



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Michaely Bejčkové a soudců Faisala Husseiniho a Ondřeje Mrákoty v právní věci žalobkyně: **BONUSS plus s.r.o.**, V olšinách 16/82, Strašnice, Praha 10, zast. advokátem JUDr. Ing. Ondřejem Lichnovským, Palackého 151/10, Prostějov, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 16. 2. 2023, čj. 6282/23/5300-22444-713037, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 30. 5. 2024, čj. 14 Af 13/2023-75,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] V projednávané věci je klíčová zejména otázka, zda žalobkyně prokázala předmět a rozsah reklamních plnění, která měla obdržet v souvislosti s automobilovými závody, a zda jí proto svědčil nárok na odpočet daně z přidané hodnoty (*DPH*).

[2] Žalobkyně v řádném daňovém přiznání za zdaňovací období březen 2018 uplatnila nárok na odpočet *DPH* ze zdanitelných plnění v hodnotě částky základu daně ve výši 3,3 mil. Kč. Předmětem zdanitelných plnění měly být reklamní služby související s automobilovými závody. Tato plnění měla žalobkyni poskytovat společnost APPSTORES HOLDING s.r.o. (dále *Appstores*).

[3] Dne 24. 1. 2019 Finanční úřad pro hl. m. Prahu, jakožto místně příslušný správce daně, zahájil u žalobkyně daňovou kontrolu na *DPH* v rozsahu výše uvedených plnění (pozn.: správcem daně je v tomto rozsudku označován jak jmenovaný finanční úřad, tak Finanční úřad pro Olomoucký kraj, který provedl daňovou kontrolu). Žalobkyni zaslal dvě výzvy k prokázání skutečností ze dne 20. 2. 2019 a výzvu ze 14. 5. 2019. Na ty žalobkyně

reagovala. Poté správce daně přijal předběžný závěr, že žalobkyně prokázala splnění podmínek § 72 a § 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (*zákon o DPH*). Dále zjišťoval, zda se žalobkyně nedopustila daňového podvodu. V souvislosti s tímto podezřením dne 29. 7. 2021 zaslal žalobkyni další výzvu. Na tu reagovala žalobkyně podáním ze dne 31. 8. 2021. Úředním záznamem ze dne 11. 11. 2021 správce daně žalobkyni seznámil s dosavadním výsledkem kontrolního zjištění. Po vyjádření žalobkyně správce daně sepsal zprávu o daňové kontrole, kterou žalobkyni doručil 3. 2. 2022. Dle ní žalobkyně neprokázala oprávněnost nároku na odpočet DPH, neboť nevyvrátila svou účast na podvodném jednání, ani neprokázala, že by přijala opatření k zamezení své účasti na podvodu. Správce daně poté doměřil žalobkyni DPH ve výši 693 000 Kč [platební výměr ze dne 11. 1. 2022 (*platební výměr*)].

[4] Proti platebnímu výměru podala žalobkyně odvolání. V průběhu odvolacího řízení žalovaný změnil právní závěr správce daně, neboť dle něj nešlo o daňový podvod, ale žalobkyně nedoložila předmět a rozsah přijatého zdanitelného plnění. S touto změnou hodnocení žalovaný seznámil žalobkyni písemností ze dne 5. 1. 2023. Žalobkyně na ni zareagovala podáním doručeným žalovanému 7. 2. 2023, avšak její vyjádření nezměnilo názor žalovaného. Ten rozhodnutím uvedeným v záhlaví tohoto rozsudku (*napadené rozhodnutí* či *rozhodnutí žalovaného*) platební výměr potvrdil.

[5] Proti rozhodnutí žalovaného podala žalobkyně žalobu k Městskému soudu v Praze (*městský soud*). Tu městský soud zamítl rozsudkem ze dne 30. 5. 2024, čj. 14 Af 13/2023-75 (*rozsudek městského soudu* či *napadený rozsudek*).

