



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Ondřeje Mrákoty, soudce Zdeňka Kühna a soudkyně Michaely Bejčkové v právní věci žalobkyně: **ACR DESIGN s. r. o.**, Krkonošská 186, Vrchlabí, zastoupená advokátem JUDr. Ing. Ondřejem Lichnovským, Palackého 151/10, Prostějov, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutím žalovaného ze dne 28. 2. 2017, čj. 9072/17/5300-22443-711513 a čj. 9666/17/5300-22443-711513, a ze dne 1. 4. 2017, čj. 14863/17/5200-11431-712136, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem, pobočky v Liberci, ze dne 27. 3. 2019, čj. 59 Af 24/2017-80,

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 d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Spor v této věci se týká daňového uznání plnění od společností BWR Company a PW Kraft spočívajících v dodání zkušebních jízdních automobilů a plnění od společností ERBIA HOLDING a EURO MEDIA 3000 v podobě reklamní propagace značky SONAX.

[2] Žalovaný rozhodnutími výše uvedenými zamítl odvolání žalobkyně podané proti platebním výměřům, jimiž Finanční úřad pro Liberecký kraj (správce daně) doměřil žalobkyni daň z přidané hodnoty (DPH) za zdaňovací období listopad 2010 až červenec

2011 a daň z příjmů právnických osob (DPPO) za zdaňovací období 2010 a 2011. Současně jí uložil zaplatit penále. Žalobu proti rozhodnutím žalovaného krajský soud zamítl.

II. Kasační stížnost, vyjádření žalovaného a replika

II.A) Kasační stížnost

[3] Žalobkyně (stěžovatelka) napadla rozsudek krajského soudu kasační stížností, jejíž důvody podřadila pod § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s.

[4] Stěžovatelka namítla, že krajský soud nezohlednil povinnost správce daně přihlížet při dokazování ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo (§ 8 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád). Stěžovatelka nesouhlasí se závěrem krajského soudu, jenž se týká neprovedení navržených důkazů, konkrétně výslechu dalších svědků. Závěr nerespektuje, že paní Loužková nebyla jednatelkou (společností BWR Company a PW Kraft – pozn. NSS) po celé kontrolované období. Na této pozici ji vystřídal pan Pfeifer. Správce daně nemohl zajistit jeho výpověď, neboť pan Pfeifer byl v daném období osobou skrývanou Policíí ČR; o tom se zástupce stěžovatelky dozvěděl až v průběhu roku 2017. Podle stěžovatelky je zásadní problém, že krajský soud i správce daně odmítli hodnotit důkazní prostředky v uceleném řetězci a opominuli logickou skutečnost, že automobily musely být při zkušebních jízdách řízeny určitými řidiči (snad s výjimkou výrobků automobilky Tesla). S ohledem na počet zaměstnanců stěžovatelky bylo nutné zajišťovat službu nájezdu zkušebních kilometrů pomocí subdodávek. Navržení svědci mohli objasnit totožnost dalších řidičů.

[5] Stěžovatelka se neztotožnila ani se závěrem krajského soudu, co se týče propagace značky SONAX. Krajský soud ignoroval její argumentaci a důkazy, tedy že stěžovatelka uzavřela (směnnou) smlouvu, jejíž podstatou byla povinnost stěžovatelky provádět reklamu značce SONAX oproti povinnosti prodejce této značky poskytnout stěžovatelce slevu. Společnost Motorsport, výhradní zástupce značky SONAX v ČR, souhlasila, aby stěžovatelka propagovala výrobky a služby značky SONAX. Náklady na tuto reklamu hradila sama stěžovatelka, od společnosti Motorsport za to získala 50% slevu na nákup autokosmetiky SONAX, kterou používala při své činnosti, a též slevu na školení svých zaměstnanců. Příčinná souvislost je zde patrná na první pohled. Pokud stěžovatelka nebude propagovat zboží SONAX, bude pro ni toto zboží o 50 % dražší a daňový výnos bude o tuto částku nižší.

[6] Podle stěžovatelky je napadený rozsudek nepřezkoumatelný. Taktéž je v rozporu se zásadou daňové neutrality podle směrnice 2006/112/ES i ustálenou judikaturou, např. rozsudkem čj. 2 Afs 60/2011-94, podle něhož nemůže být stěžovatelce přičítáno k tíži případné nezákonné jednání jiných daňových subjektů, s nimiž měla obchodněprávní vztahy. Podle spisu a informací od správce daně nebylo zjištěno, že některý z článků dodavatelského řetězce neodvedl daň. Nadto krajský soud naprosto vzdal hodnocení dodatečně doměřené DPPO za roky 2010 a 2011, s výjimkou propagace značky SONAX. Stěžovatelka navrhla, aby NSS zrušil napadený rozsudek.

pokračování

II.B) Vyjádření žalovaného

[7] Žalovaný k propagaci značky SONAX uvedl, že subjektivní dojem stěžovatelky o „účelnosti“ vynaložených nákladů neznamená, že se jedná o daňově uznatelné náklady. Tato propagace, do níž stěžovatelka investovala, přímo nevyzývá spotřebitele, aby využili právě stěžovatelčiny služby. Stěžovatelka produkty SONAX neprodávala, ani se nepodílela na výnosech z jejich prodeje. Stěžovatelka nedoložila v daňovém řízení žádnou smlouvu, která by upravovala podmínky realizace reklamy, ani přiřazení přijatého plnění ke konkrétním výstupům své činnosti.

