



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Jitky Zavřelové a soudců Milana Podhrázkého a Václava Štencla v právní věci žalobkyně: **FROS ZPS, s. r. o.**, se sídlem Těšínská 1023/29, Opava, zastoupená Mgr. Josefem Bartončíkem, advokátem se sídlem Koliště 55, Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 11. 2. 2022, čj. 5668/22/5300-21442-712906, o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 19. 4. 2023, čj. 22 Af 11/2022-57,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 19. 4. 2023, čj. 22 Af 11/2022-57, **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] Finanční úřad pro Moravskoslezský kraj (dále jen „správce daně“) doměřil žalobkyni dodatečnými platebními výměry daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) a penále za období březen 2016 až prosinec 2017. Žalobkyně uzavřela reklamní smlouvu se společností RENTOR RACING, s. r. o. (dále jen „dodavatel“), na jejímž základě ji dodavatel měl propagovat na závodech motokrosu. Správce daně sporoval rozsah skutečného provedení této reklamy, a proto neuznal odpočty žalobkyně na DPH. Žalovaný v odvolacím řízení v záhlaví uvedeným rozhodnutím změnil dodatečný platební výměr za období březen 2016 tak, že zvýšil doměřenou DPH i penále. Zbylých 21 platebních výměrů však potvrdil.

[2] Proti rozhodnutí žalovaného podala žalobkyně žalobu ke Krajskému soudu v Ostravě, který v záhlaví uvedeným rozsudkem zrušil rozhodnutí žalovaného a vrátil mu věc k dalšímu řízení. Krajský soud vysvětlil, jak se v daňovém řízení mění důkazní břemeno

a shledal, že v nyní projednávané věci byly dány důvody pro to, aby správce daně mohl žalobkyni vyzvat k prokázání rozhodných skutečností podle § 92 odst. 4 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád. Dle krajského soudu však neobstojí závěr žalovaného, že se v daňovém řízení nepodařilo prokázat, že žalobce přijal posuzovaná plnění v deklarovaném rozsahu. Rozsudky Nejvyššího správního soudu (z 13. 7. 2007, čj. 5 Afs 165/2006-133, a z 26. 7. 2018, čj. 7 Afs 238/2017-25), na které se odkázal žalovaný se závěrem, že ujednání ve smlouvě s dodavatelem byla velmi obecná, nejsou na nyní projednávanou věc aplikovatelné. První rozsudek se týká smlouvy o zprostředkování, v níž nebyly uvedeny žádné bližší podrobnosti, a druhý smlouvy o dílo, avšak žalobce v dané věci neprokázal faktické přijetí fakturovaných služeb.

[3] Krajský soud provedl důkaz smlouvami s dodavatelem z 4. 1. 2016 a 2. 1. 2017 a zjistil, že jejich obsah je stejný. Vyplyvá z nich, že se dodavatel zavázal opatřit logem žalobkyně doprovodná vozidla, motocykly a dresy jezdců, a to na konkrétně sjednaných mistrovstvích motokrosu za částku 450 000 Kč měsíčně. Krajský soud má za to, že povinnosti dodavatele byly sjednány zcela konkrétně, resp. ze smlouvy nevyplývá, že by povinnosti dodavatele bylo označit veškerá doprovodná vozidla, motocykly a dresy s tím, že by se tato vozidla musela vyskytovat na všech vyjmenovaných závodech. Nelze přitom předvídat, zda např. nedojde ke zrušení plánovaného závodu či poruše motocyklu. Ze smluv vyplývá, že dodavateli stačí propagovat žalobkyni jen na některých závodech. Vzájemné plnění účastníků bylo totiž sjednáno jako paušální, tj. v průběhu trvání smlouvy měly být hrazeny měsíční částky, nehledě na to, zda ze strany dodavatele skutečně v daném měsíci dojde ke konkrétní propagaci. Tento typ plnění lze připodobnit ke smlouvě o poskytování právních služeb mezi advokátem a klientem, kdy klient hradí paušální měsíční částku bez ohledu na to, zda v konkrétním měsíci advokáta využije. V daňovém řízení tedy byl prokázán deklarovaný rozsah posuzovaného plnění.

