



ČESKÁ REPUBLIKA  
ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Hradci Králové – pobočka v Pardubicích rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Jana Dvořáka a soudců JUDr. Aleše Korejtky a JUDr. Petry Venclové, Ph.D., ve věci

žalobkyně: **Chládek a Tintěra, Pardubice a.s.**, IČ 25253361  
sídlem K Vápence 2677, 530 02 Pardubice  
zastoupená daňovým poradcem Rödler & Partner Tax, k.s.  
sídlem Platněřská 191/2, 110 00 Praha 1

proti  
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, IČ 72080043  
sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno

v řízení o žalobě proti rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství v Brně ze dne 6. 2. 2024, č. j. 4387/24/5300-22441-711776,

**takto:**

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

**Odůvodnění:**

1. Žalobce se včasnou žalobou domáhal soudního přezkumu v záhlaví tohoto rozsudku označeného rozhodnutí žalovaného, kterým bylo podle ust. § 116 odst. 1 písm. a) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, v platném znění a podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, v platném znění (dále jen „daňový řád“ a „ZDPH“), změněno rozhodnutí

Specializovaného finančního úřadu (dále jen „správní orgán I. stupně“ nebo „správce daně“) ze dne 5. 2. 2020, č. j. 24321/20/4227-21793-603568, a to tak, že byla změněna výše vyměřené daně z přidané hodnoty a výše penále, dále byla změněna výše nároku na odpočet daně z přidané hodnoty a upraven výpočet daně, byla změněna výše penále s určením náhradní lhůty pro splatnost doměřené daně, a to způsobem, konkrétně uvedeným ve výroku I. žalovaného rozhodnutí, přičemž v ostatním zůstal výrok odvoláním napadeného tohoto rozhodnutí beze změny, přičemž ve výroku II. žalovaného rozhodnutí bylo zamítnuto odvolání proti dalším rozhodnutím Specializovaného finančního úřadu ze dne 5. 2. 2020, jimiž byla doměřena DPH za zdaňovací období uvedená v tomto rozhodnutí žalovaného a tato rozhodnutí byla potvrzena. Žalobce odůvodnil žalobu následujícím způsobem.

2. V části II. žaloby žalobce nejprve popsal historii celé věci, když předchozí rozhodnutí žalovaného byla předmětem soudního přezkumu v řízení, vedeném u krajského soudu v Hradci Králové – pobočky v Pardubicích pod sp. zn. 52 Af 13/2021, kdy tento soud žalobu proti tomuto předcházejícímu rozhodnutí žalovaného ze dne 21. 1. 2021 zamítl, a to z důvodu neprokázání nároku žalobce na odpočet DPH v souvislosti s deklarovaným reklamním plněním dle smluv o zajištění reklamy prostřednictvím motoristického sportu ze dne 4. 1. 2016 a 1. 2. 2017. Krajský soud v Hradci Králové – pobočka v Pardubicích v této věci vydal rozsudek dne 3. 11. 2021, č. j. 52 Af 13/2021-391, který žalobce napadl kasační stížností a Nejvyšší správní soud tento předchozí rozsudek zdejšího soudu zrušil rozsudkem ze dne 14. 12. 2023, č. j. 4 Afs 398/2021-96 a zároveň zrušil i předchozí rozhodnutí žalovaného ze dne 21. 1. 2021, č. j. 2348/21/5300-22441-711776 a věc byla vrácena žalovanému k dalšímu řízení (dále v textu jen „předchozí rozhodnutí žalovaného“ nebo „rozhodnutí žalovaného ze dne 21. 1. 2021“ a „zrušující rozsudek NSS ze dne 4. 12. 2023“ nebo jen „zrušující rozsudek NSS“).
3. Žalobce v žalobě zdůraznil, že předložil v průběhu daňového řízení celou řadu důkazních prostředků a zejména předložil i grafický návrh podoby dresu závodníka motocyklů, tzv. „vizuál“, který určoval přesné rozmístění reklamy na dresu i motocyklu pro rok 2016 a 2017, přičemž tento „vizuál“ oproti smlouvám již neobsahoval logo žalobce na pravém a levém rameni dresu závodníka, což změnilo rozsah reklamního plnění, který byl předem sjednán v uvedených smlouvách. Tento vizuál se následně stal klíčovým důkazním prostředkem při prokazování rozsahu zdanitelného plnění. Dokazování bylo nejprve zaměřeno na daňový podvod, správce daně posoudil odpočet z přijatých reklamních plnění od obchodní společnosti Edificio Solutions s. r. o. (dále jen „Edificio Solutions“) jako neoprávněné, a to z důvodu, že žalobce se měl účastnit daňového podvodu, poté byly vydány i dodatečné platební výměry. Žalovaný však v odvolacím daňovém řízení zcela „otočil“ dosavadní právní hodnocení kontrolovaného zdanitelného plnění, kdy nesouhlasil s prvostupňovým správcem daně stran daňového podvodu a namísto toho uzavřel, že je nutné ověřit hmotněprávní podmínky a prokázat rozsah zdanitelného plnění. To představovalo v daňovém řízení „zásadní obrát“. Tímto žalovaný „nastavil zcela nový směr daňového řízení“ a měl proto vyhodnotit všechny důkazní prostředky a měl seznámit žalobce se všemi pochybnostmi stran reklamního plnění a dát žalobci možnost tyto pochybnosti odstranit. Žalovaný se však nevyjádřil ke změně smluv prostřednictvím uvedeného vizuálu a hned vydal rozhodnutí o odvolání. Krajský soud v Hradci Králové – pobočka v Pardubicích žalobu proti předchozímu rozhodnutí žalovaného zamítl, když absence hodnocení předloženého vizuálu ze strany žalovaného považoval za procesní pochybení žalovaného, k čemuž nepřihlédl. Nejvyšší správní soud ve zrušujícím rozsudku ze dne 14. 12. 2023

