



ČESKÁ REPUBLIKA  
ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátu složeném z předsedy Mgr. Milana Procházky a soudců Mgr. Karla Černína, Ph.D., a Mgr. Jana Čížka ve věci

žalobce: **DerStar Pharma CZ, s. r. o.**  
sídlem Příkop 843/4, 602 00 Brno  
zastoupeného advokátem JUDr. Ing. Ondřejem Lichnovským  
sídlem Palackého 151/10, 796 01 Prostějov

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 16. 10. 2023, č. j. 34846/23/5300-22441-711776

**takto:**

- I. Žaloba se zamítá.
- II. Účastníci řízení nemají právo na náhradu nákladů řízení.

**Odůvodnění:**

**I. Vymezení věci**

1. Finanční úřad pro Jihomoravský kraj doměřil žalobci daň z přidané hodnoty (DPH) za období říjen, listopad a prosinec 2018 v celkové výši 1 638 000 Kč a odpovídající penále. Doměření DPH odůvodnil finanční úřad tím, že neuznal žalobcem deklarované přijaté reklamní plnění od společnosti EFFECTIVE Racing, a. s.

2. K odvolání žalobce proti dodatečným platebním výměrům žalovaný samostatným rozhodnutím zrušil platební výměr za listopad 2018, protože došlo k prekluzi lhůty pro stanovení daně. Rozhodnutím označeným v záhlaví (dále též „odvolací rozhodnutí“ nebo „napadené rozhodnutí“) žalovaný potvrdil platební výměry za měsíce říjen a prosinec 2018. Proti napadenému rozhodnutí brojí žalobce u Krajského soudu v Brně žalobou podanou dne 12. 12. 2023.

## II. Argumentace žalobce

3. Žalobce navrhuje napadené rozhodnutí zrušit, neboť v první řadě uplynula lhůta pro stanovení daně. Finanční úřad pro Pardubický kraj provedl dne 21. 2. 2019 místní šetření, při kterém ovšem shromažďoval důkazní prostředky, zároveň je hodnotil a zkoumal šetřený obchodní případ reklamy. Žalobce v reakci na to zasílal správci daně různé podklady (smlouvy, faktury). Tříletou lhůtu pro stanovení daně je tak nutno počítat od místního šetření, které bylo materiálně daňovou kontrolou (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 1. 3. 2022, č. j. 7 Afs 231/2021-31; všechna rozhodnutí Nejvyššího správního soudu citovaná v tomto rozsudku jsou dostupná na [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz)), a ne až od formálního zahájení kontroly dne 5. 3. 2022. Ve vztahu k měsíci listopadu 2018 to žalovaný sám uznal, měl se tak zachovat i ke zbývajícím dvěma obdobím. Žalobce předložil důkazy i ke dvěma zbylým zdaňovacím obdobím, protože spolu úzce souvisejí a jde *de facto* o tytéž důkazy. Klíčové tak je, že jimi finanční úřad disponoval (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 1. 2024, č. j. 3 Afs 176/2022-46). Nelze je uměle dělit mezi důkazy, které se vztahovaly k jednomu či druhému zdaňovacímu období.
4. Žalobce unesl důkazní břemeno stran samotného plnění. Žalobce předložil celou řadu důkazů, které potvrdily uskutečnění reklamy. Listinné důkazy doplnily svědecké výpovědi A. G. a V. N. Podle sjednané spolupráce měla společnost EFFECTIVE Racing propagovat žalobcovo logo na závodních automobilech a na jiných objektech. Sjednaná spolupráce nebyla vymezena výčtem konkrétních závodů a akcí. Jednotlivé reklamní akce závisely na ústní dohodě mezi žalobcem a EFFECTIVE Racing. Žalovaný se zcela nesprávně zaměřuje na to, zda bylo žalobcovo logo na té které akci, což však neodpovídá sjednanému závazku. Reklamu na několika závodech žalobce prokázal fotografiemi či záznamem. Žalovaný přitom bazíruje na tom, zda z fotografií např. plyne umístění přesně čtyř kusů reklamy na vozidle či nikoliv. Vozidlo je v pohybu a je dílem náhody, zda se jej podaří zachytit přesně v úhlu, kde je vidět žalobcovo logo. Žalobce tu připomíná, že smyslem podnikání není shromažďování důkazů pro účely potenciálního daňového řízení (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 4. 2022, č. j. 3 Afs 223/2020-68). Standardy dokazování zkrátka nemohou být tak vysoké, aby finanční úřad po žalobci požadoval stoprocentní jistotu při prokazování v minulosti uskutečněného plnění (srov. náleží Ústavního soudu ze dne 20. 8. 2014, sp. zn. I. ÚS 173/13). Uskutečnění plnění prokazují též platby provedené transparentně na účet dodavatele EFFECTIVE Racing a to, že si je dodavatel vykázal v kontrolním hlášení i daňovém přiznání. Důkazů tedy bylo dostatek a žalovaný je nehodnotil v jejich souhrnu, ale pouze vytýkal jednotlivé drobnosti. Zároveň žalovaný špatně dovodil, že snad neproběhla propagace žalobce v pořadu Rychlá kola na Nova Sport 1 a 2 ve Studiu F1 dne 21. 10. 2018 a že mělo jít pouze o propagaci závodního jezdce N. V pořadu však byly odvysílány závody, na nichž byl žalobce prezentován. Šlo proto nepochybně i o jeho propagaci. Zároveň žalobci vadí, že

z žalovaného rozhodnutí neplyne hodnocení provedených důkazů samotným žalovaným. Ten pouze odkázal na zprávu o daňové kontrole.

5. Zcela nedůvodně žalovaný zpochybňuje svědeckou výpověď V. N., který byl podle žalovaného obecný a nekonkrétní. Žalobce si naopak myslí, že svědek potvrdil uskutečnění plnění v deklarovaném rozsahu. Svědek vypovídal s odstupem více jak 3 let od obchodního případu. Je samozřejmé, že si událost vybavil spíše obecně a detaily zapomněl. Na zapominání svědků upozorňuje i judikatura (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 2. 2022, č. j. 10 Afs 212/2020-78, nebo ze dne 19. 1. 2018, č. j. 4 Afs 211/2017-34).
6. Je to správce daně, kdo neunesl důkazní břemeno. To, že žalobce unesl své primární důkazní břemeno, není sporné. Mezi tvrzeními žalobce a fakturami není žádný rozpor. Výzva finančního úřadu stála pouze na tom, že žalobce nedoložil žádné důkazní prostředky o poskytnutí deklarovaného plnění. Tímto způsobem správce daně postupovat nemůže a přenesl důkazní břemeno zpět na žalobce, aniž by to své unesl. Po doložení různých důkazů pak správce daně pouze zpochybnil rozsah plnění, aniž by k tomu měl pádné důvody. Finanční úřad vystavěl své pochybnosti na tom, že žalobce před vydáním výzvy nedoložil důkazy o realizaci reklamy. Takto postavená pochybnost ovšem nemůže obstát (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 5. 2020, č. j. 5 Afs 191/2019-32).
7. Rozsah plnění není podmínkou nároku na odpočet DPH, žalovaný si § 29 zákona o dani z přidané hodnoty a Směrnici Rady 2006/112/ES vykládá chybně. Stěžejní je, že se plnění uskutečnilo (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 8. 2017, č. j. 4 Afs 58/2017-78, *Staviteľství Melichar*). Pochybnosti o rozsahu nemohou vést ke zpochybnění nároku. Žalovaný nesprávně cituje rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 6. 2021, č. j. 4 Afs 402/2020-63, a ze dne 9. 8. 2021, č. j. 6 Afs 235/2020-76, protože nejsou skutkově podobné s nynější kauzou. Žalovaný z nich dovozuje, že rozsah plnění je esenciální podmínkou uznání nároku, nicméně v citovaných rozsudcích byly pochybnosti o tom, zda se plnění vůbec uskutečnilo, zda pořízené zboží souviselo s ekonomickou činností tamějšího stěžovatele apod. Otázka, zda žalobce přijal za sjednanou cenu službu ve sjednaném rozsahu, je pak jen úvahou nad přiměřeností úplaty (srov. rozsudek Krajského soudu v Praze ze dne 6. 9. 2017, č. j. 48 Af 14/2015-48). Žalovaný tím *de facto* rozšiřuje hmotněprávní podmínky nároku na odpočet nad zákonný rámeček, což je v rozporu s čl. 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod. To, že nepřiměřená cena za reklamní služby není důvod pro odmítnutí nároku na odpočet, potvrdil též Soudní dvůr Evropské unie v rozsudku ze dne 25. 11. 2021, C-334/20 *Amper Metal Kft*. Pokud § 72 a 73 zákona o dani z přidané hodnoty nemluví o rozsahu plnění jako o podmínce uplatnění nároku, pak ji žalovaný nemůže používat jako důvod pro odmítnutí nároku. Ustanovení § 29 zákona o dani z přidané hodnoty a čl. 226 bod 6 Směrnice Rady 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty se na věc neuplatní, protože se týkají formálních náležitostí dokladů, které ale finanční úřad nezpochybnil. Pokud finanční úřad a žalovaný tvrdí, že žalobce splnil primární důkazní břemeno, nemohou následně tvrdit, že byly doklady vadné a neúplné. Co se rozsudku Nejvyššího správního soudu ve věci *Staviteľství Melichar* týče, pak ačkoliv bylo toto rozhodnutí následně zrušeno, nebyly revidovány jeho závěry týkající se rozsahu zdanitelného plnění.
8. Ačkoliv žalovaný uznal, že se nějaké plnění uskutečnilo, neuznal žalobci nárok na odpočet DPH zcela. Cílem daňového řízení je stanovení daně ve správné výši, nikoliv maximalizace

fiskálních příjmů. Žalovaný uznal, že žalobce byl na některých akcích propagován a zpochybnil pouze rozsah umístění reklamních log. Přitom ale žalobci neuznal celý odpočet DPH. Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 22. 4. 2022, č. j. 2 Afs 170/2019-47, uvedl, že pokud daňový subjekt neunese důkazní břemeno ve vztahu k určitému poměru nárokovaného odpočtu, přechází tato povinnost na správce daně a ten jej určit musí. Tuto povinnost má správce daně i v případě důkazní nouze daňového subjektu. Žalovaný se proto nemůže bránit námitkou, že žalobce nedoložil důkazy, a proto nelze poměr určit. Cílem odpočtů je zbavit podnikatele DPH týkající se hospodářských činností, a pokud došlo ke zdanitelnému plnění (byť podle žalovaného v menším rozsahu), měl správce daně uznat poměrnou část odpočtu. Žalovaný disponoval nástroji, jak tento poměr zjistit. Žalobce navrhoval zadání znaleckého posudku či srovnání s hodnotou plnění u důvěryhodných subjektů, kteří realizovali obdobné plnění. S tím se ale žalovaný nelyžoval. Žalovaný nemůže přispět k nedostatečně zjištěnému skutkovému stavu, aby jej následně vyložil v neprospěch žalobce. Žalovaný mohl vycházet z daňových dokladů, když k fakturaci docházelo na měsíční bázi dle prezentace žalobcova loga na konkrétních závodech v jednotlivých měsících. Souvislost dokladů s plněním je tu zřejmá – nepoužijí se žalovaným citované rozsudky Nejvyššího správního soudu č. j. 1 Afs 89/2022-49, a č. j. 4 Afs 397/2021-99.

