



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

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

žalobkyně: **EXTRIFIT s.r.o.**, IČ 28806751
sídlem Dolní Újezd 585, 569 01 Dolní Újezd,
zastoupená korporací UNTAX, s.r.o.
sídlem U Továren 256/14, 102 00 Praha 10

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

v řízení o žalobě proti rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství v Brně ze dne 13. 11. 2025, č. j. 29992/25/5300-22444-7007622,

takto:

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

Odůvodnění:

1. Žalobkyně (v textu dále i jen jako „žalobce“) se žalobou domáhala soudního přezkumu v záhlaví tohoto rozsudku označeného rozhodnutí žalovaného, kterým byla zamítnuta odvolání a potvrzena rozhodnutí (dodatečné platební výměry) ze dne 8. 4. 2024, vydaném Finančním úřadem pro Pardubický kraj (dále též „správce daně“), jimiž byla doměřena daň

z přidané hodnoty (DPH) za zdaňovací období specifikovaná v žalovaném rozhodnutí, a to ve výši uvedené v dodatečných platebních výměrech a specifikovaných též v žalovaném rozhodnutí. Žalobce v žalobě uvedl v části III. A) žalobní bod, ve kterém uvedl námitku, že žalovaný porušil ustanovení § 114 odst. 2 a § 115 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, v platném znění (dále jen „daňový řád“), když v žalovaném rozhodnutí *„zcela bezdůvodně přezkoumával“* pouze vlastní úvahy se kterými žalobkyni před vydáním žalobou napadeného rozhodnutí neseznámil. Dále žaloba obsahuje další žalobní bod pod písmenem B), obsahující jednotlivé námitky týkající se závěrů správce daně a žalovaného k jednotlivým důvodům doměření daně z přidané hodnoty, a to povinnosti žalobkyně k úpravě DPH na vstupu u silničních motorových vozidel pořízených žalobkyní (body 18 – 38 žaloby), dále nárok na odpočet DPH uplatněný žalobkyní z oprav předmětných motorových vozidel (body 39 – 44 žaloby), dále zahrnutí do základu daně dodávek výrobků produkováných žalobkyní dodaných sportovcům – kulturistům (body 45 – 52) a konečně námitky týkající se nároku na odpočet DPH uplatněný žalobkyní z reklamních služeb pořízených žalobkyní od obchodní korporace DAFIT Motoracing, s. r. o. (body 53 – 70 žaloby). Jednotlivé konkrétní námitky z žalobních bodů uvede krajský soud včetně jejich vypořádání v další části odůvodnění tohoto rozsudku. Žalobce navrhl, aby soud žalované rozhodnutí zrušil a věc byla vrácena žalovanému k dalšímu řízení.

2. Žalovaný se ve vyjádření k žalobě odkázal na obsah žalovaného rozhodnutí, když se vyjádřil k jednotlivým žalobním bodům a navrhl, aby soud žalobu zamítl.
3. Krajský soud v řízení vedeném podle ust. § 65 a násl. zákona č. 150/2002Sb., soudní řád správní, v platném znění (dále jen „s.ř.s.“), přezkoumal žalované rozhodnutí v mezích žalobních bodů, přičemž dospěl k následujícím skutkovým a právním závěrům.
4. Předně je třeba připomenout, že ačkoliv je povinností orgánů veřejné moci svá rozhodnutí řádně odůvodnit, nelze tuto povinnost interpretovat jako požadavek detailní odpovědi na každou námitku. Podle rozsudku NSS ze dne 22. 10. 2014, č.j. 6 Ads 237/2014-9 (srov. též rozsudek NSS ze dne 30. 4. 2009, č. j. 9 Afs 70/2008-130) *„povinnost orgánů veřejné moci svá rozhodnutí řádně odůvodnit nelze interpretovat jako požadavek detailní odpovědi na každou námitku (ve vztahu k soudům srov. např. odst. 61 rozsudku Evropského soudu pro lidská práva ve věci Van de Hurk v. Nizozemí). Námitku lze vypořádat i tak, že soud v odůvodnění svého rozhodnutí prezentuje od názoru žalobce odlišný názor, který přesvědčivě zdůvodní a tím – minimálně implicitně – námitku vypořádá. Absence odpovědi na ten či onen argument žalobce v odůvodnění rozhodnutí soudu nezpůsobuje nezákonnost rozhodnutí či dokonce jeho nepřezkoumatelnost. Takovýto požadavek by mohl vést až k absurdním důsledkům a k porušení zásady efektivní a hospodárnosti řízení. Podstatné je, aby se správní soud vypořádal se všemi základními námitkami účastníka řízení. Rozsah reakce soudu na konkrétní námitky je co do šíře odůvodnění spjat s otázkou hledání míry, proto zpravidla postačuje, jsou-li vypořádány alespoň základní námitky účastníka řízení (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 4. 2009, č. j. 9 Afs 70/2008–130, dostupný na www.nssoud.cz). Akceptována je odpověď implicitní i Ústavním soudem (srov. např. usnesení ze dne 18. 11. 2011, sp. zn. II. ÚS 2774/09 /odstavec 4 odůvodnění/, usnesení ze dne 11. 3. 2010, sp. zn. II. ÚS 609/10 /odstavec 5 odůvodnění/, usnesení ze dne 7. 5. 2009, sp. zn. II. ÚS 515/09 /odstavec 6 odůvodnění/, náleze ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08, bod 68). Obdobně se k této otázce staví i Nejvyšší správní soud (srov. rozsudky ze dne 29. 3. 2013, č. j. 8 Afs 41/2012–50, bod 21, nebo ze dne 6. 6. 2013, č. j. 1 Afs 44/2013–30, bod 41, popř. ze dne 3. 7. 2013, č. j. 1 As 17/2013–50, bod 17). Skutečnost, že soud nepřisvědčil argumentaci účastníka řízení, nelze bez dalšího považovat za porušení jeho*

práva na spravedlivý proces. Toto právo nelze vykládat tak, že jde o právo jednotlivce na vyhovění jeho návrhu či na rozhodnutí v jeho prospěch (srov. např. usnesení Ústavního soudu ze dne 20. 10. 2011, sp. zn. III. ÚS 2773/11, dostupné /stejně jako další citovaná rozhodnutí Ústavního soudu/ na <http://nalus.usoud.cz>).“

5. Nadto je třeba si uvědomit, že orgán veřejné moci na určitou námitku může reagovat i tak, že v odůvodnění svého rozhodnutí prezentuje od názoru žalobce odlišný názor, který přesvědčivě zdůvodní. Tím se s námitkami účastníka řízení vždy – minimálně implicitně – vypořádá. Nelze proto bez dalšího uzavřít, že absence odpovědi na ten či onen argument žalobce v odůvodnění žalovaného rozhodnutí (či rozhodnutí soudu) způsobuje nezákonnost rozhodnutí či dokonce jeho nepřezkoumatelnost. Takovýto přístup by totiž mohl vést zejména u velmi obsáhlých podání až k absurdním důsledkům a k porušení zásady efektivity a hospodárnosti řízení. Podstatné je, aby se správní orgán (či následně správní soud) vypořádal se všemi základními námitkami účastníka řízení (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 4. 2009, č. j. 9 Afs 70/2008–130). Soud není povinen výslovně reagovat na každé tvrzení obsažené v žalobě (srov. rozsudek NSS ze dne 3. 4. 2014, č.j. 7 As 126/2013-19 a ze dne 6. 6. 2019, č.j. 7 As 185/2018-37, bod 9).
6. Zároveň je nutné dodat, že rozsah reakce soudu na konkrétní námitky je co do šíře odůvodnění spjat s otázkou hledání míry (proto zpravidla postačuje, jsou –li vypořádány alespoň základní námitky účastníka řízení /srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 4. 2009, č. j. 9 Afs 70/2008-130, dostupný na www.nssoud.cz/), případně (za podmínek tomu přiměřeného kontextu) i s akceptací odpovědi implicitní (což připouští i Ústavní soud – srov. např. usnesení ze dne 18. 11. 2011, sp. zn. II. ÚS 2774/09 /odstavec 4 odůvodnění/, usnesení ze dne 11. 3. 2010, sp. zn. II. ÚS 609/10 /odstavec 5 odůvodnění/, usnesení ze dne 7. 5. 2009, II. ÚS 515/09 /odstavec 6 odůvodnění/, či rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 12. 2011, č. j. 4 Ads 58/2011 – 72, dostupný na www.nssoud.cz atd.) - tzn., že na určitou námitku lze reagovat i (např.) tak, že v odůvodnění svého rozhodnutí soud prezentuje od názoru žalobce odlišný názor, který přesvědčivě zdůvodní tak, že toto zdůvodnění poskytuje dostatečnou oporu výroku rozhodnutí. Ústavní soud v této souvislosti konstatoval: „[n]ení porušením práva na spravedlivý proces, jestliže obecné soudy nebudují vlastní závěry na podrobné oponentuře (a vyvracení) jednotlivě vznesených námitek, pakliže proti nim staví vlastní ucelený argumentační systém, který logicky a v právu rozumně vyloží tak, že podpora správnosti jejich závěrů je sama o sobě dostatečná“ (srov. náleze ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08, bod 68; srov. obdobně též rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 3. 2013, č. j. 8 Afs 41/2012 - 50, bod 21, nebo ze dne 6. 6. 2013, č. j. 1 Afs 44/2013 - 30, bod 41, popř. ze dne 3. 7. 2013, č. j. 1 As 17/2013 – 50, bod 17). Ostatně i Ústavní soud v případě, že námitky stěžovatelů nejsou způsobilé změnit výrok rozhodnutí, tyto nevypořádává (srov. např. bod 24. nálezu 28. 5. 2009, sp. zn. II. ÚS 2029/08; Ústavní soud zde uvedl: „Ústavní soud se nezabýval dalšími námitkami stěžovatelky, protože by rozhodnutí o nich nebylo způsobilé změnit výrok.“), neboť si je plně vědom toho, že požadavky kladené na orgány veřejné moci - pokud jde o detailnost a rozsah vypořádání se s námitkami adresátů jejich aktů - nesmí být přemrštěné. Takové přehnané požadavky by byly výrazem přepjatého formalismu, který by ohrožoval funkčnost těchto orgánů, především pak jejich schopnost efektivně (zejména v přiměřené době a v odpovídajícím rozsahu) plnit zákonem jim uložené úkoly.
7. K tomu lze ještě uvést, že povinnost posoudit všechny žalobní námitky neznamená, že krajský soud je povinen reagovat na každou dílčí argumentaci a tu obsáhle vyvrátit, když

jeho úkolem je vypořádat se s obsahem a smyslem žalobní argumentace (srov. rozsudek NSS ze dne 3. 4. 2014, č. j. 7 As 126/2013-19). Anebo jak uvedl NSS v rozsudku ze dne 24. 4. 2014, č. j. 7 Afs 85/2013, který lze aplikovat nejen na odůvodnění rozsudku soudu, ale analogicky a logicky i na odůvodnění rozhodnutí správních orgánů:

