



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Ondřeje Mrákoty, soudce Martina Jakuba Bruse a soudkyně Michaely Bejčkové v právní věci žalobkyně: **HDT impex s. r. o.**, Botanická 238/3, Dalovice, zastoupena advokátem JUDr. Pavlem Ungrem, Harantova 511/14, Plzeň, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 28. 4. 2020, čj. 16390/20/5300-22442-712600, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 29. 8. 2022, čj. 77 Af 20/2020-55,

t a k t o :

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

O d ů v o d n ě n í :

[1] V této věci NSS řeší otázku nároku žalobkyně na odpočet DPH v případě souběžného uplatnění týchž přijatých zdanitelných plnění ve dvou zdaňovacích obdobích. Zkoumá přitom, zda daňové orgány nepochybily při zahájení a ukončení daňové kontroly, zda unesly své důkazní břemeno, zda stěžovatelce umožnily unést to její a zda krajský soud řádně vypořádal všechny žalobní body.

1. Popis věci

[2] Finanční úřad pro Karlovarský kraj dodatečnými platebními výměry ze dne 13. 5. 2019 doměřil žalobkyni DPH za zdaňovací období leden a únor 2014 ve výši 609 000 Kč a předepsal jí penále podle § 251 odst. 1 písm. a) daňového řádu ve výši 121 800 Kč. Důvodem doměření daně byla skutečnost, že žalobkyně uplatnila týž nárok na odpočet DPH za uskutečněnou reklamu již dříve v jiných zdaňovacích obdobích. Za leden 2014 se jednalo o plnění od dodavatele Praha Production Servis s. r. o. – sponzorský vzkaz u pořadu České televize *Zázraky přírody* odvysílaného dne 1. 3. 2014 a za únor 2014 plnění od dodavatele KV Production Servis, s. r. o. – sponzorský vzkaz u pořadu České televize

Nejchytřejší Čech odvyšlaného dne 10. 5. 2014. Tato přijatá zdanitelná plnění stěžovatelka podle zjištění daňových orgánů uplatnila již v září a listopadu 2013.

[3] Tyto dodatečné platební výměry napadla žalobkyně odvoláním, které žalovaný rozhodnutím ze dne 28. 4. 2020 zamítl.

[4] Proti tomuto rozhodnutí žalovaného se žalobkyně bránila žalobou, jíž ovšem krajský soud nevyhověl.

2. Kasační řízení

Kasační stížnost

[5] Žalobkyně (stěžovatelka) napadla rozsudek krajského soudu kasační stížností a navrhla, aby jej NSS zrušil.

[6] Stěžovatelka namítla, že krajský soud neprojednal věc v mezích žalobních bodů. Upozornila na to, že vlastní odůvodnění napadeného rozsudku má jen 3 strany textu. Krajský soud se podle stěžovatelky v rozporu s rozsudkem NSS ze dne 23. 8. 2013, čj. 5 Afs 83/2012-46, vyhnul vysvětlení nejzásadnějších pochybení správce daně a na její racionální argumentaci vůbec nereagoval. K tomu odkázala např. na odstavec 78 napadeného rozsudku. V něm krajský soud chybně vyložil stěžovatelčina slova, že stranou ponechává údajné výrazné zvýšení ceny plnění. Stěžovatelka však k této otázce v žalobě uvedla námitky v rozsahu více než jedné strany A4, které v kasační stížnosti zopakovala. Zdůraznila, že jde o polemiku se skutkovými a právními závěry správce daně, kterou se krajský soud odmítl zabývat a neposkytl stěžovateli soudní ochranu v požadovaném rozsahu.

[7] Podle stěžovatelky byla daňová kontrola v dané věci fakticky zahájena dříve než 30. 5. 2016, neboť správce daně prověřoval její dodavatele Praha Production Servis a KV Production Servis, jejich spolupráci s Českou televizí a stěžovatelčina tvrzení o nároku na odpočet DPH za leden a únor 2014. S odkazem na rozsudek NSS ze dne 15. 6. 2021, čj. 3 Afs 348/2019-34, stěžovatelka konstatovala, že prvním relevantním úkonem nemusí být krajským soudem uvedený protokol o zahájení daňové kontroly. Před 30. 5. 2016 totiž správce daně prováděl úkony *dohledávací činnosti*, které směřovaly ke kontrole specifických povinností daňové povahy v jasném časovém období a sloužily správci daně jako důkazní prostředky. Podle stěžovatelky měl krajský soud ověřit obsah a povahu těchto úkonů. S odkazem na rozsudek NSS ze dne 19. 11. 2019, čj. 1 Afs 148/2019-59, stěžovatelka podotkla, že daňovou kontrolu lze zahájit i zcela neformálně. Závěr krajského soudu, že prekluzivní lhůta neuplynula, není podle stěžovatelky správný.

[8] Stěžovatelka nesouhlasila se závěry krajského soudu týkajícími se projednání zpráv o daňové kontrole. Odmítla, že by se vyhýbala projednání těchto zpráv, jen žádala lhůtu, aby mohla zprávy prostudovat. Stěžovatelka uvedla, že se krajský soud vyhnul obsahu žalobních námitek a opomněl označit a vyhodnotit příslušný protokol o jednání správce daně.

