



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Hradci v Králové – pobočka v Pardubicích rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Jana Dvořáka a soudců Aleše Korejtky a Petry Venclové ve věci

žalobkyně: **ELGAS CZ s.r.o.**, IČO: 25293265,
sídlem Kollárova 568, 563 01 Lanškroun - Ostrovské Předměstí,
zastoupená Ondřejem Lichnovským, advokátem,
sídlem Palackého 151 /10, 796 01 Prostějov,

proti

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 2. 7. 2019, č. j. 26455/19/5300-21442-711458

takto:

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

Odůvodnění:

1. Žalobkyně je obchodní korporací, která v rozhodném období zaměstnávala 5 osob a věnovala se nákupu a prodeji plynových komponentů (regulační zařízení, ventily,

klapky, hořáky atd.) v rámci výhradního zastoupení německé společnosti Kromschröder.

2. Rozhodnutím žalovaného ze dne 2. 7. 2019, č. j. 26455/19/5300-21442-711458, bylo zamítnuto odvolání žalobkyně a potvrzeny dodatečné platební výměry Finančního úřadu pro Pardubický kraj (dále též „finanční úřad“ či „prvostupňový správce daně“) ze dne 27. 7. 2017, č. j. 1415896/17/2809-50523-601433, ze dne 13. 3. 2017, č. j. 380590/17/2809-50523-601433, a ze dne 27. 7. 2017, č. j. 1415972/17/2809-50523-601433, kterými byla žalobkyni vyměřena daň za zdaňovací období červen, srpen a září 2016. Žalovaný dospěl k závěru, že se žalobkyni nepodařilo v rámci postupů k odstranění pochybností odstranit pochybnosti týkající se uplatněného nároku na odpočet daně z přidané hodnoty z přijatého zdanitelného plnění od pobočného spolku DRT RACING TEAM KLUB v AČR, IČO: 72035951 (jde o pobočný spolek Autoklubu České republiky, IČO: 005 50 264; dále též „DRT racing team“). Konkrétně se jednalo o pochybnosti ohledně uplatněných nároků na odpočet daně na základě daňových dokladů ze dne 22. 6. 2016, č. VF1-0029/2016 (základ daně 2 000 000 Kč, daň 420 000 Kč), ze dne 31. 8. 2016, č. VF1-0038/2016 (základ daně 1 500 000 Kč, daň 315 000 Kč) a ze dne 26. 9. 2016, č. VF1-0040/2016 (základ daně 900 000 Kč, daň 189 000 Kč) za reklamu a propagaci logotypu žalobkyně na silničních motocyklových závodech mistrovství světa dle smlouvy o reklamě a propagaci ze dne 10. 2. 2016 (dále též „smlouva“). Rozsah a předmět plnění [§ 29 odst. 1 písm. f) zákona č. 235/2004 Sb.] byl na daňových dokladech vymezen takto: *„fakturuje vám za reklamu a propagaci logotypu vaší společnosti na silničních motocyklových závodech mistrovství světa viz smlouva o reklamě a propagaci na sezónu 2016“*. Dle žalovaného se žalobkyni nepodařilo odstranit pochybnosti o souladu žalobkyní tvrzeného a fakticky poskytnutého plnění.
3. Proti rozhodnutí žalovaného ze dne 2. 7. 2019, č. j. 26455/19/5300-21442-711458, podala žalobkyně žalobu, v níž namítala, že důkazní břemeno unesla, neboť v průběhu daňového řízení předložila předmětné daňové doklady, smlouvu o reklamě a propagaci, dodatek ke smlouvě o reklamě a propagaci, startovní listiny a výsledkové listiny z jednotlivých závodů, výsledky kvalifikací jezdců DRT racing team. Dále byly doloženy CD s fotografiemi z jednotlivých závodů silničních motocyklů a s reklamními prezentacemi zajišťovanými DRT racing team, tiskové zprávy ze sezóny 2016 a doklady o úhradě sjednané ceny. Byl též vyslechnut svědek D., který potvrdil, že *„reklamní prezentace odpovídala společné vůli smluvních stran“*. Žalobkyně zdůraznila, že *„pokud na některých fotografiích není viditelné logo žalobkyně, je tato okolnost bez významu, neboť realizace reklamy na předmětných závodech byla potvrzena i svědeckou výpovědí svědka D., který zcela jednoznačně uvedl, že reklama žalobkyně byla prezentována na závodech ve španělském Aragónu, holandském Assenu, italské Imole a na Slovakiaringu“*. Žalobkyně připustila, že *„obsah původní smlouvy byl změněn ústní dohodou“*, je však přesvědčena, že *„specifikovala, v jakém rozsahu měla být na základě dohody s dodavatelem DRT racing team předmětná reklama poskytnuta“*, přičemž tento rozsah *„provedené dokazování potvrdilo“*. Ostatně i žalovaný hodnotil výpověď svědka D. jako věrohodnou, byť neurčitou. V této souvislosti žalobkyně žalovanému vytkla, že žalobkyni *„nesdělal, jaký důkazní standard po žalobkyni vyžaduje“*, v důsledku čehož žalobkyně *„nemohla zvážit, jaké důkazní prostředky má ještě navrhnout k prokázání svých daňových tvrzení“*.

