



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Milana Podhrázkého a soudců Petra Mikeše a Jitky Zavřelové v právní věci žalobkyně: **Moderní škola s.r.o.**, se sídlem K Rybníčkům 332, Otice, zast. Mgr. Ing. Tomášem Hobzou, advokátem se sídlem Opletalova 600/6, Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 8. 3. 2022, čj. 9374/22/5300-21444-712862, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 13. 9. 2023, čj. 25 Af 10/2022-62,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žalobkyně **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému **s e** náhrada nákladů řízení **n e p ř i z n á v á .**

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Žalobkyně je obchodní společnost, která se věnuje výrobě a prodeji (školního) nábytku. Dne 27. 3. 2018 u ní Finanční úřad pro Moravskoslezský kraj (prvostupňový orgán) zahájil daňovou kontrolu na daň z přidané hodnoty (DPH) za zdaňovací období leden až červenec 2016. Sedmi platebními výměry doměřil finanční úřad žalobkyni DPH a stanovil jí povinnost uhradit penále v celkové výši 557 500 Kč [konkrétně se jedná o platební výměry ze dne 5. 3. 2021, čj. 766489/21/3216-50523-804352 (leden); čj. 766518/21/3216-50523-804352 (únor); čj. 766548/21/3216-50523-804352 (březen); čj.

766592/21/3216-50523-804352 (duben); čj. 766675/21/3216-50523-804352 (květen); čj. 766704/21/3216-50523-804352 (červen); a čj. 766763/21/3216-50523-804352 (červenec)].

[2] Finanční úřad zjistil, že byly dne 5. 1. 2016 uzavřeny dvě smlouvy. První („smlouva 1“) byla uzavřená mezi stěžovatelkou a společností Prosenior s.r.o. "v likvidaci", IČO: 29383293 a týkala se poskytnutí reklamních služeb. Druhá („smlouva 2“) byla uzavřená mezi společností Prosenior a společností RENTOR RACING s.r.o., IČO: 29042186. Společnost Prosenior měla žalobkyni poskytnout řadu reklamních služeb – měla mít logo umístěné na vozidlech autodopravy, doprovodných vozidlech, v zázemí a depu závodů, na závodních motocyklech a na dresech jezdců klubu Rentor při motokrosových podnicích seriálu Mistrovství ČR, Mistrovství Evropy a Mistrovství světa. Dále měly být všechny závody vysílány televizními společnostmi Eurosport, ČT1, ČT24, Sport. Výsledky a prezentace závodů měly být pravidelně vyhlašovány, zviditelňovány a zveřejňovány na oficiálních stránkách Mistrovství světa www.motocrossmx1.com a Mistrovství ČR www.moto-cros.cz a dále na firemních stránkách www.rentor.cz. Žalobkyně měla být na webu prezentována jako partner. Měsíční odměna za smlouvenou reklamu činila paušální částkou 295 000 Kč bez DPH měsíčně po dobu celé sezóny roku 2016. Fakturace probíhala na měsíční bázi. Ačkoliv byla smlouva 1 sjednána na dobu jednoho roku, došlo k jejímu vypovězení dne 30. 9. 2016. Současně se smlouvou 1 byla stejný den, 5. 1. 2016, uzavřená smlouva 2 mezi společností Prosenior a společností Rentor. Smlouva 2 uváděla, že logem žalobkyně bude označeno doprovodné vozidlo společnosti Rentor při motokrosových závodech. Úplata byla sjednána ve výši 280 000 Kč bez DPH za každý měsíc roku 2016.

[3] Finanční úřad dospěl k tomu, že plnění ze smlouvy 1 se neuskutečnila. Doměřil tedy výše označenými platební výměry žalobkyni DPH a stanovil výši penále. Žalobkyně se proti nim odvolala. Žalovaný její odvolání v záhlaví označeným rozhodnutím zamítl a platební výměry potvrdil.

