



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Tomáše Rychlého a soudců JUDr. Jaroslava Vlašína a Mgr. Radovana Havelce v právní věci žalobkyně: **DVOŘÁK TRUCK-SERVIS s. r. o.**, se sídlem Karlov 1119, Velké Meziříčí, zastoupený Mgr. Jakubem Hajdučíkem, advokátem se sídlem Sluneční náměstí 2588/14, Praha 5, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 29. 6. 2022, č. j. 29 Af 25/2020 - 65,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá**.
- II. Žádnému z účastníků **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

[1] Žalovaný rozhodnutím ze dne 5. 2. 2020, č. j. 4861/20/5300-21444-711275, zamítl odvolání žalobkyně a potvrdil 29 rozhodnutí (dodatečných platebních výměrů) Finančního úřadu pro Kraj Vysočina (všechna ze dne 23. 1. 2019), jimiž tento finanční úřad doměřil žalobkyni daň z přidané hodnoty v celkové výši 2 211 825 Kč za různá zdaňovací období v letech 2014, 2015 a 2016 dle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“) a dle § 147 a § 143 odst. 1 a 3 daňového řádu, a stanovil penále v celkové výši 442 365 Kč. Finanční úřad pro Kraj Vysočina neuznal žalobkyni nárok na odpočet daně z přijatých plnění (reklamní služby) od dodavatele DRT RACING TEAM KLUB v AČR (dále jen „DRT“), jelikož žalobkyně neprokázala faktické přijetí zdanitelných plnění

v rozsahu deklarovaném na daňových dokladech. Tím nebyly splněny podmínky pro vznik a uplatnění nároku na odpočet DPH podle § 72 a § 73 zákona o DPH.

[2] Proti rozhodnutí žalovaného podala žalobkyně žalobu u Krajského soudu v Brně (dále jen „*krajský soud*“), který ji rozsudkem ze dne 29. 6. 2022, č. j. 29 Af 25/2020 - 65, zamítl jako nedůvodnou.

[3] Krajský soud nepřisvědčil žalobkyni, že správce daně získal od žalobkyně rozsáhlé informace svou vyhledávací činností podle § 78 daňového řádu (daňovou kontrolu uskutečnil Finanční úřad pro Pardubický kraj a Finanční úřad pro Kraj Vysočina posléze toliko vydal shora uvedené dodatečné platební výměry; oba tyto orgány budou nadále označovány jako „*správce daně*“). Na základě těchto úplných informací měl podle žalobkyně správce daně důvodně předpokládat, že daň bude doměřena, a proto měl postupovat podle § 143 odst. 3 ve spojení s § 145 odst. 2 daňového řádu a vyzvat žalobkyni k podání dodatečného přiznání.

[4] Krajský soud k tomu nejprve rekapituloval rozsah informací, které správce daně vyhledávací činností získal. Poté konstatoval, že správce daně nemohl předpokládat, že dojde k vyměření daně, jelikož z těchto informací nebylo možné zjistit soulad formálněprávního stavu se stavem faktickým, a to zejména ve vztahu k plnění od spolku DRT (v získaných podkladech nebyla dle krajského soudu např. smlouva o reklamě uzavřená s DRT, tisková zpráva DRT apod.). Správce daně měl toliko určité indicie, z nichž nebylo možné zformulovat dostatečně spolehlivý závěr, zda je poslední známá daň nesprávná; bylo proto možné přistoupit k zahájení daňové kontroly, v níž dané poznatky prověřoval, aniž by žalobce vyzýval dle § 145 odst. 2 daňového řádu.

[5] Žalobkyně dále namítala marné uplynutí prekluzivní lhůty pro stanovení daně z důvodu neoprávněného zahájení daňové kontroly. K tomuto krajský soud uvedl, že daňová kontrola byla zahájena oprávněně. Nadto krajský soud dodal, že zahájení daňové kontroly dle judikatury Nejvyššího správního soudu přerušuje prekluzivní lhůtu pro stanovení daně i v případech, kdy správce daně před zahájením této kontroly nevyzval daňový subjekt k podání dodatečného daňového tvrzení, ač pro to byly dle zákona podmínky.

