ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátu složeném z předsedy Mgr. Marka Bedřicha, soudkyně JUDr. Jitky Hroudové a soudce JUDr. Vladimíra Gabriela Navrátila ve věci

žalobkyně: **REGION RACING s. r. o.,** IČO 08356378
sídlem Dlouhá 730/35, 110 00 Praha 1
zastoupená advokátem JUDr. Mgr. Filipem Rigelem, Ph.D.
sídlem Teplého 2786, 530 02 Pardubice

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne ze dne 8. 7. 2025, č. j. 17020/25/5300-21441-712599

takto:

I. Žaloba se zamítá.

II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

1. Vymezení věci

Shodu s prvopisem potvrzuje H. P.

1. Městský soud se v této věci zabýval vyměřením daně z přidané hodnoty („DPH“), kdy žalobkyni nebyl uznán uplatněný nárok na odpočet daně ve zdaňovacím období září 2020, z plnění přijatého od společnosti Rentor racing group s. r. o. („Rentor“) z důvodu toho, že žalobkyně neprokázala rozsah a předmět tohoto plnění, a z plnění přijatých od společnosti BERNIKS CZ s. r. o. („BERNIKS CZ“), neboť žalobkyně neprokázala, že tato plnění přijala od deklarovaného dodavatele, či jiné osoby v postavení plátce daně z přidané hodnoty.

2. Žalobkyně se domáhá zrušení v záhlaví označeného rozhodnutí žalovaného („napadené rozhodnutí“), kterým žalovaný změnil platební výměr vydaný Finančním úřadem pro hlavní město Prahu („správce daně“) ze dne 14. 6. 2024, č. j. 5093089/24/2001-52524-106004 („rozhodnutí správce daně“, případně „prvostupňové rozhodnutí“), a ve zbytku prvostupňové rozhodnutí potvrdil. Rozhodnutím správce daně byla žalobkyni vyměřena daň z přidané hodnoty („DPH“) za zdaňovací období („ZO“) září 2020 ve výši 291 065 Kč. Žalovaný změnil výši daně na částku 84 200 Kč.

2. Žalobní body

3. Žalobkyně předně uvedla, že napadené rozhodnutí napadá pro nezákonnost v plném rozsahu, a to i přesto, že jí žalovaný zčásti vyhověl. Nelze totiž vyhovující a nevyhovující část výroku odlišit a žalovat jen jeho část. Žalobkyně polemizuje s napadeným rozhodnutím jen stran důvodů týkajících se zdanitelných plnění od společností Rentor a BERNIKS CZ, naopak se závěrem žalovaného ohledně společnosti Fair trans s. r. o. („Fair trans“) se plně ztotožnila.

4. Následně žalobkyně předestřela judikatorní východiska týkající se unesení důkazního břemene ze strany daňového subjektu ve vztahu k uskutečnění a předmětu plnění. Žalobkyně zmínila nález Ústavního soudu („ÚS“) ze dne 8. 4. 2006, sp. zn. II. ÚS 664/04, dle kterého při správě daní nelze vycházet pouze z fiskálního zájmu státu, ale je nutné vybrat daň ve výši správně stanovené.

5. Z rozsudku Nejvyššího správního soudu („NSS“) ze dne 10. 2. 2016, č. j. 5 Afs 99/2015-106, pak plyne, že daňový doklad v procesu dokazování nelze pojímat jako zcela samostatný izolovaný dokument, ale váže se k němu celá řada dalších dokladů a záznamů, které vytváří ověřitelnou vazbu mezi dokladem a dodáním zboží či poskytnutím služby; tvoří spolehlivou auditní stopu, zdokumentovaný tok plnění, které daňový subjekt zajistí především tím, že bude uchovávat veškeré související informace, doklady a dokumenty od samého počátku transakce.

6. Z rozsudku NSS ze dne 30. 1. 2018, č. j. 5 Afs 60/2017-60 se podává, že skutečnost, že daňový subjekt mohl vědět, měl vědět či dokonce přímo věděl o veškerých popsaných objektivních okolnostech (týkajících se osob a dílčích transakcí od jeho smluvního dodavatele odlišných), které následně žalovaný zjistil, a z čeho tak žalovaný usuzuje, prokazuje zásadně vždy správce daně. Pokud daňový subjekt předestře své verze podložené relevantními skutečnostmi o tom, že obchodní transakce či některé její části byly v rámci jeho běžné obchodní praxe standardní, je naopak na správci daně, aby přesvědčivě odůvodnil, že se o běžnou obchodní praxi nejednalo a na základě čeho tak usuzuje.

7. V nálezu ze dne 20. 8. 2014, sp. zn. I. ÚS 173/13, Ústavní soud uvedl, že při jakémkoliv dokazování nelze reálně dosáhnout absolutní jistoty ohledně skutečného stavu věci. Na tento judikát dle žalobkyně navazuje judikatorní východisko, že v daňovém řízení je proto třeba vycházet z určité míry pravděpodobnosti a po daňovém subjektu nelze požadovat prokázání

Shodu s prvopisem potvrzuje H. P.

tvrzených skutečností s absolutní jistotou, ale postačí prokázat dostatečnou míru pravděpodobnosti. Ta bude zpravidla naplněna, pokud bude možné z provedených důkazů učinit daný závěr bez vážných pochybností. Stejně jako v jiných řízeních, však nelze ani v daňovém řízení požadovat v realitě nedosažitelnou míru úplné jistoty. K tomu odkázala na rozsudek zdejšího soudu ze dne 7. 6. 2018, č. j. 8 Af 5/2015-82. Po daňovém subjektu tak dle žalobkyně nelze požadovat prokázání tvrzených skutečností s absolutní jistotou, ale postačí prokázat dostatečnou míru pravděpodobnosti (zde žalobkyně odkázala na rozsudek NSS ze dne 16. 1. 2020, č. j. 8 Afs 23/2018-37).

8. Následně žalobkyně přešla k vymezení samotných žalobních námitek. V žalobě jsou nejprve napadány závěry daňových orgánů stran sporného plnění od společnosti Rentor.

9. Žalobkyně namítla, že společnost Rentor nebyla v daném období nespolehlivým plátcem, což je skutečnost, kterou vždy kontroluje. Poukázala rovněž na to, že správce daně musí důkazy hodnotit v jejich vzájemných souvislostech, přičemž při jejich hodnocení nesmí postupovat účelově.

10. K tvrzení žalovaného o neurčitosti Smlouvy o zajištění reklamy ze dne 2. 1. 2020 uzavřené mezi žalobkyní a společností Rentor („Smlouva“), žalobkyně uvedla, že ji nesepisovala, ale byla jí předložena společností Rentor. Pro žalobkyni bylo stěžejní, že její logo bude vidět nejen při závodech. Žalobkyně nemá za to, že by byla smlouva o reklamě neurčitá nebo vágní. Plynulo z ní, že logo bude umístěno na automobilech během rallye Mistrovství České republiky. Měsíční částka uvedená ve smlouvě nebyla fakturována každý měsíc, neboť sezona byla ovlivněna pandemií Covid-19. Fakturovaná částka tak nedosahovala téměř 5 mil. Kč, jak tvrdí žalovaný. Ve skutečnosti šlo o 2 faktury celkem za 800 000,- Kč, z nichž jen jedna je předmětem této žaloby (druhá byla řešena v samostatném řízení, vedeném u zdejšího soudu pod sp. zn. 3 Af 5/2024). Vše nad rámec smlouvy bylo dohodnuto ústní formou – počet fakturací v roce 2020, velikost a umístění loga.

11. Společnost Rentor je závodním týmem, který současně zajišťuje reklamní činnost. Logo žalobkyně je viditelné na webových stránkách společnosti Rentor, čímž byla dle žalobkyně spolupráce prokázána. Též na facebookových stránkách společnosti Rentor je spolupráce popsána a znázorněna. Žalobkyně k tomu přiložila otisk obrazovky. K tomu uvedla, že jej předložila i v průběhu daňového řízení a žalovaný jej nesprávně hodnotil, že nemůže prokázat, že se vztahuje k předmětnému plnění. Vzhledem k době zveřejnění se přitom jedná o příspěvek vztahující se zjevně k sezoně 2020.

12. Spolupráce byla prokázána také doložením fotografií vozu ze závodů konaných ve dnech 11. až 12. 9. 2020, na kterých je viditelné logo žalobkyně na zadním blatníku automobilu. Žalobkyně nesouhlasí s hodnocením žalovaného, že tyto fotografie nemohou prokázat rozsah přijatých plnění, když se jednalo o závod odehrávající se přímo v předmětném zdaňovacím období.

13. Spolupráci prokázala též svědecká výpověď Ing. J. V. (jednatele spolčenosti Rentor), který potvrdil spolupráci s žalobkyní v plném rozsahu, potvrdil správnost smlouvy i rozsah plnění, který výslovně popsal.