[6] Městský soud v první řadě považoval napadené rozhodnutí za přezkoumatelné. Zároveň dle něj nedošlo k prekluzi práva na stanovení daně. Městský soud totiž dospěl k závěru, že daň byla stanovena včas; zákonná lhůta totiž neběžela (stavila se) ode dne odeslání žádosti o mezinárodní spolupráci při správě daní až do obdržení odpovědi na ni, jak to plyne z § 148 odst. 4 písm. f) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (*daňový řád*). Dané mezinárodní dožádání totiž nepředstavovalo neúčelný nebo nepotřebný úkon. Jeho předmětem byl výslech pana Zsigó, předsedy slovenského občanského sdružení RACING TREVOR (*Racing Trevor*), které vlastnilo závodní automobil, na němž měl Appstores realizovat reklamní plnění pro žalobkyni (spolupráci na třech závodech z pěti deklarovaných žalobkyní pan Szigó popřel). Za daných okolností nelze tvrdit, že by výslech daného svědka byl bezúčelný; judikatura, na kterou žalobkyně odkazovala a dle které nebylo namístě prověřovat subdodavatelské vztahy, nebyla příléhavá. Nadto správce daně původně pracoval s verzí, že se žalobkyně účastnila podvodu na DPH, bylo tedy logické prověřovat okolnosti deklarovaných transakcí, včetně řetězců, v nich byla plnění přeprořádána. Zároveň nebyl postup správce daně ani nepředvídatelný; vývoj daňového řízení ospravedlňoval postupné kroky správce daně.

[7] Podle městského soudu správce daně unesl své důkazní břemeno, neboť se mu podařilo zpochybnit stěžovatelčino daňové tvrzení. Správce daně, resp. žalovaný, totiž relevantně zpochybnil, co bylo předmětem přijatého plnění a jaký byl jeho rozsah. Tato nejasnost byla důsledkem toho, že daňové doklady ani příslušná smlouva o reklamě z 27. 12. 2017 (uzavřená mezi žalobkyní a Appstores; *smlouva o reklamě*) nebyly dostatečně vypovídající o předmětu plnění. Městský soud zároveň nesouhlasil s argumentací žalobkyně, že prokázání předmětu a rozsahu plnění nebylo z hlediska zákona o DPH relevantní. V tomto směru odkázal na judikaturu NSS. Pro prokázání nároku na odpočet DPH nepostačovalo samo předložení daňového dokladu, byť formálně bezvadného. Rozsudky, na

pokračování

kteřé odkazovala žalobkyně a dle kterých (jak tvrdí žalobkyně) otázka rozsahu plnění není daňově relevantní, městský soud i v tomto případě považoval za nepřiléhavé. Žalobkyně zároveň neměla pravdu, pokud tvrdila, že otázka, zda přijala služby ve sjednaném rozsahu, byla úvahou o přiměřenosti úplaty vzhledem ke kvantitě a kvalitě plnění. Ani zde žalobkyní zmiňovaná judikatura nebyla pro hodnocení věci významná. Městský soud rovněž uvedl, že to, jak daňové orgány zpochybnily předložené doklady, bylo způsobilé „aktivovat“ důkazní povinnost (důkazní břemeno) žalobkyně. S ohledem na konkrétní okolnosti věci nebylo možné cenu plnění považovat za bezvýznamný faktor při hodnocení případu. I když je pak zřejmé, že žalobkyně nějaké plnění od Appstores přijala, nebylo ani po dokazování jasné, co vlastně mělo být předmětem plnění či jaký měl být jeho rozsah.

[8] Dále městský soud konstatoval, že žalobkyně „*ani následně*“ neprokázala skutečnosti rozhodné pro uznání odpočtu DPH. Daňové orgány přitom nepožadovaly nadměrný důkazní standard. Zabývaly se každým důkazem předloženým žalobkyní a žalovaný přesvědčivě odůvodnil, proč žalobkyní prezentované důkazy nevyvrátily pochybnosti o předmětu a rozsahu reklamních služeb od Appstores. Pan Zsigó jednoznačně popřel, že by na třech závodech (Grobnik, Slovakia Ring a Automotodrom Brno) spolupracoval s Appstores, přičemž doložil také smlouvy mezi Racing Trevor a společností TIKPLUS s.r.o. (*Tikplus*), z níž vyplývá, že si daná společnost pronajala celý reklamní prostor na závodním vozidle na zmíněných třech závodech. Dle této smlouvy měla mít reklamu na vozidle i žalobkyně. Ohledně společnosti Tikplus však příslušní svědci (ze společnosti Appstores) nic nevypověděli a trvali na spolupráci Appstores přímo s Racing Trevor. Uvedené skutečnosti, společně se zvolením zvláštního modelu obchodní spolupráce s Appstores, vedou k tomu, že o plnění údajně poskytnutém žalobkyni přetrvávaly pochybnosti, aniž žalobkyně byla nezákonně (resp. v rozporu s judikaturou) nucena – jak tvrdí – dokládat vztah mezi dodavatelem a subdodavatelem. Zároveň byly reklamní polepy pouze jednou z několika částí deklarovaného plnění; ohledně některých dalších však žalobkyně nepředložila prakticky žádné důkazy. K úspěchu její argumentace nemohlo vést ani tvrzení, že smlouva s Appstores neuvádí počet závodů, na kterých měla být reklama prezentována, a proto není na závadu, pokud by na některém ze závodů nebyla provedena; stále by to nepředstavovalo rozpor se smlouvou. Dle soudu totiž právě nedostatek předem jasné určeného konkrétního plnění a jeho rozsahu zakládal relevantní pochybnost správce daně (žalovaného). Na tom nemohla nic změnit ani příslušná zpráva o reklamě od Appstores, mající dokumentovat reklamní služby během roku 2018 (*zpráva o reklamě*), neboť ta nebyla dostatečně vypovídající, stejně jako platby za reklamu na bankovní účet Appstores; potřebné odpovědi nepřinesly ani výsledky svědků.