[6] Krajský soud dále nepřisvědčil námitce žalobkyně, že správce daně nesprávně interpretoval smlouvu mezi žalobkyní a DRT. Ve smlouvách o reklamě a propagaci ze dne 29. 1. 2014, 5. 3. 2015 a 22. 2. 2016 byl předmět plnění vymezen jako uvedení profilu firmy a firemního logotypu při konání motocyklových akcí, a to v roce 2014 v rámci silničních motocyklových závodů Mistrovství světa, Mistrovství Evropy Cup of Nations a závodů Alpe Adria v kategorii Superstock 600, v roce 2015 v rámci Mistrovství světa a závodů Alpe Adria v kategorii Superstock 600 a v roce 2016 v rámci Mistrovství světa v kategorii Superstock 1000 (krajský soud ve svém rozsudku nesprávně uvedl kategorii Superstock 600 – pozn. NSS). Z tohoto znění smluv krajský soud dospěl k závěru, že k řádnému plnění smluv mohlo dojít pouze reklamou a propagací na všech vyjmenovaných závodech, a nestačilo by uskutečnění závodu jen na některé z vyjmenovaných akcí, jak tvrdila žalobkyně. V rámci daňové kontroly přitom správce daně zjistil, že DRT se v letech 2014 až 2016 zúčastnil pouze několika z výše uvedených závodů.

pokračování

[7] Krajský soud tedy konstatoval, že žalobkyně neprokázala přijetí zdanitelného plnění v deklarovaném rozsahu, ani že přijala plnění v konkrétním rozsahu a za konkrétní cenu, jíž by odpovídala DPH v konkrétní výši. Z toho důvodu nemohl správce daně nárok na odpočet DPH uznat, a to ani zčásti.

[8] Proti rozsudku krajského soudu podává žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) kasační stížnost, jejíž důvody podřazuje pod § 103 odst. 1 písm. a) a d) soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“).

[9] Podle stěžovatelky daňová kontrola začala již dne 3. 2. 2017, kdy byly správci daně předány první podklady, jelikož dle tehdejší právní úpravy byla daňová kontrola zahajována faktickým prověřováním skutečností rozhodných pro správné stanovení daně. Dodatečné platební výměry byly stěžovatelce doručeny dne 2. 2. 2019, a proto neměly vliv na délku lhůty pro stanovení daně podle § 148 daňového řádu. Rozhodnutí žalovaného, které bylo stěžovatelce doručeno dne 16. 2. 2020, tak bylo doručeno až po marném uplynutí lhůty pro stanovení daně.

[10] Stěžovatelka dále namítá, že krajský soud nesprávně posoudil otázku, zda ji byl správce daně povinen podle § 145 odst. 2 daňového řádu před zahájením daňové kontroly vyzvat k podání dodatečného daňového tvrzení. Podle stěžovatelky krajský soud fakticky připouští, že kvalita informací předaných před zahájením daňové kontroly byla dostatečná pro předpoklad doměření daně, jestliže uvedl, že správce daně na podkladě informací předaných stěžovatelkou získal důvodné pochybnosti, které stěžovatelka následným dokazováním nerozptýlila. Stejně tak pokud podle krajského soudu byly doklady o platbách v hotovosti způsobilé nejen vyvolat pochybnosti správce daně, ale je i prohloubit, pak byly dle stěžovatelky dostatečné i pro předpoklad doměření daně.

[11] V důsledku toho, že správce daně nepostupoval podle § 145 odst. 2 daňového řádu a nevyzval stěžovatelku k podání dodatečného daňového tvrzení, byla podle stěžovatelky daňová kontrola zahájena nezákonně, správce daně neměl stěžovatelce stanovit penále a rovněž nemohlo dojít k přerušení lhůty pro stanovení daně, která tak marně uplynula již před vydáním dodatečných platebních výměrů.

[12] Stěžovatelka uvádí, že krajský soud i daňové orgány zatížily svá rozhodnutí vadou, pokud při posuzování právního jednání nedaly přednost skutečné vůli účastníků smlouvy a věc posoudily jen z hlediska formálního projevu této vůle. Stěžovatelka akceptovala rizika motoristického sportu, DRT poskytl, „co bylo v jeho silách“, a stěžovatelka byla s tímto plněním spokojena. Daňové orgány nebyly oprávněny zpochybňovat kvalitu poskytnutého plnění.