II. Rozhodnutí krajského soudu

[4] Žalobkyně rozhodnutí žalovaného napadla žalobou u Krajského soudu v Ostravě, který ji shora označeným rozsudkem zamítl. Krajský soud shledal, že není možné přistoupit k uznání alespoň části deklarovaných výdajů v tom rozsahu, ve kterém se překrývají s plněním smlouvy 2. Zdůvodnil, že žalobkyně sama v žalobě uznala, že není schopna prokázat veškerá deklarovaná plnění. Prokázala pouze umístění svého loga na vozidlech, nikoli již jejich prezentaci na smlouvených závodech. Současně uvedl, že plnění podle smlouvy 1 bylo sjednáno jako celek, čemuž odpovídala paušálně dohodnutá cena. Neexistoval algoritmus, který by oceňoval jednotlivé části sjednaného plnění. Nebylo tedy možné zjistit, jak byly jednotlivé části služeb finančně ohodnoceny a žalobkyně se ani nepokusila s takovým výpočtem přijít (body 14 až 16 napadeného rozsudku). Dále se krajský soud věnoval také procesním otázkám jako je provádění (dalších) důkazů a seznámení stěžovatelky s právním názorem žalovaného před vydáním napadeného rozhodnutí. Ani tyto dílčí námitky krajský soud neshledal důvodnými, pro posouzení kasační stížnosti však jejich bližší vypořádání není relevantní.

III. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[5] **Žalobkyně** (stěžovatelka) podala proti rozsudku krajského soudu kasační stížnost. Uplatnila v ní dvě kasační námitky. Obě směřují k nezákonnosti napadeného rozsudku spočívající v nesprávném posouzení právní otázky. První z nich míří současně i na nepřezkoumatelnost rozsudku krajského soudu.

[6] První námitka se týká toho, že plnění měla být pro účely DPH uznána alespoň částečně. Stěžovatelka přiznává, že není schopna prokázat celé původně uplatňované plnění. Mělo by být ale uznáno alespoň v části, ve které se kryje s plněním mezi společnostmi Prosenior a Rentor ve smlouvě 2. Dovolává se principu legitimního očekávání a toho, že by správce daně neměl mezi skutkově stejnými případy dělat rozdíly. Správce daně totiž uznal existenci zdanitelných plnění, které proběhly mezi společnostmi Prosenior a Rentor na základě smlouvy 2, ale nikoli alespoň tuto shodnou část plnění smluvenou mezi stěžovatelkou a společností Prosenior ve smlouvě 1. Krajský soud uzavřel, že stěžovatelka neprokázala a nesnažila se ohodnotit zmiňovanou část plnění, která měla podle jejího názoru proběhnout. Stěžovatelka však do správního spisu nechala založit jak smlouvu 1 (stěžovatelka-Prosenior), tak smlouvu 2 (Prosenior-Rentor). Z nich plyne, že ve smlouvě 2 byla smluvená odměna ve výši 280 000 Kč měsíčně bez DPH a ve smlouvě 1 odměna 295 000 Kč měsíčně bez DPH. Správní spis proto obsahoval cenové určení a žádný další „algoritmus“ výpočtu části plnění neměla stěžovatelka povinnost dokládat. Krajský soud v tomto ohledu kladl na stěžovatelku oproti žalovanému neúměrné nároky ohledně dokazování, který má podle daňového řádu sám povinnost co nejúplněji zjistit skutkový stav.

[7] Ve druhé námitce stěžovatelka odkazuje na narušení neutrality daně. Stěžovatelka unesla své důkazní břemeno, neboť předložila důkazy, především smlouvy 1 a 2, ve kterých byly jasně stanovené hodnoty plnění. Svě důkazní břemeno tedy unesla. Dále bylo na žalovaném, aby prokázal, že plnění (ani částečně) se neuskutečnila. To se mu ale nepovedlo a nezjistil úplně skutkový stav. Krajský soud tento stav posvětil.

