



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Tomáše Rychlého a soudců Mgr. Tomáše Blažka a JUDr. Jaroslava Vlašína v právní věci žalobkyně: **VIASERVIS, s.r.o.**, se sídlem Trlicova 1212/38, Nový Jičín, zastoupená Mgr. Ing. Tomášem Hobzou, advokátem se sídlem Opletalova 600/6, Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 6. 10. 2022, č. j. 22 Af 52/2020 - 77,

t a k t o :

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

Odůvodnění:

[1] Finanční úřad pro Moravskoslezský kraj (dále jen „správce daně“) šesti dodatečnými platebními výměry ze dne 7. 4. 2016 doměřil žalobkyni daň z přidané hodnoty (DPH) za zdaňovací období duben 2011, červenec 2011 a září až prosinec 2011 v celkové výši 831 238 Kč a devíti dodatečnými platebními výměry ze dne 28. 6. 2016 doměřil žalobkyni DPH za zdaňovací období duben až prosinec 2012 v celkové výši 776 857 Kč; zároveň v jednotlivých dodatečných platebních výměrech správce daně vyčíslil penále z částky doměřené daně. Žalovaný rozhodnutími ze dne 15. 5. 2020, č. j. 18247/20/5300-22443-702189 (dále také „rozhodnutí 1“) a č. j. 18251/20/5300-22443-702189 (dále také „rozhodnutí 2“), zamítl odvolání podaná

žalobkyní a potvrdil tyto dodatečné platební výměry. Důvodem doměření daně bylo, že správce daně neuznal žalobkyní uplatněný nárok na odpočet DPH podle § 72 a § 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“), a to ze zdanitelných plnění přijatých na základě faktur vystavených dodavateli DANDY STEEL s. r. o. (dále jen „DANDY STEEL“) a Insider Solution s. r. o. (dále jen „Insider Solution“). Společnost DANDY STEEL měla zabezpečit poskytnutí reklamních služeb a propagace žalobkyně v uvedených zdaňovacích obdobích roku 2011 a společnost Insider Solution v uvedených zdaňovacích obdobích roku 2012.

[2] Žalobkyně napadla obě rozhodnutí žalovaného žalobou u Krajského soudu v Ostravě (dále jen „krajský soud“), který rozsudkem ze dne 6. 10. 2022, č. j. 22 Af 52/2020 - 77, žalobu zamítl. K žalobní námitce, že žalovaný si mohl ověřit faktickou realizaci reklamy na závodních vozech slovenské společnosti RUFA s.r.o. (dále jen „RUFA“), krajský soud odkázal na rozsudek ze dne 27. 9. 2022, č. j. 10 Afs 32/2021 - 94. Nejvyšší správní soud se v tomto rozsudku zabýval doměřením daně z příjmů právnických osob žalobkyni za stejná zdaňovací období (roky 2011 a 2012), a to z důvodu neuznání nákladů žalobkyně za shodná plnění (reklama, kterou měli zprostředkovat dodavatelé DANDY STEEL a Insider Solution). Podle uvedeného rozsudku iniciativa k dokazování případné odlišné skutkové verze musí vzejít přímo a výslovně od daňového subjektu. Měla-li žalobkyně za to, že skutečné zhotovitele reklamy by bylo možno najít právě zde, měla předložit či navrhnout k důkazu konkrétní důkazní prostředky související s jí označenými webovými stránkami či s jejich provozovatelem. Nemůže ale vytýkat správci daně, že sám nekontaktoval provozovatele stránek, který by mohl objasnit, jak se reklama na závodní vozy dostala.

[3] Ve vztahu k uzavřeným smlouvám o zajištění reklamy krajský soud uvedl, že společnosti DANDY STEEL a Insider Solution se zavázaly pouze zprostředkovat reklamu. Právě to bylo důvodem snahy správce daně hledat subdodavatele, kteří skutečně stáli za faktickým provedením a umístěním reklamy (loga). Tato snaha ovšem byla bezvýsledná, jak uvedl i Nejvyšší správní soud v rozsudku č. j. 10 Afs 32/2021 - 94. Krajský soud zdůraznil, že správce daně nevedl dokazování primárně směrem k prokázání toho, kdo vyrobil reklamní polepy a umístil je na závodních vozidlech, neboť realizace reklamy v její finální podobě nebyla rozporována. Požadoval však (dle krajského soudu oprávněně) prokázání přijetí plnění (reklamní služby) od konkrétního dodavatele. Krajský soud dále konstatoval, že existence smlouvy, v níž je dodavatel v pozici zprostředkovatele poskytnutí plnění, představuje z pohledu dokazování nutnost prokázat, že ke zprostředkování skutečně došlo. Zároveň je to daňový subjekt uplatňující nárok na odpočet, který je povinen prokázat vazby zprostředkovatele se subdodavateli, a tedy celý „příběh realizace reklamy“. To se však žalobkyni nepodařilo.