kasační stížnosti vyhověl, byť jen ve vztahu k jednomu ze třinácti prověřovaných zdanitelných plnění (které se týkalo, jak vyplývá z uvedeného zrušujícího rozsudku NSS, daňového dokladu č. 16082 v souvislosti s nepřiznáním nároku na odpočet daně za částku prezentovanou jako prémie za umístění jezdce M. na 5 místě žebříčku Mistrovství Evropy Open 2016), když NSS ve vztahu ke zbylým 12 prověřovaným zdanitelným plněním setrval na názoru, že nebyl prokázán rozsah reklamního plnění, respektive, že nebyla prokázána změna jeho rozsahu prostřednictvím předloženého vizuálu, přestože souhlasil s názorem krajského soudu, že absence hodnocení předloženého vizuálu ze strany žalovaného představuje jisté procesní pochybení odvolacího orgánu. NSS tak v podstatě potvrdil závěry uvedené v předchozím rozsudku uvedeného krajského soudu a žalovaného rozhodnutí, byť s určitými výhradami, když za zásadní skutečnost, že tyto vizuály (tj. za rok 2016 a za rok 2017) nemohly důkazně vyvrátit pochybnosti daňových orgánů, respektive prokázat, že jimi došlo ke změně reklamních smluv tak, že oproti uvedeným smlouvám o umístění reklamy již nebude logo o průměru 8 cm umístěno na levém a pravém rameni závodního jezdce M. S tímto zrušujícím rozsudkem NSS se žalobce nemohl ztotožnit, když tímto NSS zasáhl do jeho práva na spravedlivý proces a žalobce podal proti tomuto rozsudku ústavní stížnost (ta byla odmítnuta usnesením Ústavního soudu ze dne 29. 2. 2024, č. j. III. ÚS 443/2004 – pozn. krajského soudu). Ještě před rozhodnutím Ústavního soudu o změně ústavní stížnosti však žalovaný vydal nové rozhodnutí, tj. žalované rozhodnutí, které vychází ze závěrů v uvedeném zrušujícím rozsudku NSS ze dne 14. 12. 2023. Žalobce proto v části III. žaloby uvedl konkrétní námitky proti žalovanému rozhodnutí, tedy zejména namítl, že žalovaný opomenul zabývat všemi důkazními prostředky. Z žalovaného rozhodnutí vyplývá, že žalobce neprokázal rozsah přijatého zdanitelného plnění (reklamní plnění), což bylo dle žalovaného způsobeno tím, že žalobce si s jeho dodavatelem (Editio Solutions) smluvně sjednal rozsah reklamního plnění na rok 2016 a rok 2017, které mělo mimo jiné obsahovat i umístění loga žalobce na levém a pravém rameni dresu závodníka P. M., přičemž logo žalobce na tomto místě fakticky nebylo prezentováno a jeho absence nebyla dostatečně vysvětlena. Žalovaný se tak ztotožnil s argumentací NSS přesto, že NSS v obdobných kauzách rozhodl totožně ve prospěch tehdejších stěžovatelů (rozsudky NSS ve věci MELICHAR či BENECHM).

4. Oproti tomu v nynějším případě *„Nejvyšší správní soud a tím pádem i žalovaný rozhodl negativně, a to pouze z důvodu absence loga žalobce na ramenou dresu závodníka P. M.“*. Přesto se žalovaný v odvolacím řízení znovu opomněl předloženým vizuálem zabývat, tento důkazní prostředek se stal klíčovým v řízení o kasační stížnosti. Žalovaný tedy měl doplnit nové důkazní prostředky a měl se zabývat i předloženým vizuálem. Žalovaný tak nepostupoval a převzal hodnocení ze strany Nejvyššího správního soudu, když seznámil s hodnocením tohoto důkazního prostředku žalobce až v meritorním rozhodnutí. Žalovaný převzal hodnocení pochybností stran vizuálu vnesené Nejvyšším správním soudem, když uvedl, že *„dílčí pochybení odvolací orgán spočívající v nezhodnocení odvolatelem předložených grafických návrhů rozložení log na závodním dresu nijak nezkrátil odvolatele na jeho právech“*. To však žalobce považuje za nepřiléhavé tvrzení, tím žalovaný zatížil napadené rozhodnutí vadou. Z tohoto důvodu nemůže obstát ani závěr žalovaného na straně 14 žalovaného rozhodnutí, že žalovaný nemohl vyhledávat za žalobce jako odvolatele důkazy a zabývat se jimi z vlastní iniciativy. Žalobce je *„naopak přesvědčen, že právě vlivem absence vyhodnocení všech důkazních prostředků odvolacím orgánem, které byly odvolacímu orgánu dobře známy, došlo k tomu, že odvolací orgány správně vyhodnotil neunesení důkazního břemene žalobce“*.

*obledně rozsahu zdanitelného plnění. Žalobce proto „nerozumí tomu, když sám Nejvyšší správní soud přiznává váhu předmětnému vizuálu, který byl žalobce předložený k daňové kontrole, jak žalovaný mohl znovu vynechat vyhodnocení předloženého vizuálu, když opomenutí se jím zabývat v původním řízení představuje podle Nejvyššího správního soudu i zdejšího soudu procesní pochybení“.* Závěr žalovaného pak je vnitřně rozporuplný a nelze hovořit o správně stanovené dani ve smyslu ust. § 1 odst. 2 daňového řádu. Žalobce dále namítl, že žalovaný se neřídil právním názorem Nejvyššího správního soudu uvedeném ve zrušujícím rozsudku, když v dané věci došlo ke změně skutkového stavu, žalobce odkázal na rozsudek NSS ze dne 18. 8. 2023, č. j. 52 Afs 107/2022-136. Tato změna skutkového stavu spočívá v tom, že žalovaný v jím zjištěném skutkovém stavu opomněl zohlednit vizuál, který změnil uvedené smlouvy o zajištění reklamy a tím pádem změnil i sjednaný rozsah reklamního plnění. Žalobce navrhl, aby soud žalované rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