14. Žalobkyně předložila daňovým orgánům rozsáhlou fotodokumentaci prokazující, že došlo ústně k rozšíření předmětu smlouvy i na motocyklové závody. Smlouva přitom může být ústní dohodou změněna.

15. Žalobkyně je názoru, že prokázala vše, co bylo v jejích možnostech a bylo možné po ní požadovat. Dostála tak požadavkům shora zmíněné judikatury. K tomu žalobkyně dále odkázala na rozsudek NSS ze dne 26. 6. 2023, č. j. 8 Afs 111/2022-36, dle kterého nemůže být v daných případech rozsah smlouvy přesněji určen. Jedná se totiž o tzv. smlouvu odvážnou. Rozsah plnění tak byl prokázán v maximální možné míře, hodnota plnění a osoba dodavatele nebyla žalovaným zpochybněna.

16. Následně žalobkyně přešla k uplatnění žalobních námitek vůči závěrům žalovaného týkajícím se plnění od společnosti BERNIKS CZ. V rámci tohoto žalobního okruhu žalobkyně nejdříve uvedla, že její ekonomická činnost je známá z médií a webových stránek, kdy se zabývá motoristickým sportem na vysoké úrovni. Dle žalobkyně je prokázáno, že předmětná plnění úzce souvisí s jejím předmětem činnosti, což měl akceptovat i žalovaný

17. Žalobkyně daňovým orgánům předložila rozsáhlou fotodokumentaci předmětného zboží s podrobnými vysvětlivkami, přičemž správce daně tyto fotografie vůbec nehodnotil. Zároveň uvedla, že pokud mohlo být plnění dodáno od jiného nezpochybněného dodavatele, všichni její dodavatelé jsou plátci daně z přidané hodnoty.

18. Ke spotřebním kartám jezdců žalobkyně uvádí, že takováto evidence není ze zákona povinná, i přesto ji pečlivě vede pro to, aby měla přehled o velkém množství materiálu a jeho spotřebě. Na kartách je v řadě případů uveden dodavatel BERNIKS. Žalovaným byla dle žalobkyně tato skutečnost přehlédnuta. Žalobkyni není zřejmé, proč by mělo být relevantní, že si nevede skladovou evidenci, když tato nemusí vypovídat o dodavateli zboží. Zápisy na kartách jsou v souladu s dalšími důkazními prostředky.

19. Žalovaný navíc dle žalobkyně nesprávně hodnotil výpověď pana V. D., který potvrdil nákupy od společnosti BERNIKS CZ, pouze z důvodu toho, že v daném roce pro tým oficiálně nepracoval, ačkoliv se na fungování týmu žalobkyně podílel. Stejně tak dle žalobkyně potvrzuje její tvrzení týkající se karet jezdců a nákupů od společnosti BERNIKS CZ také výpověď svědka O. K.

20. Žalobkyně dále nesouhlasí s tvrzením, že nedoložila objednávky, neboť tyto doložila společně s dotčenými kupními smlouvami.

21. Skutečnost, že jednatel společnosti BERNIKS neměl v dané době povolený pobyt na území ČR, není dle žalobkyně relevantní, neboť zde mohl po omezenou dobu legálně pobývat, a i kdyby zde pobýval nelegálně, nemá tato skutečnost vliv na uzavřený soukromoprávní vztah.

22. Následně žalobkyně uplatnila námitku, v níž brojila proti neuznání odpočtu z části plnění, které bylo přeprodáno společnosti MIRA RACING s.r.o. Soud však pro pořádek konstatuje, že nyní řešená věc nedopadá na posouzení skutečností týkajících se výše zmíněné společnosti. Nejspíše se jedná o omyl ze strany žalobkyně.

23. Žalobkyně navrhuje, aby soud napadené rozhodnutí zrušil, věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení, a přiznal jí náhradu nákladů řízení ze strany žalovaného.

3. Vyjádření žalovaného

24. Žalovaný ve vyjádření k podané žalobě navrhl, aby soud žalobu jako nedůvodnou zamítl. Nejprve shrnul dosavadní průběh řízení a žalobní námitky. Následně k žalobkyní uvedené judikatuře uvedl, že s jejími závěry souhlasí. Ne všechny uvedené judikáty jsou však aplikovatelné na nyní řešenou věc. Například rozsudek NSS ve věci 5 Afs 60/2017 se týká

účasti daňového subjektu na daňovém podvodu. K dalším judikátům uvedl, že svědčí právnímu názoru žalovaného a nikoliv žalobkyně, jak se ona sama domnívá.

25. Poté reagoval na námitky směřující vůči závěrům stran plnění dodaného společností Rentor.

26. Žalovaný uvedl, že v odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí nebylo nijak řešeno, zda je společnost Rentor nespolehlivým plátcem či nikoliv. Obdobně formulovanou odvolací námitku přitom žalovaný vypořádal bodu 82 napadeného rozhodnutí, na který odkázal.

27. Rovněž má žalovaný za to, že dostál povinnostem hodnotit důkazy ve vzájemných souvislostech, a nikoliv účelově. Veškeré důkazní prostředky předložené žalobkyní, stejně jako svědecká výpověď potvrzují určitou formu spolupráce se společností Rentor, ale ani ve vzájemné souvislosti nepodávají žádnou informaci o předmětu a rozsahu přijatého plnění.

28. K obsahu smlouvy o reklamě žalovaný uvedl, že jak žalobkyně, tak společnost Rentor byly rovnoprávnými smluvními stranami, žalobkyně tak mohla do obsahu smlouvy zasahovat. Bylo na žalobkyni, zda jí dostačovala takto obecně formulovaná smlouva, nicméně v takové situaci je pak zcela na ní, aby nesla rizika s takovouto obecnou smlouvou spojená. Toto riziko je třeba spatřovat ve ztíženém postavení v rámci obchodního vztahu, kdy s ohledem na vágnost plnění si lze těžko představit, že by žalobkyně úspěšně reklamovala kvalitu poskytovaných reklamních služeb jako například velikost a viditelnost loga, nebo množství automobilů, na kterých je logo umístěno. Dalším rizikem je pak právě neschopnost prokázat splnění hmotněprávních podmínek pro vznik nároku na odpočet daně v důsledku nedostatečné dokumentace.

29. Ze smluvní dokumentace mezi žalobkyní jako pronajímatelkou reklamních ploch a společnostmi REGION, spol. s r.o., STAMONT CZ s.r.o., AVH ekologický servis, s.r.o., CKP Chrudim a.s., CNC-INAXES s.r.o., R-Aqua WS s.r.o., Pavlem Novákem, Jiřím Knoppem či Exekutorským úřadem Jičín Mgr. Jaromírem Francem jako nájemci je přitom zjevné, že se žalobkyně zavázala k poskytnutí konkrétních reklamních plnění. Předmět smluv a povinnosti žalobkyně byly velmi konkrétně vymezeny. I v těchto případech přitom platily stejné okolnosti, jako nyní uvádí žalobkyně v žalobě, tedy že nebylo v okamžiku podpisu smlouvy možné určit kolik závodů a s jakým výsledkem budou jezdci absolvovat, tedy v jakém rozsahu budou loga nájemců viditelná např. v televizním vysílání. Bylo však jednoznačně určeno kde a kolik log je žalobkyně povinna umístit. Jakákoliv takováto specifikace však ve smlouvě se společností Rentor zcela absentuje. Žalobkyně tak podpisem této smlouvy fakticky rezignovala na smluvní standard, který dodržovala v ostatních obdobných obchodních vztazích.

30. Ve smlouvě je sice uvedeno, že je společnost Rentor povinna označit automobily v závodech Mistrovství ČR, který má sice pevně daný harmonogram, jak uvádí žalobkyně, nicméně nelze ze smlouvy určit, zda byla společnost Rentor povinna označit jen některé, nebo všechny vozy účastnící se těchto závodů, kde budou loga na vozech umístěna a o jak velká loga se jedná. Společnost Rentor tak mohla svou povinnost plynoucí ze smlouvy splnit způsoby s odlišnou reálnou hodnotou takového plnění. Žalobkyně sice v žalobě uvedla, že tyto skutečnosti byly dohodnuty následně ústně, to však nijak nerozporuje závěr, že písemná smlouva je vágní a neprokazuje tak s ohledem na další zjištěné skutečnosti předmět a rozsah přijatého plnění.