„...přestože je třeba z hlediska ústavních principů důsledně trvat na povinnosti dostatečného odůvodnění rozhodnutí, nemůže být tato povinnost chápána dogmaticky. Rozsah této povinnosti se totiž může měnit podle povahy rozhodnutí a musí být posuzován s ohledem na okolnosti každého jednotlivého případu. Podstatné podle názoru Nejvyššího správního soudu je, aby se správní soud ve svém rozhodnutí vypořádal se všemi stěžejními námitkami účastníka řízení, což může v některých případech konzumovat i vypořádání některých dílčích a souvisejících námitek. Absence výslovného posouzení dílčí žalobní námítky, která souvisela s námitkami stěžejními, za situace, kdy městský soud v odůvodnění napadeného rozsudku dospěl k věcně správnému závěru, že stěžovatel neunesl v daňovém řízení důkazní břemeno, neboť důkazy jím předložené neprokázaly u sporných obchodních případů splnění podmínek pro uplatnění nároku na odpočet DPH, nezpůsobuje jeho nepřezkoumatelnost. V této souvislosti lze odkázat např. na nálezy Ústavního soudu ze dne 21. 12. 2004, sp. zn. II. ÚS 67/04, v němž bylo zdůrazněno, že z hlediska splnění náležitostí rozhodnutí není povinností soudu se v jeho odůvodnění speciálně vyjadřovat ke všem jednotlivým argumentům účastníka podporujícím jeho konkrétní a z hlediska sporu pouze dílčí tvrzení, pokud stanovisko k nim jednoznačně a logicky vyplývá ze soudem učiněných závěrů.“

Anebo jak uvedl NSS v rozsudku ze dne 6. 4. 2016, č.j. 6 Afs 3/2016-45, bod 19:

„Nejvyšší správní soud se nejdříve zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu, přičemž dospěl k závěru, že jde o rozhodnutí zcela srozumitelné a přezkoumatelné. Je pravda, že krajský soud podrobně a výslovně nereagoval na každou jednotlivost, kterou stěžovatelka v žalobě namítla. Sám však na úvod rozhodnutí avizoval, že s ohledem na obsáhlou žalobu zvolí jinou cestu vypořádání žaloby, a to sice že zformuluje právní názor, v jehož konkurenci žalobní námitky jako celek neobstojí. Takový přístup je zcela legitimní a aproboval ho i Ústavní soud...“: „Není porušením práva na spravedlivý proces, jestliže obecné soudy nebudují vlastní závěry na podrobné oponentuře (a vyvracení) jednotlivě vznesených námitek, pakliže proti nim staví vlastní ucelený argumentační systém, který logicky a v právu rozumně vyloží tak, že podpora správnosti jejich závěrů je sama o sobě dostatečná.“ [nálezy Ústavního soudu ze dne 12. února 2009 sp. zn. III. ÚS 989/08 (N 26/52 SbNU 247), bod 68]. Také Nejvyšší správní soud v minulosti uvedl, že „pokud si tedy stěžovatelka myslí, že na její košatou a obsáhlou žalobu musel reagovat krajský soud stejně košatým a obsáhlým rozsudkem, mýlí se. Opačný závěr by směřoval k tomu, že u podání mimořádně rozsáhlých, jako je i podání stěžovatelky, by bylo velmi obtížné sepsat „přezkoumatelný“ rozsudek.“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. června 2014 č. j. 10 Afs 18/2015-48, bod 13).

8. Navíc v této souvislosti je třeba uvést, že je nadbytečné zabývat námitkami účastníků, které nejsou způsobilé změnit výrok rozhodnutí soudu (srov. - mutatis mutandis – nálezy Ústavního soudu ze dne 28. 5. 2009, sp. zn. II. ÚS 2029/08, bod 24).
9. Z výše uvedených důvodů proto např. soud není povinen reagovat na košatou a obsáhlou žalobu stejně košatým a obsáhlým rozsudkem (shodně srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 6. 2015, č. j. 10 Afs 18/2015-48, bod 35, popř. rozsudky téhož soudu ze dne 5. 2. 2021, č. j. 5 As 140/2019-93, bod 41, a ze dne 5. 3. 2021, č. j. 5 As 267/2019-106, bod 66). Implicitně lze samozřejmě vypořádat i důkazní návrhy účastníků řízení (viz např. nálezy

Ústavního soudu ze dne 27. 3. 2019, sp. zn. III. ÚS 35/19, bod 62, či rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 2. 2017, č. j. 9 Ads 225/2016–61, body 42 a 44, a ze dne 11. 7. 2019, č. j. 5 Ads 213/2018–25, bod 18).

10. Dále platí, že samu okolnost, že soud nepřisvědčil argumentaci účastníka řízení, nelze bez dalšího považovat za porušení jeho práv. Právo na spravedlivý proces nelze vykládat tak, že jde o právo jednotlivce na vyhovění jeho návrhu či na rozhodnutí v jeho prospěch (srov. např. usnesení Ústavního soudu ze dne 20. 10. 2011, sp. zn. III. ÚS 2773/11, dostupné /stejně jako další níže citovaná rozhodnutí Ústavního soudu/ na <http://nalus.usoud.cz>).
11. Soud dodává, že není smyslem soudního přezkumu stále dokola podrobně opakovat již jednou vyřčené, a proto se může soud v případech shody mezi názorem soudu a odůvodněním žalobou napadeného rozhodnutí odkazovat na toto odůvodnění (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2007, č. j. 8 Afs 75/2005 – 130 publikovaný pod č. 1350/2007 Sb. NSS, či rozsudky téhož soudu ze dne 2. 7. 2007, č. j. 4 As 11/2006-86, a ze dne 29. 5. 2013, č. j. 2 Afs 37/2012 – 47, všechny dostupné na www.nssoud.cz).
12. Dále uvedený závěr se týká sice rozhodovací činnosti Nejvyššího správního soudu, ale lze jej obdobně aplikovat i na rozhodovací činnost dalších soudů ve správním soudnictví: „Účelem správním soudnictvím je dle § 2 s. ř. s. poskytnutí ochrany veřejným subjektivním právům, nikoliv zahlcení správních soudů, jež musí v rozumném čase rozhodnout veškeré napadlé věci, a tudíž nemohou věnovat veškerý čas pouze účastníkům, kteří disponují dostatečnými prostředky k tomu, aby jejich právní zástupci činili jejich jménem podání čítající desítky stran, a poté v neméně obsáhlé kasační stížnosti, replice, triplice atd. až ad absurdum vyjmenovávali veškeré dílčí argumenty, se kterými se napadený rozsudek výslovně nevypořádal. Jak uvedl Ústavní soud v nálezu ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08, „[n]ení porušením práva na spravedlivý proces, jestliže obecné soudy nebudují vlastní závěry na podrobné oponentuře (a vyvracení) jednotlivě vznesených námitek, pakliže proti nim staví vlastní ucelený argumentační systém, který logicky a v právu rozumně vyloží tak, že podpora správnosti jejich závěrů je sama o sobě dostatečná“. Správní soudy tedy nemají povinnost reagovat na každý argument a ten obsáhle vyvracet. Jejich úkolem je vypořádat se s obsahem a smyslem žalobní argumentace“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 4. 2014, č. j. 7 As 126/2013-19).
13. Ostatně jak konstatoval Ústavní soud v nálezu ze dne 10. 11. 2020, sp.zn. III.ÚS 1889/20, „úkolem obecného soudu, který vypořádává jednotlivé stížnostní námítky, není na každou z nich reagovat tím způsobem, že zopakuje argumentaci učiněnou jinými orgány veřejné moci v odůvodnění přezkoumávaného rozhodnutí, případně ji převypráví „vlastními slovy“. Pokud uplatněné stížnostní námítky nepřesahují rozsah námitek, které tyto orgány ve svých rozhodnutích dostatečně přesvědčivě a logicky vyřešily již dříve a soud vykonávající přezkum se s jejich hodnocením plně ztotožňuje, nedává rozumný smysl, aby již učiněné závěry znovu opakoval.“
14. K soudnímu přezkumu ve správním soudnictví je třeba i pro danou věc uvést, že v rozsudku ze dne 20. 10. 2015 ve věci č. 4037/10 – Fazia Ali v. Spojené království Evropský soud pro lidská práva uvedl, že pojem „úplný přezkum“ však není vykládán doslova a Soud (zde míněno ESLP) se v zásadě spokojí, bude-li přezkum dostatečný (*sufficient review*). Je třeba též přihlídnout ke specifčnosti řízení ve správním soudnictví, v rámci, něhož může být skutkový přezkum v zásadě omezený a odvolací soudní orgán se může zaměřit spíše na přezkum předchozího řízení než na přijímání skutkových závěrů. Z článku 6 Úmluvy tak

nevyplývá právo na přístup k soudu, který může nahradit názor správního orgánu svým vlastním názorem; v této souvislosti Soud (ESLP) zdůrazňuje, že musí být respektována rozhodnutí správních orgánů založená na vhodnosti (*expediency*), která jsou mnohdy přijímána ve specializovaných oblastech práva, jakými jsou např. územní plánování, ochrana životního prostředí či regulace lovu (např. Bryan proti Spojenému království, č. 19178/91, rozsudek ze dne 22. listopadu 1995, § 47). Při posuzování dostatečnosti soudního přezkumu je podle ESLP nutno posoudit:

- (i) pravomoci příslušného soudního orgánu,
- (ii) oblast, jíž se rozhodnutí správního orgánu týká, a to zejména z pohledu, zda obsahuje posouzení otázek vyžadujících zvláštní odborné znalosti,
- (iii) míru správního uvážení, kterou v dané věci příslušné správní orgány mají,
- (iv) způsob, jakým bylo rozhodnutí přijato, zejména z pohledu záruk, které měli účastníci správního řízení k dispozici, a
- (v) obsah sporu včetně rozsahu soudní žaloby. Soud proto musí přezkoumat právní zakotvení soudního přezkumu jako celek, včetně procesních záruk, které účastníci řízení mají k dispozici, a ověřit, zda byly skutkové okolnosti v řízení jako celku náležitě přezkoumány. Z toho vyplývá, že soud ve správním soudnictví v dané věci nemůže svým rozhodnutím nahradit odborné věcné závěry správních orgánů, k nimž jsou jen tyto povolány z hlediska jejich odborné kompetence.