5. Žalovaný ve vyjádření k žalobě odkázal na obsah žalovaného rozhodnutí a obsah zrušujícího rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 12. 2023 a navrhl, aby soud žalobu zamítl.
6. Krajský soud v řízení vedeném podle ust. 65 a násl. zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, v platném znění (dále jen „s.ř.s.“), přezkoumal žalované rozhodnutí v mezích žalobních bodů, přičemž dospěl k následujícím závěrům.
7. Ze správního spisu vyplývá, a mezi účastníky nejsou sporné dále uvedené rozhodné skutečnosti.
8. Žalobci byla dodatečnými platebními výměry na daň z přidané hodnoty, specifikovanými v žalovaném rozhodnutí, doměřena DPH za zdaňovací období leden–říjen 2016, dále za zdaňovací období červenec – srpen 2017 ve výši, která byla specifikována v těchto platebních výměrech. Žalobce podal proti těmto platebním výměrům odvolání, o nichž rozhodl žalovaný v předchozím svém rozhodnutí ze dne 21. 1. 2021 tak, že odvolání zamítl, a napadená rozhodnutí správního orgánu I. stupně potvrdil.
9. Dodatečnými platebními výměry byla žalobci za uvedená zdaňovací období doměřena DPH, když mu nebyl uznán nárok na odpočet DPH z přijatých zdanitelných plnění od obchodní společnosti Edifio (dále jen „Edifio“), přičemž žalovaný v předchozím svém rozhodnutí ze dne 21. 1. 2021 dospěl k závěru, že v daném případě nebyly splněny hmotně právní podmínky pro nárok na odpočet DPH v souladu s konstantní soudní judikaturou (srov. rozsudky NSS ze dne 25. 5. 2014, č. j. 9 Afs 57/2013-37, ze dne 25. 1. 2017, č. j. 9 Afs 181/2014), přičemž v daném případě podle názoru žalovaného nevznikl nárok na odpočet DPH, když nebyly splněny podmínky stanovené v ustanovení § 72 a § 73 zákona č. 235/1994 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném, ve výše uvedených zdaňovacích obdobích (dále jen „ZDPH“). Žalobce uplatňoval nárok na odpočet DPH ve zmíněných zdaňovacích obdobích v souvislosti s poskytováním reklamních služeb prostřednictvím motoristického sportu, kterým se zabýval motokrosový závodní jezdec P. M., a reklamu pro žalobce zajišťovala společnost Edifio na základě smluv o zajištění reklamy prostřednictvím motoristického sportu ze dne 4. 1. 2016 a ze dne 1. 2. 2017 (dále jen „Smlouvy ze dne 4. 1. 2016 a ze dne 1. 2. 2017“). Na základě provedené daňové kontroly na DPH za zdaňovací období leden – prosinec 2016 a červenec - srpen 2017 dospěl žalovaný v předchozím svém rozhodnutí ze dne 21. 1. 2021 k závěru, že žalobce neunesl své důkazní břemeno a neprokázal, že přijal zdanitelná plnění od společnosti Edifio v předmětu a rozsahu plnění

deklarovaném na sporných daňových dokladech, zároveň nebyl v dobré víře v to, že uskutečnění přijatých zdanitelných plnění od této společnosti došlo k předmětu a rozsahu plnění deklarovaném na sporných daňových dokladech a související dokumentaci. Žalovaný zároveň v předchozím svém rozhodnutí ze dne 21. 1. 2021 korigoval závěr správce daně o účasti žalobce na podvodu na DPH, když žalovaný dospěl k závěru, že žalobce nesplnil hmotně právní podmínky pro uplatnění nároku na odpočet DPH z přijatých zdanitelných plnění od zmíněné společnosti, přičemž podle konstantní soudní judikatury existence daňového podvodu dochází až tehdy, jsou-li splněny hmotně právní podmínky pro nárok na odpočet DPH. Důvod pro neuznání oprávněnosti žalobce na odpočet DPH z přijatých zdanitelných plnění v souvislosti s poskytováním reklamy pro žalobce prostřednictvím reklamních služeb zajišťovaných společností Edifio, realizovaných podle zmíněných smluv o zajištění reklamy závodním motokrosovým jezdce P. M., považoval žalovaný za skutečnost, že žalobcem předložené sporné daňové doklady na základě kterých byla hrazena cena reklamy žalobcem společnosti Edifio, byla skutečnost, že podle zmíněných smluv o zajištění reklamy ze dne 4. 1. 2016 a 1. 2. 2017 měla být reklama zjišťována pro žalobce propagací jeho obchodního jména, a to tak, že jednak bude umístěno kulaté barevné logo o průměru 8 – 9,5 cm na předním blatníku závodního motocyklu jezdce P. M., tj. jezdce týmu Edifio Solution Team, a na levé a pravé zadní číselné bočnici umístí logo o průměru 6-7 cm a dále na přední straně závodního dresu bude umístěno kulaté barevné logo o průměru 11 cm a na levém a pravém rameni závodního dresu bude umístěno logo o průměru 8 cm a reklama bude poskytována na podnikcích mistrovství Evropy a MEZ ČR. Jak vyplynulo ze závěru z daňových kontrol za uvedená zdaňovací období a žalobce to nezpochybňuje ani v předchozí žalobě podané proti rozhodnutí žalovaného ze dne 21. 1. 2021, logo žalobce sice bylo umístěno na závodním motocyklu, dresu a zázemí týmu, avšak ani na pravém a levém rameni závodního dresu se žádné logo žalobce nenacházelo, ačkoliv v uvedených smlouvách bylo ujednáno umístění loga o průměru 8 cm. Žalovaný tak dospěl k závěru, že reklamní služby nebyly žalobci prokazatelně poskytnuty v rozsahu ujednaném ve zmíněných smlouvách, na základě kterých, byly stanoveny sporné daňové doklady. Tato skutečnost, tj. že na pravém ani levém rameni závodního dresu motokrosového jezdce, který zajišťoval reklamu, tj. P. M., nebylo žádné logo žalobce umístěno, žalobce nezpochybňoval a jednalo se tedy o nespornou skutečnost, ke které není třeba provádět dokazování, ostatně sám žalobce tuto skutečnost ani nenapadl v žalobě proti předchozímu rozhodnutí žalovaného ze dne 21.1.2021. Dalším důvodem pro neuznání nároku žalobce na odpočet DPH byla skutečnost, že v průběhu závodních sezón 2016 a 2017 se závodní jezdec P. M. zranil, a reklama byla poskytována dál, pouze na některých závodech, kde P. M. pouze jako statik pózoval v dresu se závodním motocyklem, a dále v posilovně a bazénu v Hradci Králové, kde P. M. nosil závodní dres. Tuto skutečnost, která vyplynula z rozsáhlého dokazování, zejména ze svědeckých výpovědí, nezpochybnil žalobce ani v uvedené předchozí žalobě. Tato skutečnost je mezi účastníky nesporná a netřeba k ní provádět nějaké další doplňující dokazování. Žalovaný na základě této skutečnosti dospěl v předchozím svém rozhodnutí ze dne 21.1.2021 k závěru, že reklamní služby ve výše uvedeném období, tj. v roce 2016 a 2017, byly vzhledem ke zranění jezdce P. M. poskytovány v menším rozsahu, tedy nemohly být žalobci poskytnuty v rozsahu sjednaném ve zmíněných smlouvách, neboť k prezentaci žalobce mělo docházet na závodech, na kterých měl závodník startovat, což nemohlo být vzhledem ke zranění jezdce P. M. v červnu 2016 a v květnu 2017 zcela naplněno. Žalovaný dospěl v předchozím uvedeném rozhodnutí (bod 34) k závěru, že „navíc nelze návštěvu