[9] Krajský soud si podle stěžovatelky chybně vyložil její žalobu, pokud považoval za nesporné, že uplatnila stejné plnění dvakrát v různých zdaňovacích obdobích. Stěžovatelka setrvale tvrdila, že ke dvojímu uplatnění stejného plnění (reklamy) nedošlo a že reklamní

pokračování

spoty na předloženém nosiči DVD se vztahují ke zdaňovacím obdobím leden a únor 2014. Stěžovatelka připustila, že omylem stejné dva reklamní spoty zařadila do „procesních tvrzení v rámci zdanitelného plnění ze září roku 2013“; po výtce správce daně se však doznamenala. Stěžovatelka poznamenala, že nemravné trestní oznámení ze strany správce daně policie odložila. Skutečnost, že stěžovatelka omylem zařadila do daňové kontroly za září 2013 nosič DVD s totožnými reklamami, podle ní neznámá, že byly dvakrát účtovány dva stejné spoty.

[10] Podle stěžovatelky měl správce daně zjišťovat, jaké skutečnosti předložený důkaz (nosič DVD) osvědčuje, co se z něj podává a k jakému zdaňovacímu období je přiřaditelný. Namísto toho však správce daně tento důkaz hodnotil na základě své procesní potřeby, izolovaně od časových logických sousledností jeho označení a předložení a izolovaně od procesních tvrzení stěžovatelky. Dodala, že v září 2013 proběhla jiná reklamní plnění, která jsou doložitelná jinými nosiči DVD. Stěžovatelka poukázala na to, že k daňové kontrole za září 2013 byl dotčený nosič DVD mylně zařazen až 8 měsíců po jeho předložení v této věci. Považovala proto za logické, že daný nosič DVD se vztahuje k lednu a únoru 2014. Stěžovatelka namítla, že daňové orgány opomněly hodnotit důkazy v kontextu smluv o obstarání reklamy, ve kterých byly výslovně uvedeny pořady, v nichž má být reklama odvysílána. Stěžovatelka odmítla závěr krajského soudu, že nepolemizovala se názory daňových orgánů a nevyvracela jimi vyjevené skutečnosti. Dodala, že správce daně nehodnotil obsah reklamního spotu, skutečný čas jeho odvysílání, obsah účtovaného plnění a smluv. S otázkou duplicity uplatnění nároku podle stěžovatelky souvisí i námitky chybného přenesení důkazního břemene. Odkázala na rozsudek Krajského soudu v Praze ze dne 26. 9. 2018, čj. 48 Af 31/2016-40, a podotkla, že správce daně odpovídá za materiální zjištění rozhodujících skutečností. Podle stěžovatelky bylo prokázáno zaplacení zdanitelných plnění a nekontaktnost dodavatele byla jen umělá a domnělá.

[11] Stěžovatelka nesouhlasila se závěry krajského soudu, že neuvedla, co měla svědecká výpověď M. J. prokázat. Zdůraznila, že příslušná námitka je v žalobě zařazena v části řešící údajnou duplicitu uplatnění nároku na odpočet DPH, tudíž se měl svědek (jako zástupce zprostředkovatelské společnosti) vyjádřit právě ke skutečnostem týkajícím se zmíněné duplicity. Důkaz výsledkem tohoto svědka proto stěžovatelka považovala za zásadní. Odmítla argumenty žalovaného o problematičnosti předvolání svědka z důvodu pandemie Covid-19 a upozornila na to, že tento svědek byl dvakrát vyslechnut a jím uvedené skutečnosti sloužily k zastavení příslušných daňových řízení. S odkazem na usnesení Ústavního soudu sp. zn. IV. ÚS 487/02 stěžovatelka dodala, že správce daně nemusí provést veškeré důkazy navržené daňovým subjektem, musí však provést ty, které mohou přispět ke správnému stanovení daně.

Vyjádření žalovaného

[12] Žalovaný se ztotožnil s posouzením věci krajským soudem. Konstatoval, že stěžovatelka neuvedla, které žalobní body považuje za nevypořádané, a že krajský soud nebyl povinen reagovat na každý stěžovatelkou citovaný rozsudek. Před zahájením daňové kontroly správce daně podle žalovaného nepřekročil meze vyhledávací činnosti, namítaná prekluze daně tak nenastala. Žalovaný trval na tom, že daňová kontrola byla řádně ukončena, byť se stěžovatelčin zástupce při jednání se správcem daně dne 2. 5. 2019 odmítl se zprávami o daňové kontrole seznámit a projednat je.

[13] Podle žalovaného uplatnila stěžovatelka nárok na odpočet DPH duplicitně. K tomu odkázal na rozsudek NSS ze dne 23. 7. 2010, čj. 2 Afs 22/2010-72. Žalovaný neuvěřil stěžovatelce, že stejné nosiče DVD předložila v rámci daňové kontroly jiných zdaňovacích období omylem. Toto její tvrzení označil za účelové, nelogické a nepodložené. Stěžovatelka totiž ve zdaňovacích obdobích, kde měly být nosiče DVD omylem předloženy, nic podobného nesdělila. Žalovaný poukázal na to, že totožnou reklamu v České televizi (sponzorský vzkaz u pořadu *Nejchytřejší Čech* odvysílaného dne 10. 5. 2014) měly poskytnout dvě společnosti a stěžovatelka ani netvrdila, že by nějak spolupracovaly. Společnost KV Production Servis, která měla toto plnění ve zdaňovacím období únor 2014 poskytnout, navíc neměla s Českou televizí uzavřenu žádnou smlouvu. Žalovaný trval na tom, že správce daně důkazní břemeno unesl, stěžovatelka však nikoli.