[8] Podle žalovaného správní orgány ani krajský soud nepochybily při provádění a hodnocení důkazů. Žalovaný souhlasí s krajským soudem, že navržené svědecké výslechy nejsou způsobilé potvrdit skutečnosti tvrzené stěžovatelkou. Žalovaný nezpochybňoval práce provedené stěžovatelkou pro jejího odběratele (ŠKODA AUTO). K otázce daňové neutrality žalovaný vysvětlil, že stěžovatelka nesplnila hmotněprávní podmínky pro vznik nároku na odpočet daně podle § 72 a § 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „ZDPH“). Stěžovatelka neprokázala, že jednotlivé obchodní transakce byly uskutečněny právě určitým dodavatelem, resp. osobou povinnou k dani; v případě propagace značky SONAX stěžovatelka neprokázala použití přijatého zdanitelného plnění k uskutečnění zdanitelného plnění na výstupu. Případná existence daňového podvodu se zkoumá až tehdy, jsou-li splněny hmotněprávní podmínky pro odpočet daně. Stěžovatelčina námitka, že jí nebyla prokázána vědomá účast na daňovém podvodu, není proto podstatná. NSS by měl kasační stížnost zamítnout.

II.C) Replika stěžovatelky

[9] Stěžovatelka zopakovala, že plní zakázky společnosti ŠKODA AUTO prostřednictvím svých zaměstnanců, externích řidičů a dalších externích pracovníků. V rozhodném období to byly právě společnosti BWR Company a PW Kraft, které stěžovatelce dodávaly externí pracovníky. Správce daně nemůže stěžovatelce odeprít nárok na odpočet DPH z titulu plnění od uvedených společností, ledaže by prokázal, že plnění byla součástí podvodu, o kterém stěžovatelka alespoň měla a mohla vědět. To se v daném případě nestalo. Stěžovatelka citovala usnesení Soudního dvora ve věci C-610/19 a rozsudky NSS ve věci 5 Afs 252/2017 a 4 Afs 58/2017 (věc *Stavitelství Melichar*).

[10] Totéž platí i v případě odmítnutí nároku na odpočet DPH z titulu reklamních plnění od společností ERBIA HOLDING a EURO MEDIA 3000. Stěžovatelka je se značkou SONAX úzce propojená. Je mezi svými zákazníky známa tím, že při optické přípravě vozidel používá výhradně tyto výrobky. Vžilo se pro ni označení SONAX servis centrum.

[11] K otázce DPPO je stěžovatelka přesvědčena, že pokud správce daně nezpochybnil plnění dodaná společnosti ŠKODA AUTO, bylo jeho povinností zahrnout do základu daně též náklady, jejichž vynaložení bylo nezbytné pro získání těchto výnosů. Práce pro ŠKODA AUTO zjevně musely být učiněny externími dodavateli.

[12] Závěrem stěžovatelka upozornila, že žalovaný zrušil platební výměry vydané správcem daně pro zdaňovací období 2012 a 2013 poté, co správci daně nařídil doplnit

dokazování (svědecké výpovědi řidičů). Je zřejmé, že svědecké výpovědi jsou i pro nynější věc klíčové.

III. Přerušeni věci, vyjádření k rozsudkům Soudního dvora a rozšířeného senátu NSS

[13] Předseda desátého senátu přerušil dne 25. 11. 2021 nynější řízení o kasační stížnosti, neboť zjistil, že rozšířený senát zdejšího soudu položil Soudnímu dvoru dvě předběžné otázky; odpověď na ně přitom mohla mít vliv na posouzení této věci. Soudní dvůr rozhodl o položených otázkách rozsudkem ze dne 9. 12. 2021 (C-154/20, věc *Kemwater ProChemie*). Následně věcně rozhodl i rozšířený senát rozsudkem ze dne 23. 3. 2022, čj. 1 Afs 334/2017-208, č. 4336/2022 Sb. NSS. Odpadla tak překážka pro pokračování v řízení o stěžovatelčině kasační stížnosti. Předseda desátého senátu proto dne 10. 3. 2022 rozhodl o tom, že se v řízení pokračuje. Současně vyzval strany, aby se vyjádřily k nejnovější judikatuře Soudního dvora a rozšířeného senátu ve věci *Kemwater ProChemie*, jejíž závěry jsou významné i pro právě projednávanou věc.