9. Odmítnutím žalobcova nároku též došlo k narušení neutrality DPH. V této kauze finanční úřad zkontroloval daňová přiznání dodavatele EFFECTIVE Racing a zjistil, že údaje v nich uvedené jsou v souladu s údaji v kontrolních hlášeních, kde jsou zahrnuty doklady vystavené pro daňový subjekt, a daň z těchto dokladů byla společností EFFECTIVE Racing přiznána a zaplacená. K narušení neutrality DPH došlo až postupem daňových orgánů. Přitom tato otázka hraje roli i při zkoumání hmotněprávních podmínek nároku, nejen při daňových podvodech (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 9. 2022, č. j. 2 Afs 401/2020-74). Daňové orgány nakonec dospěly k argumentaci, že EFFECTIVE Racing sice daňovou povinnost přiznala, nicméně si ji snížila fiktivními plněními, které se pro její nespolečnosti nepodařilo prověřit. Podle žalobce však nešlo o klasickou nespolečnosti spolupracující společnost, neboť finanční úřad vyslyšel jejího ředitele V. N. a na součinnost se jej nezeptal. Žalobce má za to, že systém DPH velí daňovým orgánům, aby se subjekty nezacházely odlišně. Nelze zacházet odlišně se subjekty ohledně DPH ke stejnému plnění.

### III. Argumentace žalovaného

10. Žalovaný navrhuje podanou žalobu zamítnout. Sporné místní šetření se týkalo jen zdaňovacího období listopad 2018, jiná období finanční úřad neprověřoval. Proto k prekluzi práva státu doměřit žalobci daň nedošlo. Zároveň žalovaný nesouhlasí s tím, že by žalobce prokázal uskutečnění deklarovaného plnění. Žalobci se podařilo prokázat jen to, že se reklama v nějaké míře uskutečnila. Žalovaný je dále přesvědčen, že finanční úřad unesl své důkazní břemeno. Pochybnosti v první řadě vyplývaly z toho, že žalobcem předložené daňové doklady byly příliš obecné a nebylo z nich zřejmé plnění, které měl žalobce obdržet. Požadavek na bližší specifikaci poskytnutých služeb je souladný s judikaturou (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 8. 2021, č. j. 6 Afs 235/2020-76). Další pochybnosti vyjádřil finanční úřad poté, co zhodnotil žalobcem doložené listiny, fotodokumentaci a výslechy svědků N. a G. Fotografie doložené žalobcem, na nichž absentuje údaj o místě a času pořízení, nemají vypovídací hodnotu (rozsudek Nejvyššího správního soudu

ze dne 6. 9. 2012, č. j. 7 Afs 59/2011-91, a ze dne 7. 10. 2021, č. j. 1 Afs 445/2020-56). I rozsah plnění je nutno chápat jako hmotněprávní podmínku nároku na odpočet DPH, jak vyplývá z § 29 zákona o DPH a judikatury (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 6. 2021, č. j. 4 Afs 402/2020-63, ze dne 9. 8. 2021, č. j. 6 Afs 235/2020-76 nebo ze dne 8. 3. 2024, č. j. 5 Afs 67/2023-35). Žalobce svou argumentaci navíc podepřel rozsudkem Nejvyššího správního soudu č. j. 4 Afs 58/2017-78, ve věci *Staviteľství Melichar*, který byl překonán rozsudkem Soudního dvora Evropské unie ve věci C-154/20, *Kemwater ProChemie*. Žalobci by za normálních okolností náležel nárok alespoň z prokázaného rozsahu plnění, ten však žalobce neprokázal a z předložených důkazních prostředků jej nebylo možné zjistit. Za této situace nebylo povinností finančního úřadu zjišťovat jej za něj (bod 27 rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 9. 2022, č. j. 1 Afs 89/2022-49). Neutralita DPH byla narušena, neboť už Nejvyšší správní soud v bodě 27 a 28 rozsudku ze dne 23. 3. 2022, č. j. 1 Afs 334/2017-208, konstatoval, že nesplnění hmotněprávních podmínek nároku na odpočet narušuje neutralitu DPH.

#### IV. Posouzení věci krajským soudem

11. Soud rozhodl ve věci samé bez jednání za podmínek § 51 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“), neboť žádná ze stran jednání nepožadovala. Žalobce sice navrhoval v žalobě určité důkazy, ty však již byly součástí správního spisu. Výzvu soudu ze dne 2. 1. 2024, aby se vyjádřil k možnosti rozhodnout věc bez jednání, ponechal žalobce úplně bez reakce a žádnou jasnou vůli ohledně jednání neprojevil (tím se nynější věc liší od situace řešené v rozsudku ze dne 7. 4. 2022, č. j. 10 Afs 176/2020-58).

12. Žaloba **není důvodná**.

##### *Právo státu doměřit daň neprekludovalo*

13. Nejprve se soud zabýval námitkou prekluze práva státu doměřit žalobci daň. Pokud by byla důvodná, sama o sobě by postačovala ke zrušení napadeného rozhodnutí a veškeré další námítky by byly bezpředmětné.

14. Žalobce namítal, že 21. 2. 2019 u něj provedl finanční úřad místní šetření, při kterém ale reálně shromažďoval a hodnotil důkazy. Na výzvu finančního úřadu, která po místním šetření následovala, žalobce dne 28. 2. 2019 zaslal veškeré doklady o šetřeném plnění – smlouvu, přehled propagace. Materiálně tak finanční úřad zahájil daňovou kontrolu už 21. 2. 2019 a od tohoto dne běžela tříletá lhůta pro doměření daně.

15. Podle § 148 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, nelze stanovit daň po uplynutí tříleté lhůty pro stanovení daně. Ta počíná běžet dnem, v němž uplynula lhůta pro podání řádného daňového tvrzení, nebo v němž se stala daň splatnou, aniž by zde současně byla povinnost podat řádné daňové tvrzení.

16. Podle § 148 odst. 3 daňového řádu byla-li před uplynutím lhůty pro stanovení daně zahájena daňová kontrola, běží lhůta pro stanovení daně znovu ode dne, kdy byl tento úkon učiněn.

17. V nynější věci jde o DPH za měsíce říjen a prosinec 2018, takže tříletá lhůta pro stanovení daně by uplynula na konci roku 2021. Finanční úřad však zahájil daňovou kontrolu v březnu 2020, tedy ve lhůtě, a nová tříletá lhůta (§ 148 odst. 3 daňového řádu) by tak uplynula až v březnu 2023. Dodatečné platební výměry vydal finanční úřad v prosinci 2022 a lhůtu by za této konstelace stihl. Je však důležité zabývat se argumentací žalobce, zda místním šetřením ve skutečnosti nedošlo k materiálnímu zahájení daňové kontroly.

18. Podle § 87 odst. 1 daňového řádu v současném znění je daňová kontrola zahájena doručením oznámení o zahájení daňové kontroly, ve kterém je vymezen předmět a rozsah daňové kontroly. Na žalobcův případ nicméně dopadá původní znění § 87 odst. 1 daňového řádu, ve znění účinném do 31. 12. 2020 (místní šetření se mělo odehrát v roce 2019), podle kterého je daňová kontrola zahájena prvním úkonem správce daně vůči daňovému subjektu, při kterém je vymezen předmět a rozsah daňové kontroly a při kterém správce daně začne zjišťovat daňové povinnosti nebo prověřovat tvrzení daňového subjektu nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně. Dle této úpravy tak i místní šetření mohlo skutečně znamenat zahájení daňové kontroly.
19. Nejvyšší správní soud se materiálním zahájením daňové kontroly několikrát zabýval ve své judikatuře. V rozsudku ze dne 15. 6. 2021, č. j. 3 Afs 348/2019-34, zdůraznil, že z úkonu finančního úřadu musí být jasné, že je jeho cílem zahájit daňovou kontrolu. Konkrétně uvádí, že *„pouze ze skutečnosti, že na základě účetních záznamů a dokladů, které si stěžovatel od žalobce vyžádal (a ten mu je obratem předložil), mohl započít s prověřováním správnosti daňové povinnosti přiznané za zdaňovací období roku 2013, nelze dovozovat, že účelem výzev bylo zahájit daňovou kontrolu daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2013“*. Též vztahem mezi místním šetřením a daňovou kontrolou se Nejvyšší správní soud zabýval vícekrát. V rozsudku ze dne 1. 3. 2022, č. j. 7 Afs 231/2021-31, uvedl, že místní šetření má sloužit k „mapování terénu“ a zjišťování předběžných či podkladových informací. Pokud se finanční úřad pustí do ověřování okolností důležitých pro stanovení daňové povinnosti, jde již o daňovou kontrolu. V rozsudku ze dne 9. 8. 2022, č. j. 9 Afs 60/2020-60, zase Nejvyšší správní soud zdůraznil, že je v souladu s účelem místního šetření, pokud během něj finanční úřad začne shromažďovat podklady, protože jeho smyslem je vyhledávat důkazní prostředky, a tedy získávat předběžné informace za účelem ověření tvrzení daňového subjektu.
20. V nynější věci je podstatné, že místní šetření bylo zaměřeno pouze na zdaňovací období listopad 2018. Z protokolu to muselo být zřejmé i žalobci. Finanční úřad při vznesených dotazech zdůraznil, že jej zajímají doklady a podklady pro DPH za období 1. 11. 2018 – 30. 11. 2018 (str. 5 a 6 protokolu). Ve vztahu k plnění od ER finanční úřad požádal o doložení smlouvy, objednávky, dodacího listu a případných dalších dokladů. Žalobce v reakci skutečně zaslal podklady, které se vztahují k celému plnění za všechna tři zdaňovací období – smlouvu a přehled propagace. Jen z toho však v žádném případě nelze dospět k závěru, že úmyslem finančního úřadu bylo zahájit daňovou kontrolu i za měsíce říjen a prosinec 2018. To je přitom klíčové. Že se doložené podklady vztahovaly ke všem třem měsícům, je dílem náhody. Žalobce mohl stejně tak předložit pouze smlouvu a například seznam propagace, který by se týkal jen listopadu 2018 (pokud by takový dokument existoval). Jestliže si sám daňový subjekt, jako kontrolovaná osoba, vedl „souhrnnou“ evidenci a tu doložil, nelze to klást k tíži finančnímu úřadu a dovodit z toho zahájení daňové kontroly pro všechna zdaňovací období. Žalobcova námitka je proto nedůvodná a lhůta pro stanovení daně v době vydání platebních výměrů ještě neuplynula.
21. Žalobce odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 1. 2024, č. j. 3 Afs 176/2022-46. Ten mu však vůbec nepomáhá. Žalobce ignoruje evidentní skutkové odlišnosti. V kauze řešené Nejvyšším správním soudem totiž finanční úřad vyzval daňový subjekt, aby doložil požadované dokumenty, neboť finanční úřad bude kontrolovat několik daní (silniční, z příjmu, DPH apod.) za rok 2014. První skutková odlišnost je v tom, že

v citované věci finanční úřad sám vymezil velmi široce rozsah kontroly – daně a zdaňovací období. Nyní ale finanční úřad žalobci vůbec nesdělil, že by snad chtěl kontrolovat zdaňovací období říjen a prosinec 2018. Dále žalobce dovozuje, že podle citovaného rozsudku je klíčové, zda nějakými dokumenty finanční úřad disponoval, či nikoliv. Tento závěr je však nutno vnímat v kontextu věci řešené Nejvyšším správním soudem. Tam daňový subjekt doložil požadované dokumenty v rámci daňové kontroly na DPH, silniční daň apod. Za této situace se finanční úřad bránil tím, že daňový subjekt nepředložil tyto dokumenty (také) v řízení o dani z příjmu, a proto u této daně nebyla daňová kontrola zahájena místním šetřením. Na to vcelku logicky Nejvyšší správní soud odpověděl, že šlo o stejné podklady, a navíc měl finanční úřad od počátku v úmyslu daň z příjmu zkontrolovat, jak při zahájení kontroly sám vyjevil.