[14] Žalovaný souhlasil s krajským soudem, že stěžovatelčina poznámka týkající se svědka J., obsažená v žalobě, neměla kvalitu žalobního bodu. Zároveň žalovaný upozornil na to, že důkazní návrhy je třeba formulovat v každém daňovém řízení zvlášť a stěžovatelka v řízení týkajícím se DPH za leden a únor 2014 výslech tohoto svědka vůbec nenavrhl. Svědek byl na její návrh předvolán k výslechu v řízeních týkajících se DPH za říjen 2013 a prosinec 2014, odmítl však vypovídat. Žalovaný přisvědčil krajskému soudu i v tom, že ani tvrzení o nadhodnocení ceny reklamy nebylo žalobním bodem. Doplnil, že nadhodnocená cena reklamy byla jen jednou z pochybností formulovaných ve výzvě ze dne 2. 8. 2016.

3. Hodnocení věci

[15] Kasační stížnost není důvodná.

[16] NSS předesílá, že ačkoli v tom stěžovatelce nic nebránilo, v řízení před krajským soudem neuplatnila námitku, že nekontaktnost dodavatele byla jen umělá a domnělá. Stěžovatelka v žalobě výslovně uvedla, že nekontaktnost dodavatele ponechává stranou. Nic bližšího k této otázce neuvedla. Pokud v kasační stížnosti začala nekontaktnost dodavatele zpochybňovat (nutno poznamenat, že jen v obecné rovině, bez jakékoli konkrétní argumentace), jedná se o novou námitku, která je podle § 104 odst. 4 s. ř. s. nepřipustná. Totéž platí pro kasační námitku, že bylo prokázáno zaplacení zdanitelných plnění.

3.1 Nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku

[17] Nejprve se NSS zabýval namítanou nepřezkoumatelností napadeného rozsudku. Podle konstantní judikatury NSS platí, že krajský soud je povinen se vypořádat s obsahem a smyslem žalobní argumentace. Nepřezkoumatelnost není projevem nenaplněné subjektivní představy stěžovatelky o tom, jak podrobně by měl být rozsudek odůvodněn, ale objektivní překážkou, která NSS znemožňuje rozsudek přezkoumat (rozsudek NSS ze dne 28. 2. 2017, čj. 3 Azs 69/2016-24). Nepřezkoumatelný by rozsudek byl v tom případě, pokud by z něj nebylo možné seznat, a to ani při zohlednění celkového kontextu důvodů, jaký názor krajský soud zaujal ve vztahu ke skutkovým a právním otázkám podstatným pro rozhodnutí projednávané věci (usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 5. 12. 2017, čj. 2 As 196/2016-123, č. 3668/2018 Sb. NSS, bod 29). To, že se krajský 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, nemůže samo o sobě založit nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku (rozsudek NSS ze dne 27. 7. 2007, čj. 8 Afs 75/2005-130, č. 1350/2007 Sb. NSS).

pokračování

[18] NSS prostudoval odůvodnění napadeného rozsudku a shledal, že namítanou nepřezkoumatelností pro nedostatek důvodů netrpí. Nepřehlédl přitom zjevnou disproporci mezi přebujelou rekapitulační částí rozsudku (10 stran popisujících či spíše citujících obsah podání účastníků řízení) a stručnějším vlastním odůvodněním (3 strany argumentace krajského soudu zahrnující četné citace rozhodnutí žalovaného, právní úpravy a judikatury). Z hlediska přezkoumatelnosti však není podstatný rozsah jednotlivých částí napadeného rozsudku, nýbrž obsah vlastního odůvodnění. V něm krajský soud srozumitelně popsal podstatu věci (duplicita uplatnění nároku na odpočet DPH) a stručně se vyjádřil k jednotlivým žalobním bodům. Ztotožnil se přitom s argumentací žalovaného, což výše citovaná judikatura připouští jako možný způsob vypořádání žalobních bodů (námitek).

[19] Stěžovatelka sice obecně tvrdila, že se krajský soud vyhnul vysvětlení nejzásadnějších pochybení správce daně a na její racionální argumentaci vůbec nereagoval, nicméně konkrétní nedostatky odůvodnění uvedla jen ve vztahu k tomu, jak se krajský soud vypořádal s námitkou zpochybňující zvýšení ceny plnění a s námitkou řádného neprojednání zpráv o daňové kontrole. NSS nepřisluší za stěžovatelku vyhledávat případné nedostatky odůvodnění napadeného rozsudku, a proto se poté, kdy z obecného pohledu shledal napadený rozsudek přezkoumatelným, zabýval pouze těmi výhradami, které stěžovatelka uplatnila výslovně.

[20] Svá tvrzení týkající se zvýšení ceny plnění stěžovatelka v žalobě skutečně uvedla slovy, že je ponechává stranou, což v první větě bodu 15 žaloby zopakovala hned dvakrát. Současně stěžovatelka konstatovala, že se nejedná o skutečnosti, na kterých by bylo rozhodnutí žalovaného „*podloženo*“. NSS souhlasí s krajským soudem, že tím stěžovatelka jasně dala najevo, že navazující tvrzení uvádí jen nad rámec žalobních bodů, pro dokreslení celkového obrazu případu. Krajský soud proto nepochybil, pokud se těmito tvrzeními věcně nezabýval. NSS současně připomíná, že v odstavci 66 napadeného rozsudku krajský soud zdůraznil, že byl-li nárok na odpočet již jednou uznán, nemohl být uznán podruhé. Většina žalobních tvrzení se s tímto argumentem žalovaného mýjela, a proto je krajský soud označil za nedůvodná. Tím krajský soud *de facto* vypořádal i stěžovatelčina tvrzení týkající se zvýšení ceny plnění.