31. K výši fakturované částky žalovaný s odkazem na bod 71 žalobou napadeného rozhodnutí uvedl, že hodnotu plnění žalovaný uváděl ve vztahu k předmětu smlouvy, kdy v době

podpisu smlouvy nemohly mít smluvní strany povědomí o tom, že v důsledku pandemie Covid-19 dojde k omezení sezóny, a tedy i fakturace poskytnutých služeb. Při podpisu smlouvy byl předpoklad, že předmětné plnění bude poskytováno po celou sezónu roku 2020, tedy že hodnota plnění bude několikanásobně vyšší, než nakonec reálně byla. S ohledem na tuto předpokládanou výši hodnoty předmětného plnění, je pak nutno posuzovat kvalitu předmětné smlouvy.

32. K žalobkyní vzpomínanému příspěvku z facebookového profilu společnosti Rentor žalovaný uvedl, že v odůvodnění napadeného rozhodnutí nezpochybnil vzájemnou spolupráci žalobkyně se společností Rentor. Žalovaný odkázal na bod 72 napadeného rozhodnutí, z něhož plyne, že nedošlo ke zpochybnění faktického přijetí předmětných plnění. Daňové orgány zpochybnily předmět a rozsah plnění přijatého na základě daňového dokladu č. 01902020 v září 2020, což je skutečnost, která nemůže být tímto facebookovým příspěvkem prokázána, neboť tento příspěvek neuvádí žádné konkrétní skutečnosti k rozsahu deklarované spolupráce. Žalovaný tedy setrval na svém závěru uvedeném v bodu 64 napadeného rozhodnutí.

33. K prokázání rozsahu přijatého plnění prostřednictvím fotografie vozu ze závodů konaných ve dnech 11. až 12. 9. 2020 žalovaný uvedl, že tyto fotografie potvrzují, že k nějakému uskutečnění daného plnění došlo, což nebylo předmětem sporu, ale zároveň tyto fotografie nemají potenciál prokázat, že žalobkyně přijala šetřená reklamní plnění v rozsahu odpovídajícím předmětnému daňovému dokladu, když tento rozsah plnění ostatně nebyl na předmětném daňovém dokladu, ani žádným jiným důkazním prostředkem vymezen a prokázán.

34. K prokázání předmětného plnění svědeckou výpovědí Ing. J. V. žalovaný odkázal na body 61 a 62 napadeného rozhodnutí, v nichž je obsah a hodnocení této svědecké výpovědi popsán. Z tvrzení svědka je zřejmá spolupráce mezi žalobkyní a společností Rentor. Svědek v průběhu svědecké výpovědi sice uvedl nějaká plnění, která měla být žalobkyni poskytnuta, neuvedl ale žádné konkrétní údaje, které by podávaly nějakou informaci o rozsahu plnění přijatých ve zdaňovacím období září roku 2020. Některá tvrzení svědka přitom neodpovídají skutečnostem uvedeným v předložené smlouvě. Na to je třeba konstatovat, že svědek v rámci svědecké výpovědi odkázal na zprávu o reklamní činnosti za rok 2020, kde měla být poskytnutá reklamní plnění konkretizovaná, nicméně tento dokument nepředložil ani svědek, ani žalobkyně, které měla být tato zpráva dle slov svědka předána.

35. K tvrzení žalobkyně, že rozsah plnění byl prokázán předloženou fotodokumentací a že došlo k ústnímu rozšíření smlouvy i na motocyklové závody, žalovaný odkázal na bod 59 napadeného rozhodnutí. V něm uvedl, že na předložených fotografiích nelze na jezdcích, ani motocyklech identifikovat logo žalobkyně. To je zachyceno na fotografii ze závodů konaných ve dnech 11. až 12. 9. 2020, přičemž tato samotná fotografie neprokazuje rozsah a předmět poskytnutého plnění. Je zřejmé, že k nějakému poskytnutí plnění došlo, ale s ohledem na absenci vymezení rozsahu a předmětu reklamních služeb, nelze pouze na základě těchto fotografií určit, zda tyto fotografie smluvenému předmětu a rozsahu odpovídají. Žalovaný nezpochybňuje, že může dojít k ústní změně smlouvy, nicméně v takovém případě se opět žalobkyně dostává do situace, kdy k tvrzení o rozšíření poskytování reklamních služeb i na motocyklech nemá žádný důkaz. A to zejména za situace, kdy logo žalobkyně není viditelné na žádné předložené fotografii z motocyklových závodů.

36. K odkazu na rozsudek NSS ze dne 26. 6. 2023, č. j. 8 Afs 111/2022-36, žalovaný uvedl, že se jedná o skutkově odlišnou věc. V daném případě ze smlouvy vyplývalo, že daňovému subjektu měla být poskytnuta propagace na některých vybraných sportovních podnicích Mistrovství Evropy a Mezinárodního mistrovství ČR, při dalších blíže nespecifikovaných sportovních akcích a mezinárodních závodech, a to na sportovním motocyklu, dresu jezdce, na reklamním poutači u zázemí týmu, při návštěvě sportovního zařízení a případném ústním projevu při televizním a rozhlasovém vysílání. A zároveň daňový subjekt v daném případě předložil fotodokumentaci, ze které vyplývá, že na dresu i motorce uvedeného jezdce a na reklamních poutačích u zázemí jeho týmu bylo umístěno jeho logo, kdy předložil velké množství důkazních prostředků (fotografií), které zachycují nejen jeho logo, ale zároveň také místo konání propagace (závodu) i termín konání. Taktéž daňový subjekt prokázal, že daný jezdec propagoval jeho logo i v době, kdy nezávodil v důsledku svého zranění. V daném případě proto NSS konstatoval, že předložené důkazní prostředky uceleně potvrzovaly, že k propagaci v předmětném období docházelo a bylo možné z těchto důkazních prostředků zjistit na jakých konkrétních akcích a v jakém rozsahu jezdec logo propagoval. Tím se situace liší od případu žalobkyně, která nedokázala v průběhu daňového řízení doložit kromě obecné spolupráce žádné konkrétní skutečnosti k předmětnému zdaňovacímu období.

37. K tvrzení, že se jedná o tzv. smlouvu odvážnou odkazuje žalovaný na výše uvedený rozsudek NSS, ve kterém je konstatováno, že „*Nejvyšší správní soud se ztotožňuje s žalovaným v tom, že předloženou smlouvu nelze považovat za smlouvu odvážnou v pravém slova smyslu, jelikož samotná propagace nezávisela na nejisté události*.“.

38. Pokud žalobkyně namítá, že prokázala určitou míru pravděpodobnosti, žalovaný konstatuje, že žalobkyně prokázala, že ke spolupráci se společností Rentor v roce 2020 docházelo. Nedoložila však, v jakém rozsahu tomu bylo ve zdaňovacím období září 2020. Žalobkyně nemá pravdu, když tvrdí, že žalovaný nezpochybnil hodnotu přijatého plnění od dodavatele Rentor racing group. Naopak žalovaný dospěl k závěru, že v důsledku neprokázání rozsahu daného plnění nebylo rovněž prokázáno, jak byla stanovena cena šetřeného reklamního plnění, resp. zda účtovaná cena plnění odpovídá reálně provedenému druhu a množství reklamních úkonů.

39. Současně žalovaný odkázal na rozsudek zdejšího soudu ze dne 29. 4. 2025, č. j. 3 Af 5/2024-32, jímž zdejší soud zamítl žalobu proti rozhodnutí žalovaného za zdaňovací období prosinec 2020. Ve zmíněném rozsudku se soud zabýval unesením důkazního břemene žalobkyně stran prokázání rozsahu a předmětu spolupráce žalobkyně a společnosti Rentor.

40. Následně žalovaný reagoval na námitky týkající se závěrů stran zpochybnění dodání od společnosti BERNIKS CZ. Úvodem přitom odkázal na rozsudek zdejšího soudu ve věci sp. zn. 9 Af 13/2023, kde se soud vypořádal s obdobnou argumentací stejné žalobkyně stran plnění od společnosti BERNIKS CZ. Předmětnou žalobu soud zamítl.

41. Žalovaný nesouhlasil s tím, že by nehodnotil žalobkyní předložené fotky. V bodě 40 napadeného rozhodnutí uvedl, že na předložených fotografiích jsou náhradní díly bez originálního balení, označení původu či jiné identifikace, a proto z nich nelze dovodit jakoukoliv spojitost s dodavatelem BERNIKS CZ. Stejně tak nelze z této fotodokumentace dovodit čas pořízení zboží, když toto mohlo být pořízeno v jakémkoliv jiném než šetřeném zdaňovacím období.