*posilovnu a bazénu svým rozsahem v žádném případě srovnávat s motokrosovými závody s účastí až několika tisíc diváků (viz novinový článek Buksa Ados Motokros, MMCŘ 2016: Kramolínské vzlety a pády ze dne 10. 6. 2016, dostupný z webových stránek <https://www.motolevel.com/clanek-7283-buksa-ados-motokros-mmcr-2016-kramolinske-vzlety-a-pady>).*“ Tento závěr opřel žalovaný i o svědecké výpovědi L. M., I. M. a L. E. provedených v jiných daňových řízeních, z nichž vyplynulo, že k poskytnutí reklamních služeb nedošlo k předmětu a rozsahu plnění tvrzeném na sporných daňových dokladech, například L. E. v rámci protokolu o výsledku svědka ze dne 3. 12. 2018 uvedl, že *„přesně si nevzpomínám, musel bych vidět smlouvu, byla to událost, kdy to vztahu obou partnerů zasáhne vyšší moc, a to ve formě zranění jezdce, které vztah narušilo, a nemohly jsme v plném rozsahu provádět reklamu prostřednictvím motoristického sportu.“* Žalovaný v předchozím svém rozhodnutí výše uvedeném tak dospěl k závěru, že reklamní služby nemohly být vzhledem ke zranění jezdce poskytnuty ve sjednaném rozsahu, přesto byly vyfakturovány v plném rozsahu a žalobce si z nich uplatnil nárok na odpočet DPH v úplné výši (srov. bod 34 tohoto žalovaného rozhodnutí).

10. Žalobce uvedené závěry žalovaného ze dne 21. 1. 2021 zpochybnil v žalobě, o které zdejší soud rozhodoval v řízení vedeném pod sp. zn. 52 Af 13/2021, když tvrdil, že reklamní služby nebyly poskytnuty v souladu s výše zmíněnými smlouvami o zajištění reklamy z důvodu, že na pravém ani levém rameni závodního dresu jezdce motokrosového jezdce P. M. nebylo umístěno žádné logo žalobce, ačkoliv ve smlouvách toto umístění loga o průměru 8 cm bylo smluvně ujednáno, protože žalobce se společností Editio Solutions dohodl na vynechání prezentace loga žalobce na pravém a levém rameni závodního dresu prostřednictvím vizuálu, kterým došlo ke změně smluv. Tímto vizuálem bylo místo umístění reklamy změněno tak, že na přední stranu závodního dresu umístí místo kulatého obranného loga žalobce o průměru 11 cm hranaté logo žalobce o daleko větších rozměrech.
11. Krajský soud v předchozím svém rozsudku ze dne 3. 11. 2021, č. j. 52 Af 13/2021-391, se s touto námitkou neztotožnil, když poukázal na neunesení důkazního břemene ze strany žalobce jako daňového subjektu, přičemž podle názoru krajského soudu žalobce neprokázal rozsah plnění, což byl důvod pro odepření nároku na odpočet DPH. Krajský soud v tomto přechozím rozhodnutí konstatoval, že po dobu zranění jezdce P. M. v roce 2016 a v roce 2017 byla reklama uskutečňována „v menší formě“ a že poskytnutím reklamních služeb nedošlo k předmětnému a rozsahu plnění tvrzeném na sporných daňových dokladech a že žalobci nemohl vzniknout nárok na odpočet DPH v plné výši. Dalším důvodem pro odepření nároku na odpočet DPH dle krajského soudu byla skutečnost, že reklama dle smlouvy o zajištění reklamy nemohla být zajišťována umístěním loga na pravém a levém rameni závodního dresu jezdce P. M., přičemž na tom nic nezměnilo ani to, že žalovaný v napadeném rozhodnutí se výslovně nevyjádřil k problematice již v daňovém řízení předloženého vizuálu 2016, který dle žalobce měl představovat důkaz o změně smlouvy o zajištění reklamy uzavřené mezi žalobcem a společností Editio Solutions. Navíc tento vizuál rozsah této poskytované reklamy v souvislosti se zraněním P. M. neupravoval, neobsahoval ani datum podpisu a uvedení sezóny, které by se to mělo týkat, takže se nejednalo ani o změnu této smlouvy po formální stránce. Krajský soud se též neztotožnil s námitkou žalobce, kterou uvedl v odvolání proti předchozímu rozhodnutí žalovaného, že totiž žalovaný měl přiznat žalobci alespoň částečný odpočet daně, a to v souvislosti s daňovým odkladem č. 16082, který se týkal období září 2016, kdy podle názoru žalovaného nebylo možné přiznat nárok na odpočet daně za částku prezentovanou