15. Ze správního spisu vyplývají a mezi účastníky nejsou sporné následující rozhodné skutečnosti.

16. Správce daně vydal celkem deset platebních výměrů na doměření daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném pro zdaňovací období, uvedená v žalovaném rozhodnutí (dále jen „zákon o DPH“ nebo „zákon č. 235/2004 Sb.“), přičemž vycházel ze zprávy o daňové kontrole provedené na DPH za zdaňovací období měsíce března – prosince 2019. Z této zprávy o daňové kontrole vyvodil správce daně, potažmo žalovaný, následující závěry, které se týkají žalobce jako odvolatele, uvedené v žalovaném rozhodnutí:

„a) odvolatel u pořízeného dlouhodobého majetku (vozidel) neprokázal, že tento byl používán pouze v rámci jeho ekonomické činnosti a nebyl ani zjištěn konkrétní rozsah použití vozidel v rámci ekonomické činnosti odvolatele, proto správce daně odvolateli doměřil za zdaňovací období měsíce prosince roku 2019 poměrnou částku úpravy odpočtu daně dle ust. § 78 a § 78a zákona č. 235/2004 Sb., o DPH, ve znění účinném pro předmětná zdaňovací období (dále jen „ZDPH“) ve výši 846 824 Kč. Současně správce daně neuznal odvolateli nárok na odpočet daně z přijatých zdanitelných plnění, jejichž předmětem byly opravy předmětných vozidel, neboť odvolatel neprokázal použití vozidel výhradně k jeho ekonomické činnosti a neprokázal ani jiný konkrétní rozsah použití těchto vozidel v rámci jeho ekonomické činnosti,

b) odvolatel nepřiznal daň z nepeněžitých plnění (výrobků a zboží) poskytnutých Svazu kulturistiky a fitness České republiky, z. s. a nezahrnul hodnotu těchto nepeněžitých plnění do uskutečněných zdanitelných plnění za zdaňovací období měsíce března až prosince roku 2019 (dále též „šetřené období“). Správce daně v souladu s ust. § 21 odst. 1, ust. § 36 odst. 6 písm. c) a ust. § 108 odst. 1 ZDPH zvýšil základ daně a DPH v základní a snížené sazbě za šetřené období (viz Tabulka č. 23 Zprávy),

c) odvolatel nepřiznal daň z nepeněžitých plnění (výrobků a služeb) poskytnutých sportovcům a nezahrnul hodnotu těchto nepeněžitých plnění do uskutečněných zdanitelných plnění za šetřené období. Správce daně v souladu s ust. § 21 odst. 1, ust. § 36 odst. 6 písm. c) a ust. § 108 odst. 1 ZDPH zvýšil základ daně a DPH v základní a snížené sazbě za šetřená období (viz Tabulka č. 34 Zprávy),

d) odvolatel nepřiznal daň z nepeněžitých plnění (výrobků a služeb) poskytnutých influencerům a nezahrnul hodnotu těchto nepeněžitých plnění do uskutečněných zdanitelných plnění za šetřené období. Správce daně v souladu s ust. § 21 odst. 1, ust. § 36 odst. 6 písm. c) a ust. § 108 odst. 1 ZDPH zvýšil základ daně a DPH v základní a snížené sazbě za šetřená období (viz Tabulka č. 36 Zprávy),

e) správce daně neuznal odvolateli nárok na odpočet daně uplatněný odvolatelem v měsíci listopadu a prosinci roku 2019 z plnění přijatých od společnosti DAFIT Motoracing s.r.o., DIČ: CZ02013002 (dále jen „DAFIT Motoracing“), jejichž předmětem byla reklamní činnost, neboť odvolatel neprokázal předmět a rozsah těchto plnění.“

17. Proti rozhodnutí správce daně podal žalobce odvolání, v němž uplatnil námitky, se kterým se vypořádal žalovaný i v žalovaném rozhodnutí a žalobce jeho závěry a potažmo i závěry správce daně napadl žalobou, přičemž, jak ostatně uvedl i sám žalobce v úvodu žaloby, „předmětem sporu je unesení důkazního břemene žalobkyní ohledně prokázání vzniku nároku na odpočet daně z přidané hodnoty dle ust. § 72 zákona č. 235/2004 Sb.... a dále povinnost žalobkyně k úpravě odpočtu DPH (korekčního mechanismu) na základě ustanovení § 78 a § 78a zákona o dani z přidané hodnoty.“. K otázce unesení důkazního břemene ze strany správce daně a žalobce nejprve krajský soud uvádí závěry, které vyplývají z konstantní soudní judikatury.
18. Předně je nutno konstatovat, aby plátcí DPH vznikl nárok na odpočet DPH, musí být splněny formální a hmotně právní podmínky vyplývající z ustanovení § 72 a 73 zákona o dani z přidané hodnoty („ZDPH“). Odpočet DPH je povinen každý daňový subjekt sám daň přiznat, tedy nese břemeno tvrzení, svá tvrzení musí i doložit, tj. nese i břemeno důkazní (k tomu srov. např. rozsudek NSS ze dne 26. 7. 2018, č. j. 7 Afs 238/2017-25, ze dne 20. 6. 2022, č. j. 1 Afs 499/2020-48 atd), když tento závěr vyplývá z ustanovení § 92 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, v platném znění (dále jen „daňový řád“). Z ustanovení § 72 odst. 1 ZDPH vyplývá, že daňový subjekt při uplatnění nároku na odpočet daně musí tvrdit, že přijal zdanitelné plnění a že toto následně použil v rámci svých ekonomických činností pro účely uskutečňování plnění blíže vyjmenovaných v písm. a) – f) tohoto ustanovení. Ekonomickou činností se podle ust. § 5 odst. 2 ZDPH rozumí soustavná činnost výrobců, obchodní a osob poskytujících služby, včetně důlní činnosti a zemědělské výroby a soustavné činnosti vykonávané podle zvláštních právních předpisů, zejména nezávislé činnosti vědecké, literární, umělecké, výchovatelské nebo učitelů jakož i nezávislé činnosti lékařů, právníků, inženýrů, architektů, dentistů a účetních znalců. Za ekonomickou činnost se také považuje využití hmotného a nehmotného majetku za účelem získání příjmu, pokud je tento majetek využíván soustavně. Daňový subjekt pro unesení břemene tvrzení, tak musí při uplatnění nároku na odpočet tvrdit, že přijal zdanitelné plně a toto následně použil při uskutečňování své ekonomické činnosti. V případě povinnosti týkající se unesení břemene důkazního ze strany správce daně a daňového subjektu je třeba vycházet z konstantní soudní judikatury, zejména NSS. K tomu soud uvádí následující závěry:

19. V daňovém řízení tíží daňový subjekt důkazní břemeno ohledně jeho tvrzení (§ 86 odst. 3 písm. c/, § 92 odst. 3 daňového řádu, srov. též např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 2. 2005, č. j. 1 Afs 54/2004 - 125, dostupný na www.nssoud.cz), tzn. že daňový subjekt je odpovědný za to, že jím předložené důkazní prostředky prokážou jeho tvrzení (srov. rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 25. 4. 2003, čj. 31 Ca 62/2002 - 25, publikovaný pod č. 94/2004 Sb. NSS).
20. Podle § 92 odst. 3 daňového řádu, je důkazní povinnost daňového subjektu upravena takto: Daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních.
21. Pokud daňový subjekt v daňovém řízení neprokáže jím tvrzené skutečnosti, nelze dovozovat, že tyto skutečnosti naopak musí prokázat správce daně, a pokud tak neučiní, dospět k závěru, že rozhodnutí správce daně bylo vydáno na základě neúplných skutkových zjištění (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2007, č. j. 9 Afs 32/2007–84, dostupný na www.nssoud.cz).
22. Podle § 92 odst. 2 daňového řádu, je správce daně zavázán zjistit skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daně co nejúplněji, přičemž v tom není vázán jen návrhy daňových subjektů. Z uvedené dikce se tak podává, že svého uplatnění se zde dostává zásadě projednací, kdy má daňový subjekt právo na prokázání svých tvrzení navrhnout důkazní prostředky, avšak současně není dokazování omezeno pouze na důkazní návrhy daňového subjektu. Judikatura NSS již přitom vyslovila, že při dokazování podle daňového řádu se neuplatní zásada vyšetřovací (např. rozsudek NSS č. j. 1 Afs 54/2004-125 ze dne 9. 2. 2005). Podle důvodové zprávy k § 92 odst. 2 daňového řádu: „Neznamená to, že správce daně má povinnost zjistit skutečný skutkový stav, ale měl by vyvinout maximální úsilí, aby se tomuto stavu přiblížil. Správce daně není vázán dispozicí daňového subjektu a jím činěných návrhů na provedení důkazních prostředků, pokud však jsou takovéto návrhy předloženy, musí se jimi zabývat. Vedle toho však může provádět i dokazování iniciované vlastní úvahou. Při správě daní se však neuplatňuje zásada vyhledávací obvyklá např. v trestním právu, což odpovídá faktu, že důkazní břemeno ohledně výše daně nenese stát, nýbrž daňový subjekt. Primární iniciativa tudíž přísluší tomuto daňovému subjektu, který v procesu dokazování vedeném správcem daně musí své břemeno unést, jinak se vystavuje možnému kontumačnímu stanovení daně podle pomůcek (§ 98).“
23. V uvedeném ustanovení jsou vytyčeny mantinely povinnosti správce daně, když je tímto modifikována zásada materiální pravdy a zcela potlačena zásada vyšetřovací, neboť správce daně není zodpovědný za úplné zjištění skutečného stavu věci. Tímto je reflektována ta okolnost, že je to daňový subjekt, nikoliv správce daně, kdo má nebo by přinejmenším měl mít, znalosti o skutečnostech rozhodných pro prokázání jeho daňových tvrzení. V souladu s uvedenou premisou je v ustanovení § 92 daňového řádu zakotveno tzv. „rozložení důkazního břemene mezi správce daně a daňový subjekt,“ které představuje vyvážený komplex povinností tvrzení a povinností důkazních mezi daňovým subjektem a správcem daně (viz rozsudek NSS sp. zn. 2 Afs 24/2007 ze dne 30. 1. 2008).
24. Nejvyšší správní soud se k otázce rozložení důkazního břemene v daňovém řízení již opakovaně vyjádřil (za všechny srov. např. instruktivní rozsudek ze dne 27. 1. 2012, č. j. 8 Afs 40/2011–92). Ustáleně přitom judikuje, že daňové řízení je postaveno na zásadě, že každý daňový subjekt má povinnost sám daň přiznat, nese tedy břemeno tvrzení, ale také povinnost toto své tvrzení doložit, tj. nese i břemeno důkazní. Daňový subjekt má povinnost

prokazovat k výzvě správce daně jen ty skutečnosti, které sám tvrdí (srov. nálezy Ústavního soudu ze dne 24. 4. 1996, sp. zn. Pl. ÚS 38/95, všechna rozhodnutí tohoto soudu jsou dostupná na <http://nalus.usoud.cz>). Svá tvrzení prokazuje především svým účetnictvím a jinými povinnými evidencemi a záznamy (např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007–119, č. 1572/2008 Sb. NSS, ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008–86, ze dne 16. 7. 2009, č. j. 1 Afs 57/202009–83 či ze dne 8. 7. 2010, č. j. 1 Afs 39/202010–124 všechna rozhodnutí jsou dostupná na www.nssoud.cz).