[13] Dále stěžovatelka též namítá, že krajský soud nesprávně posoudil otázku, zda měl správce daně uznat nárok na odpočet DPH alespoň zčásti. Krajský soud podle stěžovatelky udělal z částečného odpočtu daně „raketovou vědu“, když přijal závěr, že daňové orgány nebyly schopny určit konkrétní část nároku na odpočet. Pokud daňové orgány zjistily, že některé závody odjety nebyly a měly za to, že je třeba nárok na odpočet DPH zkrátit, mohly dospět k určení podílu nákladů na reklamu na jeden závod a neuznat DPH vztaženou pouze k těm závodům, které DRT neabsolvoval. Stěžovatelka v této souvislosti také tvrdí, že krajský soud nereagoval na její odkaz na rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne

15. 11. 2013, č. j. 8 Afs 38/2012 - 81, a ze dne 16. 11. 2016, č. j. 7 Afs 156/2016 - 59, z nichž plyne, že i v případě realizace části reklamní kampaně daňovému subjektu náleží částečný nárok na odpočet DPH. Z judikatury Soudního dvora Evropské unie pak krajský soud nezohlednil odkaz na rozsudek ze dne 16. 7. 2015, ve věci *Larentia + Minerva*, C-108/14, který připouští, že nárok na odpočet vznikne pouze z části přijatého zdanitelného plnění.

[14] Žalovaný se ve vyjádření ke kasační stížnosti ztotožňuje s napadeným rozsudkem. Uvádí, že z dokumentů poskytnutých stěžovatelkou ke dni zahájení daňové kontroly a z informací z nich vyplývajících správce daně nemohl usoudit předpoklad doměření daně. Předložené doklady neobsahovaly formální nedostatky a nebyl z nich zřejmý ani zjevný nesoulad stran fakticity přijatých plnění. S ohledem na rozsah plnění dle smluv o reklamě (tj. umístění loga na motocyklech, na kombinéze jezdce, na doprovodných automobilech, prezentace na propagačních materiálech, na webových stránkách zhotovitele, na paravánech týmu a týmovém vybavení, prezentace jezdce na akcích pořádaných stěžovatelkou) nebylo zřejmé, zda v rámci předmětu plnění nedocházelo k nějakým kompenzacím (např. pokud nebyl odjet závod, tak došlo k využití jezdce na akci pořádané stěžovatelkou apod.). Tyto skutečnosti správce daně zjišťoval až v daňové kontrole.

[15] K námitce dřívějšího faktického zahájení daňové kontroly, žalovaný uvádí, že tuto námitku stěžovatelka neuplatnila v řízení před krajským soudem a jedná se tedy o námitku nepřipustnou. Dále žalovaný uvádí, že daňová kontrola nemohla být zahájena dne 3. 2. 2017, jelikož samotné poskytnutí podkladů bez dalšího nemůže vyvolat účinky zahájení daňové kontroly. Správce daně nevybočil v rámci vyhledávací činnosti ze svých zákonných mantinelů, neboť nepřistoupil k dokazování a hodnocení stěžovatelkou předložených podkladů. Daňová kontrola tak byla zahájena až při ústním jednání dne 14. 3. 2017, jak vyplývá z protokolu o zahájení daňové kontroly z téhož dne.

[16] Ohledně námitky nezohlednění skutečné vůle smluvních stran žalovaný uvádí, že tuto shodnou vůli bylo nutné prokázat, přičemž důkazní břemeno tíží právě smluvní strany. Shodnost vůle stran však nebylo u DRT možné ověřit, jelikož na výzvy správce daně nereagoval.

[17] Žalovaný dále uvedl, že stěžovatelce nebylo možné uznat ani částečný nárok na odpočet DPH, jelikož z předložených faktur nebylo zřejmé, k jakým plněním se váží. Současně reklamní plnění byla realizována na různých akcích, čemuž odpovídá různá hodnota reklamy. Správce daně tak nemohl dospět k závěru, že stěžovatelka přijala od DRT plnění v konkrétním rozsahu za konkrétní cenu.