[4] Podle krajského soudu žalobkyně relevantním způsobem nezpochybnila hodnocení výpovědí svědků Róberta Pavloviče a Radima Blahuty (jednatelů dodavatelů žalobkyně). Krajský soud nepřisvědčil ani námitkám, že zjištění učiněná u subjektů DANDY STEEL a Insider Solution v jejich vlastních daňových řízeních nejsou relevantní pro výsledky šetření u žalobkyně a že protokoly o výpovědích svědků M. S. a M. M. nelze použít jako důkazní prostředky, neboť byly provedeny v jiném řízení.

pokračování

[5] S ohledem na posun v judikatuře správních soudů představovaný závěry rozsudku rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 3. 2022 č. j. 1 Afs 334/2017 - 208, ve věci *Kemwater ProChemie*, krajský soud vyzval účastníky řízení, aby se vyjádřili k případnému dopadu dané judikatury na souzenou věc. Na výzvu krajského soudu zareagoval pouze žalovaný, který vyjádřil názor, že na nyní posuzovanou věc nedopadají závěry vyslovené v uvedeném rozsudku rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu. Krajský soud se s tímto stanoviskem ztotožnil především v tom směru, že ve věci žalobkyně se nejednalo pouze o neprokázání osoby dodavatele, jak tomu bylo ve věci *Kemwater ProChemie*, ale neprokázány zůstaly také další rozhodné okolnosti pro uznání nároku na odpočet DPH, zejména rozsah fakturovaných služeb, způsob jejich faktické realizace a cena plnění.

[6] Žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) podala proti výše uvedenému rozsudku krajského soudu kasační stížnost, jejíž důvody podřadila pod § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“).

[7] Stěžovatelka namítla, že přípis ze dne 7. 6. 2022, kterým krajský soud poukázal na rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ve věci *Kemwater ProChemie*, neměl formu ani rozsudku, ani usnesení. Z přípisu dále není patrný výklad rozsudku *Kemwater ProChemie* zastávaný krajským soudem a jak jej krajský soud hodlá aplikovat na nyní posuzovanou věc. Krajský soud pak napadeným rozsudkem nerespektoval závěry rozšířeného senátu, který dal jasný pokyn, aby byly věci vráceny daňovým orgánům k dalšímu řízení, neboť dokazování, které aplikace rozsudku *Kemwater ProChemie* vyžaduje, nelze provést ve správním soudnictví. Stěžovatelka upozornila také na rozdílný přístup k aplikaci uvedeného rozsudku ze strany jednotlivých senátů Nejvyššího správního soudu. Jediným správním přístupem dle stěžovatelky ale je vracet věci daňovým orgánům k dalšímu řízení. Stěžovatelka poukázala rovněž na skutečnost, že krajský soud jí nezaslal reakci žalovaného na přípis krajského soudu ze dne 7. 6. 2022. Stěžovatelka tak nemohla na výklad zastávaný žalovaným reagovat, krajský soud se přitom s jeho závěry ztotožnil. V těchto skutečnostech stěžovatelka spatřuje vady řízení ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. Stěžovatelka zároveň namítla, že hodlal-li krajský soud vykládat rozsudek *Kemwater ProChemie*, měl nařídit ústní jednání, neboť dokazování se provádí při jednání.

[8] Podle stěžovatelky je dále nesprávný závěr krajského soudu, že neprokázala rozsah uskutečněných zdanitelných plnění. Rozsah reklamních plnění byl prokázán řadou důkazů, především fotografiemi zachycujícími reklamu stěžovatelky na závodních vozidlech, její identifikaci jako partnera u společnosti RUFA, a svědeckými výpověďmi. Žalovaný naopak neuvedl nic, co by svědčilo o existenci důvodných pochybností o rozsahu uskutečněných reklamních plnění. Stěžovatelka v této souvislosti poukázala také na doplnění dokazování o výslech pana G. provedený v opakovaném odvolacím řízení po prvním (zrušujícím) rozsudku krajského soudu.