22. V nynější věci ale takové propojení mezi předloženými podklady a deklarovaným cílem místního šetření dáno není. Jak krajský soud zdůraznil, finanční úřad vůbec nevyžadoval podklady týkající se zdaňovacích období říjen a prosinec 2018 a skutečnosti z daňových přiznání za tato období nehodlal ověřovat. Žalobce je pouze sám vtáhl do řízení tím, že doložil souhrnné podklady. To však nemůže vyvolat zahájení daňové kontroly vůči jiným zdaňovacím obdobím než těm, o něž se finanční úřad při místním šetření zajímal.

*Právní úprava a judikatura k nároku na odpočet DPH*

23. Podmínky pro uplatnění odpočtu DPH stanoví § 72 a 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (zákon o DPH). Chce-li daňový subjekt nárok na odpočet daně uplatnit, je povinen tvrdit, že od jiné osoby, která musí být v době transakce také plátcem DPH, přijal určité zboží či služby, které zákon označuje jako zdanitelná plnění [§ 72 odst. 1 písm. a) zákona o dani z přidané hodnoty]. Svá tvrzení musí daňový subjekt pochopitelně prokázat. To činí typicky svým účetnictvím, ovšem svůj nárok může prokázat i jinak. Jak mnohokrát zdůraznil Nejvyšší správní soud, přestože je prokazování odpočtu DPH prvotně záležitostí dokladovou, je nezbytné respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním (srov. rozsudek ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119, ze dne 13. 8. 2008, č. j. 9 Afs 204/2007-72, ze dne 26. 9. 2019, č. j. 9 Afs 306/2017-139, nebo ze dne 18. 5. 2020, č. j. 5 Afs 191/2019-32). Je-li proto odpočet podpořen sice formálně správnými podklady, ovšem daňový subjekt nevyvrátí pochybnosti o faktickém uskutečnění plnění, nelze takový odpočet přiznat. Rozhodné je faktické přijetí zdanitelného plnění, které musí být uskutečněno jiným plátcem DPH. Pakliže daňový doklad ztratí svou důkazní hodnotu předvídanou § 73 odst. 1 zákona o DPH, nárok na odpočet DPH je třeba prokázat jiným způsobem (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 3. 2010, č. j. 1 Afs 10/2010-71).
24. Daňový doklad splňující formální náležitosti (§ 29 zákona o DPH) je prvotním dokladem, který nárok na odpočet DPH prokazuje; ostatně podle § 73 odst. 1 zákona o DPH je daňový doklad předpokladem pro uplatnění odpočtu daně. V žádném případě ale neplatí, že daňový doklad je neotřesitelným důkazem. Jak Nejvyšší správní soud setrvale judikuje, „*ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi nemusí být podkladem pro uznání nároku na odpočet DPH, zejména pokud správci daně vzniknou pochybnosti, že k uskutečnění zdanitelného plnění došlo skutečně tak, jak je v dokladech deklarováno, či nejsou-li splněny další zákonné podmínky pro jeho uplatnění*“ (bod 14 rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 5. 2020, č. j. 10 Afs 363/2019-50).

25. Povinností specifikovat předmět (obsah) a rozsah zdanitelného plnění se Nejvyšší správní soud již zabýval ve své judikatuře. Konkrétně uvedl, že *neprokázání rozsahu plnění, tedy množství dodaného zboží či poskytnutí služeb, samo o sobě postačuje k neuznání nároku na odpočet daně* (např. rozsudky ze dne 11. 6. 2021, č. j. 4 Afs 402/2020-63, bod 32, ze dne 20. 1. 2023, č. j. 8 Afs 92/2022-239, bod 98, nebo ze dne 13. 7. 2007, č. j. 5 Afs 165/2006-133).

*Rozsah plnění je hmotněprávní podmínkou nároku na odpočet DPH*

26. S odkazem na výše uvedenou právní úpravu soud připomíná, že pro uplatnění nároku na odpočet DPH je plátce povinen předložit daňový doklad, a tím prokázat uskutečnění zdanitelného plnění. Jinými slovy, nebylo-li zdanitelné plnění uskutečněno tak, jak je plátce deklaroval, nemůže být důkazní povinnost splněna pouhým předložením daňového dokladu, byť i formálně správného. Rozhodné je faktické přijetí zdanitelného plnění, které musí být uskutečněno jiným plátcem DPH.
27. Žalobce se domnívá, že rozsah přijatého plnění nemůže být podmínkou nároku na odpočet DPH a jen z tohoto důvodu nelze odpočet odmítnout. V tom se ale žalobce mylí.
28. Je pravdou, že v § 72 a 73 zákona o DPH není rozsah plnění přímo uveden jako jedna z hmotněprávních podmínek odpočtu. Podle § 72 zákona o DPH mezi tyto podmínky patří:
- a) poskytovatelem plnění je jiný plátce DPH,
  - b) předmětné plnění fakticky existuje,
  - c) přijaté plnění je příjemcem použito v rámci své ekonomické činnosti.
29. Z § 73 odst. 1 písm. a) zákona o DPH pak vyplývá další (formální) podmínka nároku na odpočet daně, a sice, že daňový subjekt musí mít pro uplatnění nároku na odpočet daně daňový doklad. Jeho konkrétní podobu pak uvádí § 29 zákona o DPH, přičemž mezi jeho náležitosti patří rozsah a předmět plnění [§ 29 odst. 1 písm. f) zákona o DPH].
30. Žalobce se snaží navodit dojem, že při posuzování nároku na odpočet DPH je nutno uvažovat jedinečně binárně – plnění buď je, nebo není. Tak k tomu ale nelze přistupovat. Ostatně, pokud by to byla pravda, jak by se žalobce vůbec mohl domáhat přiznání alikvotní části odpočtu za uznaný nárok, jak činí v následující námitce? O takto jednoduché rovnici snad lze hovořit tam, kde se jedná o jednorázové plnění, nejnepřirozeněji o dodání konkrétního výrobku. V případě, jako je ten žalobcův, kdy má jeden subjekt poskytovat druhému více jednotlivých plnění rozložených v čase, přičemž předmětem je navíc služba, tak přístup buď/anebo zkrátka nedává smysl. Je naopak nezbytné se zabývat tím, zda daňový subjekt prokázal také rozsah plnění. Jinak by bylo možno (*ad absurdum*) tvrdit, že u dlouhodobých plnění stačí prokázat, že se uskutečnil jeden jediný obchodní případ (např. reklama na jedné z mnoha smluvených akcí) a v tu chvíli jsou jakékoliv pochybnosti ze strany finanční správy vyloučeny a nic dalšího není třeba prokazovat. Tak tomu jistě není, jak krajský soud vzápětí vyloží.
31. Rozsahem plnění se obecně rozumí množství dodaného zboží či poskytnutých služeb (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 8. 2021, č. j. 6 Afs 235/2020-76) a určení konkrétního rozsahu přijetí zdanitelných plnění je pro nárok na odpočet nezbytné (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 9. 2024, č. j. 6 Afs 168/2023-44; bod 33). Již samotné neprokázání rozsahu plnění postačuje k neuznání nároku na odpočet daně

(srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 10. 2015, č. j. 6 Afs 78/2015-42, bod 32, ze dne 22. 11. 2017, č. j. 6 Afs 8/2017-48, bod 54, ze dne 11. 6. 2021, č. j. 4 Afs 402/2020-63, bod 32, ze dne 4. 2. 2021, č. j. 7 Afs 224/2020-31, bod 15, či ze dne 7. 11. 2022, č. j. 4 Afs 445/2021-47, bod 54).

32. Krajský soud si proto na rozdíl od žalobce myslí, že výše nastíněný závěr z judikatury jednoznačně vyplývá. Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 11. 6. 2021, č. j. 4 Afs 402/2020-63, uvedl toto: *...stěžovateli bylo vytýkáno jak neprokázání osoby dodavatele, tak i neprokázání dalších okolností rozhodných pro uznání nároku na odpočet daně – zejména neprokázání toho, zda k uskutečnění daných plnění vůbec fakticky došlo, a pokud tomu tak bylo, zda pořízené zboží a služby souvisely s ekonomickou činností stěžovatele a zda jejich množství (rozsah) odpovídalo souvisejícím fakturám... Každá z uvedených skutečností přitom sama o sobě stačí k neuznání nároku na odpočet daně.* (zdůraznění doplnil krajský soud) Totéž vyplývá z dalších rozsudků Nejvyššího správního soudu (srov. rozsudky ze dne 20. 1. 2023, č. j. 8 Afs 92/2022-239, bod 98, či ze dne 13. 7. 2007, č. j. 5 Afs 165/2006-133). V poslední době se k těmto závěrům přihlásil Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 18. 4. 2024, č. j. 9 Afs 2/2024-39, bod 39, ve kterém vystupoval jako zástupce stěžovatele nynější žalobcův advokát a uplatnil tutéž námitku. Nejvyšší správní soud proto zcela jednoznačně a opakovaně zdůrazňuje, že neprokázání rozsahu plnění zkrátka je důvodem pro odmítnutí nároku na odpočet DPH. Jasněji už to říci nelze.
33. Žalobce pro podporu své argumentace odkazuje na mnohé rozsudky Soudního dvora Evropské unie, aniž by z nich citoval konkrétní právní závěry, které dopadají na jeho věc. Jde o rozsudky obecně se zabývající systémem DPH. Krajský soud proto nepovažoval za potřebné se s nimi jednotlivě vyrovnat.
34. Žalobce cituje také rozsudky Nejvyššího správního soudu, aniž by je však skutkově jakkoliv srovnal s nyní řešenou věcí. Rozsah plnění samozřejmě není klíčovou otázkou v každém sporu týkajícím se odpočtu DPH. Především je tak potřeba dívat se na tu judikaturu, kde daňový subjekt tento rozsah – podle finančního úřadu – neprokázal, což krajský soud výše učinil. Krajský soud jen pro názornost upozorňuje na pasáž, kterou žalobce citoval z rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 3 Afs 328/2019-70, a má začínat slovy „Soud vyšel z toho...“. Žádná taková se ve zmíněném rozsudku nenachází.
35. Žalobce ještě citoval rozsudek Krajského soudu v Praze ze dne 6. 9. 2017, č. j. 48 Af 14/2015-48, podle kterého, jak tvrdí žalobce, netíží daňový subjekt důkazní břemeno stran prokazování rozsahu plnění a že otázka rozsahu je pouze úvahou o přiměřenosti úplaty vzhledem ke kvantitě a kvalitě plnění. S ohledem na výše jednoznačně formulovaný názor Nejvyššího správního soudu by snad ani nebylo nutné se s daným rozhodnutím Krajského soudu v Praze vypořádat. Proto zdejší soud jen ve stručnosti uvádí, že v kauze řešené Krajským soudem v Praze daňový subjekt prokázal, na jakých přesně golfových turnajích byl prezentován, a to bylo jak součástí smlouvy, tak součástí následné fakturace. Krajský soud za této situace zdůraznil, že pod „rozsah plnění“ už nelze zařadit takové „drobnosti“, jako např. kolik letáček poskytovatel reklamy natiskl. Od této situace se žalobcův případ zásadním způsobem liší – jak soud níže podrobně vysvětlí – neboť u něj nanejvýš obecnou smlouvu doplnily takřka stejně obecné daňové doklady a ani další dokazování nepřineslo jasný závěr stran toho, na kterých akcích vlastně

smluvní partner žalobce propagoval (a tam, kde tak činil, zda počet a umístění log odpovídalo smluvním podmínkám).