4. Dále žalobkyně vzhledem k jejímu přesvědčení, že splnila podmínky § 72 a § 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále též „zákon o DPH“), namítla, že jí nárok na odpočet mohl být odepřen pouze v případě, že by žalovaný prokázal, že *„došlo ke spáchání daňového podvodu, o kterém žalobkyně věděla nebo vědět měla a mohla. Touto cestou však žalovaný nepostupoval.“* Dle žalobkyně jí proto *„nelze za daných okolností odeprít nárok na odpočet DPH“*.
5. Žalobkyně též označila za vadné úvahy žalovaného o ceně reklamy, neboť *„výše ceny přijatého zdanitelného plnění je pro přiznání nároku na odpočet DPH zcela irrelevantní“*.
6. Dle mínění žalobkyně byly dále *„nezákonně zahájeny postupy k odstranění pochybností“*. V případě zdaňovacího období srpen 2016 vznikly správci daně pochybnosti po nahlédnutí do kontrolního hlášení obchodního partnera žalobkyně DRT racing team, neboť z tohoto kontrolního hlášení bylo zřejmé, že DRT racing team proti uskutečněným zdanitelným plněním v řádech jednotek milionů Kč vykazuje přijatá plnění pouze v řádech tisíců Kč, což vyvolává pochybnosti o faktické realizaci vykazovaných uskutečněných zdanitelných plnění. Dle žalobkyně jednak správce daně nepřipustně vycházel z údajů, které se netýkaly žalobkyně nýbrž jiného subjektu, nadto tyto nekonkrétní skutečnosti nebyly způsobily založit pochybnosti o realizaci zdanitelného plnění, když dle žalobkyně *„uskutečněná zdanitelná plnění v řádu milionů převyšující přijatá zdanitelná plnění v řádech tisíců jsou projevem zcela legitimního ziskového podnikání“*. Navíc *„je dle žalobkyně nutno vzít v úvahu, že základ právní úpravy kontrolního hlášení byl ústavním soudem shledán jako protiústavní“*, když nálesem ze dne 6. 12. 2016, sp. zn. Pl. ÚS 32/15, byl k 31. 12. 2017 zrušen § 101d odstavec 1 zákona č. 235/2004 Sb., v němž bylo upraveno, co vše je plátce povinen kromě obecných náležitostí uvést v podání.
7. Pokud jde o výzvy za období červen a září, pak ty jsou podle žalobkyně nezákonné proto, že zdrojem pochybností prvostupňového správce byla zjištění učiněná v rámci postupu k odstranění pochybností u daně z přidané hodnoty za zdaňovací období srpen 2016 (plnění vyúčtované žalobkyni plátcem daně DRT racing team dle smlouvy o reklamě a propagaci ze dne 10. 2. 2016 se neuskutečnilo tak, jak bylo deklarováno). Dle žalobkyně však z judikatury Nejvyššího správního soudu plyne, že *„skutečnosti zjištěné z jednoho zdaňovacího období nelze automaticky promítat do jiných zdaňovacích období“*.
8. Žalobkyně v žalobě proto uzavřela, že výzvy správce daně, kterými byly zahájeny postupy k odstranění pochybností za předmětná zdaňovací období, jsou nezákonné, neboť neobsahují konkrétní skutkové důvody zakládající pochybnosti správce daně. V důsledku nezákonných výzev jsou pak nezákonnými všechny tři postupy k odstranění pochybností. Jelikož *„tyto důvodně vytýkané vady odmítl žalovaný při své přezkumné činnosti zohlednit, je jeho rozhodnutí rovněž nezákonné“*.
9. Konečně žalobkyně v závěru vyjádřila přesvědčení, že *„za situace, kdy nemá žalovaný pochybnosti o realizaci plnění a zpochybňuje pouze určitý rozsah plnění, musí uznat poměrnou část odpočtu DPH, u níž nemá pochybnosti o její realizaci. Jestliže tedy žalovaný u dvou ze čtyř závodů má za to, že reklama byla poskytnuta, měl uznat minimálně uplatněný odpočet ve výši poloviny uplatněných odpočtů.“* Jiný postup je dle žalobkyně nejen nezákonný, ale dokonce neústavní (což žalobkyně dovozuje z nálezu Ústavního soudu ze dne 22. 2. 2019, sp. zn. II. ÚS 819/18).

10. Ze všech výše uvedených důvodů by dle žalobkyně mělo být žalobou napadené rozhodnutí zrušeno a věc by měla být žalovanému vrácena k dalšímu řízení.
11. Žalovaný ve vyjádření k žalobě (jež není třeba podrobně rekapitulovat, neboť jeho obsah účastníci znají, nadto v řízení byl žalovaný úspěšný, přičemž v odůvodnění rozsudku je třeba vypořádat základní námitky toho účastníka, kterému soud za pravdu nedal) setrval na závěrech obsažených v odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí, které je dle jeho názoru věcně správné a zákonné, a navrhl, aby soud žalobu zamítl.
12. Soud přezkoumal v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů, dále též „s. ř. s.“) žalobou napadené rozhodnutí a dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.
13. Soud předesílá, že rozsah reakce na konkrétní námitky je, co do šíře odůvodnění, spjat s otázkou hledání míry. Povinnost orgánů veřejné moci (včetně orgánů moci soudní) svá rozhodnutí řádně odůvodnit nelze interpretovat jako požadavek na detailní odpověď na každou dílčí námitku. Proto zpravidla postačuje, jsou-li vypořádány alespoň základní námitky účastníka řízení, případně, za podmínek tomu přiměřeného kontextu, je akceptována i odpověď implicitní. Takový postup je vhodný zejména u obsáhlých podání.
14. Dále soud opakuje, že jádrem sporu je nárok žalobkyně na odpočet DPH z přijatého zdanitelného plnění od pobočného spolku DRT RACING TEAM KLUB v AČR (dále též „DRT racing team“) ve zdaňovacích obdobích červen, srpen a září 2016. Právní úprava nároku na odpočet je obsažena v § 72 a násl. zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále též „zákon o DPH“). Dle § 72 odst. 1 zákona o DPH je plátce oprávněn k odpočtu daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, které v rámci svých ekonomických činností použije pro účely uskutečňovaných plnění vymezených v tomto ustanovení. Pro uplatnění nároku na odpočet DPH je plátce daně povinen předložit daňový doklad [§ 73 odst. 1 písm. a) zákona o DPH], a tím prokázat uskutečnění zdanitelného plnění. Daňový doklad pak musí mj. obsahovat údaje o plátcu uskutečňujícím plnění a o rozsahu a předmětu plnění (§ 29 zákona o DPH). Jestliže je rozsah zdanitelného plnění uveden na daňovém dokladu natolik obecným způsobem, že není seznatelné, v jakém rozsahu bylo plnění poskytnuto, má plátce daně povinnost prokázat, v jakém rozsahu bylo plnění uskutečněno (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 7. 2007, č. j. 5 Afs 165/2006 – 133, či rozsudek téhož soudu ze dne 26. 7. 2018, č. j. 7 Afs 238/2017 – 25, bod 13)
15. Prokazování nároku na odpočet daně je tedy sice prvotně záležitostí dokladovou, současně je však třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním. Proto ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi nemusí být podkladem pro uznání nároku na odpočet, není-li zároveň prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo, resp. došlo tak, jak je v dokladech deklarováno, či nejsou-li splněny další zákonné podmínky pro jeho uplatnění (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 1. 2012, č. j. 8 Afs 44/2011 – 103). Pro uznání nároku na odpočet DPH tedy nejsou rozhodné pouze předložené daňové doklady, ale základem je existence faktického přijetí zdanitelného plnění, které musí být uskutečněno jiným plátcem daně. Jestliže zdanitelné plnění nebylo uskutečněno tak, jak je plátcem deklarováno, nemůže být důkazní povinnost naplněna pouhým předložením, byť

formálně správného, daňového dokladu (srov. nálezn Ústavního soudu ze dne 15. 5. 2001, sp. zn. IV. ÚS 402/99, publ. jako N 73/22 Sb NU 131, nebo rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 1. 2014, č. j. 8 Afs 55/2013 – 45, či ze dne 11. 12. 2013, č. j. 9 Afs 75/2012 – 32).