[4] Na splnění podmínek pro odpočet DPH podle § 72 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, nemá vliv ani pochybnost žalovaného o výši ceny či o míře obezřetnosti žalobkyně. Tyto úvahy by byly relevantní tehdy, pokud by se jednalo o podvod na DPH.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalobkyně

[5] Proti tomuto rozsudku krajského soudu podal žalovaný (dále jen „stěžovatel“) kasační stížnost. Stěžovatel nesouhlasí s konstatováním, že posuzované smlouvy byly dostatečně konkrétní. Jejich obecnost byla důvodem k vydání výzev k prokázání skutečností, což krajský soud aproboval. Žalobkyně nebyla schopna sama uvést, na jakých závodech byla propagována, a tuto propagaci ani nijak nekontrolovala. Některých závodů se dodavatel ani nezúčastnil, a tak na nich k propagaci logicky nemohlo dojít.

[6] Dle krajského soudu je dostatečné, aby daňový subjekt zaplatil paušální částku, aniž by však bylo specifikováno cokoli dalšího. Z tohoto výkladu tak vyplývá, že pro prokázání plnění by postačovala propagace pouze na jednom závodě. Argumentace krajského soudu tak vede k absurdnímu závěru, že čím obecnější smlouvu daňový subjekt uzavře, tím snáze prokáže její plnění, neboť po něm není možné požadovat prokázání detailů. Tento výklad krajského soudu má negativní důsledky nejenom pro správu DPH, ale i pro daň z příjmů, jelikož znemožňuje efektivní kontrolu deklarovaného rozsahu plnění. Je nelogické, aby

pokračování

žalobkyně jako podnikatelka zaplatila několik milionů Kč za propagaci bez ohledu na to, zda bude propagována na jednom či na všech závodech. Dle stěžovatele bylo k prokázání obsahu plnění nutné jednotlivá plnění položkově rozklíčovat. Krajský soud se nesprávně spokojil s jazykovým výkladem smluv, aniž by vzal v potaz ostatní souvislosti. Pro situace, kdy by např. došlo ke zrušení závodu, si strany měly sjednat práva a povinnosti z vadného plnění. V rozsudcích Nejvyššího správního soudu, na které se stěžovatel odkazoval (bod [2] tohoto rozsudku), šlo o prokázání rozsahu plnění, přičemž důkazní břemeno v těchto otázkách tíží daňový subjekt. Skutečnost, že se v odkazovaných rozsudcích jednalo o jiné předměty plnění, je irelevantní.

[7] Připodobnění nyní přezkoumávaných smluv k paušálně hrazené smlouvě o poskytování právních služeb, které učinil krajský soud, je nesprávné. V reklamním odvětví se nejedná o běžnou praxi. Úvaha krajského soudu, že se o běžnou praxi jedná, je nepřezkoumatelná. Zatímco služby ze smlouvy o poskytování právních služeb se čerpají kontinuálně a často nutně z důvodu efektivity, tak smlouva o propagaci je spíše investicí za účelem zviditelnění investora. Pokud tedy podnikatel nakoupí reklamní služby, tak je v jeho zájmu, aby tyto služby byly skutečně poskytnuty.

[8] Rozsudek krajského soudu je vnitřně rozporný. Na jednu stranu krajský soud aproboval pochybnosti správce daně pro obecnost posuzovaných smluv, a na druhou stranu shledal, že na základě těchto obecných smluv žalobkyně unesla své důkazní břemeno. Z hodnocení dalších skutečností, které však krajský soud nezkoumal, se pochybnosti správce daně ještě více prohloubily. Závěr krajského soudu je tak předčasný. Pochybnosti správce daně vyplynuly např. z rozporné výpovědi žalobkyně a dodavatele o obsahu sjednané reklamy. Důkazní prostředky předložené žalobkyní, které měly prokázat rozsah plnění, stěžovatel vyvrátil, přičemž krajský soud se jimi vůbec nezabýval. V některých měsících se žádné motokrosově závody nekonaly. V některých případech nebyla reklama poskytována dodavatelem, ale jiným subjektem. Některých sjednaných závodů se dodavatel nezúčastnil vůbec. Žalobkyně poskytla fotografie s reklamou, které ale byly pořízeny v jiných letech, než jaké je nyní posuzované období. Sama žalobkyně nedokázala vysvětlit, v čem konkrétně tato reklama spočívala. Z fotografií od žalobkyně nebylo možné identifikovat, na jakých závodech byly pořízeny. Je to přitom daňový subjekt, kdo nese důkazní břemeno.