36. Závěrem odkazuje krajský soud také na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 10. 2022, č. j. 4 Afs 397/2021-99, který se zabýval prokazováním nároku na odpočet DPH z přijaté reklamy. Skutkově je věc podobná žalobcově – šlo o neprokázání nároku na odpočet DPH z reklamního plnění, kde se Nejvyšší správní soud zabýval rozsahem reklamy. Soud odkazuje na body 35, 40, 41 a zejména bod 42 citovaného rozsudku. Nejvyšší správní soud tam výslovně uvádí, že daňový subjekt je povinen prokázat rovněž rozsah přijatého zdanitelného plnění. Přitom šlo typově o obdobnou věc, protože tamější stěžovatel některá reklamní plnění prokázal, jiná ne. Proto Nejvyšší správní soud potvrdil správné odmítnutí nároku na odpočet DPH s konstatováním: „*Nejvyšší správní soud na základě výše uvedeného dospěl k dílčímu závěru, že stěžovatel neprokázal uskutečnění plnění v deklarovaném rozsahu ve vztahu k letákům a ve vztahu k plakátům na jednotlivých turnajích. Vůbec pak nebylo prokázáno uskutečnění zdanitelného plnění v podobě reklamy na LED obrazovkách.*“
37. Tím považuje krajský soud žalobcovu polemiku stran toho, zda je rozsah plnění důvodem pro odmítnutí nároku, za vyřešenou.

#### *Skutková zjištění*

38. Soud nyní po právním úvodu stručně nastíní skutkový stav, a to jen v rozsahu potřebném pro následné právní posouzení věci.
39. Pro pořádek a lepší orientaci v důkazním materiálu soud uvádí, že žalobce v rozhodné době (až do 10. 6. 2020) vystupoval pod obchodní firmou „EVOPHARM CZ s.r.o.“ a takto měl být také propagován ze strany svého dodavatele, společnosti EFFECTIVE Racing (dále též „ER“).
40. Nejprve je nutno zmínit místní šetření, které u žalobce provedl dne 21. 2. 2019 Finanční úřad pro Pardubický kraj. Z protokolu č. j. 256318/19/2804-60561-607999, je patrné, že podle průběhu jednání se kontrola zaměřovala na ověření údajů uvedených v přiznání k DPH za listopad 2018. Z dotazů vznesených při šetření je jasné, že správce daně zajímaly doklady a podklady pro DPH za období 1. 11. 2018 – 30. 11. 2018 (str. 5 a 6 protokolu). Co se týká reklamního plnění od ER, pak finanční úřad zajímal doklad vystavený v měsíci listopadu 2018 a požadoval smlouvu, objednávku, dodací list a další doklady k tomuto plnění.
41. Žalobce v reakci na požadavky finančního úřadu vznesené při místním šetření zaslal finančnímu úřadu podání ze dne 28. 2. 2019. V něm vysvětlil, že od roku 2018 využívá reklamní služby poskytované společností ER. Jde o reklamní a propagační služby poskytované během amatérských i závodních motoristických akcí, při kterých je prezentováno žalobcovo logo a účastní se jich zástupci žalobce, kteří tím získávají kontakty na další obchodní partnery.
42. Ke svému podání žalobce přiložil smlouvu o reklamě a propagaci s ER z října 2018, tři faktury k danému plnění za říjen, listopad a prosinec 2018 a přehled propagace žalobce ze strany ER v letech 2018-2019. Soud nyní postupně rozebere, jaký byl obsah těchto dokumentů.

43. Dne 3. 10. 2018 uzavřel žalobce se společností ER smlouvu o reklamě a propagaci. V ní se společnost ER zavázala poskytnout žalobci reklamu formou umístění samolepek žalobcova loga v počtu minimálně 4 kusů na svém závodním automobilu Formule Renault 2.0, se kterým se bude účastnit různých amatérských i závodních motoristických akcí v termínu od října 2018 do srpna 2019 (čl. 3.4 a 4.1). Výčet těchto akcí smlouva neuvádí, resp. zmiňuje pouze dva příklady (čl. 1.5). Nicméně ER se výslovně zavázala poskytnout žalobci reklamu na všech jednotlivých akcích, kterých se bude se závodním vozidlem v daném období účastnit, s výhradou poškození či zničení vozidla a zranění či smrti jezdce (čl. 4.6). Logo pro umístění na vozidlo měl dodat žalobce, a to nejpozději do 5. 10. 2018 (čl. 1.4). Smlouva nevylučuje ani jiné způsoby propagace žalobce (čl. 1.3 a 4.2), přičemž žalobce později ve svých vyjádřeních uváděl, že jeho logo mělo být podle ústní dohody umístěno i na dalších nosičích (roll up bannery, informační letáky, doprovodné vozy, další objekty). Za tuto reklamu měl žalobce zaplatit 7 800 000 Kč bez DPH, a to ve třech měsíčních splátkách v říjnu, listopadu a prosinci 2018 (čl. 3.1-3.4). Konečně společnost ER se ve smlouvě zavázala, že na žalobcovu žádost zpracuje dokumentaci o provedené, resp. dosud prováděné reklamě v rozsahu této smlouvy a nebude-li s ní žalobce spokojen, nejpozději do 15 dnů od sdělení námitek dokumentaci v potřebném rozsahu doplní (čl. 4.7).
44. Žalobce dále předložil tři identické faktury za zdaňovací období říjen, listopad a prosinec 2018, všechny znějící na částku 3 146 000 Kč vč. DPH a obsahující tento popis: „*Fakturujeme Vám na základě Smlouvy o reklamě a propagaci paušální měsíční částku za reklamu a propagaci.*“ Z faktur je zřejmé, že částku hradil žalobce bezhotovostně na účet společnosti ER, což potvrzuje výpis ze žalobcova bankovního účtu.
45. Žalobce zaslal finančnímu úřadu též nedatovaný „přehled propagace 2018“, který pro něj vyhotovila společnost ER. V něm je uvedeno, že společnost ER žalobce prezentovala v roce 2018 na celkem 10 závodních dnech a 20+ testovacích dnech nebo eventech. K tomu je pak připojen seznam čtyř šampionátů pro rok 2019 (*FIA, ESET V4 Cup, L21 FORMULA REMUS, Carbonia Cup*). Propagace měla mít podobu loga na formuli, banneru v zázemí, a reklamy na sociálních sítích a médiích.

Přehled konkrétně uvádí, že se společnost ER zúčastnila v roce 2018 těchto akcí:

- a) *Masaryk Racing Days* v Brně (6. - 8. 9. 2018),
- b) *simulovaný pitstop* s formulí v Praze,
- c) celoroční soutěž o jízdu ve formuli v prime-time vysílání *Studia F1*.

Ke každé akci je zde obsažena jedna až dvě fotografie, ale žalobcovo logo na nich patrné není. Později v přehledu jsou k události *Masaryk Racing Days*, včetně módní přehlídky *Egoist Fashion*, připojeny další fotografie, na nichž už je vidět (jedno) žalobcovo logo na voze formule; k této akci zde lze nalézt též řadu internetových odkazů na další fotografie a videa. Vedle toho obsahuje přehled též fotografii z (výše dosud neuvedené) události *Racing Expo 2019*, na které je vidět formule ER a jejich „stánek“, ovšem logo žalobce není ani zde s ohledem na vzdálenost patrné; také zde je doplněn internetový odkaz na web této akce a na video. Data ani časy pořízení na žádné z fotografií obsažených v přehledu uvedeny nejsou. Přehled obsahuje též statistiky z účtů ER na sociálních sítích Facebook a Instagram včetně fotografií z těchto sítí, ale logo žalobce na nich není nikde patrné.

Celkově lze tedy shrnout, že přehled prokazatelně zachycuje propagaci žalobce jen na jediné akci, a to na *Masaryk Racing Days* v Brně konané v září 2018, tedy ještě před uzavřením smlouvy o propagaci.

46. Daňovou kontrolu za zdaňovací období říjen, listopad a prosinec 2018 zahájil finanční úřad dne 5. 3. 2020. V té chvíli již měl k dispozici informace o obou zúčastněných subjektech (žalobci i dodavateli reklamy) – oba měly fiktivní sídla a jako jednatelé v nich figurovaly osoby cizí (slovenské) státní příslušnosti. Žalobce nedisponoval žádnými webovými stránkami, na kterých by prezentoval svou podnikatelskou činnost. Jeho dodavatel ER se 9 dní po podpisu smlouvy stal nespolehlivým plátcem DPH (informace o tom byla zveřejněna dne 25. 10. 2018), přesto mu žalobce dál platil cenu za poskytování reklamy navýšenou o DPH. Co je ovšem nejdůležitější, finanční úřad měl ze spisu o vyhledávací činnosti prováděné u společnosti ER informace, z nichž vyplývalo, že ER se v roce 2019 neúčastnila žádného ze šampionátů uváděných v přehledu propagace vyhotoveném pro žalobce. Na výzvu k poskytnutí součinnosti ohledně plnění poskytnutých žalobci pak společnost ER vůbec nereagovala a zůstala nekontaktní.
47. Už ve své první výzvě k prokázání skutečností ze dne 8. 10. 2020 tak formuloval finanční úřad pochybnosti, které o deklarováném plnění měl (str. 10-13 výzvy). Mezi ně patřilo například to, že žalobce nevysvětlil dostatečně okolnosti navázání spolupráce se společností ER. Dále, že ve smlouvě o reklamě a propagaci není specifikováno místo a datum konání akcí, jejich počet, ani cena za jednotlivé akce. Podle finančního úřadu také žalobce nedoložil akce, na kterých jej měl dodavatel ER propagovat – předložil pouze jejich přehled, ten však podle finančního úřadu žalobcova daňová tvrzení neprokazoval. Finanční úřad upozornil, že jedna akce proběhla dlouho před účinností smlouvy (*simulovaný pitstop* dne 24. 5. 2018). Některé další akce sice proběhly za účinnosti smlouvy a ER se jich se svým vozidlem účastnila, ovšem žádné žalobcovo logo na formuli umístěno nebylo, jak prokazatelně vyplývá z fotografií na facebooku ER (to se týkalo akce *Racing Expo 2019*, v přehledu neuvedené závodní akce *Carbonia Cup* v Mostě 14. 10. 2018, stejně jako televizního pořadu *Rychlá kola* na televizi Nova Sport). Dále vyjádřil finanční úřad též pochybnosti o samotné dodavatelské společnosti ER, která byla prohlášena za nespolehlivého plátce, a o reálném přínosu reklamy pro žalobcovo podnikání.
48. Ve vyjádření k výzvě zástupce žalobce uvedl, že jelikož žalobce nemá své marketingové oddělení, využíval služeb společnosti ER. Spolupráci s touto společností navázal v srpnu 2018, kdy se setkal se zástupcem ER V. N. Ten mu vysvětlil možnosti spolupráce v oblasti reklamy na závodním vozidle, ukázal mu návrh umístění loga na vozidle a reklamních roll-upech. Začátkem září 2018 se žalobce se společností ER dohodl na spolupráci tak, že reklama na vozidle, stejně jako v boxech, bude prezentována během akcí konaných v období září 2018 až srpen 2019. Zároveň se dohodli, že platba bude provedena ve třech splátkách v období říjen – prosinec 2018. Na to podepsali písemnou smlouvu, přičemž ta jen stvrdila ústně dohodnutý rozsah služeb. Společnost ER následně žalobci předala podklady k uskutečněné reklamě, a to nejen pro účely daňového řízení, ale též pro prezentaci obchodním partnerům.
49. K tomu žalobce předložil další fotodokumentaci, odkázal na novinové články a na prezentaci společnosti ER na sociálních sítích Facebook a Instagram, a dále navrhl vyslechnout svědky N. (zástupce dodavatele ER) a G. (žalobcův zaměstnanec). Finanční úřad je oba předvolal a vyslechl.