[21] NSS nesdílí názor stěžovatelky, že se krajský soud vyhnul obsahu žalobních námitek stran projednání zpráv o daňové kontrole a opomněl označit a vyhodnotit příslušný protokol o jednání správce daně. Stěžovatelka v žalobě pouze uvedla, že s ní nebyly zprávy o daňové kontrole projednány a že přikládá protokol o ústním jednání ze dne 2. 5. 2019 jako důkaz své snahy projednat tyto zprávy a důkaz „*urputné neochoty ze strany prvoinstančního správce daně znásilnit práva žalobce*“. Stěžovatelka tedy v žalobě neuplatnila žádný konkrétní argument, který by vyvracel závěr daňových orgánů, že se vyhýbala projednání zpráv o daňové kontrole, že je odmítla projednat a seznámit se s nimi. To ostatně v napadeném rozsudku konstatoval krajský soud. Za této situace považuje NSS vypořádání dané žalobní námitky za dostatečné.

[22] Lze tedy uzavřít, že krajský soud věc projednal v mezích žalobních bodů a napadený rozsudek netrpí namítanou nepřezkoumatelností. Stěžovatelka se mýlí, pokud se domnívá, že jí krajský soud neposkytl soudní ochranu v požadovaném rozsahu.

3.2 Zahájení daňové kontroly a prekluze

[23] Daň nelze stanovit po uplynutí lhůty pro stanovení daně, která činí 3 roky (§ 148 odst. 1 daňového řádu). Byla-li před uplynutím lhůty pro stanovení daně zahájena daňová kontrola, běží lhůta pro stanovení daně znovu ode dne, kdy byl tento úkon učiněn (§ 148 odst. 3 daňového řádu).

[24] Stěžovatelka namítla, že správce daně fakticky zahájil daňovou kontrolu DPH za zdaňovací období leden a únor 2014 dříve než 30. 5. 2016. Konkrétní datum, kdy se tak mělo stát, stěžovatelka neuvedla. NSS proto ve stručnosti popíše jednotlivé kroky správce daně, které vlastněmu zahájení daňové kontroly předcházely.

[25] Dne 25. 11. 2015 správce daně telefonicky sdělil zástupci stěžovatelky, že v rámci vyhledávací činnosti bude prověřovat její obchodní vztahy za období od listopadu 2012 do října 2015. Současně si vyžádal knihy přijatých faktur a evidence pro účely DPH za toto období. Při místním šetření dne 26. 1. 2016 požádal správce daně o předložení přijatých faktur a evidencí pro účely DPH za uvedené období; z důvodu pracovní neschopnosti účetní však byly doloženy později. Při místním šetření dne 23. 2. 2016 správce daně převzal šanon s evidencemi pro účely DPH za rok 2013. Při místním šetření dne 26. 2. 2016 převzal správce daně dokumenty vztahující se k rokům 2012 a 2013 a dále některé smlouvy a faktury vztahující se ke zdaňovacím obdobím leden, únor, duben a prosinec 2014.

[26] Správce daně dne 4. 4. 2016 telefonicky oznámil zástupci stěžovatelky, že hodlá zahájit daňovou kontrolu DPH za zdaňovací období březen, duben, květen a červen 2013. Navržený termín 8. 4. 2016 zástupce stěžovatelky odmítl, navrhl termín 15. 4. 2016, ze kterého se později pro nemoc omluvil. Daňová kontrola za uvedená zdaňovací období byla nakonec zahájena dne 22. 4. 2016. Dne 4. 5. 2016 obdržel správce daně od Československé obchodní banky, a. s., informace o stěžovatelčiných bankovních účtech a pohybech na nich v letech 2013 až 2015.

[27] Dne 13. 5. 2016 oznámil správce daně zástupci stěžovatelky, že dne 30. 5. 2016 se uskuteční ústní jednání, při kterém rozšíří daňovou kontrolu DPH o další zdaňovací období (včetně ledna a února 2014). Tak se také stalo. V protokolu o ústním jednání ze dne 30. 5. 2016 správce daně vymezil předmět daňové kontroly (DPH mimo jiné za leden a únor 2014) i její rozsah (obchodní transakce uskutečněné mezi stěžovatelkou a společnostmi KV Production Servis a Praha Production Servis; s ostatními v tomto protokolu uvedenými společnostmi stěžovatelka v lednu a únoru 2014 neobchodovala).

[28] NSS připomíná, že rozšíření již probíhající daňové kontroly na další zdaňovací období představuje zahájení daňové kontroly za toto období, a vede proto k přerušení běhu lhůty pro stanovení daně za toto období podle § 148 odst. 3 daňového řádu (rozsudek NSS ze dne 15. 2. 2024, čj. 3 Afs 313/2021-67). Formálně vzato byla daňová kontrola DPH za leden a únor 2014 u stěžovatelky zahájena dne 30. 5. 2016.