[9] Stěžovatel nesouhlasí ani se závěrem krajského soudu, že pochybnosti správce daně o výši ceny posuzovaných služeb či o obezřetnosti žalobkyně neměly vliv na posouzení podmínek podle § 72 zákona o DPH (bod [4] tohoto rozsudku). Tyto otázky byly zkoumány i s ohledem na lhostejný přístup žalobkyně ke skutečně zrealizovanému rozsahu reklamních služeb. Žalobkyně se o tento rozsah nezajímala, ačkoliv za tyto služby platila 450 000 Kč měsíčně. Vzhledem k této ceně měla být žalobkyně i dostatečně obezřetná, a proto měla shromažďovat důkazy o uskutečnění plnění.

Vyjádření žalobkyně

[10] Žalobkyně se s rozsudkem krajského soudu ztotožňuje. Stěžovatel v rámci své kasační argumentace pomíjí smluvní volnost danou předpisy soukromého práva, stejně jako povahu reklamy a způsob jejího poskytování na amatérských závodech. Není pravdou, že by žalobkyně neznala či nekontrolovala uskutečněný rozsah reklamy, byť připouští, že

neměla průběžný detailní přehled o těchto závodech. Je běžnou praxí žalobkyně, že sjednává reklamní služby právě tímto paušálním způsobem. Otázku ceny posuzované reklamy pojal krajský soud jen jako sekundární, ačkoliv na ni stěžovatel významně poukazuje. Posuzované plnění nebylo sjednáno neurčitě, ale dle povahy konkrétní reklamy. Krajský soud, na rozdíl od stěžovatele, provedl individuální posouzení nyní posuzované reklamy.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[11] Kasační stížnost je důvodná.

Konkrétnost a obsah posuzovaných smluv

[12] Nejvyšší správní soud se úvodem zabýval okruhem námitek, dle kterých krajský soud nesprávně posoudil konkrétnost a obsah posuzovaných smluv (body [5] až [7] tohoto rozsudku).

[13] Co se týče znění posuzovaných smluv pro rok 2016 i 2017, tak jejich článek II zní takto: „*Za účelem reklamy a propagace činnosti firmy FROS se firma RENTOR RACING zavazuje označit znakem (logem) firmy FROS doprovodná vozidla, motocykly, dresy jezdců a tak propagovat činnost firmy FROS.*“ Článek III posuzovaných smluv zní takto: „*Povinnosti vyplývající z článku II je firma RENTOR RACING povinna plnit u doprovodných vozidel, závodních motocyklů a dresů jezdců při motokrosové podnicích Mistrovství Moravy, TOP AMA v Polsku, Mistrovství Slovenska, Mezinárodní mistrovství ČR a Mistrovství světa. (...)*“ Článek IV posuzovaných smluv zní takto: „*Účastníci smlouvy se dohodli, že za plnění povinností uvedených v článku II náleží firmě RENTOR RACING odměna ve výši 450 000 Kč (tj. základ daně bez DPH) za každý kalendářní měsíc roku 2016. (...)*“ (pozn NSS: ve smlouvě z 2. 1. 2017 rovněž, patrně nesprávně, uvedeno „za každý kalendářní měsíc roku 2016“).

[14] Krajský soud v bodě 31 svého rozsudku zhodnotil obsah posuzovaných smluv takto: „*Krajský soud má za to, že povinnosti dodavatele byly sjednány zcela konkrétně, jasně a srozumitelně: označit logem žalobce doprovodná vozidla, motocykly, dresy jezdců, a to na jednotlivých sportovních akcích, které byly ve smlouvě taktéž zřetelně vymezeny. Z ujednání ve smlouvách o zajištění reklamy přitom skutečně nevyplývá, že by povinnosti dodavatele bylo označit veškerá doprovodná vozidla, motocykly a dresy (všech) jezdců s tím, že by se tato vozidla musela vyskytovat na všech sportovních akcích vyjmenovaných ve smlouvě. To podle krajského soudu není ani logicky možné požadovat, již jen např. z důvodů, které nelze při sjednávání smlouvy předvídat – zrušení sportovní akce, nefunkční vozidla či motocykly, neúčast některého z jezdců společnosti RENTOR na některých závodech apod.*“

[15] Krajský soud v bodě 32 svého rozsudku dále uvedl: „*Naopak, jeví se jako zcela logický výklad smluvních ujednání mezi žalobcem a společností RENTOR, že dodavatel dostojí svým povinnostem, pokud při (některé) sportovní akci, která bude v průběhu trvání účinnosti smlouvy probíhat, označí logem žalobce doprovodná vozidla, motocykly a dresy jezdců.*“ Krajský soud závěrem v bodě 33 svého rozsudku k tomu dodal: „*Vzájemné plnění účastníků smlouvy bylo totiž zjevně ujednáno jako paušální; tedy, společnost RENTOR se zavázala v průběhu trvání smlouvy ke službě - označit logem žalobce vozidla, motocykly a dresy při sportovních akcích a žalobce se zavázal za toto plnění ze strany společnosti RENTOR v průběhu trvání smlouvy hradit měsíční (paušální) částku, bez ohledu na to, zda v měsíci, za který je částka hrazena, došlo ze strany*

pokračování

RENTOR ke konkrétnímu plnění“ (pozn. NSS: podtržení v textu je převzato z rozsudku krajského soudu).