[8] **Žalovaný** se ztotožnil s posouzením krajského soudu a v detailu odkázal na své rozhodnutí o odvolání. K první námitce uvádí, že cena plnění byla sjednána a určena celkovou částkou a žádná cenotvorba, podle které by bylo možné cenu jednotlivých složek smlouvy 1 ocenit, nebyla v daňovém řízení předložena a prokázána. Stěžovatelka neposkytla žádný klíč k takovému rozdělení ceny. Podle smlouvy 1 měla společnost Rentor stěžovatelce poskytnout velmi komplexní reklamní služby – kromě polepů na závodních autech také garanci, že tato auta budou závodit v minimálním počtu závodů, že se její logo objeví na veškerých doprovodných autech a dresech jezdců společnosti Rentor, a že budou závody vysílány na řadě televizních sportovních kanálech. Stěžovatelce tedy mělo být poskytováno jedno nedělitelné plnění, které nebylo bez dalšího možné rozdělit na splněné a nesplněné části. Cena jednotlivých složek tohoto plnění nebyla sjednána a ani ji správce daně nemohl nijak určit. Pokud stěžovatelka argumentuje rozdílem 15 000 Kč mezi smluvenými odměnami ve smlouvách 1 a 2, znamenalo by to, že celý zbytek reklamních služeb měl mít hodnotu pouze 15 000 Kč. K tomu ale stěžovatelka nepředložila v daňovém řízení žádný podklad. Pokud se stěžovatelka odkazuje na daňovou kontrolu u společnosti Prosenior a jí uznané plnění, pak se rozsah kontroly neshoduje s tou

u stěžovatelky. U společnosti Prosenior bylo kontrolováno jen daňové období únor 2016, zatímco u stěžovatelky období výrazně delší.

[9] Druhou kasační námitku považuje žalovaný za nepřipustnou, protože ji stěžovatelka neuplatnila v žalobě, i když mohla. Je tedy logické, že se s ní krajský soud v odůvodnění nemohl vypořádat. Současně ji žalovaný považuje za velmi obecnou a případně nedůvodnou.

IV. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[10] Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[11] Nejprve se zabýval přípustností jednotlivých kasačních námitek. Kasační stížnost lze totiž podat jen z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. Kasační stížnost podaná z jiných důvodů, jak uvedl i žalovaný, je nepřipustná (§ 104 odst. 4 s. ř. s.). Vyhodnotil, že druhá kasační námitka je přípustná. Nepřipustné jsou mj. kasační námitky, které stěžovatelka mohla uplatnit již v řízení před krajským soudem, ale neučinila tak; a také ty, které jsou jen obecně formulované a není z nich zřejmé, z jakého konkrétního důvodu stěžovatelka rozhodnutí krajského soudu napadá (rozsudek NSS ze dne 24. 4. 2025, čj. 8 As 217/2022-48, bod 18). Nejvyšší správní soud zdůrazňuje, že druhá kasační námitka o nedostatečné aktivitě správce daně a žalovaného pro unesení důkazního břemene jen hraničně naplňuje požadavky kladené na přípustnost kasačních námitek. Argumentace stěžovatelky je jen velmi obecná a na rozsudek krajského soudu reaguje povrchně. Lze ovšem mít za to, že se stále týká závěru krajského soudu ohledně toho, že žalovaný dostatečně prokázal, že stěžovatelka neprokázala ani část uplatňovaného plnění a nepřiznáním ani částečného odpočtu DPH nedošlo k narušení neutrality daně. Druhá kasační námitka je tedy obecně vyjádřeným nesouhlasem, který se přímo váže na první zpracovanější námitku. Obě totiž směřují k tomu, že měl být stěžovatelce přiznán alespoň částečný odpočet DPH z uplatněných plnění. Nejvyšší správní soud proto dále na kasační námitky reaguje společně a vypořádává obě věcně. V souladu s vlastní judikaturou však na obecně formulovanou námitku odpovídá obdobně obecným vypořádáním (rozsudek rozšířeného senátu NSS ze dne 24. 8. 2010, čj. 4 As 3/2008-78, č. 2162/2011 Sb. NSS).

[12] Kasační stížnost však není důvodná.

[13] Nejvyšší správní soud se především shoduje se závěry krajského soudu vyjádřenými zejména v bodech 14 až 16 napadeného rozsudku. Stejně tak Nejvyšší správní soud odkazuje na rozsudek 10. senátu tohoto soudu, který se týkal daně z příjmů stěžovatelky za stejné zdaňovací období a ve kterém vycházel z předchozích závěrů judikatury k DPH, kterou lze převzít i v této věci (rozsudek NSS ze dne 6. 12. 2024, čj. 10 Afs 305/2023-52). Stěžovatelka v kasační stížnosti nijak neoponuje závěru, že neprokázala faktické uskutečnění plnění podle smlouvy 1. Pouze setrvává na svém názoru, že prokázala existenci plnění podle smlouvy 2, a proto jí měly být uznány výdaje odpovídající alespoň tomuto rozsahu. V případě stěžovatelky však nebylo možné uznat ani částečně výdaje na její reklamní propagaci od společnosti Prosenior, neboť nebyla prokázána samotná