[29] Zbývá posoudit, zda některým z výše popsaných úkonů, jež formálnímu zahájení daňové kontroly předcházely, správce daně nezahájil daňovou kontrolu fakticky. Stěžovatelka v této souvislosti správně poukázala na rozsudek NSS ze dne 15. 6. 2021, čj. 3 Afs 348/2019-34, který se danou problematikou zabývá, nicméně závěry uvedeného rozsudku si nesprávně vyložila. NSS totiž v daném rozsudku vyslovil, že „účinky zahájení daňové kontroly má podle § 87 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění účinném

pokračování

do 31. 12. 2020, pouze takový úkon správce daně, z něhož je bez rozumných pochybností zřejmé, že jeho účelem je zahájit daňovou kontrolu“.

[30] V nyní řešené věci však účelem telefonické výzvy správce daně ze dne 25. 11. 2015, ani účelem místních šetření konaných ve dnech 26. 1. 2016, 23. 2. 2016 a 26. 2. 2016 nebylo zahájení daňové kontroly. Jednalo se o vyhledávací činnost správce daně ve smyslu § 78 daňového řádu. Všechny uvedené úkony odpovídají účelu vyhledávací činnosti, kterým je mimo jiné před zahájením řízení vyhledávat důkazní prostředky a zjišťovat, jak daňový subjekt (stěžovatelka) plní své povinnosti při správě daní.

[31] Byť má tedy stěžovatelka pravdu v tom, že daňovou kontrolu lze zahájit i neformálně, nic to nemění na výše uvedeném závěru, že v tomto případě nebylo účelem úkonů správce daně provedených na konci roku 2015 a začátkem roku 2016 zahájení daňové kontroly DPH za zdaňovací období leden a únor 2014. Tento závěr vyplývá i z odstavce 59 napadeného rozsudku, v němž krajský soud označil protokol o ústním jednání ze dne 30. 5. 2016 za první úkon, jímž správce daně vymezil předmět a rozsah daňové kontroly. NSS proto shledal, že krajský soud přinejmenším implicitně ověřil obsah a povahu úkonů, jež předcházely vlastnímu zahájení daňové kontroly.

[32] NSS uzavírá, že daňová kontrola DPH za zdaňovací období leden a únor 2014 byla zahájena před uplynutím tříleté prekluzivní lhůty k doměření daně, a to dne 30. 5. 2016. Od zahájení daňové kontroly pak běžela nová tříletá prekluzivní lhůta (do 30. 5. 2019). Před jejím uplynutím vydal správce daně dodatečné platební výměry a oznámil je stěžovatelce (22. 5. 2019), a proto se lhůta k doměření daně podle § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu prodloužila o 12 měsíců (do 30. 5. 2020). Před tímto datem žalovaný doručil zástupci stěžovatelky své rozhodnutí (4. 5. 2020), které téhož dne nabylo právní moci. K prekluzi práva daňových orgánů stanovit stěžovatelce DPH za leden a únor 2014 tudíž nedošlo.

3.3 Projednání zpráv o daňové kontrole

[33] Daňová kontrola končí projednáním zprávy o daňové kontrole a jejím podpisem. Podle § 88 odst. 5 daňového řádu ve znění účinném do 31. 12. 2020 platilo, že *odmítne-li se kontrolovaný daňový subjekt seznámit se zprávou o daňové kontrole nebo ji projednat anebo se jejímu projednání vyhýbá, doručí mu ji správce daně do vlastních rukou; den doručení zprávy o daňové kontrole se pokládá za den jejího projednání a ukončení daňové kontroly.*

[34] Správce daně vyrozuměním ze dne 1. 4. 2019 stanovil termín projednání zpráv o daňové kontrole na 18. 4. 2019. Z tohoto jednání se zástupce stěžovatelky i její jednatel omluvili z důvodu naplánovaných rodinných dovolených. Správce daně proto vyrozuměním ze dne 15. 4. 2019 stanovil náhradní termín na 30. 4. 2019. I z tohoto jednání se oba omluvili – zástupce stěžovatelky z důvodu plánovaného školení v Plzni a jednatel stěžovatelky z důvodu jednání na Policii České republiky; navrhli náhradní termín 2. 5. 2019. Tento termín správce daně odsouhlasil. Při ústním jednání konaném dne 2. 5. 2019 zástupce stěžovatelky sdělil, že mu není dobře, za chvíli odchází na pohotovost se zubem, má alergii, zprávy o daňové kontrole si převezme, ale projednat je chce až 16. 5. 2019. Trval na svém právu se s těmito zprávami napřed seznámit s tím, že projednány mohou být až následně. Správce daně konstatoval, že zástupce stěžovatelky neumožnil projednání zpráv o daňové kontrole, a proto mu je toliko předal.

[35] V kontextu odkládaného termínu seznámení s výsledkem kontrolního zjištění (15. 2. 2019 dovolená zástupce stěžovatelky, 25. 2. 2019 zástupce stěžovatelky musel dát auto do servisu a nastoupit plánované rehabilitace, poté měl plánované školení, proto navrhl termín až 14. 3. 2019; správce daně mu nakonec výsledek kontrolního zjištění zaslal poštou) považuje NSS jednání zástupce stěžovatelky popsané v předchozím odstavci za snahu vyhnout se projednání zprávy o daňové kontrole. Podobné oddalování projednávání zpráv o daňové kontrole ostatně stěžovatelka (zastoupená týmž zástupcem) praktikovala i v dalších daňových řízeních, jak vyplývá z obsahu spisu.