[9] Stěžovatelka odkázala také na rozsudek Soudního dvora Evropské unie (dále jen „Soudní dvůr“) ze dne 9. 12. 2021, C-154/20 ve věci *Kemwater ProChemie*. Podle stěžovatelky z tohoto rozsudku vyplývá, že při posuzování nároku na odpočet daně je třeba posoudit, zda dodavatel měl postavení osoby povinné k dani. Uvedenou otázku je zároveň nutné zkoumat nejen po formální stránce, ale také materiálně. Důkazní břemeno

ve věci vyvracení deklarovaného dodavatele jako faktického dodavatele přitom tíží daňové orgány, které jsou povinny prokázat nad míru hraničící s jistotou, že deklarovaný dodavatel nemohl plnění poskytnout. Důkazní břemeno tedy musí nést daňové orgány, které jsou povinny vycházet i ze své vlastní evidence. Teprve je-li postaveno najisto, že deklarovaný dodavatel nemohl být skutečným dodavatelem, dochází k aktivaci sekundárního důkazního břemene plátce, který může prokázat splnění hmotněprávní podmínky nároku na odpočet formou existence „*alternativního dodavatele v postavení plátce*“. Tyto závěry dle stěžovatelky potvrdil i Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 29. 12. 2022, č. j. 2 Afs 9/2021 - 102.

[10] Ve vztahu k aplikaci těchto závěrů na nyní posuzovanou věc stěžovatelka zdůraznila, že jednatelé deklarovaných dodavatelů potvrdili uskutečnění zdanitelných plnění ve prospěch stěžovatelky. Společnosti DANDY STEEL a Insider Solution zároveň měly formálně postavení plátců daně. Významnou indicií svědčící o plátcovství těchto společností jsou také jejich daňová přiznání k DPH. Pokud ponechal místně příslušný správce daně společnosti DANDY STEEL a Insider Solution daň na výstupu těchto společností beze změny, pak fakticky deklaroval jejich postavení jako plátců DPH. V této souvislosti stěžovatelka odkázala opět na rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 2 Afs 9/2021 - 102. Navíc z jiných řízení je stěžovatelce známo, že obě společnosti měly i jiné odběratele, kteří uvádí shodné postavení těchto společností, shodná plnění i shodné osoby vystupující za tyto společnosti. Stěžovatelka identifikovala několik takových odběratelů z veřejně dostupných zdrojů. Podle stěžovatelky součet plnění v těchto případech prokazuje, že i kdyby byl dodavatelem jiný subjekt, obratem by musel být plátcem *ex lege*. Stěžovatelka zároveň uvedla, že nelze akceptovat závěr krajského soudu, který nepřikládá žádnou váhu důkazům z vlastní evidence daňových orgánů.

[11] Závěrem stěžovatelka namítla, že krajský soud hodnotil uplatněné žalobní námítky formalisticky. Například k žalobní námitce týkající se nedostatečně zjištěného skutkového stavu, tedy že správce daně neoslovil společnost RUFA, na jejíž stránce se reklama stěžovatelky nacházela, krajský soud uvedl, že od stěžovatelky nevzešla žádná iniciativa k dokazování v tomto směru. Podle stěžovatelky je však tento závěr v rozporu se spisovým materiálem, stěžovatelka navrhla oslovení společnosti RUFA v odvolání ze dne 30. 6. 2016.

[12] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že krajský soud nemusí případné repliky účastníka řízení doručovat druhé straně sporu. Žádné ustanovení zákona zároveň krajskému soudu neukládá, aby účastníky před rozhodnutím o žalobě seznamoval se svým výkladem judikatury. Aplikace judikatury není ani dokazováním. Nedůvodná je dále žalobní námitka, že stěžovatelka navrhovala oslovení společnosti RUFA v odvolání ze dne 30. 6. 2016. Příslušnou odvolací námitku nelze dle žalovaného považovat za konkrétní důkazní návrh. Žalovaný také zdůraznil, že z provedeného dokazování vyplývá, že stěžovatelka neprokázala (kromě jiného) přijetí plnění v deklarovaném rozsahu a ceně. Skutečnost, že logo stěžovatelky bylo umístěno na závodních vozidlech, správce daně nijak nezpochybňoval. Předložené DVD záznamy, časopisy a fotografie automobilů s logem stěžovatelky, stejně jako podané svědecké výpovědi však nijak neprokazují uskutečnění deklarovaných plnění dle dodavatelských faktur vystavených společnostmi DANDY STEEL a Insider Solution. Správce daně přitom v daňovém řízení unesl své důkazní břemeno, neboť ve výzvě k prokázání skutečností stěžovatelce sdělil konkrétní a důvodné pochybnosti. Stěžovatelka pak tyto pochybnosti neodstranila.

