



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Zuzany Bystřické a soudců
Lubomíra Majerčíka a Mariana Kokeše v právní věci

žalobkyně: **Workpress Aviation s.r.o.**, IČ: 291 60 715
sídlem Folmavská 2980/2, 301 00 Plzeň
zastoupena JUDr. Jakubem Hlínou, advokátem
sídlem Havlíčkova 1680/13, 110 00 Praha

proti
žalovanému: **Generální finanční ředitelství**
sídlem Lazarská 15/7, 110 00 Praha

o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu ze dne 14. 2. 2024, č. j. 8380/24/7100-30116-010212,

takto:

- I. Žaloba **se zamítá**.
- II. Žalobkyně **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Předmětem sporu v projednávané věci je posouzení oprávněnosti žalobkyní uplatněného nároku na odpočet daně z přidané hodnoty ve smyslu § 72 a § 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty. Současně byla soudu předložena i procesní otázka týkající se

možnosti soudního přezkumu rozhodnutí vydaného v přezkumném řízení podle § 121 a násl. zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád.

II. Procesní vývoj věci

2. Správce daně zahájil u žalobkyně daňovou kontrolu zaměřenou na DPH za zdaňovací období leden až prosinec 2014, leden 2015, březen až červen 2015 a srpen až prosinec 2015, a to v rozsahu týkajícím se nákupu zboží a materiálu od společnosti Balsen s.r.o. (dále „Balsen“) a nákupu reklamních služeb od společnosti Royal Trust a.s. (dále „RT“) a ROYAL TRUST MEDIA s.r.o. (dále „RTM“). Výstupem daňové kontroly bylo dvacet dva dodatečných platebních výměrů, kterými správce daně doměřil DPH a zároveň stanovil žalobkyni povinnost uhradit penále.
3. Proti těmto dodatečným platebním výměrům podala žalobkyně odvolání dne 24. 6. 2018. Odvolací finanční ředitelství rozhodlo dne 10. 7. 2020, č. j. 26332/20/5300-22441-712084 (dále „Rozhodnutí I“), kterým dodatečné platební výměry zčásti změnilo a zčásti odvolání zamítlo. V reakci na to podala dne 26. 8. 2020 žalobkyně podnět k zahájení přezkumného řízení. Žalovaný nařídil přezkumné řízení rozhodnutím ze dne 7. 5. 2021, č. j. 12673/21/7100-20116-010435, a to pouze v rozsahu spolupráce mezi žalobkyní a společností Balsen. Žalobkyně současně podala správní žalobu proti Rozhodnutí I, kterou Krajský soud v Plzni odmítl usnesením ze dne 20. 3. 2024, č. j. 77 Af 24/2020-287, pro odpadnutí předmětu řízení vzhledem k tomu, že Rozhodnutí I bylo změněno v přezkumném řízení.
4. Výsledkem přezkumného řízení bylo rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 1. 9. 2023, č. j. 28064/23/5300-22441-712084 (dále „Rozhodnutí II“), které zčásti změnilo Rozhodnutí I. Proti Rozhodnutí II podala žalobkyně odvolání, které žalovaný zamítl rozhodnutím ze dne 14. 2. 2024, č. j. 8380/24/7100-30116-010212 (dále „napadené rozhodnutí“).
5. V napadeném rozhodnutí se žalovaný zabýval odvoláním, které žalobkyně směřovala proti důvodům v celém rozsahu původního daňového řízení (tj. nejen v rozsahu předmětu přezkumného řízení – plnění od společnosti Balsen). Žalovaný v napadeném rozhodnutí však uvedl, že v minulosti shledal důvody pro nařízení přezkumu rozhodnutí ze dne 10. 7. 2020 a rozsah přezkumného řízení omezil pouze na rozporované náklady vzniklé na základě plnění od společnosti Balsen. Co se týče otázek, které nebyly předmětem přezkumného řízení, odkázal žalovaný v napadeném rozhodnutí v těchto věcech na odůvodnění obsažené v Rozhodnutí I a v napadeném rozhodnutí se jimi z povahy omezení předmětu přezkumného řízení opětovně nezabýval. Žalovaný vycházel ze skutečnosti, že žalobkyně uspěla v přezkumném řízení v hmotněprávních záležitostech týkajících se společnosti Balsen.
6. Žalovaný tedy uzavřel, že pokud žalobkyně po žalovaném požaduje v odvolání proti Rozhodnutí II, posouzení ve věcech, které se přezkumného řízení netýkají (tj. v rozsahu plnění od společnosti RT a RTM), žalovaný tomuto požadavku nemůže vyhovět, neboť v těchto otázkách bylo totiž Rozhodnutí I ponecháno v platnosti beze změny.

III. Shrnutí argumentů obsažených v žalobě

7. Žalobkyně nejprve brojila proti procesněprávnímu postupu žalovaného. Má za to, že v důsledku odmítnutí žaloby ze strany správního soudu, která směřovala proti Rozhodnutí I, jí byla odejmuta soudní ochrana proti tomuto původnímu rozhodnutí, které bylo později

podrobeno přezkumnému řízení a změněno Rozhodnutím II. Krajský soud v Plzni, který se žalobou zabýval, odmítnutí odůvodnil tím, že následná změna žalobou napadeného rozhodnutí v přezkumném řízení zakládá neodstranitelný nedostatek podmínky řízení, neboť přezkoumávané rozhodnutí již neexistuje v podobě, v jaké bylo napadeno.

8. Žalobkyně nedostatek v takovém procesním postupu shledává v tom, že přezkumné řízení finanční orgán nenařídil v rozsahu celého Rozhodnutí I, ale pouze v rozsahu spolupráce žalobkyně se společností Balsen. Žalobkyně pak proti Rozhodnutí II podala odvolání z procesní opatrnosti, kterým vystoupila nejen v otázce, která byla předmětem přezkumného řízení, ale i v otázkách původního Rozhodnutí I. Žalobkyně odkázala na judikaturu umožňující tento postup [viz rozsudky Nejvyššího správního soudu (dále „NSS“) ze dne 12. 4. 2007, č. j. 7 Afs 143/2006-95, ze dne 28. 5. 2010; č. j. 2 Afs 125/2009-104 a další].
9. Žalovaný se však odmítl zabývat odvoláním v rozsahu, který nebyl předmětem přezkumného řízení. Takový závěr žalobkyně považuje za nesprávný, neboť jí byla upřena v širším kontextu možnost přezkumu v otázkách nedotčených přezkumným řízením. Ostatně žalovaný měl přinejmenším námitky týkající se původního předmětu řízení vyhodnotit jako podnět k nařízení přezkumného řízení. Žalovaný totiž nemůže zapříčinit stav, že se žalobkyně nemůže efektivně dovolat nezákonnosti Rozhodnutí I jakožto celku a zároveň odmítat jakékoliv pokusy o přezkoumání jí namítané zbývající části Rozhodnutí I. Dosud se totiž žádný orgán (správní či soudní) nezabýval ostatními plněními z Rozhodnutí I.
10. Odvolací finanční ředitelství nesprávně uzavřelo, že žalobkyně si odpočty u některých plnění nárokovala duplicitně, proto je neuznalo. Jednalo se o akce: DIAMOND RACE PARTY 31. 5. 2014, Miss Beauty 2014, Golf Loreta ze dne 11. 9. 2014, Presentace na Sacre Coeur Night 2014, Sacre Coeur Night 2015 – generální partner a Sacre Coeur Night 2015 + presentace skupiny 5 Angels.
11. Žalobkyně má však za to, že daňový orgán závěr o duplicitě fakturace založil na nejasných skutečnostech, neboť důvod pro vystavování vícero faktur mohl vysvětlit svědek pan A. K. (tehdy předseda představenstva společnosti RT). Jak totiž vyplývá z protokolu o výsledku svědka A. K. ze dne 3. 4. 2017, č. j. 626937/17/2301-61564-402127, správce daně se v průběhu výsledku pana K. nikdy nedotazoval na vícenásobnou či duplicitní fakturaci ve vztahu k jednotlivým akcím. Jediný dotaz směřující na vícenásobnou fakturaci padl ze strany správce daně ve vztahu k akci Presentace na akci MOTOCYKL 2015.
12. Odmítnutí opakovaného výsledku tohoto svědka považuje žalobkyně za nezákonný postup daňového orgánu. Důvod pro vícere fakturování spočíval v organizační náročnosti jednotlivých propagačních akcí.
13. Žalobkyně k duplicitě fakturace vysvětlila, že s ohledem na povahu a zaměření akcí bylo možné předpokládat účast významných podnikatelů a akce se také vyznačovaly organizační náročností. Rozdělením do více dokladů bylo také umožněno žalobkyni hradit částku postupně. U akce Lodě na vodě 2014 bylo na obou fakturách uvedeno stejné datum uskutečnění zdanitelných plnění, přesto Odvolací finanční ředitelství považovalo tuto akci za vícedenní. Odvolací finanční ředitelství opomíná značnou významnost akce Sacre Coeur Night 2014, ačkoliv byla tato akce jednodenní. Žalobkyně tímto poukazuje na selektivní přístup daňového orgánu, aniž by se zabývalo materiálním obsahem jednotlivých akcí.