[14] Žalovaný v reakci na výzvu sdělil, že závěry z rozsudků ve věci *Kemwater ProChemie* jsou významné toliko ve vztahu k napadenému rozhodnutí, jímž žalovaný zamítl odvolání stěžovatelky proti dodatečným platebním výměrům na DPH za zdaňovací období prosinec 2010 až červenec 2011 (sporná plnění od BWR Company a PW Kraft – pozn. NSS). Žalovaný zdůraznil, že stěžovatelka neprokázala dodavatele plnění ani jeho rozsah. Deklarovaná plnění je nutné považovat za mnohonásobně nadhodnocená. V daňovém řízení nevyplývalo, kdo byl skutečným dodavatelem zkušebních jízd, aby správce daně mohl ověřit, že se jednalo o plátce DPH.

[15] Stěžovatelka ve vyjádření tvrdila, že skutečného dodavatele prokázala. Správce daně odmítl provést klíčové důkazní prostředky. Odmítnout nárok na odpočet DPH proto správce daně mohl pouze tehdy, pokud by prokázal, že se stěžovatelka účastnila podvodu, o kterém měla a mohla vědět. Správce daně nezjišťoval v rozporu se svou povinností, zda nemohl být někdo jiný osobou v postavení plátce DPH, i když jeho identita není známa.

[16] Žalovaný v reakci na vyjádření stěžovatelky uvedl, že stěžovatelka neoznačila žádné jiné dodavatele krom společností BWR Company a PW Kraft. Ze správního spisu neplynou jiné osoby, které mohly uskutečnit sporné dodávky jízd. Žalovaný zopakoval, že ve věci panovaly pochybnosti i o rozsahu plnění, nejen o osobě dodavatele.

IV. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[17] Kasační stížnost není důvodná.

[18] V první řadě je nutno uvést, že napadený rozsudek je přezkoumatelný. Krajský soud se zabýval veškerými žalobními námitkami stěžovatelky. Jeho závěry jsou ucelené a srozumitelné.

[19] K námitce, že se krajský soud nevěnoval stěžovatelčině argumentaci proti platebním výměrům na DPPO (krom otázky reklamního plnění), NSS uvádí, že stěžovatelka v žalobě nerozlišovala mezi námitkami proti rozhodnutím žalovaného o DPH a námitkami napadajícími čistě rozhodnutí o DPPO (nečinila tak ani v následně podané kasační stížnosti). Tato rozhodnutí ostatně měla základ ve shodných důvodech – stěžovatelka

pokračování

neprokázala, že právě společnosti BWR Company a PW Kraft pro ni zajišťovaly zkušební jízdy, ani to, že plnění ze strany společností ERBIA HOLDING a EURO MEDIA 3000 souvisela s její ekonomickou činností. Ze žaloby není zjevné, kterými z žalobních bodů stěžovatelka napadala pouze závěry rozhodnutí o DPH a kterými rozhodnutí o DPPO. Je proto logické, že ani krajský soud takto nečlenil své odůvodnění a posoudil žalobní námitky prostě tak, jak je stěžovatelka vznesla. Takový postup mu nelze vyčítat či v něm spatřovat nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku.

[20] Kasační stížnost lze rozdělit do dvou hlavních námitkových okruhů: 1) neprovedení navržených důkazů; 2) souvislost propagace zn. SONAX s ekonomickou činností stěžovatelky.

IV.A) Neprovedené výsledky navržených svědků

aneb prokázání dodávek zkušebních jízd od společností BWR Company a PW Kraft

[21] Stěžovatelka nesouhlasí s odůvodněním krajského soudu, které se týká otázky, proč nebyl proveden výslech navržených svědků, konkrétně pana B., S. a D. Krajský soud se ve svých závěrech přiklonil k názoru žalovaného, tedy že dosavadní provedené důkazy přinesly tak závažné rozpory, že by je další dokazování nemohlo odstranit (bod 22 rozsudku).

[22] NSS před posouzením kasační námitky předestře podstatné skutkové okolnosti věci.

[23] Během daňových kontrol zahájených se stěžovatelkou vznikly správci daně pochybnosti o oprávněnosti nároku na odpočet daně z přijatých plnění od společností BWR Company a PW Kraft. Plnění měla spočívat v zajišťování zkušebních jízd vozů zn. Škoda pro zákazníka stěžovatelky, společnost ŠKODA AUTO. Správce daně měl pochybnosti, zda byly jednotlivé obchodní transakce opravdu uskutečněny a právě určitým tvrzeným dodavatelem. Plnění se týkalo zdaňovacího období prosinec 2010 až červenec 2011 (napadené rozhodnutí žalovaného čj. 9072/17/5300-22443-711513). Z těchto důvodů správce daně neuznal stěžovatelkou uplatněné náklady na zajištění dodávek jízdních zkoušek, proto stěžovatelce poměrně zvýšil základ daně ve zdaňovacích obdobích 2010 a 2011 (napadené rozhodnutí žalovaného čj. 14863/17/5200-11431-712136).