50. Svědek V. N., který byl v řešeném období statutárním ředitelem ER a sám aktivně závodil ve vozidlech této společnosti, uvedl, že společnost ER pro žalobce zajišťovala reklamu a propagaci na závodech formule Renault 2.0 v České republice. Služba zahrnovala vysílání na stanicích Eurosport a Nova, logo partnera v zázemí týmu, na reklamních bannerech, týmovém oblečení, na sociálních sítích a webových stránkách. Fotografie a výstupy z akcí mají všichni takto propagovaní partneři k dispozici. Jednotný ceník neexistoval, šlo o dohodu, kolik je partner ochoten dát. Samolepky loga pro polep zajišťovaly pro ER jiné společnosti, konkrétní názvy si svědek nevybavil. Obdobně se vyjádřil k výrobě roll-up bannerů a ostatních reklamních předmětů. Rozmístění reklamy pak prováděl přímo svědek nebo marketingový specialista, případně též asistentka či mechanici. Svědek potvrdil, že se žalobcem spolupracoval. Rámcová smlouva konkrétně řešila pouze 4 kusy samolepek na formulích, konkrétní akce či další reklamu nikoliv. Dopředu totiž není známo, jaké akce se uskuteční. Pro svědka bylo klíčové, že znal cenu, s jakou může pracovat. Zároveň svědek uvedl, že žádný písemný dodatek ke smlouvě uzavřen nebyl. Ústní dodatky ano, nicméně ty nechtěl svědek specifikovat. Společnost ER poskytla plnění dle smlouvy a to, že se společnost ER nějakého závodu nezúčastnila, neznamenal porušení smlouvy. Fakturované částky (měsíčně) neodpovídaly konkrétnímu dílčímu plnění, ale šlo obecně o cenu za reklamu zaplacenou ve splátkách.
51. Žalobcův zaměstnanec A. G. vypověděl, že osobně jednal se společností ER o zajištění reklamy. Spolupráci s ní rozvázal žalobce v roce 2019. Ohledně reklamy jednal s V. N. a panem P., který svědka kontaktoval a zjišťoval, zda se chce žalobce zúčastnit té které akce. O smlouvě jednal s panem N., přičemž se sám osobně chtěl přesvědčit o předmětu plnění. Proto před podpisem smlouvy strávil svědek 2 dny na závodním okruhu v Brně (srpen nebo září 2018), kde si ověřil zázemí společnosti ER, prezentaci potenciální reklamy (nálepky, bannery, nášivka na kombinéze jezdce). Až poté došlo k podpisu smlouvy. Na formuli měla být umístěna 3 loga, jedno vpředu na kapotě před jezdce a jedno z každé strany. O ústních dohodách nebo doplňcích smlouvy nic nevěděl. Po podepsání smlouvy se osobně účastnil závodu *Racing days* v Brně. Žádných dalších závodů se svědek osobně neúčastnil, nicméně pozvánky na jednotlivé akce chodily. Na konci roku společnost ER zaslala přehled akcí, na kterých byl žalobce prezentován. Důležitá byla i osoba pana N., který žalobci prezentoval své výsledky v závodech i osobně.
52. Ve svém podání ze dne 2. 8. 2021 pak žalobce ještě doplnil, že v roce 2019 byl propagován na odhalení nového závodního automobilu *Mercedes 3* konaném na autodromu v Brně dne 8. 4. 2019. Tato akce nebyla deklarována v přehledu propagace, nicméně žalobce na ní byl prezentován – konkrétně dvě jeho loga byla umístěna na novém vozidle *Mercedes 3* (na pravém a levém boku) a jedno logo bylo na reklamním banneru v zázemí stáje ER. K tomu žalobce doložil i fotografie, které jeho tvrzení prokazují.
53. Finanční úřad žalobce znovu vyzval k prokázání skutečností výzvou ze dne 22. 3. 2022, č. j. 454608/22/2804-60561-607380, ve které se zabýval průběhem jednotlivých propagačních akcí, jak vyplynul z důkazů. Pochybnosti finančního úřadu byly následující.
- A) V případě akce *Masaryk Racing Days* bylo žalobcovo logo umístěno na roll-up bannerech v zákulisí stáje, na letáku s programem a viditelně jedno logo na formuli Renault 2.0. To potvrdil i svědek G. Podle finančního úřadu ovšem na formuli nejsou vidět deklarovaná čtyři loga. Na to žalobce finančnímu úřadu odpověděl, že jde jen o dílčí nesoulad mezi

smlouvou, neboť pan G. se na místě přesvědčil, kde bude logo umístěno a byl s tím spokojen. Smlouva byla údajně v tomto směru pozměněna ústní dohodou.

B) Závod *Carbonia Cup* v Polsku dne 24. 9. 2018, který nebyl uveden v přehledu propagace, ale fotografie a videozáznam byly zveřejněny na sociálních sítích ER. Na fotografiích se logo daňového subjektu nachází a lze jej spatřit i na video spotu, nicméně na žádném z bannerů v zákulisí ani na kombinézách jezdců není. Žalobce v reakci uvedl, že na tom nezáleží, neboť byla realizována hlavní forma propagace, a sice logo na formuli.

C) V pořadu *Rychlá kola* na Nova Sport byl přítomen vůz formule ER bez reklam. Prezentace žalobce na tomto pořadu neproběhla. Během pořadu byly odvysílány záběry ze závodů *Masaryk Racing Days* v Brně a *Carbonia Cup* v Polsku, kdy na vozidle bylo umístěno logo žalobce. V reportáži však podle finančního úřadu nebylo vůbec snadné jej na projíždějící formuli zaznamenat. Podle žalobce stačí, že byly odvysílány záznamy ze závodů, na nichž byl žalobce prezentován.

D) Na akci *simulovaný pitstop* v květnu 2018 nebylo logo žalobce prezentováno, resp. z doložených fotografií nevyplývá, že by se logo nacházelo na vozidle, bannerech, roll-upech. Žalobce v odpovědi na výzvu vysvětlil, že v přehledu propagace je tato akce uvedena jen jako příklad veřejných aktivit ER, přičemž i z jejího data je jasné, že na ní k propagaci žalobce nemohlo (ještě) dojít.

E) Totéž platí pro akci *Racing Expo 2019*, kdy z doložených fotografií neplyne jakákoliv prezentace žalobce. Podle vyjádření žalobce jeho logo na formuli umístěno bylo a smysl smlouvy o propagaci tak byl naplněn.

F) Přehled propagace ještě mluví o prezentaci na celoroční soutěži o jízdu ve formuli v rámci vysílání prime-time *Studia F1*, k čemuž ale žalobce nedoložil žádné důkazy. Žalobce v reakci na výzvu vysvětlil, že tato akce zvyšovala prestiž ER, což pozitivně ovlivnilo i dobré jméno žalobce, a k tomu doložil odkaz na sociální síť. Finanční úřad na nich vyhledal fotografie ze soutěže, kde však na formuli ER nebylo žádné žalobcovo logo patrné.

G) Co se prezentace na sociálních sítích ER týče, logo žalobce bylo na formuli vždy malé až nečitelné. Žalobce naopak ve své odpovědi na výzvu vyjádřil přesvědčení, že na fotografiích, které doložil, je logo viditelné.

Pochybnosti finančního úřadu byly posilněny i tím, že samotná smlouva neobsahovala přesný rozsah plnění a přehled propagace spíše vypadal jako obecný přehled určený obchodním partnerům ER než jako skutečný výkaz akcí, kde byl žalobce prezentován. Žalobce prokázal svou prezentaci *de facto* na dvou závodech, a to ještě nikoliv v úplném smluveném rozsahu.

54. Kromě výše zmíněných výhrad k tomu, jak finanční úřad vyhodnotil dosavadní skutková zjištění, zmínil žalobce ve své reakci na výzvu ze dne 2. 5. 2022 ještě další propagační akci, a to účast ER na testovacím dnu konaném dne 13. 9. 2018 na Slovensku, konkrétně na *Slovakia ringu* v Orechovej Potoni. K tomu doložil čtyři fotografie. Finanční úřad však dospěl k tomu, že z fotografií není poatrné ani kdy byly pořízeny, ani na jaké akci, a nejsou na nich vidět žádní diváci. Je na nich sice zachycena formule ER s jedním logem na kapotě, avšak může jít klidně jen o fotografie z tréninku. Podle finančního úřadu jsou neprůkazné.
55. Na základě toho vydal finanční úřad dne 15. 12. 2022 zprávu o daňové kontrole, v níž žalobcův nárok na odpočet DPH z přijatých reklamních plnění neuznal.