14. Z jakého relevantního důvodu Odvolací finanční ředitelství neumožnilo provedení opakovaného výslechu svědka pana A. K., není žalobkyni známo. Je však s podivem, že Odvolací finanční ředitelství nevzneslo jakoukoliv výhradu k provedení opakované svědecké výpovědi Ing. J. J.- (viz protokol o výslechu svědka ze dne 17. 1. 2020, č. j. 53407/20/2301-61563-402716), který již byl ve vztahu k reklamním akcím taktéž vyslechnut v minulosti.
15. Žalobkyně má za to, že v jejím případě byly splněny formální a materiální požadavky nezbytné pro uplatnění nároku na odpočet DPH, předmětná zdanitelná plnění byla použita k ekonomické činnosti žalobkyně a současně nebylo správcem daně ani Odvolacím finančním ředitelstvím prokázáno (ba ani naznačeno), že by došlo k daňovému podvodu.
16. Jako další důvod pro neuznání části reklamních nákladů Odvolací finanční ředitelství uvedlo, že žalobkyně uskutečnění některých propagací neprokázala. Jednalo se o akce: Prezentace na VIP narozeninové párty dne 21. 1. 2014, VIP akce – křest diáře J. Ludvíka 3. 12. 2014 Bonver Praha, Silvestrovská party Solidní nejistota 31. 12. 2015, Galavečer Look Bella, Laser Show Hall, Bobby centrum Brno a Sacre Coeur Night 2015 + prezentace skupiny 5 Angels.
17. Žalobkyně k jednotlivým akcím zdůraznila, že uskutečnění akcí je schopen potvrdit právě pan A. K., dále uváděla další důkazy prokazující realizaci plnění. Žalobkyně je přesvědčena, že Odvolací finanční ředitelství nesprávně přijalo závěr o neuskutečnění reklamní propagace žalobkyně výhradně na základě videozáznamů, které mu byly předloženy.
18. Žalobkyně též namítla, že Odvolací finanční ředitelství postupovalo odlišně v obdobných věcech, kdy u některých akcí duplicitní fakturaci akceptovalo a v jiných dvou případech dospělo k závěru, že je uplatněný výdaj oprávněný (viz akce Lodě na vodě 2014 a Sen o Dakaru).
19. Dále žalobkyně namítala porušení zásady dvojinstančnosti řízení, což vysvětlovala nepřipustným vměšováním prvostupňového správce daně do odvolacího řízení.
20. Žalobkyně závěrem soud zpravila o tom, že brojí proti Rozhodnutí I a požaduje, aby soud přezkoumal i tu část hmotněprávních otázek, které nebyly předmětem přezkumného řízení. Žalobkyně závěrem požaduje, aby soud zrušil napadené rozhodnutí, jemu předcházející prvostupňové rozhodnutí (Rozhodnutí II) a Rozhodnutí I (tj. původní odvolací rozhodnutí).

IV. Vyjádření žalovaného

21. Žalovaný uvedl, že Odvolací finanční ředitelství bylo v přezkumném řízení vázáno důvody, pro něž bylo přezkumné řízení nařízeno, a to se týkalo pouze plnění od společnosti Balsen. Žalobkyně přitom v těchto hmotněprávních otázkách uspěla. Žalovaný tak postupoval po právu, když se v odvolacím řízení odmítl věcně zabývat ostatními prověřovanými plněními, která se netýkala vymezeného rozsahu přezkumného řízení.
22. K meritu věci žalovaný uvedl, že důvodem pro neakceptování některých reklamních plnění bylo ve zkratce neprokázání uskutečnění vybraných reklamních prezentací. Na základě skutečnosti, že ze získaných videozáznamů nebyla patrná propagace žalobkyně v místě akce, lze mít za to, že Odvolací finanční ředitelství v souladu s § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu uneslo své důkazní břemeno. K argumentaci svědeckou výpovědí pana K. je třeba uvést, že pan K. sice potvrdil realizaci reklamy pro žalobkyni, ale toto tvrzení bylo znevěrohodněno získanými videozáznamy, na kterých nebyla nalezena žádná forma prezentace v místě akce.

Je nutné podotknout, že svědecká výpověď pana K. byla již v rámci rozhodnutí o odvolání č. j. 27600/19/5300-22441-701848 ze dne 2. 7. 2019 týkajícího se zdaňovacího období únor 2015 vyhodnocena jako nekonkrétní a nevěrohodná.

23. Žalovaný k duplicitní fakturaci nejprve odkázal na bod 58 rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 7. 7. 2020, č. j. 30 Af 19/2019-113, kterým byla zamítnuta žaloba proti rozhodnutí o odvolání ve vztahu ke zdaňovacímu období únor 2015, v němž bylo konstatováno: *„vystavení třech dokladů k jedné akci založilo pochybnost o existenci faktického plnění na ně, která byla dále v daňovém řízení prověřována (viz bod [122] napadeného rozhodnutí). V této úvaze soud neshledává žádnou nelogičnost – data vystavení daňových dokladů a zde uvedená data zdanitelného plnění a jejich vyšší počet vztahující se k jediné reklamní akci jsou jednoznačně způsobilá vyvolat pochybnost o přijetí zdanitelného plnění.“*
24. U jednodenních akcí vyvstaly pochybnosti o tom, zda se nejednalo o duplicitně uplatněný nárok na odpočet daně, neboť nebylo objasněno, proč v souvislosti s jednou reklamní akcí bylo vystaveno vícero dokladů. Nebylo prokázáno, že by se v případě těchto akcí mělo jednat o akce většího rozsahu s větší prestiží oproti ostatním akcím, u kterých byl vystaven pouze jediný daňový doklad. Ve všech případech se jednalo o propagaci na srovnatelných kulturních, společenských a sportovních akcích.
25. Žalobkyně odůvodňovala vystavení více daňových dokladů k jedné akci rovněž tak, že tímto bylo umožněno hradit částku postupně. Uvedené vysvětlení bylo nevěrohodné, a to s ohledem na data splatnosti na přijatých daňových dokladech. Žalovaný nezpochybňuje, že žádný právní předpis nezakazuje vystavit ve vztahu k jednomu plnění vícero dokladů, do kterých bude celková fakturovaná částka následně rozdělena, ale v posuzovaném případě nebylo prokázáno, že v případě daných reklamních akcí k tomuto skutečně došlo. Jelikož vysvětlení žalobkyně k vícenásobné fakturaci bylo shledáno nevěrohodným, nebyly odstraněny pochybnosti o duplicitně uplatněných nárocích na odpočet daně. Opakovaný výsledek pana K. byl vyhodnocen jako nadbytečný, neboť svědek již byl podrobně dotazován na obchodní spolupráci s žalobkyní v rámci svědecké výpovědi provedené v rámci daňové kontroly a uvedl ve vztahu k prezentaci na Sacre Coeur 2015, že se plnění fakturovalo na více daňových dokladů z důvodu rozložení splatnosti.
26. K námitce porušení zásady dvojinstančnosti řízení žalovaný uvedl, že Odvolací finanční ředitelství v posuzovaném případě postupovalo zcela v souladu s § 115 odst. 1 daňového řádu, když doplnění podkladů nutných pro rozhodnutí o odvolání uložilo správci daně, který odvoláním napadená rozhodnutí vydal.
27. Žalovaný navrhl, aby soud žalobu jako nedůvodnou zamítl.