[24] Správce daně provedl za účelem objasnění okolností dodaných zkušebních jízd několikery výslechy. Paní Loužková, dřívější jednatelka BWR Company a PW Kraft, při výpovědi dne 2. 7. 2014 sdělila, že uvedené společnosti prováděly pro stěžovatelku testovací jízdy na závodních okruzích po republice. Žádné zaměstnance neměly, činnost zajišťovaly externě prostřednictvím právnických osob, s OSVČ nespolupracovaly. Domluvu s těmito dodavateli zařizovala přímo paní Loužková, podrobnosti však nedokázala popsat ani si vzpomenout na názvy svých obchodních partnerů.

[25] Poté správce daně vyslechl dne 15. 6. 2015 paní Smetanovou (roz. J.), bývalou jednatelku společnosti MULETA, která měla být podle zástupce stěžovatelky jedním z obchodních partnerů BWR Company a PW Kraft, a dne 3. 11. 2015 pana J. (bratra paní Smetanové). Paní Smetanová uvedla, že chod společnosti kompletně přenechala bratrovi.

Názvy BWR Company, PW Kraft a ACR Design jí něco říkaly, neuměla k nim ale říct nic konkrétního. Pan J. sdělil, že společnost MULETA s posledně uvedenými společnostmi vůbec nespolupracovala. Spolupracoval s nimi přímo on jako fyzická osoba: „*Dával jsem dobromady lidi a jezdil jsem zkušební jízdy s auty.*“ Tuto práci mu zprostředkoval jeho příbuzný, „*jeho rodina leta letoucí pracovala ve Škodovce*“. Přiznání k DPFPO nepodával, „*byly to takový drobný, (...) mně šlo spíš o ježdění těmi auty*“. Pan J. si k sobě zajistil dva řidiče, peníze jim vyplácel jeho příbuzný, neměli uzavřenou žádnou smlouvu. On ani řidiči nikomu nefakturovali svou práci. Pan J. uvedl, že řidiči byli pan S. a pan D., příbuzným byl pan B. Auta přebírali na určeném místě, většinou tam bylo více lidí, kteří se rozdělili do skupin po třech, a každý dostal trasu. „*Ježdilo se Tábor, Budějovice, Praha a okolí. Někdy chtěli jet po dálnici 200 km a potom v běžném provozu.*“

[26] Dále správce daně zjistil, že společnosti BWR Company a PW Kraft neměly v rozhodnou dobu zaměstnance a nic nenasvědčuje tomu, že by své služby zajišťovaly subdodavatelsky (bod 21 rozh. žalovaného). Žalovaný ve svém rozhodnutí uvedl, že stěžovatelka v daňovém řízení předložila smlouvu ze dne 28. 12. 2009 o zajištění dodávek jízdních zkoušek uzavřenou s BWR Company (dříve Cube Servis). Seznam řidičů nepředložila, byť k tomu byla opakovaně vyzvána (body 19 a 20 rozh. žalovaného).

[27] Podle § 8 odst. 1 daňového řádu *správce daně při dokazování hodnotí důkazy podle své úvahy, posuzuje každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti; přitom přihlíží ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo.* Podle § 92 odst. 2 daňového řádu *správce daně dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji, a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů* (důraz přidal NSS).

[28] Z daňového řádu je zřejmé, že správce daně není povinen automaticky provádět všechny důkazy navržené daňovým subjektem. Každý návrh na provedení dokazování správce daně zváží a rozhodne, zda je jeho provedení třeba. Dospěje-li k závěru, že důkaz nemůže tvrzení subjektu daně prokázat, případně že nemůže rozšířit či jinak pozitivně ovlivnit již zjištěný skutkový stav, důkaz neprovede. Neprovedení je však vždy povinen zdůvodnit (srov. např. rozsudek NSS ze dne 26. 7. 2018, čj. 10 Afs 306/2016-85, bod 15, a judikaturu tam citovanou).

[29] Žalovaný ve svém rozhodnutí konstatoval, že ze spisu nevyplývá nic, co by potvrdovalo, že by společnosti BWR Company a PW Kraft najaly pana J. a další řidiče k testování vozů a že by tito řidiči vykonali jízdní zkoušky pro uvedené společnosti (bod 28).

[30] NSS s ohledem na veškeré uvedené okolnosti nemůže než souhlasit se závěry správních orgánů a krajského soudu, že výsledky navržených osob nemohly učinit jasno v doposud zjištěném skutkovém stavu. Jak správně uvedl krajský soud, tito svědci mohli pouze potvrdit jednu z verzí, či spíše přinést nějakou další (bod 22 napadeného rozsudku).