42. Stran možného dodání zboží od jiného nezpochybněného dodavatele žalovaný uvedl, že žalobkyně v průběhu celého daňového řízení nezmínila, že by mohl sporné plnění dodat

jiný dodavatel. Pouhá skutečnost, že ostatní dodavatelé žalobkyně byli plátci DPH nepostačuje pro závěr o tom, že když plnění nedodala společnost BERNIKS, určitě jej dodal jiný běžný žalobkynin dodavatel, a tedy že žalobkyně splnila podmínky pro vznik nároku na odpočet daně. Ze spisového materiálu přitom neplyne, že by dodavatelem sporných plnění byla jiná osoba v postavení plátce DPH. S tím byla žalobkyně seznámena již v Seznámení, přičemž ani v reakci na toto něj neuvedla žádné skutečnosti, které by tomuto závěru nasvědčovaly. Ke spotřebním kartám jezdců žalovaný uvedl, že se zejména nelze ztotožnit s tvrzením žalobkyně, že takováto evidence není ze zákona povinná. Z § 100 ZDPH plyne pro plátce povinnost vést evidenci pro účely DPH obsahující veškeré údaje vztahující se k jejich daňovým povinnostem. Žalobkyně tuto povinnost dle žalovaného nesplnila, předložené spotřební karty jezdců jsou pro tyto účely zcela nedostatečné, neboť nesplňují náležitosti stanovené zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví, a souvisejícími závaznými právními předpisy upravujícími vedení účetnictví podnikatelů a vedení daňové evidence, včetně obsahu skladové evidence. Spotřební karty jezdců neobsahují požadované informace, nelze je provázat s jakýmikoliv dalšími doklady či účetními zápisy, ceny zboží v nich uvedené obsahují daň z přidané hodnoty, ačkoliv ze zákona plyne povinnost vést evidenci obsahující ceny bez daně z přidané hodnoty. Nadto bylo zjištěno, že údaje uvedené ve spotřebních kartách pravděpodobně nedopovídají skutečnosti, když bylo zjištěno, že karty vyplňoval sám jednatel žalobkyně a že například bylo převzetí zboží jezdcem podepsáno v den, kdy dle předložených mzdových listů vůbec nepracoval (bod 38 napadeného rozhodnutí).

43. Žalovaný k tomu sděluje, že je v zájmu žalobkyně, aby měla své doklady v takovém stavu, aby veškeré jím uskutečněné transakce za sebou zanechaly tzv. auditní stopu, tedy bylo možné sledovat osud každého přijatého plnění od jeho dodavatele po jeho využití v rámci ekonomické činnosti. Žalovaný k tomu odkázal na rozsudek NSS ze dne 15. 5. 2007, č. j. 2 Afs 177/2006-61. Dále pak na něj navazující judikaturu NSS (např. na rozsudek ze dne 3. 2. 2010, č. j. 1 Afs 103/2009-232, nebo ze dne 1. 7. 2021, č. j. 7 Afs 44/2021-29). Pokud žalobkyně řádně nevedla skladovou evidenci a nedisponuje ani žádnými doklady, které by jednoznačně prokazovaly přijetí předmětného plnění od dodavatele BERNIKS CZ, resp. od plátce daně z přidané hodnoty, je třeba dospět k závěru, že neprokázala naplnění podmínek pro vznik nároku na odpočet daně z přidané hodnoty.

44. K námitce stran hodnocení kupních smluv a objednávek žalovaný uvedl, že se jejich posouzení věnoval v bodě 25 napadeného rozhodnutí. Není tedy pravdou, že je řádně nehodnotil. Jak uvedl žalovaný již v odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí, samotná kupní smlouva a předložené objednávky jakožto formální doklady prokazují přijetí předmětného plnění ve specifikovaném rozsahu a předmětu, ale nikoliv, že bylo zboží dodáno dodavatelem BERNIKS CZ.

45. K hodnocení svědecké výpovědi V. D. (bod 46 napadeného rozhodnutí) žalovaný odkázal na protokol č. j. 4520317/21/2001-61564-111031, ze kterého je zřejmé, že svědecká výpověď neprokázala přijetí předmětného plnění od dodavatele BERNIKS CZ. Svědek sice potvrdil v obecné rovině spolupráci s tímto dodavatelem, nicméně nemohl s ohledem na absentující pracovněprávní vztah v roce 2020 dosvědčit, že žalobkyně v daném zdaňovacím období přijala sporná plnění právě od společnosti BERNIKS CZ. Svědek sice uvedl, že přebíral zboží od této společnosti, nicméně již neví, kdo za tuto společnost jednal a od koho měl zboží přebírat. Tato skutečnost přitom není irelevantní, jak uvádí žalobkyně, neboť pokud by svědek dokázal říct s kým jednal a od koho zboží přebíral, mělo by jeho obecné tvrzení

mnohem větší vypovídající hodnotu, a to obzvlášť za situace kdy panují pochybnosti o tom, zda se jednatel společnosti BERNIKS CZ vůbec nacházel na území ČR.

46. K výpovědi svědka O. K., zaměstnance žalobkyně, žalovaný uvedl, že jak vyplývá z protokolu č. j. 4331151/21/2001-61564-111031, i tento svědek sice v obecné rovině potvrdil že karty jezdců obsahují informace o zboží, které bylo použito na údržbu strojů používaných daným jezdcem a stejně tak potvrdil znalost společnosti BERNIKS CZ, nicméně sdělil, že on sám od ní žádné zboží nepřebíral, tedy nepotvrdil přijetí sporného plnění právě od tohoto dodavatele.

47. Žalovaný v bodu 25 napadeného rozhodnutí hodnotil žalobkyní předloženou kupní smlouvu a objednávky. Nikde v napadeném rozhodnutí není tvrzeno, že by žalobkyně tyto podklady nedoložila.

48. Stran relevantnosti legálního pobytu jednatele společnosti BERNIKS CZ žalovaný uvedl následující. Žalobkyně má pravdu v tom, že jeho případný nelegální pobyt na území ČR nemá vliv na uzavření soukromoprávního vztahu. V tomto případě se ale jednalo o situaci (bod 31 napadeného rozhodnutí), kdy o společnosti BERNIKS CZ nelze zjistit žádné údaje týkající se její činnosti například z webových stránek, společnost má tzv. virtuální sídlo bez známé provozovny, nezveřejňuje účetní uzávěrky v obchodním rejstříku, a uskutečnění plnění pro žalobkyni nevykázala v kontrolním hlášení. Nad to je jejím jednatelem pan Vladyslav Horobets s trvalým pobytem na Ukrajině, který neměl v daném zdaňovacím období (ani v období předcházejícím či následujícím) povolen pobyt na území ČR. Žalobkyně přitom uvedla, že si při podpisu smlouvy neověřovala totožnost podepisující osoby, zároveň sdělila, že neznala totožnost osoby jednající za společnost BERNIKS CZ (následně změnila své tvrzení, že jednala s panem Vladyslavem Horobetsem). Navzdory svému příslibu žalobkyně nedodala e-mailovou komunikaci s panem Horobetsem. Vzhledem k tomu, že žalobkyně nebyla schopna prokázat, že skutečně s panem Horobetsem jednala, je skutečnost, že zde tento neměl povolený pobyt relevantní, neboť výše uvedené vede k závěru o tom, že se jeví jako nanejvýš pravděpodobné, že žalobkyně s panem Horobetsem nikdy nejednala. Rovněž pak není zřejmé, kdo od žalobkyně přebíral hotovost, když společnost BERNIKS CZ neměla žádné zaměstnance a s ohledem na výše uvedené je značně nepravděpodobné, že by hotovost přebíral pan Horobets.

4. Průběh řízení před daňovými orgány

49. Ze správního spisu předloženého žalovaným zjistil soud, že správce daně zahájil dne 9. 12. 2020 u daňového subjektu (žalobkyně) daňovou kontrolu na DPH za zdaňovací období září roku 2020 („šetřené období“), a to v rozsahu přijatých zdanitelných plnění od dodavatelů BERNIKS CZ, Rentor, Fair Trans.

50. Správci daně vznikly pochybnosti o uplatněných nárocích na odpočet daně z plnění v podobě motoristického zboží, která měl přijmout dle daňových dokladů vystavených dodavatelem BERNIKS CZ v celkové výši základu daně 710 631 Kč, DPH ve výši 149 232,51 Kč, uplatněného na základě daňového dokladu č. BE20090801 v základu daně 154 057 Kč a DPH ve výši 32 351,97 Kč, dokladu č. BE20091001 v základu daně 158 408 Kč a DPH ve výši 33 265,68 Kč, dokladu č. BE20091301 v základu daně 93 446 Kč a DPH ve výši 19 623,66 Kč, dokladu č. BE20091401 v základu daně 145 220 Kč a DPH ve výši 30 496,20 Kč, dokladu č. BE20091501 v základu daně 159 500 Kč a DPH ve výši 33 495 Kč. Dále pak od dodavatele Fair Trans v celkové výši základu daně 985 070 Kč a DPH ve výši 206 864,70 Kč, uplatněného na základě daňového dokladu č. 200100004 v základu daně 486 025 Kč a DPH ve výši 102

065,25 Kč, dokladu č. 200100005 v základu daně 499 045 Kč a DPH ve výši 104 799,45 Kč. Dále také z přijatého plnění v podobě reklamních služeb od dodavatele Rentor ve výši základu daně 400 000 Kč a DPH 84 000 Kč na základě daňového dokladu č. 01902020.

