



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Mgr. Lenky Krupičkové, soudce JUDr. Jaroslava Vlašína a soudkyně Mgr. Petry Weissové v právní věci žalobce: **DerStar Pharma CZ, s.r.o.**, IČO: 29130981, se sídlem Příkop 843/4, Brno, zastoupen JUDr. Ing. Ondřejem Lichnovským, advokátem se sídlem Palackého 151/10, Prostějov, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o přezkoumání rozhodnutí žalovaného ze dne 16. 10. 2023, č. j. 34846/23/5300-22441-711776, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 28. 8. 2025, č. j. 30 Af 53/2023-98,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci a rozsudek krajského soudu

[1] Finanční úřad pro Pardubický kraj (dále jen „správce daně“) zahájil u žalobce dne 5. 3. 2020 kontrolu daně z přidané hodnoty (DPH) za období říjen až prosinec 2018. Na základě jejích výsledků byla žalobci doměřena DPH v celkové výši 1 638 000 Kč a předepsáno odpovídající penále. Proti dotčeným dodatečným platebním výměrům podal žalobce odvolání, kterému žalovaný částečně vyhověl a zrušil dodatečný platební výměr za listopad 2018. Konstatoval, že v případě tohoto období došlo k marnému uplynutí lhůty

pro stanovení daně, neboť správce daně provedl dne 21. 2. 2019 místní šetření, které bylo materiálně daňovou kontrolou týkající se tohoto zdaňovacího období. Odvolání proti dodatečným platebním výměrům na DPH za období říjen a prosinec 2018 žalovaný zamítl a tato rozhodnutí potvrdil. Přisvědčil posouzení správce daně, že žalobce neprokázal přijetí deklarovaných reklamních služeb od společnosti EFFECTIVE Racing, a. s., a to ani v určitém rozsahu. Nemohl mu tak být uznán nárok na odpočet daně z těchto zdanitelných plnění.

[2] Žalobce podal proti rozhodnutí žalovaného žalobu, kterou Krajský soud v Brně (dále jen „krajský soud“) zamítl v záhlaví uvedeným rozsudkem. Nepřisvědčil námitce, že došlo k prekluzi práva doměřit daň i v případě zbývajících období říjen a prosinec 2018. Místní šetření, které správce daně provedl 21. 2. 2019, totiž bylo zaměřeno pouze na listopad 2018. Na tomto závěru nic nemění skutečnost, že žalobce k požadavku správce daně zaslal podklady, které se vztahují k celému plnění za všechna tři zdaňovací období – smlouvu a přehled propagace. Žalobce mohl stejně tak předložit pouze doklady týkající se jen listopadu 2018. Jestliže si vedl „souhrnnou“ evidenci a tu doložil, nelze to klást k tíži finančnímu úřadu a dovodit z toho zahájení daňové kontroly pro všechna zdaňovací období. Na posuzovanou věc nelze vztáhnout závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 1. 2024, č. j. 3 Afs 176/2022-46, neboť se zásadně liší skutkové okolnosti. Nyní to byl žalobce, kdo sám vtáhl do řízení podklady týkající se období říjen a prosinec 2018. Finanční úřad je vůbec nevyžadoval.

[3] K věci samé krajský soud konstatoval, že zvláště v případě služeb poskytovaných v delším časovém rámci je určení konkrétního rozsahu přijetí zdanitelných plnění pro nárok na odpočet nezbytné. Již samotné neprokázání rozsahu plnění tak postačuje k neuznání nároku na odpočet daně. Krajský soud následně shrnul obsah žalobcem doložených dokumentů, z nichž podle něj plyne, že prokazatelně zachycují propagaci žalobce jen na jediné akci konané ještě před uzavřením smlouvy o propagaci. K tomu přistoupilo zjištění správce daně, že žalobce i dodavatel měli fiktivní sídla, jednatele cizí (slovenské) státní příslušnosti a žalobce neměl žádné webové stránky, na kterých by prezentoval svou podnikatelskou činnost. Dodavatel se 9 dní po podpisu smlouvy stal nespolehlivým plátcem, přesto mu žalobce dál platil cenu za poskytování reklamy navýšenou o DPH. Podle dalšího šetření se navíc dodavatel v roce 2019 neúčastnil žádného ze šampionátů uváděných v přehledu propagace vyhotoveném pro žalobce. Na výzvu k poskytnutí součinnosti ohledně plnění poskytnutých žalobci pak vůbec nereagoval a zůstal nekontaktní. Správce daně tak disponoval řadou pochybností o deklarovaném plnění, které žalobce v rámci dalšího dokazování vedeného na základě výzev k prokázání skutečností neodstranil, a to ani výpověďmi navržených svědků. Dle krajského soudu mohlo vyvolat pochybnosti správce daně již samotné nastavení smluvního vztahu, kdy měl žalobce v podstatě předem uhradit vysokou částku (7,8 mil. Kč) za předem nespécifikovanou propagaci na základě obecně znějící smlouvy a faktur. I kdyby však žalobce těmito doklady ještě unesl své primární důkazní břemeno, postačí k založení pochybností zjištění správce daně, že se dodavatel řady akcí uvedených v přehledu propagace vůbec neúčastnil a že k propagaci žalobce na ostatních akcích podle všeho nedošlo. Krajský soud uzavřel, že provedeným dokazováním zůstaly z původně tvrzeného rozsahu propagace jen trosky

pokračování

a žalobcem dále doplněná tvrzení a důkazy nestačily k tomu, aby vyvrátily pochybnosti založené naprostou nevěrohodností původně předloženého přehledu propagace. Tam, kde podle výsledků dokazování došlo k propagaci žalobce, pak rozsah reklamy nikdy neodpovídal uzavřené smlouvě a to, že dodavatel jednal v rozporu s ní, žalobce ponechal bez povšimnutí. Pochybnosti správce daně proto podle krajského soudu rozhodně nebyly účelové či bezdůvodné.