[36] NSS proto souhlasí se závěrem žalovaného i krajského soudu, že stěžovatelka se vyhýbala projednání zpráv o daňové kontrole. Podmínky § 88 odst. 5 daňového řádu ve znění účinném do 31. 12. 2020 tak byly naplněny. To znamená, že daňová kontrola byla řádně ukončena dne 2. 5. 2019, kdy správce daně zástupci stěžovatelky předal (doručil) zprávy o daňové kontrole. Kasační námitka zpochybňující ukončení daňové kontroly tudíž není důvodná.

3.4 Duplicitní uplatnění nároku na odpočet DPH

[37] Plátce DPH je oprávněn k odpočtu daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, které při svých ekonomických činnostech použije pro účely uskutečňování zdanitelných plnění blíže vymezených v § 72 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty.

[38] Daňové řízení je postaveno na zásadě, že daňový subjekt je povinen jednak daň přiznat (břemeno tvrzení), jednak své tvrzení prokázat (břemeno důkazní). Účetní doklady, tj. příjmové doklady či faktury, však zpravidla samy o sobě neprokazují, že se operace, která je jejich předmětem, opravdu uskutečnila (rozsudek NSS ze dne 27. 1. 2012, čj. 8 Afs 44/2011-103). Ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi totiž nemohou být podkladem pro uznání nároku na odpočet DPH, zpochybní-li správce daně, že se zdanitelné plnění fakticky uskutečnilo tak, jak to stojí v dokladech. Daňový doklad je jen formálním důkazem o skutečně provedeném zdanitelném plnění. Jestliže zdanitelné plnění nebylo uskutečněno tak, jak je plátce deklaroval, nemůže být důkazní povinnost naplněna pouhým předložením daňového dokladu, byť i formálně správného (nález Ústavního soudu ze dne 15. 5. 2001, sp. zn. IV. ÚS 402/99, a rozsudky NSS ze dne 11. 12. 2013, čj. 9 Afs 75/2012-32, a ze dne 27. 11. 2014, čj. 9 Afs 47/2014-74).

[39] Správce daně prokazuje důvodné pochybnosti o tom, že tvrzení daňového subjektu a doklady jím předložené jsou věrohodné, úplné, průkazné nebo správné [§ 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu]. Není povinen prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, musí však prokázat, že o souladu se skutečností existují vážné a důvodné pochybnosti. Podaří-li se správci daně takové pochybnosti prokázat, důkazní břemeno přechází zpět na daňový subjekt, který je pak povinen rozptýlit pochybnosti správce daně. Daňový subjekt bude zpravidla prokazovat sporné skutečnosti jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím a evidencemi (rozsudek NSS ze dne 30. 1. 2008, čj. 2 Afs 24/2007-119, č. 1572/2008 Sb. NSS, *EURO PRIM*, a navazující judikatura). Správce daně samozřejmě není oprávněn daňový subjekt vyzvat k prokázání čehokoli, ale pouze k prokázání toho, co tvrdí tento subjekt sám (nález Ústavního soudu ze dne 24. 4. 1996, sp. zn. Pl. ÚS 38/95, č. 130/1996 Sb.).

pokračování

[40] V nyní řešené věci se pochybnosti daňových orgánů týkaly přijatých zdanitelných plnění od Praha Production Servis (zdaňovací období leden 2014 – sponzorský vzkaz u pořadu *Zázraky přírody* odvysílaného dne 1. 3. 2014) a od KV Production Servis (zdaňovací období únor 2014 – sponzorský vzkaz u pořadu *Nejchytřejší Čech*, který byl podle stěžovatelkou předložené faktury odvysílán dne 12. 4. 2014). Ve výzvě k prokázání skutečností ze dne 2. 8. 2016 správce daně zdůraznil, že v případě pořadu *Zázraky přírody* stěžovatelka podle doložených dokladů zaplatila jen 500 000 Kč z celkové fakturované částky 2 057 000 Kč a že cena účtovaná stěžovatelce byla 80,95krát vyšší (1 700 000 Kč bez DPH) než cena sponzorského příspěvku účtovaná Českou televizí (105 000 Kč bez DPH při 5 sponzorech, tj. 21 000 Kč bez DPH na jednoho sponzora). V případě pořadu *Nejchytřejší Čech* správce daně ve zmíněné výzvě konstatoval, že stěžovatelka nedoložila zaplacení příslušné faktury, fakturovaná částka 1 200 000 Kč bez DPH byla výrazně vyšší než cena účtovaná Českou televizí 120 000 Kč bez DPH (navíc pro 5 sponzorů, tj. 24 000 Kč bez DPH na jednoho) a stěžovatelka nebyla uvedena jako sponzor u pořadu odvysílaného dne 12. 4. 2014.