16. Jinými slovy řečeno, 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 (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 10. 2015, č. j. 6 Afs 78/2015 – 42, bod 32). Určení konkrétního rozsahu přijetí zdanitelných plnění je tedy pro nárok na odpočet daně nezbytný (viz rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 11. 2017, č. j. 6 Afs 8/2017 – 48, bod 54, ze dne 18. 4. 2018, č. j. 6 Afs 97/2017 – 24, bod 22, a ze dne 20. 10. 2015, č. j. 6 Afs 78/2015 – 42, bod 35). I v případě reklam je proto nezbytné prokázat, že reklamní služby byly poskytnuty v deklarovaném (sjednaném) rozsahu, nepostačuje prokázat, že „ke zdanitelnému plnění nějakým způsobem došlo“ (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 3. 2010, č. j. 1 Afs 10/2010-71, popř. rozsudky téhož soudu ze dne 29. 12. 2011, č. j. 7 Afs 55/2011-84, ze dne 6. 9. 2012, č. j. 7 Afs 59/2011 – 91, ze dne 4. 4. 2013, č. j. 1 Afs 102/2012-54, etc.).
17. Jelikož (jak bylo vysvětleno výše) nárok na odpočet DPH není odvislý pouze od předloženého formálně správného daňového dokladu, ale také od prokázání fakticky uskutečnění zdanitelného plnění, je důležité rozložení důkazního břemene. Dle četné judikatury Nejvyššího správního soudu k rozložení důkazního břemene (shrnuté např. v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 8. 2016, č. j. 2 Afs 55/2016 - 38) daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém přiznání nebo k jejichž průkazu byl správcem daně vyzván. Daňový subjekt prokazuje svá tvrzení především svým účetnictvím a jinými povinnými záznamy. Správce daně však může vyjádřit pochybnosti ohledně věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů. Zároveň nemá povinnost doložit, že údaje o určitém případě jsou v předložených formálních dokladech zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují natolik vážné a důvodné pochyby, že činí doklady nevěrohodnými, neúplnými, neprůkaznými nebo nesprávnými. Pokud správce daně unese své důkazní břemeno ve vztahu k výše popsáným skutečnostem, je na daňovém subjektu, aby prokázal pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví i jiných povinných záznamů ve vztahu k předmětnému případu, popř. aby svá tvrzení korigoval. Daňový subjekt bude tyto skutečnosti dokladat zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím a evidencemi (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 – 119, publ. pod č. 1572/2008 Sb. NSS, ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008 – 86, ze dne 18. 1. 2012, č. j. 1 Afs 75/2011 – 62, nebo ze dne 12. 2. 2015, č. j. 9 Afs 152/2013 – 49).
18. Dále platí, že není povinností správce daně poučovat daňový subjekt o tom, jakými konkrétními důkazními prostředky má prokazovat svá tvrzení, popř. skutečnosti, k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení oprávněně vyzván (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 4. 2018, č. j. 2 Afs 345/2017 – 35,

bod 53, a ze dne 5. 4. 2018, č. j. 1 Afs 456/2017 – 39, bod 19). Pokud daňový subjekt v daňovém řízení neprokáže výše uvedené skutečnosti, nelze dovozovat, že tyto skutečnosti naopak musí prokázat správce daně, a pokud tak neučiní, dospět k závěru, že rozhodnutí správce daně bylo vydáno na základě neúplných skutkových zjištění (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2007, č. j. 9 Afs 32/2007 – 84). Jinými slovy nesplní-li daňový subjekt svou zákonnou povinnost v řízení před daňovým orgánem, nemůže být taková skutečnost přičítána k tíži tohoto orgánu. Daňové řízení, resp. dokazování v jeho průběhu, není založeno na zásadě vyšetřovací, ale na prioritní povinnosti daňového subjektu dokazovat vše, co sám tvrdí (shodně i rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 2. 2005, č. j. 1 Afs 54/2004 - 125, publikovaný pod č. 1022/2007 Sb. NSS). Je tedy na daňovém subjektu, aby postupoval aktivně a důkazy navrhoval a předkládal (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 10. 2017, č. j. 6 Afs 55/2017 – 33, bod 29). Současně není povinností správce daně, aby opakovaně vyzýval daňový subjekt k prokázání totožných skutečností, k jejichž prokázání je povinen již ze zákona a k jejichž prokázání byl správcem daně řádně vyzván, zvláště když již první výzva byla perfektní (jak tomu bylo v projednávané věci). Správce ani není povinen vyzývat daňový subjekt k předložení dalších důkazních prostředků, pokud důkazní prostředky již daňovým subjektem předložené neshledá způsobilými k prokázání ve výzvě vymezených skutečností (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 4. 2004, č. j. 2 Afs 10/2004-71). Opačný výklad by vedl k nekonečnému dialogu mezi daňovým subjektem a správcem daně, a proto je třeba jej s použitím argumentu per reductionem ad absurdum odmítnout (tento závěr zdejšího soudu akceptoval i Nejvyšší správní soud – srov. např. rozsudek ze dne 12. 12. 2019, č. j. 2 Afs 387/2018 – 38).

19. Jak již bylo uvedeno pod bodem 1, rozsah a předmět plnění byl na daňových dokladech vymezen velmi obecně takto: *„fakturuje vám za reklamu a propagaci logotypu vaší společnosti na silničních motocyklových závodech mistrovství světa viz smlouva o reklamě a propagaci na sezónu 2016“*. Dle žalobkyně předložené smlouvy „o reklamě a propagaci“ ze dne 10. 2. 2016 se DRT racing team zavázal *„uvádět profil firmy a firemní logotyp při konání motocyklových akcí v roce 2016 v rámci silničních motocyklových závodů mistrovství světa“*, za což se žalobkyně zavázala zaplatit DRT racing team částku 8 000 000 Kč bez DPH. Dle přílohy ke zmiňované smlouvě se mělo jednat o závody „WSBK“ (Superbike World Championship) v Aragonu, Assenu, Imole, Doningtonu, Misano, Lausitzringu, Magny-Cours a v Jerez. Žalobkyně dále předložila dodatek ke smlouvě ze dne 10. 2. 2016 (dodatek ze dne 24. 8. 2016), v němž je uvedeno, *„že z důvodů účasti pouze na čtyřech závodech mistrovství světa [byť dne 24. 8. 2016 museli účastníci vědět, že se DRT racing team k datu 24. 8. 2016 účastnil pouze dvou závodů (Aragon - duben, Imola - duben/květen) v kategorii Superstock 1000 (což byla pouze podpůrná třída Superbike World Championship v evropských kolech) a závodu v Assenu (duben) se účastnil maďarský Tóth racing team, nikoliv DRT racing team] ...se objednatel se zhotovitelem dohodli na ponížení částky za reklamu...z 8 000 000 Kč na 5 000 000 Kč a k této částce přísluší DPH v zákonem stanovené výši“*. Dále žalobkyně uváděla, že smlouva byla měněna též ústně [o ústních dohodách se však ve vyjádření ze dne 21. 12. 2016 k první výzvě k odstranění pochybností ze dne 25. 10. 2016, č. j. 1627109/16/2809-50523-604349 (zdaňovací období srpen 2016), žalobkyně nezmiňovala, odkazovala pouze na *„smlouvu o reklamě a propagaci ze dne 10. 2. 2016 ve znění dodatku ze dne 24. 8. 2016“* a