pokračování

[13] Podle žalovaného jsou nedůvodné také námitky týkající se možné aplikace závěrů vyslovených v rozsudích Soudního dvora a rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ve věci *Kemwater ProChemie* na nyní posuzovaný případ. Stěžovatelka neprokázala, že by přijala plnění od deklarovaných dodavatelů a v deklarovaném rozsahu a ceně. V daňovém řízení ani v řízení před krajským soudem netvrdila, že by plnění přijala od jiných než deklarovaných dodavatelů. Možnost doložit jiného dodavatele, jak připouští rozsudky ve věci *Kemwater ProChemie*, tak nepřichází v úvahu. Žalovaný se nicméně z procesní opatrnosti vyjádřil také k této možnosti. Konstatoval přitom, že z povahy plnění a ceny v posuzovaném případě nevyplývá, že by plnění nutně musela být poskytnuta plátcem DPH. Bezvýznamná je rovněž skutečnost, že společnosti DANDY STEEL a Insider Solution zajišťovaly reklamní prezentaci rovněž jiným daňovým subjektům. Dle žalovaného z povahy plnění nevyplývá, že by v nyní posuzovaném případě musel dodat plnění pouze jeden plátc DPH a že by tento blíže neidentifikovaný plátc DPH musel být nutně stejný, jako ve stěžovatelkou zmíněných případech.

[14] Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu 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 rozhodl bez nařízení jednání za podmínek vyplývajících z § 109 odst. 2 věty první s. ř. s.

[15] Kasační stížnost není důvodná.

[16] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu. Vlastní přezkum rozhodnutí soudu je totiž možný pouze za předpokladu, že se jedná o rozhodnutí srozumitelné, z jehož odůvodnění je zřejmé, jakými úvahami se soud řídil při hodnocení skutkových i právních otázek a jakým způsobem se vyrovnal s argumenty účastníků řízení. Zrušení rozhodnutí pro nepřezkoumatelnost je nicméně vyhrazeno těm nejzávažnějším vadám rozhodnutí, kdy pro absenci důvodů či pro nesrozumitelnost skutečně nelze rozhodnutí meritorně přezkoumat. Konstatování nepřezkoumatelnosti by tedy mělo být v soudní praxi spíše výjimečné, „*není-li z odůvodnění rozhodnutí krajského soudu vůbec patrné, jak soud hodnotil podstatné důvody či skutečnosti uplatněné v rámci žalobních bodů. 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 projednávané věci. Nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů nemůže být založena tím, že odůvodnění krajského soudu je pouze stručné či argumentačně chudé, popř. že krajský soud nevyvracel každý dílčí argument uplatněný účastníky...*“ (viz usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 12. 2017, č. j. 2 As 196/2016 - 123, č. 3668/2018 Sb. NSS, bod 29).

[17] Napadený rozsudek je přezkoumatelný, neboť krajský soud se srozumitelně a dostatečně podrobně vypořádal se všemi žalobními body uplatněnými stěžovatelkou. Stěžovatelka ostatně ani nespécifikovala, v čem přesně spatřuje nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku.

[18] Jádrem sporu v posuzované věci je otázka, zda stěžovatelce vznikl nárok na odpočet daně podle § 72 a § 73 zákona o DPH v případě zdanitelných plnění přijatých na základě

faktur vystavených dodavateli DANDY STEEL a Insider Solution. Předmětem plnění dle smluv, které stěžovatelka uzavřela se zmíněnými dodavateli, byla reklama a propagace – zabezpečení plošné reklamy na závodních automobilech na vybraných automobilových závodech, případně na jiných dohodnutých reklamních plochách dodavatelů.