[9] Dle městského soudu žalovaný nenarušil princip neutrality DPH, ačkoli žalobkyně byla opačného názoru (dodavatel Appstores totiž dle stěžovatelky svou daňovou povinnost splnil). Pokud totiž nebylo prokázáno, že daňový subjekt přijal plnění deklarované v jím předložených daňových dokladech, nenaruší odepření nároku na odpočet DPH zásadu neutrality DPH.

[10] Konečně městský soud konstatoval, že nebyly naplněny ani podmínky pro uznání částečného odpočtu DPH, a to v poměrné části, u níž neměl žalovaný pochybnost o tom, že žalobkyně přijala plnění od Appstores. To by bylo možné jen tehdy, kdyby žalobkyně prokázala, jakou hodnotu mělo to které dílčí plnění. S posuzovanou otázkou se mýjely odkazy žalobkyně na judikaturu týkající se zadržování nesporných nároků na odpočet DPH.

II. Shrnutí argumentů kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[11] Proti rozsudku městského soudu podala žalobkyně (dále *stěžovatelka*) rozsáhlou kasační stížnost. V ní rozvíjela jednotlivé žalobní body, resp. uváděla, z jakého důvodu se domnívá, že je městský soud vyhodnotil nesprávně.

[12] V případě prekluze práva stanovit daň s ohledem na tvrzenou bezúčelnost mezinárodního dožádání stěžovatelka i nadále trvá na tom, že mezinárodní dožádání nemohlo ovlivnit běh lhůty pro stanovení daně, neboť směřovalo ke zjištění okolností, které stěžovatelka nepovažuje za relevantní. Městský soud pak nesprávně vyhodnotil vazbu tohoto úkonu k tehdy řešeným otázkám.

[13] Dále stěžovatelka ohledně údajného neunesení důkazního břemene žalovaným namítla, že městský soud nesprávně pochopil podstatu žalobní argumentace. Ta se týkala postupu žalovaného v odvolacím řízení, zatímco městský soud se zabýval „prvotní“ výzvou správce daně k prokázání skutečností. Žalovaný dle stěžovatelky neměl „k dispozici“ okolnosti, které by svou intenzitou odpovídaly § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu a byly způsobilé zpochybnit stěžovatelčina daňová tvrzení. Původní pochybnosti správce daně navíc považoval žalovaný za odstraněné. Městský soud svévolně odmítl na věc aplikovat závěry judikatury, na kterou stěžovatelka odkazovala.

[14] Stěžovatelka napadla rovněž vypořádání námitky, že v daňovém řízení prokázala předmět a rozsah přijatého plnění. Stěžovatelka totiž předložila daňové doklady, smlouvu o reklamě a zprávu o reklamě. Tvrzení stěžovatelky dokládaly také fotografie reklamy a svědecké výpovědi pánů Šilera a Kubase. ze společnosti Appstores. Městský soud se však s těmito námitkami vypořádal nepřiléhavě.

[15] Stěžovatelka znovu namítla, že došlo k narušení neutrality daně, neboť dodavatel plnění Appstores zaplatil daň na výstupu. Dále stěžovatelka argumentovala tím, že nárok na odpočet daně nemůže být v zásadě omezen a že v jejím případě bylo prokázáno přijetí plnění a pochybnosti panovaly *jen* o jeho rozsahu.