nenavrhovala ani výslech svědka D.], což později potvrdil i svědek D. (který se sice ve smluvních dokumentech označoval za „jednatele“ DRT racing team, pobočného spolku Autoklubu České republiky, nicméně dle stanov Autoklubu České republiky je statutárním orgánem klubu předseda, nikoliv „jednatel“; jelikož však oprávnění V. D. zastupovat pobočný spolek nebylo žalobkyní ani orgány finanční správy zpochybňováno, soud se jím taktéž nezabýval). Okamžik (datum) uzavření ústních dohod o změně písemné smlouvy o reklamě (ve znění dodatku ze dne 24. 8. 2016) a jejich obsah však svědek nespecifikoval, pouze uvedl, že „hlavní důvod ústní dohody byla neúčast na nějakých závodech“ [po 24. 8. 2016 (datum uzavření písemného dodatku ke smlouvě ze dne 10. 2. 2016) se DRT Racing ovšem účastnil již jen jednoho závodu, a to závodu Alpe Adria Championship Slovakiaring v září 2016, který však nebyl závodem Mistrovství světa silničních motocyklů]. Dále žalobkyně předložila CD s fotografiemi z jednotlivých závodů silničních motocyklů a s reklamními prezentacemi zajišťovanými DRT racing team, tiskové zprávy ze sezóny 2016 a doklady o úhradě sjednané ceny.

20. Ze smlouvy ze dne 10. 2. 2016, z dodatku ke smlouvě ze dne 24. 8. 2016, z vyjádření žalobkyně i z výpovědi svědka V. D. plyne, že z 8 původních závodů, na kterých měla být realizována reklama žalobkyně za 8 000 000 Kč bez DPH (předmětem smlouvy bylo „zajištění uvedení profilu“ žalobkyně a jejího logotypu „při konání motocyklových akcí v roce 2016 v rámci silničních motocyklových závodů mistrovství světa“), se DRT racing team zúčastnil pouze 3 závody (ve španělském Aragonu, v italské Imole a na Slovakiaringu - tyto závody však nebyly konkrétně v dodatku ze dne 24. 8. 2016 specifikovány) a v případě jednoho závodu (nizozemský Assen) měl (na základě dohody, která nebyla předložena) „plnit reklamu pro partnery DRT racing teamu“ místo DRT racingu teamu maďarský Tóth racing team, neboť hned po prvním závodě v Aragonu DRT racing team ukončil spolupráci se svým jezdcem (v Assenu tedy měl žalobkyni propagovat maďarský Tóth racing team, nicméně fotografie ze závodu to nepotvrzují).
21. Jeden ze čtyř výše zmíněných závodů pak nebyl závodem Mistrovství světa silničních motocyklů, nýbrž závodem Alpe Adria Championship (Slovakiaring), přičemž pouze jeden ze zbylých závodů byl závodem kategorie superbike (kde je dle svědka D. reklama „nesčetněkrát dražší“ než v kategorii Superstock 1000). Jednalo se o závod v nizozemském Assenu, kterého se ovšem DRT racing team – jak již bylo uvedeno výše - neúčastnil a vystupoval zde (slovy svědka D.) „spřátelený“ maďarský Tóth racing team. V případě dalších dvou závodů (Aragon, Imola) se jednalo o závod v (dnes již zrušené) kategorii Superstock 1000, což byla pouze podpůrná (nižší) třída Superbike World Championship (WSBK) v evropských kolech (a proto nelze klást rovnítko mezi FIM Superstock 1000 Cup a Superbike World Championship - WSBK).
22. Klíčové však je, že na žalobkyní předložených fotografiích z jednotlivých závodů není logo žalobkyně viditelné v případě dvou závodů ze čtyř (reklama je patrná z fotografií závodu na Slovakiaringu a ze závodu v Aragonu, na fotografiích ze závodu v Imole a ze závodu v Assenu reklama údajně poskytnutá žalobkyní viditelná není), byť dle smlouvy ze dne 10. 2. 2016 mělo být logo žalobkyně umístěno na motocykl (dále též na kombinézu jezdce, doprovodný automobil, propagační materiály, stránky „zhotovitele“, týmové vybavení) a dle svědka D. se logo žalobkyně nacházelo „vždy na dobře viditelném místě“ a „vždy minimálně ze tří stran motocyklu“ (motocykl je přitom

zachycen na celé řadě fotografií). Naopak se logo žalobkyně objevilo na dvou akcích (z promo akce v obchodním centru Olympia a z akce k ukončení sezóny DRT racing team 2016), o nichž svědek D. nehovořil a o nichž mlčí i předložená smluvní dokumentace. Nadto byla následně fakturována částka odlišná od smluvené ceny, která byla v daňovém řízení prokázána. Fakturována byla částka 4 400 000 Kč bez daně, s daní 5 324 000 Kč, dle smlouvy o reklamě a propagaci ve znění dodatku měla být poskytnuta zdanitelná plnění v hodnotě 5 000 000 Kč bez daně z přidané hodnoty. V podrobnostech odkazuje soud na body 25 a 26 žalobou napadeného rozhodnutí.