[19] Úprava nároku na odpočet DPH je obsažena v § 72 a násl. zákona o DPH. Podle § 72 odst. 1 písm. a) uvedeného zákona je plátce oprávněn k *odpočtu daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, které v rámci svých ekonomických činností použije pro účely uskutečňování zdanitelných plnění dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku*. Plátce prokazuje nárok na odpočet především daňovým dokladem, který musí splňovat všechny náležitosti stanovené zákonem o DPH. Zároveň platí, že daň či nárok na odpočet daně nemají základ ve formálním dokladu, ale v existenci zdanitelného plnění. Zákon nestojí na formálním vykázání zdanitelného plnění, ale na stavu faktickém. Ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi tedy nemusí být podkladem pro uznání nároku na odpočet daně z přidané hodnoty, není-li prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo tak, jak je v dokladech deklarováno, či nejsou-li splněny další zákonné podmínky pro jeho uplatnění (viz např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 10. 2006, č. j. 2 Afs 7/2006 - 107, ze dne 28. 2. 2008, č. j. 9 Afs 93/2007 - 84, a ze dne 27. 1. 2012, č. j. 8 Afs 44/2011 - 103).

[20] Naplnění zmíněných podmínek vyplývajících z § 72 a násl. zákona o DPH je v souladu s § 92 odst. 3 daňového řádu povinen prokázat daňový subjekt. Obecně totiž platí, že každý daňový subjekt má povinnost sám daň přiznat, tedy má břemeno tvrzení, ale také povinnost toto své tvrzení doložit, tj. má i břemeno důkazní. Podle § 92 odst. 3 daňového řádu daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních. Pokud to vyžaduje průběh řízení, může správce daně vyzvat daňový subjekt k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, a to za předpokladu, že potřebné informace nemůže získat z vlastní úřední evidence (§ 92 odst. 4 daňového řádu). Podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu dále platí, že 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 (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 - 119, č. 1572/2008 Sb. NSS).

[21] Nejvyšší správní soud zároveň konstatuje, že povinností správce daně nebylo prokázat, že se obchodní transakce neuskutečnily tak, jak to tvrdila stěžovatelka, či prokázat namísto stěžovatelky, jak se uskutečnily. Aby správce daně unesl své důkazní břemeno podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, byl povinen toliko prokázat, že o souladu se skutečností existují natolik vážné a důvodné pochyby, že činí účetnictví stěžovatelky, respektive jí předložené doklady, nevěrohodným, neúplným, neprůkazným nebo nesprávným (viz např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008 - 86, ze dne 30. 7. 2010, č. j. 8 Afs 14/2010 - 195, a ze dne 30. 9. 2015, č. j. 2 Afs 193/2015 - 70).

[22] Žalovaný přehledně shrnul, v čem spočívaly pochybnosti správce daně, zda se posuzované transakce odehrály tak, jak je v dokladech deklarováno, v bodě [39]

pokračování

žalobou napadeného rozhodnutí 1 a v bodě [38] žalobou napadeného rozhodnutí 2. Poukázal zde na rozporná tvrzení deklarovaných dodavatelů a stěžovatelky ohledně okolností obchodních transakcí a na rozpory mezi svědeckými výpověďmi bývalých jednatelů společností DANDY STEEL a Insider Solution s jejich sděleními z jiných daňových řízení. Žalovaný dále konstatoval, že stěžovatelka neuvedla žádné podrobnosti o průběhu obchodní spolupráce s dodavateli, neuvedla bližší okolnosti týkající se stanovení ceny za plnění a rentability reklamy a u místně příslušného správce daně deklarovaných dodavatelů nebylo možné ověřit uskutečnění zdanitelných plnění. Podle žalovaného správce daně vymezil skutečnosti, v nichž spatřoval své pochybnosti, ve výzvě ze dne 2. 7. 2015. Tím správce daně unesl své důkazní břemeno ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu a došlo k aktivaci důkazního břemene stěžovatelky. V bodech [41] až [90] rozhodnutí 1 a v bodech [40] až [93] rozhodnutí 2 pak žalovaný podrobně zhodnotil v daňovém řízení provedené důkazy a vypořádal se s námitkami uplatněnými stěžovatelkou proti kontrolním zjištěním správce daně. Shromážděné důkazy podle žalovaného neprokazují, že reklamní služby byly poskytnuty tak, jak tvrdila stěžovatelka.

[23] Krajský soud tyto závěry aproboval. Konstatoval, že správce daně ve výzvě ze dne 2. 7. 2015 dostatečně srozumitelně a přesvědčivě vyjádřil své pochybnosti o uplatněných nárocích na odpočet daně. Zároveň přisvědčil žalovanému, že stěžovatelka neunesla své důkazní břemeno.