[16] Podle stěžovatelky je nesprávný i závěr městského soudu, že jí nebylo možno uznat ani částečný daňový odpočet. Stěžovatelka poukazuje, že v případě některých závodů byla reklama bezesporu prokázána; pokud k určení částečného odpočtu nepřispěla ona sama, bylo důkazní povinností správce daně, aby takový částečný odpočet sám určil. Stěžovatelka v této souvislosti zmínila též základní cíl správy daní, kterým je mj. i správné stanovení daně.

[17] Ke kasační stížnosti se vyjádřil žalovaný. Ten na rozdíl od stěžovatelky považoval závěry městského soudu za zcela správné, a proto navrhl, aby NSS kasační stížnost zamítl.

III. Právní hodnocení Nejvyššího správního soudu

[18] Kasační stížnost **není důvodná**.

[19] Jak již NSS vymezil výše, jádrem nynějšího sporu je zejména otázka, zda žalobkyně prokázala předmět a rozsah reklamních plnění, která měla obdržet v souvislosti s automobilovými závody, a zda jí proto svědčil nárok na odpočet DPH. S ohledem na okolnosti věci bylo také otázkou, zda byla žalobkyni daň vyměřena včas (před uplynutím

pokračování

prekluzivní lhůty), resp. zda jí neměl být nárok na odpočet DPH uznán alespoň v části deklarovaných plnění.

III.1 Prekluzivní lhůta pro stanovení daně byla dodržena

[20] V napadeném rozhodnutí se žalovaný ke lhůtě pro stanovení daně, jejímu počátku a konci vyjadřoval s uvedením konkrétních dat zejména v bodě 60. Tyto údaje ani stěžovatelka nezpochybňuje, proto NSS jen zjednodušeně konstatuje, že k marnému uplynutí lhůty pro stanovení daně ve smyslu § 148 daňového řádu by došlo, pokud by se tato lhůta nestavila po dobu 42 dní (od 5. 6. 2020 do 16. 7. 2020), tedy dle § 148 odst. 4 písm. f) daňového řádu *ode dne odeslání žádosti o mezinárodní spolupráci při správě daní až do dne obdržení odpovědi na tuto žádost nebo do dne odeslání oznámení o ukončení mezinárodní spolupráce při správě daní v dané věci*. V této souvislosti stěžovatelka namítá především to, že dle judikatury NSS k stavení běhu prekluzivní lhůty dle citovaného ustanovení nepostačuje toliko odeslání žádosti o mezinárodní spolupráci, ale je třeba také zkoumat, zda tato žádost souvisela s daňovým řízením, zda byla důvodná a zda byly v jejím rámci položeny takové otázky, které ze své povahy mohou přinést odpověď na podstatné okolnosti věci. Tyto podmínky však stěžovatelka nepovažuje za splněné, neboť výslech pana Zsigó byl proveden v podstatě s cílem zjištění subdodavatelských vztahů (což však pro uznání nároku na odpočet DPH nebylo relevantní) a zároveň správce daně ani žalovaný (tou dobou) neměli pochybnost o existenci plnění od Appstores (nepovažovali je za fiktivní). Mezinárodní dožádání tak nemohlo přinést zjištění významná pro daňové řízení.

[21] K tomuto okruhu námitek NSS uvádí především to, že městský soud zvolil správné východisko spočívající zejména v odkazu na rozsudek NSS z 28. 3. 2022, čj. 3 Afs 24/2021-75. V jeho bodě 31 NSS shrnul dosavadní judikaturu tak, že pro to, aby mezinárodní dožádání bylo úkonem stávícím lhůtu pro vyměření daně: „*a) zde musí existovat objektivní potřeba mezinárodní spolupráce, neboť správce daně nemohl příslušné informace či důkazy získat vlastní činností; (b) z hlediska účelu řízení nesmějí být informace či důkazy požadované v rámci mezinárodní spolupráce zjevně nadbytečné – naopak se musejí týkat podstatných skutkových okolností a (c) úspěšnost žádosti o mezinárodní spolupráci není rozhodující*“ (zvýraznění původní). Taktéž byl významný odkaz na rozsudek NSS z 29. 7. 2021, čj. 2 Afs 39/2020-56. Ten v bodě 24 navázal na prejudikaturu (rozsudek NSS z 30. 4. 2014, čj. 6 Afs 46/2014-39, body 28 a 29), která v tomto smyslu dává správci daně značnou volnost při uvážení o způsobu vedení řízení: „*Správci daně svědčí značná míra uvážení ohledně jejího vedení, aby mohl být dosažen základní cíl správy daní, tedy správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady. To zahrnuje posuzování a dokazování různých i méně pravděpodobných variant předpokládaného skutkového stavu, než dojde k odstranění pochybností, přičemž správce daně je povinen přihlížet ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo. Proto na dílčí závěry správce daně, včetně pochybností o skutkovém stavu, nelze klást takové požadavky jako na konečné rozhodnutí, kterým se stanovuje daňovému subjektu daňová povinnost. [...] Pouze takové úkony daňové kontroly, které zjevně nesměřují k prokázání či vyvrácení důvodných pochybností, úkony zjevně nepřiměřené nebo úkony prováděné za situace, kdy žádné pochybnosti o skutkovém stavu nepanují, lze proto považovat za nezákonný zásah. Tento zásah spočívá v nezákonné administrativní zátěži, jíž je vystaven daňový subjekt v případě, že jsou prováděny úkony mimo výše popsany zákonný rámec*“.