[4] Důkazní břemeno se tak v souladu se zákonem přeneslo na žalobce, který je neunesl. Neopatřil si o reklamě ani elementární důkazy – kdy, kde a v jakém rozsahu reklama proběhla. Vynaložil-li přitom na ni vysokou částku, není na takovém požadavku nic nepřiměřeného. Pokud se spoléhal na vcelku bídné doklady doložené dodavatelem, je to stěží uvěřitelné a ekonomicky vysvětlitelné. Validním důkazem o rozsahu plnění v žádném případě není přehled propagace, který vypadá spíše jako mediální prezentace samotného dodavatele. Nic podstatného do případu nevnesli ani svědci. Obecné potvrzení spolupráce je v dané situaci zcela nedostačující. Neurčité výpovědi svědků jdou plně k tíži žalobce. Nejednalo se přitom rozhodně o situaci, kdy by se žalobci nepodařilo prokázat jen malou část deklarovaného plnění. V posuzované věci pak nebylo možné uznat ani alikvotní část odpočtu, neboť díky tomu, že cena byla sjednána zcela obecným způsobem bez vztahu k plnění, nelze určit adekvátní cenu za to, že žalobce prokázal nějakou část plnění. Nešlo by o nic jiného než o odhad. Nepřicházelo v úvahu ani provedení srovnání s jinými subjekty, neboť cena reklamy zde nezávisela na jejích vlastnostech a na objektivních okolnostech, ale na ekonomické síle propagovaného subjektu a na tom, kolik je ochoten na reklamu vydat. Pokud žalobce vůbec nesplnil zákonné podmínky pro odpočet DPH, pozbývá smysl zkoumat narušení neutrality DPH. Na tom nic nemění formální přiznání DPH dodavatelem, zvláště pak s ohledem na to, že si formálně vykázanou daňovou povinnost podle všeho uměle snižoval fiktivními plněními od personálně propojených společností.

II. Kasační stížnosti žalobce a vyjádření žalovaného

[5] Žalobce (dále jen „stěžovatel“) podal proti rozsudku krajského soudu kasační stížnost z důvodů podle § 103 odst. 1 písm. a) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“). Navrhuje, aby Nejvyšší správní soud zrušil napadený rozsudek a vrátil věc krajskému soudu k dalšímu řízení.

[6] V prvním okruhu námitek nesouhlasí se závěrem krajského soudu, že místní šetření provedené dne 21. 2. 2019 nebylo materiálním zahájením daňové kontroly i ve vztahu k období říjen a prosinec 2018. Jelikož stěžovatel předložil správci daně doklady týkající se všech tří období, je zřejmé, že je správce daně hodnotil taktéž ve vztahu ke všem těmto obdobím. Nejpozději ke dni 28. 2. 2019 tak správce daně prováděl dokazování k veškeré reklamě, kterou v roce 2018 pro stěžovatele zajišťoval dodavatel EFFECTIVE Racing a. s. Takto byl i vymezen rozsah daňové kontroly. Je tak zřejmé „propojení“ mezi doloženými doklady a skrytou kontrolní činností. Jestliže je správce daně skrytě hodnotil ve vztahu k listopadu 2018, musel tak činit také ve vztahu k dalším obdobím. Nelze klást k tíži stěžovatele, že důkazy nerozčlenil dle jednotlivých období, neboť to není s ohledem

na povahu plnění možné. Na věc je zcela přílehlavý rozsudek č. j. 3 Afs 176/2022 - 46. Dovedil-li Nejvyšší správní soud, že nelze striktně oddělit hodnocení poskytnutých podkladů ve vztahu k jednotlivým daním, nelze stejně tak oddělit ani podklady k jednotlivým zdaňovacím obdobím na DPH. K tomu stěžovatel odkazuje i na další judikaturu.

[7] Dále stěžovatel namítá, že pochybnosti správce daně nesměřovaly do daňově relevantní skutečnosti. Tou totiž není rozsah plnění, ale pouze, zda se plnění uskutečnilo. Podle judikatury Soudního dvora EU (dále jen „SDEU“) je rozsah odpočtu vymezen souvislostí mezi plněními na vstupu a na výstupu a nikoli pomocí rozsahu plnění. Krajský soud proto pochybil, pokud považoval požadavek žalovaného na prokázání rozsahu sporných reklamních služeb za legitimní. Postačilo prokázat souvislost mezi spornými reklamními službami a plněními uskutečňovanými na výstupu, resp. ekonomickou činností stěžovatele. To se stalo. Krajský soud na věc aplikoval nepřipadnou judikaturu či judikaturu, která nerespektuje výklad SDEU. Stěžovatel proto navrhuje položit SDEU předběžnou otázku, zda lze rozsah plnění zařadit mezi podmínky nároku na odpočet za situace, kdy plnění jako takové není zpochybňováno. Otázka skutečného rozsahu plnění není ničím jiným než úvahou o přiměřenosti úplaty vzhledem ke kvalitě a kvantitě plnění, která je podle SDEU irelevantní.