51. Správce daně dospěl k závěru, že žalobkyně neodstranila jeho pochybnosti o přijetí šetřených plnění v rozsahu uvedeném na předmětných daňových dokladech. Proto vydal prvostupňové rozhodnutí, jímž stanovil žalobkyni daň. Proti tomuto rozhodnutí se žalobkyně odvolala.

52. Odvolací orgán (žalovaný) na rozdíl od správce daně dospěl k závěru, že žalobkyně odstranila pochybnosti správce daně o přijetí šetřených plnění od deklarovaného dodavatele Fair trans v deklarovaném rozsahu. Žalobkyně tedy splnila všechny zákonné podmínky pro uplatnění nároku na odpočet daně dle § 72 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty („zákon o DPH“, případně „ZDPH“) a § 73 téhož zákona. Odvolací orgán proto vyhověl odvolání v části brojící proti nepřiznání nároku na odpočet daně z přijatých zdanitelných plnění od dodavatele Fair trans v celkové výši základu daně 985 070 Kč a DPH ve výši 206 865 Kč. S tímto závěrem žalovaný seznámil žalobkyni v rámci Seznámení se zjištěnými skutečnostmi a výzva k vyjádření se v rámci odvolacího řízení č.j. 13899/25/5300-21441-712599 ze dne 19.5.2025 („Seznámení“).

53. Žalovaný následně vydal napadené rozhodnutí, v němž odvoláním napadené rozhodnutí částečně změnil ve vztahu k plněním dodaným společností Fair Trans. Ve zbytku žalovaný neshledal odvolací námitky důvodnými.

5. Posouzení věci

54. Soud přezkoumal žalobou napadené rozhodnutí v rozsahu uplatněných žalobních bodů, jimiž je vázán [§ 75 odst. 2 věta první zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“)]. Vycházel přitom ze skutkového i právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 odst. 1 s. ř. s.).

55. Žalobu podala včas osoba k tomu oprávněná.

56. Žaloba není důvodná.

57. Městský soud o věci rozhodl bez jednání, jelikož s tím žalovaný souhlasil a žalobkyně s tímto postupem nevyjádřila výslovný nesouhlas (§ 51 odst. 1 s. ř. s.). Důvodem pro nařízení jednání nebylo ani dokazování, neboť veškeré listiny potřebné pro rozhodnutí jsou obsaženy ve správním spisu, jímž se dokazování neprovádí [rozsudek Nejvyššího správního soudu (dále jen „NSS“) ze dne 29. 1. 2009, č. j. 9 Afs 8/2008-117, č. 2383/2011 Sb. NSS].

58. Soud předesílá, že spornou otázkou v této věci je, zda žalobkyně ve vztahu k uplatněnému nároku na odpočet DPH z přijatých zdanitelných plnění splnila podmínky dané § 72 a násl. ZDPH. Konkrétně je sporným to, zda žalobkyně prokázala (i) rozsah a předmět plnění přijatého od společnosti Rentor, a (ii) že sporná plnění přijala od dodavatele BERNIKS CZ, případně jiného dodavatele v postavení plátce DPH.

59. Soud nejprve představí rozhodnou právní úpravu a judikatorní závěry, následně v souladu s těmito východisky přistoupí k vypořádání žalobní argumentace. Pro přehlednost soud rozdělil tuto část odůvodnění na námitky stran plnění přijatého žalobkyní od společnosti Rentor, a námitky stran plnění od společnosti BERNIKS CZ.

60. Zároveň soud konstatuje, že se zdejší soud již zabýval obdobnou argumentací totožné žalobkyně stran plnění dodaných společnostmi Rentor a BERNIKS CZ. V rozsudku ze dne

29. 4. 2025, č. j. 3 Af 5/2024-32, tak učinil ve vztahu k plnění přijatém od společnosti Rentor (zdaňovací období prosinec roku 2020). Závěry uvedené v právě zmíněném rozsudku následně potvrdil kasační soud rozsudkem ze dne 26. 2. 2026, č. j. 2 Afs 99/2025-39. Ve vztahu k plnění přijatém od společnosti BERNIKS CZ (zdaňovací období srpen roku 2020) tak učinil soud v rámci rozsudku ze dne 29. 5. 2025, č. j. 9 Af 13/2023-41. V obou zmíněných rozsudcích soud argumentaci žalobkyně nepřisvědčil a žaloby zamítl. Jelikož žalobkyně zvolila i v nyní projednávané věci žalobní argumentaci do značné míry totožnou, nemůže být překvapivé, že ani v nyní řešené věci neshledal soud žalobu důvodnou. Rozhodující senát totiž neshledal důvod odchýlit se od závěrů učiněných ve zmíněných rozsudcích, i přes drobné odlišnosti ve skutkové rovině věci (odlišné zdaňovací období), neboť dospěl k závěru, že odůvodnění rozsudků senátů 3 Af a 9 Af řádně, správně a přezkoumatelně reagovalo na argumentaci žalobkyně.

61. Městský soud připomíná, že nemusí reagovat na všechny námitky žalobkyně, pokud proti nim uvede argumentaci, která je sama s to tyto námitky vyvrátit a v jejímž světle námitky neobstojí (rozsudek NSS ze dne 9. 5. 2023, č. j. 3 As 43/2021, body 14-15).

Obecně k odpočtu DPH

62. Nárok na odpočet DPH je upraven v § 72 odst. 1 písm. a) ZDPH, podle kterého *„[p]látce je oprávněn k odpočtu daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, které v rámci svých ekonomických činností použije pro účely uskutečňování zdanitelných plnění dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku*“. Tento nárok představuje základní zásadu společného systému DPH v právu Evropské unie (např. rozsudek Soudního dvora ze dne 25. 10. 2001, ve věci *Komise v. Itálie*, C-78/00, bod 28, nebo rozsudek Soudního dvora ze dne 9. 12. 2021, ve věci C-154/20, *Kemwater ProChemie*, bod 27). Uvedená zákonná úprava je součástí transpozice Směrnice, která v čl. 168 písm. a) stanoví, že *„[j]sou-li zboží a služby použity pro účely zdaněných plnění osoby povinné k dani, má tato osoba nárok ve členském státě, v němž tato plnění uskutečňuje, odpočíst od daně, kterou je povinna odvést, […] DPH, která je splatná nebo byla odvedena v tomto členském státě za zboží, jež jí bylo nebo bude dodáno, nebo za službu, jež jí byla nebo bude poskytnuta jinou osobou povinnou k dani*“.

63. Důkazní břemeno je při prokazování oprávněnosti nároku na odpočet DPH rozloženo mezi daňový subjekt a správce daně. Daňový subjekt prokazuje „všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních“ [§ 92 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád („daňový řád“, případně „DŘ“)], nebo, vyžaduje-li to průběh řízení, „skutečnosti potřebné pro správné stanovení daně“, k jejichž prokázání jej vyzval správce daně, „a to za předpokladu, že potřebné informace nelze získat z vlastní úřední evidence“ (§ 92 odst. 4 DŘ). Činí tak zejména svým účetnictvím a jinými povinnými evidencemi a záznamy.

64. Správce daně naopak prokazuje „skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem“ [§ 92 odst. 5 písm. c) DŘ]. Jeho povinností není prokázat, že určité údaje zaznamenané v účetnictví nebo jiných povinných evidencích či záznamech jsou v rozporu se skutečností, nýbrž že o jejich souladu existují natolik vážné a důvodné pochybnosti, že činí tyto důkazní prostředky nevěrohodnými, neprůkaznými, nesprávnými či neúplnými. Správce daně je povinen označit konkrétní skutečnosti, na jejichž základě dospěl k tomuto závěru. Unese-li své důkazní břemeno ve vztahu k výše popsaným skutečnostem, je na daňovém subjektu, aby prokázal pravdivost

svých tvrzení a věrohodnost, průkaznost, správnost nebo úplnost účetnictví nebo jiných povinných evidencí či záznamů, popř. aby svá tvrzení opravil. Zpravidla tak bude činit jinými než uvedenými důkazními prostředky (srov. např. rozsudky NSS ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 119, č. 1572/2008 Sb., ze dne 26. 9. 2012, č. j. 8 Afs 14/2012 61, bod 2, nebo ze dne 3. 3. 2022, č. j. 9 Afs 68/2021 70, bod 27).