23. Z výše uvedeného je zřejmé, že je správný závěr žalovaného, že důvodné a vážné pochybnosti ohledně souladu skutečného rozsahu poskytnutých reklamních služeb s rozsahem tvrzeným nebyly žalobkyní odstraněny. Nelze přitom souhlasit s žalobkyní, že *„pokud na některých fotografiích není viditelné logo žalobkyně, je tato okolnost bez významu, neboť realizace reklamy na předmětných závodech byla potvrzena i svědeckou výpovědí svědka D., který zcela jednoznačně uvedl, že reklama žalobce byla prezentována na závodech ve španělském Aragónu, holandském Assenu, italské Imole a na Slovakia ringu“*. Jak uvedl Nejvyšší správní již v odůvodnění rozsudku ze dne 17. 1. 2008, č. j. 2 Afs 93/2007-85, *„svědecká výpověď patří mezi důkazní prostředky a jako důkaz ji lze použít vždy, pokud je konkrétní, věrohodná a pokud není v rozporu s ostatními zjištěními“*. Tak tomu ovšem v nyní projednávané věci nebylo. Výpověď svědka D. totiž odporovala objektivním zjištěním učiněným z žalobkyní předložených fotografií (přitom pokud jde o to, jak *„reklama vypadala a kde všude bylo prezentováno logo“* žalobkyně, odkázal svědek D. výslovně na předloženou fotodokumentaci), které nezpochybňovala ani žalobkyně. Jak správně akcentovaly orgány finanční správy, na žádné z fotografií (které jsou nepochybně objektivním zdrojem informací) ze závodu v Imole a ze závodu v Assenu (tedy v případě dvou závodů ze čtyř) logo žalobkyně ani jiná forma propagace žalobkyně viditelná není, byť jsou na těchto fotografiích zachyceny motocykly i jezdci a byť dle svědka D. se logo žalobkyně nacházelo *„vždy na dobře viditelném místě“* a *„vždy minimálně ze tří stran motocyklu“*. Obdobně odporuje obsahu žalobkyní předloženého dodatku ze dne 24. 8. 2016 vyjádření svědka D., že předmětem tohoto dodatku bylo *„navýšení částky za reklamu“* (předmětem bylo *„ponížení částky za reklamu“* z 8 000 000 Kč na 5 000 000 Kč bez DPH). Je proto nutno na tomto místě korigovat poněkud nepřesné vyjádření žalovaného, že výpověď svědka D. je *„věrohodná“*, neboť opak je zjevně pravdou, jeho výpověď je prima vista v rozporu se zjištěními učiněnými z fotografií (jak již správně zdůraznil žalovaný), které předložila sama žalobkyně (za věrohodnou totiž nelze označit výpověď, která není souladná s jinými důkazy – srov. např. rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 18. 1. 2007, sp. zn. 21 Cdo 560/2006).
24. Správný je pak závěr žalovaného, že nekonkrétní svědeckou výpověď nelze považovat za důkaz. To konstatoval i Nejvyšší správní soud v odůvodnění již citovaného rozsudku ze dne 17. 1. 2008, č. j. 2 Afs 93/2007-85. Taktéž v odůvodnění rozsudku ze dne 13. 5. 2020, č. j. 6 Afs 7/2020 – 52 (bod 24), Nejvyšší správní soud označil za absurdní, že *„že pro prokázání určitého plnění by mělo stačit, aby svědek potvrdil, že plnění na základě předložené faktury proběhlo“*. Proto i kdyby byla výpověď svědka D. hodnocena jako věrohodná, jeho zcela nekonkrétní vyjádření, že umístění reklamy žalobkyně odpovídalo *„společné vůli smluvních stran“*, poskytnutí reklamy

v žalobkyní deklarovaném rozsahu neprokazuje. Jinými slovy řečeno, pro věc není zásadní, zda byla výpověď svědka D. žalovaným označena jako věrohodná, či nikoli. I v případě, že by za věrohodnou považována byla, nic by to nemohlo změnit na závěru o její obecnosti, a tedy o téměř nulové důkazní hodnotě (k tomu srov. obdobně např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 3. 2019, č. j. 1 Afs 360/2018 – 24, bod 20).

25. Vytýká-li žalobkyně v této souvislosti žalovanému, že žalovaný měl sám iniciativně klást svědkovi další otázky, pak zapomíná na to, že dokazování v daňovém řízení není založeno na zásadě vyšetřovací, ale na prioritní povinnosti daňového subjektu dokazovat vše, co sám tvrdí (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 2. 2005 č. j. 1 Afs 54/2004 - 125, č. 1022/2007 Sb. NSS), jakož i na to, že výsledku svědka D. byl přítomen zástupce žalobkyně, který měl možnost svědkovi pokládat doplňující otázky (srov. shodně rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 2. 2020, č. j. 10 Afs 268/2019 – 53, bod 40). Pokud tohoto svého práva žalobkyně (resp. její zástupce) dostatečně nevyužila, nelze vytýkat žalovanému, že iniciativu žalobkyně, kterou v daňovém řízení tíží břemeno důkazní, nepřevzal. Taktéž nebylo povinností žalovaného poučovat o tom, „*jaký důkazní standard po žalobkyni vyžaduje*“. Rozložení důkazního břemene je upraveno zákonem, jehož znalost se u každého předpokládá (žalobkyně byla nadto zastoupena odborníkem). Navíc ve všech výzvách k odstranění pochybností byla žalobkyně poučena, že pokud pochybnosti správce daně neodstraní a neprokáže tak výši daně, může správce daně stanovit daň odchylně. S výkladem právních předpisů (zásadním způsobem ovlivňovaných rozhodovací činností správních soudů) pak orgány finanční správy nejsou povinny daňové subjekty seznamovat (což je logické, neboť orgány finanční správy nejsou finálním vnitrostátním interpretem práva), a proto žalovaný nepochybil, pokud žalobkyni nesdělil, „*jaký důkazní standard po žalobkyni vyžaduje*“. Nadto žalobkyně zjevně jasnou představu o „*důkazním standardu měla*“, když v žalobě i v replice odkazovala na judikaturu Nejvyššího správního i Ústavního soudu a pod bodem 18 repliky konstatovala, že „*Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že pro unesení důkazního břemene na straně daňového subjektu v daňovém řízení je vyžadován důkazní standard převahou důkazů, tedy vyšší míra pravděpodobnosti jak 50 %*.“ Za těchto okolností nelze hodnotit nářek žalobkyně nad absentujícím poučením o „*důkazním standardu*“ jako upřímný.
26. Pouze pro úplnost je možno dodat, že dle ustálené soudní praxe (která by měla být zástupci žalobkyně známa a s níž ho nejsou povinny orgány finanční správy seznamovat), musí být předložené důkazy natolik přesvědčivé a dostatečné, aby z nich šlo daný závěr učinit s dostatečnou mírou jistoty a bez vážných pochybností (z poslední doby srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 1. 2020, č. j. 8 Afs 23/2018 – 37, či rozsudek téhož soudu ze dne 23. 4. 2020, č. j. 7 Afs 440/2018 - 63).
27. Nedůvodné jsou i námitky týkající se daňového podvodu. Případná neúčast na daňovém podvodu je až sekundární podmínkou pro přiznání nároku na odpočet daně, kdy platí, že je-li plnění zasaženo daňovým podvodem a osoba povinná k dani je účastníkem tohoto podvodu, respektive o tomto podvodu věděla či vědět mohla, nenáleží ji nárok na odpočet daně (viz například rozsudky Soudního dvora ze dne 6. 7. 2006, ve věci C-439/04 a C-440/04, Axel Kittel, nebo ze dne 12. 1. 2006, ve spojených věcech C-354/03, C-355/03 a C-484/03, Optigen Ltd a ostatní). Tomu zcela konvenuje závěr opakovaně