25. Existence účetních dokladů, tj. příjmových dokladů či faktur, byť formálně bezvadných, sama o sobě zpravidla ještě neprokazuje, že se operace, která je jejich předmětem, opravdu uskutečnila (rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 2. 2006, č. j. 7 Afs 132/2004–99, ze dne 31. 12. 2008, č. j. 8 Afs 54/2008–68). Správce daně proto může vyjádřit důvodné pochybnosti o věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů. V tomto ohledu správce daně podle § 92 odst. 5 daňového řádu tíží důkazní břemeno, a to právě ve vztahu k prokázání důvodnosti jeho pochyb. Správce daně není povinen prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu účetnictví se skutečností existují vážné a důvodné pochyby. Správce daně proto musí identifikovat konkrétní skutečnosti, na jejichž základě lze mít pochybnosti o věrohodnosti, úplnosti, průkaznosti nebo správnosti účetnictví (srov. shora zmíněné rozsudky č. j. 2 Afs 24/2007–119, č. j. 9 Afs 30/202008–86 č. j. 1 Afs 39/2010–124, nálezy Ústavního soudu ze dne 29. 10. 2002, sp. zn. II. ÚS 232/02).
26. Pokud správce daně unese své důkazní břemeno ve vztahu k výše popsaným skutečnostem, je opět na daňovém subjektu, aby prokázal pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví ve vztahu k předmětnému obchodnímu případu, popř. aby svá tvrzení korigoval. Daňový subjekt přitom tyto skutečnosti prokazuje zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím.
27. Lze tak shrnout, že v první fázi daňového řízení leží důkazní břemeno na daňovém subjektu, který je povinen především svým účetnictvím a jinými povinnými záznamy prokázat skutečnosti uváděné v daňovém přiznání k příslušné dani. Doložením všech požadovaných dokladů daňový subjekt své důkazní břemeno unese. Pokud má správce daně o předložených účetních dokladech pochybnosti, tak je na něm, aby popsaným způsobem takové pochybnosti o věrohodnosti, správnosti či průkaznosti účetnictví daňového subjektu vyjádřil. Důkazní břemeno pak přechází zpět na daňový subjekt, který je povinen tvrzené skutečnosti prokázat zpravidla dalšími důkazními prostředky (srov. shora zmíněný rozsudek č. j. 1 Afs 39/2010–124).
28. Krajský soud po seznámení se s obsahem spisu – zprávy o daňové kontrole a s žalovaným rozhodnutím dospěl k závěru, že rozhodnutí žalovaného a dodatečné platební výměry jsou v souladu s daňovým řádem i se zákonem o dani z přidané hodnoty, přičemž zjištění daňových orgánů jsou dostatečná, daňové orgány vyhodnotily provedené důkazní prostředky správně a věc po právní stránce správně posoudily, přičemž námitky žalobce krajský soud shledal nedůvodnými.
29. Žalobce v právní části žaloby (v prvním žalobním bodu) ad a) namítl, že žalovaný porušil ustanovení § 114 odst. 2 a § 115 odst. 2 daňového řádu, když údajně v napadeném rozhodnutí zcela bezdůvodně přezkoumával „svoje vlastní úvahy“, se kterými navíc žalobce

před vydáním žalobou napadeného rozhodnutí neseznámil a neumožnil mu se k nim vyjádřit před vydáním žalovaného rozhodnutí.

30. Jak sám žalobce uvádí, ust. § 115 daňového řádu umožňuje žalovanému v odvolacím řízení „napravit“ a podle názoru žalobce „vylepšovat“ důvody odvoláním napadeného rozhodnutí. V daném případě se však o žádné „napravování“ a „vylepšování“ rozhodnutí správce daně nekonalo, když žalovaný reagoval na argumentaci žalobce v odvolání, přičemž není pravdou, že by při vypořádání odvolacích důvodů si žalovaný počínal tak, že by odvolací důvody „nekonfrontoval“ s úvahami správce daně, žalovaný neuvádí v bodech 30-65 žalovaného rozhodnutí jen výlučně své vlastní úvahy, jak mylně a účelově tvrdí žalobce v žalobě. Není rovněž pravda, že by se žalovaný „úplně vyhnul“ přezkoumání odůvodnění odvoláním napadených dodatečných platebních výměrů. Žalovaný naopak vycházel ze závěrů správce daně, v žalobcem uvedených ustanoveních žalovaného rozhodnutí, tj. v bodech 30-65 a naopak žalovaný vychází ze skutečností zjištěných správcem daně, popisuje i podrobně celý postup správce daně včetně hodnocení provedených důkazů a není pravdou, že by uvedl v této části rozhodnutí nějaké zásadní nové své úvahy, které by byly v rozporu se závěry správce daně. Ostatně v této části žaloby ani žalobce konkrétně neuvádí, o jakéže se to konkrétní jedná „vylepšování“ rozhodnutí správce daně. Není pravdou, že by žalovaný nepřezkoumával odůvodnění správce daně obsažené ve zprávě o daňové kontrole. Naopak žalovaný ze zprávy o daňové kontrole vycházel. Žalobce v bodu 25 žaloby konkrétně v tomto žalobním bodu uvádí, že závěr žalovaného, že žalobkyně neprokázala využití předmětných vozidel v rámci své ekonomické činnosti představuje naprosto odlišné právní posouzení, než které je ve zprávě o daňové kontrole provedl správce daně, přičemž zmiňovaný závěr se vztahuje ke vzniku nároku na odpočet DPH ve smyslu ustanovení § 72 ZDPH, a nikoliv tedy k úpravě odpočtu (korekčnímu mechanismu) dle ustanovení § 78 a § 78a ZDPH provedené správcem daně, tedy tím podle názoru žalobce žalovaný porušil ustanovení § 115 odst. 2 daňového řádu, že žalobkyni s tímto odlišným právním posouzením věci před vydáním žalovaného rozhodnutí neseznámil. Tato námitka důvodná není. Jak vyplývá již ze stručného shrnutí skutkového stavu (strana 3 žalovaného rozhodnutí), žalovaný vycházel ze zprávy o daňové kontrole, ze které mimo jiné vyplynulo, že žalobce u pořízeného dlouhodobého majetku (vozidel specifikovaných blíže ve zprávě o daňové kontrole a v žalovaném rozhodnutí) neprokázal, že tento byl používán pouze v rámci jeho ekonomické činnosti a nebyl ani zjištěn konkrétní rozsah použití vozidel v rámci ekonomické činnosti žalobce, správce daně proto neuznal žalobcem uplatněný nárok na odpočet daně v plné výši, ale žalobci doměřil za zdaňovací období měsíce prosince roku 2019 jen poměrnou částku úpravy odpočtu daně dle ust. § 78 a § 78a zákona o DPH a současně neuznal žalobci nárok na odpočet daně z přijatých zdanitelných plnění, jejichž předmětem byly opravy těchto vozidel, když žalobce neprokázal použití vozidel výhradně k jeho ekonomické činnosti a neprokázal ani jiný konkrétní rozsah použití těchto vozidel v rámci jeho ekonomické činnosti. K tomuto postupu a k závěrům správce daně měl možnost se žalobce vyjádřit a napadnout tyto závěry v odvolání, což také učinil, přičemž na jeho námitky reagoval žalovaný v bodu 73 žalovaného rozhodnutí, když konkrétně uvedl:
31. „73] Odvolací orgán sděluje, že předmětem doměrku v bodě 1 Zprávy byla poměrná částka úpravy odpočtu daně dle ust. § 78 a § 78a ZDPH ve výši 846.824 Kč u pořízeného dlouhodobého majetku (vozidel) a dále také správce daně neuznal odvolateli nárok na odpočet daně u přijatých zdanitelných plnění, jejichž předmětem byly opravy předmětných vozidel, neboť odvolatel neprokázal použití předmětných vozidel pouze k ekonomické činnosti a neprokázal ani jiný konkrétní rozsah použití těchto vozidel pro ekonomickou činnost. Není tedy pravdou, že správce

daně neaplikoval právní úpravu uvedenou v ust. § 75 ZDPH, neboť právě v souvislosti s přijatými zdanitelnými plněními za opravy předmětných vozidel byl odvolatel povinen postupovat podle této právní úpravy. Dle ust. § 75 odst. 1 ZDPH má plátce, v případě že použije přijaté zdanitelné plnění jak pro účely svých uskutečněných plnění, tak pro jiné účely, nárok na odpočet daně pouze v poměrné výši odpovídající rozsahu použití pro účely svých uskutečněných plnění. Vzhledem k tomu, že odvolatel neprokázal rozsah použití předmětných vozidel pro účely svých uskutečněných plnění, dospěl správce daně k závěru, že odvolateli nebyl uznán nárok na odpočet daně z přijatých zdanitelných plnění za opravy vozidel.