*Finanční úřad řádně přenesl důkazní břemeno na žalobce*

56. Jedna ze stěžejních žalobcových námitek spočívá v tom, že finanční úřad neunesl své důkazní břemeno a ve výzvě ze dne 22. 3. 2022 nezaložil rozpor mezi uplatněnými daňovými tvrzeními žalobce a svými zjištěními. Krajský soud má na věc odlišný názor.
57. Nejprve je nutné ve zkratce připomenout žalobcova daňová tvrzení. Jeho verze stojí na tom, že si se společností ER dohodl – nejprve ústně a poté písemně – reklamu, která měla spočívat v propagaci jeho loga na automobilových závodech, kterých se společnost ER bude účastnit v období od září 2018 do srpna 2019. Okruh těchto závodů a ani jejich počet nebyl dopředu nijak stanoven. Až v průběhu plnění společnost ER vždy kontaktovala žalobce a dotazovala se jej, zda se chce osobně zúčastnit nabízené akce. Reklama měla podle smlouvy vypadat tak, že minimálně 4 loga měla být umístěna na samotném závodním voze (Formule). Ústní dohodou měla být rozšířena tak, že žalobce bude propagován ještě i na různých dalších nosičích (roll-up bannery, letáky, doprovodné vozidlo). Cena za reklamní plnění byla stanovena fixně částkou 7 800 000 Kč bez DPH a žalobce ji měl celou uhradit do konce roku 2018, tedy v podstatě předem.
58. Už jen takto prezentované „frivolní“ nastavení smluvního vztahu mezi žalobcem a společností ER mohlo vyvolat na straně finančního úřadu určité pochybnosti, zejména při vědomí poměrně vysoké částky, kterou měl žalobce společnosti ER za předem nespécifikovanou propagaci uhradit.
59. Krajský soud zde nesouhlasí s názorem žalobce, že snad pochybnosti nemohou zakládat obecně znějící faktury a smlouva. Žalobce se opírá o rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 8. 2017, č. j. 4 Afs 58/2017-78, *Stavitelství Melichar*. Předně je nutno zdůraznit, že daný rozsudek byl překonán rozsudkem Soudního dvora Evropské unie ze dne 9. 12. 2021, věc C-154/20. Je vcelku zbytečné se zabývat tím, které závěry rozsudku *Stavitelství Melichar* Soudní dvůr revidoval a zda nějaké mohou nadále obstát. Z recentní judikatury Nejvyššího správního soudu totiž jasně vyplývá, že obecně znějící daňové doklady a nejasný či nekonkrétní způsob vymezení plnění ve smlouvách a fakturách zakládají pochybnost o zdanitelném plnění.
60. Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 9. 8. 2021, č. j. 6 Afs 235/2020-76, uvádí, že „ačkoli obecně platí, že předmět a rozsah plnění nemusejí být na daňovém dokladu uvedeny vyčerpávajícím způsobem, stále je nutno trvat na tom, aby bylo patrné a určitelné, za jaká konkrétní plnění (v jakém množství a rozsahu) byla cena účtována tak, aby bylo možno ověřit, že účtovaná cena právě tomuto plnění a jeho rozsahu odpovídá“. V následné judikatuře se k tomuto názoru Nejvyšší správní soud opakovaně přihlásil a například v rozsudku ze dne 26. 9. 2024, č. j. 6 Afs 168/2023-44, se zabýval fakturami, které zněly takto: „*Fakturujeme Vám za poradenské a zprostředkovatelské služby dle smlouvy*“. Nejvyšší správní soud k takto vymezenému rozsahu plnění uvedl, že „*údaj o předmětu plnění a o rozsahu plnění je natolik obecný, že z něj nelze dovodit, jaké konkrétní plnění bylo stěžovatelce poskytnuto a v jakém rozsahu. Z tohoto důvodu jsou dány skutečně závažné pochybnosti o úplnosti a průkaznosti daňových dokladů, na jejichž základě stěžovatelka uplatnila nárok na odpočet.*“
61. Podle § 29 odst. 1 písm. f) zákona o DPH musí daňový doklad obsahovat rozsah a předmět plnění. Soud tak měl pochybnosti, zda formulace obsažená v žalobcem předloženém dokladu, tj. „*fakturujeme Vám na základě Smlouvy o reklamě a propagaci paušální měsíční*

částku za reklamu a propagaci“, vůbec splňuje tuto formální podmínku. Z faktury totiž nevyplývá, za co konkrétně měl žalobce zaplatit. A to ani ve spojitosti se smlouvou o reklamě a propagaci, na kterou faktura odkazuje. Pokud by daná smlouva přesně určovala rozsah plnění, byl by tento odkaz na smlouvu snad v pořádku. Vyvolává-li však samotná smlouva pochybnosti o rozsahu plnění a o tom, co vlastně měl dodavatel žalobci poskytovat, pak je takto obecná faktura problematická. Soud se však nakonec přiklonil k názoru žalovaného, že žalobce své primární důkazní břemeno ještě unesl. Toto své primární břemeno daňový subjekt splní tím, že předloží formálně správné doklady – tedy doklady obsahující předepsané náležitosti (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 6. 2022, č. j. 7 Afs 382/2020-32; bod 25).

62. Ačkoliv bylo plnění vymezeno neurčitě, podle smlouvy mělo jít o fixní cenu nezávislou na rozsahu plnění. Proto bylo možné akceptovat, že faktura předmět plnění podrobněji nerozváděla – odpovídalo to ekonomické logice a nastavení smluvního vztahu. A žalobce své primární důkazní břemeno splnil tím, že kromě smlouvy se společností ER a faktur předložil finančnímu úřadu i přehled propagace, který společnost ER pro žalobce na základě smlouvy vytvořila, byť šlo o dokument značně obecný a útržkovitý.
63. Ke vzniku důvodných pochybností však vedla vyhledávací činnost finančního úřadu, který zjistil, že řady akcí uvedených v přehledu propagace se společnost ER vůbec nezúčastnila. Na jiných pak k propagaci žalobce podle všeho nedošlo, jak je popsáno výše ve skutkových zjištěních. Tyto pochybnosti finanční úřad vyjádřil ve své první výzvě k prokázání skutečností ze dne 8. 10. 2020. A krajskému soudu se jeví jako oprávněné.
64. Pochybnosti, které přetrvaly i po provedení dalších důkazů, finanční úřad shrnul ve své druhé výzvě k prokázání skutečností ze dne 22. 3. 2022. Tu vydal poté, co žalobce vyčerpал skoro všechny své důkazní návrhy a finanční úřad je provedl – šlo o smlouvu, faktury, přehled propagace, další fotografie a vytěžení internetových zdrojů, stejně jako výslech svědků. I přes tuto „důkazní nálož“ měl finanční úřad i nadále pochybnosti o skutečném rozsahu přijatého plnění. A krajský soud i tyto pochybnosti sdílí a považuje za důvodné.
65. Nyní učiněná skutková zjištění stručně shrneme, aby bylo zřejmé, že z žalobcových daňových tvrzení se v průběhu daňového řízení prokázal jen zlomek.
66. Z předložené smlouvy a faktur, jak už bylo řečeno, vůbec nevyplýval žádný rozsah sjednaného reklamního plnění, které měl žalobce obdržet. Finanční úřad tak mohl zpočátku vycházet jen ze žalobcem doloženého přehledu propagace vyhotoveného společností ER. Přehled uvádí, že měl být žalobce v roce 2018 zastoupen na 10 závodech a 20 testovacích dnech. Žalobce ovšem nikdy v průběhu řízení takového množství závodů a testovacích dnů nekonkretizoval (kdy a kde se měly konat). A přehled samotný uvádí jen několik příkladů akcí, které lze díky tomu ověřit. Pokud jde o rok 2018, akce *simulovaný pitstop* s formulí v Praze se uskutečnila už v květnu 2018, tedy dávno před uzavřením smlouvy, a sám žalobce uznal, že tam k jeho propagaci ještě dojít nemohlo. Společnost ER se sice účastnila celoroční soutěže o jízdu ve formuli v prime-time vysílání *Studia F1* avšak podle fotografií nebylo na její formuli (č. 7) umístěno žádné žalobcovo logo. Obdobně bylo sice prokázáno, že zástupce ER byl přítomen ve vysílání pořadu *Rychlá kola* na Nova Sport (7.-21. 10. 2018), ale zde byla z licenčních důvodů použita formule bez jakéhokoliv loga. Jedinou akcí uvedenou v přehledu, kde prokazatelně jezdila formule se žalobcovým logem, tak byl závod *Masaryk Racing Days* v Brně konaný v rámci šampionátu FIA (6.-8. 9. 2018), což potvrdil i svědek G. Ovšem logo bylo podle všeho na formuli umístěno pouze jediné, ačkoliv podle

smlouvy měla být loga minimálně čtyři. Co se týká roku 2019, finanční úřad z odpovědi či webových stránek jejich pořadatelů zjistil, že společnost ER se v tomto roce nezúčastnila žádného z uváděných šampionátů (*FIA, Carbonia Cup, ESET V4 Cup, L21 FORMULA REMUS*). Akce *Racing Expo* (8.-10. 11. 2019) se sice ER zúčastnila, avšak z fotografií na Facebooku společnosti ER finanční úřad zjistil, že žalobce tam nepropagovala (jeho logo není nikde na fotografiích vidět).

67. Vidíme tedy názorně, že z původně tvrzeného rozsahu propagace (jak vyplýval z předloženého přehledu vypracovaného společností ER) zůstaly po provedeném dokazování jen trosky. K propagaci žalobce došlo prokazatelně pouze v jediném případě, a to na závodě *Masaryk Racing Days*. Ostatních akcí uváděných v přehledu se ER buď vůbec neúčastnila, nebo tam žalobce ve skutečnosti nepropagovala.
68. Finanční úřad nicméně ověřoval i následná žalobcova daňová tvrzení, v nichž postupně doplňoval další, v přehledu neuvedené akce. Tak se ukázalo, že v roce 2018 byl žalobce jedním logem na formuli prezentován ještě na závodě *Carbonia Cup* dne 24. 9. 2018 v Polsku. Na fotografiích ale nejsou žádné další reklamní nosiče, tedy bannery, kombinézy či jiné reklamy v zákulisí, o nichž žalobce tvrdil, že si je s dodavatelem dohodl ústně (byť smlouva připouštěla v čl 5.6. pouze písemné dodatky). Naopak závodě *Carbonia Cup* v Mostě dne 14. 10. 2018 se formule společnosti ER sice zúčastnila, ale podle fotografií na Facebooku společnosti ER na sobě žalobcovo logo neměla. Sporná je účast ER na testovacím dnu na *Slovakia ringu* dne 13. 9. 2018. I kdyby však krajský soud vyhodnotil předložené fotografie velkoryseji než orgány daňové správy a přiznal jim důkazní hodnotu, tak osvědčují umístění nanejvýš jednoho žalobcova loga na formuli ER. K roku 2019 pak žalobce dodatečně doplnil fotografie, jež prokázaly, že dvě jeho loga byla použita na akci odhalení nového závodního automobilu *Mercedes 3* konaném dne 8. 4. 2019.
69. Stačí tyto doplněné střípky k tomu, aby vyvrátily pochybnosti založené naprostou nevěrohodností původně předloženého přehledu propagace? Podle krajského soudu nikoliv.
70. Suma sumárum se žalobci podařilo prokázat nanejvýš to, že z celkového počtu deseti závodů, kde měl být žalobce propagován podle předloženého přehledu akcí v roce 2018, se ER zúčastnila pouze tři závody, přičemž žalobce propagovala jen na dvou z nich (*Masaryk Racing Days* v Brně a *Carbonia Cup* v Polsku). Z více než dvaceti dalších tvrzených akcí, tedy testovacích jízd a „eventů“, v roce 2018 se ER snad zúčastnila čtyř, ovšem pouze na jediné z nich žalobce propagovala (*Slovakia ring* na Slovensku). Ze šesti akcí, jež se měly podle přehledu a postupně doplňovaných tvrzení žalobce konat v roce 2019, se pak ER ve skutečnosti zúčastnila pouze dvou (a žalobce propagovala jen na jediné – odhalení automobilu *Mercedes 3*). Rozsah reklamy navíc nikdy neodpovídal uzavřené smlouvě (nejméně čtyři loga na formuli). Žalobce z toho nevyvodil žádné důsledky, ačkoliv jeho zaměstnanec G. o tom musel vědět. V rozporu se smlouvou bylo i to, že se společnost ER určitých akcí zúčastnila, ale žalobce na nich nepropagovala. Podle smlouvy měla totiž jednoznačnou povinnost žalobce propagovat na všech akcích, kterých se zúčastní, což nečinila a žalobce to na ní evidentně nevybíhal. Některých akcí se dokonce společnost ER ani nezúčastnila, ačkoliv to v přehledu propagace tvrdila, a žalobce i tuto lež ponechal bez povšimnutí. Větší jasno do situace nevnese ani svědci, kteří sice v obecné rovině spolupráci žalobce se společností ER potvrdili, ale žádné konkrétní akce a reklamu na nich nad rámec již řečeného neoznačili.