65. Pro uplatnění nároku na odpočet DPH je plátce povinen předložit daňový doklad [§ 73 odst. 1 písm. a) zákona o DPH], a tím prokázat uskutečnění zdanitelného plnění. Platí však, že i když je *„prokazování nároku na odpočet daně [...] sice prvotně záležitostí dokladovou, současně je [...] třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním. Proto ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi nemusí být podkladem pro uznání nároku na odpočet, není-li zároveň prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo, resp. došlo tak, jak je v dokladech deklarováno, či nejsou-li splněny další zákonné podmínky pro jeho uplatnění*“ (rozsudek NSS ze dne 27. 1. 2012, č. j. 8 Afs 44/2011-103, bod 42). 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 [srov. nález Ústavního soudu ze dne 15. 5. 2001, sp. zn. IV. ÚS 402/99 (N 73/22 SbNU 131), nebo rozsudek NSS ze dne 11. 12. 2013, č. j. 9 Afs 75/2012-32]. Rozhodné je faktické přijetí zdanitelného plnění, které musí být uskutečněno jiným plátcem. Pakliže daňový doklad ztratí svou důkazní hodnotu předvídanou § 73 odst. 1 zákona o DPH, nárok na odpočet DPH je třeba prokázat jiným způsobem (rozsudek NSS ze dne 16. 3. 2010, č. j. 1 Afs 10/2010-71).

Námitky týkající se společnosti Rentor

66. Námitka, že společnost Rentor nebyla v řešeném zdaňovacím období nespolehlivým plátcem daně, není důvodná. Soud ověřil, že žalovaný v napadeném rozhodnutí nijak neřešil, zda byla společnost Rentor nespolehlivým plátcem daně. S přihlédnutím k tomu, že žalobní námitka je uplatněna pouze v obecné rovině a není nijak dále rozvedena, je tak zcela mimoběžná s argumentací žalovaného zanesenou v napadeném rozhodnutí. Smyslem soudního přezkumu v rámci řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu je přitom zejména přezkoumat žalobou napadené rozhodnutí a závěry v nich uvedené. Pakliže žalobkyně nereaguje na napadené rozhodnutí, logicky nemůže být s žalobní námitkou úspěšná.

67. Stejně tak soud neshledal důvodnou námitku, že žalovaný hodnotil zjištěné skutečnosti účelově. I tato námitka je uplatněna značně obecně, přičemž je rozvedena dalšími žalobními námitkami směřujícími na (ne)unesení důkazního břemene ze strany žalobkyně. Soud však již na tomto místě předesílá, že ani další námitky neshledal důvodnými. Vzhledem k tomu a také k obecnosti tvrzení o účelovosti postupu žalované, soud nepřisvědčil shora uvedené námitce. Neshledal totiž v postupu žalovaného při hodnocení podkladů dodaných žalobkyní pochybení, které by bylo s to založit podezření o jeho účelovém postupu.

68. Dále se soud zabýval námitkami týkajícími se Smlouvy. Mezi stranami panuje spor o to, zda Smlouva prokazuje předmět a rozsah šetřeného plnění.

69. Plnění, které měla poskytovat společnost Rentor žalobkyni, bylo vymezeno takto: „*II. Za účelem reklamy a propagace činnosti firmy REGION RACING se firma RENTOR RACING zavazuje označit znakem (logem) firmy REGION RACING závodní automobily rally a tak propagovat činnost firmy REGION RACING. III. Povinnosti vyplývající z článku II. Je firma RENTOR RACING povinna plnit při závodech rally Mistrovství ČR. Z podniků jsou vysílány*

televizní přenosy společnostmi Eurosport, ČTsport, NOVA sport a veškeré informace, včetně výsledků, aktualit a fotografie jsou zveřejňovány na firemních stránkách www.rentor.cz. IV. Účastníci se dohodli, že za plnění povinností uvedených v článku II. náleží firmě RENTOR RACING odměna ve výši 400 000,- Kč (tj. základ daně bez DPH) za každý měsíc roku 2020. Sjednaná odměna zahrnuje veškeré náklady, které vzniknou firmě RENTOR RACING.". Pod bodem V. Smlouvy je ještě doplněno*: „Firma REGION RACING si vyhrazuje právo kontroly reklamního označení firmy REGION RACING a proto si sjednávají účastníci smlouvy možnost smluvní pokuty pro případ, že na některém z označení nebude firma RENTOR RACING propagovat činnost firmy REGION RACING. Smluvní pokuta činí 5.000,-Kč za každé porušení povinností.*". V dodatku ke Smlouvě uzavřeném dne 30. 4. 2020 („Dodatek") bylo sjednáno, že *„vrámci vnitřní organizace společnosti Rentor racing s.r.o. přechází veškerá práva a povinnosti této smlouvy na společnost Rentor racing group s.r.o.* (...) *s účinností od 1.5.2020".*

70. Soud dospěl k závěru, že vymezení předmětu a rozsahu plnění je obecné a neurčité. Ze znění Smlouvy není totiž zřejmé, co přesně mělo plnění popsané jako „*označení znakem (logem) firmy REGION RACING závodních automobilů rally při závodech rally Mistrovství ČR"* zahrnovat. Vymezení „*při závodech rally Mistrovství ČR*", není dostatečné k prokázání předmětu a rozsahu dotčeného plnění. Takové určení neprokazuje, na jakých konkrétních závodech (v jakém počtu, v jakých dnech) byla vozidla logem žalobkyně skutečně označena. Nadto Smlouva nikterak blíže nevymezuje, na kolika automobilech měla být loga umístěna, v jakém počtu měla být loga umístěna na jednotlivých automobilech, ani jak měla být taková loga velká. Neurčité vymezení ve Smlouvě, že „nějaké" automobily budou na „nějakých" závodech Mistrovství ČR v rallye označeny logem žalobkyně, nemůže samo o sobě prokázat nárok na odpočet DPH, neboť pro přiznání nároku na odpočet daně nepostačí, že se „nějaké" zdanitelné plnění uskutečnilo, nýbrž je třeba prokázat jeho provedení v tvrzeném předmětu a rozsahu (rozsudek NSS ze dne 9. 12. 2024, č. j. 10 Afs 116/2024-79).

71. Soud rozumí potřebě jisté obecnosti specifikace Smlouvy vzhledem k povaze dotčeného reklamního plnění. Stejné pochopení vyjádřil také NSS v rozsudku ze dne 26. 6. 2023, č. j. 8 Afs 111/2022-36. Nyní projednávaná věc se však od věci řešené NSS skutkově liší. Ač je ve smyslu závěrů formulovaných ve zmíněném rozsudku NSS možné zohlednit specifika daného plnění při posuzování obecnosti Smlouvy, je nutné po daňovém subjektu požadovat, aby prokázal jinými důkazními prostředky, že ke zdanitelnému plnění došlo, resp. prokázal jeho předmět a rozsah. Ve věci řešené kasačním soudem tak daňový subjekt na rozdíl od nyní projednávané věci učinil. Tomu, zda tak učinila rovněž žalobkyně se soud věnuje dále v tomto rozsudku.

72. Na závěru soudu o obecnosti vymezení plnění nemůže nic změnit ani námitka, že žalobkyně smlouvu nesepisovala. Byla to totiž žalobkyně, kdo se spokojil s takovýmto návrhem Smlouvy. Bylo proto na ní, aby nesla rizika spojená s takovou podobou smlouvy, neboť je v zájmu daňového subjektu, aby nad rámec svých běžných obchodních potřeb shromažďoval důkazy, které mohou prokázat, že k uskutečnění předmětného plnění skutečně došlo, neboť důkazní břemeno ohledně faktické realizace služeb, náklady, jež chce daňově uplatnit, je na její straně (rozsudek NSS ze dne 15. 5. 2007, č. j. 2 Afs 177/2006-61). Argument, že nad rámec Smlouvy bylo domlouváno ústně, rovněž není důvodný. Soud v žádném případě netvrdí, že by nemohlo dojít ke změně Smlouvy ústní formou. To nicméně netvrdí ani žalovaný. Žalobkyně tak mohla svůj vztah se společností Rentor dále modifikovat. Bylo však na ní, aby to dostatečně prokázala, což náležitě neučinila.

Shodu s prvopisem potvrzuje H. P.

73. Ani námitka, že není korektní tvrzení žalovaného, že mělo celkové plnění dosáhnout téměř 5 mil. Kč, není důvodná. V žalobkyní odkazované části totiž žalovaný uváděl hodnotu plnění ve vztahu k předmětu smlouvy. Přičemž v době podpisu Smlouvy nemohly smluvní strany vědět, že sezonu roku 2020 naruší pandemie Covid-19. Hodnota plnění tak měla být dle původních očekávání značně vyšší, než nakonec byla. S ohledem na předpokládanou výši hodnoty plnění pak žalovaný posuzoval obecnost smlouvy.