V. Replika žalobkyně

28. Žalobkyně trvá na tom, že žalovaný měl v napadeném rozhodnutí věcně přezkoumat zákonnost Rozhodnutí I co do plnění od RT a RTM a že neměl žalobkyni odkázat pouze na možnost podání správní žaloby. Žalobkyně má za to, že žalovaný měl její odvolání minimálně posoudit jako podnět k nařízení přezkumného řízení.
29. K meritu věci žalobkyně nejprve reagovala tvrzením, že odepření daňového odpočtu z důvodu, že bylo ke stejné akci vydáno více daňových dokladů, nemůže obstát. Právě i důvod odepření nároku na odpočet navíc podstatně odlišuje nynější věc od řízení týkajícího se DPH za období únor 2015. Existence třech dokladů tak sice byla zmiňována i ve

zdaňovacím období únor 2015, nicméně to pouze jakožto podpůrný důvod pro odepření nároku na odpočet, který měl jen doplňovat důvod hlavní, kterým je to, že údajně vůbec nebyla prokázána spojitost žalobkyně s akcí MOTOCYKL 2015 a zda vůbec/jak na ní měla být prezentována. Ostatně právě proto byl v únoru 2015 nárok na odpočet odepřen ze všech třech dokladů týkajících se akce MOTOCYKL 2015. V nyní řešené věci naproti tomu je spojitost žalobkyně se všemi akcemi prokázána zrovna tak jako to, že a jak na nich byla konkrétně prezentována, přičemž nárok na odpočet byl vždy z jednoho dokladu ponechán a u dokladů ostatních byla za důvod odepření nároku na odpočet prezentována právě pouze existence více dokladů a z ní údajně plynoucí pochybnost o duplicitním uplatnění nároku.

30. Dle žalobkyně je odepření nároku na odpočet v nyní řešené věci vystavěno na vadné premise, která nemá podklad v obsahu spisu, a sice že existence více dokladů má svědčit o poskytnutí více (shodných) plnění v témže dni. Žalobkyně nikdy netvrdila, že by v souvislosti s danou akcí mělo být poskytnuto více plnění v témže dni a daňový orgán ve vztahu k této skutečnosti nikdy nevedl dokazování.
31. Žalobkyně sdělila, že k rozpadu účetních dokladů docházelo při vyšší ceně za poskytnuté plnění u akcí s vyšší společenskou prestiží; šlo přitom o obchodní praxi.
32. Žalobkyně namítá, že odkaz žalovaného na hodnocení výpovědi pana K. v řízení za únor 2015 je nepřiléhavý, neboť tehdejší řízení se týkalo jiných reklamních akcí a pouze ve vztahu k prokazování předmětu a rozsahu reklamních služeb u tam řešených akcí, nikoli k otázce důvodů vícenásobné fakturace. V nynější věci přitom žalobkyně navrhovala výslech pana K. výslovně k objasnění nově vznesených pochybností o duplicitní fakturaci, takže závěry učiněné v předchozí věci samy o sobě nemohou odůvodnit neprovedení tohoto důkazu.
33. Ke druhé skupině akcí, ohledně nichž Odvolací finanční ředitelství odepřelo odpočet z důvodu neprokázání uskutečnění plnění, žalobkyně uvedla, že Odvolací finanční ředitelství v tomto ohledu pochybilo, pokud přisoudilo zásadní důkazní sílu získaným videozáznamům a upozadilo ostatní důkazní prostředky. U všech sporných akcí potvrdil prezentaci žalobkyně pan A. K. a navíc žalobkyně proplatila vystavené faktury. Logo žalobkyně bylo zachyceno navíc i na přebalu DVD se záznamem dané akce.

VI. Další vyjádření účastníků

Vyjádření žalovaného ze dne 27. 2. 2025

34. Žalovaný setrval na názoru ohledně procesněprávního řešení věci, který vyjádřil v napadeném rozhodnutí a ve vyjádření k žalobě.

Vyjádření žalobkyně ze dne 17. 9. 2025

35. Výklad žalovaného, který dovozuje z rozsudku NSS ze dne 9. 10. 2023, č. j. 5 Afs 290/2022-21, že přezkumné řízení mělo být omezeno, není na danou věc přílehavý. Je nutno totiž přihlédnout k tomu, že mezi vydáním Rozhodnutí I a jeho změnou uplynulo několik let, jeho část nebyla ve správním soudnictví doposud přezkoumána a žalovaný se tedy měl meritem věci zabývat. Z dikce § 114 odst. 2 daňového řádu plyne, že odvolací orgán přezkoumává napadené rozhodnutí vždy v rozsahu požadovaném v odvolání. Pokud byl přezkum zúžen pouze na plnění od společnosti Balsen, jde o formalistický přístup. Navíc podle § 70 odst. 2 daňového řádu se podání posuzuje podle jeho skutečného obsahu.

36. Rozpad plnění do více faktur nevytváří druhé plnění, jednalo se pouze o rozpad dodávky v čase. Sám žalovaný připustil, že žádný právní předpis neukládá povinnost fakturovat jedno plnění jediným dokladem. Co se týče závěrů o údajném neuskutečnění některých prezentací, stojí převážně na dílčích videozáznamech, což vede ke skutkově neudržitelným závěrům.

Vyjádření žalovaného ze dne 3. 11. 2025 a odpověď žalobkyně ze dne 26. 11. 2025

37. Žalovaný tímto vyjádřením pouze sdělil, že triplika žalobkyně nepřináší žádné nové argumenty. Proti tomuto sdělení se žalobkyně důrazně ohradila.

VII. Ústní jednání

38. Ve věci proběhlo dne 30. 6. 2026 na žádost žalobkyně ústní jednání podle § 49 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále „s. ř. s.“). Žalobkyně setrvala na své žalobní argumentaci a připomenula odlišnou věcnou povahu sporu od nedávno vyhlášeného rozsudku ve věci vedené pod sp. zn. 29 Af 21/2024. Žalovaný vysvětlil podstatu svých rozhodnutí a odkázal na ně. Ani jedna ze stran nepředložila důkazní návrhy. Vzhledem k ryze právnímu základu sporu neshledal ani soud potřebu provádět důkazy.

VIII. Posouzení věci soudem

39. Soud za splnění podmínek pro rozhodnutí ve věci po nařízení ústního jednání přezkoumal v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2 s. ř. s.) napadené rozhodnutí žalovaného a dospěl k závěru, že žaloba **není důvodná** (§ 78 odst. 7 s. ř. s.).

VIII. 1 Procesní účinky přezkumného rozhodnutí a navazující soudní přezkum

40. Soud na tomto místě rekapituluje, že žalobkyně podala dne 26. 8. 2020 podnět k zahájení přezkumného řízení, a to pouze v omezeném rozsahu ve vztahu k plnění týkajícímu se společnosti Balsen.
41. Na základě tohoto podnětu žalovaný rozhodnutím ze dne 7. 5. 2021, č. j. 12673/21/7100-20116-010435, shledal naplnění zákonných podmínek pro nařízení přezkumného řízení, v jehož rámci následně Odvolací finanční ředitelství vydalo Rozhodnutí II, jímž bylo zasaženo do původního Rozhodnutí I pouze v této dílčí části a žalobkyni bylo v tomto rozsahu vyhověno. Ve zbývajícím rozsahu, tj. ohledně ostatních plnění od společností RT a RTM, zůstaly závěry původního Rozhodnutí I nedotčeny.
42. Proti Rozhodnutí II podala žalobkyně odvolání, v němž však nebrojila pouze proti dílčímu přezkumnému zásahu, nýbrž setrvala na nesouhlasu s posouzením celé věci řešené v původním Rozhodnutí I. O tomto odvolání žalovaný rozhodl nyní napadeným rozhodnutím, proti němuž žalobkyně podala žalobu ke zdejšímu soudu. Z obsahu žaloby je patrné, že žalobkyně napadá navazující odvolací přezkumné rozhodnutí (napadené rozhodnutí) nejen ve vztahu k plnění, které bylo předmětem přezkumného řízení, ale i ve vztahu k ostatním plněním, jež byla odvolacím orgánem posouzena v Rozhodnutí I. Žalovaný v napadeném rozhodnutí dospěl k závěru, že ostatními plněními, která nebyla předmětem přezkumu, nebyl oprávněn se opětovně zabývat v napadeném rozhodnutí, neboť odvolací orgán již danou věc dříve posuzoval.
43. Soud uvádí, že v části podrobené přezkumnému řízení měla žalobkyně plný úspěch, nicméně závěry Rozhodnutí I, které nebyly změněny v přezkumném řízení, zůstaly nadále

v platnosti a žalobkyně proti nim brojí v nyní projednávané žalobě vedené proti napadenému rozhodnutí, které je konečným výsledkem přezkumu.