pokračování

existence plnění podle podmínek smlouvy 1. Předmětem plnění byly komplexní reklamní služby, které byly výrazně širší, než jaký byl rozsah smlouvy 2. Smlouva 1 obsahovala dohodu o vyznačení loga stěžovatelky na veškerých vozidlech (závodních i doprovodných), v depech či na dresech jezdců společnosti Rentor. Současně také mělo dojít k prezentaci stěžovatelky a jejího loga na smluvených motokrosových závodech, na webových stránkách společnosti Rentor a v řadě televizních vysílání. V daňovém řízení však bylo z doložených fotografií zjištěno jen umístění loga stěžovatelky na dvou doprovodných vozidlech společnosti Rentor, avšak bez upřesnění místa a času jejich pořízení. Nebylo tak prokázáno, že by došlo ke splnění naprosté většiny smluveného plnění mezi stěžovatelkou a společností Prosenior. V jedné části plnění, polepů logem pouze na doprovodných vozidlech navíc nebylo možné ani určit, zda se logo stěžovatelky vyskytovalo alespoň na všech smluvených závodech. Za této situace nelze uvažovat ani o částečném uznání uplatněných výdajů za tyto reklamní služby.

[14] Z judikatury Nejvyššího správního soudu plyne, že pouhé nezpochybnění uskutečněných plnění v určitém rozsahu samo o sobě nevypovídá nic o skutečném přijetí deklarovaných plnění, ani o jejich deklarovaném rozsahu. „[...] cenu reklamního loga určuje celá řada faktorů, které závisí od jeho velikosti, umístění na vozidle a rovněž na samotném jezdcovi či závodě. Od správce daně nelze očekávat, že ten by namísto daňového subjektu podrobně vypočítával rozsah zdanitelného plnění“ (rozsudek NSS ze dne 27. 7. 2021, čj. 8 Afs 252/2019 - 38, bod 13). V obdobném duchu se vyjádřil NSS též v dalším svém rozsudku: „[...] nebylo možné odpočet DPH ‚pouze‘ upravit úměrně k počtu absolvovaných závodů. Předmětem smluv o reklamě a propagaci nebyla jenom propagace stěžovatelky na jednotlivých závodech, ale taktéž prezentace stěžovatelky na propagačních materiálech a webových stránkách DRT či prezentace jezdce DRT na různých akcích pořádaných stěžovatelkou. Cena všech těchto plnění přitom byla sjednána souhrnně a byla pouze rozdělena v roce 2014 na 14 a v pozdějších letech na 20 rovných dílů hrazených v průběhu roku na základě vystavených faktur, ze kterých ovšem nevyplývala jakákoliv souvislost s konkrétními plněními“ (rozsudek ze dne 22. 2. 2024, čj. 3 Afs 209/2022 - 51, bod 40). Citované závěry lze plně přenést i na nynější případ.

[15] Rozhodné nebylo ani to, zda správce daně uznal výdaje společnosti Prosenior, které vyplatila společnosti Rentor za služby podle smlouvy 2. Předně lze upozornit na to, daňové kontroly u žalobkyně a společnosti Prosenior nebyly provedeny ve stejném rozsahu – zatímco u společnosti Prosenior se týkala pouze února 2016, u stěžovatelky se týkala sedmi měsíců. Předmět plnění podle smlouvy 1 navíc neodpovídal předmětu plnění podle smlouvy 2. Smlouva 2 byla svým rozsahem výrazně užší, a dokonce ani blíže nespecifikovala závody, na nichž má propagace probíhat (viz bod 18 napadeného rozsudku). Není tedy důvodná ani námitka stěžovatelky, že nepřiznáním odpočtu na DPH došlo k narušení daňové neutrality.

V. Závěr a náklady řízení

[16] Ze všech těchto důvodů Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji zamítl (§ 110 odst. 1 věta druhá s. ř. s.).

[17] Soud rozhodl o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatelka nebyla v řízení o kasační stížnosti úspěšná,

proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému, jemuž by jinak právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti příslušelo, soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, protože mu v řízení o kasační stížnosti nevznikly žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti.

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

V Brně 24. února 2025

Milan Podhrázký
předseda senátu