74. Soud dospěl k závěru, že námitky stran určitosti obsahu smlouvy, resp. specifikace reklamního plnění a jeho rozsahu dodaného od společnosti Rentor nejsou pro výše uvedené důvodné.

75. Žalobkyně dále v žalobě zmínila, že závodní tým Rentor je dlouhodobě fungujícím týmem, který se specializuje vedle závodní činnosti také na zajištění reklamních služeb, což dle žalobkyně mohl žalovaný ověřit také z webových stránek společnosti Rentor. Žalovaný v napadeném rozhodnutí (bod 57) uvedl, že nahlédl na webové stránky společnosti Rentor, z nichž zjistil je tam uvedena žalobkyně jako partner závodního týmu Rentor. Kromě obecné proklamace partnerství však webové stránky neobsahovaly žádné záznamy, které by zachycovaly závodní vozy týmu Rentor v roce 2020 s reklamou na žalobkyni. Zmínkou žalobkyně se soud dále nezabýval, jelikož žalovaný nerozporoval, že společnost Rentor poskytovala reklamní služby.

76. K odkazu žalobkyně na příspěvek na facebookovém profilu společnosti Rentor, který má prokázat spolupráci žalobkyně s dotčenou společností, uvádí soud následující. Příspěvek publikovaný na facebookovém profilu Rentor motosport dne 10. 3. 2021 obsahuje obrázek, v jehož levé části je umístěno logo žalobkyně a společnosti Rentor a text „*DĚKUJEME! ŽE S NÁMI ZÁVODÍTE*“ a v pravé části se nachází fotografie závodního vozidla polepeného několika logy, z nichž je seznatelné pouze logo společnosti Rentor, příspěvek je doplněn o popisek „*Dalším z našich partnerů je REGION racing team. S členy region racing se pravidelně potkáváme na závodech a víme, že jejich práce je ve všech směrech na vysoké úrovni, ať už jde o závodní činnost, reklamní služby nebo ocelové a vázací prostředky.*“.

77. Soud dospěl k závěru, že tento příspěvek není způsobilý prokázat, zda žalobkyně přijala ve zdaňovacím období září 2020 od společnosti Rentor plnění v podobě reklamy označením závodního vozidla logem žalobkyně při závodech Mistrovství ČR v rallye, a již vůbec rozsah takového plnění. Tvrzení žalobkyně, že se předmětný příspěvek nepochybně vztahuje k sezóně 2020, na uvedeném nemůže nic změnit, neboť žalobcem tvrzený závěr z ničeho nevyplývá. Předmětem sporu není skutečnost, zda mezi žalobkyní a společností Rentor proběhla v roce 2020 nějaká forma spolupráce, nýbrž zda byly splněny podmínky pro uplatnění odpočtu DPH u šetřeného zdanitelného plnění přijatého žalobkyní od společnosti Rentor v září roku 2020, resp. zda byl prokázán předmět a rozsah tohoto plnění, přičemž předmětný facebookový příspěvek, který pouze v obecné rovině deklaruje spolupráci mezi dotčenými subjekty, aniž by obsahoval jakékoliv bližší údaje k danému konkrétnímu plnění, není způsobilý tvrzení žalobkyně prokázat. Soud se tedy v tomto ohledu plně ztotožňuje se žalovaným, že daný důkazní prostředek svým obsahem nemůže nijak prokázat, že se vztahuje k šetřenému reklamnímu plnění, natožpak jeho předmět a rozsah (bod 64 napadeného rozhodnutí). Námitka proto není důvodná.

78. Žalobkyně v rámci řízení před daňovými orgány doložila fotografie zachycující vůz, na němž je na zadním blatníku umístěno dvakrát logo Region RACING TEAM při závodu Rallye Vyškov konaného ve dnech 11. až 12. 9. 2020, tj. v rámci řešeného zdaňovacího

období. Dle žalobkyně je tak nesporné, že se v rámci řešeného ZO uskutečnila. Navíc tato reklama dle žalobkyně odpovídala smlouvě o reklamě, jelikož šlo o propagaci během rallye závodů. Soud se však i zde přiklonil na stranu žalovaného, který uvedl, že fotografie potvrzují, že k nějakému uskutečnění daného plnění došlo, což však nebylo předmětem sporu. Zároveň však ani tyto fotografie nemají potenciál prokázat, že žalobkyně přijala šetřená reklamní plnění v rozsahu odpovídajícím předmětnému daňovému dokladu, když tento rozsah plnění ostatně nebyl na předmětném daňovém dokladu, ani žádným jiným důkazním prostředkem vymezen a prokázán. Námitka není důvodná.

79. Následně se soud zabýval námitkami týkajícími se svědecké výpovědi Ing. J. V., tehdejšího jednatele společnosti Rentor. Žalobkyně tvrdí, že tento svědek potvrdil správnost Smlouvy, rozsah jí vymezeného plnění, existenci dalších dokumentů zachycujících reklamní činnost za rok 2020, a uvedl, že reklamní materiál a polepy dodávala samotná společnost Rentor.

80. Ani tyto námitky nejsou důvodné, jelikož dotčená svědecká výpověď neprokazuje předmět a rozsah dotčeného zdanitelného plnění. Soud odkazuje na body 61 a 62 napadeného rozhodnutí, s nimiž se ztotožnil. Svědek sice uvedl celou řadu skutečností, ty však nebyly dostatečně konkrétní. Některé skutečnosti uvedené svědkem pak dokonce odporují samotné Smlouvě. Svědek totiž uvedl, že společnost Rentor umístila loga žalobkyně na závodních motocyklech. Dle Smlouvy však měly být logem žalobkyně označeny závodní automobily. Tvrzení svědka nejsou s to prokázat nárok žalobkyně na odpočet daně z přijatého plnění na základě daňového dokladu č. 01902020.

81. Žalobkyně v žalobě odkázala rovněž na další podklady (8 kusů desek s fotodokumentací, desky s výsledky a statistiky, 5x CD disky, kalendář obsahující snímky ze závodní sezóny 2020 a marketingové plnění MM v motokrosu 2020), které dle ní dokládají existenci a rozsah reklamní spolupráce se společností Rentor. Soud však ani této námitce nepřisvědčil. Soud se ztotožnil s konstatováním žalovaného, že k nějakému poskytnutí plnění došlo, avšak s ohledem na absenci vymezení rozsahu a předmětu reklamních služeb, nelze určit, zda tyto podklady smluvenému předmětu a rozsahu odpovídají. Ani doložením těchto podkladů tak žalobkyně nemohla unést důkazní břemeno stran prokázání rozsahu a předmětu spolupráce se společností Rentor. Soud dále uvádí, že žalobkyně v rámci daňového řízení neprokázala, že by došlo k rozšíření poskytování reklamních služeb i na motocyklové závody. Takový důkazem nemůže být výpověď výše jmenovaného svědka, který sice uvedl, že se plnění vztahovala na motokrosové závody, tato tvrzení však byla nekonkrétní, jak soud uvedl výše. Námitka není důvodná rovněž s ohledem na to, že žalobkyně v dané žalobní námitce pouze obecně odkazuje na tyto podklady a své tvrzení dále nerozvádí.

82. Soud shrnuje, že z výše uvedeného vyplývá, že žalobkyně neunesla důkazní břemeno stran prokázání rozsahu a předmětu spolupráce se společností Rentor. Žalovaný, jenž dospěl ke stejnému závěru tak nepochybil. Závěry napadeného rozhodnutí jsou přitom řádně odůvodněné.

Námitky týkající se společnosti BERNIKS CZ

83. Žalobkyně v rámci této skupiny námitek nejprve namítla, že předložené důkazní prostředky představují ucelený řetězec důkazů o proběhlém plnění. Uvedla, že informace o ekonomické činnosti žalobkyně jsou dostupné z veřejných zdrojů, ze zpravodajství i z webových stránek. I z mnoha set fotografií vyplývá, že sporná zdanitelná plnění úzce souvisejí s předmětem její činnosti a jejich využití je tak nasnadě. Sama žalobkyně však současně uvedla, že žalovaný činnost žalobkyně nezpochybnil. Žalovaný ve vyjádření k žalobě uvedl, že zpochybnil

pouze dodání předmětného plnění společností BERNIKS CZ, či jiným plátcem DPH. Nijak přitom v rámci projednávané věci nezpochybnil využití dotčených plnění k ekonomické činnosti žalobkyně. Námitka je v této části nedůvodná, jelikož je mimoběžná s rozhodovacími důvody žalovaného, který v napadeném rozhodnutí nezpochybňoval ekonomickou činnost žalobkyně. Soud však vzal na vědomí tvrzení žalobkyně, že dotčené plnění souvisí s její ekonomickou činností.

