



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Petra Mikeše a soudců Milana Podhrázkého a Faisala Husseiniho v právní věci žalobkyně: **PROSTOR a.s.**, se sídlem Čimická 317/90, Praha 8, zast. JUDr. Ing. Ondřejem Lichnovským, advokátem se sídlem Palackého 151/10, Prostějov, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 1. 6. 2021, čj. 21271/21/5300-22442-712851, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 17. 3. 2022, čj. 11 Af 40/2021-103,

t a k t o :

Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 17. 3. 2022, čj. 11 Af 40/2021-103, **se ruší a věc se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] V projednávané věci je předmětem sporu otázka, zda neměl být žalobkyni uznán nárok na odpočet daně z přidané hodnoty (dále „DPH“) v rozsahu plnění přijatých od dodavatelů úklidových a zahradnických prací z důvodu neprokázání totožnosti těchto dodavatelů, a dále v rozsahu plnění přijatého od dodavatele reklamních služeb z důvodu neprokázání skutečného přijetí těchto plnění v deklarovaném rozsahu. Nejvyšší správní soud však ve vztahu k plněním v podobě úklidových a zahradnických prací dospěl k závěru o nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku. Proto se zabýval pouze tím, zda měl být stěžovatelce uznán nárok na odpočet DPH ve vztahu k reklamnímu plnění. V souvislosti s tím dále posuzoval, zda je pro uznání nároku na odpočet DPH relevantní, že nebyl prokázán rozsah přijatého plnění. V neposlední řadě se zabýval použitelností důkazních prostředků původem z trestního řízení v řízení daňovém.

[2] U žalobkyně byla provedena daňová kontrola na DPH za zdaňovací období leden 2016 až srpen 2017 a říjen 2017 až prosinec 2017 v rozsahu plnění přijatých od dodavatelů Agentura HERA s. r. o. (dále jen „HERA“), GORMIT PARK s.r.o. (dále jen „GORMIT“), Mobbille Group s.r.o. (dále jen „Mobbille Group“), ApliKor s.r.o. (dále jen „ApliKor“), IRAX Bohemia s.r.o. (dále jen „IRAX“), JC PRO GROUP s.r.o. (dále jen „JC PRO GROUP“) a GROUND FLOOR s.r.o. (dále jen „GROUND FLOOR“). Žalobkyni měly společnosti Mobbille Group, ApliKor, IRAX, GROUND FLOOR, JC PRO GROUP a GORMIT poskytovat služby spočívající v provádění údržby zeleně a různých úklidových pracích. Předmětem plnění od společnosti HERA měla být reklamní prezentace žalobkyně na sportovních a hudebních akcích.

[3] Finanční úřad pro hl. město Prahu vydal ve dnech 17. – 20. 2. 2020 celkem 23 dodatečných platebních výměrů, kterými uložil žalobkyni povinnost uhradit DPH v celkové výši 28 250 160 Kč a penále 5 650 032 Kč za výše uvedená zdaňovací období. Správce daně neuznal nárok žalobkyně na odpočet DPH, jelikož dospěl k závěru, že nebyl uplatněn v souladu s § 72 a § 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“). Žalobkyně totiž neprokázala, že pro ni jednotlivé služby, jejichž přijetí v uvedených obdobích deklarovala od dodavatelů úklidových a zahradnických prací, uskutečnili právě tito dodavatelé. Ve vztahu k plněním deklarovaným od společnosti HERA žalobkyně neprokázala, zda byla skutečně přijata a zda byla uskutečněna v rozsahu uvedeném v daňových dokladech.

[4] Žalobkyně proti dodatečným platebním výměrům podala odvolání, která žalovaný napadeným rozhodnutím zamítl. Dne 10. 8. 2021 proto podala žalobu k Městskému soudu v Praze, kterou dne 8. 3. 2022 doplnila. Městský soud ji v záhlaví uvedeným rozsudkem zamítl.

[5] Nepřisvědčil námitce neunesení důkazního břemene ze strany správce daně ohledně prokázání důvodných pochybností, že se plnění od dodavatelů Mobbille Group, ApliKor, IRAX, GROUND FLOOR, JC PRO GROUP a GORMIT uskutečnila tak, jak žalobkyně deklarovala v daňových dokladech. K přenesení důkazního břemene na daňový subjekt postačí, pokud správce daně prokáže, že o souladu účetnictví se skutečností existují vážné a důvodné pochybnosti. K prokázání takových pochybností stačilo, že podklady, o něž se správce daně opíral, důvodně zpochybnily údaje formálně vykazované v předložených dokladech. Bylo proto na žalobkyni, aby prokázala vlastní daňová tvrzení. Soud uvedl, že jí navíc nebyl nárok na odpočet DPH odepřen pouze z důvodu neprokázání totožnosti dodavatelů, ale i dalších rozhodných okolností, zejména rozsahu fakturovaných služeb a způsobu jejich provedení.

[6] Následně městský soud ve vztahu k jednotlivým dodavatelům žalobkyně obsáhle rekapituloval závěry žalovaného. Shrnul, že ve všech případech existoval velmi podobný mechanismus spolupráce. Dodavatelé měli s žalobkyní uzavřenou totožnou rámcovou smlouvu a nepředložili správci daně propočty ceny ve výši vzájemně odsouhlasené nabídky. Předložené objednávky obsahovaly údaje o objednateli (žalobkyni) a jednotlivých zhotovitelích (dodavatelích), avšak kontaktní osoba byla uvedena pouze za žalobkyni a za dodavatele chyběla. Taktéž podpisy byly připojeny pouze za žalobkyni a nikoliv za deklarované dodavatele. U všech dodavatelů byla k datu rozhodování žalovaného zrušena

pokračování

registrace k DPH a byli evidováni jako nespolehlivé osoby. Dodavatelé dále nedisponovali dostatečným materiálním ani personálním zabezpečením, které by odpovídalo druhu a rozsahu deklarovaných plnění. V případě tvrzených subdodavatelů (příp. dodavatelů těchto subdodavatelů) pak tito na provedení deklarovaných prací buď také neměli kapacity, nebo jejich (bývalí) jednatele popřeli, že by úklidové práce pro dodavatele žalobkyně prováděli. V některých případech dodavatelé neměli k provedení prací dostatečné kapacity, avšak nic nenaznačovalo, že by využili subdodavatelů služeb. Nebylo tedy jasně prokázáno, kdo a zda vůbec měl deklarovaná plnění fakticky uskutečnit. Městský soud se proto ztotožnil se závěry žalovaného, a to jak v případě dodavatelů úklidových a zahradnických prací, tak i v případě společnosti HERA, která žalobkyni poskytovala odlišné plnění. (k tomu dále viz body [32] až [38] tohoto rozsudku).

[7] Městský soud přisvědčil žalovanému i v tom, že dle judikatury NSS je použití důkazů získaných v trestním řízení pro daňové řízení zásadně přípustné. Uvedené vztáhl i na využití vysvětlení podaných jednatelem společnosti IRAX před Policií ČR, které byly v nyní posuzované věci pořízeny nezávisle na daňovém řízení.

[8] Žalobkyně dále obsáhle rozporovala způsob, jakým správní orgány posoudily jednotlivé důkazy. K tomu městský soud uvedl, že se jednalo o posouzení dostatečně podrobné. Žalovaný jasně deklaroval, že ke splnění formálních podmínek nároku na odpočet DPH došlo, nicméně byly zjištěny takové skutkové a právní okolnosti, které vyhovění žádosti o uplatnění odpočtů zabránily. Nesouhlas žalobkyně a její neustále opakovaná argumentace proto nemohly vést k závěru o nezákonnosti napadeného rozhodnutí. Městský soud navíc uvedl, že na určité námitky lze reagovat i implicitně. Zejména u velmi obsáhlých podání (jako bylo to v nyní posuzované věci) by lpění na odpovědi na každý jednotlivý argument žalobkyně vedlo až k absurdním důsledkům a k porušení zásady efektivity a hospodárnosti řízení.

[9] Dodatečnou argumentaci žalobkyně, doplněnou v rámci rozšíření původních žalobních bodů, neměl městský soud za případnou. Žalobkyně citovala části jednotlivých rozhodnutí správních soudů bez ohledu na to, zda byly skutkové okolnosti shodné či alespoň podobné těm, které byly zjištěny v nyní posuzované věci. Navíc zaměřovala neuznání nároku na odpočet DPH z důvodu neprokázání zákonných podmínek, a situaci, kdy k doměření DPH došlo kvůli účasti daňového subjektu na podvodném řetězci. Soud přisvědčil žalobkyni, že bylo zcela záležitostí jejich dodavatelů, jak zajistí pracovníky pro provedení úklidových prací. Opomenula však podstatnou okolnost, a to, že právě a výlučně na ní leželo důkazní břemeno ohledně prokázání této skutečnosti.

[10] Žalobkyně v doplnění žaloby odkázala na závěry rozsudku Soudního dvora ze dne 9. 12. 2021, C-154/20, *Kemwater ProChemie*, vydaného až v průběhu řízení o žalobě. Uvedla, že s ohledem na princip neutrality daně ani zákon o DPH nevyžaduje, aby byla prokázána totožnost konkrétního dodavatele. V jejím případě bylo zjevné, že dodavatelé zdanitelného plnění, i kdyby jim nebyli deklarovaní dodavatelé, museli mít nutně postavení osoby povinné k dani. Městský soud tuto žalobní námitku shledal opožděnou. Nebyla totiž uvedena v původní žalobě ze dne 10. 8. 2021 a ani ji ze znění žalobních důvodů nebylo možné dovodit.

II. Obsah kasační stížnosti a další vyjádření účastníků

[11] Vzhledem k obsáhlé kasační stížnosti, následnému vyjádření žalovaného a replice stěžovatelky, rozdělil soud pro přehlednost uplatněné kasační námitky a další argumentaci účastníků řízení podle tematicky ucelených částí.