jako prémii za umístění jezdce M. na pátém místě žebříčku mistrovství Evropy Open 16, neboť daňový doklad č. 16082 nebyl průkazný. Krajský soud v Hradci Králové proto svým předchozím rozsudkem ze dne 3. 11. 2021, č. j. 52 Af 13/2021-391, žalobu zamítl. Žalobce podal proti tomuto předchozímu rozsudku zdejšího soudu kasační stížnost, ve které zejména zpochybňoval závěry žalovaného a závěry krajského soudu týkající se neunesení důkazního břemene, poukazoval na význam uvedeného vizuálu, kterým byla zmíněná smlouva o zajištění reklamy, podle které měla být tato reklama zajišťována tak, že na levém a pravém rameni závodního jezdce P. M. mělo být umístěno logo žalobce v průměru o 8 cm. Nejvyšší správní soud ve svém zrušujícím rozsudku ze dne 14. 12. 2023, kterým zrušil nejen uvedený předchozí rozsudek zdejšího soudu ze dne 3. 11. 2021, 52 Af 13/2021-391, a současně zrušil i předchozí rozhodnutí žalovaného ze dne 21. 1. 2021 a vrátil mu věc k dalšímu řízení, uvedl jako jediný důvod pro zrušení rozhodnutí skutečnost, že závěry žalovaného a krajského soudu týkající se problematiky daňového dokladu č. 16082 (prémie za umístění jezdce M. na pátém místě žebříčku mistrovství Evropy Open 16) nebyly správné, avšak ve zbývajícím rozsahu argumentace žalobce v kasační stížnosti (tj. zejména týkající se unesení břemene tvrzení a břemene důkazního, popřípadě otázky možnosti částečného uznání nároku na odpočet daně) považoval NSS kasační stížnost za nedůvodnou. Jak vyplývá z tohoto zrušujícího rozsudku NSS, tak ten jen částečně korigoval závěry krajského soudu týkající prokázání rozsahu plnění, a to až na jedinou výjimku, která se týkala již výše rozebírané otázky loga na ramenu dresu jezdce M. (srov. k tomu bod 37, 38, 39 uvedeného zrušujícího rozsudku NSS).

12. Nejvyšší správní soud se tak neztotožnil s názorem žalovaného a s názorem zdejšího soudu o tom, že by v důsledku zranění jezdce P. M. byla reklama, tj. plnění dle výše uvedených smluv o zajištění reklamy v roce 2016 a v roce 2017, realizována v menším rozsahu, když *„bylo ovšem prokázáno, že k propagaci stěžovatele docházelo i v době, kdy se jezdec z důvodu svého zranění nemohl zúčastnit a bylo tak činěno i některými formami uvedenými v příslušných smlouvách. Dodavatel poskytl stěžovateli propagaci při sportovních akcích (a z fotografií je i zřejmé na kterém místě a jaký den), na sportovním motocyklu, dresu jezdce, na reklamním poutači u zázemí týmu, či v rámci přípravy a rehabilitace. Zranění jezdce přitom v posuzovaném případě nebylo principiální nemožnosti plnění, nýbrž pouze k využití jiných forem propagace nevymykajících se ze smluv. Takto postavená argumentace žalovaného u krajského osudu by tak neobstála – v podrobnostech opět viz. rozsudky BENECHM A MELICHAR CZ“* (srov. zrušující rozsudek NSS ze dne 14. 12. 2023, bod 39). K tomu však Nejvyšší správní soud zároveň v bodu 40 a 41 zrušujícího rozsudku NSS uvedl následující stěžejní právní názor:

13. *„[40] Důvod, proč shora kasační soud hovoří o nesprávnosti závěrů žalovaného a krajského soudu „toliko“ podmiňovacím způsobem, spočívá v druhém aspektu, pro který žalovaný nárok na odpočet DPH ve vztahu k jednotlivým plněním (vyjma faktury č. 16082–k tomu níže) nepřiznal. Jde o to, že skutečně z žádného z důkazů předložených v daňovém řízení nevyplývá, že by docházelo k propagaci stěžovatele prostřednictvím toho, že bylo umístěno „na levé a pravé rameno logo o průměru 8 cm“ (viz bod 3.1 Smlouvy 1 i Smlouvy 2, jak je citován v bodě [23] tohoto rozsudku). V průběhu daňového řízení tuto skutečnost stěžovatel ani výslovně nespochybňoval, pouze obecně trval na tom, že bylo plněno tak, jak předvíдалy smlouvy. Proto se plně uplatní závěry žalovaného i krajského soudu, které se zabývaly neprokázáním nutného požadavku v podobě rozsahu plnění, a které jsou zcela v souladu s judikaturou citovanou v bodech [34] a [35] tohoto rozsudku.*