[74] Odvolací orgán dále uvádí, že odvolatel si uplatnil při pořízení těchto dopravních prostředků uvedených v Tabulce č. 1 Zprávy plný nárok na odpočet daně na vstupu, přičemž správce daně dospěl v průběhu daňové kontroly na základě provedeného dokazování k závěru, že odvolatel neprokázal použití těchto vozidel v roce 2019 pouze k ekonomickým účelům a současně ani nebyl zjištěn konkrétní rozsah použití těchto vozidel pro ekonomickou činnost. Podle ust. § 78 odst. 2 ZDPH se změny v rozsahu použití dlouhodobého majetku posuzují samostatně za každý kalendářní rok v rámci lhůty pro úpravu odpočtu daně, a to ve srovnání se skutečnostmi, které plátce zohlednil při uplatnění původního odpočtu daně nebo při pořízení tohoto majetku, pokud nárok na odpočet daně neměl. Správcem daně bylo zjištěno, že odvolatel pořízená vozidla v průběhu roku 2019 nepoužíval výhradně pro uskutečňování plnění uvedených v ust. § 72 ZDPH, resp. správce daně zjistil, že u tohoto majetku došlo v roce 2019 ke změně rozsahu použití dle ust. § 78 odst. 4 písm. a) ZDPH. Vzhledem k tomu, že u tohoto pořízeného dlouhodobého majetku došlo ke změně v rozsahu použití pro účely, které zakládají nárok na odpočet daně, byl dle správce daně naplněn zákonný předpoklad pro aplikaci ustanovení ust. § 78 a ust. § 78a ZDPH a argumentaci uvedenou správcem daně ve Zprávě nelze dle odvolacího orgánu považovat za nesrozumitelnou či zmatečnou.“

32. Žalovaný tak v podstatě popsal postup správce daně, jeho závěry nejsou ničím zcela novým, argumentace žalovaného reagující na námitky žalobce nepředstavuje důvod pro to, aby žalovaný seznamoval předem daňový subjekt s tím, jak se s konkrétní odvolací námitkou vypořádá. Ze stejného důvodu nelze považovat za nějaké „napravení“ či „vylepšení“ důvodů odvoláním napadeného rozhodnutí, jenž zahrnovalo postup žalovaného, který v daném případě citoval relevantní právní úpravu aplikovanou v dané věci (srov. body 24–27 žalovaného rozhodnutí).
33. V odvolacím řízení navíc nebylo prováděno dokazování, kdy by žalobce jako daný subjekt měl právo na seznámení se s provedenými důkazy v odvolacím řízení a právo k těmto důkazům se vyjádřit před vydáním rozhodnutí o odvolání, dokonce i v tomto případě toto právo nezahrnuje v sobě právo na obeznámení se s hodnotící úvahou odvolacího orgánu, tj. i kdyby žalovaný prováděl dokazování, tak by nebyl povinen žalobci předem sdělovat své úvahy a argumenty, které posléze vtělil do žalovaného rozhodnutí (srov. rozsudek NSS ze dne 24. 10. 2013, č. j. 5 Afs 68/2013-43).
34. Další žalobní bod uvedený v žalobě pod písm. B) se týká údajných nezákonností žalobou napadeného rozhodnutí namítaných žalobcem v odvolání. Body 18–24 se týkají otázky unesení důkazního břemene správcem daně a žalobce ohledně prokázání vzniku nároku na odpočet DPH v souvislosti s rozsahem použití vozidel provozovaných žalobcem pro účely, které zakládají podle jeho názoru nárok na odpočet DPH. Předně krajský soud musí konstatovat, že správce daně své důkazní břemeno unesl, a naopak to byl žalobce, kdo neunesl své břemeno důkazní, což vyplývá z bodu 31–44 žalovaného rozhodnutí. Předně správce daně zjistil, a žalobce to ani v žalobě nezpochybnil, že žalobce vlastnil v roce 2019

celkem 11 vozidel a za šetřená období předložil přijaté daňové doklady k pořízeným vozidlům a evidenci pro účely DPH za období, ve kterých byl při pořízení uplatněn plný nárok na odpočet DPH z pořízení vozidel, přičemž se jednalo konkrétně o vozidla uvedené v bodu 32 žalovaného rozhodnutí a v průběhu daňové kontroly předložil žalobce i knihy jízd k předmětným vozidlům za rok 2019, k motocyklu a čtyřkolce knihy jízd žalobce nepředložil, ačkoliv byl k tomu správcem daně vyzván a zároveň žalobce uplatnil nárok na odpočet daně z přijatých zdanitelných plnění, jejichž předmětem byly opravy vozidel, k těmto plněním předložil žalobce daňové doklady a splnil formální podmínku nároku na odpočet. Správce daně zjistil z předložených podkladů, zejména z knihy jízd, že v ní nejsou zaznamenány veškeré jízdy vozidly a že nesouhlasí počet ujetých kilometrů v roce 2019 uvedených v knihách jízd s počty kilometrů zjištěných správcem daně. K odstranění těchto pochybností byl žalobce vyzván správcem daně, správce daně unesl své důkazní břemeno a toto se přeneslo na žalobce. Žalobce v reakci na výzvu správce daně k odstranění pochybností uvedl, že skutečně jízdy byly hlášeny s určitým časovým odstupem a stávalo se, že některé jízdy nebyly nahlášeny nebo byly omylem přiřazeny k nesprávnému vozidlu, žalobce sdělil, že vozidla nepoužíval k činnostem, které nesouvisí s podnikáním a jeho zaměstnanci, že neměli vozidla volně k dispozici k soukromým účelům. Tento závěr nezpochybnil žalobce ani v žalobě. Správce daně provedl výslech svědků, a to Ing. J. K., P. V. a J. M. Z provedeního dokazování, zejména z těchto výsledků, oprávněně vznikly další pochybnosti správce daně, když ze svědeckých výpovědí Ing. J. K. a J. M. vyplynulo, že knihy jízd byly vedeny Ing. K., přičemž údaje o jednotlivých jízdách byly hlášeny zaměstnanci žalobce s časovým odstupem a údaje o ujetých kilometrech si Ing. K. určoval sám z nahlášených jízd, navíc nesoulad záznamu v předložených knihách potvrdil i sám žalobce v reakci na další výzvu žalobce (označenou v žalovaném rozhodnutí jako výzva 1), ve které správce daně vyzval žalobce, aby sdělil poměr, v jakém došlo ke změně v rozsahu použití vozidel, tedy, aby žalobce prokázal rozsah použití majetku v roce 2019 v rámci svých ekonomických činností a ve vztahu k využití motocyklu a čtyřkolky opět správce daně vyzval žalobce k předložení důkazních prostředků k použití tohoto majetku v rámci ekonomických činností žalobce za účelem prokázání oprávněnosti jeho nároku na odpočet DPH. Ve vztahu k obsahu provedených důkazů výsledky uvedených svědků krajský soud odkazuje v podrobnostech na body 36, 37 a 38 žalovaného rozhodnutí s tím, že žalobce ani v žalobě nezpochybnil takto žalovaným shrnutý obsah provedených důkazů. Krajský soud se po seznámení s obsahem těchto provedených důkazů plně shoduje s žalovaným, že správci daně zcela oprávněně vznikly pochybnosti týkající se využití uvedených vozidel v rámci ekonomické činnosti žalobce a tyto pochybnosti se pokusil žalobce odstranit tím, že dodatečně do knih jízd zahrnul jízdy, které správce zjistil z vlastní vyhledávací činnosti a další neuváděné jízdy, některé jízdy přeřadil k jiným vozidlům a u vozidla BMW 435i xDrive Grand Coupe dokonce přidal jízdy nesouvisející s podnikáním, přestože původně tvrdil, že všechna vozidla plně sloužila pouze pro jeho ekonomickou činnost. Navíc, jak žalovaný uvedl v bodě 43 a v žalobě to ani žalobce nepopřel, „navíc u všech vozidel došlo ke změně počátečního stavu tachometru na začátku roku 2019, tak aby stav tachometru souhlasil na zjištění správce daně o vztahu tachometru v případě oprav vozidel.“ Krajský soud se shoduje s názorem žalovaného, že takový postup byl zcela zjevně účelový s cílem upravit původně zpochybněné knihy jízd tak, aby odpovídaly zjištěním správce daně, navíc žalobce nevedl žádnou jinou evidenci o provozu vozidel než knihy jízd, nepředložil správci daně jiné důkazy za účelem vyvrácení důvodných pochybností ze strany správce daně týkajících se

oprávněnosti uplatněného nároku na odpočet DPH. Krajský soud se tedy plně shoduje se závěrem žalovaného uvedených v bodu 44, podle něhož:

„[44] Odvolací orgán shrnuje, že odvolatel nepředložil v průběhu daňové kontroly ani v odvolacím řízení takové důkazní prostředky, jimiž by prokázal použití vozidel pouze v rámci své ekonomické činnosti. Správce daně prokázal pochybnosti o výhradním použití vozidel v rámci ekonomické činnosti odvolatele v roce 2019, zejména nesoulad stavu tachometrů a neevidování všech jízd v evidenci, proto odvolatele dvakrát vyzval, aby sdělil poměr využití předmětných vozidel v rámci jeho ekonomické činnosti. Odvolatel však nadále tvrdil výhradní využití vozidel v rámci své ekonomické činnosti, přestože do upravených knih jízd zaznamenal i jízdy soukromé, resp. v případě motocyklu a čtyřkolky nepředložil žádné důkazy o jejich využití v rámci své ekonomické činnosti. Odvolatel také neprokázal výhradní využití předmětných vozidel v rámci jeho ekonomické činnosti v roce 2019, a protože při pořízení vozidel uplatnil plný nárok na odpočet daně, byl povinen ve zdaňovacím období měsíce prosince roku 2019 upravit nároky na odpočet daně z tohoto majetku dle ust. § 78 a § 78a ZDPH, což však odvolatel neučinil. Správce daně proto odvolateli v souladu s ust. § 78a odst. 1 ZDPH upravil odpočet daně ve výši jedné pětiny ze součinu částky daně na vstupu u příslušného majetku (vozidel). Úpravu odpočtu daně dle ust. § 78 odst. 6 ZDPH provedl správce daně za příslušný kalendářní rok, a to za poslední zdaňovací období kalendářního roku, ve kterém došlo ke změně účelu použití došlo, tj. ve zdaňovacím období měsíce prosince roku 2019, a odvolateli doměřil v souladu s ust. § 78 a § 78a ZDPH poměrnou částku úpravy odpočtu daně ve výši 846 824 Kč (viz Tabulka č. 21 Zprávy). S tímto postupem se odvolací orgán zcela ztotožnil.“