[41] Byť stěžovatelka následně vysvětlila, že její sponzorský vzkaz u pořadu *Nejchytřejší Čech* byl odvysílán až 10. 5. 2014 (a doložila to nedatovaným dodatkem ke smlouvě uzavřené s dodavatelem KV Production Servis), ostatní pochybnosti formulované ve výše zmíněné výzvě přetrvaly. Správce daně navíc v rámci seznámení s výsledkem kontrolního zjištění doplnil, že sponzorský vzkaz u pořadu *Zázraky přírody* odvysílaného dne 1. 3. 2014 stěžovatelka zahrнула již mezi zdanitelná plnění přijatá v září 2013 a sponzorský vzkaz u pořadu *Nejchytřejší Čech* odvysílaného dne 10. 5. 2014 mezi zdanitelná plnění přijatá v listopadu 2013. Dále správce daně upozornil na to, že sponzorský vzkaz u pořadu *Nejchytřejší Čech* fakturovala stěžovatelce společnost KV Production Servis, která však neměla žádný smluvní vztah ani s Českou televizí, ani se společností Praha Production Servis, jež daný sponzorský vzkaz u České televize objednala a zaplatila.

[42] NSS zdůrazňuje, že správce daně jasně a srozumitelně formuloval své pochybnosti a umožnil stěžovatelce, aby na ně reagovala. Pochybnosti správce daně jsou přitom logické a důkazně podložené. Správce daně tak své důkazní břemeno unesl a bylo na stěžovatelce, aby prokázala svá tvrzení. Stěžovatelka však žádné relevantní důkazní prostředky nepředložila ani nenavrhlá. Nevysvětlila, jak to bylo s placením faktur vystavených společnostmi Praha Production Servis a KV Production Servis, ani jaký byl mezi těmito společnostmi vztah, a setrvala jen u obecných a nepodložených tvrzení o omylu (opakovala svou argumentaci, že údajně předložila ke zdaňovacím obdobím září a listopad 2013 jiné nosiče DVD, než zamýšlela). NSS proto souhlasí s krajským soudem, že stěžovatelka dostatečně nevyvracela skutečnosti zjištěné daňovými orgány.

[43] Z daňového spisu NSS zjistil, že stěžovatelka dne 1. 7. 2013 uzavřela se společností Praha Production Servis smlouvu o obstarání reklamy při TV pořadech (konkrétně pět pořadů) s dobou platnosti do 31. 7. 2014. Podle informací od České televize byly v období od 1. 7. 2013 do 31. 7. 2014 odvysílány stěžovatelčiny sponzorské vzkazy pouze u pěti pořadů (*Modrý tygr* dne 26. 12. 2013, *Pupendo* dne 29. 12. 2013, *Zázraky přírody* dne 1. 3. 2014, *Nejchytřejší Čech* dne 10. 5. 2014 a *Sobotní zábava / Karel Gott v Lucerně* dne 5. 7. 2014). Žádné jiné sponzorské vzkazy společnost Praha Production Servis pro stěžovatelku u České televize neobjednala, společnost KV Production Servis pak pro

stěžovatelku nezajistila žádné sponzorské vzkazy v České televizi. Tato zjištění daňových orgánů stěžovatelka nezpochybnila.

[44] Tím bylo jednoznačně vyvráceno stěžovatelčino tvrzení, že nosič DVD s totožnými reklamami (sponzorskými vzkazy) doložila ke zdaňovacímu období září (a listopad) 2013 omylem, i její obecné prohlášení, že v daných zdaňovacích obdobích přijala jiná reklamní plnění. Daňové orgány zároveň správně upozornily na to, že v daňových řízeních týkajících se DPH za září a listopad 2013 stěžovatelka svá tvrzení nijak neupravila, nezmínila se, že nosič DVD údajně předložila omylem, ani nedoložila jiné pořady, jimiž by naplnila sjednaný počet pěti reklam (sponzorských vzkazů) podle smlouvy ze dne 1. 7. 2013 uzavřené se společností Praha Production Servis. Jak ostatně vyplývá z předchozího odstavce, žádné další pořady České televize, u nichž byl v období od 1. 7. 2013 od 31. 7. 2014 odvysílán stěžovatelčin sponzorský vzkaz, neexistují.

[45] Na základě těchto zjištění NSS konstatuje, že sponzorský vzkaz u pořadu *Zázraky přírody* odvysílaného dne 1. 3. 2014 byl jako přijaté zdanitelné plnění uplatněn již v září 2013 a sponzorský vzkaz u pořadu *Nejchytřejší Čech* vysílaného dne 10. 5. 2014 byl jako přijaté zdanitelné plnění uplatněn již v listopadu 2013, obojí na základě zmíněné smlouvy, kterou stěžovatelka uzavřela se společností Praha Production Servis dne 1. 7. 2013. V nyní řešených zdaňovacích obdobích leden a únor 2014 pak stěžovatelka tatáž přijatá zdanitelná plnění uplatnila znovu, tedy duplicitně. Nárok na odpočet daně z jednoho přijatého zdanitelného plnění však nelze uplatňovat opakovaně (rozsudek NSS ze dne 23. 7. 2010, čj. 2 Afs 22/2010-72).

[46] Stěžovatelce lze přisvědčit v tom, že zjevně nepovažovala za nesporné, že uplatnila stejné plnění dvakrát v různých zdaňovacích obdobích. Pokud krajský soud v odstavci 66 napadeného rozsudku uvedl, že stěžovatelka danou skutečnost považovala za nespornou, jde však spíše o nevhodnou formulaci než o chybný výklad obsahu žaloby. Podstata závěrů krajského soudu je totiž evidentní. Stěžovatelka v daňovém řízení ani v žalobě nijak relevantně nezpochybnila zjištění daňových orgánů o tom, že nárok na odpočet DPH z uvedených plnění si uplatnila opakovaně. Lze tedy uzavřít, že stěžovatelka tuto skutečnost nepovažovala za nespornou, pouze ji nijak relevantně nevyvrátila (viz výše). Zmíněná nevhodná formulace užitá krajským soudem však nic nemění na správnosti jeho závěrů a nepředstavuje dostatečný důvod ke zrušení napadeného rozsudku.