71. Tím jsou podle krajského soudu dostatečně identifikovány pochybnosti finančního úřadu, který unesl důkazní břemeno stanovené v § 92 odst. 5 daňového řádu.
72. Žalobce nemá pravdu v tom, že by finanční úřad vystavěl své pochybnosti jen na tom, že nepředložil další důkazy. Ano, je vcelku logické, že pokud finanční úřad dospěl ve výzvě k odůvodněnému závěru, že dosud předložené důkazy vůbec neprokazují skutečnosti potřebné k uznání odpočtu DPH, pak musel nutně konstatovat, že žádné další důkazy, které by situaci osvětlily, se ve spise nenacházejí. Neznamená to však, že jediným smyslem vydané výzvy bylo uměle přenést důkazní břemeno na žalobce. O účelové výzvě, kterou žalobce v žalobě kritizuje, by bylo možno hovořit ve zcela jiné situaci – když finanční úřad nedokáže zpochybnit skutečnosti tvrzené daňovým subjektem, nelze připustit, aby vydal výzvu a přenesl jí důkazní břemeno na daňový subjekt jen s odůvodněním, že požaduje další listiny, a z jejich absence aby pak dovozoval, že daňový subjekt neunesl důkazní břemeno. Přesně na to míří žalobcem citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 7. 2010, č. j. 1 Afs 39/2010-124, ve kterém se uvádí, že „stěžovatelka předložila k prokázání nároku na odpočet daně z přidané hodnoty účetní doklady, jejichž věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost nebyla správcem daně v průběhu daňové kontroly dohledatelným způsobem zpochybněna“.
73. Krajský soud shrnuje, že finanční úřad i žalovaný dospěli k závěru, že žalobce své primární důkazní břemeno unesl a formální doklady předložil. Nicméně při prověřování žalobcových daňových tvrzení ohledně rozsahu přijaté reklamy narazil finanční úřad na závažné rozpory mezi skutečnostmi uvedenými v předloženém přehledu propagace a mezi dalšími důkazy. Tyto pochybnosti přetrvaly i po provedení dalších důkazů navržených žalobcem a podle krajského soudu rozhodně nebyly účelové či bezdůvodné.

*Žalobce své důkazní břemeno neunesl*

74. Soud dále řešil, zda – po oprávněné výzvě finančního úřadu k odstranění pochybností – své důkazní břemeno unesl žalobce. Podle § 92 odst. 3 daňového řádu prokazuje daňový subjekt všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém tvrzení a dalších podáních. S odkazem na předchozí argumentaci je zřejmé, že žalobce tížilo důkazní břemeno stran hmotněprávních podmínek uznání nároku na DPH, včetně rozsahu realizovaného reklamního plnění.
75. Klíčový je faktický stav – tedy zda se plnění opravdu uskutečnilo, a to v rozsahu, který daňový subjekt tvrdí a prokazuje. Z předložené smlouvy a faktur takový rozsah v žádném případě nevyplývá. Rozsah reklamy je stanoven neurčitě, protože má jít o „nějaké“ akce, kterých se ER v budoucnu zúčastní.
76. Samozřejmě v pestré ekonomické realitě nelze vyloučit, že okruh akcí není dopředu znám a smlouva musí být z dobrých podnikatelských důvodů nastavena takto neurčitě. V takovém případě si měl ale žalobce alespoň dodatečně opatřit přesný seznam akcí, na kterých ho ER prezentovala, a ten předložit spolu s alespoň základními doklady o tom, že se tak skutečně dělo, a to způsobem odpovídajícím žalobcovým požadavkům ve smlouvě. To je úplné minimum, které bylo možné po žalobci požadovat (obdobně se vyjádřil Nejvyšší správní soud ve výše již citovaném rozsudku č. j. 4 Afs 445/2021-47, bod 55).
77. Žalobcova obrana tím, že smyslem podnikání není shromažďovat důkazy pro daňové řízení, nemůže obstát. Vynaložil-li vysokou částku na reklamu, pak není nic nepřiměřeného

na požadavku, aby si o této reklamě opatřil alespoň elementární důkazy – kdy, kde a v jakém rozsahu proběhla.

78. V nynější věci zkrátka vůbec nejde o to – jak se to snaží prezentovat žalobce – že by orgány finanční správy žalobce šikanovaly nadměrnými požadavky na doložení fakturovaného plnění a nutily jej tak, aby do budoucna shromažďoval dokumenty jen pro potřeby daňového řízení. Ve skutečnosti věc stojí tak, že žalobce se spokojil s natolik bídnými doklady od svého smluvního partnera, že je to jen stěží uvěřitelné a ekonomicky vysvětlitelné. Žalobce se zkrátka vůbec nechoval tak, jak by se dalo očekávat od řádného hospodáře. Ve svém vlastním podnikatelském zájmu by měl vydání částky ve výši téměř 8 mil. Kč na vlastní propagaci podmínit dokladem o tom, jakou protihodnotu vlastně za své peníze obdržel. Krajskému soudu je z jeho vlastní úřední činnosti známo, že v podobných případech je v podnikatelských kruzích zcela běžné, že smluvní partner předkládá protistraně zcela konkrétní individualizovanou dokumentaci jednotlivých akcí s fotografiemi, na kterých je zřetelně vidět umístění reklamního loga daného smluvního partnera na všech dohodnutých plochách či typech nosičů, ať již jde o panely u závodní či sportovní plochy, v zázemí či zákulisí nebo na oděni či vozidlech. Žalobce si tedy měl opatřit kvalitnější fotografie a videozáznamy, pokud hodlal unést své důkazní břemeno jen tímto jediným důkazem o provedeném plnění – a pokud zároveň nemínil už od počátku úplně rezignovat na své vlastní podnikatelské zhodnocení otázky, zda je zvolená forma propagace účinná a zda dává ekonomický smysl, aby ji využíval i v budoucnu.
79. Navíc je nutno zohlednit, že žalobce se společností ER nebyl v žádném dlouhodobém obchodním vztahu, kdy by se jako dodavatel reklamy osvědčila. Pak by snad bylo možné akceptovat, že svému dodavateli věřil a stačilo mu si plnění ověřovat pouze povrchně.
80. Žalobce se svou důkazní nouzi snažil zachránit předložením přehledu propagace, který pro něj ER vypracovala, a svědeckými výslechy. Nepodařilo se mu to.
81. Přehledem propagace se soud již dostatečně zabýval. Nicméně považuje za vhodné uvést ještě následující. Za prvé, přehled propagace vypadá spíše jako mediální prezentace společnosti ER než jako důkaz o žalobcově reklamě. Mluví o 10 závodních dnech v roce 2018 a 20 testovacích dnech v roce 2018. Na jakých konkrétních závodech k tomu ale mělo dojít, o tom přehled mlčí. Prezentace v tomto rozsahu se vůbec neprokázala. Zároveň jsou nad tímto údajem vyjmenovány (zřejmě) motoristické šampionáty za rok 2019. Není tak zcela jasné, jakého kalendářního roku se má tento údaj týkat. Za druhé, přehled uvádí různé formy propagace – logo na formuli, bannery v zázemí, sociální sítě, média apod. Jako důkaz tohoto plnění slouží jedna fotografie jednoho žalobcova loga na jedné formuli z jedné akce. Podle smlouvy měly formuli pokrývat minimálně 4 loga. Zároveň na sociálních sítích a médiích žalobce takřka prezentován nebyl. Na fotografiích ze sociálních sítí, které jsou součástí přehledu, žádné žalobcovo logo čitelné není. Totéž se týká tvrzené propagace v médiích, kdy patrná je jen prezentace samotné dodavatelské společnosti ER v televizním pořadu. Za třetí, součástí přehledu jsou údaje ze sociálních sítí ER – návštěvnost. To pro žalobce může být relevantní při rozhodnutí, zda je ER dost významný partner pro reklamu. Nijak to však nedokazuje realizaci reklamy pro žalobce. Za čtvrté, žalobce sám následně předložil další důkazy o dvou akcích, které součástí přehledu vůbec nebyly. Šlo o *Carbonia Cup* 24. 9. 2018 a představení nového automobilu *Mercedes 3* v roce 2019. Přehled propagace tak v žádném případě nepředstavuje validní důkaz o rozsahu plnění.