[24] Není úkolem Nejvyššího správního soudu opakovat hodnocení důkazů provedených již dříve žalovaným a krajským soudem, jejichž závěry jsou logické a přesvědčivé. Navíc stěžovatelka v kasační stížnosti velkou část těchto závěrů ani konkrétně nerozporuje. Nejvyšší správní soud proto v podrobnostech odkazuje na žalobou napadená rozhodnutí žalovaného a na napadený rozsudek krajského soudu.

[25] Stěžovatelka ve vztahu k závěrům, k nimž dospěl krajský soud při vypořádání uplatněných žalobních námitek, v kasační stížnosti pouze obecně namítla, že krajský soud hodnotil žalobní námítky formalisticky. V této souvislosti zmínila toliko jeden konkrétní příklad domnělého formalismu krajského soudu – poukázala na své odvolání ze dne 30. 6. 2016, v němž měla navrhnout dokazování týkající se společnosti RUFA.

[26] Nejvyšší správní soud k uvedené námitce konstatuje, že krajský soud v bodě 19 napadeného rozsudku reagoval na žalobní námitku, podle níž daňové orgány pochybily, neboť neprovedly dokazování týkající se slovenské společnosti RUFA. Tato společnost provozovala jednak závodní tým, za nějž závodila vozidla, na kterých byla umístěna reklama stěžovatelky, jednak internetové stránky, na nichž se také nacházela reklamní prezentace stěžovatelky. Krajský soud připustil, že stěžovatelka v průběhu daňového řízení zmiňovala společnost RUFA, neshledal však, že by v této souvislosti uplatnila konkrétní důkazní návrhy. Nejvyšší správní soud s tímto hodnocením krajského soudu souhlasí. Ostatně stejně již posoudil obdobnou kasační námitku uplatněnou stěžovatelkou ve věci doměření daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období 2011 a 2012. V bodě [31] rozsudku č. j. 10 Afs 32/2021 - 94 k dané námitce uvedl: „*Viaservis se sice v daňovém řízení zmínil o webových stránkách www.rufa-sport.sk, na nichž jsou zveřejňovány informace o automobilových závodech a na nichž je Viaservis skutečně uveden mezi reklamními partnery závodů v letech 2011 a 2012 – ale osoby faktických dodavatelů reklamy se tímto zjištěním blíže*

neobjasnily. (Ostatně fakt, že nápis „Viaservis“ byl v těchto letech umístován na karoserie závodních vozů, byl patrný z fotografií a zpochybňován nebyl). Měl-li Viaservis za to, že skutečné zhotovitele reklamy by bylo možno najít právě zde, měl předložit či navrhnout k důkazu konkrétní důkazní prostředky související s těmito webovými stránkami či s jejich provozovatelem. Nemůže ale vytýkat správci daně, že sám nekontaktoval provozovatele stránek, který by mohl objasnit, jak se reklama na závodní vozy dostala. Prokazovat všechny podstatné okolnosti plnění, v souvislosti s nimiž byly uplatněny výdaje, je povinností daňového subjektu; naopak není na správci daně, aby za daňový subjekt domýšlel a doplňoval skutečný průběh obchodních případů.“

[27] Citované hodnocení je přiměřeně použitelné i v nynější věci, v níž jde o posouzení totožných obchodních případů, tentokrát z hlediska DPH. Také při prokazování podstatných aspektů obchodních transakcí, z nichž byl uplatněn nárok na odpočet daně, totiž tíží důkazní břemeno daňový subjekt. Nejvyšší správní soud nevidí důvod měnit své závěry ani s ohledem na odvolání ze dne 30. 6. 2016, na něž stěžovatelka odkázala v nynější kasační stížnosti. V tomto odvolání stěžovatelka pouze zmínila, že správce daně nekontaktoval společnost RUFA za účelem zjištění, komu účtoval reklamu. Ani zde tedy řádně neuplatnila konkrétní důkazní návrhy týkající se společnosti RUFA, kterými by mohla prokázat, jak se její reklama dostala na závodní vozy či internetové stránky provozované touto společností.

[28] Pokud jde o další závěry krajského soudu, Nejvyšší správní soud dodává, že nemůže za stěžovatelku domýšlet její námitky, tím by popřel svou roli, kterou má v řízení o kasační stížnosti. Proto jen obecně konstatuje, že neshledal, že by krajský soud posoudil námitky stěžovatelky formalisticky. Nejvyšší správní soud opakuje, že krajský soud se dostatečně podrobně vypořádal se všemi žalobními body uplatněnými stěžovatelkou.