II.1 Námitka nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku

[12] **Žalobkyně** (dále „stěžovatelka“) považovala napadený rozsudek za nepřezkoumatelný pro nesrozumitelnost, jelikož jeho posouzení se mnohdy míjí s obsahem spisu i napadeného rozhodnutí. Citovala konkrétní body napadeného rozsudku, ve kterých se městský soud vyjadřoval k otázkám, které však s věcí nijak nesouvisely.

[13] Dále spatřovala nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku v tom, že vlastní posouzení uplatněných žalobních námitek je zcela minimální. Městský soud zcela nekriticky přejal závěry žalovaného, v některých případech uvedl doslova shodné pasáže.

[14] Argumentaci městského soudu dále považovala za vnitřně rozpornou. V bodě 39 napadeného rozsudku totiž ve vztahu k argumentaci stěžovatelky rozsudkem NSS ze dne 30. 1. 2018, čj. 5 Afs 60/2017-60, *VYRTYCH*, uvedl, že v nyní posuzované věci nebylo důvodem odepření odpočtu na DPH její tvrzené zapojení do podvodu na DPH, ale neprokázání splnění zákonem předepsaných podmínek pro uplatnění odpočtu na DPH. V bodě 122 však poté sám uvádí, že správní orgány zjistily skutkový stav věci a na jeho základě dospěly k příslušným právním závěrům za použití kritéria testu zjištěných okolností na princip podvodu na DPH.

[15] **Žalovaný** ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že z obsahu kasační stížnosti je zřejmé, že stěžovatelka spíše nesouhlasí s právním posouzením ze strany městského soudu. Nesouhlas stěžovatelky se závěry městského soudu však nelze ztotožňovat s jejich nepřezkoumatelností.

[16] Stěžovatelka účelově dezinterpretovala závěry městského soudu, když uvedla, že nerozumí, jak mohl aprobovat zjištění o okolnostech podvodu na DPH, když takový závěr neučinil ani správce daně, ani žalovaný, a současně v rozsudku uvést, že důvodem odepření odpočtu nebyla účast na podvodu. Dle žalovaného je zřejmé, že městský soud se ztotožnil s postupem žalovaného, který svůj závěr o nesplnění hmotněprávních podmínek pro uplatnění nároku na odpočet daně vystavěl mj. na okolnostech typických pro podvody na DPH.

[17] Žalovaný stěžovatelce přisvědčil, že některé závěry městského soudu se míjí s obsahem daňového spisu. Tyto poněkud nepřesné dílčí závěry si však s ohledem na kontext celého rozsudku navzájem neodporovaly v takové míře, že by jí znemožnily brojit proti nosným důvodům napadeného rozsudku.

[18] **Stěžovatelka** v replice zopakovala, že jádrem nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku nebylo to, že by soud podrobně nereagoval na každou její námitku, ale to, že se ve svém posouzení zcela odtrhl od skutkového stavu nyní projednávané věci. Nepřisvědčila

pokračování

názoru žalovaného, že uplatněné kasační námitky mohly být důkazem toho, že napadaný rozsudek netrpí vadou nepřezkoumatelnosti. Městský soud namísto posouzení žalobních námitek přebral celé pasáže napadeného rozhodnutí, které prezentoval jako své vlastní hodnocení skutkového stavu, čímž došlo k naprostému vyprázdnění předmětu soudního přezkumu.

[19] Vysvětlení žalovaného, že soud závěry ohledně „*použití kritéria testu zjištěných okolností na princip podvodu na DPH, který je správnými soudy aprobován*“ učinil proto, že některá zjištění mohou být relevantní jak pro podvod na DPH, tak pro neunesení důkazního břemene, nepovažovala stěžovatelka za pravděpodobné či přesvědčivé.

II.2 Použití důkazních prostředků získaných v trestním řízení v daňovém řízení

[20] **Stěžovatelka** namítala, že výpovědi svědků v daňovém řízení nelze nahrazovat listinnými důkazy z trestního řízení, což ve vztahu ke společnosti IRAX učinily daňové orgány. Nesouhlasila s posouzením městského soudu, že podání vysvětlení podle trestního řádu je způsobilý důkazní prostředek. Neexistuje totiž žádná záruka, že v něm obsažené informace jsou pravdivé. Jelikož pro stěžovatelku vykonávaly činnost daňové subjekty, které jsou nyní vedeny jako nespolehliví plátcí, nelze se divit, pokud někteří členové statutárních orgánů dodavatelů vlastní činnost popírali. Pravděpodobně tak činili ve snaze eliminovat vlastní trestněprávní rizika. Listiny, které správce daně získal od orgánů činných v trestním řízení, tak nebylo možné považovat za skutečnosti, které by mohly zpochybnit přijetí plnění od deklarovaných dodavatelů [§ 92 odst. 5 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu].

[21] **Žalovaný** uvedl, že za podmínek stanovených judikaturou jsou výpovědi z trestního řízení použitelné i v řízení daňovém. Tyto podmínky přitom byly v nynějším případě naplněny.

[22] **Stěžovatelka** v replice pouze zopakovala svou kasační argumentaci.

II.4 Daňová relevance zpochybnění totožnosti dodavatelů

[23] **Stěžovatelka** dále vytýkala městskému soudu, že se nezabýval relevancí zpochybnění totožnosti dodavatele ve vztahu k nároku na odpočet DPH.

[24] Správce daně ve zprávách o daňové kontrole nesprávně vycházel z toho, že daňový subjekt musí v řízení prokázat nejen to, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo, ale i to, že mu toto plnění poskytl plátcé deklarovaný na daňovém dokladu. Z § 73 odst. 1 písm. a) zákona o DPH plyne, že podmínkou nároku na odpočet DPH je, že plnění uskutečnil plátcé DPH. Proto i kdyby existovaly pochybnosti o totožnosti konkrétních dodavatelů, ačkoli je evidentní, že museli být v postavení plátců DPH, nemohou vést k odepření nároku na odpočet.

[25] K tomu stěžovatelka poukázala na rozsudek Soudního dvora *Kemwater ProChemie*, který uvedl, že prokázání identity dodavatele není nezbytnou podmínkou nároku na odpočet. Na základě toho rozšířený senát NSS dovodil, že důkazní břemeno o tom, že dodavatel byl v postavení plátcé DPH, nese daňový subjekt, kromě situací, kdy údaje

potřebné k ověření této skutečnosti má k dispozici správce daně. Daňové orgány však tuto otázku neposuzovaly ani nezkoumaly.

[26] Městský soud rozhodoval v době, kdy byla rozhodnutí ve věci *Kemwater ProChemie* již vydána. Jeho rozsudek je proto nezákonný, jelikož nesprávně vyhodnotil relevanci pochybností, na nichž doměření daně skutečně stálo. Je dokonce nepřezkoumatelný, jelikož se městský soud nezabýval argumentací uplatněnou ve vztahu k daňové relevanci zpochybnění totožnosti dodavatele.

[27] Argumentaci rozsudkem *Kemwater ProChemie* stěžovatelka vznesla již v doplnění žaloby, což městský soud označil za opožděné. S tím nesouhlasila. Již v rámci včas uplatněných žalobních bodů odkazovala na tehdy aktuální judikaturu Soudního dvora, podle níž zpochybnění dodavatele není důvodem pro odepření nároku na odpočet. Své námitky tak směřovala proti závěrům žalovaného, který za důvod odepření nároku na odpočet považoval zpochybnění přijetí plnění právě od deklarovaných dodavatelů. Na tuto žalobní námitku následně navázala v doplnění žaloby s odkazem na tehdy aktuální rozsudek Soudního dvora *Kemwater ProChemie*, který přinesl zcela nový náhled na problematiku totožnosti dodavatele. Sotva totiž mohla předvídat, že pro posouzení splnění hmotněprávních podmínek vzniku nároku na odpočet DPH mohlo hrát roli, zda měl dodavatel postavení plátce DPH. Takový právní názor v době podání žaloby nebyl znám, proto jí nelze klást k tíži, že v ní tuto námitku neuplatnila. Ostatně Nejvyšší správní soud k argumentaci rozsudkem *Kemwater ProChemie* přihlíží, i když z povahy věci nemohla být uplatněna v rámci žalobních bodů.

[28] **Žalovaný** uvedl, že výrok napadeného rozsudku by byl stejný, i kdyby k této stěžovatelkou tvrzené vadě nedošlo. Z napadeného rozhodnutí je totiž zřejmé, že pochybnosti správce daně nevznikly jen ohledně totožnosti deklarovaných dodavatelů, ale i ohledně toho, zda se plnění fakticky uskutečnila tak, jak je uvedeno na daňových dokladech. Závěry vyplývající z judikatury ve věci *Kemwater ProChemie* proto na souzenou věc nedopadaly.

[29] Odkázal na řadu rozhodnutí NSS vydaných po rozsudku *Kemwater ProChemie*, dle kterých není třeba automaticky věc vrátit do daňového řízení. To je namíste pouze v situaci, že by alespoň nějaká indicie ukazovala na osobu odlišnou od deklarovaného dodavatele, která mohla fakticky dodat sporné plnění. V řešené věci však žádná taková indicie není a neposkytla ji dodatečně ani stěžovatelka. Ta to navíc ani netvrdila, neboť v žalobě uvedla, že „*nemá žádnou povědomost o tom, že by zdanitelná plnění, jež byla deklarována na fakturách, byla provedena jiným subjektem*“.

[30] **Stěžovatelka** v replice uvedla, že žalovaný ve svém vyjádření fakticky připustil, že závěr městského soudu ohledně opožděnosti námitky je nesprávný. Tvrdila, že jediným procesním východiskem je nyní zrušení napadeného rozsudku i napadeného rozhodnutí a vrácení věci žalovanému. Nesouhlasila, že by se pochybnosti správce daně týkaly i samotného uskutečnění úklidových a zahradnických prací. Pokud žalovaný tvrdí, že tomu tak bylo, měl stěžovatelku s tímto novým a širším okruhem pochybností seznámit postupem podle § 115 odst. 2 daňového řádu. To však neučinil, takže buď porušil citované ustanovení, nebo jsou jeho tvrzení nepravdivá.

pokračování

[31] Dále uvedla, že z rozsudku Soudního dvora *Kemwater ProChemie* rozhodně neplyne, že v případě zpochybnění totožnosti dodavatele musí daňový subjekt označit jiného dodavatele. Soudní dvůr totiž připustil, že dodavatel nemusí být vůbec identifikován, pokud ze skutkových okolností vyplývá, že byl plátcem DPH. Z povahy věci nelze hodnotit, zda stěžovatelka unesla důkazní břemeno v daňovém řízení, když teprve v řízení o žalobě vešel ve známost uvedený názor Soudního dvora.