[8] Podle stěžovatele je nesprávný také závěr krajského soudu, že správce daně unesl své důkazní břemeno. K založení důvodných pochybností o rozsahu plnění nemohla vést údajná nedostatečná specifikace zdanitelného plnění v daňových dokladech. Krajský soud v této otázce chybně interpretoval závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 8. 2017, č. j. 4 Afs 58/2017 - 78 a pominul, že stěžovatel nebyl povinen prokazovat rozsah plnění. Údajné zjištění správce daně, že na řadě akcí k propagaci nedošlo, je v rozporu se závěrem o nejasnosti smlouvy, a neodpovídá provedeným důkazům (fotografie a videozáznamy). Pochybnosti nemůže založit to, že na některých fotografiích není z důvodu jejich kvality identifikovatelné logo. Předložené důkazy tvoří ucelený a vzájemně provázaný důkazní celek, který jasně potvrzuje faktickou realizaci reklamního plnění ve sjednaném rozsahu. Realizovaný rozsah svojí výpovědí potvrdil i V. N. (statutární ředitel dodavatele a jezdec). Jestliže sjednaná prezentace nebyla ve smlouvě vymezena výčtem konkrétních závodů, testování či jiných eventů, nelze po stěžovateli požadovat, aby dokládal každou jednotlivou akci. Postačilo prokázat, že mu dodavatel poskytl sjednanou propagaci při sportovních akcích a že doložená reklamní činnost představuje reprezentativní vzorek. Výchozí požadavek správce daně na prokázání každého jednotlivého dílčího reklamního plnění, který krajský soud aproboval, nemá oporu v právu a je nereálný a formalistický. Neobstojí ani hodnocení doloženého přehledu propagace a svědeckých výpovědí krajským soudem. Všechny důkazy ve vzájemné souvislosti jednoznačně prokazují, že reklamní činnost byla fakticky realizována tak, jak bylo deklarováno. Patří k nim i to, že platby proběhly bezhotovostně, tedy způsobem s jasnou auditní stopou a že dodavatel plnění přiznal v kontrolním hlášení i daňovém přiznání.

[9] Stěžovatel krajskému soudu dále vytýká nesprávnost závěru, že nebylo možné uznat ani alikvotní část odpočtů. Pokud byl rozsah plnění ve smlouvě vymezen

pokračování

obecněji a dokumentace dokládá, že k takto sjednaným způsobům propagace došlo, nelze dovodit, že plátce své tvrzení neprokázal. Správce daně má nástroje, jak určit část ceny a stěžovatel za tímto účelem uplatnil konkrétní důkazní návrhy. Žalovaný je pominul a krajský soud pak nepřipustně doplňoval jeho argumentaci. Pokud by stěžovatel neunesl své důkazní břemeno stran určení poměrné ceny, bylo na správci daně, aby ji určil. Předmětem sporu je pouze rozsah plnění, nikoli to, zda se vůbec nějaké plnění uskutečnilo. Jestliže dodavatel zároveň z tohoto plnění odvedl DPH, pak odepření nároku na odpočet z tohoto plnění ve svém důsledku znamená narušení neutrality daně zaviněné daňovými orgány. Krajský soud proto pochybil, pokud se odmítl zabývat touto námitkou pro nesplnění hmotněprávních podmínek nároku na odpočet. Ustanovení § 72 a 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“) pojem „rozsah plnění“ jako samostatnou podmínku nároku na odpočet neznají. Krajský soud také zopakoval závěr žalovaného o umělém snižování daňové povinnosti ze strany dodavatele, aniž by vypořádal námitky stěžovatele, podle nichž nebyl tento skutkový závěr prokázán. Nadto správní orgány i krajský soud posouvají tímto argumentem celý případ do podvodu na DPH, avšak účelově stěžovateli vytýkají nesplnění hmotněprávních podmínek.

[10] Žalovaný se ve vyjádření ke kasační stížnosti ztotožnil s posouzením krajského soudu a odkázal na své rozhodnutí a vyjádření k žalobě. Zdůraznil, že ze spisu nevyplývá, že by v rámci místního šetření byly ověřovány skutečnosti k jiným zdaňovacím obdobím než k listopadu 2018. Kontrolu dalších období správce daně zahájil až v březnu 2020. Dále s odkazem na ustálenou judikaturu odmítá teorii stěžovatele, že rozsah plnění nepatří mezi hmotněprávní podmínky nároku na odpočet DPH a dodává, že jím citované rozsudky se týkají jiných podmínek. Věcně správný a bezrozporný je podle něj i závěr krajského soudu, že správce daně prokázal dostatečně důvodné pochybnosti o sporných plněních. Podle aktuální rozhodovací praxe totiž může vyvolat takové pochybnosti i nedostatečně konkrétní vymezení předmětu a rozsahu plnění ve smlouvách a na daňových dokladech. K tomu žalovaný shrnul své skutkové závěry, které učinil na základě provedených důkazů. Podle něj stěžovatel nepředložil důkazy prokazující uskutečnění většiny plnění a jím předložené důkazy prokazovaly zřetelně menší rozsah propagace, než bylo ujednáno. K požadavku stěžovatele na uznání alespoň části odpočtu žalovaný připomněl, že správce daně stěžovatele vyzval k předložení příslušné průkazné kalkulace. To stěžovatel neučinil a v odvolání žádný konkrétní důkazní návrh v tomto směru nevznášel. Za rozhodných okolností nebylo možné určit částečný nárok na odpočet. Nárok na odpočet pak nezakládá skutečnost, že dodavatel daň odvede. Jeho povinnost není vázána na fakticitu plnění, ale na uvedení daně na daňovém dokladu. Narušením neutrality u dodavatele se správce daně v posuzované věci zabýval nad její rámec. Žalovaný proto navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