[31] K související námitce stěžovatelky NSS uvádí, že správní orgány nezpochybňovaly, že stěžovatelka dodala zkušební jízdy pro společnost ŠKODA AUTO. Nebylo však nijak prokázáno, že se na službě subdodavatelsky podílely právě společnosti BWR Company a PW Kraft (bod 28 rozh. žalovaného).

pokračování

[32] K námitce týkající se pana Pfeifera, dřívějšího jednatele BWR Company, NSS připomíná, že jeho výslech se správce daně snažil opakovaně zajistit (předvoláním i předvedením Policií ČR). Pan Pfeifer zaslal správci daně dne 4. 2. 2015 vyjádření, v němž sdělil, že si pamatuje, že pro společnost ACR Design (stěžovatelka) zařizovali testovací jízdy vozidel pomocí subdodavatelských společností, na názvy (resp. jména) si ale nevzpomněl. Vozidla prý testovali studenti. Žádné účetní doklady BWR Company neměl k dispozici. Nelze tedy podle NSS ani předpokládat, že by jeho výslech, který z objektivních důvodů nebylo možné provést, vnesl do věci více světla.

[33] Závěry rozhodnutí správních orgánů a krajského soudu ob stojí i z pohledu nové judikatury Soudního dvora a rozšířeného senátu ve věci *Kemwater ProChemie* (NSS shrnul její podstatné závěry např. v bodě 12 rozsudku ze dne 29. 6. 2022, čj. 10 Afs 66/2019-51), k níž měli účastníci řízení možnost se vyjádřit. Stěžovatelka neprokázala, že zdanitelná plnění přijala právě od dodavatelů BWR Company a PW Kraft a v tvrzeném rozsahu (shodně bod 25 rozh. žalovaného). Skuteční dodavatelé nebyli věrohodně zjištěni a ze spisu neplyne, že by tyto osoby byly bez jakýchkoli pochybností plátcí DPH, neboť není ani zřejmé, kolik subjektů testovací jízdy dodávalo (srov. bod 31 napadeného rozsudku; dále též srov. např. rozsudek NSS ze dne 29. 7. 2022, čj. 10 Afs 146/2022-33, body 15, 16 a 19).

[34] Stěžovatelka se domnívá, že jí mohl být odepřen nárok na odpočet DPH, pouze pokud by správce daně prokázal, že se stěžovatelka účastnila podvodu, o kterém měla a mohla vědět. Taková úvaha je chybná. Prokázání splnění hmotněprávních podmínek pro nárok na odpočet DPH a existence daňového podvodu jsou dvě odlišné otázky (bod 33 rozsudku čj. 1 Afs 334/2017-208 či též bod 36 rozsudku C-154/20 – oba ve věci *Kemwater ProChemie*). Stěžovatelka neprokázala ve vztahu k dodaným zkušebním jízdám splnění hmotněprávních podmínek stanovených § 72 ZDPH, žalovaný se proto ani nezabýval stěžovatelčinou případnou účastí na podvodném jednání (bod 30 rozh. žalovaného). Tato otázka není v nynější věci podstatná.

[35] Shodně se k podobné námitce vyjádřil i krajský soud v napadeném rozsudku (body 25 až 31).

[36] Závěrem NSS dodává, že neshledal relevantním upozornění na závěry žalovaného v jiné stěžovatelčině věci. Rozhodnutí se totiž týkalo zdaňovacího období pro roky 2012 a 2013, kde zároveň figurovali odlišní dodavatelé než v právě projednávané věci.

IV.B) Náklady na propagaci značky SONAX

aneb uznání plnění od společností ERBIA HOLDING a EURO MEDIA 3000

[37] Správce daně zpochybnil oprávněnost nároku na odpočet DPH z plnění přijatých od společností ERBIA HOLDING (dále jen „ERBIA“) a EURO MEDIA 3000 (dále jen „EURO“) ve zdaňovacím období listopad 2010. Plnění spočívala v reklamních službách, kterými stěžovatelka propagovala značku SONAX. Stěžovatelka podle správních orgánů neprokázala, že tato plnění použila pro uskutečnění své ekonomické činnosti (napadené rozhodnutí žalovaného čj. 9666/17/5300-22443-711513). Ze stejných důvodů správce daně neuznal uplatněné náklady na nákup reklamních služeb, a stěžovatelce proto zvýšil základ

daně ve zdaňovacím období 2010 (napadené rozhodnutí žalovaného čj. 14863/17/5200-11431-712136).

[38] NSS ke skutkovým okolnostem věci uvádí: Stěžovatelka se zabývá poskytováním služeb v oblasti péče o automobily, zejména tzv. optickou přípravou automobilů, testováním automobilů či servisní činností. Stěžovatelka přijala od společností ERBIA a EURO plnění spočívající v reklamních službách – propagaci zn. SONAX. Stěžovatelka tuto značku nevlastní. Jejím vlastníkem je německá společnost a výhradním zástupcem této značky je v ČR společnost Motorsport. Stěžovatelka a společnost Motorsport uzavřely dne 1. 1. 2010 smlouvu o dílo, v níž se stěžovatelka zavázala k řádnému provádění díla, tedy k provedení autokosmetické přípravy vozů zajištěných objednatelem (Motorsport), a to výhradně kosmetikou SONAX. Otázka reklamy nebyla ve smlouvě nijak řešena.