44. Tento procesní postup zdejší soud aprobejuje. Jinými slovy žalobkyně se nyní může domáhat soudního přezkumu ve vztahu k části kontrolovaného plnění, které nebylo předmětem přezkumného řízení. Činí tak sice formálně ve vztahu k napadenému rozhodnutí, nicméně na věc je třeba pohlížet tak, že přezkumné Rozhodnutí II pouze mění původní Rozhodnutí I v dílčí části a ostatní nepřezkoumávané závěry přebírá. Daňové povinnosti tedy sice vyplývají jak z platného Rozhodnutí I, tak z Rozhodnutí II, avšak soudní přezkum je koncentrován již jen do jednoho rozhodnutí, které mění rozhodnutí původní, neboť ono původní rozhodnutí již ve své podobě neexistuje a nemůže tak být formálně předmětem soudního přezkumu.
45. Soud při těchto úvahách vychází z ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu, podle níž dojde-li v průběhu řízení o žalobě proti správnímu rozhodnutí ke změně žalobou napadeného rozhodnutí v přezkumném řízení podle § 123 odst. 5 daňového řádu, odpadá předmět řízení o žalobě proti původnímu rozhodnutí a taková žaloba musí být odmítnuta podle § 46 odst. 1 písm. a) s. ř. s. [srov. zejména rozsudky NSS ze dne 21. 11. 2019, č. j. 8 Afs 361/2018-49, zejména bod 18, ze dne 28. 7. 2021; č. j. 2 Afs 277/2019-26, ve kterém soud vysvětlil: „[z]měna rozhodnutí v přezkumném řízení v sobě zahrnuje nejen implicitní vyjádření jeho nezákonnosti, ale i nápravu spočívající v novém (byť částečném) meritorním posouzení. Z takového důvodu de facto zaniká rozhodnutí v původním znění, které je zároveň nahrazeno rozhodnutím ve znění změněném. Jedná se o odlišnou situaci, než kdyby změna rozhodnutí spočívala např. v pouhé formální opravě zjevných nesprávností (§ 104 daňového řádu).“]. Žalobu proti Rozhodnutí I v souladu s citovanou judikaturou odmítl Krajský soud v Plzni usnesením ze dne 20. 3. 2024, č. j. 77 Af 24/2020-287.
46. Pokud by se však správní soud námitkami směřujícími proti těm částem původního rozhodnutí, která nebyla rozhodnutím vydaným v přezkumném řízení dotčena, věcně nezabýval z důvodu, že přezkumné řízení bylo vedeno pouze v omezeném rozsahu, upřel by žalobkyni možnost brojit správní žalobou proti závěrům, které Odvolací finanční ředitelství učinilo v Rozhodnutí I. Došlo by tak k nežádoucímu odepření spravedlnosti ze strany soudu.
47. Nelze však přisvědčit žalobkyni v názoru, že se celým rozsahem daňové věci měl zabývat žalovaný v napadeném rozhodnutí jakožto odvolací orgán. Žalovaný v přezkumném řízení byl totiž jednoznačně vázán rozsahem přezkumu, který vymezil žalovaný v rozhodnutí o nařízení přezkumu. Mohl tedy pouze „otevírat“ otázky týkající se plnění od společnosti Balsen, a nikoliv ostatních plnění, která byla podrobena odvolacímu přezkumu již v Rozhodnutí I. Není tedy pravda, že by odvolací námitky žalobkyně zůstaly nevypořádané odvolacím daňovým orgánem, neboť závěry obsažené v dodatečných platebních výměrech byly předmětem odvolacího řízení, které bylo Rozhodnutím I vyřízeno a žalobkyně tak nepřišla o žádnou instanci (srov. obdobně rozsudek NSS ze dne 9. 10. 2023, č. j. 5 Afs 290/2022-21, bod 21 až 24). Žalobkyně se tímto ve skutečnosti domáhá, aby žalovaný znovu přezkoumal v plném rozsahu otázku jako třetí instance, což však zákon nedovoluje.
48. Na tom nic nemění skutečnost, že podle § 114 odst. 2 daňového řádu odvolací orgán přezkoumává napadené rozhodnutí v rozsahu požadovaném v odvolání. Toto pravidlo s ohledem na dispoziční zásadu zajišťuje hospodárnost řízení, kdy není třeba se zabývat

skutečnostmi, které strany nečiní spornými. Nelze jej však bez omezení extenzivně vykládat tak, že navzdory omezenému rozsahu přezkumného řízení, lze jeho předmět rozšiřovat dle libosti odvolatele (srov. bod 23 rozsudku NSS ze dne 9. 10. 2023, č. j. 5 Afs 290/2022-21). Stejně nedůvodnou shledal soud námitku žalobkyně, že odvolání měl žalovaný posoudit jako podnět k nařízení přezkumného řízení v celém rozsahu kontrolovaných plnění. Přezkumné řízení je dozorčí opravný prostředek, na který žalobkyně nemá nárok. Nehledě na to, že obsah podání byl zcela zřejmý a žalovaný jeho obsah nemůže „přetvářet“ v jiné možné procesní kroky. Žalobkyně jasně brojila podnětem k nařízení přezkumného řízení pouze proti neuznání nákladů vztahujících se k plněním od dodavatele Balsen, přičemž mohla brojit proti veškerým neuznaným nákladům.

VIII. 2 K oprávněnosti uplatněných nákladů u reklamních plnění od společností RT a RTM

49. Na základě kontrolního zjištění nebyl žalobkyni uznán nárok na odpočet na dani uplatněný na základě dokladů od RT a RTM. Podle správce daně žalobkyně neprokázala nárok na odpočet daně dle § 72 a § 73 zákona o dani z přidané hodnoty, neboť neprokázala, že zdanitelná plnění přijala v deklarovaném rozsahu a hodnotě od osoby na daňových dokladech uvedené.
50. Z rozhodnutí daňových orgánů vyplývá, že prvostupňový správce daně (Finanční úřad pro Plzeňský kraj) a Odvolací finanční ředitelství prověřovali ve zdaňovacím období leden 2014 až prosinec 2014, leden 2015, březen 2015 až červen 2015 a srpen 2015 až prosinec 2015 oprávněnost uplatnění nároku na odpočet daně u plnění od společností RT, RTM, Balsen, TRIDO, s.r.o., ALCATRAZ Plzeň s.r.o. a ProCeram a.s. Žalobkyně podala proti dodatečným platebním výměrům odvolání pouze v námitkách ve vztahu k plněním od společností RT, RTM a Balsen.
51. Odvolací finanční ředitelství v rámci odvolacího řízení považovalo za nutné doplnit řízení v souladu s § 115 odst. 1 daňového řádu, a proto vydalo písemnost s č. j. 48239/19/5300-22441-712084, ve které požadovalo po prvostupňovém správci daně, aby doplnil dokazování ve vztahu k plněním od společnosti Balsen, RT a RTM. Jednalo se o požadavek na provedení svědeckých výpovědí. Odvolací finanční ředitelství v návaznosti na doplnění dokazování seznámilo žalobkyni se zjištěnými skutečnostmi v písemnosti s č. j. 19934/20/5300-22441-712084.
52. Rozhodnutím I rozhodlo Odvolací finanční ředitelství dne 10. 7. 2020, č. j. 26332/20/5300-22441-712084, tak, že platební dodatečné výměry změnilo ve prospěch žalobkyně v rozsahu zdaňovacích období leden 2014, březen 2014 až červen 2014, srpen 2014 až listopad 2014, leden 2015, duben 2015, květen 2015, říjen 2015 a listopad 2015. Žalobkyni byl uznán nárok na odpočet u některých reklamních plnění, přičemž u některých dílčích reklamních plnění bylo odvolání žalobkyně zamítnuto.
53. Neuznání nároku na odpočet daně Odvolací finanční ředitelství odůvodnilo neprokázáním přijetí zdanitelných plnění v deklarovaném rozsahu a hodnotě od osoby uvedené na daňových dokladech, čímž dle Odvolacího finančního ředitelství došlo k porušení § 72 a § 73 zákona o dani z přidané hodnoty. V Rozhodnutí I Odvolací finanční ředitelství prokázání některých reklamních plnění ve vztahu k jednotlivým akcím uznalo, ovšem uskutečnění některých dílčích reklamních plnění považovalo stále za neprokázaná.