[18] Nejvyšší správní soud nejdříve hodnotil formální náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že byla podána včas (§ 106 odst. 2 s. ř. s.), osobou oprávněnou (§ 102, věta první s. ř. s.), proti rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost ve smyslu § 102 s. ř. s. přípustná, a stěžovatelka je zastoupena advokátem (§ 105 odst. 2 s. ř. s.). Nejvyšší správní soud poté přezkoumal napadený rozsudek v rozsahu podané kasační stížnosti (§ 109 odst. 3, věta před středníkem s. ř. s.) a z důvodů v ní uvedených (§ 109 odst. 4, věta před středníkem s. ř. s.). Ve věci přitom rozhodl bez nařízení jednání za podmínek vyplývajících z § 109 odst. 2, věty první s. ř. s.

[19] Kasační stížnost není důvodná.

pokračování

[20] Nejvyšší správní soud nejprve přistoupil k posouzení námitky nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu. Případnou nepřezkoumatelností rozsudku je totiž povinen se podle § 109 odst. 4 s. ř. s. zabývat z úřední povinnosti, a to i bez námitky stěžovatelky. Vlastní přezkum rozsudku je pak možný pouze za předpokladu, že splňuje kritéria přezkoumatelnosti, tedy že je srozumitelný a vychází z důvodů, z nichž je zřejmé, proč krajský soud rozhodl tak, jak je uvedeno ve výroku jeho rozhodnutí. Tato kritéria napadený rozsudek splňuje.

[21] Krajský soud v rozsudku řádně a srozumitelně vyložil důvody svého rozhodnutí, vypořádal se se všemi podstatnými žalobními námitkami a jeho závěry jsou podpořeny srozumitelnou a logickou argumentací (viz strany 7 až 16 napadeného rozsudku). O tom, že je napadený rozsudek opřen o dostatek relevantních důvodů, ostatně svědčí i skutečnost, že stěžovatelka s jeho závěry věcně polemizuje v kasační stížnosti čítající 7 stran textu, což by v případě nepřezkoumatelnosti rozsudku fakticky nebylo možné.

[22] Nejvyšší správní soud pro úplnost konstatuje, že soudy nemají povinnost vypořádat se s každou dílčí námitkou, pokud proti tvrzení účastníka řízení postaví ucelený právní názor, v jehož konkurenci námitky jako celek neobstojí. Takový postup shledal ústavně konformním i Ústavní soud v nálezu ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08 (rozhodnutí Ústavního soudu jsou dostupná na <https://nalus.usoud.cz>), v němž uvedl, 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.“ Pokud se tedy krajský soud výslovně nevyjádřil k dílčímu argumentu, že z judikatury Nejvyššího správního soudu a Soudního dvora Evropské unie vyplývá v případě částečné realizace reklamní kampaně částečný nárok na odpočet DPH, nezpůsobuje to nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku. Krajský soud se k možnosti částečného odpočtu DPH podrobně vyjádřil v odst. 60 napadeného rozsudku. Důvodem pro nepřiznání částečného nároku na odpočet však byla skutečnost, že stěžovatelka neunesla důkazní břemeno ohledně skutečností rozhodných pro (být jen částečné) uznání nároku na odpočet DPH, nikoliv, že by nárok na odpočet nebylo obecně možné zčásti uznat. Na tuto skutečnost pak stěžovatelka jí citovanou judikaturou nijak nereagovala.

[23] Kasační důvod ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. tedy není dán.

[24] K námitce uplynutí lhůty pro stanovení daně z důvodu zahájení daňové kontroly již dne 3. 2. 2017 Nejvyšší správní soud uvádí, že tuto námitku stěžovatelka uplatnila poprvé až v řízení před kasačním soudem, jak správně podotkl žalovaný. Dle § 109 odst. 5 s. ř. s. by se tak za normálních okolností jednalo o námitku nepřípustnou. Zdejší soud nicméně respektuje, že v řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu i v následném řízení o kasační stížnosti je povinností soudu přihlížet k prekluzi i bez návrhu, třebaže žalobce tuto okolnost nevytkl v žalobním bodu vůbec, nebo tak učinil až po uplynutí lhůty pro podání žaloby (srov. Nález Ústavního soudu ze dne 26. 2. 2009, sp. zn. I. ÚS 1169/07).