[16] Nejvyšší správní soud nemůže souhlasit s výkladem nyní posuzovaných smluv, který krajský soud zaujal v bodě 31 svého rozsudku. Z jejich znění nevyplývá závěr, že by dodavatel směl logem žalobkyně opatřit pouze některá doprovodná vozidla, motocykly či dresy závodníků, a to pouze na některých z vyjmenovaných závodů. Posuzované smlouvy totiž neobsahují žádná ujednání, na základě kterých by dodavatel měl propagovat žalobkyni pouze na těch závodech, kterých se jeho závodníci zúčastní, tj. že by si dodavatel vůbec mohl zvolit, zda se vyjmenovaných závodů jeho závodníci zúčastní. Ze znění posuzovaných smluv naopak vyplývá, že se dodavatel plánuje zúčastnit všech vyjmenovaných závodů. Pro situace neočekávaných komplikací, které krajský soud popisuje v poslední větě bodu 31 svého rozsudku, si strany žádná preventivní smluvní ujednání nesjednaly, ačkoliv tak učinit mohly. Stejně tak posuzované smlouvy neobsahují ujednání, na základě kterých by si dodavatel mohl zvolit, zda logem žalobkyně označí jen některá anebo všechna doprovodná vozidla, motocykly a dresy závodníků, které se na daném závodu objeví. Ze znění posuzovaných smluv naopak vyplývá, že dodavatel má označit všechna svá doprovodná vozidla, motocykly a dresy závodníků.

[17] Nejvyšší správní soud souhlasí s krajským soudem v tom, že posuzované smlouvy byly sjednány jako paušální, tj. že došlo ke sjednání fixních měsíčních částek, které jsou nezávislé na skutečném rozsahu zrealizované reklamy v daném měsíci. Nejvyšší správní soud přitom nehodnotí, zda je tento způsob ujednání v reklamních smlouvách obvyklý, neboť tuto obvyklost krajský soud shledal u smluv o poskytování právních služeb (bod 35 rozsudku krajského soudu, viz dále), nikoliv u smluv o reklamě. Analogický příklad krajského soudu se smlouvou o poskytování právních služeb nicméně není zcela precizní. V nyní posuzovaném případě si totiž strany sjednaly propagaci na konkrétních plánovaných závodech, tj. pro zcela konkrétní příležitosti, a nikoliv pro *ad hoc* budoucí příležitosti, na které se patrně vztahují typické paušální smlouvy o poskytování právních služeb. Ani tento dílčí souhlas s paušální povahou smluv však nemůže zvrátit odlišnou interpretaci těch stěžejních částí posuzovaných smluv, které jsou popsány výše.

[18] Jelikož je otázka popsaná v bodě [16] tohoto rozsudku stěžejním rozhodovacím důvodem, kvůli kterému krajský soud zrušil rozhodnutí stěžovatele, a jelikož se Nejvyšší správní soud s tímto rozhodovacím důvodem neztotožnil, shledal Nejvyšší správní soud kasační stížnost důvodnou a rozsudek krajského soudu zrušil. V novém řízení, ve kterém bude vázán tímto právním názorem, posoudí krajský soud dotčené smlouvy v kontextu dalších okolností, které způsobily pochybnosti správce daně o rozsahu deklarovaného plnění (body [21] a násl. tohoto rozsudku).

[19] Závěrem Nejvyšší správní soud konstatuje, že nesouhlasí ani se závěrem krajského soudu, že rozsudky Nejvyššího správního soudu 5 Afs 165/2006-133 a 7 Afs 238/2017-25, na které žalovaný odkázal v bodě 72 svého rozhodnutí, nejsou na nyní projednávanou věc přílehlavé. Ačkoliv se tyto rozsudky týkaly jiných typů faktického plnění, tak jejich obecná právní východiska o důkazním břemeni jsou aplikovatelná i na nyní projednávanou věc. Ostatně i krajský soud aproboval, že posuzované smlouvy, z důvodu své obecnosti, důvodně

založily důvod pro postup správce daně podle § 92 odst. 4 daňového řádu. V tomto ohledu se přitom jedná o právně stejnou situaci jako v odkazovaných rozsudcích.