II.5 Reklama uskutečněná společností HERA

[32] **Stěžovatelka** nesouhlasila se závěrem městského soudu, že neprokázala oprávněnost uplatnění nároku na odpočet DPH z plnění deklarovaných od společnosti HERA. Předložené *Smlouvy o poskytnutí služeb v reklamě a propagaci* obsahovaly náležitosti, pro které je nebylo možné považovat za obecné, jak uvedl městský soud.

[33] Ten stěžovatelce vytkl, že před vydáním výzvy k prokázání skutečností nedoložila důkazy o uskutečněné reklamě. Ona však své primární důkazní břemeno unesla tím, že předložila účetnictví. Za tohoto procesního stavu správce daně tížilo důkazní břemeno k tvrzení konkrétních skutečností, kterými by prokázal existenci skutečností definovaných § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, jež by jeho pochybnosti založily.

[34] Městský soud považoval za neprůkazný důkaz fotodokumentaci reklamy. Tu však nebylo možné hodnotit izolovaně, bez vazby na ostatní důkazy. Přičemž stěžovatelka uvedla, že provedení reklamy bylo potvrzeno výpovědí M. H., jednatele společnosti HERA, v daňovém řízení.

[35] Pokud jde o rozsah přijatého plnění, stěžovatelka uvedla, že to, zda daňový subjekt přijal služby ve sjednaném rozsahu, není ničím jiným, než úvahou o přiměřenosti úplaty vzhledem ke kvalitě a kvantitě plnění.

[36] **Žalovaný** se k plnění přijatému od společnosti HERA samostatně nevyjádřil. Pouze konstatoval, že stěžovatelka neunesla své důkazní břemeno stran prokázání, že plnění se uskutečnila tak, jak bylo deklarováno na daňových dokladech, především, že se veškerá plnění fakticky uskutečnila, případně, že se uskutečnila v deklarovaném rozsahu.

[37] **Stěžovatelka** v replice zopakovala, že na rozdíl od úklidových a zahradnických prací byl okruh pochybností vztahujících se k odpočtům uplatněným z daňových dokladů od společnosti HERA odlišný. Trvala na tom, že přijetí plnění od společnosti HERA prokázala. Argumentaci žalovaného k otázce rozsahu reklamy považovala za nedůvodnou. I k této problematice se vyjádřila judikatura ve věci *Kemwater ProChemie*, kde byly pochybnosti nejen o dodavateli reklamy, ale i o deklarovaném rozsahu. Tuto otázku vyřešil Krajský soud v Praze v rozsudku ze dne 6. 9. 2017, čj. 48 Af 14/2015-48, a potvrdil rozšířený senát NSS.

II.6 Zbývající kasační námitky

[38] Stěžovatelka dále ve vztahu k pochybnostem ohledně uplatněných odpočtů na DPH z plnění přijatých od dodavatelů JC PRO GROUP, Mobbille Group, ApliKor, IRAX, GROUND FLOOR a GORMIT PARK namítala, že závěry městského soudu o tom, že správci daně nevznikly pochybnosti pouze o osobách dodavatelů, ale také o faktickém uskutečnění zdanitelného plnění v souladu s daňovými doklady, jsou v rozporu s obsahem spisu, ze kterého plyne, že správce daně ani žalovaný existenci zdanitelného plnění nezpochybnili.

[39] Dále nesouhlasila se závěry městského soudu, který přisvědčil závěru, že došlo k přenosu důkazního břemene na stěžovatelku a že správní orgány své důkazní břemeno unesly.

[40] Nejvyšší správní soud zde však předesílá, že napadený rozsudek v části zabývající se těmito otázkami shledal nepřezkoumatelným z důvodu nesrozumitelnosti. Proto tyto kasační námitky podrobněji nerekapituloval.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[41] Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost a dospěl k závěru, že je částečně důvodná.

[42] I přesto však předesílá, že řízení o kasační stížnosti je ovládáno dispoziční zásadou. Její obsah, rozsah a kvalita předurčují obsah, rozsah a kvalitu následného soudního rozhodnutí. Je-li tedy kasační stížnost kuse zdůvodněna, je tak předurčen nejen rozsah přezkumné činnosti soudu, ale i obsah jeho rozsudku. Kasační stížnost je sice velmi rozsáhlá, avšak argumentace stěžovatelky se u různých kasačních námitek částečně opakuje. Také obsahuje mnoho rozsáhlých citací judikatury týkající se nejen neuznání nároku na odpočet DPH z důvodu neprokázání totožnosti deklarovaných dodavatelů, ale také z důvodu účasti na podvodu na DPH. Citace jsou však často obecné a nejsou provázány na konkrétní skutkové okolnosti nyní projednávané věci.

[43] Soud není povinen ani oprávněn domýšlet argumenty za stěžovatelku. Takovým postupem by přestal být nestranným rozhodčím sporu, ale přebíral by roli advokáta (rozsudek rozšířeného senátu NSS ze dne 24. 8. 2010, čj. 4 As 3/2008-78, č. 2162/2011 Sb. NSS). Proto platí, že čím obecněji stěžovatelka námitku formuluje, tím obecněji ji soud posoudí (viz citovaný rozsudek rozšířeného senátu NSS, jehož závěr uvedený v bodě 32 lze použít i ve vztahu ke kasačním bodům). Nejvyšší správní soud proto kasační stížnost vypořádává s přihlédnutím k tomu, že povinnost řádného odůvodnění rozhodnutí nelze ztotožňovat s povinností poskytnout podrobnou odpověď na každý stěžovatelkou uplatněný argument. Ústavní soud v souvislosti s odůvodňováním rozhodnutí vyslovil, že „[n]ení porušením práva na spravedlivý proces, jestliže obecné soudy nebudují vlastní závěry na podrobné oponentuře (a vyvracení) jednotlivě vznesených námitek, pakliže proti nim staví vlastní ucelený argumentační systém, který logicky a v právu rozumně vyloží tak, že podpora správnosti jejich závěrů je sama o sobě dostatečná“ (nález Ústavního soudu ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08). Tento postup je obzvláště vhodný v případě, kdy jsou námitky uspořádány nesystematicky, zčásti se překrývají či přímo opakují, jako je tomu v

pokračování

posuzované věci (rozsudek NSS ze dne 29. 3. 2013, čj. 8 Afs 41/2012-50, jehož závěry ohledně žalobních námitek se uplatní i ve vztahu k argumentaci kasační).

III. 1 Námítka nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku

[44] Jako první se soud zabýval namítanou nepřezkoumatelností napadeného rozsudku. Vlastní přezkum rozhodnutí soudu je totiž možný pouze za předpokladu, že splňuje kritéria přezkoumatelnosti. Tedy, že se jedná o rozhodnutí srozumitelné, které je opřeno o dostatek relevantních důvodů, z nichž je zřejmé, proč krajský soud rozhodl tak, jak je uvedeno ve výroku rozhodnutí (rozsudky NSS ze dne 18. 10. 2005, čj. 1 Afs 135/2004-73, č. 787/2006 Sb. NSS, nebo ze dne 14. 7. 2005, čj. 2 Afs 24/2005-44, č. 689/2005 Sb. NSS).

[45] Stěžovatelka spatřuje nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku v tom, že městský soud z velké části pouze převzal závěry žalovaného, se kterými se ztotožnil. Jeho vlastní posouzení je proto minimální.

[46] To, že se krajský (zde městský) soud do velké míry ztotožní se závěry a úvahami žalovaného správního orgánu či na ně v některých částech v souladu se zásadou hospodárnosti a ekonomie řízení odkáže, samo o sobě nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku nemůže založit (rozsudek NSS ze dne 27. 7. 2007, čj. 8 Afs 75/2005-130, č. 1350/2007 Sb. NSS). V souladu se zásadou hospodárnosti a ekonomie řízení není smyslem soudního přezkumu stále opakovat již jednou vyřčené, ale přezkoumat dříve učiněné závěry správních orgánů. Panuje-li mezi názorem soudu a odůvodněním napadeného rozhodnutí shoda, není důvod, proč by na něj rozsudek nemohl v podrobnostech odkázat (rozsudek NSS ze dne 29. 5. 2013, čj. 2 Afs37/2012-47). To vše za předpokladu, že je z rozhodnutí žalovaného „zřejmé, proč žalovaný nepovažoval právní argumentaci účastníka řízení za důvodnou a proč jeho odvolací námítka považoval za liché, mylné nebo vyvrácené, shodují-li se žalobní námítka s námitkami odvolacími a nedochází-li krajský soud k jiným závěrům“. (rozsudek sp. zn. 8 Afs 75/2005). Rozhodnutí žalovaného v nyní projednávané věci vadou nepřezkoumatelnosti netrpí. Obsahuje rozbor a zhodnocení podkladů rozhodnutí, úvahy, kterými se žalovaný řídil při hodnocení skutkového stavu, při výkladu právních předpisů a jejich jednotlivých ustanovení, jakož i to, proč byly aplikovány způsobem, který vedl k výslednému rozhodnutí. Je splněna i podmínka, že žalobní argumentace se z velké části shoduje s argumentací odvolací, se kterou se vypořádal již žalovaný. V částech, kde na ně městský soud odkazuje, lze napadený rozsudek považovat za přezkoumatelný, byť soud poznamenává, že se jedná o převzetí závěrů žalovaného v neobvykle velkém rozsahu. V bodech 46 až 111 totiž městský soud ve vztahu k jednotlivým dodavatelům stěžovatelky v podstatě opakuje závěry žalovaného a uvádí, že jim přisvědčuje. Na žalobní námítka tak z velké části reaguje právě tímto způsobem.