14. [41] *Kasační soud pak ve výsledku souhlasí i se závěrem krajského soudu, dle kterého v tomto směru nebyly relevantní ani tzv. vizuály (viz např. body [3] a [7] tohoto rozsudku). Je sice pravdou, že je stěžovatel předložil správci daně již jako přílohu své odpovědi na výzvu k prokázání skutečností z 6. 9. 2018, která byla v návaznosti na výzvy z 9. 8. 2018, č. j. 1579988/18/2709-60561-602188, a č. j. 1579999/18/2709-60561-602188, zaevidována pod č. j. 1684828 a č. j. 1684839. Zároveň však poté, co jej žalovaný seznámil se zjištěnými skutečnostmi a vyzval k vyjádření se v rámci odvolacího řízení (č. j. 47735/20/5300-22441-711776 z 16. 12. 2020), v odvolání nijak k problematice log na ramenou závodního dresu (včetně před soudem tvrzené změny Smlouvy 1 právě Vizuíalem 2016) neargumentoval, a to přesto, že chybějící loga žalovaný v bodě 22 specifikované výzvy z 16. 12. 2020 zdůraznil zvýrazněním textu. V tomto smyslu plně ob stojí závěr krajského soudu, že pomínutí uvedených vizuálů mohlo představovat jisté pochybení žalovaného, avšak nikoli podstatné, a to také proto, že z principu rozložení břemene tvrzení a břemene důkazního v daňovém řízení plyne, že bylo na žalobci, aby předložil správci daně taková tvrzení a takové důkazní prostředky, aby uvedenou pochybnost vyvrátil. V této souvislosti souhlasí kasační soud s krajským soudem, že správce daně a žalovaný nebyli sami povinni z moci úřední vyhledávat v žalobcem předložených dokladech důkazy, které by vyvrátily jejich pochybnosti, resp. tuto specifickou pochybnost. Důkazní břemeno, stejně jako břemeno tvrzení, naopak tížilo žalobce, a proto bylo na něm již v daňovém řízení příslušnou pochybnost vyvrátit. V tomto směru se uplatní závěry komentářové literatury, resp. judikatury, a to i k břemenu tvrzení, dle níž správní soudy „zásadně nemohou napravovat procesní pasivitu daňového subjektu, který nebyl v řízení před správcem daně a v řízení odvolacím co do svých tvrzení a co do návrhů důkazů nijak aktivní, a skutková tvrzení uplatnil poprvé teprve v řízení před správními soudy (rozsudek NSS 1 AfS 103/2009-232, bod 44). Soud totiž přezkoumává otázku, zda daňový subjekt (žalobce) unesl v daňovém řízení své důkazní břemeno, resp. otázku rozložení důkazního břemene v konkrétní situaci. Možnost, že by toto důkazní břemeno unesl teprve nově předloženými důkazy před správním soudem, je vyloučena“ (Kühn, Z. In: Kühn, Z., Kocourek, T. a kol. Soudní řád správní.)*
15. [42] *K tomu Nejvyšší správní soud dodává, že ani dle jeho názoru nemohly předložené vizuály důkazně vyvrátit pochybnosti daňových orgánů, resp. prokázat, že jimi došlo ke změně reklamních smluv. Jednak lze přitakat krajskému soudu, že tyto podklady neobsahují žádné datum, ani jiné bližší specifikace, byť jsou opatřeny podpisy a razítka stěžovatele a společnosti Edifio Solutions. Především ale nezobrazují podobu celého závodního dresu. Jeho části jsou z nich zřejmé, avšak dres v oblasti ramenou neobsahují. Nadto tyto vizuály nevypovídají nic o údajné dohodě stěžovatele s dodavatelem, že pro sezónu 2017 budou loga na ramenou nahnazena umístěním loga „o daleko větších rozměrech“ na přední straně dresu oproti logu na tomto místě původně dohodnutému. Navíc vyjádření stěžovatele v rámci daňového řízení spíše nasvědčují opačnému než nyní prezentovanému postupu, tedy že nejdříve byly odsouhlaseny vizuály, a až poté došlo k podpisu smlouvy (k tomu viz odpověď č. 14 v rámci protokolu o zahájení daňové kontroly z 6. 6. 2018, č. j. 1233157/18/2709-60561-602188 a na to navazující vyjádření v rámci odpovědi č. j. 1684828 a č. j. 1684839 zmíněné v bodě [41]). Pokud tedy stěžovatel tvrdí, že došlo ke změně smluvních ujednání, měl se k tomu již v daňovém řízení vyjádřit („tvrdit“) a v této spojitosti případně navrhnout důkazy (např. svědecká výpověď týkající se změny smluvního ujednání).“*
16. Nejvyšší správní soud tedy ve zrušujícím rozsudku uznal za správnou argumentaci žalovaného a potažmo krajského soudu uvedenou v předchozích jejich výše zmíněných rozhodnutích, která se týká neunesení důkazního břemene ze strany žalobce v souvislosti

s tvrzením žalobce o změně plnění, respektive rozsahu reklamy zajišťované prostřednictvím uvedených smluv v souvislosti s uvedenými vizuály, je tedy nezpochybnitelné, že v daném případě nemohl být žalobci uznán nárok na odpočet DPH v souvislosti s uvedenými smlouvami o zajištění reklamy, podle kterých měla být reklama zajištěna tak, že na ramenou jezdce P. M. mělo být umístěno logo žalobce o průměru 8 cm, avšak podle této smlouvy nebylo takové plnění realizováno, což ani žalobce v žalobě nepopřel. NSS zdůraznil, že pominutí uvedených vizuálů žalovaným nebylo podstatné, protože z principu rozložení břemen tvrzení a břemene důkazního v daňovém řízení plyne, že bylo na žalobci, aby předložil správci daně taková tvrzení a takové důkazní prostředky, aby uvedenou pochybnost vyvrátil, přičemž žalobce byl se zjištěnými skutečnostmi seznámen v odvolacím řízení a byl vyzván k vyjádření (výzva ze dne 16. 12. 2020). Jediným důvodem pro zrušení žalovaného rozhodnutí podle zrušujícího rozsudku Nejvyššího správního soudu byly jen závěry týkající se nepřiznání nároku na odpočet daně za částku prezentovanou jako prémie za umístění jezdce M. na pátém místě žebříčku mistrovství Evropy Open 16 z důvodu neprůkaznosti daňového dokladu č. 16082.