35. Z výše uvedeného nepochybně vyplývá, že to byl žalobce, kdo neunesl své důkazní břemeno. Žalobce v bodu 34 žaloby uvedl, že se žalovaný nevypořádal s argumentací žalobce týkající se účelovosti hodnocení „poopravené knihy jízd“ předložené žalobcem v jeho snaze reagovat na některé nesrovnalosti zjištěné správcem daně a tvrdí, že „ohledně hodnocení poopravených knih jízd správcem daně žalobkyně v odvolání dále namítala, že správce daně tyto důkazní prostředky nevyvrátil a ani je důvodně nezpochybnil tak, jak mu to přitom ukládá za povinnost ustanovení § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu“ a že když podle názoru žalovaného „opatření svědecké výpovědi, pravdivost údajů v poupravených knihách jízd nepotvrdily“ tak, že „to, že svědecké výpovědi pravdivost dotčených údajů nepotvrdily, totiž neznamená, že jí vyvrátily nebo zpochybnily“ (body 30 – 34 žaloby). S tímto názorem žalobce se krajský soud neztotožnil, neboť jestliže až po zjištění nesrovnalostí v knize jízd správcem daně žalobce upravil údaje uvedené v knize jízd a nepředložil správci daně další důkazy, ze kterých by bylo možné zjistit důvody a podklady k této úpravě, respektive opravě, přestože k odstranění této důvodné pochybnosti ze strany správce daně byl žalobce vyzván, tak takový postup nelze hodnotit způsobem, jak to činí žalobce, tedy že „požadavek na dokazování důkazů dalšími důkazy je nesmyslný“, jak tvrdí v bodu 31 žaloby. Nebyl to správce daně, který by měl takto dodatečně a zjevně účelově vyvracet údaje v dodatečně upravené knize jízd, byl to naopak žalobce, kdo měl k těmto svým v podstatě zcela novým tvrzením předložit správci daně důkazy o důvodnosti a oprávněnosti takto provedené opravy knihy jízd tak, aby byly odstraněny pochybnosti o účelovosti takto provedené opravy. Odstranění důvodných pochybností v daňovém řízení si nelze vykládat tak, že když správce daně určité pochybnosti zjistí, tak že daňový subjekt provede úpravu údajů k jeho tvrzení týkající se prokázání užití zmíněných vozidel pro účely, které zakládají nárok na odpočet daně tak, že sám provede opravu, aby odstranil zjištěné pochybnosti, aniž k tomu doloží důkazy na základě, jakých konkrétních skutečností tyto údaje opravil. Pokud žalobce tvrdí, že „to, že svědecké výpovědi pravdivost dotčených údajů nepotvrdily, totiž

neznamená, že jí vyvrátily nebo zpochybnily“ svědčí o nesprávném nebo o účelovém pochopení významu a smyslu důkazního břemene týkající se daňového subjektu v daňovém řízení. Pokud svědecké výpovědi pravdivost dotčených údajů nepotvrdily, tak důkazní břemeno tížilo žalobce, který byl povinen pravdivost dotčených údajů dalšími důkazními prostředky prokázat, přičemž je třeba opětovně konstatovat, že uvedená oprava knihy jízd byla správně hodnocena správcem daně jako účelová, což zjevně žalobce v žalobě pomíjí. Žalovaný tak nemusel „vyvracet“ argumentaci žalobce z odvolání, když žalovaný vycházel z jiného názoru, než který zastává žalobce, podle něhož zřejmě tato zjevně účelově uvedená oprava knihy jízd postačovala pro to, aby žalobce unesl své důkazní břemeno, což je názor nesprávný, přičemž nebyl to žalovaný, který by svědecké výpovědi hodnotil účelově, jak tvrdí rovněž „účelově“ žalobce v bodu 35 žaloby. Skutečnost, že svědci M. a V. uvedli některé konkrétní případy užití vozidel žalobcem pro podnikatelské účely, ještě neznamená, že tím byly odstraněny pochybnosti správce daně, které z uvedených výpovědí a z údajů uvedených v knize jízd vyplynuly.

36. K samotné knize jízd krajský soud uvádí, že samotná kniha jízd je neprůkazná, jestliže je rozporná, neúplná, vedená dodatečně, či obsahuje příliš obecné záznamy (srov. např. rozsudky NSS ze dne 24. 4. 2018, č. j. 2 Afs 345/2017-35, nebo ze dne 26. 1. 2023, č. j. 9 Afs 27/2021-30, dále i rozsudek NSS ze dne 22. 8. 2024, č. j. 7 Afs 163/2023-40, bod 26). Uvedená zjištění správce daně týkající se pochybností o údajích týkajících se jednotlivých jízd a o účelovosti opravy, resp. úpravy knih jízd, svědčí o rozpornosti a neprůkaznosti knih jízd, když kniha jízd je hlavním důkazním prostředkem, který se týká výdajů spojených s provozem vlastních vozidel určených k podnikatelské činnosti (srov. např. rozsudek NSS ze dne 28. 11. 2018, č. j. 2 Afs 398/2017-42), přičemž žalobce byl správně vyzván k odstranění zjištěných pochybností tak, že mohl předložit jiné důkazní prostředky (např. evidenci docházky, či cestovních příkazů, z nichž by bylo zřejmé, který ze zaměstnanců, kde a kdy byl na pracovní cestě, jak žalovaný uvedl v bodu 43 žalovaného rozhodnutí). Za situace, kdy žalobce neprokázal svá tvrzení o výhradním použití předmětných vozidel v rámci své ekonomické činnosti, navíc k motocyklu a čtyřkolce žalobce nepředložil žádný důkazní prostředek, jež by svědčil k tomu, že tyto vozidla využíval výhradně v rámci své ekonomické činnosti (tento závěr žalobce v žalobě vůbec ani nenapadl a nezpochybnil), tak je v podstatě i absurdní další žalobní námitka žalobce týkající se hodnocení dodatečně uplatněného tvrzení žalobce po výzvě správce daně k odstranění pochybností o uskutečněných jízdách pro soukromé účely, správce daně nebyl povinen vyjímát z nároku na odpočet jednotlivé jízdy nesouvisející s ekonomickou činností, k tomu žalobce nepředložil žádnou průkaznou a kompletní evidenci uskutečněných jízd. Nebyl to správce daně, který by za žalobce měl sám ex officio sám sobě vyhledávat a předkládat důkazy týkající se konkrétního rozsahu využití vozidel k ekonomické činnosti žalobce, takovým důkazem nemůže být dodatečně nově uvedený pouhý údaj o upravené knize jízd, když je třeba v rámci unesení důkazního břemene ze strany daňového subjektu třeba prokázat předmět a rozsah přijatých plnění. Nárok na odpočet DPH nevzniká jen z dokladu, nýbrž z existence zdanitelného plnění, jak ostatně již bylo uvedeno v úvodní části odůvodnění tohoto rozsudku. K námitce uvedené v bodu 29 žaloby, že za výzvu související s podnikatelskou činností žalobkyně je nutno považovat i jízdy uskutečněné zaměstnanci žalobkyně pro jejich soukromé účely soud uvádí, že i kdyby některé jízdy byly zúčtovány jako příjem zaměstnance na straně daně z příjmu, nic to nemění na tom, že žalobce neunesl své důkazní břemeno, když měl doložit konkrétní rozsah využití v ekonomické činnosti a využití pro soukromé účely, což se v daném případě nestalo. Pokud žalobce v tomto bodu

poukazuje na právní úpravu (§ 6 odst. 6 zákona o dani z příjmu), tak je třeba vycházet z reálného využití vozidel a jeho doložení věrohodnou evidencí a důkazy, nikoliv z právní úpravy týkající se jiné daně. Tvzení žalobkyně obsažené v bodu 28 o neunesení důkazního břemene ze strany daňových orgánů krajský soud uvádí, že žalobce neprokázal výhradní ani konkrétní rozsah použití vozidel pro ekonomickou činnost v roce 2019 a proto žalovaný správně aplikoval korekční mechanismus dle § 78 a 78a ZDPH a neuznal dále i odpočet daně z oprav vozidel. Tato námitka je rovněž nedůvodná. V závěru tohoto žalobního bodu (body 36, 37 a 38) žalobce vytýká správci daně, že údajně neoprávněně odmítnul její důkazní návrh na zopakování výsledku svědka J. M. Jak vyplývá z této námítky, žalobce tento opakovaný výsledek vztahuje evidentně k vysvětlení či prokázání údajů v dodatečně upravené knize jízd. K tomu je třeba uvést, že opakovaný výsledek se vztahuje evidentně k vysvětlení či prokázání údajů v dodatečně upravené knize jízd. K tomu je třeba uvést, že opakovaný výsledek svědka není v daňovém řízení samoučelný, pokud svědek již byl vyslechnut a opakování nemůže přinést nové relevantní skutečnosti, jeho neprovedení nezakládá vadu řízení. Tuto námitku uplatnil žalobce již v odvolání a žalobce se s ní vypořádal v bodu 70 žalovaného rozhodnutí, kdy uvedl, že tento svědek byl v dané věci již vyslechnut, to i za účasti žalobce, který využil svého práva a kladl tomuto svědkovi otázky. Žalobce v žalobě neuvádí, k jakým konkrétním jiným údajům v knize jízd či k prokázání jejich uskutečnění by měl tento svědek vypovídat a žalobce nepopřel tvrzení žalovaného v bodu 70, že se v podstatě jednalo o nezaznamenané jízdy ve dnech 1. 7. 2019, 4. 7. 2019 a 29. 7. 2019, kvůli nimž měla být provedena opakovaná svědecká výpověď, jak je uvedeno v bodu 70 žalovaného rozhodnutí a žalobce ani nezpochybnil to, že tyto skutečnosti týkající se nezaznamenaných jízd v uvedených dnech byly žalobci známy při konání první svědecké výpovědi. Žalobce tento závěr žalovaného zcela účelově v bodu 38 zpochybnil, když tvrdí, že při svědecké výpovědi proběhlé dne 23. 1. 2023 se žalobce nemohl dotazovat na údaje v poupravených knihách jízd, které byly předloženy správci daně až 12. 10. 2023. Účelem výsledku tohoto svědka však nebylo to, aby dodatečně tento svědek potvrdil takto účelově dodatečně zapsané jízdy do opravené knihy po její účelové úpravě, ale účelem bylo, aby prostřednictvím výsledku tohoto svědka žalobce prokázal svá tvrzení o existenci pracovních cest před touto úpravou knihy jízd. Snad nehodlá žalobce k tomu tvrdit, že údaje o takto dodatečně zaznamenaných jízdách v knize jízd mu byly známy až poté, co na základě výzvy správce daně upravil knihu jízd. Přece žalobce už musel v době výsledku tohoto svědka mít povědomí o těchto jízdách a mohl tak klást otázky tomuto svědkovi týkající se těchto jízd. Požadavek žalobce na dodatečně provedený výsledek těchto svědků považuje krajský soud za zcela účelový. Výsledek tohoto svědka provedený správcem daně naopak potvrdil oprávněnost a důvodnost pochybností správce daně a tyto pochybnosti nebyly odstraněny ani výpověďmi tohoto svědka a svědka P. V. Žalobce tedy měl nepochybně právo, kterého nevyužil, aby tomuto svědkovi při jeho výsledku položil otázky týkající se jízd, které nebyly původně zaznamenány v knihách jízd a které byly následně žalobcem doplněny do opravených knih jízd na základě zjištění správce daně. Pokud chtěl tedy žalobce klást tomuto svědkovi otázky týkající se prokázání dodatečně doplněných údajů do knihy jízd, měl využití svého práva a činit tak při výsledku tohoto svědka nikoliv si následně dovolávat jeho dalšího výsledku (k tomu srov. rozsudek NSS ze dne 16. 6. 2023, č. j. 2 Afs 327/2021-37, bod 13).