[22] NSS vnímá snahu stěžovatelky přesvědčit soud o tom, že z hlediska stavení prekluzivní lhůty nebylo mezinárodní dožádání relevantní. Zároveň však po vyhodnocení

věci považuje tuto argumentaci za nedůvodnou, to zejména s ohledem na okolnosti týkající se významu výpovědi pana Zsigó pro věc.

[23] NSS připomíná, jaká byla role pana Zsigó. Šlo o předsedu občanského sdružení Racing Trevor, tedy osoby, které pronajala či měla pronajmout závodní vůz společnosti Appstores (právě za účelem provedení reklamního plnění pro stěžovatelku). Od této osoby se tedy do značné míry odvíjela vůbec možnost poskytnout plnění stěžovatelce tak, jak to stěžovatelka s odvoláním na smlouvu o reklamě s Appstores tvrdí (ani stěžovatelka, ani svědci personálně spojení s Appstores netvrdí, že by příslušný závodní vůz pocházel z jiného „zdroje“). Zároveň je zřejmé, že správce daně od okamžiku zahájení daňové kontroly ověřoval okolnosti poskytnutí daného plnění od Appstores, mj. požadoval předložit důkazní prostředky prokazující pravdivost a správnost údajů tvrzených v daňových přiznáních k DPH za zdaňovací období březen 2018 a také v souvisejícím kontrolním hlášení (viz např. protokol o zahájení daňové kontroly z 24. 1. 2019, výzva z 20. 2. 2019, čj. 221856/19/3106-60562-809529, či výzva ze 15. 9. 2019). Zejména ve výzvě z 14. 5. 2019 správce daně podrobně vylíčil své pochybnosti o *„reálnosti celého obchodního případu“* a hovořil s ohledem na okolnosti věci o *„uzavírání fiktivních smluv na poskytnutí reklamních služeb, aniž by tyto byly kdy reálně uskutečněny, ba dokonce aniž by sám daňový subjekt jejich faktické provedení vůbec kdy předpokládal a vyžadoval“* [zde NSS poznamenává, že si uvědomuje, že se druhá citovaná formulace týká zejména reálnosti plnění dle smlouvy o vzájemné spolupráci z 27. 12. 2017 (*smlouva o vzájemné spolupráci*), kterou se společností Appstores stěžovatelka uzavřela téhož dne jako smlouvu o reklamě, přičemž tyto smlouvy obsahovaly částečně duplicitní plnění; na podstatě věci, vypovídající o zásadních pochybnostech správce daně o plněních ve zdaňovacím období březen 2018, to však nic nemění].

[24] Z uvedeného plyne, že je lichá stěžovatelčina námitka (bod 9, resp. bod 11, kasační stížnosti), že by správce daně nijak nepovažoval přijaté plnění od Appstores za fiktivní, že by *„ani o rozsahu plnění neměl jakékoli pochybnosti“*. V danou chvíli správce daně prověřoval reálnost plnění, na čemž nemůže změnit ani jeho pozdější názor (který žalovaný posléze v odvolacím řízení korigoval), že stěžovatelka uskutečnění deklarovaných plnění prokázala. Zároveň správce daně pracoval s verzí, že došlo k podvodu na DPH. Ze všech těchto důvodů bylo akceptovatelné, aby se správce daně zabýval i okolnostmi (a získáním informací ze zahraničí) týkajícími se smluvních vztahů mezi Appstores a Racing Trevor, byť sdružení Racing Trevor nebylo považováno za součást podvodného řetězce. Plnění od Racing Trevor totiž zjevně souviselo s prověřováním daného řetězce (dle správce daně totiž právě reklamní plnění od Appstores tvořilo součást plnění v rámci zjištěného řetězce, kdy jeho okolnosti a předpoklady měly význam pro zjištění nároků na odpočet daně v tomto řetězci). Dle zprávy o daňové kontrole z 30. 12. 2021 přitom stěžovatelka měla mít postavení tzv. brokera a Appstores funkci buffera (s. 35 zprávy).