[25] Nejvyšší správní soud se tedy námitkou prekluze věcně zabýval, dospěl ovšem k závěru, že k prekluzi práva stanovit daň nedošlo.

[26] Z judikatury zdejšího soudu vyplývá, že je nutné rozlišovat mezi vyhledávacími a kontrolními postupy správce daně, přičemž správce daně není oprávněn si neomezeně vybírat, který postup při správě daní v konkrétním případě zvolí. Hodlá-li správce daně komplexně prověřovat skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně či její části, musí zvolit takový postup, který mu umožňuje provádět dokazování. Provádění dokazování přitom daňový řád předvídá pouze v případě daňové kontroly a postupu k odstranění pochybností. Obsahem vyhledávací činnosti naopak může být pouze zjišťování a shromažďování podkladových informací a nikoli jejich vlastní hodnocení a zjišťování či ověřování správnosti stanovení daňové povinnosti či její části. Pokud správce daně překročí meze vyhledávací činnosti a začne se s podklady seznamovat a ověřovat konkrétní skutkové okolnosti, fakticky tím zahájí svoji kontrolní činnost. (srov. rozsudek ze dne 28. 7. 2022, č. j. 3 Afs 8/2020 - 41; všechna citovaná rozhodnutí tohoto soudu jsou dostupná na www.nssoud.cz).

[27] Taková situace však v projednávané věci nenastala. Ze správního spisu Nejvyšší správní soud nezjistil, že by správce daně získané podklady jakkoliv zkoumal či hodnotil před ústním jednáním ze dne 14. 3. 2017, a stěžovatelka ostatně ani netvrdí, že by tomu tak bylo. Stěžovatelka pouze uvádí, že správce daně v rozmezí od 3. 2. 2017 do 10. 2. 2017 obdržel určitý rozsah informací. Pouhé shromažďování podkladů bez jejich bližšího zkoumání ovšem nelze považovat za zahájení daňové kontroly. V opačném případě by samostatná právní úprava vyhledávací činnosti a v konečném důsledku i dělení na vyhledávací a kontrolní postupy v daňovém řádu zcela postrádaly smysl, jelikož jakékoliv obstarání informací či podkladů by bez dalšího znamenalo zahájení daňové kontroly.

[28] Daňová kontrola tedy byla zahájena až na ústním jednání dne 14. 3. 2017, lhůta pro stanovení daně mohla uplynout nejdříve dne 15. 3. 2020 a k prekluzi práva na stanovení daně tak nedošlo, jelikož rozhodnutí žalovaného bylo stěžovatelce oznámeno dne 16. 2. 2020.

[29] Nejvyšší správní soud dále nepřisvědčuje ani námitce stěžovatelky ohledně nezákonnosti daňové kontroly v důsledku absence postupu podle § 145 odst. 2 daňového řádu. V rozsudku ze dne 2. 3. 2016, č. j. 6 Afs 79/2015 - 39, č. 3398/2016 Sb. NSS, na který trefně poukázal i krajský soud, Nejvyšší správní soud konstatoval, že „[v]ýzvou k podání dodatečného daňového přiznání však správce daně vydá pouze tehdy, pokud již v této fázi řízení disponuje natolik silnými poznatky, z nichž lze vytvořit důvodný předpoklad o doměření daně, tedy o nesprávnosti současné poslední známé daně. Pokud má správce daně pouze jisté indicie, z nichž ještě nelze zformulovat dostatečně spolehlivý závěr ohledně toho, zda je poslední známá daň nesprávná, pak namísto vydání výzvy k podání dodatečného daňového přiznání přistoupí k zahájení daňové kontroly, v níž tyto své poznatky prověří.“ Tento závěr byl navíc Nejvyšším správním soudem opětovně potvrzen v rozsudcích ze dne 19. 1. 2017, č. j. 9 Afs 46/2016 - 33, a ze dne 10. 4. 2019, č. j. 9 Afs 364/2018 - 76, č. 3888/2019 Sb. NSS. Ve zmíněném rozsudku č. j. 9 Afs 46/2016 - 33 Nejvyšší správní soud také dodal, že „[v]olba mezi daňovou kontrolou a výzvou k předložení dodatečného daňového přiznání se odvíjí od množství a kvality informací, které správce daně potřebuje, aby dle svého právního posouzení mohl daň doměřit.“

[30] Z výše citované judikatury vyplývá, že správce daně není vždy povinen před zahájením daňové kontroly daňový subjekt vyzvat k podání dodatečného daňového

pokračování

přiznání, pokud má dosud jen určité indicie o nesprávnosti současné známé daně. Takovou povinnost má správce daně pouze v případě, kdy jsou jeho poznatky natolik silné, že z nich lze důvodně předpokládat doměření daně.