37. Další námitka žalobce v tomto žalobním bodu (body 39–44 žaloby) se týká nároku na odpočet DPH uplatněné žalobkyní z oprav předmětných motorových vozidel. Podle žalobce se správní orgány dopustily stejného pochybení, že vyšly z mylného předpokladu existence důkazního břemene žalobkyně ohledně prokázání, že žalobkyně předmětná

vozidla používala pouze pro účely související s podnikatelskou činností, kdy po žalobkyni požadovaly „prokázání negativní skutečnosti, že žalobkyně předmětná vozidla nepoužívala k jiným účelům než ke své podnikatelské činnosti“. K tomu soud uvádí, že žalobce zřejmě nepochopil, že v daňovém řízení toto důkazní břemeno nemůže fungovat tak, že jej daňový subjekt unese v případě, kdy prokáže, že vozidla nepoužíval k jiným účelům než ke své podnikatelské činnosti. Je sice pravdou, že v daném řízení tíží důkazní břemeno daňový subjekt ve vztahu k vlastním tvrzením, ale ty se musejí týkat prokázání toho, že tato vozidla používal, respektive využíval k ekonomické činnosti. Zároveň není pravdou, jak tvrdí žalobce, že toto důkazní břemeno unesl již předložením příslušných daňových dokladů. Jak již soud výše uvedl, správní soudy i NSS setrvale judikují, že daňové řízení je primárně dokladové, ale odpočet DPH nevzniká z dokladů, nýbrž ze samotné existence zdanitelného plnění a při vážných a důvodných pochybnostech vyjádřených správcem daně přechází důkazní břemeno zpět na daňový subjekt, který musí prokázat předmět a rozsah přijatých plnění, přičemž má povinnost doložit konkrétní obsah a rozsah služeb, tedy jaké plnění a v jakém rozsahu bylo fakticky poskytnuto, což tíží daňový subjekt nikoliv správce daně. Zavádějící a účelové je tedy tvrzení žalobce o tom, že „správce daně ani žalovaný totiž nepředložily žádný důkaz o tom, že žalobkyně předmětná vozidla používala k jiným účelům než souvisejícím s jejím podnikatelskou činností“, když naopak žalobce neunesl své důkazní břemeno o tom, že vozidla používal jen k účelům souvisejícím s jeho podnikatelskou činností. K využití vozidel pro soukromé účely se již soud výše vyjádřil (srov. námitka k bodu 43). Není pravdou, že by žalovaný zatížil žalované rozhodnutí vadou nepřezkoumatelnosti, jak tvrdí žalobce v bodu 44 ve vztahu k aplikaci institutu vzniku poměrné části odpočtu DPH na základě ustanovení § 75 ZDPH. Námitku uvedenou v bodu 44 uplatnil žalobce i v odvolání, a protože se žalovaný s touto námitkou přezkoumatelným závěrem vyjádřil k bodu 76 a 67, krajský soud v podrobnostech na závěry žalovaného odkazuje s tím, že tato námitka je nedůvodná. K tomu je třeba dodat, že žalovaný správně uvedl, že žalobce byl v opakovaných výzvách správcem daně vyzván, aby sdělil poměr, v jakém došlo ke změně v rozsahu použití vozidel, aby prokázal rozsah použití majetku v roce 2019 v rámci svých ekonomických činností, když z provedených důkazů mu vznikly důvodné pochybnosti, jak soud již výše uvedl. Protože žalobce neprokázal použití vozidel pouze k ekonomickým účelům a neprokázal ani jiný konkrétní rozsah použití vozidel pro ekonomickou činnost, nebyl žalobce oprávněn uplatnit odpočet daně na vstupu přijatých zdanitelných plnění za opravy vozidel a správce daně nemohl postupovat jiným způsobem.

38. Další námitky v tomto žalobním bodu (bod 45–52) žaloby se týkají zahrnutí do základu daně dodávky výrobků produkováných žalobkyní a dodávaným sportovcům – kulturistům. Žalobce v těchto námitkách obhajoval svůj názor uplatněný již v daňovém řízení, že správce daně základ doměřené DPH stanovil chybně, neboť v případě, kdy žalobce dodal sportovcům výrobky nad rámec s nimi uzavřené smlouvy, tak se jedná o bezúplatná plnění (dary), která nejsou předmětem DPH a žalobci nevznikla povinnost odvést z těchto plnění DPH na výstupu. Žalovaný se s touto námitkou vypořádal v bodu 80, kdy uvedl, že podle ust. § 13 odst. 4 písm. a) ZDPH se za dodání zboží za úplaty považuje také použití hmotného majetku pro účely nesouvisející s uskutečňováním ekonomických činností plátce a že ze znění odstavce 5 téhož ustanovení plyne, že použitím hmotného majetku pro účely nesouvisející s uskutečňováním ekonomických činností plátce se pro účely ZDPH se rozumí mimo jiné také poskytnutí obchodního majetku bez úplaty, pokud byl u tohoto majetku nebo jeho části uplatněn odpočet daně. Podle tohoto ustanovení podléhá dani poskytnutí daru s výjimkou daru poskytnutého v rámci ekonomické činnosti, pokud jeho pořizovací

cena bez daně nepřesahuje 500 Kč a s výjimkou vzorků, jejíž dodání je vyloučeno z předmětu daně v ustanovení § 13 odst. 8 ZDPH. Žalobce nepochybně tento závěr, z něhož vyplývá, že jestliže by nepeněžitá plnění poskytovaná žalobcem měla být posouzena jako bezúplatná (jako dar), tak by přesto vzhledem k aplikované právní úpravě žalovaným byla tato plnění předmětem daně. Žalobce jen namítá v tomto žalobním bodě, že se jedná o nový právní názor správce daně, se kterým měl být žalobce seznámen a že žalovaný porušil ustanovení § 115 odst. 2 daňového řádu. Je třeba však v této souvislosti konstatovat, že žalobce zároveň nepopřel to, že tento svůj názor uplatnil až v odvolání (navíc mylný názor), že tedy v průběhu daňové kontroly „konzistentně“ tvrdil, že se jedná o úhrady za poskytnuté reklamní služby a najednou až v odvolání začal tvrdit, že se jednalo o dar. Lze přisvědčit žalobci, že zákon žalobce neomezuje při formulaci odvolacích důvodů, na druhé straně však žalobce nepochybně tvrdil žalovaného o tom, že si žalobce v podstatě protiřekl a až v odvolání předestřel správci daně novou verzi týkající se prokázání nároku na odpočet DPH. V takovém případě mohl reagovat na tuto změnu svého názoru k prokázání svého nároku žalovaný až v odvolání, neprováděl v tomto případě žádné dokazování a nebyl povinen seznamovat žalobce předem se svým závěrem a s argumentací k tomuto novému překvapivému názoru žalobce uplatněném až v odvolání. Nepatřičné je tedy tvrzení žalobce o tom, že „podle žalobkyně si je žalovaný zřejmě této vady vědom“, nic takového z žalovaného rozhodnutí nevyplývá, navíc se zde o žádnou vadu nejedná. K námitce týkající se aplikace § 13 odst. 4 písm. a) ZDPH (body 49–52) krajský soud uvádí následující závěry.

39. Žalobce v rámci smluv o reklamě poskytoval sportovcům a dalším partnerům své výrobky, přitom nepřiznal daň na výstupu. Obrana žalobce, že „plnění nad rámec smlouvy“ jsou darem a nejsou předmětem DPH, neobstojí. ZDPH výslovně považuje bezúplatné poskytnutí obchodního majetku, u něhož byl uplatněn odpočet, a za dodání zboží za úplatu (§ 13 odst. 4 písm. a) ve spojení s odstavcem 5 ZDPH). Žalobce tvrdí, že žalovaným provedené právní posouzení v dané věci je zmatečné, že v § 13 odst. 5 ZDPH se žádná zmínka o plnění poskytovaných v rámci ekonomické činnosti nenachází a odkazuje na § 13 odst. 8 ZDPH. Krajský soud nepovažuje tuto námitku za důvodnou, když naopak považuje závěr žalovaného uvedený v bodu 80 žalovaného rozhodnutí za jasný a nikoliv zmatečný. Podle § 13 odst. 4 ZDPH se na dodání zboží za úplatu považuje mimo jiné i použití zboží pro účely nesouvisející s uskutečňováním ekonomické činnosti plátce, pokud byl u tohoto zboží nebo jeho části uplatněn odpočet daně a podle ust. § 13 odst. 5 ZDPH použitím zboží pro účely nesouvisející s uskutečňováním ekonomické činnosti plátce se pro účely daně z přidané hodnoty rozumí i za b) přenechání zboží, které je obchodním majetkem, plátcem bez úplaty, což se vztahuje na případy, kdy byl u tohoto majetku a jeho části uplatněn odpočet daně. K aplikaci § 13 odst. 5 ZDPH v bodu 80 žalovaného rozhodnutí je třeba uvést, že žalovaný přímo recitoval znění tohoto ustanovení ZDPH, avšak aplikoval právní úpravu k vypořádání odvolací námitky správně. Žalovaný pouze nepřesně uvedl, že výjimka z tohoto ustanovení, tj. z § 13 odst. 5, tedy že použití zboží pro účely nesouvisející s uskutečňováním ekonomické činnosti plátce se pro účely daně z přidané hodnoty rozumí za b) přenechání zboží, které je obchodním majetkem, plátcem bez úplaty, tj. i dar poskytnutí v rámci ekonomické činnosti, tak výjimku z toho stanoví § 13 odst. 5, ale § 13 odst. 7 písm. c), podle něhož za dodání zboží se však pro účely tohoto zákona nepovažuje poskytnutí daru v rámci ekonomické činnosti, pokud jeho pořizovací cena bez daně nepřesahuje 500 Kč nebo poskytnutí obchodních vzorků bez úplaty v rámci ekonomické činnosti. Tato námitka žalobce je zcela účelová a nemůže zpochybnit zákonnost postupu žalovaného a aplikaci právní úpravy při vypořádávání tvrzení žalobce, použitého účelově až v odvolání, zahrnující

tvrzení o chybném doměření DPH z důvodu, že žalobce dodával sportovcům výrobky nad rámec s nimi uzavřené smlouvy a že se jednalo o dary.