54. Důvod pro jejich neuznatelnost shledalo ve dvou skutečnostech. Zaprvé u některých akcí rozhodlo o neoprávněnosti uplatněného odpočtu z důvodu, že z žádných důkazních prostředků nevyplývalo, že by byla žalobkyně v místě akce prezentována, např. videozáznamem o umístění loga v prostorách konání akce. Jednalo se o akce: Prezentace na VIP narozeninové párty dne 21. 1. 2014, VIP akce – křest diáře J. Ludvíka 3. 12. 2014, Prezentace na akci Silvestrovská párty Solidní nejistota, Prezentace na akci Galavečer Look Bella a Prezentace na akci Sacre Coeur Night 2015 + prezentace skupiny 5 Angels.
55. Druhým opakujícím se důvodem pro neuznání odpočtu u některých reklamních plnění byla duplicitní či vícenásobná fakturace ve vztahu k jedné akci, kdy v těchto případech daňový orgán uznal uplatnění odpočtu pouze ve výši jediné faktury, neboť pro rozdělení fakturace u jednodenních akcí neshledal uspokojivý důvod. Jednalo se o akce: DIAMOND RACE PARTY 31. 5. 2014, MISS BEAUTY 2014, Golf Loreta 11. 9. 2014, Prezentace na akci Sacre Coeur Night 2014 a Prezentace na akci Sacre Coeur Night 2015.
56. K oprávněnému uplatnění nároku na odpočet daně je ve smyslu § 72 a § 73 zákona o dani z přidané hodnoty nezbytné, aby daňový subjekt prokázal, že přijaté plnění bylo poskytnuto v souvislosti s jeho ekonomickou činností a za účelem uskutečňování zdanitelných plnění. Podle § 73 odst. 1 písm. a) téhož zákona je pak třeba tento nárok prokázat daňovým dokladem.
57. Z hlediska rozložení důkazního břemene je to právě daňový subjekt, kdo je podle § 92 odst. 3 daňového řádu povinen v případě pochybností prokázat všechny skutečnosti, které tvrdí v daňových přiznáních. Svá tvrzení daňový subjekt primárně dokládá formálními doklady. Z judikatury NSS však plyne, že samotné předložení formálně bezvadného daňového dokladu ještě automaticky neprokazuje oprávněnost uplatněného nároku na odpočet DPH, neboť existence tohoto nároku se odvíjí od faktického stavu, tedy od prokázání existence zdanitelného plnění, nikoli pouze od jeho formálního vykázaní (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 10. 2006, č. j. 2 Afs 7/2006-107; nebo rozsudek ze dne 27. 1. 2012, č. j. 8 Afs 44/2011).
58. Pro uznání nároku na odpočet DPH je nezbytné prokázat nejen to, že k plnění skutečně došlo, ale rovněž to, že proběhlo způsobem, který je tvrzen (viz rozsudky NSS ze dne 12. 1. 2012, č. j. 9 Afs 42/2011-56; a ze dne 23. 4. 2014, č. j. 9 Afs 91/2013-38). Jestliže tedy správce daně žalobkyni sdělil pochybnosti o skutkovém stavu a o jeho účetních dokladech, přechází důkazní břemeno znovu na daňový subjekt, který je povinen tyto pochybnosti vyvrátit a svá tvrzení prokázat. Z judikatury NSS krajský soud v této souvislosti cituje část rozsudku ze dne 20. 10. 2015, č. j. 6 Afs 78/2015-42: „*pro případ vzniku pochybností o uskutečnění plnění v tvrzené podobě je povinností daňového subjektu, který uplatňuje nárok na odpočet v daňovém přiznání, aby prokázal dalšími důkazy, že fakticky plnění přijal v konkrétním období a rozsahu a právě toto plnění souvisí s následným uskutečněním jeho vlastní konkrétní ekonomické činnosti.*“
59. Lze tedy shrnout, že tvrdí-li daňový subjekt určitou skutečnost, musí ji také řádně prokázat. To platí i v případě reklamních plnění, u nichž je třeba doložit jejich uskutečnění v deklarovaném, resp. sjednaném rozsahu; nepostačí pouze prokázat, že k poskytnutí reklamních služeb nějakým způsobem došlo (rozsudek NSS ze dne 29. 12. 2011, č. j. 1 Afs 10/2010-71). Daňový subjekt by proto měl zachovávat náležitou míru obezřetnosti a uchovávat takové důkazní prostředky, jimiž bude schopen svá tvrzení v případě potřeby

doložit (např. rozsudky NSS ze dne 15. 5. 2007, č. j. 2 Afs 177/2006-61; nebo ze dne 3. 2. 2010, č. j. 1 Afs 103/2009-232).

60. V odvolacím řízení v seznámení se zjištěnými skutečnostmi, č. j. 19934/20/5300-22441-712084, byla žalobkyně zpravena o pochybnostech odvolacího orgánu ve vztahu k vícenásobné fakturaci k jednotlivým akcím. Odvolací finanční ředitelství neshledalo totiž v doposud provedeném dokazování uspokojivý důvod pro rozdělení účetních dokladů znějících na stejný předmět plnění, kdy rozsah a předmět fakturace byl vymezen zpravidla neurčitě slovy „*prezentace na akci*“. Žalobkyně byla tedy fakticky seznámena s pochybnostmi ohledně prokázání průběhu transakce, přičemž k tomu ve vyjádření k seznámení vysvětlila, že předmětem plnění byla vždy prezentace jejího loga na reklamních plochách v místě konání akce a že důvodem pro dvojitou fakturaci byla organizační náročnost akce, prestiž akce a též uváděla výhodu spojenou s jiným datem splatnosti u každé faktury.
61. Odvolací finanční ředitelství přijalo závěr ve vztahu k akcím DIAMOND RACE PARTY 31. 5. 2014, MISS BEAUTY 2014, Golf Loreta 11. 9. 2014, Prezentace na akci Sacre Coeur Night 2014 a Prezentace na akci Sacre Coeur Night 2015, že reklamní plnění u těchto akcí sice proběhlo, avšak neuznalo žalobkyní uplatněný odpočet na DPH v plné výši fakturace z důvodu, že žalobkyně ani po vyjádření k seznámení dostatečně neozřejmila důvod pro vystavení vícero faktur. Zároveň odmítlo návrh žalobkyně provést opakovaný výslech svědka pana A. K. z důvodu nadbytečnosti.
62. Odvolací finanční ředitelství odůvodnilo své závěry tak, že žádný právní předpis sice nezakazuje vystavit ve vztahu k jednomu plnění více účetních dokladů. Současně však uzavřelo, že žalobkyně v posuzovaných případech neprokázala, že rozsah reklamního plnění odpovídal vícenásobné fakturaci, resp. neprokázala rozsah dané akce, kterému by taková fakturace odpovídala. Žalobkyně v řízení namítala, že rozdělení fakturace souviselo s organizační náročností jednotlivých akcí, případně s obchodními zvyklostmi a výhodným nastavením platebních podmínek. Odvolací finanční ředitelství tuto obranu odmítlo s tím, že obecný odkaz na organizační náročnost není relevantním důvodem, neboť každá reklamní akce je svým způsobem pro daňový subjekt organizačně náročná, přičemž takové tvrzení je vedeno pouze v obecné rovině a není s to pochybnosti ohledně fakturování rozptýlit. Ke splatnosti uvedlo, že tato se na mnoha fakturách shodovala ve dni, případně se lišila pouze v několika jednotkách dnů, a zároveň žalobkyně neprokázala, že by úhradu jednotlivých faktur činila s časovým odstupem za účelem usnadnit zátěž z hlediska cash-flow. Současně však u jiných akcí vícenásobnou fakturaci Odvolací finanční ředitelství akceptovalo právě s poukazem na to, že šlo o akce vícedenní.
63. Soud hodnotí provedení dokazování jako zákonné a úvahu Odvolacího finančního ředitelství ohledně duplicitní a vícenásobné fakturace jako srozumitelnou. Je to totiž primárně daňový subjekt, který nese důkazní břemeno ohledně skutečností tvrzených v daňovém přiznání, včetně prokázání přijetí zdanitelného plnění v rozsahu uvedeném na přijatých daňových dokladech. Jak již bylo řečeno výše, samotná existence daňových dokladů či faktur zpravidla sama o sobě neprokazuje, že deklarované zdanitelné plnění bylo skutečně přijato v tvrzeném rozsahu.
64. Soud souhlasí s názorem Odvolacího finančního ředitelství, že předmět plnění byl na všech fakturách vymezen stejně obecně jako „*prezentace na akci*“, aniž by z dokladů bylo patrné,