17. V nyní vedeném řízení je stěžejní otázkou to, zda žalovaný v novém svém rozhodnutí napadeném žalobou ze dne 8. 4. 2024, se řídil závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu vyjádřeným v jeho zrušujícím rozsudku ze dne 14. 12. 2023.
18. Jak vyplývá z žalovaného rozhodnutí, žalovaný tyto závěry Nejvyššího správního soudu ve svém novém rozhodnutí, v nyní žalovaném rozhodnutí, zohlednil, tedy přihlédl v souvislosti s důvodem pro zrušení předchozího svého rozhodnutí (neprůkaznost daňového dokladu č. 16082) k uvedenému závěru NSS, když výše doměřené daně změnil z částky 168000 Kč na částku 84 000 Kč a změnil i výši penále. Zároveň ve vztahu ke stěžejnímu důvodu pro nepřiznání nároku na odpočet ve zbývající části žalovaný respektoval právní argumentaci Nejvyššího správního soudu ve zmíněném zrušujícím rozhodnutí, když nově nepřihlédl k omezenému rozsahu reklamního plnění z důvodu zranění jezdce P. M., a vycházel ze skutečnosti potvrzené i v uvedeném zrušujícím rozsudku NSS, že společnost Edificio Solutions měla poskytnout reklamní služby na základě smluv ze dne 4.1. 2016 a 1. 2. 2017 tak, že mimo jiné mělo být umístěno logo žalobce na levém a pravém rameni závodního dresu P. M. o průměru 8 cm a reklama měla být tímto způsobem realizována na podnicích mistrovství Evropy a mistrovství České republiky, na kterých bude tým startovat. V bodu 29 žalovaného rozhodnutí v souladu s uvedeným závazným právním názorem NSS žalovaný uvedl, že *„na pravém ani levém rameni závodního dresu se však nenachází žádné logo odvolatele, ačkoliv dle smlouvy a smlouvě 2 bylo ujednáno umístění loga o průměru 8 cm (viz bod 28 tohoto rozhodnutí). Reklamní služby tak odvolateli nebyly prokazatelně poskytnuty v rozsahu sjednaném ve smlouvě a smlouvě 2, na základě, kterých byly vystaveny daňové doklady č. 16008, 16021, 16027, 16037, 16049, 16056, 16063, 16072, 17081, 16094, 17060, 17065“*. Ve vztahu k žalobcem neustále namítané skutečnosti týkající se uvedených vizuálů, prostřednictvím kterých žalobce prokazuje změnu uvedených smluv o zajištění reklamy, krajský soud uvedl argumentaci, která je i uvedena ve zrušujícím rozsudku NSS (bod 41 a 42), tj. že tyto vizuály nemohly důkazně vyvrátit pochybnosti daňových orgánů, respektive prokázat, že jimi došlo ke změně reklamních smluv, když neobsahují žádné datum, ani jiné bližší specifikace, nezobrazují celou podobu závodního dresu, tj. zejména dres v oblasti ramenou neobsahují a tyto vizuály tak nevypovídají nic o údajné dohodě stěžovatele s dodavatelem, že pro sezónu 2017 budou loga na ramenou nahrazena umístěním loga o daleko větších rozměrech na přední straně dresu oproti logu na tomto místě původně dohodnutém. Žalovaný poukázal i

na závěry NSS o neunesení důkazního břemene žalobcem a na závěry NSS o tom, že dílčí pochybení odvolacího orgánu spočívající v nezhodnocení odvolatelem předložených grafických návrhů rozložení log na závodním dresu nezkrátilo žalobce na jeho právech, když žalobce byl v rámci seznámení s podklady rozhodnutí obeznámen s vážnými a důvodnými pochybnostmi odvolacího orgánu o rozsahu přijatých zdanitelných plnění od obchodní společnosti Edificio Solutions a nebylo povinností žalovaného, aby takové důkazy vyhledával za žalobce, tedy nebylo povinností žalovaného, aby takové důkazy vyhledával za žalobce z vlastní iniciativy.

19. A právě výše uvedené závěry žalovaného, které se týkají hodnocení uvedeného vizuálu a jeho významu a otázku unesení důkazního břemene žalobcem, žalobce napadá v žalobě a v podstatě tak napadá i výše zmíněné závěry týkající se této problematiky uvedené v závazném právním názoru Nejvyššího správního soudu obsaženém v jeho zrušujícím rozsudku.
20. Krajský soud nevidí důvod, proč by se měl ztotožnit s argumentací žalobce, která v daném případě zpochybnila uvedený závazný právní názor NSS, jímž byl žalovaný správní orgán vázán (§ 110 odst. 2 písm. a) ve spojení s ust. § 78 odst. 5 s.ř.s.), přičemž v dané věci dle názoru krajského soudu nedošlo k situaci, na které by dopadal právní závěr uvedený v rozsudku rozšířeného senátu NSS ze dne 18. 8. 2023, č. j. 54 Afs 107/2022, podle něhož uvedená vázanost právním názorem není dána v případě změny skutkového stavu v důsledku změn vyvolaných novými zjištěními v dané konkrétní věci, jak uvádí žalobce v části III. bodu b) žaloby. Po vydání zrušujícího rozsudku NSS nedošlo totiž ke změně skutkového stavu, když uvedené vizuály byly předloženy již před rozhodnutím Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 12. 2023 a Nejvyšší správní soud tyto vizuály hodnotil v tomto svém rozsudku a potvrdil v podstatě závěry zdejšího soudu a žalovaného uvedených v předchozích rozhodnutích, které se týkaly neunesení důkazního břemene ze strany žalobce v případě prokázání nároku na odpočet v souvislosti se skutečností, že reklama, tj. plnění dle uvedených smluv, nebylo v dohodnutém rozsahu realizováno dohodnutým způsobem v těchto smlouvách, na ramenou závodního dresu jezdce P. M. v uvedených rozhodných obdobích. Krajský soud se tedy ztotožňuje se závěry Nejvyššího správního soudu týkající se této problematiky, zejména uvedenými v bodech 40, 41 a 42 zrušujícího rozsudku NSS v podrobnostech na tyto části rozsudku odkazuje. Pokud žalobce v žalobě poukazuje na skutečnost, že zdejší soud a i Nejvyšší správní soud uvedl, že nezhodnocení uvedených vizuálů mohlo představovat jisté pochybení žalovaného, tak k tomu je třeba uvést, že toto pochybení zdejší soud a ani Nejvyšší správní soud nepovažoval za podstatné, a to zejména z důvodu principu rozložení tvrzení a břemene důkazního v daňovém řízení, když bylo na žalobci, aby předložil správci daně taková tvrzení a takové důkazní prostředky, aby uvedenou pochybnost vyvrátil. Pokud žalobce hodlal unést své důkazní břemeno, tak tuto možnost měl, a to v daňovém řízení, když byl seznámen se zjištěními skutečností a byl vyzván k vyjádření v rámci odvolacího řízení, jak uvedl i NSS v bodu 41 svého zrušujícího rozsudku, avšak i kdyby tak učinil, tak stejně by tyto vizuály nebyly schopné samy o sobě bez dalšího důkazně vyvrátit pochybnosti daňových orgánů, nemohly by prokázat, že jimi došlo ke změně reklamních smluv (k tomu srov. bližší argumentaci NSS uvedenou v bodu 42 zrušujícího rozhodnutí NSS ze dne 14. 12. 2023, kterou v podstatě žalobce ani v nové žalobě relevantním způsobem nezpochybnil a nevyvrátil). Z tohoto důvodu uvedené jisté pochybnosti žalovaného nebyly podstatné a nemohl tak být žalobce krácen na svých právech, nejednalo se o vadu, kterou by žalovaný zatížil žalované