vyslovený Nejvyšším správním soudem, že k posouzení existence daňového podvodu zpravidla dochází až tehdy, jsou-li splněny hmotněprávní podmínky pro nárok na odpočet daně (viz rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 9. 2014, č. j. 9 Afs 57/2013 – 37, ze dne 21. 5. 2015, č. j. 9 Afs 181/2014 – 34, ze dne 23. 11. 2015, č. j. 6 Afs 180/2015 – 17, ze dne 24. 5. 2017, č. j. 5 Afs 144/2016 – 32, nebo ze dne 21. 12. 2016, č. j. 6 Afs 252/2016 – 35). V případě žalobkyně však zmíněná sekundární podmínka nebyla vůbec zkoumána, neboť v prvé řadě nebyly naplněny hmotněprávní předpoklady pro přiznání nároku na odpočet daně, což učinilo otázku daňového podvodu irelevantní. Orgány finanční správy proto nebyly povinny prokazovat, jak se žalobkyně nesprávně domnívá, že uplatnila nárok na odpočet daně podvodně nebo zneužívajícím způsobem (srov. shodně např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 11. 2018, č. j. 3 Afs 92/2017 – 45, body 27 a 28).

28. Jde-li o cenu reklamy, pak soud souhlasí s žalobkyní, že „*výše ceny přijatého zdanitelného plnění je pro přiznání nároku na odpočet DPH zcela irrelevantní*“. Ostatně žalovaný ani netvrdil opak, když se cenou reklamy zabýval jen jako jedním ze zdrojů pochybností o skutečném rozsahu zdanitelného plnění. Na tomto postupu žalovaného soud neshledává nic závadného. Soud připomíná, že dle smlouvy ze dne 10. 2. 2016 mělo být za reklamu na 8 závodech Superbike World Championship (WSBK) žalobkyní zaplaceno 8 000 000 Kč bez DPH. Dle žalobkyně však následně došlo k realizaci reklamy pouze na jednom závodě v kategorii superbike (kde je dle svědka D. reklama „*nesčetněkrát dražší*“ než v kategorii Superstock 1000), dvou závodech v podpůrné (nižší) kategorii Superstock 1000 a na jedné akci v rámci Alpe Adria Championship (nejednalo se o Mistrovství světa silničních motocyklů), a proto došlo dodatkem ze dne 24. 8. 2016 k poněkud nelogickému (neproporcionálnímu) „*ponížení částky za reklamu*“ z 8 000 000 Kč na 5 000 000 Kč bez DPH [reklama na 8 závodech Superbike World Championship měla stát 8 000 000 Kč bez DPH, reklama pouze na třech závodech Mistrovství světa silničních motocyklů (z tohoto pouze jednou v kategorii superbike a dvakrát v kategorii Superstock 1000) a na jednom závodě Alpe Adria Championship pouze o 3 000 000 Kč méně, tj. 5 000 000 Kč bez DPH], aby byla následně fakturována částka 4 400 000 Kč bez daně, s daní 5 324 000 Kč. Výše uvedené skutečnosti vedly žalovaného k závěru, že cena neodpovídala tvrzenému rozsahu plnění, což u žalovaného vyvolalo pochybnosti o skutečném rozsahu poskytnutého zdanitelného plnění. S tímto závěrem žalovaného soud souhlasí. V podrobnostech odkazuje soud na bod 43 žalobou napadeného rozhodnutí.
29. Soud nesouhlasí ani s tvrzením žalobkyně, že postupy k odstranění vad byly zahájeny nezákonně. Podle § 89 odst. 1, 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále též „daňový řád“), má-li správce daně konkrétní pochybnosti o správnosti, průkaznosti nebo úplnosti podaného řádného daňového tvrzení nebo dodatečného daňového tvrzení a dalších písemností předložených daňovým subjektem nebo o pravdivosti údajů v nich uvedených, vyzve daňový subjekt k odstranění těchto pochybností (odst. 1). Ve výzvě správce daně uvede své pochybnosti způsobem, který umožní daňovému subjektu, aby se k nim vyjádřil, neúplné údaje doplnil, nejasnosti vysvětlil, nepravdivé údaje opravil nebo pravdivost údajů prokázal a předložil důkazní prostředky tak, aby došlo k odstranění těchto pochybností (odst. 2). Ve výzvě k odstranění pochybností ze dne 25. 10. 2016, č. j. 1627109/16/2809-50523-604349

(zdaňovací období srpen 2016), správce daně uvedl, že mu vznikly pochybnosti o oprávněnosti uplatněného nároku na odpočet daně u přijatého zdanitelného plnění od plátce DRT RACING TEAM KLUB v AČR, DIČ: CZ72035951, sídlem v Celnici 1031/4, 110 00 Praha 1 – Nové Město, které žalobkyně uvedla v oddílu B. 2. kontrolního hlášení za období měsíce srpna 2016 pod evidenčním číslem VF1-0038/2016, datum uskutečnění zdanitelného plnění dne 31. 8. 2016, v hodnotě základu daně 1 500 000 Kč a v hodnotě daně 315 000 Kč, přičemž konkrétní pochybnosti správce daně nabyly nahlédnutím do kontrolního hlášení DRT RACING TEAM KLUB v AČR, ve kterém proti uskutečněným zdanitelným plněním v řádech jednotek milionů Kč jsou uvedena přijatá zdanitelná plnění v řádech tisíců Kč, což vyvolává pochybnosti o souladu deklarovaného stavu se stavem skutečným (s čímž soud souhlasí).