[47] NSS nesdílí názor stěžovatelky, že by daňové orgány jakkoli pochybily při hodnocení důkazů, resp. že je hodnotily na základě své procesní potřeby a izolovaně. Ani stěžovatelkou požadované hodnocení důkazů (nosičů DVD) v kontextu smluv o obstarání reklamy nemůže nic změnit na tom, že přijatá zdanitelná plnění – sponzorské vzkazy u pořadů *Zázraky přírody* (1. 3. 2014) a *Nejchytřejší Čech* (10. 5. 2014) byla uplatněna ve zdaňovacích obdobích září a listopad 2013, tudíž nemohou být uznána znovu ve zdaňovacích obdobích leden a únor 2014. Není přitom podstatné, že k daňové kontrole za září (a listopad) 2013 stěžovatelka dotčený nosič DVD údajně mylně doložila až 8 měsíců poté, kdy jej předložila v této věci. Nezáleží totiž na časové posloupnosti předložení důkazů, nýbrž na časové posloupnosti uplatnění nároku na odpočet DPH (v září a v listopadu 2013 byl nepochybně uplatněn dříve než v lednu a v únoru 2014).

[48] Stejně tak považuje NSS za nepodstatné, že správce daně na základě svých zjištění podal trestní oznámení (stěžovatelka je subjektivně hodnotí jako nemravné), které policie

pokračování

odložila. Trestní a daňové řízení jsou na sobě do značné míry nezávislá a skutečnost, že orgány činné v trestním řízení věc neposoudily jako trestný čin, rozhodně neznamená, že by stěžovatelce musel být nárok na odpočet DPH přiznán.

[49] Stěžovatelčin odkaz na rozsudek Krajského soudu v Praze ze dne 26. 9. 2018, čj. 48 Af 31/2016-40, č. 3862/2019 Sb. NSS, shledal NSS nepřiléhavým. V uvedeném rozsudku se Krajský soud v Praze sice zabýval problematikou rozložení důkazního břemene, nicméně ve specifickém případě přeshraničního dodání zboží. V nyní řešené věci šlo však o standardní rozložení důkazního břemene, kdy daňové orgány to své unesly, zatímco stěžovatelka nikoli (opakované uplatnění týchž přijatých zdanitelných plnění nevyvrátila).

3.5 Nevyslechnutý svědek

[50] Stěžovatelka dále namítla, že v daňovém řízení nebyl vyslechnut svědek M. J.. NSS k tomu především ve shodě se žalovaným uvádí, že stěžovatelka v tomto daňovém řízení návrh na výslech daného svědka vůbec neuplatnila. Tento argument sice krajský soud nepoužil, nicméně ve vztahu ke stěžovatelce nemůže jít o argument překvapivý, neboť na tuto skutečnost upozorňoval žalovaný jak ve vyjádření k žalobě, tak ve vyjádření ke kasační stížnosti. NSS zároveň souhlasí se žalovaným v tom, že v každém daňovém řízení je třeba důkazní návrhy uplatňovat samostatně.

[51] Vzhledem k tomu, že stěžovatelka v daném řízení návrh na výslech svědka M. J. neuplatnila, je pro nyní řešenou věc bezpředmětné, že tento svědek byl v jiných daňových řízeních vyslechnut a že to podle stěžovatelky vedlo k zastavení daných řízení. Nyní řešená věc se navíc od ostatních daňových řízení zásadně liší tím, že důvodem odepření nároku na odpočet DPH byla v tomto případě zjištěná duplicita uplatnění přijatých zdanitelných plnění.

[52] Za situace, kdy důkazní návrh vůbec nezazněl, je zároveň nepřiléhavý odkaz stěžovatelky na usnesení Ústavního soudu ze dne 6. 11. 2022, sp. zn. IV. ÚS 487/02, zdůrazňující nutnost provést důkazy navržené daňovým subjektem, jež mohou přispět ke správnému stanovení daně.

[53] NSS dále souhlasí s krajským soudem v tom, že stěžovatelka v žalobě (ostatně ani v daňovém řízení) neuvedla, co měla svědecká výpověď M. J. prokázat. Ani stěžovatelčino prohlášení (uvedené až v kasační stížnosti), že se tento svědek jako zástupce zprostředkovatelské společnosti měl vyjádřit ke skutečnostem týkajícím se duplicity uplatnění nároku na odpočet DPH, nezahrnuje žádné dostatečně konkrétní tvrzení, které by mohlo být svědeckou výpovědí prokázáno. Svědecká výpověď by navíc jen stěží mohla zjištěnou duplicitu vyvrátit.

4. Závěr a náklady řízení

[54] Ze všech uvedených důvodů dospěl NSS k závěru, že kasační stížnost stěžovatelky není důvodná, a proto ji v souladu s § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl.

[55] Stěžovatelka neměla ve věci úspěch, nemá proto právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s.); žalovanému nevznikly v tomto řízení náklady nad rámec jeho běžné činnosti.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e n í** opravný prostředek přípustný.

V Brně dne 20. června 2024

Ondřej Mrákota
předseda senátu