[25] Dané mezinárodní dožádání tak zjevně spadalo do legitimních postupů správce daně, který tou dobou operoval s různými možnými verzemi případu; v tom měl relativní volnost volby jednotlivých kroků a úkonů, přičemž v rámci vývoje řízení na tyto dílčí úkony nebylo možné klást stejné nároky jako na konečné rozhodnutí o stanovení daňové povinnosti (viz judikatura citovaná v bodě [21]). Zároveň nelze přisvědčit tvrzení stěžovatelky, že na věc nedopadají závěry vyplývající z rozsudku 6 Afs 46/2014-39 – dle stěžovatelky se tento rozsudek netýká uvážení správce daně ohledně vedení daňové kontroly, a to z pohledu problematiky mezinárodního dožádání. K tomu NSS uvádí, že závěry zmíněného rozsudku

pokračování

zjevně mají širší dosah, byť se rozsudek netýkal přímo otázky mezinárodního dožádání. Je přitom zřejmé, že tyto závěry vztáhl NSS právě i na problematiku mezinárodního dožádání např. právě ve výše zmíněném rozsudku 2 Afs 39/2020-56 (viz zejména jeho bod 24).

[26] NSS tak konstatuje, že je zavádějící kasační argumentace, že by správce daně snad měl od počátku deklarované plnění (včetně jeho rozsahu) za prokázané. Jelikož mezi zahájením daňové kontroly a jejím ukončením pochyboval i o tom, zda deklarované plnění vůbec proběhlo, a neměl za strany stěžovatelky tuto skutečnost za prokázanou (byť nakonec existenci plnění přisvědčil a uzavřel, že ve věci došlo k podvodu na DPH), bylo legitimní, aby se správce daně zabýval i subdodavatelskými vztahy (zda tedy vůbec bylo myslitelné, aby se základní předpoklad pro existenci plnění – pronájem závodního vozidla – skutečně realizoval). V tomto směru považuje NSS za správné závěry městského soudu vyjádřené v bodě 68 jeho rozsudku o tom, že v judikatuře, na kterou stěžovatelka odkazovala, měly daňové orgány plnění dodané daňovému subjektu za dostatečně prokázané, a daňový subjekt tak neměl nést důkazní břemeno stran plnění dodavatelů jeho dodavatele. V nynější věci ovšem tato judikatura nebyla přílehlavá, neboť správce daně původně – v souvislosti se svými legitimními pochybnostmi – ověřoval fakticitu, předmět a rozsah reklamních služeb u majitele závodního vozidla (tedy u subdodavatele). Na tom nic nemění ani pozdější (dle žalovaného předčasný) závěr, že deklarované plnění proběhlo, neboť žalovaný tuto verzi posléze v odvolacím řízení změnil a od té doby byla polemika vedena primárně o fakticitě plnění.