84. Následně žalobkyně upozornila na obsáhlou fotogalerii zboží s vysvětlivkami, kterou předložila daňovým orgánům. Žalobkyně je názoru, že doložené fotografie žalovaný nehodnotil. S tím však soud nesouhlasí. Žalovaný tak totiž učinil v bodě 40 napadeného rozhodnutí. Seznal přitom, že není možné „*bez dalšího rozeznat typ a označení daného zboží, jeho dodavatele (tudíž nelze dokumentaci spolehlivě spojit s jednotlivými položkami předmětných přijatých daňových dokladů od dodavatele BERNIKS), či období, kdy bylo dané zboží odvolatelem přijato*“. S tímto se soud ztotožnil. Na některých fotografiích jsou předměty v originálních baleních opatřené kódy a specifickými označeními, přičemž na dalších se nacházejí předměty evidentně již používané (boty či ponožky). Není však jasné, od jakého dodavatele bylo zboží přijato. Soud nemohl přisvědčit ani části námitky stran možného dodání zboží od jiného plátce daně. Skutečnost, že ostatní dodavatelé žalobkyně jsou plátci DPH, nepostačuje k závěru, že dotčené plnění dodal jiný dodavatel v postavení plátce DPH. Ze spisu přitom neplyne, že by bylo zboží dodáno jiným plátcem DPH. Námitka není důvodná.

85. Ani námitky týkající se spotřebních karet jezdců nejsou důvodné. V prvé řadě je nutné uvést, že dle § 100 ZDPH má plátce daně povinnost *vést v evidenci pro účely daně z přidané hodnoty veškeré údaje vztahující se k jejich daňovým povinnostem.* Spotřební karty jezdců navíc nelze provázat s dalšími doklady či účetními zápisy, ceny zboží v nich uvedené obsahují daň z přidané hodnoty, ačkoliv ze zákona plyne povinnost vést evidenci obsahující ceny bez DPH. Nadto bylo zjištěno, že údaje uvedené ve spotřebních kartách pravděpodobně neodpovídají skutečnosti. Bylo totiž zjištěno, že karty vyplňoval sám jednatel žalobkyně, a že například bylo převzetí zboží jezdcem podepsáno v den, kdy dle předložených mzdových listů vůbec nepracoval. K tomu soud odkazuje na bod 38 napadeného rozhodnutí. Soud připomíná, že je v zájmu daňového subjektu, aby nad rámec svých běžných obchodních potřeb shromažďoval důkazy, které mohou prokázat, že k uskutečnění předmětné služby skutečně došlo, jelikož důkazní břemeno ohledně faktické realizace služeb, či nákladů, jež chce daňově uplatnit, je na jeho straně (rozsudek NSS ze dne 15. 5. 2007, č. j. 2 Afs 177/2006-61).

86. Soud se následně zabýval námitkou nesprávného posouzení výpovědí pana V. D. a pana O. K. Soud z protokolu č. j. 4331151/21/2001-61564-111031 zjistil, že ačkoliv svědek K. o existenci společnosti BERNIKS CZ povědomí měl, přijetí plnění od společnosti BERNIKS CZ žalobkyní v předmětném zdaňovacím období nemohl potvrdit. Výpověď svědka D. je zaznamenána v protokolu č. j. 4520317/21/2001-61564-111031. Z tohoto protokolu soud zjistil, že svědek D. o společnosti BERNIKS ví a byl přítomen přebírání zboží od této společnosti. Přesto, že svědek D. nebyl zaměstnancem žalobkyně v předmětném zdaňovacím období, účastnil se závodů jako doprovod z důvodu zájmu o motoristický sport a z důvodu přátelství s jednatelem žalobkyně. Na otázku o způsobu dodání zboží od BERNIKS CZ však odpověděl značně neurčitě. Svědek D. nebyl schopný identifikovat, kdo za společnost BERNIKS CZ zboží dovezl. Výpověď svědka D. tak rovněž neprokázala, že žalobkyně konkrétní sporná plnění přijala právě od společnosti BERNIKS CZ, a jakým konkrétním způsobem byla tato plnění dále využita v rámci činnosti žalobkyně. Námitky stran svědeckých výpovědí výše uvedených svědků nejsou důvodné.

Shodu s prvopisem potvrzuje H. P.

87. Stejně tak se nezakládá na pravdě tvrzení žalobkyně, že by žalovaný uvedl, že žalobkyně nedoložila dotčené kupní smlouvy a objednávky. Soud k tomu poukazuje na bod 25 napadeného rozhodnutí, v němž se žalovaný podkladům vyjádřil. Netvrdil přitom, že by je žalobkyně nedoložila. Námitka proto není důvodná.

88. Námitka stran relevantnosti legálního pobytu jednatele společnosti BERNIKS CZ rovněž není důvodná. Žalovaný a správce daně nehodnotili tuto skutečnost izolovaně, nýbrž v kontextu všech zjištění vztahujících se ke společnosti BERNIKS CZ. Žalovaný v napadeném rozhodnutí uvedl, že společnost BERNIKS CZ vykazuje znaky rizikového subjektu, když využívá virtuálního sídla, na kterém ji nelze zastihnout a kde nemá k dispozici žádné prostory pro realizaci nákupu, skladování a prodeje zboží, ani za tímto účelem nedisponuje žádnou registrovanou provozovnou, nezveřejňuje své účetní závěrky ve sbírce listin obchodního rejstříku, nedisponuje vlastními webovými stránkami, nemá zveřejněný žádný účet pro účely DPH a krátce před obdobím šetřené spolupráce s žalobkyní (konkrétně ke dni 13. 5. 2020) změnila jednatele. Skutečnost, že se tímto jednatelem stal občan Ukrajiny bez pobytového oprávnění v ČR, tak žalovaný považoval pouze za jeden z mnoha znaků, které k závěru o rizikovosti společnosti BERNIKS CZ vedou. Nadto byl jednatel společnosti BERNIKS CZ dle zprávy Cizinecké policie v období od 21. 1. 2019 do 28. 2. 2019 krátkodobě přihlášen k ubytování na adrese ubytovny v Trutnově. Zástupce ubytovny však k dotazu správce daně sdělil, že jednatel společnosti BERNIKS CZ v dané ubytovně nikdy ubytován nebyl. Daňové orgány při svých úvahách rovněž zohlednily, že žalobkyně ani k výzvě správce daně nepředložila e-mailovou komunikaci se společností BERNIKS CZ, jejíž předložení sama přislíbila.

89. Soud souhlasí s žalobkyní, že skutečnost, že jednatel BERNIKS CZ je občanem Ukrajiny a že na území České republiky neměl povolen pobyt, nevede sama o sobě k závěru o rizikovosti společnosti BERNIKS CZ. Ve vztahu ke shora uvedeným skutečnostem ohledně této společnosti však ve vzájemném souhrnu na její rizikovost poukazují. Správce daně je povinen hodnotit důkazy právě ve vzájemných souvislostech, nikoliv izolovaně, proto soud neshledal ani tuto námitku důvodnou.

90. Pro pořádek soud konstatuje, že se nezabýval námitkami směřujícími na přefakturování části dílu společnosti MIRA RACING. Ve zdaňovacím období září roku 2020 totiž nebylo žádné plnění přefakturováno zmíněné společnosti. Námitky tak v rámci posouzení nyní projednávané věci nemohou být důvodné.

6. Závěr a náklady řízení

91. Soud s ohledem na výše uvedené uzavírá, že správce daně ani žalovaný nepochybili při hodnocení tvrzení a důkazů. Současně je nutné opětovně upozornit na to, že to byla právě žalobkyně, koho tížilo důkazní břemeno, po jeho obrácení. To, že žalobkyně nebyla schopna prokázat svá tvrzení, proto nemůže být přičítáno k tíži žalovaného. Na základě informací obsažených ve správním spise se soud ztotožnil se závěrem žalovaného, že žalobkyně neprokázala (i) rozsah a předmět plnění přijatého od společnosti Rentor, a (ii) že sporná plnění přijala od dodavatele BERNIKS CZ, případně jiného dodavatele v postavení plátce DPH.

92. Na základě shora uvedeného soud dospěl k závěru, že žaloba není důvodná, a proto ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.

Shodu s prvopisem potvrzuje H. P.

93. O nákladech řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s., podle kterého má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Žalobkyně ve věci úspěch neměla, a proto jí nenáleží právo na náhradu nákladů řízení. Ve věci měl naopak plný úspěch žalovaný, avšak v řízení mu žádné náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly. Soud proto ve výroku II. rozhodl, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Poučení:

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

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

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

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

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

Praha 11. března 2026

Mgr. Marek Bedřich, v. r.
předseda senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje H. P.