III. Další podání účastníků

[11] Stěžovatel podal k vyjádření žalovaného repliku, v níž poukazuje na to, že podle obsahu zprávy o daňové kontrole byl dodavateli přidělen status nespolehlivého plátce již 25. 10. 2018 a správce daně jej hodlal prověřovat již v květnu 2019. Z toho podle něj nutně plyne, že místním šetřením správce daně prověřoval plnění přijaté od tohoto

dodavatele jako celek a musel disponovat konkrétním podezřením ve vztahu ke konkrétním daňovým povinnostem stěžovatele (daňově relevantní skutečnosti). Dále polemizuje se závěry žalovaného ohledně důvodnosti pochybností správce daně a vytýká mu nepochopení nastavení smluvního vztahu s dodavatelem a významu jednotlivých dokladů. Opakuje také svou argumentaci k neutralitě daně a vyzdvihuje roli kontrolních hlášení dodavatele.

[12] Žalovaný reagoval na repliku dalším vyjádřením, v němž zdůraznil, že okolnosti týkající se prověřování dodavatele nesvědčí o záměru správce daně provádět daňovou kontrolu stěžovatele. Reagoval také na zbývající části repliky.

[13] Další podání účastníků řízení již nepřinesly argumentaci významnou pro posouzení důvodnosti kasační stížnosti.

IV. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

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

[15] Kasační stížnost není důvodná.

[16] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval namítanou nepřezkoumatelností napadeného rozsudku. Tu stěžovatel spojuje především s nepřipustným doplňováním důvodů rozhodnutí žalovaného krajským soudem. Konkrétně podle něj krajský soud namísto žalovaného vypořádal důkazní návrhy stěžovatele na provedení znaleckého posudku či srovnání s jinými subjekty s obdobnou reklamou, které žalovaný pominul. Není tomu tak. Z rozhodnutí žalovaného je zcela zřejmé, že nehodlal provádět žádné vlastní dokazování za účelem stanovení alikvotní části odpočtu dle prokázaného rozsahu plnění. V bodech [76] a [77] svého rozhodnutí srozumitelně vysvětlil, že správce daně stěžovateli umožnil vyčíslit příslušnou část odpočtu, avšak ten tak neučinil. Současně žalovaný potvrdil stanovisko správce daně, že s ohledem na způsob stanovení ceny ve smlouvě nebylo možné provést kalkulaci *ex offio* a dodal, že není povinností daňových orgánů v takové situaci vypočítávat příslušnou část odpočtu za stěžovatele. Tímto jasně projevil, že nebude namísto stěžovatele obstarávat důkazy za účelem prokázání stanovení alikvotní části odpočtu. Lze přitom plně souhlasit s krajským soudem, že ze strany stěžovatele ani žádné konkrétní návrhy na provedení důkazů nepadly. Pouze v obecnosti uváděl, že správce daně má nástroje, jak stanovit poměrnou část odpočtu (tedy v podstatě *ex offio*). Výše popsaná úvaha žalovaného je plnohodnotnou reakcí na takové tvrzení.

[17] Dále měl krajský soud podle stěžovatele opomenout vypořádat žalobní námitky v bodech 97 a 98 žaloby. Stěžovatel zde brojil proti úvaze správce daně, že dodavatel uměle snižoval svou daňovou povinnost fiktivními plněními na vstupu. Tato dílčí námitka však nestála samostatně. Byla součástí námitkového okruhu, v němž stěžovatel dovozoval narušení neutrality DPH proto, že zatímco jemu byl odepřen nárok na odpočet, dodavatel

pokračování

daň odpovídající na výstupu přiznal. S podstatou této námitky se krajský soud řádně a přesvědčivě vypořádal v bodech 94 a 97 napadeného rozsudku. Především v bodě 95 explicitně konstatoval, že by odepření nároku na odpočet z důvodu nesplnění hmotněprávních podmínek neznamenal narušení neutrality ani v situaci, kdy by dodavatel vykázanou DPH *řádne* uhradil. Jinými slovy, krajský soud shledal námitku narušení neutrality nedůvodnou bez ohledu na to, co se z hlediska vykázání DPH odehrálo na straně dodavatele. Zabývat se za této situace podrobněji správností skutkového závěru daňových orgánů, že dodavatel uměle snižoval fiktivními plněními svou daňovou povinnost, by bylo z hlediska *ratio decidendi* nadbytečné.

[18] Dále Nejvyšší správní soud přistoupil k posouzení závěru krajského soudu, že DPH za zdaňovací období říjen a prosinec 2018 nebyla doměřena po uplynutí lhůty pro stanovení daně. Stěžejní je v tomto ohledu jeho úvaha, že daňová kontrola byla zahájena až v březnu 2020, neboť místní šetření dne 21. 2. 2019 nebylo zaměřeno na tato zdaňovací období, ale pouze na listopad 2018.