[47] Proto není případný ani odkaz stěžovatelky na rozsudek NSS ze dne 19. 4. 2022, čj. 3 Afs 223/2020-66. V tam projednávané věci totiž vlastní posouzení krajského soudu zcela chybělo, neboť i část odůvodnění nadepsaná „IV. Posouzení věci krajským soudem“ obsahovala z velké části pouze rekapitulaci průběhu řízení a odkazy na příslušnou právní úpravu a judikaturu. Vlastní úvahy krajského soudu byly obsaženy pouze ve třech bodech rozsudku, i v nich však soud jen různými slovy opakovaně vyjadřoval souhlas se závěry

žalovaného (viz bod 20 citovaného rozsudku). V nyní souzené věci jsou však vlastní úvahy městského soudu obsaženy ve zdatně větší míře – minimálně v bodech 24 až 45 a 112 až 129 napadeného rozsudku. Odůvodnění napadeného rozsudek tedy netvoří pouze převzaté závěry žalovaného, jako tomu bylo ve věci sp. zn. 3 Afs 223/2020.

[48] Nad rámec obecně namítané nepřezkoumatelnosti z důvodu převzetí závěrů žalovaného stěžovatelka v bodě 85 kasační stížnosti uvádí, že městský soud přisvědčil závěrům žalovaného ohledně provedení dokazování, aniž by se vyjádřil k jejím námitkám. Žádný konkrétní případ proč toto vypořádání ze strany městského soudu nebylo dostatečné, však neuvádí. Vzhledem k obecnosti námítky proto soud taktéž v obecné rovině uzavírá, že tento důvod nepřezkoumatelnosti naplněn nebyl (rozsudek sp. zn. 4 As 3/2008).

[49] Stěžovatelka dále namítá nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku z důvodu nesrozumitelnosti. Odkazuje na konkrétní body napadeného rozsudku, jejichž obsah neodpovídá nyní projednávané věci. Namítá, že městský soud v bodě 32 napadeného rozsudku odkazuje na body 27 a 30 napadeného rozhodnutí, jejichž obsah je však zcela jiný, než uvádí. Za rozporný s napadeným rozhodnutím považuje i závěr městského soudu, že pochybnosti správce daně byly odůvodněny tím, že daňové doklady neobsahovaly konkrétní údaje o předmětu plnění. Ve skutečnosti totiž správce daně poukazoval na to, že dodavatelé nedisponovali personálním a materiálním zázemím, na listiny získané z trestního spisu, hotovostní výběry dodavatelů a neplnění jejich veřejnoprávních povinností.

[50] Nejvyšší správní soud stěžovatelce přisvědčuje v tom, že obsah bodů 27 a 30 napadeného rozhodnutí je zcela odlišný, než jak uvádí městský soud v bodě 32 svého rozsudku. Je proto patrné, že argumentace městského soudu se nevztahuje k nyní projednávané věci. Obdobně je tomu v případě tvrzení městského soudu uvedeného v témže bodě, že v případě stěžovatelky nedošlo v první fázi k přenesení důkazního břemene na správce daně, neboť doložila formálně bezvadné doklady, které však neobsahovaly údaje o předmětu a rozsahu zdanitelných plnění. Z obou správních rozhodnutí (a následně i z vyjádření žalovaného ke kasační stížnosti) totiž plyne, že stěžovatelka v tomto kroku důkazní břemeno unesla. V neposlední řadě městský soud v bodě 32 zmiňuje provedení svědeckých výpovědí v odvolacím řízení. Z napadeného rozhodnutí však neplyne, že by k takovému doplnění dokazování v odvolacím řízení došlo.

[51] Následně v bodě 35 rozsudku městský soud uvádí, že „[s]právce daně oprávněně dospěl k vážným a důvodným pochybnostem o tom, zda skutečně došlo k faktickému uskutečnění deklarovaného plnění studie průzkumu trhu a zda toto plnění uskutečnil deklarovaný dodavatel.“ V projednávané věci však byly předmětem plnění úklidové a zahradnické práce a reklama. Není proto srozumitelné, proč městský soud uvádí zcela nesouvisající předmět plnění.

[52] V bodu 37 napadeného rozsudku je dále uvedeno, že „*důkazy předložené žalobcem neprokázaly splnění podmínek pro uplatnění nároku na odpočet DPH z důvodu neprokázání zdanitelného plnění a ani ekonomických důvodů pro takové plnění.*“ I tento závěr se však míjí s předmětem sporu, neboť orgány daňové správy nikdy netvrdily, že by neexistovaly

pokračování

ekonomické důvody pro uskutečnění úklidových a zahradnických prací, když tyto představují zdroj příjmů stěžovatelky.

[53] V neposlední řadě v bodě 122 rozsudku městský soud uvádí: „*Byť žalobce obecně argumentuje porušením zásady přiměřenosti a legitimního očekávání, údajnou libovůlí správních orgánů, nutností vyloučit svévoli a zajistit předvídatelnost, není soudu zřejmé, na základě čeho žalobce konkrétně ve své vlastní věci dospívá k závěru, že tyto zásady byly v dané věci porušeny.*“ Soud přisvědčuje stěžovateli, že v žalobě porušením zásady přiměřenosti ani legitimního očekávání neargumentovala. Dále v tomto bodě městský soud uvedl, že správní orgány zjistily skutkový stav věci a na jeho základě dospěly k příslušným právním závěrům za použití kritéria testu zjištěných okolností na princip podvodu na DPH, který je správními soudy aprobován. Jedná se tedy o další tvrzení městského soudu, jež se míjí se závěry napadeného rozhodnutí.

[54] Nejvyšší správní soud nad rámec stěžovatelkou namítaného zjistil, že další nesrovnalosti jsou obsaženy i v bodě 27 napadeného rozsudku. Městský soud uvádí, že „*[z] rozhodnutí žalovaného vyplývají důvody, které správní orgány obou stupňů vedly k zamítnutí odvolání žalobkyně proti všem šesti dodatečným platebním výměřům.*“ V projednávané věci však bylo vydáno celkem 23 dodatečných platebních výběrů. Nelze si nepovšimnout i toho, že v tomto bodě městský soud přechází z označení stěžovatelky jako „žalobce“ na „žalobkyni“, což se opakuje i v jiných částech napadeného rozsudku. Byť by to za běžných okolností bylo zcela zanedbatelným pochybením bez vlivu na srozumitelnost rozhodnutí, tak v kontextu ostatních nepřesností je to další skutečnost svědčící tomu, že městský soud část své argumentace zřejmě přejal z jiného rozhodnutí, aniž by zhodnotil, zda ji lze použít na konkrétní skutkové okolnosti nyní projednávané věci.

[55] Další nesrozumitelnost plyne z bodu 36 rozsudku, ve kterém městský soud ve vztahu k pochybnostem správce daně uvádí, že nemusí prokazovat „*vědomost o účasti na daňovém podvodu, neboť postačí, že důvodně zpochybňují údaje formálně vykazované v daňových a účetních dokladech předložených daňovým subjektem. K tomu přitom podle soudu v projednávané věci došlo.*“ Městský soud zde opět činí závěry ve vztahu k tvrzené účasti daňového subjektu na podvodu na DPH, což však není meritem nyní projednávané věci.

[56] V bodě 128 napadeného rozsudku městský soud následně vedle sebe učinil dva zcela odlišné závěry. Nejprve uvádí, že „*nezpochybnil tvrzení žalobce o tom, že bylo zcela záležitostí jeho dodavatelů, jak zajistí pracovníky pro provedení předmětných úklidových prací, ale žalobce opomíjí pro věc podstatnou okolnost, že právě a výlučně na něm leží důkazní břemeno prokázat, že se tak stalo.*“ Následuje však věta: *Žalobce se mýlí, domnívá-li se, že byl nucen odstraňovat pochybnosti o tom, jak jeho dodavatelé zajišťovali pracovníky k provedení prací. Nic takového ze spisu nevyplývá, správce daně požadoval výhradně doložit, že dodavatelé žalobci předmětná plnění poskytl v deklarovaném rozsahu a čase, což se žalobci prokázat nepodařilo.*“ Z uvedených citací tak není možné srozumitelně zjistit názor městského soudu na to, zda stěžovatelka musela prokazovat, jak deklarovaní dodavatelé zajišťovali pracovníky k provedení úklidových prací.

[57] Z ustálené judikatury vyplývá, že nepřezkoumatelným pro nesrozumitelnost je mimo jiné takové rozhodnutí, jehož závěry jsou v příkrém rozporu se skutkovými

zjištěními, nebo jehož odůvodnění je ve vztahu k výroku nejednoznačné (rozsudek NSS ze dne 4. 12. 2003, čj. 2 Azs 47/2003-130, č. 244/2004 Sb. NSS). Naopak nelze považovat za nepřezkoumatelné takové rozhodnutí krajského soudu, z jehož odůvodnění lze (byť i zohledněním celkového kontextu důvodů uvedených v odůvodnění) seznat, jaký názor krajský soud zaujal vůči důležitým skutkovým a právním otázkám podstatným pro rozhodnutí (usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 5. 12. 2017, čj. 2 As 196/2016-123, č. 3668/2018 Sb. NSS).

