v.r.
předsedkyně senátu