[39] Stěžovatelka doložila snímky potvrzující provedení reklamy. Ani jeden z nich však nezobrazuje název stěžovatelky. Je na nich vyobrazeno pouze logo SONAX, resp. SONAX servis centrum (jednalo se např. o snímky bannerů na golfovém hřišti, reklamu v objektu klubovny golfového turnaje, reklamní plochu okolo fotbalového hřiště, reklamu na dresech fotbalových hráčů apod.). Žalovaný zjistil, že na webu www.sonax.cz je uveden seznam prodejen, kde lze autokosmetiku nakoupit. Mezi desítkami prodejců figuruje i stěžovatelka (bod 21 rozh. žalovaného; ke dni vydání tohoto rozsudku však již stěžovatelka na seznamu není – pozn. NSS). Společnost Motorsport dodávala výrobky zn. SONAX nejen stěžovatelce, ale i dalším odběratelům. Motorsport vybírá a školí v oboru čištění aut vhodné profesionály, kteří mohou nosit označení SONAX servis centrum (bod 26 rozh. žalovaného).

[40] Stěžovatelka v řízení opakovaně zdůraznila, že při přípravě vozů svých zákazníků používá výhradně autokosmetiku zn. SONAX. V žalobě označila přímou aplikaci výrobků této značky na vozidla svých klientů za „ekonomickou a výdělečnou realizaci zboží“. Soustavným prodejem tohoto zboží, tedy jeho aplikací uvedeným způsobem, stěžovatelka podle svého názoru realizovala příjem podléhající dani, tj. realizovala svá ekonomická plnění.

[41] Podle § 72 odst. 1 písm. a) ZDPH je plátce oprávněn k odpočtu daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, které v rámci svých ekonomických činností použije pro účely uskutečňování zdanitelných plnění dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku. Jednou z podmínek vzniku nároku na odpočet DPH je tedy to, aby plátce použil přijaté zdanitelné plnění v rámci své ekonomické činnosti (tj. pro účely uskutečňování zdanitelných plnění dodání zboží/poskytnutí služby). Ekonomickou činnost definuje citovaný zákon v § 5 odst. 2 jako *soustavnou činnost výrobců, obchodníků a osob poskytujících služby, včetně (...). Za ekonomickou činnost se také považuje využití hmotného a nehmotného majetku za účelem získání příjmů, pokud je tento majetek využíván soustavně* (důraz přidal NSS). Přitom účelem či výsledkem ekonomické činnosti nemusí být vždy jen vytvoření zisku. Je však nezbytné, aby za takovou činnost byl pobírán příjem nebo aby tak bylo mezi smluvními stranami sjednáno (viz komentář WK v Aspi k § 5 ZDPH).

[42] Podle judikatury Soudního dvora (např. rozsudek ze dne 21. 3. 2013 ve věci *Wolfram Becker*, C-104/2012, body 19 a 20, či ze dne 10. 11. 2016 ve věci *Pavína Baštová*,

pokračování

C-432/15, body 42 a 43) platí, že pro přiznání nároku na odpočet daně je nezbytná existence přímé a bezprostřední souvislosti mezi konkrétním plněním na vstupu a plněním na výstupu, která zakládají nárok na odpočet DPH. Nárok na odpočet DPH, která zatížila pořízení zboží nebo služeb na vstupu, předpokládá, že náklady vynaložené na takové pořízení jsou součástí prvků spoluurčujících cenu plnění zdaněných na výstupu, která zakládají nárok na odpočet. Nárok na odpočet lze přiznat i v případě neexistence uvedené přímé a bezprostřední souvislosti, pokud jsou náklady na dotčené služby součástí obecných výdajů této osoby povinné k dani a jsou jako takové prvkem spoluurčujícím cenu jejího zboží a služeb – takové náklady mají totiž přímou a bezprostřední souvislost s celkovou hospodářskou činností osoby povinné k dani.

[43] Soudní dvůr dále dovodil, že „*okolnost, že určení takové přímé a bezprostřední souvislosti existující mezi poskytnutím služeb a celkovou zdanitelnou ekonomickou činností musí být provedeno s ohledem na objektivní obsah tohoto plnění, nevylučuje, že bude možné zohlednit i výlučný důvod dotčeného plnění, neboť na tento důvod musí být nahlíženo tak, že tvoří kritérium pro určení objektivního obsahu. Je-li prokázáno, že plnění nebylo uskutečněno pro účely zdanitelných činností osoby povinné k dani, nemůže být toto plnění považováno za plnění, jež má přímou a bezprostřední souvislost s těmito činnostmi ve smyslu judikatury Soudního dvora, i kdyby bylo toto plnění s ohledem na svůj objektivní obsah zdanitelné DPH*“ (bod 29 rozsudku ve věci *Wolfram Becker* či bod 29 ve věci *Pavína Baštová*; důraz v citaci přidal NSS).