rozhodnutí takovým způsobem, že by toto rozhodnutí nemohlo obstát, jak jen účelově tvrdí žalobce v žalobě. Unesení důkazního břemene ze strany daňového subjektu v daňovém řízení neznamena, že ten předloží nějakou listinu správci daně a neuvede, co konkrétně touto listinou chce prokázat a domnívá se, že správce daně by sám měl *ex officio* vyhledávat skutečnosti svědčící ve prospěch daňového subjektu, když při dokazování podle daňového řádu se neuplatní zásada vyšetřovací (k tomu srov. např. rozsudek NSS ze dne 9. 2. 2005, č. j. 1 Afs 54/2004-125). Navíc i kdyby se žalovaný těmito vizuály v předchozím svém rozhodnutí zabýval, tak jistě v tom konkrétním vizuálu sám *ex off*o nemohl nic zjistit o údajné dohodě žalobce s dodavatelem, že v roce 2017 budou loga na ramenou závodního dresu nahrazena umístěním jiného loga. Pokud žalobce tvrdí, že došlo ke změně smluvních ujednání, měl se k tomu již v daňovém řízení vyjádřit a v této spojitosti případně navrhnout důkazy. Navíc v žalovaném rozhodnutí se k těmto vizuálům žalovaný vyjádřil, když uvedl argumentaci vzešlou ze zrušujícího rozsudku NSS, což pro hodnocení jejich významu plně postačovalo a žalovaný z důvodu výše uvedených nebyl povinen jimi provádět dokazování, když takové dokazování měl navrhnout žalobce v daňovém řízení, navíc i kdyby jen navrhl, tak by tyto vizuály neměly žádnou vypovídací hodnotu o údajné zmíněné dohodě žalobce s dodavatelem o změně způsobu reklamy.

21. K tomu je třeba navíc uvést, že ne každé procesní pochybení má za následek automaticky existenci vady jako důvodu pro zrušení rozhodnutí správního orgánu.
22. Pro zrušení napadeného rozhodnutí soudem z důvodu vad řízení (§ 78 odst. 1 s.ř.s.) musí být splněn základní zákonný předpoklad stanovený v ust. § 65 odst. 1 s.ř.s. spočívající v tom, že napadeným rozhodnutím byla porušena práva žalobce tak, že byl žalobce zkrácen na svých právech. O takové porušení práv žalobce mající ve svém důsledku krácení na právech ve smyslu ust. § 65 odst. 1 s.ř.s. by se např. jednalo tehdy, kdyby se mohlo odrazit ve skutečném porušení konkrétních procesních práv například tím, že by s žalobcem v průběhu správního řízení nebylo vůbec jednáno jako s účastníkem správního řízení, ač s ním tak jednáno být mělo, případně tím, že by žalobci postavení účastníka řízení sice přiznáno bylo, avšak byla by mu v průběhu takového řízení upřena jeho jednotlivá konkrétní subjektivní práva determinující jeho aktivní participaci na řízení (srov. *mutatis mutandis* rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 1. 2006 č. j. 5 As 53/2004-96, [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz)). V případě jiných procesních pochybení vzniklých při rozhodovací činnosti správních orgánů se pak musí jednat o takovou vadu řízení, která by mohla mít vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí. O vadu řízení, která by mohla mít vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí a mohla by tak krátit žalobce na jeho právech, se ale nejedná, pokud lze dovést, že by výrok rozhodnutí byl stejný i za situace, kdyby k vadě řízení vůbec nedošlo (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26.10.2009, č.j. 8 Afs 46/2009-46, dostupný rovněž na výše zmíněných [www.stránkách](http://www.stránkách)).
23. Právo účastníka řízení na spravedlivý proces není samoučelné, nýbrž „jeho účel spočívá v ochraně jiných základních práv, tentokrát již hmotných. Nedává totiž rozumný smysl, aby se někdo soudil toliko za účelem ochrany svých procesních práv“ (srov. rozhodnutí Ústavního soudu ze dne 27.5.2015, sp.zn. II. ÚS 1449/15).
24. Protože žaloba nebyla důvodná, musel ji krajský soud zamítnout (§ 78 odst. 7 s.ř.s.).
25. Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o ustanovení § 60 odst. 1 s.ř.s., když neúspěšný žalobce neměl právo na náhradu nákladů řízení a úspěšnému žalovanému soud

toto právo nepřiznal, když mu žádné náklady řízení nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly.

### **Poučení:**

Toto rozhodnutí nabývá právní moci dnem doručení účastníkům řízení.

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení usnesení). Případně-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s.ř.s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

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.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz).

Pardubice 2. října 2024

JUDr. Jan Dvořák v. r.  
předseda senátu