[58] Městský soud sice v bodě 124 napadeného rozsudku uvádí, že žaloba je na samé hranici, která ještě umožňuje konkrétní, věcný a srozumitelný přezkum napadeného rozhodnutí. To mu mělo umožnit přezkum pouze „do jisté míry obecným způsobem vyjma těch námitek, které svojí určitostí a srozumitelností byly způsobilé k tomu, aby se jimi soud zabýval podrobně a individuálně.“ Nejvyšší správní soud však napadený rozsudek i přes to shledává nepřezkoumatelným z důvodu nesrozumitelnosti. Zjistil totiž, že minimálně závěry obsažené v bodech 32 až 38 napadeného rozsudku, které jsou jádrem posouzení důvodnosti žaloby, jsou ve skutečnosti závěry téhož soudu z rozsudku ze dne 2. 12. 2020, čj. 11 Af 27/2020-50, kde byla řešena oprávněnost nároku daňového subjektu na odpočet DPH, předmětem plnění byly stavební práce a správce daně v této věci vydal šest dodatečných výměrů (srov. argumentace v bodě 27 napadeného rozsudku). V případě bodu 122 se jedná o pasáž z rozsudku téhož soudu ze dne 3. 9. 2020, čj. 11 Af 49/2019-141, ve kterém řešil podvod na DPH a daňový subjekt zde argumentoval právě porušením principu právní jistoty a zásady legitimního očekávání (srov. bod [53] tohoto rozsudku). V bodě 92 uvedeného rozsudku pak městský soud vyslovil závěr ohledně použitelnosti kritéria testu zjištěných okolností na princip podvodu na DPH, který je obsahem i bodu 122 napadeného rozsudku, avšak za zcela odlišných okolností.

[59] Nejvyšší správní soud proto přisvědčuje stěžovateli, že vzhledem k rozsahu nepřesností městský soud namísto vlastního právního posouzení v nemalé části vytvořil kompilát rozhodnutí jiných. Takový postup by byl sám o sobě přijatelný, pokud by byly dané závěry použitelné i v nyní projednávané věci. Tak tomu ale z velké části není, jak vyplývá z výše uvedeného. Ve zbývajících částech pak v podstatě převzal závěry žalovaného. Městský soud navíc v napadeném rozsudku činí to, co sám vytýká stěžovateli ohledně její obecné a rozsáhlé argumentace, neboť významná část jeho vlastních závěrů se míjí s meritem věci.

[60] Vzhledem k výše uvedenému nelze z napadeného rozsudku z velké části seznat, z jakých skutkových okolností městský soud při přezkumu napadeného rozhodnutí vycházel. Jeho odůvodnění není jednoznačné a nelze z něj dovodit, jaký názor městský soud zaujal vůči podstatným skutkovým a právním otázkám nyní projednávané věci. Uvedené je ve světle výše citované judikatury důvodem pro zrušení napadeného rozsudku pro nepřezkoumatelnost z důvodu nesrozumitelnosti. Nejvyšší správní soud jej proto zrušil a věc vrátil městskému soudu k dalšímu řízení. Z toho důvodu se v tuto chvíli nezabývá námítkami ohledně podmínek nároku na odpočet na DPH, o kterých existují pochybnosti. Nelze totiž seznat, na základě jakých skutkových okolností městský soud o této otázce rozhodoval a jaký k ní zaujal právní názor.

pokračování

[61] Vada nepřezkoumatelnosti nicméně nebrání tomu, aby se soud dále zabýval námitkou relevance zpochybnění totožnosti deklarovaných dodavatelů, námitkou použití důkazních prostředků z trestního řízení v daňovém řízení a námitkou ohledně reklamního plnění uskutečněného společností HERA (usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 19. 2. 2008, čj. 7 Afs 212/2006-74, č. 1566/2008 Sb. NSS).

III.2 Nepřípustné kasační námitky

[62] Podle § 104 odst. 4 s. ř. s. je kasační stížnost nepřipustná, *opírá-li se jen o jiné důvody, než které jsou uvedeny v § 103, nebo o důvody, které stěžovatel neuplatnil v řízení před soudem, jehož rozhodnutí má být přezkoumáno, ač tak učinit mohl.*

[63] Stěžovatelka namítá, že městský soud poukazuje na zjištění, že jednotliví dodavatelé využívali pouze administrativní (virtuální) sídla, avšak přehlíží, že se nejedná o neobvyklou věc. Dále tvrdí, že jí nemůže být kladena k tíži následná nekontaktnost deklarovaných dodavatelů a neplnění jejich povinností vůči správci daně. Obdobně ani to, že neplnili svou povinnost zveřejnění účetní závěrky v obchodním rejstříku. Městský soud se však k těmto skutečnostem v odůvodnění napadeného rozsudku nevyjadřoval, jelikož nebyly obsahem žalobních námitek. Uvádí je pouze v rámci rekapitulace závěrů napadeného rozhodnutí, které z velké části převzal do textu napadeného rozsudku. Tyto námitky proto nejsou ve smyslu § 104 odst. 4 s. ř. s. přípustné, jelikož je stěžovatelka neuplatnila již v řízení před městským soudem, aniž by jí v tom cokoliv bránilo.

III.3 Námitka daňové relevance zpochybnění totožnosti deklarovaných dodavatelů

[64] Stěžovatelka v doplnění žaloby ze dne 8. 3. 2022 poukázala na to, že závěry Soudního dvora v rozsudku *Kemwater ProChemie* jsou pro její případ relevantní. Deklarovaní dodavatelé, ač žalovaným zpochybnění, totiž museli mít s ohledem na skutkové okolnosti případu postavení plátců DPH.

[65] Uvedený rozsudek k prokázání skutečného dodavatele zdanitelného plnění v daňovém řízení vyslovil, že „*směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty musí být vykládána v tom smyslu, že uplatnění nároku na odpočet daně z přidané hodnoty (DPH) zaplacené na vstupu musí být odepřeno, aniž je správce daně povinen prokazovat, že se osoba povinná k dani dopustila podvodu na DPH nebo že věděla či vědět měla, že plnění, jehož se dovolává na podporu nároku na odpočet daně, bylo součástí takového podvodu, jestliže skutečný dodavatel daného zboží či služeb nebyl identifikován a tato osoba povinná k dani nepodá důkaz o tom, že tento dodavatel měl postavení osoby povinné k dani, to však za podmínky, že s ohledem na skutkové okolnosti a informace, jež osoba povinná k dani poskytla, nejsou k dispozici údaje potřebné k ověření, že skutečný dodavatel toto postavení měl*“.

[66] Městský soud však tuto žalobní námitku považoval za opožděnou, jelikož nebyla uplatněna ve lhůtě pro doplnění žaloby podle § 71 odst. 2 s. ř. s.

[67] Z usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 8. 7. 2008, čj. 9 Afs 59/2007-56, č. 1723/2008 Sb. NSS, plyne, že soud je povinen přihlídnout k judikaturnímu vývoji, který

nastal po podání posuzované žaloby. V souladu s tím uvádí i komentářová literatura, že žalobu lze o nový žalobní bod rozšířit i po uplynutí lhůty pro její podání, pokud se takový bod týká skutečnosti či změny právní úpravy, která nastala po vydání rozhodnutí, o níž se žalobce nemohl dozvědět před uplynutím lhůty pro podání žaloby (srov. Kocourek, T. In: Kühn, Z.; Kocourek, T. a kol. *Soudní řád správní. Komentář*. Praha: Wolters Kluwer, 2021, s. 570, a také rozsudek NSS ze dne 18. 2. 2021, čj. 8 Azs 260/2020-28). Ustálená judikatura vrcholných soudů přitom představuje ve svém materiálním rozměru právní normu (usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 21. 10. 2008, čj. 8 As 47/2005-86, č. 1764/2009 Sb. NSS, bod 57). Tak tomu je i v nyní souzené věci. O rozhodné právní otázce rozdílně uvážil Soudní dvůr dne 9. 12. 2021, tedy před vydáním napadeného rozsudku, avšak již po uplynutí lhůty pro podání žaloby, která dle městského soudu uplynula 11. 8. 2021. V návaznosti na něj rozhodl rozšířený senát NSS rozsudkem ze dne 23. 3. 2022, čj. 1 Afs 334/2017-208, č. 4336/2022 Sb. NSS, *Kemwater ProChemie*.

[68] Stěžovatelce lze přisvědčit v tom, že závěry formulované ve věci *Kemwater ProChemie* pro ni mohou být relevantní, jelikož v případě úklidových a zahradnických prací je sporováno právě prokázání totožnosti deklarovaných dodavatelů. Tedy otázka, kterou se Soudní dvůr v rozsudku *Kemwater ProChemie* zabýval a vnesl na ni zcela nový náhled, zcela odlišný od dosavadní ustálené judikatury zejména NSS. Proto stěžovatelce nelze vyčítat, že tímto směrem nevedla svou původní žalobní argumentaci, jelikož nemohla předvídat, že pro případ neprokázání konkrétního dodavatele může hrát roli, zda nejsou s ohledem na skutkové okolnosti k dispozici údaje potřebné k ověření toho, že měl dodavatel postavení plátce DPH.

[69] Nejvyšší správní soud k judikatuře vydané ve věci *Kemwater ProChemie* také přihlíží, i když nebyla a ani nemohla být uplatněna v rámci kasačních námitek (viz rozsudky NSS ze dne 16. 5. 2022, čj. 4 Afs 89/2021-74, *KOLASOL*, či ze dne 5. 5. 2022, čj. 9 Afs 295/2020-57, a ze dne 27. 6. 2022, čj. 8 Afs 13/2018-104, *MANE STAVEBNÍ II*). A to i přes to, že v řízení o kasační stížnosti se uplatní přísnější pravidla koncentrace, než v řízení o správní žalobě. S ohledem na výše citované byl proto k této změně judikatury povinen přihlídnout i městský soud. Ten to však neučinil a uvedenou námitku nesprávně posoudil jako opožděnou, čímž zatížil svůj rozsudek vadou nezákonnosti. V důsledku toho je napadený rozsudek v této části odvozeně nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů, jelikož se zároveň nevypořádal s řádně uplatněnou žalobní námitkou (ve vztahu k námitce opomenuté viz rozsudek NSS ze dne 14. 7. 2005, čj. 2 Afs 24/2005-44, č. 689/2005 Sb. NSS).