40. Žalobce konečně v tomto žalobním bodu uplatnil námitky týkající se nároku na odpočet DPH uplatněný z reklamních služeb pořízených od obchodní korporace DAFIT Motoracing, s. r. o. Jak žalobce uvedl, předmětem sporu je prokázání předmětu a rozsahu reklamních služeb poskytnutých žalobcem obchodní korporaci DAFIT Motoracing, s. r. o. K tomu je třeba uvést, že stejná sporná otázka vznikla v případě žaloby žalobce proti rozhodnutí žalovaného, které se týkalo platebních výměrů na daň z příjmu právnických osob za zdaňovací období do 1. 1. 2019 do 31. 12. 2019 ze dne 17. 4. 2025, přičemž řízení o této žalobě bylo vedeno u zdejšího soudu pod sp. zn. 52 Af 6/2025, přičemž žalobce uplatnil v tomto soudním řízení stejnou argumentaci jako v dané věci. Žalobce stejně jako v uvedeném případě v dané žalobě tvrdí a namítá, že předmět a rozsah reklamních služeb byl určen smlouvou uzavřenou mezi uvedenou obchodní korporací a žalobcem a že plnění podle smlouvy bylo sjednáno jako „balík služeb“ a předmětem pravidelné měsíční fakturace na základě smlouvy nebyla plnění poskytnutá žalobcem v příslušném kalendářním měsíci, ale byla jím pravidelná měsíční splátka sjednané celkové ceny tohoto balíku služeb. Žalovaný k tomuto tvrzení žalobce uvedl v žalovaném rozhodnutí (zejména bod 82), že ze smlouvy nevyplývá, že by předmětné reklamní služby byly sjednány jako balík služeb a že z této smlouvy vyplývá, že jednotlivé výplaty jsou vázány na skutečně provedenou reklamu za předmětné období (bod 83 žalovaného rozhodnutí). S tím žalobce v žalobě v námitkách uvedených pod body 56–70 nesouhlasí a obhájí svoji argumentaci, kterou uvedl již v odvolání proti rozhodnutí správce daně.
41. Jak vyplývá z žalovaného rozhodnutí, žalobci byly uznány odpočty na DPH za období duben–říjen 2019, avšak nebyl mu uznán odpočet za měsíce listopad a prosinec 2019, když správní orgány vycházely z toho, že v tomto období se akce neuskutečnily a žalobce nepředložil žádné důkazy dosvědčující jiná smluvní plnění (online prezentace, polepy doprovodného vozidla apod) v konkrétním rozsahu. K námitkám žalobce předně krajský soud odkazuje, na již výše uvedenou část odůvodnění rozsudku, týkající se důkazního břemene v daňovém řízení. V daném případě oprávněně vznikly pochybnosti správci daně týkající se předmětu plnění na předložených daňových dokladech, na nichž byl uveden pouze obecný údaj o fakturaci reklamní činnosti a rozsah provedených služeb byl specifikován jako „množství 1“. Žalovaný správně poukázal v žalovaném rozhodnutí na rozsudek NSS ze dne 13. 7. 2007, č. j. 5 Afs 165/2006-133, podle něhož v případě, že předmět a rozsah zdanitelného plnění je uveden na daňovém dokladu natolik obecným způsobem, že není seznatelné, co bylo předmětem plnění a v jakém rozsahu bylo plnění poskytnuto, má plátce daně povinnost prokázat o jaký předmět plnění se jednalo a v jakém rozsahu bylo plnění uskutečněno. Správce daně a žalovaný vycházeli ze skutečnosti, že motocyklové závody neprobíhaly v měsíci listopadu a prosinci roku 2019, kdy společnost DAFIT Motoracing, s. r. o. se žádných závodů v těchto měsících nezúčastnila a nebylo tedy zřejmé, co mělo být předmětem reklamních služeb v těchto zdaňovacích obdobích a v jakém konkrétním rozsahu měly být tyto služby žalobci poskytovány. Pochybnosti správce daně nebyly odstraněny ani provedením svědecké výpovědi jednatele uvedené společnosti pana Ouředníčka, což žalobce nepochybnil ani v žalobě. Navíc žalobce v reakci na výzvu správce daně k odstranění pochybností neuvedl, co bylo předmětem plnění, v jakém rozsahu mu společnost DAFIT Motoracing poskytla reklamní služby v měsíci listopadu a prosinci roku 2019. Žalobce neodstranil tyto pochybnosti a podle závěru žalovaného tak ani neprokázal oprávněnost nároku na odpočet daně v souladu s ust. § 72, 73 ZDPH. V žalobě žalobce pak

obhájí svoji argumentaci, kterou uplatnil v odvolání, tedy tvrdí, že odepření nároku na odpočet daně z reklamních služeb je neoprávněné, neboť reklamní služby byly sjednány jako balík služeb a ve smlouvě není uvedeno, že poskytovatel je povinen reklamní sdělení prezentovat ve všech kalendářních měsících. Cena byla sjednána jako celková a měsíční fakturace byla koncipována jako splátka sjednané ceny a správce si měl být vědom, že skutečný předmět a rozsah reklamních služeb v jednotlivých měsících nebyl shodný na rozdíl od fakturovaných částek.

42. Předně krajský soud musí konstatovat, že žalobce opět neunesl důkazní břemeno ve vztahu k jím uplatněnému nároku na odpočet DPH uplatněném z reklamních služeb pořízených v uvedené obchodní korporaci, když nepředložil žádné konkrétní výstupy, z nichž by byl patrný předmět a rozsah tvrzených reklamních plnění a jejich časové zařazení do měsíců listopad a prosinec roku 2019, když jediná fotografie dodávky s polepy byla pořízena až v srpnu 2022 a nemůže doložit rozsah plnění v relevantních měsících. Proto byl správně žalobci odepřen odpočet DPH. Pokud žalobce tvrdil, že se jednalo o balík služeb s měsíčním paušálem, tak ani v tomto případě se žalobce jako daňový subjekt nemohl zprostit povinnosti po věcné stránce doložit, jaké plnění bylo v daném období poskytováno. Paušální fakturace sama o sobě neprokazuje uskutečnění zdanitelného plnění. Žalobce se v žalobě snaží tomuto závěru vyhnout a účelově napadá odůvodnění žalovaného rozhodnutí týkající se závěru k jeho argumentaci, že předmětem smlouvy bylo poskytnutí balíku služeb a obhájí své tvrzení z odvolání, že když reklamní služby byly sjednány jako balík služeb, a ve smlouvě že není uvedeno, že poskytovatel je povinen reklamní sdělení prezentovat ve všech kalendářních měsících, takže cena byla sjednána jako celková a měsíční fakturace byla koncipována jako splátka sjednané ceny a že správce daně si musel být vědom, že skutečný předmět a rozsah reklamních služeb v jednotlivých měsících nebyl shodný na rozdíl od fakturovaných částek. Názor žalobce, že ve smlouvě o reklamě, kterou dne 4. 1. 2018 uzavřel žalobce jako objednavatel reklamy se společností DAFIT Motoracing, s. r. o. jako poskytovatelem reklamy, bylo reklamní plnění sjednáno jako „balík“ služeb, je uměle vytvořenou účelovou konstrukcí v představě žalobce a neodpovídá projevu vůle obou smluvních stran, obsažené v této smlouvě. V této smlouvě byl stanoven samotný předmět reklamy, způsob a podmínky prezentace, způsob úplaty a způsob její úhrady. Smlouva obsahuje v článku tři také ujednání o právech a povinnostech smluvních stran, avšak z žádného ustanovení této smlouvy nevyplývá, že by reklamní plnění bylo sjednáno jako „balík“ služeb. V této smlouvě projev vůle obou smluvních stran, který by potvrzoval zmíněný názor žalobce, obsažen není. Navíc, i kdyby bylo ujednání o předmětu smlouvy alespoň jen nejasné, tak pokud jsou ve smlouvě použity formulace a pojmy, které lze vykládat rozdílně, jeví se být spravedlivým vykládat je v neprospěch toho, kdo je do smlouvy vložil, když „smyslem tohoto principu je neumožnit straně naformulovat ve smlouvě ustanovení připouštějící vícero výklad a následně ve zlém víře zneužít mnohoznačnosti tohoto ustanovení na úkor zájmu druhé smluvní strany“ (srov. nález Ústavního soudu ze dne 14. 4. 2005, sp. zn. I. ÚS 625/03), přičemž se jedná o zásadu contra proferentem.. Zásada contra proferentem navazuje na obecné výkladové zásady právních jednání uvedené v § 556 zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, v platném znění. K tomu lze ještě uvést závěr z nálezu Ústavního soudu sp. zn. IV. ÚS 182/01 ze dne 30. listopadu 2001: „Je tedy zřejmé, že ve smlouvě jsou použity formulace a pojmy, které lze vykládat rozdílným způsobem. Za takové situace by pak měla být aplikována zásada, že takové pojmy a ujednání třeba vykládat v neprospěch toho, kdo je použil, v tomto případě tedy v neprospěch dodavatele (vedlejšího účastníka).“

43. Podstatné však v daném případě je, že žalobce neunesl důkazní břemeno a neprokázal předmět a rozsah reklamy, jež měla být dle přijatých faktur od zmíněné společnosti v měsíci listopadu a prosinci roku 2019 uskutečněna. Je sice nesporné, že z povahy předmětu smlouvy (reklamní prezentace motosportu) vyplývá, že mimo závodní sezonu reklamní sdělení nemohla být prezentována ve stejném rozsahu jako v závodní sezoně a že předložené důkazní prostředky (reklama umístěná na doprovodném vozidle závodního týmu, reklama umístěná na internetových stránkách tohoto teamu) svědčí o tom, že reklama logicky mohla a musela být prezentována i mimo závodní sezonu, protože reklamní plnění mohlo být poskytováno celoročně. Tento závěr nezpochybnil ani žalovaný, přičemž ale správně vycházel z toho, že žalobce v rámci daňového řízení neprokázal, jakým konkrétním způsobem a v jakém konkrétním rozsahu byla předmětná plnění poskytována mimo závodní sezonu, tj. v měsíci listopadu a prosince roku 2019, přičemž žalobce sice k výzvě žalovaného předložil jakousi fotografii s dodávkou, na níž byly umístěny polepy výrobků žalobce, avšak správce daně a žalovaný správně konstatovali, že tato byla pořízena až 26. 8. 2022 a tudíž ji nelze osvědčit jako důkaz, že předmětná plnění byla žalobcem přijata v konkrétním předmětu a rozsahu. Tento přezkoumatelný, srozumitelný, logický a správný závěr žalovaného obsažený v bodu 85 žalovaného rozhodnutí žalobce ani v žalobě nenapadl a soud ve správním soudnictví není povinen a ani oprávněn ex officio bez žalobní námitky tento závěr správních orgánů zpochybňovat či vyvracet.
44. Tento žalobní bod, stejně jako předchozí žalobní body, shledal krajský soud nedůvodnými a musel žalobu jako nedůvodnou zamítnout (§78 odst. 7 s.ř.s.).
45. Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o ust. § 60 odst. 1 s.ř.s., podle něhož neúspěšný žalobce neměl právo na náhradu nákladů řízení a žalovanému právo na náhradu nákladů nad rámec jeho úřední činnosti nevzniklo.

Poučení:

Toto rozhodnutí nabývá právní moci dnem doručení účastníkům řízení.

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

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

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

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

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

V Pardubicích dne 10. června 2026

JUDr. Jan Dvořák, v. r.
předseda senátu