Jiné okolnosti způsobující pochybnost správce daně

[20] Nejvyšší správní soud se dále zabýval okruhem námitek, dle kterých krajský soud opomněl některé skutečnosti svědčící ve prospěch pochybností správce daně. Stěžovatel tvrdí, že pokud by krajský soud vzal tyto skutečnosti v potaz, tak by žalobu musel zamítnout. Rozsudek krajského soudu je vnitřně rozporný (bod [8] tohoto rozsudku).

[21] K ostatním pochybnostem správce daně uvedl krajský soud toto: „*Krajský soud má za to, že žalobce naplnil podmínky pro nárok na odpočet daně ve smyslu § 72 ZDPH. (...)*“ (bod 36 rozsudku krajského soudu) „*Jakkoli tedy primárně došlo k aktivaci důkazního břemene žalobce v důsledku pochybností správce daně, je nutné konstatovat, že nejen předloženými důkazními prostředky ze strany žalobce, ale také vyhledávací a analytickou činností správce daně, jejichž výsledky byly shrnuty žalovaným v napadeném rozhodnutí, bylo v daňovém řízení prokázáno, že žalobce přijal plnění od dodavatele RENTOR ve sjednaném (deklarovaném) rozsahu*“ (bod 37 rozsudku krajského soudu – podtržení v textu je převzato z rozsudku krajského soudu).

[22] Z rozhodnutí stěžovatele vyplývá, že ten v rámci nyní posuzované propagace a jejího dokazování shledal několik pochybností. V bodě 27 svého rozhodnutí vyjmenoval měsíce, ve kterých se žádné motokrosově závody nekonaly, ačkoliv za ně žalobkyně i přesto platila. Z bodu 30 rozhodnutí vyplývá, že nelze zjistit, k jakému datu a na jakých závodech byla loga žalobkyně prezentována. Tato loga se v rámci poskytnutých fotografií liší jak ve svém vzhledu, tak ve svém umístění. Z bodu 31 rozhodnutí vyplývá, že dle stěžovatele nelze zjistit, zda byly poskytnuté fotografie pořízeny na deklarovaných závodech a zda reklamní nosiče byly na těchto závodech přítomny. Z bodu 32 rozhodnutí vyplývá, že webové stránky dodavatele jsou neaktuální a obsahují nepravdivé informace. Z bodu 33 rozhodnutí stěžovatele vyplývá, že ten shledal jednak rozpor ve výpovědi jednatele žalobkyně a zároveň rozpor této výpovědi s předloženými důkazními prostředky. Z bodu 34 rozhodnutí stěžovatele vyplývá, že ten shledal rozpor ve výpovědi jednatele dodavatele. Z bodu 41 rozhodnutí vyplývá, že dodavatel prezentoval část propagace jako svou, ačkoliv ji poskytl někdo jiný. Z bodu 42 rozhodnutí stěžovatele vyplývá, že ten shledal rozpor v dohledaných fotografiích se závěrečnou zprávou a také rozpor výpovědi jednatele dodavatele s výpovědí jednatele žalobkyně. Z bodu 46 rozhodnutí stěžovatele vyplývá, že ten shledal nepravdivost informací, které byly uvedeny o účasti závodníků na deklarovaných závodech. Z bodu 47 rozhodnutí stěžovatele vyplývá, že za rok 2017 se mu podařilo dohledat přítomnost loga žalobkyně pouze na jednom závodě. V bodech 49 a 50 svého rozhodnutí zpochybnil stěžovatel důkazní prostředky, které mu předložila žalobkyně a v bodě 50 rovněž uvedl, že část fotografií byla pořízena v jiných než v dotčených letech 2016 a 2017.

[23] Krajský soud se těmito pochybnostmi stěžovatele vůbec nezabýval. Z jeho rozsudku proto není zřejmé, jakým způsobem mohla žalobkyně překonat tyto pochybnosti a unést své důkazní břemeno. Krajský soud taktéž neuvedl, na základě jakých důkazů unesla žalobkyně své důkazní břemeno. Pokud za tento důkaz považoval krajský soud posuzované smlouvy (neboť těmi se jako jediným důkazním prostředkem výslovně zabýval), tak není zřejmé, jak tyto smlouvy mohl krajský soud považovat za důkazně relevantní, jestliže sám připustil, že jsou příliš obecné a důvodně založily pochybnosti správce daně (bod 27

pokračování

rozsudku krajského soudu). Navíc ani interpretace těchto smluv ze strany krajského soudu, která měla nedostatky posuzovaných smluv překonat, nijak neřešila pochybnosti stěžovatele týkající se např. rozporných svědeckých výpovědí či věrohodnosti žalobkyní poskytnutých podkladů.