[70] Nejvyšší správní soud se proto dále nezabýval námitkami unesení důkazního břemene stěžovatelkou a neunesení důkazního břemene ze strany daňových orgánů stran prokázání totožnosti deklarovaných dodavatelů. Jedná se o otázku, kterou bude vzhledem k důvodné kasační námitce a nevypořádané žalobní námitce v dalším řízení pohledem judikatury ve věci *Kemwater ProChemie* poprvé posuzovat městský soud. Nejvyšší správní soud pouze dodává, že z aktuální judikatury neplyne, že musí dojít ke zrušení všech zamítavých rozhodnutí, která předcházela rozsudkům ve věci *Kemwater ProChemie*, bez ohledu na okolnosti konkrétní věci (rozsudek NSS ze dne 28. 7. 2022, čj. 6 Afs 391/2020-45). Naopak, vrátit věc do daňového řízení je namísto zpravidla tehdy, pokud existuje alespoň nějaká indicie ukazující na osobu odlišnou od deklarovaného dodavatele, která

pokračování

mohla fakticky dodat sporná plnění (rozsudek NSS ze dne 29. 6. 2022, čj. 10 Afs 66/2019-61). Nejvyššímu správnímu soudu však nepřisluší, aby se touto otázkou nyní zabýval. Vzhledem k řádně uplatněné a nevypořádané žalobní námitce tak poprvé učiní městský soud.

III.4 Použití důkazních prostředků získaných v trestním řízení v daňovém řízení

[71] Stěžovatelka namítá, že listiny, které správce daně získal z trestního řízení, nemohly zpochybnit přijetí plnění od deklarovaných dodavatelů, a že dokazování provedené v daňovém řízení nelze nahradit listinnými důkazy z jiného řízení. Tvrdí, že úřední záznam o podání vysvětlení v trestním řízení není způsobilý důkazní prostředek. Odkazuje na § 79 odst. 3 daňového řádu, podle kterého nelze vysvětlení podané správci daně použít jako důkazní prostředek. Dále zdůrazňuje, že i v trestním řízení je použití úředního záznamu o podaném vysvětlení jako důkazu velmi limitováno.

[72] Podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu *správce daně prokazuje skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem.*

[73] Podle § 93 odst. 1 daňového řádu lze jako důkazních prostředků užit *všech podkladů, jimiž lze zjistit skutečný stav věci a ověřit skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně a které nejsou získány v rozporu s právním předpisem, a to i těch, které byly získány před zahájením řízení. Jde zejména o tvrzení daňového subjektu, listiny, znalecké posudky, svědecké výpovědi a ohledání věci.* Podle odst. 2 citovaného ustanovení lze za podmínek podle odst. 1 jako důkazní prostředky použít i *veškeré podklady předané správci daně jinými orgány veřejné moci, které byly získány pro jimi vedená řízení, jakož i podklady převzaté z jiných daňových řízení nebo získané při správě daní jiných daňových subjektů.*

[74] Městský soud ohledně posouzení této otázky vyšel z bodu 31 napadeného rozhodnutí, ve kterém žalovaný citoval judikaturu NSS, dle které je použití důkazů získaných v trestním řízení pro účely řízení daňového zásadně přípustné. NSS v rozsudku ze dne 30. 1. 2008, čj. 2 Afs 24/2007-19, č. 1572/2008 Sb. NSS, *EURO PRIM*, vyslovil, že listiny, z nichž je patrný obsah výpovědí svědků z jiných řízení, mohou být podkladem pro rozhodnutí, a to za splnění tří podmínek: „*v první řadě musí být pořízeny nezávisle na příslušném daňovém řízení (tj. zejména nesmí být v jiném řízení pořízeny účelově proto, aby se správce daně vyhnul povinnosti umožnit daňovému subjektu být přítomen výsledku svědka a klást mu otázky).* Dále je třeba, aby v onom jiném řízení byly **pořízeny v souladu se zákonem** (tuto předběžnou otázku správce daně vyřeší podle § 28 daňového řádu) a aby se do sféry správce daně dostaly zákonným způsobem (nelze tedy například jako důkazu užit listiny, jež byla součástí spisu, k jehož obsahu správce daně z těch či oněch důvodů neměl podle zákona přístup). Konečně musí být uvedené listiny daňovému subjektu **zpřístupněny**, aby se mohl seznámit s jejich obsahem a případně navrhnout další důkazy, které by zjištění vyplývající z dotyčných listin upřesnily, korigovaly či vyvrátily.“

[75] Nejvyšší správní soud uvádí, že argumentace stěžovatelky je ve svých východiscích opodstatněná. Ta však nezpochybnil ani městský soud. Provedení důkazu listinou

zachycující výpověď či vysvětlení podané osobou v trestním řízení, pokud tento důkaz nemohl být opětovně proveden v řízení daňovém, je totiž omezením zásady bezprostřednosti dokazování. Není proto možné, aby byl důkaz původem z trestního řízení jediným rozhodujícím důkazem, kterým by správce daně unesl své důkazní břemeno. Pro účely dokazování v daňovém řízení je totiž třeba upřednostnit použití „bezprostředně“ provedených důkazů. Orgány daňové správy jsou povinny umožnit daňovému subjektu, aby jeho věc byla projednávána v jeho přítomnosti a aby se mohl vyjádřit ke všem prováděným důkazům (nález Ústavního soudu ze dne 29. 10. 2002, sp. zn. II. ÚS 232/02, a také rozsudek NSS ze dne 22. 7. 2009, čj. 1 Afs 19/2009-57, č. 1936/2009 Sb. NSS, *RACING TEAM*).

[76] Použití důkazů původem z trestního řízení v řízení daňovém má i další ústavněprávní limity. Daňovému subjektu především musí být dána nejen formálně, ale pokud možno též materiálně možnost, aby svou důkazní povinnost ve vztahu ke svému důkaznímu břemenu mohl splnit. Požadavek na prokázání určité skutečnosti musí být proto objektivně splnitelný. Vedle toho, jak je již uvedeno shora (viz rozsudek *EURO PRIM*), musí mít daňový subjekt dostatečný prostor k navržení vlastních důkazů.

[77] Konkrétně ve vztahu k otázce použitelnosti úředního záznamu jako důkazního prostředku je podle judikatury nutné rozlišovat, v jakém řízení je použit a co je jeho obsahem (rozsudek NSS ze dne 21. 2. 2018, čj. 6 Afs 257/2017-31, či ze dne 20. 9. 2017, čj. 6 Afs 34/2017-71). Zatímco ve vztahu k řízení podle zákona č. 200/1990 Sb., o přestupcích (resp. nyní účinného zákona č. 250/2016 Sb., o odpovědnosti za přestupky a řízení o nich), u kterého se podpůrně postupuje podle zákona č. 500/2004 Sb., správního řádu, NSS v rozsudku ze dne 9. 9. 2010, čj. 1 As 34/2010-73, dospěl k jednoznačnému závěru, že v situaci, kdy „*přestupkový zákon neobsahuje zvláštní normy týkající se důkazních prostředků a dokazování, a je třeba subsidiárně aplikovat správní řád, který v § 137 odst. 4 stanoví, že záznam o podání vysvětlení nelze použít jako důkazní prostředek.*“ U jiných druhů řízení však tak striktní nebyl. V rozsudku ze dne 16. 12. 2015, čj. 4 As 132/2015-102, uvedl, že „*tato východiska [...] nelze bez dalšího aplikovat i na soudní přezkum rozhodnutí vydaných v ostatních typech správních řízení.*“ Ve vztahu k použitelnosti úředního záznamu vyhotoveného v průběhu trestního řízení v řízení daňovém pak v rozsudku ze dne 16. 6. 2016, čj. 9 Afs 56/2016-39, uvedl, že „*vzhledem k tomu, že jako důkazních prostředků lze užít všech podkladů, jimiž lze zjistit skutečný stav věci a ověřit skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně a které nejsou získány v rozporu s právním předpisem, a to i těch, které byly získány před zahájením řízení (§ 93 odst. 1, věta první, zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů), dokazoval i úředním záznamem o podaném vysvětlení, který navrhla žalobkyně. Důkaz svědeckou výpovědí získanou v daňovém řízení však zcela oprávněně považoval za závažnější [...].*“ NSS tedy již dříve nevyločil, aby v rámci daňového řízení byly úřední záznamy o podaném vysvětlení použity jako důkazní prostředek.

[78] Je proto třeba odmítnout tvrzení stěžovatelky, že v daňovém řízení nelze úřední záznam o podání vysvětlení vůbec považovat za způsobilý důkaz. Argumentace, že u podání vysvětlení, příp. u výslechů osob provedených v trestním řízení, nebyla přítomna a nemohla uplatnit svá procesní práva (účastnit se při tomto procesním úkonu a klást vysvětlujícímu otázku), by mohla být úspěšná jen za situace, pokud by se tímto způsobem

pokračování

daňové orgány vyhýbaly provedení téhož důkazu v rámci probíhajícího daňového řízení (rozsudek NSS ze dne 8. 12. 2008, čj. 7 Afs 99/2007-62).

[79] O takový případ se však s ohledem na naplnění všech judikaturou požadovaných podmínek nyní nejedná. Jak uvedl žalovaný v bodě 69 napadeného rozhodnutí, úřední záznamy o podání vysvětlení a protokoly o výslechu osob v trestním řízení byly pořízeny nezávisle na daňovém řízení, přičemž stěžovatelka ani nenamítala, že by byly získány v rozporu se zákonem. Do sféry správce daně se dostaly na základě výzvy adresované Policii ČR a stěžovatelce byly zpřístupněny prostřednictvím sdělení správce daně ze dne 16. 10. 2018, čj. 910225/18. Taktéž jí byly předloženy i při nahlížení do spisu (protokol čj. 8869341/18). Mohla se k nim tedy vyjádřit a navrhnout další důkazní prostředky. Výslech jednatele společnosti IRAX A. F. byl navíc na návrh stěžovatelky proveden také v daňovém řízení (viz body 62 a 67 napadeného rozhodnutí). Nedošlo tedy k popření zásady přítomnosti při dokazování a k zásahu do procesních práv stěžovatelky.