[31] Nejvyšší správní soud se ztotožňuje se závěrem krajského soudu, že v projednávané věci správce daně před zahájením daňové kontroly nedisponoval natolik silnými poznatkami, že by z nich důvodný předpoklad doměření daně bylo možné utvořit. Správce daně měl sice k dispozici řadu dokumentů, které mu stěžovatelka před zahájením daňové kontroly poskytla, z těchto dokumentů ovšem správce daně nemohl přesvědčivě zjistit nesoulad formálněprávního stavu se stavem faktickým, tedy zda rozsah plnění, které stěžovatelka obdržela, odpovídá rozsahu sjednaném ve smlouvách o reklamě a propagaci. Jak správně poznamenal žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti, ke zjištění nesouladu formálněprávního stavu se stavem faktickým bylo třeba rozsáhlého dokazování, které mohl správce daně provést až po zahájení daňové kontroly (jak bylo uvedeno výše). Správce daně tedy nebyl povinen stěžovatelku vyzvat k podání dodatečného daňového přiznání podle § 145 odst. 2 daňového řádu a mohl přistoupit k zahájení daňové kontroly. Daňová kontrola proto nebyla zahájena nezákonně.

[32] Pro úplnost Nejvyšší správní soud dodává, že krajský soud ve svém rozsudku nesprávně uvedl, že správce daně neměl před zahájením daňové kontroly k dispozici smlouvy o reklamě a propagaci uzavřené mezi stěžovatelkou a DRT a tiskové zprávy DRT, na což též stěžovatelka v kasační stížnosti správně poukázala. Ze správního spisu Nejvyšší správní soud zjistil, že smlouvy o reklamě a propagaci mezi stěžovatelkou a DRT z let 2014 až 2016 a tiskovou zprávu DRT za rok 2016 měl správce daně ve skutečnosti k dispozici již **před** zahájením daňové kontroly (tiskové zprávy za roky 2014 a 2015 však získal až později). Tato drobná nepřesnost v odůvodnění rozsudku krajského soudu však nic nemění na správném závěru krajského soudu, že správce daně nemohl před zahájením daňové kontroly získat natolik silné poznatky o nesprávnosti poslední známé daně, které by vedly ke vzniku povinnosti postupovat podle § 145 odst. 2 daňového řádu. Ze samotných dokumentů, o nichž se krajský soud mylně domníval, že je správce daně získal až po zahájení daňové kontroly, totiž nesprávnost poslední známé daně nebyla zjevná.

[33] Vzhledem k výše uvedenému je nedůvodná i námitka stěžovatelky, že nezákonnou daňovou kontrolou nemohlo dojít k přerušení běhu prekluzivní lhůty pro stanovení daně. Daňová kontrola totiž nebyla zahájena nezákonně, a proto k přerušení běhu prekluzivní lhůty došlo.

[34] Nejvyšší správní soud nepřisvědčuje ani námitce stěžovatelky, že krajský soud nesprávně vyložil jednotlivé smlouvy o reklamě a propagaci, čili že při výkladu nezohlednil vůli smluvních stran. Jak správně poznamenal v napadeném rozsudku krajský soud, důkazní břemeno ohledně skutečností rozhodných pro přiznání nároku na odpočet DPH tížilo stěžovatelku. Pokud tedy stěžovatelka tvrdila, že úmyslem smluvních stran bylo, aby předmětem smluv o reklamě a propagaci byla propagace stěžovatelky alespoň na některých uvedených závodech, pak byla stěžovatelka povinna tuto skutečnost prokázat. Nejvyšší správní soud přitom podotýká, že pro výklad vícestranného jednání je podstatná skutečná a společná vůle všech stran, k jejímu prokázání tedy nestačí pouhé prohlášení jedné ze stran. V průběhu daňové kontroly se přitom správce daně za účelem zjištění vůle

smluvních stran pokusil kontaktovat DRT, ten však na jeho dotazy nereagoval. Současně ve smlouvě mezi stěžovatelkou a DRT (založena ve správním spise) nelze nalézt žádné ustanovení, které by stanovisku stěžovatelky nasvědčovalo.