82. Ani svědci pak nevnesli do případu nic podstatného. Ano, v obecné míře svědci N. a G. potvrdili spolupráci mezi oběma společnostmi. To je však málo.
83. Svědek N. potvrdil, že se žalobcem spolupracoval, prezentoval jej na různých závodních a jiných akcích podle smlouvy. Konkrétně žádný závod neuvedl, výslovně zmínil jen prezentaci nového automobilu *Mercedes 3* v roce 2019. Co se rozsahu reklamy týče, pak opět obecně řekl, že se reklama realizovala podle dohodnutého obsahu. Svědek připustil, že mezi společnostmi ER a žalobcem došlo k uzavření několika ústních dodatků ke smlouvě o propagaci, nechtěl je však specifikovat s tím, že šlo o soukromé akce. Kdo pro společnost ER vyráběl loga (včetně žalobcova) už nevěděl. Stručně řečeno, v řízení byl sporný zejména rozsah reklamy, a k tomu svědek N. nedokázal nic podstatného říci.
84. Svědek G. taktéž pomáhá žalobci prokázat, že se společností ER spolupracoval. K rozsahu poskytnutého plnění je ale jeho výpověď stejně obecná jako výpověď svědka N. Svědek G. uvedl, že na počátku spolupráce mu společnost ER ukázala rozsah reklamy, tedy na jakých místech bude žalobcovo logo figurovat. Ze všech tvrzených závodů se osobně zúčastnil pouze závodu konaného v září 2018 na okruhu v Brně a údajně viděl umístění tří log na závodním voze (jedno na přední kapotě a dvě na obou bocích) a také další reklamu v zázemí. Potvrdil tedy prezentaci právě jen na tom závodu, který byl osvědčen už listinnými důkazy – *Masaryk Racing Days*. Nadto finanční úřad ve zprávě o daňové kontrole (str. 25) vyhodnotil tvrzení svědka jako nevěrohodné, neboť na fotografiích z akce *Masaryk Racing Days* je patrné, že na přední kapotě vozu žádné logo umístěno není. Žádného jiného závodu se svědek nezúčastnil, ani nevěděl o nikom dalším z firmy, kdo by tak činil (ačkoliv žalobce na počátku řízení tvrdil, že závodních akcí se účastní jeho zástupci, kteří tím získávají kontakty na další obchodní partnery). O nějakých dodatcích ke smlouvě o propagaci pan G. nic nevěděl, což představuje rozpor ve výpovědích obou svědků. Svědek ještě zmínil, že společnost ER zvala žalobce i na další akce, ovšem žádnou konkrétní nejmenoval.
85. Pokud žalobce namítá, že je nutné vzít v potaz dlouhou dobu od uskutečnění plnění, pak má úplnou pravdu. Neurčité výpovědi svědků, jimiž se žalobce snaží své plnění prokázat, však musí jít k jeho tíži. Měl si od svého smluvního partnera v souladu se smlouvou opatřit dostatečné listinné podklady o uskutečnění reklamě, aby se následně nemusel spoléhat na to, že plnění prokáže svědecky, což je forma značně nejistá, jak je na nynějším případě názorně vidět.
86. Za této důkazní situace je pak nemístná žalobcova argumentace, že jeho logo možná na fotografiích a videozáznamech není patrné, nicméně to nevylučuje, že tam bylo. Vždyť z předložených dokladů není jasné ani to, jakých závodů a testovacích akcí se vlastně ER v daném období účastnila a zda na nich vůbec žalobce prezentovala. A u těch, kde nějaká forma propagace doložena je, neodpovídá její rozsah smlouvě. Žalobce těžko může tyto mezery v podkladech, jež měly osvědčovat existenci deklarovaného plnění, zaplnit pouhými spekulacemi a zbožnými přáními.
87. Závěrem k této námitce soud dodává, že se zamýšlel i nad tím, zda nebyl postup finančního úřadu příliš tvrdý a zda nebylo možné žalobcovo plnění jako celek uznat, i když prokázal jen jeho část. Tato cesta by ovšem přicházela do úvahy jen, kdyby žalobce prokázal značnou část deklarovaného plnění a u malého množství by se mu to nepodařilo. Například by prokázal, že z jedenácti závodů byl na osmi určitě prezentován v souladu se smlouvou, a ke zbylým třem by fotografie nebo jiné důkazy nepředložil. Obdobně tomu bývá

u reklamy v televizních pořadech, kdy pochopitelně není nutné prokazovat každou relaci, ale postačí prokázat určitou vypovídající výše reklamního vysílání. Takto však nelze postupovat v případě, kdy žalobce vynaložil téměř 8 mil. Kč bez DPH a v podstatě se spokojil se s tím, že jeho (neprověřený) dodavatel už s nimi „nějak naloží“.

*Finanční úřad správně neuznal alikvotní část odpočtu*

88. Žalobcová námitka spočívá v tom, že ačkoliv finanční úřad existenci určité části plnění uznal, jeho nárok na odpočet DPH odmítl v celé výši.
89. Obecně má žalobce pravdu v tom, že jedním z cílů daňového řízení je zjištění daně ve správné výši (§ 1 odst. 2 daňového řádu). Daňové řízení nemá být způsob, jak do státního rozpočtu získat co nejvíce finančních prostředků. A rozhodně není jeho smyslem trestat daňové subjekty. I proto judikatura Nejvyššího správního soudu připouští, aby daňové orgány uznaly část nároku na odpočet DPH, byl-li uplatněný odpočet alespoň zčásti prokázán (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 9. 2022, č. j. 1 Afs 89/2022-49, bod 27; ze dne 31. 10. 2022, č. j. 4 Afs 397/2021-99, body 55-57; ze dne 22. 12. 2022, č. j. 8 Afs 154/2020-65, bod 16).
90. Všechny rozsudky citované v předchozím odstavci se ovšem shodují v jedné věci. Částečné uznání nároku na odpočet DPH možné je, ale tato část musí být kvantifikovatelná bez větších obtíží. Je-li cena určena dostatečně přesně (např. položkově), pak lze část plnění kvantifikovat. Pokud je ale cena sjednána obecným způsobem – například tak, že jde o cenu za reklamní služby jako celek – pak chybí způsob, jak určit adekvátní cenu za to, že žalobce prokázal nějakou část plnění. Nešlo by o nic jiného než o odhad, a to ještě v podstatě naslepo.
91. V nynější kauze smlouva říká, že za reklamní plnění, jehož rozsah není předem určen, má žalobce zaplatit paušální cenu 7 800 000 Kč. Dojednaná cena nemá žádný vztah k plnění v tom smyslu, že bylo jasné, jak byla vytvořena a na kolik si strany cenily např. propagaci na jednom automobilovém závodě. Bez toho ale nelze odpovídající část odpočtu DPH kvantifikovat a tím pádem uznat. Žalobce namítá, že je jasná provázanost fakturovaných částek s plněním. Krajský soud ji postrádá. Rozsah plnění je stanoven neurčitě a platby se nekryjí s časovým obdobím poskytované reklamy – zatímco žalobce měl uhradit platbu ve třech splátkách v říjnu, listopadu a prosinci 2018, plnění měla společnost ER poskytovat od září 2018 do srpna 2019.
92. Žalobce ještě namítal, že finančnímu úřadu v odvolání navrhoval provedení znaleckého posudku či srovnání s hodnotou plnění u jiných důvěryhodných subjektů. Předně žalobce nemá pravdu v tom, že by šlo o opomenuté důkazní návrhy. V bodě 79 svého odvolání uvedl, že finanční úřad má nástroje, jak stanovit poměrnou část odpočtu – např. znalecké posouzení nebo srovnání s jinými subjekty. To rozhodně není konkrétní důkazní návrh, se kterým by se žalovaný musel výslovně vypořádat. Žalobce jej za prvé nijak nekonkretizoval (jaký konkrétní posudek má finanční úřad zadat a na jaké otázky se má znalece zeptat), za druhé přesně neuvedl, s jakými subjekty jej má finanční úřad srovnávat a co z toho má vlastně zjistit. Jak žalobce sám přiznal, cena za reklamní plnění byla sjednána dohodou smluvních stran a v podstatě se tvořila způsobem „kolik je žalobce ochotný zaplatit“. V takovém případě je srovnání s jinými subjekty vcelku zbytečné, protože cena reklamy nezávisí na jejich vlastnostech a na objektivních okolnostech, ale na ekonomické síle propagovaného subjektu a na tom, kolik je ochoten na reklamu vydat.

93. Pokud žalobce cituje rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 4. 2022, č. j. 2 Afs 170/2019-47, pak zcela ignoruje skutkové odlišnosti případu. Především ve věci řešené Nejvyšším správním soudem nebyl vůbec sporný rozsah plnění. Tamější stěžovatel plnění prokázal, ale řešilo se to, kolik z prokazaného plnění použil na svou ekonomickou činnost a kolik na soukromou. V žalobcově případě je ale spor už o to, zda a v jakém rozsahu se plnění vůbec uskutečnilo. To je podstatný rozdíl.

*Neutralita DPH není v tomto případě důležitá*

94. Ve své závěrečné námitce žalobce uvádí, že odmítnutím nároku došlo k narušení neutrality DPH. Žalobce vychází z premisy, že pokud si on a společnost ER vykázali plnění v kontrolním hlášení, plnění se fakticky uskutečnilo a dodavatel plnění přiznal DPH na výstupu, pak odepření nároku představuje porušení principu neutrality DPH. Mýlí se však.
95. Krajský soud nejprve připomíná, co už podrobně odůvodnil výše, totiž že důvodné zpochybnění rozsahu deklarovaného plnění představuje legitimní důvod pro přenos důkazního břemene na daňový subjekt a v konečném důsledku i pro odepření nároku na odpočet DPH. Pokud žalobce vůbec nesplnil zákonné podmínky pro odpočet DPH, pak pozbývá smysl zkoumat narušení neutrality DPH (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 5. 2013, č. j. 9 Afs 34/2012-40). Platilo by to dokonce i v případě, že by žalobcův dodavatel vykázanou DPH řádně uhradil. Povinnost dodavatele přiznat a uhradit DPH se totiž aktivuje už samotným jejím formálním uvedením na vydaném daňovém dokladu, zatímco odběratel musí pro nárok na odpočet DPH splnit i řadu dalších, hmotněprávních podmínek. Tím spíše pak nelze mít o oprávněnosti tohoto přístupu pochybnosti tam, kde došlo pouze k formálnímu přiznání povinnosti odvést DPH. Jak uvedl Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 26. 11. 2024, č. j. 1 Afs 212/2024-36, „pro posouzení věci nebylo rozhodné, že stěžovatel i jeho dodavatel vykázali sporná zdanitelná plnění také v kontrolních hlášeních“. Obzvláště to pak platí v nynější věci, kde si žalobcův dodavatel formálně vykázanou daňovou povinnost podle všeho uměle snižoval fiktivními plněními od personálně propojených společností a DPH tak fakticky do státního rozpočtu neodváděl (v podrobnostech srov. str. 25-26 zprávy o daňové kontrole). Dovolávat se v této situaci zásady neutrality DPH rozhodně není na místě.
96. Žalobcův odkaz na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 9. 2022, č. j. 2 Afs 401/2020-74, neobstojí, protože se od nynější kauzy liší v jedné základní věci. V kauze řešené Nejvyšším správním soudem bylo sporné pouze to, zda daňový subjekt obdržel plnění právě od deklarovaného dodavatele. Faktické uskutečnění plnění daňový subjekt prokázal a nepanovaly žádné pochybnosti o jeho rozsahu. Navíc ve věci řešené Nejvyšším správním soudem bylo podstatné, že zatímco daňovému subjektu finanční úřad vytkl, že neprokázal dodání plnění deklarovaným dodavatelem, tak dodavateli nic nevytkl a vznik daňové povinnosti u něj nezpochybnil. To rozhodně není žalobcův případ, protože zde není sporné to, kdo plnění dodal, ale v jakém rozsahu se vůbec uskutečnilo.
97. Stejně tak se žalobce netrefil s odkazy na rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 2. 2022, č. j. 4 Afs 95/2021-102, a ze dne 29. 3. 2023, č. j. 2 Afs 298/2021-69. V obou citovaných případech jde o podvod na DPH a podmínky pro odepření nároku z tohoto důvodu jsou zcela jiné než u neprokázání hmotněprávních podmínek.

## V. Náklady řízení

98. O náhradě nákladů řízení rozhodl soud 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 těch nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který úspěch ve věci neměl. Žalobce před soudem neuspěl (soud žalobu zamítl jako nedůvodnou), proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému správnímu orgánu by jinak – jakožto úspěšnému účastníkovi řízení – právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, s ohledem na judikaturu Nejvyššího správního soudu mu je však nelze přiznat, neboť nepřesahují rámec jeho běžné úřední činnosti (srov. usnesení rozšířeného senátu ze dne 31. 3. 2015, č. j. 7 Afs 11/2014-47, č. 3228/2015 Sb. NSS).

### 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 právních předpisů vyžadováno pro výkon advokacie.

Brno 28. 8. 2025

Mgr. Milan Procházka  
předseda senátu