[24] Nejvyšší správní soud tedy shledal, že rozsudek krajského soudu je také nepřezkoumatelný z důvodu nedostatečného odůvodnění. Krajský soud tak v novém řízení přezkoumá rozhodnutí stěžovatele v kontextu pochybností stěžovatele, které ve svém rozhodnutí popsal, v kontextu závazného výkladu posuzovaných smluv provedeného Nejvyšším správním soudem a také v kontextu žalobních námitek. Nejvyšší správní soud tímto nepředjímá, zda žalobkyně skutečně unesla své důkazní břemeno, neboť toto posouzení musí nejprve učinit krajský soud.

Cena reklamních služeb a obezřetnost žalobkyně

[25] Nejvyšší správní soud se závěrem zabýval námitkou, že krajský soud nesprávně posoudil význam ceny reklamních služeb a obezřetnosti žalobkyně, a to svým závěrem, že tyto otázky nemají význam pro nárok na odpočet daně podle § 72 zákona o DPH, ale pro případný podvod na DPH (bod [9] tohoto rozsudku).

[26] Nejvyšší správní soud obecně souhlasí s krajským soudem v tom, že otázky ceny (resp. typicky obvyklosti ceny za obdobný výrobek či službu) a obezřetného přístupu daňového subjektu vůči poskytovateli výrobků či služeb (tj. přijetí relevantních preventivních opatření) se hodnotí právě za situace, kdy finanční správa shledá, že daňový subjekt je či by mohl být zapojen do podvodného řetězce na DPH. V nyní projednávaném případě nicméně šlo o jinou otázku, která byla řešena v jiných souvislostech. Šlo o pochybnost správce daně vyjádřenou ve výzvě k prokázání skutečností vydané podle § 92 odst. 4 daňového řádu spočívající v tom, že žalobkyně přistoupila na výrazné zvýšení ceny propagace oproti roku 2015, ačkoliv se rozsah této propagace oproti tomuto roku nezměnil (bod 27 rozhodnutí stěžovatele). Dále šlo o rozpory spočívající v tom, zda byla reklama sjednána jako celoroční plnění, či nikoli. Stěžovatel zpochybňoval tvrzení žalobkyně, že v měsících, kdy se nekonaly žádné závody, probíhala propagace jiným způsobem, a to argumentem, že se ale tato změna nijak nepromítla do ceny reklamy (bod 33 rozhodnutí stěžovatele). Jde tedy o úvahy stěžovatele dokreslující pochybnosti o uskutečnění zdanitelného plnění v deklarovaném rozsahu, respektive úvahy poukazující na rozpory mezi tvrzeními žalobkyně a předloženými doklady. Nešlo tedy o úvahy, na kterých by výhradně stál závěr stěžovatele o neprokázání zdanitelného plnění v deklarovaném rozsahu. Tyto úvahy vyslovené v daných souvislostech přitom Nejvyšší správní soud nepovažuje za iracionální či svévolné. Závěr krajského soudu, že pochybnosti správce daně o výši ceny či další okolnosti týkající se obezřetnosti žalobkyně, nemají vliv na splnění podmínek pro nárok na odpočet, je proto nesprávný, respektive předčasný, neboť tyto okolnosti je třeba zohlednit v celkovém kontextu, což krajský soud doposud neučinil. Tím nicméně Nejvyšší správní soud nijak nepředjímá správnost úvah stěžovatele plynoucích z bodů 27 a 32 jeho rozhodnutí, neboť těmito otázkami se musí v kontextu všech ostatních okolností zabývat nejprve krajský soud.

IV. Závěr a náklady řízení

[27] Nejvyšší správní soud tedy shledal kasační stížnost s ohledem na výše uvedené důvodnou, a napadený rozsudek krajského soudu proto zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení (§ 110 odst. 1 s. ř. s.). Krajský soud je v dalším řízení vázán výše vysloveným právním názorem Nejvyššího správního soudu (§ 110 odst. 4 s. ř. s.). V dalším řízení rozhodne i o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně 6. června 2024

Jitka Zavřelová
předsedkyně senátu