[19] Z podkladů založených ve správním spise skutečně plyne, že správce daně zaměřil předmět místního šetření na ověření skutečností týkajících se zdaňovacího období listopad 2018. Pouze k tomuto období totiž směřoval své požadavky, jak plyne zřetelně z protokolu ze dne 21. 2. 2019. Reagoval-li stěžovatel na jeho požadavky tak, že ve vztahu k propagaci nakoupené od dodavatele EFFECTIVE Racing, a. s. zaslal správci daně také podklady týkající se všech tří zdaňovacích období, nelze z toho dovozovat, že bylo záměrem správce daně zahájit v únoru 2019 kontrolní činnost v celém tomto rozsahu a že ji takto i skutečně skrytě vykonával. Stěžejní je totiž především množství a rozsah podkladů, které si správce daně vyžádal a které prověřoval, a dále skutečnosti, které vyhledávací činnosti předcházely a které po ní následovaly.

[20] Ve vztahu k obdobím říjen a prosinec 2018 nepředal stěžovatel správci daně žádné jiné doklady než smlouvu s dodavatelem a přehled propagace. Tyto dva dokumenty nelze dost dobře považovat za podklady způsobilé k plnohodnotnému prověření daňových tvrzení stěžovatele, a to ani ve vztahu k nároku na odpočet z dotčených reklamních plnění. Na jejich základě správce daně nemohl prakticky seznat ani to, zda a kdy byla reklamní činnost stěžovateli dále fakturována, tedy ani zda a kdy si stěžovatel uplatnil eventuální další nárok na odpočet z tohoto typu plnění (srov. § 73 odst. 2 a 3 zákona o DPH). Už vůbec nelze tyto dva solitérní dokumenty srovnávat s penzem dokladů, které správce daně získal v rámci místního šetření vedeného ve věcech sp. zn. 3 Afs 176/2022 (tehdy se jednalo o 28 skupin dokumentů, zahrnujících prakticky všechny účetní a daňové doklady, např. účtovou osnovu, hlavní účetní knihy, účetní deníky, obrátové předvahy, knihu závazků a pohledávek, inventury účtů, faktury vydané a faktury přijaté, výpisy z bankovních účtů, organizaci vnitropodnikového účetnictví, mzdové listy atd.) či sp. zn. 3 Afs 8/2020 (srov. body [19] a [20]).

[21] Závěr, že správce daně na základě podkladů získaných při místním šetření skrytě prováděl daňovou kontrolu daňových povinností stěžovatele za říjen a prosinec 2018, nelze dovodit ani z toho, že správce daně v období provedení místního šetření již podle všeho

disponoval poznatky, které zakládaly podezření ohledně plnění daňových povinností na straně dodavatele stěžovatele (status nespolehlivého plátce mu byl přidělen již v říjnu 2018). Tato zjištění sice byla velmi pravděpodobně „spouštěčem“ ověřování plnění deklarovaných dodavatelem u stěžovatele jakožto jednoho z odběratelů. Opět ovšem platí, že správce daně fakticky nedisponoval ve vztahu ke zdaňovacím obdobím říjen a prosinec 2018 takovými doklady, které by mu reálně umožňovaly prověřit daňová tvrzení stěžovatele. K dispozici měl toliko poznatky vyplývající z povinných podání dodavatele (daňových přiznání, kontrolních hlášení), neboť jeho daňovou kontrolu se mu nepodařilo zahájit. Právě tímto je situace stěžovatele nesrovnatelná s případy, kdy správce daně získá podklady (účetní, daňové a jiné evidence), které mu díky jejich univerzálnější vypovídací schopnosti ve vztahu k více druhům daní umožňují hloubkově prověřit současně více druhů daní, typicky DPH a daň z příjmů.

[22] Poukazuje-li stěžovatel na to, že při zahájení daňové kontroly v březnu 2020 šel správce daně tzv. „najisto“ za svým podezřením týkajícím se právě reklamního plnění, pak nešlo o nic jiného než o výsledek vyhodnocení dosavadních skutkových zjištění získaných prověřováním zdaňovacího období listopad 2018. Správce daně zjevně vyhodnotil skutkový stav po prověření daňových tvrzení stěžovatele za listopad 2018 tak, že je namíste zahájit daňovou kontrolu pouze v omezeném rozsahu co do kontrolovaných daňových skutečností (přijata zdanitelná plnění od plátce EFFECTIVE Racing, a. s.) a současně svou dosavadní kontrolní činnost rozšířil na období říjen a prosinec 2018. Jinými slovy, správce daně fakticky aplikoval postup odpovídající § 85 odst. 3 daňového řádu. Ve vztahu k posuzovaným zdaňovacím obdobím tak kontrola byla skutečně zahájena až v březnu 2020.

[23] Jelikož možnost materiálního zahájení daňové kontroly Nejvyšší správní soud z výše uvedených důvodů v posuzované věci vyloučil, neshledal důvod k přerušení řízení do rozhodnutí rozšířeného senátu ve věci sp. zn. 8 Afs 46/2025.

[24] Nejvyšší správní soud tak přikročil k posouzení námitek, jimiž stěžovatel napadá hlavní závěr krajského soudu, tedy že neprokázal přijetí zdanitelného plnění v deklarovaném rozsahu. K tomu předesílá, že se nebude vypořádávat s jednotlivými odkazy stěžovatele na celou řadu rozsudků, neboť spor nepřináší k posouzení právní, ale toliko skutkové otázky. Jeho podstatou je posouzení určitého (jedinečného) skutkového stavu. Každý případ je přitom zcela individuální z hlediska okolností a penza předložených konkrétních důkazů. Závěry z jiných věcí o unesení důkazního břemene, ať již ze strany daňového subjektu nebo správce daně, jsou tudíž přenositelné velmi omezeně, nanejvýš inspirativně.