jaké dílčí plnění měla která faktura samostatně krýt. Faktury byly zpravidla vystaveny na stejnou částku, se stejným či jen nepatrně odlišným datem splatnosti, a ani ze smluvní dokumentace či objednávek nevyplývala sjednaná cena, její rozpad ani důvod, pro který měla být cena rozdělena do dvou či více samostatných dokladů. Podle hodnocení soudu je pak zcela logický Odvolacím finančním ředitelstvím přijatý závěr, že nebylo objasněno, proč v souvislosti s jednou reklamní akcí bylo vystaveno více daňových dokladů na poskytnutí služby v jeden den. Za této situace daňový orgán identifikoval konkrétní skutečnosti způsobilé založit vážné a důvodné pochybnosti o průkaznosti dokladů ve vztahu k tvrzenému rozsahu plnění. Žalobkyně sice prokázala, že na akcích DIAMOND RACE PARTY 31. 5. 2014, MISS BEAUTY 2014, Golf Loreta 11. 9. 2014, Presentace na akci Sacre Coeur Night 2014 a Presentace na akci Sacre Coeur Night 2015, skutečně plnění proběhlo, nicméně ohledně fakturace vyvstaly pochybnosti, které nebyly rozptýleny.

65. Jestliže žalobkyně tvrdila, že důvodem rozdělení fakturace byla organizační náročnost akcí, obchodní zvyklosti či nastavení splatnosti, lze je označit za obecná tvrzení, která nebyla podložena uspokojivými důkazy. Žalobkyně nepředložila např. žádné objednávky, e-mailovou komunikaci, cenové kalkulace, ani jiné dokumenty, z nichž by bylo patrné, že strany skutečně sjednaly rozdělení ceny do více částí, a z jakého konkrétního důvodu tak učinily. Neprokázala tedy transparentním a přesvědčivým způsobem, že zdanitelné plnění proběhlo tak, jak vyplývá z předložených dokladů. Nelze shledat nesrozumitelnou úvahu daňového orgánu, že tvrzení o organizační náročnosti akce jako vysvětlení z důvodu přílišné obecnosti nepostačuje. Nebylo totiž prokázáno, že by se jednotlivé akce lišily z pohledu náročnosti na organizaci. Odvolání se na obchodní zvyklosti, že v případě ceny vyšší než 500 000 Kč byly faktury děleny, bez konkrétních podkladů a účelných důvodů též nepředkládá v celkovém kontextu přesvědčivý důvod pro zvolený způsob fakturace.
66. Soud nepřehlíží, že daňový orgán v některých případech vícenásobnou fakturaci akceptoval, jednalo-li se o vícedenní akce (Lodě na vodě 2014 a Sen o Dakaru). U těchto akcí měl za to, že žalobkyně pochybnosti o vícenásobné fakturaci odstranila. Taková úvaha nezakládá rozpor v odůvodnění, neboť vícedenní, tedy opakovanou propagaci, lze považovat za okolnost, která rozdělení fakturace do více částí do jisté míry vysvětluje. Naproti tomu u jednodenních akcí, při totožném vymezení předmětu plnění, při absenci podkladu pro rozdělení ceny a při prakticky shodné splatnosti jednotlivých faktur (případně splatnosti s rozdílem pouze několika dní), je zcela logický závěr daňového orgánu, že vystavení vícero faktur není ničím náležitě objasněno. Soud považuje rovněž za srozumitelnou argumentaci žalovaného, že u akcí, ke kterým bylo vystaveno vícero faktur, nebylo prokázáno ze strany žalobkyně, že by se jednalo o akce většího rozsahu, či větší prestiže. Tvrzení žalobkyně, že propagace z akce Sacre Coeur Night 2014 rezonovala ještě po delší dobu oproti akcím, u kterých byl vystaven jediný daňový doklad, a tudíž i zde mělo být přiznáno více faktur, nemá oporu v žádných konkrétních skutečnostech. Akce byla jednodenní a poděkování žalobkyni v časopise, či vyvěšení reklamní plachty, není svou významností způsobilé založit uspokojivý důvod pro násobnou fakturaci. Je pak zcela logický závěr Odvolacího finančního ředitelství, že svým rozsahem se vymykala pouze akce Sen o Dakaru, jelikož šlo o celoroční projekt.
67. Za těchto okolností soud uzavírá, že Odvolací finanční ředitelství uneslo své důkazní břemeno podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, neboť označilo a odůvodnilo konkrétní indicie svědčící o neprůkaznosti tvrzeného rozsahu reklamního plnění ve vztahu k

vícenásobné fakturaci. Důkazní břemeno se proto přeneslo zpět na žalobkyni, která však nepředložila dostatečné podklady k vysvětlení, proč k rozdělení ceny do více faktur došlo a jakému konkrétnímu rozsahu plnění jednotlivé faktury odpovídaly. Nejednalo se o závěr o nepřiměřenosti ceny, nýbrž o závěr, že žalobkyně nevyvrátila pochybnost ohledně způsobu fakturace a rozsah plnění ve vztahu k fakturované částce byl z tohoto důvodu považován daňovým orgánem oprávněně za neprokázaný.