[29] Ostatní kasační námitky se týkají možné aplikace rozsudků Soudního dvora a rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ve věci *Kemwater ProChemie* v nyní posuzované věci. Stěžovatelka v této souvislosti rovněž namítla, že krajský soud se dopustil jiné vady řízení ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.

[30] Soudní dvůr uvedeným rozsudkem částečně korigoval závěry dřívější judikatury Nejvyššího správního soudu, podle níž bylo povinností daňového subjektu, který uplatňoval nárok na odpočet daně, prokázat také přijetí zdanitelného plnění od deklarovaného dodavatele. Jinak nemohl být daňovému subjektu nárok na odpočet daně přiznán. Soudní dvůr v rozsudku ve věci *Kemwater ProChemie* konstatoval, že dodavatel nemusí být jednoznačně identifikován, pokud ze skutkových okolností případu s jistotou vyplývá, že nutně měl postavení osoby povinné k dani (plátce DPH). Tento právní názor poté převzal i Nejvyšší správní soud v navazujícím rozsudku rozšířeného senátu.

[31] Stěžovatelka nemohla v žalobě uplatnit poukaz na rozsudky ve věci *Kemwater ProChemie*, neboť tyto rozsudky byly vydány až po uplynutí lhůty pro podání žaloby. V průběhu řízení před krajským soudem však měla dostatek prostoru zareagovat na posun v judikatuře, k němuž došlo těmito rozsudky. Krajský soud rozhodl o žalobě dne 6. 10. 2022, přičemž rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu byl vydán dne 23. 3. 2022 a rozsudek Soudního dvora již dne 9. 12. 2021. Stěžovatelka byla v řízení

pokračování

zastoupena subjektem, který se specializuje na zastupování v daňových věcech (TOMÁŠ GOLÁŇ, daňová kancelář s.r.o.), přinejmenším její zástupce tak musel být dobře obeznámen s vývojem judikatury, který přinesly v odborné komunitě hojně diskutované rozsudky ve věci *Kemwater ProChemie*. Navíc krajský soud účastníky řízení na tyto rozsudky výslovně upozornil přípisem ze dne 7. 6. 2022. Krajský soud uvedeným přípisem vyzval účastníky řízení, aby se vyjádřili k případnému dopadu dané judikatury na posuzovanou věc, této možnosti však využil pouze žalovaný. Stěžovatelka v řízení před krajským soudem na tuto výzvu nijak nereagovala.

[32] Podle § 104 odst. 4 s. ř. s. kasační stížnost není přípustná, opírá-li se jen o jiné důvody, než které jsou uvedeny v § 103 s. ř. s., nebo o *důvody, které stěžovatel neuplatnil v řízení před soudem, jebož rozhodnutí má být přezkoumáno, ač tak učinit mohl*. Nejvyšší správní soud je názoru, že stěžovatelka mohla již v řízení před krajským soudem uplatnit ty námitky, v nichž podává svůj pohled na výklad závěrů plynoucích z rozsudků ve věci *Kemwater ProChemie* a na možnou aplikaci těchto závěrů v nyní posuzované věci. Uvedené kasační námitky jsou tedy nepřípustné (v souladu s § 104 odst. 4 s. ř. s.).

[33] Z povahy věci jsou ovšem přípustné kasační námitky, podle nichž se krajský soud dopustil jiné vady řízení ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. Těmito námitkami je tedy Nejvyšší správní soud povinen se věcně zabývat.

[34] Stěžovatelka namítla, že přípis ze dne 7. 6. 2022, kterým krajský soud poukázal na rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ve věci *Kemwater ProChemie*, neměl formu ani rozsudku, ani usnesení. Z přípisu dále není patrný výklad rozsudku *Kemwater ProChemie* zastávaný krajským soudem a jak jej krajský soud hodlá aplikovat na nyní posuzovanou věc.

[35] Nejvyšší správní soud k těmto námitkám uvádí, že daným přípisem krajský soud nerozhodoval o právech či povinnostech účastníků řízení, nebylo tedy nutné, aby měl formu usnesení, či dokonce rozsudku. Krajský soud dal účastníkům pouze možnost vyjádřit se k nové judikatuře, bylo pak na účastnících, zda této možnosti využijí. Zároveň nebylo povinností krajského soudu před rozhodnutím ve věci samé seznamovat účastníky řízení se svým výkladem judikatury. Povinností krajského soudu nebylo ani nařídít ústní jednání v této věci. Účastníci řízení nepožadovali nařízení ústního jednání a podání výkladu veřejně dostupné judikatury nelze považovat za dokazování. Potud tedy nelze postupu krajského soudu nic vytknout.