[80] Dále stěžovatelka dovozuje nemožnost použití úředního záznamu o podání vysvětlení jako důkazu v daňovém řízení z toho, že i v trestním řízení takto může být použit pouze za omezených podmínek. Daňové řízení však není řízením o *trestním obvinění* ve smyslu čl. 6 odst. 1 Úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod. Proto na ně není nutné vztahovat všechny procesní standardy (včetně požadavků na dokazování), jimiž je ovládáno řízení trestní (rozsudek NSS ze dne 19. 11. 2020, čj. 7 Afs 90/2019-59). V rozsudku ze dne 2. 8. 2017, čj. 4 Afs 58/2017-78, *Stavitelství Melichar* (jehož závěry byly sice ve vztahu k posouzení hmotněprávních podmínek pro přiznání nároku na odpočet DPH překonány judikaturou ve věci *Kemwater Prochemie*, nyní citovaný závěr je však použitelný i nadále) NSS uvedl, že: „*Úřední záznam pořízený podle § 158 odst. 6 trestního řádu lze jako důkaz v trestním řízení použít pouze za podmínek stanovených trestním řádem. Omezená použitelnost úředního záznamu o podání vysvětlení jako důkazního prostředku je projevem zásady bezprostřednosti trestního řízení: „Soud má rozhodovat na základě důkazů před ním provedených, tedy na základě svého bezprostředního dojmu z provedeného řízení. Má tedy rozhodovat na základě pramene důkazu, který je mu v dané fázi řízení nejbližší – má-li tedy před sebou živou osobu (svědka nebo obviněného), musí takovou osobu vyslechnout, a nikoliv namísto toho přečíst úřední záznam o podaném vysvětlení, jakkoliv třeba i takováto osoba sama na obsah tohoto záznamu odkáže.“ (viz rozsudek NSS ze dne 9. 9. 2010, č. j. 1 As 34/2010-73). Tato skutečnost však sama o sobě nesnižuje důkazní hodnotu úředního záznamu a v daňovém řízení jej lze použít jako důkaz“*, a to za podmínek uvedených v rozsudcích *EURO PRIM* a *RACING TEAM* (obdobně rozsudek NSS ze dne 30. 6. 2020, čj. 10 Afs 173/2017-58).

[81] V důsledku uvedeného rozlišení mezi řízením trestním a daňovým proto není případný odkaz stěžovatelky na § 79 odst. 3 daňového řádu, podle kterého nemůže být vysvětlení podané správci daně použito jako důkazní prostředek. Jedná se totiž o odlišný institut, než upravuje § 158 trestního řádu. Navíc i vysvětlení dle daňového řádu lze podle komentářové literatury v krajních případech a za specifických podmínek jako důkazní prostředek použít (srov. Lichnovský, O. In: Lichnovský, O., Ondrýsek, R. a kol. *Daňový řád*. 4. vydání. Praha: C. H. Beck, 2021, s. 315).

[82] Z výše citované judikatury však nelze bez dalšího dovodit, že výpovědi učiněné před správcem daně je vždy nutné dát přednost před obsahem protokolu o výsledku původem z trestního řízení, resp. před obsahem úředního záznamu o podání vysvětlení (rozsudek NSS sp. zn. 6 Afs 34/2017). Správní orgány mají s ohledem na zásadu volného hodnocení důkazů povinnost posuzovat důkazy jednotlivě a ve vzájemné souvislosti, jakož i z hlediska jejich relevantnosti a věrohodnosti (rozsudek NSS ze dne 28. 7. 2008, čj. 5 Afs 5/2008-75, č. 1702/2008 Sb. NSS). Soud proto uzavírá, že správce daně ani žalovaný nepochybili, když za daných okolností vycházeli z obsahu úředních záznamů o podání vysvětlení či z protokolů o výsledku osob získaných v trestním řízení, jelikož při tom dbali výše uvedenou judikaturou stanovených podmínek.

[83] Důvodná proto není ani námitka, že nahrazení výsledku svědka v daňovém řízení listinami z řízení trestního není přípustné ani v případě, že dotčená osoba v daňovém řízení odmítne vypovídat. Judikatura NSS naopak dlouhodobě dospívá k závěru, že v případě neproveditelnosti výsledku svědka v daňovém řízení lze vycházet i z úředního záznamu o podání vysvětlení (rozsudek *RACING TEAM* či ze dne 4. 11. 2019, čj. 7 Afs 209/2019-37). Podobně tomu bylo v této věci v případě svědků O. V., bývalého jednatele společnosti Mobbile Group a M. N., bývalého jednatele společnosti ApliKor, kteří v daňovém řízení odmítli vypovídat, a proto správní orgány vyšly z protokolů o výsledku pořizovaných v trestním řízení.

[84] Zbývající námitkou rozporující výpovědní hodnotu důkazních prostředků získaných z trestního řízení, tj. zda mohly sloužit jako relevantní zdroj pochybností o tom, že úklidové a zahradnické práce byly provedeny deklarovanými dodavateli, se Nejvyšší správní soud zabývat nemohl. Jak totiž uvedl v bodě [70] tohoto rozsudku, v otázce nesení důkazního břemene je napadený rozsudek nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů. I tím se proto bude v dalším řízení poprvé zabývat městský soud.

III.5 Reklama uskutečněná společností HERA

[85] Stěžovatelka dále nesouhlasí se závěry městského soudu a orgánů daňové správy, že neprokázala, že k plnění v podobě reklamních služeb v deklarovaném rozsahu fakticky došlo.

[86] Městský soud se zcela ztotožnil s posouzením této otázky správcem daně a žalovaným. Přisvědčil jejich závěrům, že stěžovatelka neunesla své důkazní břemeno a neprokázala naplnění hmotněprávních podmínek nároku na odpočet DPH podle § 72 odst. 1 a § 73 zákona o DPH. Byť z bodu 114 napadeného rozsudku není zcela jednoznačné, zda městský soud tento závěr činí pouze ve vztahu ke společnosti HERA, nebo i ke zbývajícím deklarovaným dodavatelům, NSS mu ve vztahu ke společnosti HERA přisvědčuje.

[87] Správce daně ve výzvě k prokázání skutečností ze dne 28. 2. 2018 uvedl, že jeho pochybnosti vznikly, protože jako důkazní prostředek obdržel pouze obecný popis poskytovaných služeb. Důkazní prostředky, na jejichž základě by bylo možné ověřit, zda stěžovatelka službu skutečně přijala a v jakém rozsahu, nepředložila. Pochybnost správce daně byla dále prohloubena tím, že v jiném daňovém řízení jednatel společnosti HERA M.

pokračování

R. na otázku správce daně „*Znáte obchodní korporaci Prostor a.s.*“, odpověděl: „*Nikdy jsem s nimi nejednal, znám majitele J. K. z médií. Vím, že figuruje na magistrátu a jeho firma uklízí ulice v Praze. Nikdy jsme si netelefonovali. Byl u nás na boxu, občas jsme se potkávali na akcích.*“ Následně stěžovatelka správci daně sdělila, že ani v prodloužené lhůtě nemůže kvalifikovaně reagovat na výzvu a učiní tak až po zpřístupnění potřebných dokladů Policií ČR. K tomu jí správce daně sdělil, že získal fotokopie příslušných daňových dokladů včetně příloh a že si může vyžádat jejich kopie. Na toto sdělení, ač jí bylo doručeno do datové schránky, stěžovatelka nereagovala a žádné důkazní prostředky nedoložila. Smluvní dokumentaci k plnění od společnosti HERA dodala až o několik měsíců později v jiném daňovém řízení.

[88] Stěžovatelka namítá, že předložená smluvní dokumentace nebyla obecná, neboť je z ní patrná identifikace smluvních stran i poskytovaných služeb (tj. zajištění reklamy v průběhu konkrétní reklamní akce a cena za poskytnutou službu). Je vymezen i způsob fakturace za poskytnuté služby. Poukázala na rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 16. 7. 2019, čj. 29 Af 41/2017-107, který u podobně koncipované smlouvy uvedl, že ji za obecnou považovat nelze, neboť v ní je „*vždy uvedena jednoznačná identifikace smluvních stran, dále identifikace poskytovaných služeb, tedy zajištění reklamy na konkrétním vozidle v průběhu konkrétního automobilového závodu rallye a cena za poskytnutou službu, včetně dalších doplňujících ustanovení, týkajících se například způsobu fakturace za poskytnuté služby.*“

[89] Tento odkaz však Nejvyšší správní soud nepovažuje za případný. Zaprvé se ve věci řešené krajským soudem jednalo o zcela jiné okolnosti – posouzení, zda byl daňový subjekt účastníkem řetězce, vytvořeného za účelem snížení daňového základu nebo zvýšení daňové ztráty ve smyslu § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. Pochybnosti správce daně zde navíc nebyly tak důkazně podloženy, jako v nyní projednávané věci. Stěžovatelkou předložené smlouvy sice obsahovaly jednoznačnou identifikaci smluvních stran a stručný předmět smlouvy ve vztahu k jednotlivým akcím, rozsah poskytovaných služeb však byl vymezen velmi obecně. V předmětu smlouvy byla vždy stručně identifikována akce, na které mělo být reklamní plnění uskutečněno (např. „*31. 1. 2015 MS Cyklokrosu – Tábor*“ nebo „*30. 12. 2016 Galavečer profesionálního boxu a K1, Lucerna Velký sál*“). Rozsah reklamních služeb byl nejčastěji vymezen pouze slovy „*umístění reklamního banneru*“, „*možnost umístění propagačních materiálů*“, dále například „*prezentace a umístění loga na triku, čepici, automobilu hráče*“ či „*prezentace na facebooku hráče*“. Nebyl tedy jasný obsah reklamních služeb – například konkrétní velikost a v některých případech místo umístění banneru, či zda skutečně budou k dispozici propagační materiály stěžovatelky a případně jaké. Nejednalo se tedy o identifikaci srovnatelnou se „*zajištěním reklamy na konkrétním vozidle v průběhu konkrétního automobilového závodu*“, jako v uvedeném rozsudku krajského soudu.