[35] Nejvyšší správní soud pak ze správního spisu zjistil, že správce daně provedl během daňové kontroly výslech osoby, která v letech 2014 až 2016 zabezpečovala chod DRT a která za DRT se stěžovatelkou uzavřela předmětné smlouvy o reklamě a propagaci. Tento svědek uvedl, že DRT měl na začátku sezóny v roce 2014 velké ambice a chtěl odjet všechny šampionáty. Nejvyšší správní soud dále ze správního spisu zjistil, že obdobné smlouvy jako se stěžovatelkou uzavřel DRT i s jinými společnostmi, přičemž přinejmenším v případě jedné smlouvy došlo následně k uzavření dodatku o snížení ceny za poskytované plnění, a to z důvodu, že DRT neodjel v daném období všechny závody. Stejně tak stěžovatelka uzavřela dne 20. 12. 2016 s DRT dodatek ke smlouvě o reklamě a propagaci ze dne 22. 2. 2016, kterým se snížila původní sjednaná cena o 1/20, přičemž v tomto dodatku je výslovně uvedeno, že tak smluvní strany učinily „*vzhledem k tomu, že se zhotovitel nezúčastnil všech závodů Mistrovství Světa dle přílohy ke Smlouvě*“.

[36] Tyto skutečnosti svědčí ve prospěch závěru, ke kterému dospěl správce daně a posléze i žalovaný a krajský soud, že předmětem sjednaných smluv byla (i dle úmyslu stran) reklama a propagace na **všech** vyjmenovaných závodech. Pozdější tvrzení stěžovatelky, že již před uzavřením smluv počítala s tím, že se DRT některých závodů nemusí zúčastnit, a tedy propagaci i na pouhé části vyjmenovaných závodů považuje za plnohodnotné plnění, pak Nejvyšší správní soud shledává jako účelové, jelikož je v přímém rozporu s předchozím jednáním stěžovatelky a DRT a dalšími skutečnostmi (jak jsou uvedeny výše).

[37] Pro úplnost pak Nejvyšší správní soud dodává, že předmětem jednotlivých smluv mezi stěžovatelkou a DRT byla kromě propagace stěžovatelky na závodech mimo jiné taky její prezentace na webových stránkách DRT a prezentace jezdce DRT na akcích pořádaných stěžovatelkou. Ze správního spisu pak Nejvyšší správní soud zjistil, že stěžovatelka neprokázala ani, že by došlo k poskytnutí těchto plnění (s výjimkou prezentace na webových stránkách DRT za rok 2016 – pozn. NSS).

[38] K námitce nepřiznání částečného nároku na odpočet DPH Nejvyšší správní soud uvádí, že ani zde neshledal pochybení krajského soudu. Stěžovatelka v kasační stížnosti tvrdí, že krajský soud svým rozsudkem popřel zásadu efektivity, která vyplývá z práva Evropské unie. Odkazuje přitom zejména na rozsudek Soudního dvora Evropské unie ze dne 21. 3. 2018, ve věci *Volkswagen*, C-108/14, kde je uvedeno, že „*nárok na odpočet stanovený v článku 167 a násl. směrnice 2006/112 je nedílnou součástí mechanismu DPH a nemůže být v zásadě omezen*“. Závěr učiněný Soudním dvorem Evropské unie však nelze vykládat tak, jak to činí stěžovatelka, a sice, že by nárok na odpočet DPH bylo třeba daňovému subjektu vždy (přinejmenším částečně) přiznat. Ve výše citovaném rozhodnutí C-108/14 Soudní dvůr totiž uvedl také, že „*[k] uplatnění nároku na odpočet DPH je však nutno dodržet požadavky nebo podmínky, a to jak hmotněprávní věcné, tak formální povahy (rozsudek ze dne 19. října 2017, Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, bod 38)*“. Toto však stěžovatelka ve své argumentaci opomíjí. Přitom právě nesplnění hmotněprávních podmínek (resp. neprokázání jejich splnění) bylo důvodem, pro který

pokračování

správce daně nakonec stěžovatelce nárok neuznal, což také správně ve svém rozsudku uvedl krajský soud.