68. To, že se žalovaný ve vyjádření odvolával na rozsudek Krajského soudu v Plzni ze dne 7. 7. 2020, č. j. 30 Af 19/2019-113, bod 58, ve věci žalobkyně, která se týkala daně z přidané hodnoty za zdaňovací období únor 2015, rovněž nezakládá nesprávnost postupu Odvolacího finančního ředitelství. Naopak lze příhodně srovnat tyto dvě situace tak, že Odvolací finanční ředitelství v nyní projednávaném případě obdobně jako ve výše řešené věci nazvalo, že vystavení vícero dokladů k jedné akci založilo pochybnosti správce daně (ve výše uvedené věci se jednalo o pochybnosti o existenci faktického plnění, která byla dále v daňovém řízení prověřována). Nyní Odvolací finanční ředitelství zpochybnilo skutečnost, zda žalobkyně prokázala, že přijala zdanitelná plnění v deklarovaném rozsahu. Jinými slovy vznikly pochybnosti o tom, zda se u některých akcí nejednalo o duplicitně uplatněný nárok na odpočet daně. Na základě přezkoumatelných úvah poté daňový orgán uzavřel, že žalobkyně neprokázala duplicitu fakturace ve vztahu k poskytnutému plnění. Proto Odvolací finanční ředitelství u některých akcí uznalo žalobkyni uskutečnění plnění ve výši pouze jedné faktury.
69. Žalobkyně navrhovala za účelem objasnění vystavování vícero faktur opakovaný výslech svědka pana A. K. Soud si ověřil, že protokol o výsledku svědka je založen ve spisovém materiálu (č. l. 29), č. j. 626937/17/2301-61564-402127, a zaznamenává výslech provedený správcem daně dne 3. 4. 2017. Správce daně se v něm doptával svědka, jak probíhala spolupráce se žalobkyní ve vztahu k jednotlivým akcím. Odvolací finanční ředitelství správně uvedlo, že svědek byl dotazován na důvod vystavování duplicitních daňových dokladů, přičemž jeho odpověď, že se tak dělo z důvodu splatnosti, se později ukázala jako nevěrohodná. Ve vztahu k akci Prezence na Sacre Coeur Night 2015 a akci MOTOCYKL 2015 se správce daně konkrétně dotazoval na skutečnosti ohledně fakturace. Svědek sdělil ve vztahu k první akci, že tak učinili za účelem rozložení splatnosti jednotlivých faktur a doplnil, že se jednalo o důvod jediný. Ve vztahu k druhé akci uvedl, že tři faktury vystavil po dohodě se žalobkyní za účelem rozložení plateb.
70. Soud souhlasí s Odvolacím finančním ředitelstvím a má též za to, že opakovaný výslech byl nadbytečný. Svědek již byl podrobně dotazován na obchodní spolupráci i na důvody rozdělení fakturace k některým akcím a žalobkyně neuváděla žádné nové skutečnosti, které by odůvodňovaly potřebu dalšího výslechu. Nadto podané vysvětlení samo o sobě nepůsobí přesvědčivě. Jak žalovaný správně poukázal, splatnost jednotlivých faktur se ve skutečnosti významně nelišila, naopak velmi často byla ke stejnému datu. Takové nastavení splatnosti jen stěží odůvodňuje tvrzené rozložení cash-flow. Pochybnosti o věrohodnosti tohoto vysvětlení dále posiluje skutečnost, že ve všech případech, v nichž bylo k jedné akci vystaveno více daňových dokladů, žalobkyně tyto doklady uhradila ve stejný den. Žalobkyně přitom uváděla stejný důvod ohledně splatnosti, který s ohledem na výše uvedené nesrovnalosti neobstojí.
71. Soud též nepřisvědčil tvrzení žalobkyně, které uváděla v replice, že problematiku duplicitního fakturování vyzdvihlo Odvolací finanční ředitelství až v odvolacím řízení a

nebyla tedy cíleně promítnuta do otázek kladených správcem daně v rámci daňové kontroly. Soud však dospěl k závěru, že i přesto lze seznat z odpovědi pana K., že za důvod pro duplicitní fakturaci považoval odlišnou splatnost a rozložení plateb. Další rozvádění jeho výpovědi se soudu jako účelné nejeví.

72. Navíc je to žalobkyně, která by měla mít povědomí o smluvním nastavení obchodních transakcí, kterých se účastní. Rovněž organizační náročnost akcí mohla sama žalobkyně v konkrétní podobě popsat, např. právě argumentací o vícedenním konání. Soud též přihlédl k tomu, že pan K. nereagoval na výzvu správce daně k vydání listin, ačkoliv ve svědecké výpovědi uvedl, že disponuje důkazními prostředky a smlouvami k daným akcím, které může předložit. Soud tedy považuje celé vysvětlení transakce jako netransparentní ve vztahu k otázkám fakturování a shodně jako Odvolací finanční ředitelství, posuzuje provedení opakované svědecké výpovědi za nadbytečné. Proto nemůže vytýkat daňovým orgánům, že účelově neprovedly opakovaný výslech z důvodu blížícího se konce lhůty pro stanovení daně.
73. Pouze na okraj žalovaný ve vyjádření k žalobě doplnil, že i správní soudy vyhodnotily potřebnost výslechu svědka pana K. v jiném daňovém řízení tak, že vypovídal zcela nekonkrétně (DPH únor 2015; viz rozsudek NSS ze dne 9. 8. 2021, č. j. 6 Afs 235/2020-76, bod 23). Soud přisvědčuje žalobkyni potud, že v uvedené věci NSS hodnotil nekonkrétnost výpovědi pana K. ve vztahu k jednotlivým reklamním plněním tam prověřovaným, nikoli výslovně ve vztahu k otázce důvodů vícenásobné fakturace. Z tohoto rozsudku tedy nelze bez dalšího dovozovat obecnou nevěrohodnost svědka pro všechny skutkové otázky. Stále však je stěžejní, že svědek již byl k důvodům rozdělení fakturace vyslechnut, správci daně poskytl vysvětlení založené na údajném rozložení splatnosti, toto vysvětlení však neobstojí ve světle dalších zjištění, zejména s prakticky shodnou splatností jednotlivých faktur, jejich úhradou ve stejný den a absencí navazujících listin, které svědek nepředložil. Za této situace mohl žalovaný důvodně uzavřít, že opakovaný výslech by nepřinesl nové relevantní objasnění věci.
74. Žalobkyně v souvislosti s neprovedením výslechu svědka pana A. K. též namítala, že pokud Odvolací finanční ředitelství nazvalo, že je třeba provést výslech pana Ing. J. J. (jednatel společnosti Stockholm Dream Production s.r.o., která byla pořadatelem některých akcí), mělo provést i opakovaný výslech pana K. Soud uvedl, že zaprvé, výslech pana Ing. J. nebyl v tomto daňovém řízení prováděn opakovaně, neboť byl proveden v jiném daňovém řízení ve vztahu ke zdaňovacímu období únor 2015, ve kterém byl svědek dotazován na jiná plnění (viz protokol ze dne 20. 10. 2016, č. j. 1782972/16/2301-61564-402127, č. j. 129 spisového materiálu). Stěžejní však je skutečnost, že tento výslech byl proveden za účelem zjištění propagace žalobkyně, konkrétně za účelem vyžádání si videozáznamu z akce od pana Ing. J., pokud by jej měl k dispozici (viz bod 11 písemnosti Odvolacího finančního ředitelství, jíž bylo nařízeno doplnění dokazování, č. j. 48239/19/5300-22441-712084 a protokol o výslechu svědka ze dne 17. 1. 2020, č. j. 53407/20/2301-61563-402716). Výslech pana A. K. žalobkyně navrhovala za účelem jiným, a to objasnění důvodu pro rozdělení účetních dokladů, kdy Odvolací finanční ředitelství předestřelo pádné důvody, pro které je provedení opakovaného výslechu nadbytečné. Soud z výše předestřených důvodů proto nepovažuje za rozporné, pokud Odvolací finanční ředitelství nepostupovalo u obou navrhovaných svědků shodně.
75. Odvolací finanční ředitelství dále neuznalo žalobkyni uplatnění nároku na odpočet DPH z důvodu neprokázání propagace žalobkyně na akcích Presentace na VIP narozeninové

párty dne 21. 1. 2014, VIP akce – křest diáře J. Ludvíka 3. 12. 2014, Presentace na akci Silvestrovská párty Solidní nejistota, Presentace na akci Galavečer Look Bella a Presentace na akci Sacre Coeur Night 2015 + prezentace skupiny 5 Angels.