30. Z výše citovaného je patrné, že výzva, na jejímž základě byl zahájen postup k odstranění pochybností, odpovídá shora citovaným zákonným požadavkům. Obsahuje dostatečně konkrétní skutkové důvody zakládající pochybnosti správce daně ohledně oprávněnosti uplatnění jednoho jediného nároku na odpočet a umožňuje žalobkyni podat konkrétní odpověď a označit konkrétní důkazní prostředky, což je dle judikatury Nejvyššího správního soudu klíčové (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 5. 2019, č. j. 1 Afs 8/2019 - 56, bod 27). Ostatně tím, že žalobkyně na výzvu náležitým způsobem zareagovala (aniž by ve vyjádření k výzvě namítala její nezákonnost – viz vyjádření žalobkyně ze dne 21. 12. 2016 k výzvě k odstranění pochybností ze dne 25. 10. 2016), sama prokázala, že jí správce daně (taktéž) náležitým způsobem sdělil své pochybnosti a možnosti, jakými je vyvrátit (srov. shodně rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 9. 2015, č. j. 1 Afs 219/2014 – 52, bod 25). Znovu je vhodné na tomto místě připomenout, že *„smyslem požadavků kladených na obsah výzvy je to, aby daňovému subjektu byly sděleny pochybnosti způsobem umožňujícím mu určitou odpověď a předložení důkazních prostředků“* (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 2. 2012, č. j. 8 Afs 38/2011 – 117, bod 27). A to se v nyní projednávané věci prokazatelně stalo. I Nejvyšší správní soud v minulosti vyslovil, že *„nepřípustně formálním shledává přístup, který by vedl ve všech případech ke zrušení rozhodnutí, pokud pochybnosti správce daně nejsou popsány v maximální míře již v okamžiku zahájení vytýkacího řízení, aniž by soud zohledňoval, zda a jak daňový subjekt následně reagoval a jakým způsobem se dále vyvíjelo vytýkací řízení“* (srov. opět rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 2. 2012, č. j. 8 Afs 38/2011 – 117, bod 27).
31. Nelze přitom přisvědčit žalobkyni v tom, že skutečnost, že obchodní partner žalobkyně DRT racing team proti uskutečněným zdanitelným plněním v řádech jednotek milionů Kč vykazuje přijatá plnění pouze v řádech tisíců Kč, *„je projevem zcela legitimního ziskového podnikání“*, a proto nemůže žádnou pochybnost na straně správce daně založit, neboť DRT racing team není podnikatelem, je pobočným spolkem, tedy ex definitione subjektem nekomerční povahy, který sice vedle hlavní činnosti může vyvíjet též vedlejší hospodářskou činnost spočívající v podnikání, nicméně to by musel mít příslušné živnostenské oprávnění. DRT racing team však v živnostenském rejstříku neměl a nemá evidováno žádné živnostenské oprávnění. Nelze též souhlasit s tím, že tato pochybnost se netýká daňově relevantní činnosti žalobkyně, když právě zmíněná uskutečněná zdanitelná plnění v řádech jednotek milionů Kč vykazoval DRT racing team vůči žalobkyni, která za ně platila a následně uplatňovala nároky na odpočty.

Závěr, že „*zdrojem pochybností mohou být údaje zjištěné u třetí osoby*“, nezpochybňovala ani žalobkyně (viz bod 34 repliky žalobkyně).

32. Pro věc není ani významná skutečnost, že nálezem ze dne 6. 12. 2016, sp. zn. Pl. ÚS 32/15, byl zrušen § 101d odstavec 1 zákona č. 235/2004 Sb., neboť se tak stalo až k 31. 12. 2017, přičemž všechny výzvy k odstranění pochybností byly vydány před tímto datem. Z čl. 89 odst. 1 Ústavy („Rozhodnutí Ústavního soudu je vykonatelné, jakmile bylo vyhlášeno způsobem stanoveným zákonem, pokud Ústavní soud o jeho vykonatelnosti nerozhodl jinak“) a kontextu úpravy zákona o Ústavním soudu [ustanovení § 57 odst. 1 písm. a) a § 70 odst. 1] nelze dovodit nic jiného, než že se právní předpis ruší nikoli od počátku (ex tunc), nýbrž vždy až ode dne, který Ústavní soud v nálezu určí a neučiní-li tak, pak dnem, kdy je publikován ve Sbírce zákonů (tedy ex nunc). V nálezech sp. zn. Pl. ÚS 13/05 ze dne 22. 6. 2005 (N 127/37 SbNU 593; 283/2005 Sb.) a sp. zn. Pl. ÚS 6/05 ze dne 13. 12. 2005 (N 226/39 SbNU 389; 531/2005 Sb.) Ústavní soud dospěl k závěru, že derogační nález, pokud zde existuje zvýšený zájem na ochraně ústavnosti, může být vykonatelný ještě před datem vyhlášení ve Sbírce zákonů; tato jeho vůle však musí být - nejen z důvodů požadavků zákona, ale i z důvodu právní jistoty - výslovně projevována. Důsledkem této koncepce je detailní právní úprava ve vztahu k individuálním právním aktům, které na základě zrušeného právního předpisu byly vydány, resp. ve vztahu k právním vztahům, které na jeho základě vznikly a příp. byly i konzumovány. Zrušení právního předpisu pro futuro se jako princip projevuje i v tom, že při využití možnosti posunout okamžik vykonatelnosti nálezu do budoucna (kupř. za tím účelem, aby měl normotvůrce dostatečný časový prostor protiústavní úpravu nahradit normou ústavně konformní) se po dobu odkladu vykonatelnosti hledí na napadenou právní úpravu jako na ústavně souladnou a v tomto směru jsou orgány veřejné správy povinny takovou úpravu aplikovat, jinými slovy „státní orgány nic neopravňuje k tomu, aby ve svém rozhodování uplatňovaly právní důsledky zrušovacích nálezů Ústavního soudu ještě před tím, než se tyto nálezy staly vykonatelnými“ (Vojtěch Šimíček, Ústavní stížnost - 3., aktualizované a doplněné vydání, Linde Praha, 2005). Smyslem této právní úpravy je zvýraznit fakt, že zrušení protiústavní právní úpravy samo o sobě neznamená revizi individuálních právních aktů, založených na aplikaci neústavního předpisu. Práva a povinnosti z právních vztahů vzniklých před zrušením právního předpisu zůstávají nedotčena (viz stanovisko pléna Ústavního soudu ze dne 14. 12. 2010 sp. zn. Pl. ÚS-st. 31/10; 426/2010 Sb.). Případnou protizákonnost postupu správce daně v této konkrétní věci nelze dovozovat jenom z toho, že v mezidobí došlo ke zrušení relevantní právní úpravy Ústavním soudem (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 5. 2018, č. j. 7 Ads 29/2014 – 106, bod 14). Není tedy správná teze žalobkyně, že „*informace, které správce daně získal na základě protiústavního právního předpisu, nemohou být použity proti žalobci a odůvodňovat jakékoli pochybnosti na straně správce daně*“. V podrobnostech odkazuje soud na bod 34 žalobou napadeného rozhodnutí.
33. Jelikož žalobkyně nevyvrátila pochybnosti o správnosti vykázaného nadměrného odpočtu za srpen 2016, pojal správce daně pochybnosti o tom, zda oprávněně vykázala nadměrný odpočet za období srpen a červen 2016, neboť tyto odpočty byly uplatněny na základě dalších dvou dokladů vystavených DRT racing team (taktéž) na základě smlouvy o reklamě a propagaci. Na takovém postupu neshledává opět soud nic