[39] Hmotněprávní podmínky pro uplatnění nároku na odpočet DPH jsou upraveny v § 72 zákona o DPH. Stěžovatelka neprokázala splnění podmínky podle § 72 odst. 1 písm. a) zákona o DPH, tedy přijetí zdanitelného plnění v konkrétním rozsahu a za konkrétní cenu. Podle stěžovatelky mohl správce daně nárok na DPH uznat pouze ve výši úměrné k počtu neodjetých závodů a ve zbytku jí měl nárok přiznat. S tímto názorem však Nejvyšší správní soud nesouhlasí a odkazuje na svůj dřívější rozsudek ze dne 27. 7. 2021, č. j. 8 Afs 252/2019 - 38, na který příhodně poukázal i krajský soud. V tomto rozsudku Nejvyšší správní soud uvedl, že *„nezpochybnění uskutečněných plnění v určitém rozsahu (loga na některých autech a na některých závodech vylepena byla) samo o sobě nevypovídá nic o skutečném přijetí deklarovaných plnění, ani o jejich deklarovaném rozsahu. Jak ostatně vyplývá ze shora zmíněného výsledku pana T., cenu reklamního loga určuje celá řada faktorů, které závisí od jeho velikosti, umístění na vozidle a rovněž na samotném jezdcovi či závodě. Od správce daně nelze očekávat, že ten by namísto daňového subjektu podrobně vypočítával rozsah zdanitelného plnění.“*

[40] Stejně jako ve výše citovaném rozsudku kasačního soudu, ani v projednávané věci nebylo možné odpočet DPH „pouze“ upravit úměrně k počtu absolvovaných závodů. Předmětem smluv o reklamě a propagaci nebyla jenom propagace stěžovatelky na jednotlivých závodech, ale taktéž prezentace stěžovatelky na propagačních materiálech a webových stránkách DRT či prezentace jezdce DRT na různých akcích pořádaných stěžovatelkou. Cena všech těchto plnění přitom byla sjednána souhrnně a byla pouze rozdělena v roce 2014 na 14 a v pozdějších letech na 20 rovných dílů hrazených v průběhu roku na základě vystavených faktur, ze kterých ovšem nevyplývala jakákoliv souvislost s konkrétními plněními. Toto dále potvrzuje jednání samotné stěžovatelky, když se DRT v roce 2016 účastnil pouze 2 závodů úrovně Mistrovství světa v kategorii Superstock 1000, přestože se dle smlouvy měl účastnit celkem 9 takových závodů, a přesto stěžovatelka uzavřela s DRT dodatek ke smlouvě o reklamě a propagaci o snížení sjednané ceny o pouhou 1/20. Nebylo tedy možné určit jakou konkrétní cenu měla propagace na jednom absolvovaném závodě, případně jakou konkrétní cenu měly jiné sjednané formy propagace, a proto rovněž nebylo možné nárok na odpočet DPH uznat alespoň v částečné výši.

[41] Vzhledem k tomu, že Nejvyšší správní soud shledal kasační stížnost nedůvodnou, zamítl ji za podmínek vyplývajících z § 110 odst. 1 *in fine* s. ř. s.

[42] O náhradě nákladů tohoto řízení bylo rozhodnuto ve smyslu § 60 odst. 1, věta první s. ř. s., ve spojení s § 120 s. ř. s. Vzhledem k tomu, že stěžovatelka byla v řízení o kasační stížnosti procesně neúspěšná, právo na náhradu nákladů řízení jí nenáleží. Žalovaný byl ve věci úspěšný, nevznikly mu však náklady přesahující běžný rámec jeho úřední činnosti. Nejvyšší správní soud proto rozhodl tak, že se žádnému z účastníků náhrada nákladu řízení nepřiznává.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** přípustné opravné prostředky (§ 53 odst. 3 s. ř. s.).

V Brně dne 22. února 2024

JUDr. Tomáš Rychlý
předseda senátu