[25] K polemice stěžovatele ohledně toho, zda je rozsah plnění daňově relevantní skutečností z hlediska prokázání hmotněprávních podmínek nároku na odpočet odkazuje Nejvyšší správní soud na svou ustálenou judikaturu (např. rozsudky ze dne 11. 6. 2021, č. j. 4 Afs 402/2020-63, ze dne 20. 1. 2023, č. j. 8 Afs 92/2022-239, ze dne 18. 4. 2024, č. j. 9 Afs 2/2024-39, ze dne 23. 10. 2025, č. j. 2 Afs 345/2023 - 78). Podle ní je rozsah přijatého plnění daňově relevantní skutečností, která může založit pochybnosti

pokračování

správce daně. Rozsah plnění je totiž logicky součástí podmínky *přijetí* (uskutečnění) deklarovaného plnění. Jinými slovy, splnění povinnosti prokázat přijetí tvrzeného zdanitelného plnění, jež má základ v § 92 odst. 3 daňového řádu ve spojení s § 72 odst. 1 písm. a) zákona o DPH, může vyžadovat také jeho bližší specifikaci. Musí být jednoznačné, v čem zdanitelné plnění spočívalo, čehož může být v závislosti na jeho povaze dosaženo právě tím, že daňový subjekt ve svých tvrzeních dostatečně specifikuje jeho předmět (obsah) a rozsah. Takováto povinnost daňového subjektu není ničím jiným než vyjádřením požadavku určitosti jeho tvrzení a její základ je dán v uvedených zákonných ustanoveních. Míra specifikace, ať už by se týkala času, množství, způsobu nebo místa plnění, závisí na konkrétních okolnostech. Podstatné je, aby stěžovatel tvrdil a prokázal skutečnosti, které ve svém celku umožní závěr o tom, že přijal zdanitelné plnění opodstatňující nárok na odpočet DPH. Otázku rozsahu proto nelze uměle oddělovat od podmínky *přijetí* (uskutečnění) zdanitelného plnění.

[26] Ke stěžovatelem navrhovanému předložení předběžné otázky SDEU lze uvést, že takto formulovaná otázka je velmi obecná a v poměrech posuzované věci nanejvýš zavádějící. Neodráží totiž fakt, že u služby spočívající v dlouhodobějším poskytování reklamního plnění jednak nelze odlišovat pojmy zdanitelné plnění a jeho rozsah (viz výše) a především, že podstata závěru daňových orgánů a krajského soudu nespočívá v tom, že by stěžovatel neprokázal rozsah plnění ve smyslu všech jeho jednotlivých dílčích aspektů, nýbrž v tom, že neprokázal, že se deklarované sjednané plnění v podstatné části vůbec uskutečnilo. Daňové orgány i krajský soud zřetelně dospěly k závěru, že se stěžovateli podařilo prokázat přijetí pouze části sjednaného zdanitelného plnění. Současně uzavřely, že se stěžovateli nepodařilo prokázat hodnotu části plnění, kterou doložil. Polemika nad rozsahem jako hmotněprávní podmínkou je tak zcela nadbytečná, protože stěžovatel jednoduše neprokázal přijetí zdanitelného plnění, které deklaroval (ať už předloženými písemnými doklady nebo tvrzeními). Uskutečnění (existence) samotného plnění jako takového je přitom bezesporu hmotněprávní podmínkou nároku na odpočet i podle SDEU. Sám stěžovatel ostatně cituje rozsudky SDEU, podle nichž tomu tak je. Z výše uvedeného vyplývá, že zde není žádný prostor k tomu, aby Nejvyšší správní soud požádal SDEU o rozhodnutí o stěžovatelem navržené předběžné otázce.

[27] Nejvyšší správní soud pak neshledává pochybení krajského soudu ve skutkovém závěru, že správce daně – na rozdíl od stěžovatele – unesl své důkazní břemeno, neboť identifikoval celou řadu pochybností ohledně toho, zda stěžovatel přijal celé deklarované zdanitelné plnění. Odhlédne-li Nejvyšší správní soud od velmi obecného způsobu specifikace plnění ve smlouvě a v daňových dokladech (k významu řádné evidence plnění, které má nehmotnou podstatu a předem nejasnou strukturu viz rozsudky Nejvyššího správního soudu ve věcech *AGRS, a. s.*), pak krajský soud identifikoval celou řadu zjištění správce daně, která nutně vedla ke vzniku důvodných pochybností.

[28] Lze shrnout, že podle uzavřené smlouvy měla proběhnout propagace stěžovatele na všech akcích, kterých se dodavatel zúčastní v období od září 2018 do srpna 2019. Správce daně však zjistil, že se dodavatel od uzavření smlouvy (3. 10. 2018) a sjednaného data předání loga (5. 10. 2018) zúčastnil pouze jednoho závodu uvedeného v přehledu propagace, který

předložil stěžovatel, a to v říjnu 2018. Na závodním voze se přitom dle shromážděných fotografií logo stěžovatele nenacházelo. Toto logo bylo dle zjištění správce daně zachyceno na závodech konaných přede dnem uzavření smlouvy, avšak vzhledem k tomu, že jeho vzhled je stejný jako v případě osoby spojené se stěžovatelem, která má sídlo na Slovensku, mohl správce daně legitimně usuzovat na to, že se o propagaci stěžovatele nejednalo. Správce daně pak sám identifikoval prostřednictvím Facebooku dodavatele v rozhodném období plnění smlouvy další závody (jiné než uvedené v přehledu propagace) a propagační akce, avšak nezjistil na přiložených fotografiích prezentaci loga stěžovatele. K prohloubení pochybností přispělo dále to, že dodavatel byl v době, kdy mu stěžovatel hradil dvě platby po 3 146 000 Kč nespolehlivým plátcem, že stěžovatel jiným, než tímto extrémně nákladným způsobem žádnou prezentaci své činnosti neprováděl a že se jeho logo vizuálně shoduje s logem slovenské spojené osoby, která provozuje stejnou ekonomickou činnost. Stěžovatel rovněž nijak neozřejmil navázání spolupráce právě s daným dodavatelem.