[36] Jestliže však žalovaný zaslal krajskému soudu v návaznosti na jeho výzvu ze dne 7. 6. 2022 podání, v němž předeštel svůj pohled na výklad rozsudků ve věci *Kemwater ProChemie* a na jejich dopad na nyní posuzovanou věc, pak bylo vhodné, aby krajský soud seznámil s tímto podáním žalovaného stěžovatelku a aby jí dal prostor na něj reagovat. Nejedná se nicméně o vadu, která by měla za následek nezákonnost napadeného rozsudku krajského soudu.

[37] Nejvyšší správní soud dále považuje za vhodné se alespoň stručně vyjádřit k otázce možné aplikace závěrů plynoucích z rozsudků ve věci *Kemwater ProChemie* v nyní posuzované věci (byť kasační námitky, které se týkají přímo této otázky, jsou z výše

uvedených důvodů nepřipustné). Žalovaný v žalobou napadených rozhodnutích uvedl, že stěžovatelka v daňovém řízení neprokázala, že jí sporné plnění bylo poskytnuto deklarovanými dodavateli. Žalovaný zde sice zmiňoval například také pochybnosti správce daně o stanovení ceny za plnění (příčemž od ceny plnění se odvíjí výše nároku na odpočet) a o rozsahu poskytnutých reklamních služeb, avšak z žalobou napadených rozhodnutí je zároveň zřejmé, že jejich nosným důvodem je neprokázání přijetí plnění od deklarovaných dodavatelů. Žalovaný opakovaně uvedl, že právě tato skutečnost byla důvodem pro odepření nároku na odpočet (viz např. body [76], [80] či [85] rozhodnutí 1 a body [62], [79] či [88] rozhodnutí 2).

[38] Nelze tak souhlasit s krajským soudem, že stěžovatelce byl odepřen nárok na odpočet také z jiných důvodů než kvůli tomu, že neprokázala přijetí plnění od deklarovaných dodavatelů. Nicméně s klíčovým závěrem krajského soudu, a to že nebylo namístě aplikovat na tuto věc závěry vyslovené v rozsudcích *Kemwater ProChemie*, Nejvyšší správní soud souhlasí. Byť daňové orgány relevantním způsobem zpochybnily pouze přijetí plnění od deklarovaných dodavatelů, neznamená to, že krajský soud musel v návaznosti na rozsudek ve věci *Kemwater ProChemie* bez dalšího zrušit žalobou napadená rozhodnutí a věc vrátit žalovanému k dalšímu řízení. Jak Nejvyšší správní soud uvedl například v rozsudku ze dne 13. 5. 2022, č. j. 10 Afs 254/2018 - 43, tato nová judikatura „*nepředstavuje jakýsi paušální poukaz na zrušení všech zamítavých soudních i správních rozhodnutí, která předcházela rozsudkům ve věci Kemwater ProChemie, bez ohledu na okolnosti konkrétní věci. Vrátit věc až do daňového řízení je naopak namístě zpravidla tehdy, pokud tu existuje alespoň nějaká indicie ukazující na osobu odlišnou od deklarovaného dodavatele, která mohla fakticky dodat sporné plnění.*“ (obdobně viz také rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 5. 2022, č. j. 10 Afs 374/2020 - 59, nebo ze dne 15. 2. 2024, č. j. 6 Afs 141/2022 - 50). V této věci však ve spisu žádné takové indicie nejsou. Ani stěžovatelka žádnou takovou indicii neoznačila. Stěžovatelka ostatně ani netvrdí, že by jí sporná zdanitelná plnění dodal někdo jiný než deklarovaní dodavatelé, a to ani v kasační stížnosti. Naopak ve věci posuzované v rozsudku č. j. 2 Afs 9/2021 - 102 Nejvyšší správní soud shledal existenci takových indicií, což bylo důvodem vrácení věci do daňového řízení.

[39] Nejvyšší správní soud tedy ze všech výše uvedených důvodů kasační stížnost jako nedůvodnou zamítl (§ 110 odst. 1 *in fine* s. ř. s.).

[40] Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o § 60 odst. 1 s. ř. s., ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatelka, která neměla ve věci úspěch, nemá právo na náhradu nákladů řízení, žalovanému pak nevznikly náklady nad rámec jeho úřední činnosti.

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

V Brně dne 16. května 2024

JUDr. Tomáš Rychlý

pokračování

předseda senátu