[44] Podle § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, si může poplatník odečíst od základu daně výdaje (náklady), které vynaložil na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. I ve vztahu k tomuto ustanovení platí, že vynaložené výdaje se vždy nemusí reálně projevit v příjmech daňového poplatníka, tedy že mezi výdaji a příjmy nutně existuje vztah jakési přímé úměry. Smysl uvedeného ustanovení však zjevně spočívá v tom, že se musí jednat o výdaje za tímto účelem vynaložené. Proto také ustanovení § 23 odst. 1 stejného zákona při vymezení základu daně hovoří o respektování „věcné a časové souvislosti“ příjmů a výdajů v daném zdaňovacím období. Mezi těmito výdaji a očekávanými příjmy tak musí existovat přímý a bezprostřední vztah, v opačném případě se pojmově nemůže jednat o výdaje vynaložené na dosažení, udržení či zajištění příjmů (rozsudek NSS ze dne 1. 4. 2004, čj. 2 Afs 44/2003-73, č. 264/2004 Sb. NSS, či rozsudek NSS ze dne 9. 8. 2021, čj. 6 Afs 342/2020-48, bod 21).

[45] Z předchozích odstavců je zřejmé, že v případě uplatnění odpočtu na DPH i daně z příjmů se vyžaduje, aby mezi přijatými zdanitelnými plněními a uskutečněnými zdanitelnými plněními, resp. mezi vynaloženými náklady a dosažením, zajištěním a udržením příjmů, existovala (a byla daňovým subjektem prokázána) přímá a bezprostřední souvislost.

[46] V daňovém řízení bylo zjištěno, že ekonomická činnost stěžovatelky nespočívala v prodeji výrobků zn. SONAX, stěžovatelka se zabývala především mytím vozů zákazníků. To dosvědčuje i výkaz zisku a ztrát ke dni 31. 12. 2010, podle kterého stěžovatelka nevykázala za prodej zboží žádné tržby (bod 25 rozh. žalovaného). Stěžovatelka podle svých vyjádření používala při výkonu své ekonomické činnosti

výhradně výrobky zn. SONAX. Tím, že tuto značku propagovala prostřednictvím reklam zajištěných společnostmi ERBIA a EURO, podporovala její odbyt.

[47] Správní orgány po všech zjištěních konstatovaly, že přijatá zdanitelná plnění neměla přímou souvislost s ekonomickou činností stěžovatelky. Propagace zn. SONAX jistě měla přímý vliv na prodej těchto výrobků, příjem z toho však inkasoval především vlastník značky, případně zástupce této značky v ČR, tj. společnosti Motorsport, a dodavatelé výrobků do mycích center stěžovatelky či jiným zákazníkům v celé ČR (srov. body 20 a 34 rozsudku čj. 6 Afs 342/2020-48, či přiměřeně též bod 27 rozsudku NSS ze dne 25. 9. 2013, čj. 1 Afs 70/2013-47). K jejich názoru se připojil i krajský soud (body 14 a 19 jeho rozsudku) a nyní s ním souhlasí i NSS. I přestože stěžovatelka používala při své činnosti výhradně tuto autokosmetiku, nelze podle NSS po racionální úvaze dospět k závěru, že propagace zn. SONAX bezprostředně zvýšila zájem o služby stěžovatelky, pokud tato propagace (reklama) nebyla spojena s odkazem přímo na stěžovatelku (její název či logo), anebo jí poskytované služby. NSS připomíná, že stěžovatelka nebyla jediným subjektem, kterému Motorsport dodával výrobky SONAX, ani nebyla jediná, kdo mohl nést označení SONAX servis centrum (bod 89 rozh. žalovaného o DPPO). Propagace zn. SONAX byla obecná a bez konkrétní návaznosti na služby poskytované stěžovatelkou (např. na rozdíl od reklamního plnění poskytnutého společností HC Vrchlábí, v rámci kterého bylo propagováno i logo stěžovatelky a které správce daně uznal jako související s ekonomickou činností stěžovatelky, viz str. 55 až 57 zprávy o daňové kontrole 2010).

[48] Stěžovatelka ve svých námitkách dále poukázala na to, že sama nesla náklady na provedení reklamy zn. SONAX. Od společnosti Motorsport za to obdržela slevu 50 % na koupi autokosmetiky zn. SONAX a další výhody (např. slevy na školení svých zaměstnanců).

[49] V žalobě argumentovala tím, že náklady na reklamní služby jsou součástí jejich obecných výdajů a jsou prvkem spoluurčujícím cenu jejich služeb. Blíže však svá tvrzení neupřesnila ani nerozvedla. Krajský soud k tomu v bodě 20 svého rozsudku uvedl, že nelze přisvědčit námitkám stěžovatelky, podle kterých měly sporné náklady na reklamní služby ve vztahu k její celkové ekonomické činnosti povahu režijních nákladů. *„Vzhledem k tomu, že z realizované reklamy nelze přímo dovodit souvislost s ekonomickou činností žalobkyně (mytí vozů zákazníkům), nelze výdaje za ni vynaložené považovat za součást režijních nákladů žalobkyně.“*

[50] Jako režijní náklady se označují náklady, které zpravidla souvisí s podpůrnými procesy organizace a které nelze přiřadit ke konkrétnímu výstupu ekonomické činnosti, např. ke konkrétnímu zboží či službě (srov. rozsudek NSS ze dne 16. 3. 2015, čj. 8 Afs 13/2014-93, č. 3241/2015 Sb. NSS, bod 29).