[29] Stěžovatel v návaznosti na pochybnosti správce daně předložil vysvětlení, podle něhož propagace sloužila k jeho prezentaci jako stabilní a silné firmy, která je způsobilá pořídit si reklamu na závodních vozech na závodech v ČR a Evropě, přičemž měla probíhat ještě před uzavřením písemné smlouvy (k tomu dodal fotografie ze závodů v září 2018), a to i pomocí bannerů, rollupů, sociálních sítí a dalších médií. Toto vysvětlení však nekorespondovalo tomu, že k předání loga mělo dojít v říjnu 2018. Dále bylo vnitřně rozporné, neboť se odvolávalo na cíl v podobě „demonstrace stability a síly“ stěžovatele pomocí propagace na závodních vozech, avšak akcentovalo propagaci samotného dodavatele, aniž by objasnilo souvislost prezentace dodavatele na sítích a v médiích se stěžovatelem. Navíc neodstranilo pochybnosti o propagaci spojené slovenské osoby. Jinými slovy, vysvětlení nevneslo žádné světlo do toho, jak bylo poskytnuto smluvené plnění. Právě naopak. Díky své nekonzistenci zcela logicky pouze prohloubilo pochybnosti správce daně o uskutečnění zdanitelného plnění.

[30] V tomto směru nebyly nijak zvláště přínosné ani svědecké výpovědi. Svědek Netušil konkrétně potvrdil účast stěžovatele a jeho prezentaci na závodech v Brně v září 2018 (před uzavřením smlouvy), dále sám uvedl, že od dubna 2019 byly marketingové aktivity utlumeny a že se v roce 2019 věnoval převážně tréninkové (nezávodní) činnosti. Svědek G. potvrdil svou účast na závodech v Brně před uzavřením smlouvy s tím, že kdyby tam prezentace neodpovídala představám, k uzavření smlouvy by ani nedošlo. Tedy se v podstatě jednalo o jakousi zkušební předmluvní fázi, přičemž po uzavření smlouvy a v průběhu sjednané doby propagace svědek podle své výpovědi již vlastně nic osobně nekontroloval a *de facto* se bez dalšího spolehl na to, že propagace probíhá. Nelze než souhlasit s krajským soudem, že z hlediska prokázání toho, co tedy konkrétně stěžovatel od dodavatele ze sjednaného plnění obdržel, nevnesla ani jedna výpověď do případu nic podstatného.

[31] Z provedených důkazů v podstatě vyplynulo jen to, že propagace odpovídající přibližně formě předpokládané ve smlouvě se odehrála před vlastním uzavřením smlouvy v září 2018 a při odhalení nového vozu v dubnu 2019. Více nebylo prokázáno. Stěžovatel setrvale odkazoval buďto na přehled propagace, který se i ve světle zjištění správce daně

pokračování

ukázal jako zcela nedostatečný důkaz pro jeho obecnost a neprůkaznost, nebo na blíže neupřesněná, a především dále nijak nepodložená tvrzení svědků či jeho samého o eventech, obchodních setkáních, propagaci na týmovém oblečení, reklamě v novinových člancích či pozváních na soukromé osobní akce.

[32] Stěžovatel pak založil svou obranu na tom, že s ohledem na chybějící přesnější vymezení činnosti dodavatele ve smlouvě postačí prokázat, že „něco“ proběhlo a z toho s ohledem na tvrzení obou stran dovodit, že se odehrálo „vše podle plánu“. Takto ovšem důkazní břemeno koncipováno není. Jistě nelze po daňových subjektech požadovat prokázání přijetí plnění v podobě reklamních služeb do posledního detailu (nade vši pochybnost, s absolutní jistotou). Jak ovšem plyne již z výše uvedeného, provedené důkazy musí alespoň rámcově mapovat průběh realizace služeb, zvláště když tyto mají být poskytovány na dlouhodobější bázi, a to tak, aby bylo možné s dostatečnou mírou pravděpodobnosti usuzovat na to, že byly skutečně poskytnuty tak, jak je v dokladech deklarováno. To znamená, bez vážných pochybností.

[33] Výstupy činnosti dodavatele ve prospěch stěžovatele, které byly shromážděny při daňové kontrole, ani podle Nejvyššího správního soudu zdaleka neprokazují plnění předpokládané ve smlouvě předložené správci daně, byť v ní bylo neurčitě definováno. Vzhledem k jejich útržkovitosti nelze hovořit ani o prokázání tzv. „reprezentativního vzorku“. Naopak, s ohledem na jejich značnou torzovitost přetrvaly pochybnosti o tom, jaké plnění stěžovatel obdržel. K pochybám o skutečném obsahu plnění přijatého na základě daňových dokladů vystavených dodavatelem pak přispívá i přístup stěžovatele, který ve vztahu k jeho prokázání zvolil cestu „dávkaného“ předkládání důkazních prostředků, postupného vysvětlování svých vyjádření a vyjasňování skutečného průběhu a obsahu plnění, jehož tvrzená podoba se nakonec již zcela odchyluje od toho, co bylo uvedeno v uzavřené smlouvě a přehledu propagace.