[90] Nejvyšší správní soud proto přisvědčuje závěru žalovaného, že stěžovatelkou předložené smlouvy obsahovaly pouze obecně vymezený předmět reklamních služeb a povinností smluvních stran. Ve většině případů byly sice přílohou smluv i předávací protokoly, ty však pouze formálně konstatovaly, že došlo k předání CD s fotkami o prezentaci na dané akci. Jednotlivá CD však nebyla správci daně v rámci daňového řízení

v nyní souzené věci (v reakci na výzvu ze dne 28. 2. 2018) předložena. Vypovídací hodnota předávacích protokolů je tímto značně omezená.

[91] Dále stěžovatelka argumentuje, že své primární důkazní břemeno unesla předložením účetnictví. Následně tížilo správce daně důkazní břemeno ohledně prokázání skutečností dle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu. Za situace, kdy správce daně uznal, že stěžovatelka prvotní důkazní břemeno unesla, nelze pochybnosti konstruovat pouze na podkladě toho, že před vydáním výzvy k prokázání skutečností nepředložila další důkazy. Z obsahu napadeného rozhodnutí však plyne, že pochybnost správce daně nebyla založena pouze na základě nepředložení dalších důkazů. Podle bodu 139 napadeného rozhodnutí byla další pochybnost správce daně založena zjištěním z jiného daňového řízení, ve kterém jednatel společnosti HERA M. R. vypověděl, že se stěžovatelkou nikdy nejednal a pouze zná jejího (tehdejšího) majitele z akcí (viz bod [87] tohoto rozsudku). Stěžovatelka tedy nemá pravdu, že správce daně své pochybnosti založil pouze na tom, že před vydáním výzvy k prokázání skutečností nedoložila důkazy o uskutečněné reklamě.

[92] V neposlední řadě stěžovatelka namítá, že jí předloženou fotodokumentaci reklamního plnění nelze hodnotit bez vazby na ostatní důkazy. V praxi totiž ani není možné zdokumentovat každé umístění propagačního materiálu. I sama o sobě je však fotodokumentace průkazný důkazní prostředek, jelikož je přiřazena ke konkrétním fakturám a lze ji tak párovat se zdanitelným plněním v podobě reklamy.

[93] Odkazuje na závěr rozsudku Krajského soudu v Praze ze dne 6. 9. 2017, čj. 48 Af 14/2015-48, *Kemwater ProChemie* (který dle stěžovatelky potvrdil i NSS), podle kterého otázka, zda „přijala za sjednanou cenu služby ve sjednaném rozsahu, není ničím jiným než úvahou o přiměřenosti úplaty vzhledem ke kvantitě a kvalitě plnění. Jak nicméně uvedl NSS v již zmiňovaném rozsudku č. j. 4 Afs 58/2017-78, není z hlediska vzniku nároku na odpočet DPH na vstupu relevantní, zda cena za přijaté plnění uvedená v daňovém dokladu odpovídá obvyklé ceně takového plnění.“ Tvrdí, že je patrné, že pochybnosti o rozsahu plnění nejsou z hlediska DPH relevantní.

[94] Nejvyšší správní soud konstatuje, že většina fotografií tvořících přílohu k úřednímu záznamu ze dne 30. 1. 2020, čj. 79714/20, které správce daně získal v rámci daňové kontroly na daň z příjmu právnických osob za rok 2016 v rozsahu plnění přijatých od společnosti HERA (viz úřední záznam ze dne 17. 10. 2019, čj. 887884/19), obsahuje pouze logo stěžovatelky umístěné na sportovních či hudebních akcích. Opravdu z nich tedy často nejde zjistit, jaké konkrétní akce se týkají. Soud však podotýká, že z některých fotografií to zjistitelné je, jako např. u reklamy uskutečněné na akci „ARMY BOXING CLUB“ dne 28. 5. 2016, u které fotodokumentace zachycuje jak označení samotné akce, tak následně záběry zachycující boxerský ring, za kterým je viditelný banner s logem stěžovatelky. Obdobně je tomu i v případě akce „BOX LUCERNA 2016“ konané 30. 12. 2016, a některých dalších.

[95] To však nemění závěry správce daně ani žalovaného, kteří rozsah zdanitelného plnění zpochybňovali v tom smyslu, že k některým daňovým dokladům byly předloženy dostatečné důkazní prostředky, dokládající uskutečnění reklamy, k některým pak důkazní prostředky dokládající to pouze částečně. K části dokladů nebyly předloženy vůbec žádné

pokračování

podklady, kterými by šlo uskutečnění reklamy prokázat. V podrobnostech zde soud odkazuje na body 142 až 158 napadeného rozhodnutí. Stěžovatelka však v kasační stížnosti nijak nerozporuje závěr, že k části daňových dokladů nebyly předloženy vůbec žádné podklady. Neuvádí ani konkrétní fotografie, které by bylo možné k dokladům z této skupiny přiřadit. Nejvyšší správní soud se proto ztotožňuje se závěrem, že stěžovatelka neprokázala rozsah plnění deklarovaného od společnosti HERA.

[96] Na nyní projednávanou věc proto nedopadá citovaný závěr rozsudku krajského soudu ve věci *Kemwater ProChemie*, neboť orgány daňové správy ani městský soud se otázkou ceny přijaté za zdanitelné plnění vůbec nezabývaly, ale rozsah poskytnutého plnění neměly za prokázány z výše uvedených důvodů.

[97] Důvodná není ani námitka, že pochybnosti o rozsahu reklamy nejsou z hlediska (ne)uznání nároku na odpočet DPH relevantní. Stěžovatelka dezinterpretuje rozsudek rozšířeného senátu NSS *Kemwater ProChemie*, pokud tvrdí, že citovaný závěr krajského soudu potvrdil. Rozšířený senát se totiž námitkou vznesenou proti tomuto závěru nezabýval, jelikož se v dané věci nejednalo o projednatelnou kasační námitku (viz bod 37 uvedeného rozsudku).

[98] Naopak, (nejen) z judikatury vydané po rozhodnutích ve věci *Kemwater ProChemie* vyplývá, že neprokázání rozsahu plnění, tedy množství dodaného zboží či poskytnutí služeb, samo o sobě postačuje k neuznání nároku na odpočet daně (před vydáním judikatury ve věci *Kemwater ProChemie* např. rozsudek NSS ze dne 11. 6. 2021, čj. 4 Afs 402/2020-63, bod 32, a dále rozsudky ze dne 28. 7. 2022, čj. 6 Afs 391/2020-45, bod 24, ze dne 25. 5. 2022, čj. 10 Afs 374/2020-59, bod 29, či ze dne 1. 11. 2022, čj. 7 Afs 105/2022-42, bod 32).

[99] Dále stěžovatelka nesouhlasí se závěry městského soudu a žalovaného, že dostatečně průkazné nejsou ani výpovědi jednatelů společnosti HERA. Jak bylo uvedeno výše, jednatel M. R. v jiném daňovém řízení vypověděl, že se stěžovatelkou nikdy nejednal. Druhý jednatel M. H. však uskutečnění reklamy potvrdil. Uvedl, že každý z jednatelů měl své klienty a že se stěžovatelkou za společnost HERA jednal pouze on. Stěžovatelka uvádí, že všechny důkazní prostředky ve své vzájemné souvislosti dokládají, že k přijetí zdanitelného plnění došlo v deklarovaném rozsahu.

[100] Nejvyšší správní soud však ani tuto argumentaci neshledává důvodnou a souhlasí se závěry žalovaného, které převzal i městský soud. Byť lze z předložené dokumentace usuzovat, že nějaké reklamní služby od společnosti HERA byly stěžovatelce poskytnuty, tak nebyly předloženy žádné konkrétní důkazní prostředky, které by osvědčily, že se jednalo o sjednanou formu a rozsah uvedený na daňových dokladech. Takový důkaz neposkytuje ani výpověď M. H., neboť z ní pouze obecně plyne, že k nějaké reklamě došlo, avšak nijak neobjasňuje konkrétní rozsah přijatého plnění. Což odpovídá závěru, ke kterému dospěly orgány daňové správy (viz bod [95] tohoto rozsudku). Skutečnost, že nebylo prokázáno, zda rozsah uskutečněného reklamního plnění odpovídal předloženým daňovým dokladům, sama o sobě stačí k neuznání nároku na odpočet DPH (viz judikatura citovaná v bodě [98] tohoto rozsudku). V případě plnění, jehož poskytnutí pro stěžovatelku deklarovala společnost HERA, proto není namístě aplikovat závěry

judikatury ve věci *Kemwater ProChemie*, jelikož zde nebyla zpochybněna pouze totožnost dodavatele, ale i samotný rozsah poskytnutých služeb (rozsudek NSS ze dne 29. 7. 2022, čj. 10 Afs 146/2022-33). Ani tyto kasační námitky proto nejsou důvodné.

IV. Závěr a náklady řízení

[101] Jelikož Nejvyšší správní soud shledal, že napadený rozsudek je z části nepřezkoumatelný a z části trpí vadou nezákonnosti, tak ho podle § 110 odst. 1 věty první s. ř. s. zrušil a věc vrátil městskému soudu k dalšímu řízení. V něm je v souladu s § 110 odst. 4 s. ř. s. vázán právními závěry uvedenými v tomto rozsudku. Námitka použitelnosti judikatury ve věci *Kemwater ProChemie* totiž byla vznesena už v řízení před městským soudem, který ji nesprávně posoudil jako opožděnou. Jednalo se totiž o námitku, která s ohledem na změnu relevantní judikatury až po uplynutí lhůty pro podání žaloby objektivně nemohla být v původní žalobě obsažena (viz bod [68] tohoto rozsudku). Na městském soudu proto bude, aby se jí věcně zabýval. A to zejména tím, zda v případě stěžovatelky existovaly indicie o tom, že by skutečným dodavatelem deklarovaného plnění mohl být jiný subjekt, který by byl zároveň v postavení plátce DPH. Na základě toho pak sám znovu posoudí otázku nesení důkazního břemene stěžovatelkou.

[102] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne v souladu s § 110 odst. 3 větou první s. ř. s. městský soud v novém rozhodnutí.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně 20. ledna 2023

Petr Mikeš
předseda senátu