76. Podle hodnocení daňového orgánu žalobkyně nepředložila žádné důkazní prostředky, kterými by prokázala uskutečnění propagace v místě konání akce. Odvolací finanční ředitelství vycházelo ze získaných videozáznamů, z nichž dovodilo, že při záznamu průběhu akce nebyla patrna žádná forma prezentace žalobkyně v místě konání akce. Soud tuto úvahu hodnotí kladně a souhlasí, že Odvolací finanční ředitelství tímto v souladu s § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu své důkazní břemeno uneslo. Žalobkyně tak měla disponovat důkazními prostředky prokazujícími realizaci reklamy v tvrzeném rozsahu, a to takovými, kterými prokáže, že přijaté plnění bylo uskutečněné v deklarovaném rozsahu. Daňový subjekt je totiž povinen prokázat, že plnění proběhlo právě tak, jak tvrdí v daňových dokladech, a u reklamních plnění doložit i jejich reálnou podobu a rozsah. Za této situace byl daňový orgán oprávněn požadovat po žalobkyni konkrétnější důkazy o propagaci v místě konání akce. Mohlo jít například o fotografie či videozáznam z místa konání, případně jiné interní kontrolní záznamy. Jestliže žalobkyně takové podklady nepředložila a z dostupných videozáznamů propagace žalobkyně v místě akce patrná nebyla, nelze daňovému orgánu vytýkat, že dospěl k závěru o neprokázání reklamních služeb v deklarovaném rozsahu.
77. Daňový subjekt totiž sice prokazuje svá tvrzení především svým účetnictvím a jinými povinnými záznamy (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119), nicméně jeho důkazní povinnost se vztahuje i na faktickou stránku plnění ovlivňujícího základ daně, tedy na prokázání jeho skutečné realizace (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 11. 2013, č. j. 8 Afs 38/2012-81). Soud souhlasí s Odvolacím finančním ředitelstvím, že u reklamních služeb nepostačuje k prokázání uskutečnění zdanitelného plnění v deklarovaném rozsahu pouze předložení smlouvy, doložení úhrady ceny nebo předložení obalu DVD, na němž je žalobkyně uvedena jako partner videozáznamu, případně potvrzení uskutečnění propagace ze strany pana A. K. bez podkladů, které by jasně takovou propagaci dokládaly. Propagace měla být totiž zajištěna v rozsahu vystavení loga žalobkyně v místě konání akce na reklamních plochách. Ve vztahu k výše uvedeným akcím lze obecně přijmout závěr, že takové podklady samy o sobě neprokazují, že v místě konání akce skutečně proběhla propagace žalobkyně v deklarovaném rozsahu. Pan K. sice tvrdil realizaci reklamy pro žalobkyni, takové tvrzení je však slabé co do prokázání rozsahu poskytnutých reklamních služeb, s ohledem na to, že videozáznamy propagaci nezachycují.
78. Stejně závěry lze přijmout i u akce „Galavečer Look Bella, Boby centrum Brno“, k níž navíc potvrdila propagaci žalobkyně pořadatelka společnost PRESTIGE MODELS, s.r.o, která poskytla odkaz na oficiální webové stránky předmětné akce, kde byli uvedeni partneři akce. Soud souhlasí s Odvolacím finančním ředitelstvím, že stěžejní je rozsah prezentace žalobkyně na samotné akci v rozsahu, který tvrdila, což z webových stránek či z vyjádření pořadatele akce nelze co do konkrétní podoby reklamy dovozovat. Žalobkyně dále namítala, že videozáznam nezachycuje celé prostory konání akce, proto logo žalobkyně nezachycuje. To však je nutno přičítat k tíži žalobkyně, po níž lze oprávněně požadovat, jak již bylo výše vysvětleno, aby si zajistila při vynakládání prostředků na reklamní činnosti dostatečné materiály k prokázání faktické realizace jí tvrzeného plnění. Ohledně „Presentace Sacre

Coeur Night 2015 + prezentace skupiny 5 Angels“ soud také neshledal žádné pochybení daňových orgánů. Pokud ze záznamu vystoupení není patrná prezentace žalobkyně, nelze ji dovozovat ze samotné skutečnosti, že propagace byla uznána na akci „Prezentace Sacre Coeur Night 2015“.

79. Soud proto uzavírá, že Odvolací finanční ředitelství nepochybně, pokud za této důkazní situace dovodilo, že žalobkyně neunesla své důkazní břemeno ohledně rozsahu reklamního plnění. Soud upozornil, že pokud daňový subjekt vynaloží prostředky na reklamu a hodlá z těchto zdanitelných plnění uplatňovat nárok na odpočet DPH, lze od něj očekávat obezřetnost při uchovávání takových podkladů, které budou schopny poskytnutí reklamy v tvrzeném rozsahu doložit.

VIII. 3 K námitce porušení dvojinstančnosti řízení

80. Žalobkyně přednesla též procesněprávní námitku, ve které vytýká prvostupňovému správci daně, že se nepřipustně vměšoval do odvolacího řízení. Žalobkyně namítá, že Odvolací finanční ředitelství přenechalo vedení odvolacího řízení prvostupňovému správci daně. Žalobkyně poukázala na dožádání ze dne 5. 3. 2020, č. j. 00361107/20/2301-61562-401235, z něhož dovozuje, že osobami vystupujícími za prvostupňového správce daně, byly tytéž osoby, které vedly daňovou kontrolu u žalobkyně v prvním stupni. Úřední osoby prvostupňového správce daně podle žalobkyně aktivně vstupovaly do procesu dokazování, když také Finančnímu úřadu pro Jihomoravský kraj byly předestřeny konkrétní dotazy, na které se měl dožádaný správce daně dotazovat.
81. Soud v této záležitosti neshledává porušení § 115 daňového řádu, neboť ten nezapovídá, aby odvolací orgán pověřil prvostupňového správce daně k doplnění dokazování. Tento postup je naopak zákonem předvídaný. Odvolací finanční ředitelství uložilo ve smyslu § 115 odst. 1 daňového řádu správci daně doplnit řízení, č. j. 48239/19/5300-22441-712084, neboť mělo za to, že nelze přijmout bez dalšího dokazování závěr správce daně, že žalobkyně neprokázala oprávněnost uplatněného nároku na odpočet daně za situace, kdy navrhovala k prokázání svých tvrzení konkrétní výsledky osob. Ve vztahu k reklamním plněním v rámci doplnění odvolacího řízení byly proto provedeny výsledky osob: Ing. J. J., J. M., M. V., M. K. a V. S. Konkrétně ohledně reklamních plnění bylo nutné podle Odvolacího finančního ředitelství se svědků doptat, jestli nedisponují důkazními prostředky vztahujícími se k daným akcím, např. videozáznamem z akce, který by bylo nutné si vyžádat. V rámci odvolání tak byly získány Odvolacím finančním ředitelstvím označené důkazní prostředky, a to prvostupňovým správcem daně.
82. Není nadto nezákonným procesním postupem, pokud dokazování prováděly osoby, které se podílely na daňové kontrole ve vztahu k žalobkyni v prvním stupni daňového řízení. Je to pak Odvolací finanční ředitelství, které v konečném důsledku jakožto odvolací orgán, jenž vede odvolací řízení, hodnotí provedené důkazy podle svého uvážení, přičemž své úvahy řádně uvedl v odvolacím rozhodnutí. Stejně tak nelze vytknout prvostupňovému správci daně, že v rámci dožádání jinému finančnímu úřadu uvedl konkrétní otázky, které požadoval prostřednictvím dožádání předložit.
83. Ve vztahu k přezkumnému řízení pak Odvolací finanční ředitelství požadovalo doplnit dokazování ve vztahu k plněním od společnosti Balsen, v této věci však bylo žalobkyni plně vyhověno v přezkumném řízení.

IX. Závěr a náklady řízení

84. Soud shledal námitky žalobkyně neopodstatněnými. Jelikož v řízení nevyšly najevo ani žádné vady, k nimž musí soud přihlížet z úřední povinnosti, zamítl žalobu jako nedůvodnou podle § 78 odst. 7 s. ř. s.
85. O náhradě nákladů řízení soud rozhodl na základě § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož nestanoví-li tento zákon jinak, 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 (žaloba byla jako nedůvodná zamítnuta), a nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému správnímu orgánu, kterému by jinak jakožto úspěšnému účastníku řízení právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, náklady řízení nad rámec jeho běžné administrativní činnosti nevznikly.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu. V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Brno 30. června 2026

Zuzana Bystřická v.r.
předsedkyně senátu