[34] Lze proto uzavřít, že se Nejvyšší správní soud po seznámení se spisovým materiálem plně ztotožnil s posouzením daňových orgánů a krajského soudu, na která pro stručnost odkazuje, aby neopakoval již jednou vyřčené.

[35] Důvodnými neshledal Nejvyšší správní soud ani námitky proti posouzení otázky, zda bylo možné stěžovateli přiznat nárok na odpočet daně alespoň v částečné výši. Stěžovatel pouze vytrhává dílčí úvahy krajského soudu z kontextu, aniž by brojil proti jádru jeho posouzení. Tím je skutečnost, že v posuzované věci nelze část plnění s ohledem na způsob nastavení cenových podmínek dostatečně přesně kvantifikovat. Stěžovatel si totiž s dodavatelem ujednal ve smlouvě celkovou cenu 9 438 000 Kč, která byla hrazena ve třech měsíčních splátkách po 3 146 000 Kč (fakturovaných v říjnu, listopadu a prosinci 2018), za reklamní plnění v podobě prezentace loga na závodním voze, který se měl účastnit různých amatérských a závodních motoristických akcí plánovaných od září 2018 do srpna 2019. K tomu z dalších tvrzení stěžovatele a jeho dodavatele vyplývá, že ústně byl rozsah propagace dále měněn (bez bližšího upřesnění). Celková cena tak nebyla navázána na konkrétní závody, akce, či jinou činnost dodavatele a s hodnotou plnění nijak nesouvisely

ani měsíční platby. Za této situace potvrdil krajský soud stanovisko daňových orgánů, že chybný způsob, jak určit adekvátní cenu za to, že stěžovatel doložil část plnění.

[36] Nejvyšší správní soud se ztotožnil s krajským soudem, že nevyplývá-li ze smlouvy žádné určující kritérium pro stanovení ceny reklamního plnění, nemůže správce daně kvantifikovat část odpočtu odpovídající prokázané části přijatého plnění. Chybí totiž použitelný způsob určení hodnoty té části reklamního plnění, která byla skutečně poskytnuta (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 3. 2025, č. j. 8 Afs 226/2024 - 41). Jak již Nejvyšší správní soud opakovaně judikoval, nelze požadovat po daňových orgánech, aby nad rámec svých povinností podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu nahrazovaly základní procesní a důkazní aktivitu daňového subjektu, prováděly vlastní vyšetřování faktických okolností formálně deklarovaných služeb a vlastní metodou je ocenily (viz rozsudky ze dne 9. 12. 2024, č. j. 10 Afs 116/2024 - 79, nebo ze dne 26. 6. 2026, č. j. 7 Afs 154/2025 - 32). Stejný závěr dopadá i na nyní projednávanou věc. Žalovaný nebyl povinen nahrazovat důkazní aktivitu stěžovatele a vlastní metodou oceňovat částečně poskytnuté reklamní plnění. Krajský soud nepochybil, pokud mu v tomto směru přisvědčil. Stěžovatel neprokázal hodnotu té části reklamního plnění, z níž dovozuje nárok na částečný odpočet, a proto mu nebylo možné tento nárok přiznat.

[37] A konečně Nejvyšší správní soud nepřisvědčil ani námitce, že postupem daňových orgánů došlo k porušení zásady neutrality daně. Krajský soud zcela správně konstatoval, že nesplní-li plátce hmotněprávní podmínky nároku na odpočet daně, je nerozhodné, zda dodavatel přiznal a odvedl daň. Zásada neutrality DPH může překlenout určité formální nedostatky, jen jsou-li splněny hmotněprávní podmínky (rozsudky SDEU ze dne 27. 9. 2007, ve věci *Collée*, C-146/05, bod 31; ze dne 17. 5. 2023, ve věci *Cezam*, C-418/22, bod 36; a rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 9. 2022, č. j. 2 Afs 401/2020-74, ze dne 9. 12. 2024, č. j. 10 Afs 116/2024 - 79, či rozsudek č. j. 9 Afs 2/2024 - 39). Vzhledem k tomu, že stěžovatel neprokázal přijetí (celého) zdanitelného plnění, hmotněprávní požadavky splněny nebyly. Za situace, kdy stěžovatel ani neosvědčil existenci nároku na odpočet, nelze hovořit o omezení či odepření tohoto nároku. V posuzované věci pak zjevně nejde, na rozdíl od rozsudku č. j. 2 Afs 401/2020-74, o to, že by daňové orgány učinily vzájemně rozporná zjištění o totožném plnění. Na straně dodavatele se v důsledku jeho nesoučinnosti nepodařilo plnění vůbec prověřit.

V. Závěr a náklady řízení

[38] Pro výše uvedené není kasační stížnost stěžovatele důvodná, proto ji Nejvyšší správní soud podle § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl.

[39] O náhradě nákladů řízení rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti, neboť ve věci neměl úspěch. Žalovanému, kterému by jinak právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti příslušelo, soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, neboť mu v řízení o kasační stížnosti žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly.

pokračování

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

V Brně dne 5. srpna 2026

Mgr. Lenka Krupičková
předsedkyně senátu