[51] NSS uvádí, že si stěžovatelka přirozeně mohla odečíst náklady na koupi zboží zn. SONAX, pokud tyto výrobky používala v rámci své ekonomické činnosti, nelze však současně dospět k závěru, že ze stejného důvodu si stěžovatelka mohla odečíst náklady na reklamu této značky, pokud výrobky sama nenabízela k prodeji (přiměřeně srov. též rozsudek NSS ze dne 23. 11. 2021, čj. 3 Afs 54/2020-73, č. 4288/2022 Sb. NSS, body 58 a 59). V daňovém řízení přitom nebylo zjištěno, že stěžovatelka prodávala zboží zn. SONAX. Pokud si stěžovatelka vyjednala se společností Motorsport slevu na dodané zboží

pokračování

zn. SONAX výměnou za propagaci tohoto zboží, považuje NSS takový postup za prostou podnikatelskou taktiku, která sama o sobě nemá v nynější věci vliv na daňové uznání reklamního plnění od společností ERBIA a EURO, a to z důvodů již uvedených. Náklady na reklamní služby ve prospěch zn. SONAX totiž nelze považovat za obecné náklady stěžovatelky, neboť se přímo nevztahují k její ekonomické činnosti.

[52] Zdejší soud současně zdůrazňuje, že stěžovatelka v daňovém řízení nepředložila žádnou smlouvu, která by se zabývala vztahem mezi poskytovatelem reklamy, tj. stěžovatelkou, německým vlastníkem zn. SONAX a jeho výhradním zástupcem v ČR, tj. Motorsport. Smlouva o dílo uzavřená mezi ní a Motorsport dne 1. 1. 2010 neobsahuje žádná ujednání týkající se reklamního plnění. Nebylo tedy zřejmé, za jakých podmínek má stěžovatelka reklamy realizovat, jaké náklady bude vynakládat, a nebyly určeny podmínky, po jejichž splnění obdrží výhody, např. vyčíslení objemu slev na nákup autokosmetiky (viz též str. 53 a 54 zprávy o daňové kontrole 2010).

[53] K tomu též NSS odkazuje na svůj rozsudek ze dne 28. 11. 2019, čj. 7 Afs 355/2018-35, v němž posuzoval souvislost výzkumné činnosti s ekonomickou činností daného stěžovatele. NSS přitom konstatoval, že *„nárok na odpočet daně na vstupu může být dán, pokud jsou tyto náklady součástí obecných výdajů souvisejících s ekonomickou činností. Tento předpoklad však k jejich uznání nepostačuje. Tyto náklady na vstupu musí rovněž vykazovat přímou a bezprostřední souvislost s onou ekonomickou činností“* (bod 24). V dalších bodech vysvětlil důležitost konkrétní argumentace daňového subjektu. *„Bez představení konkrétních skutkových okolností lze např. obtížně odlišit, zda případný efekt spočívající v zlepšení dobrého jména souvisí s konkrétními výsledky výzkumné činnosti, či zda je případně podmíněn např. zmínkou o výzkumné činnosti v názvu obchodní firmy daňového subjektu. Velmi podstatný bude nepochybně rovněž rozsah a konkrétní zaměření výzkumné činnosti a následné posouzení, nakolik se překrývá či míjí s vlastní ekonomickou činností daňového subjektu“* (bod 30). V právě projednávané věci se však stěžovatelka držela v mezích obecných argumentů. Pouze poukazovala na to, že spojitost mezi poskytnutou slevou a provedenou reklamou je patrná na první pohled. Tuto souvislost však nijak nedoložila (smlouva o dílo ze dne 1. 1. 2010 neobsahuje žádná ujednání, která by upravovala poskytování reklamy značce SONAX).

[54] S ohledem na veškeré výše popsané okolnosti NSS souhlasí s citovanými závěry krajského soudu. V případě stěžovatelky nelze shledat, že výdaje na reklamu zn. SONAX bezprostředně souvisely s režijními náklady spojenými s celkovou hospodářskou činností stěžovatelky.

V. Závěr a náklady řízení

[55] Ze shora uvedených důvodů dospěl zdejší soud k závěru, že kasační stížnost stěžovatelky není důvodná, a proto ji zamítl.

[56] O náhradě nákladů řízení rozhodl NSS podle § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatelka neměla ve věci úspěch a žalovanému v tomto řízení nevznikly žádné náklady vymykající se jeho běžné činnosti.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 27. září 2022

Ondřej Mrákota
předseda senátu