nezákonného a k obdobnému závěru dospěl v minulosti i Nejvyšší správní soud (srov. např. rozsudek ze dne 23. 11. 2017, č. j. 10 Afs 300/2016 – 88, bod 34). Žalobkyně má pravdu, že Nejvyšší správní soud v odůvodnění rozsudku ze dne 9. 5. 2016, č. j. 8 Afs 76/2015-58, věc HAPPY TUBE, konstatoval, že v zásadě se skutečnosti rozhodné pro vyměření daně posuzují pro každé zdaňovací období samostatně a nelze je bez dalšího „promítat“ do jiných zdaňovacích období. Jak však objasnil desátý senát Nejvyššího správního soudu v odůvodnění již zmiňovaného rozsudku ze dne 23. 11. 2017, č. j. 10 Afs 300/2016 – 88 (viz bod 54), „v dané věci tím NSS míní, že pokud daňový subjekt prokáže (či neprokáže) svá tvrzení za jedno zdaňovací období, nelze automaticky do budoucna dovozovat, že tak učiní (neučiní) v dalších zdaňovacích obdobích. Význam tohoto závěru NSS však není, že správce daně musí odhlédnout od zjištění, která o dosavadní ekonomické činnosti daňového subjektu a jím tvrzených skutečnostech zjistil v jiném řízení. Z tohoto důvodu NSS použil v citované pasáži formulaci „bez dalšího“. Jinými slovy zjištění správce daně o daňovém subjektu z jiných řízení nezaručují, že právě probíhající řízení bude ukončeno se stejným výsledkem, protože každé posuzované období je nutno skutkově i právně posuzovat individuálně; taková zjištění však mohou správci daně sloužit např. k rozhodnutí o tom, zda vůbec některý z procesních postupů podle daňového řádu zahájí i za jiná zdaňovací období.“

34. Lze tedy uzavřít, že všechny tři výzvy obsahovaly dostatečně konkrétní skutkové důvody zakládající pochybnosti správce daně ohledně oprávněnosti uplatnění jednoho jediného nároku na odpočet a umožňovaly žalobkyni podat konkrétní odpovědi a označit konkrétní důkazní prostředky, což je dle judikatury klíčové. Ostatně tím, že žalobkyně na výzvy náležitým způsobem zareagovala (aniž by ve vyjádření k výzvám namítala jejich nezákonnost), sama prokázala, že jí správce daně (taktéž) náležitým způsobem sdělil své pochybnosti a možnosti, jakými je vyvrátit. V podrobnostech odkazuje soud na body 35 až 38 žalobou napadeného rozhodnutí.
35. Nedůvodná je i námitka, že „za situace, kdy nemá žalovaný pochybnosti o realizaci plnění a zpochybňuje pouze určitý rozsah plnění, musí uznat poměrnou část odpočtu DPH, u níž nemá pochybnosti o její realizaci. Jestliže tedy žalovaný u dvou ze čtyř závodů má za to, že reklama byla poskytnuta, měl uznat minimálně uplatněný odpočet ve výši poloviny uplatněných odpočtů.“ Takový postup zjevně možný nebyl, neboť žalobkyně v daňovém řízení neobjasnila, jak byla cena reklamy konstruována, a proto nebylo možno určit, jaká byla hodnota reklamy na závodech mistrovství světa v Aragonu (duben 2016) a na závodech Alpe Adria Championship Slovakiaring (září 2019), nadto z žalobkyní předložených daňových dokladů ze dne 22. 6. 2016, 31. 8. 2016 a ze dne 26. 9. 2016 nebylo zřejmé, za jakou konkrétní část plnění bylo fakturováno (předmět plnění byl uveden velmi obecně, ani v jednom případě v něm nebyla uvedena konkrétní akce, na níž měla být žalobkyně propagována).
36. Pokud žalobkyně pod bodem 39 repliky konstatuje, že „žalovaný nepochybně disponuje nástroji, jak cenu konkrétního plnění zjistit“, pak přehlíží, že daňové řízení, resp. dokazování v jeho průběhu, není založeno na zásadě vyšetřovací, ale na prioritní povinnosti daňového subjektu dokazovat vše, co sám tvrdí, přičemž stát nemá povinnost za daňový subjekt domýšlet a následně i uplatnit to, co mohlo být v souladu se zákonem uplatněno bezchybně rovnou (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 7. 2013, č. j. 9 Afs 19/2012 – 35). Nadto toto konstatování žalobkyně působí

poněkud zvláště v kontextu předchozích vyjádření žalobkyně, která opakovaně zpochybňovala schopnost orgánů finanční správy posoudit obvyklou cenu poskytnuté reklamy.

37. Lze tedy shrnout, že uplatnění závěrů obsažených v odůvodnění nálezu Ústavního soudu ze dne 22. 2. 2019, sp. zn. II. ÚS 819/18, je podmíněno existencí konkrétního nezpochybněného zdanitelného plnění a k němu se jednoznačně vztahujícího dokladu. Jak však bylo objasněno výše, tyto podmínky v nyní projednávané věci splněny nebyly. V podrobnostech odkazuje soud na bod 42 žalobou napadeného rozhodnutí.
38. Lze tedy uzavřít, že základní žalobní námitky nebyly důvodné, a proto soud žalobu podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl (výrok I).
39. Žalobkyně nebyla v řízení úspěšná, nemá proto právo na náhradu nákladů řízení (§ 60 odst. 1 s. ř. s. a contrario), úspěšnému žalovanému žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly [náklady vynaložené v řízení před správním soudem lze dle Nejvyššího správního soudu považovat za součást běžné úřední činnosti, běžnou úřední činnost by mohly přesahovat např. náklady správního orgánu vynaložené na obranu proti žalobám zjevně šikanózním (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 3. 2015, č. j. 7 Afs 11/2014 – 47; za pozornost ovšem stojí i odlišné stanovisko ke zmiňovanému usnesení rozšířeného senátu)], a proto soud rozhodl, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení (výrok II).

Poučení:

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

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

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

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

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

Pardubice 24. června 2020

Jan Dvořák v. r.
předseda senátu