[27] Zde tedy NSS souhlasí s městským soudem, že např. rozsudek NSS z 26. 10. 2007, čj. 8 Afs 112/2006-53, hovořil o situaci, kdy „*samotný daňový subjekt není povinen prokazovat, jakým způsobem deklarované zboží nabyl jeho dodavatel, podstatné je, zda předloží dostatečné důkazy k prokázání přijetí zdanitelného plnění od svého dodavatele, tedy od subjektu, který vystavil jím předložený daňový doklad*“; „*v situaci, kdy daňový subjekt předložil dostatečně přesvědčivé důkazy k prokázání jím uváděných skutečností, je třeba vycházet z toho, že své důkazní břemeno unesl*“. V posuzované věci však pochybnosti o prokázání plnění legitimně existovaly (viz níže). Podobné pak plyne i z rozsudku NSS z 27. 7. 2007, čj. 5 Afs 129/2006-142 („*Nebylo tedy ve věci pochyb o tom, že se nejednalo o plnění fiktivní, ale o plnění, které bylo vykonáno*“; „*V projednávané věci stěžovatel prokázal, že práce pro dodavatele vykonal, tyto mu byly uhrazeny a příjem, který obdržel, přiznal řádně ke zdanění*“). Proto nebyly otázky týkající se (sub)dodavatele Racing Trevor irelevantní (k tomu, že nejde vždy *a priori* o otázku zcela bezvýznamnou, srov. i zmíněné rozsudky 8 Afs 112/2006-53 a 5 Afs 129/2006-142). Rozhodný pak není ani rozsudek NSS z 27. 7. 2022, čj. 2 Afs 20/2019-46, na který odkazuje stěžovatelka v kasační stížnosti. Na rozdíl od daného případu nyní není subdodavatelský vztah „*stěžejním důvodem pochybností správce daně*“ (bod 35 daného rozsudku) a nyní také neplatí, že „*o dodání zdanitelného plnění samotnému stěžovateli neměl správce daně pochybnosti*“ (tamtéž, bod 31). Žalovaný tak v tomto smyslu nepožadoval po stěžovatelce, jak ona to interpretuje, aby prokázala dodavatele svého dodavatele, nýbrž vůbec aby prokázala samotné plnění v situaci, kdy pochybnosti o tomto plnění jsou *dále prohlubovány* otázkami souvisejícími se subdodavatelskými vztahy.

[28] K této linii kasační argumentace tak NSS uzavírá, že není důvodná. Mezinárodní dožádání stavilo prekluzivní lhůtu, neboť se nejednalo o úkon „*zjevně nadbytečný*“; potřebu mezinárodní spolupráce NSS osvědčuje. Daň proto byla vyměřena včas.

III.2 Unesení důkazního břemene žalovaným

[29] K otázce unesení důkazního břemene ze strany žalovaného NSS podobně jako městský soud nejprve předesílá tato obecná východiska:

[30] V daňovém řízení má každý daňový subjekt povinnost sám daň přiznat, tedy má břemeno tvrzení, ale také povinnost toto své tvrzení doložit, tj. nese i břemeno důkazní. Dle § 92 odst. 3 daňového řádu totiž daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních. Je pak na správci daně, aby dokázal případné skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem [§ 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu]. Správce daně je povinen označit konkrétní skutečnosti, na jejichž základě hodnotí předložené evidence jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné. Jen tak může unést své zákonné důkazní břemeno (rozsudek NSS z 22. 10. 2008, čj. 9 Afs 30/2008-86). Unese-li správce daně své důkazní břemeno, je opět na daňovém subjektu, aby prokázal soulad účetnictví se skutečností, tj. aby setrval na svých původních tvrzeních a doložil, že přes vzniklé pochyby se sporný účetní případ udál tak, jak je o něm účtováno, anebo aby naopak upravil svá původní tvrzení, nabídl tvrzení nová, reflektující existenci pochyb o souladu účetnictví se skutečností, a tato svá revidovaná tvrzení prokázal (např. rozsudek NSS z 28. 2. 2018, čj. 1 Afs 382/2017-48, bod 23, a další). Z logiky věci přitom platí, že pokud správce daně důvodně zpochybní daňový doklad předložený ve smyslu § 73 odst. 1 písm. a) zákona o DPH po splnění primární důkazní povinnosti, nelze tímto stejným dokladem prokázat věrohodnost, průkaznost a správnost údajů uvedených na něm samém.

[31] Městský soud dále správně konstatoval, že správce daně ověřuje oprávněnost uplatněného nároku na odpočet DPH. Formální podmínky tohoto nároku upravuje § 73 zákona o DPH, ustanovení § 72 téhož zákona pak vymezuje hmotněprávní podmínky, jejichž naplnění přiznání nároku na odpočet daně podmiňuje. Mezi hmotněprávní podmínky se řadí *faktické uskutečnění* zdanitelného plnění, ze kterého je nárokován odpočet daně, přičemž plnění musí být využito k ekonomické činnosti daňového subjektu. Podobně jako městský soud i NSS s ohledem na níže uvedené sděluje, že pro přiznání nároku na odpočet daně nepostačuje pouze to, že se *nějaké* zdanitelné plnění uskutečnilo, nýbrž je třeba prokázat jeho provedení v tvrzeném rozsahu.

[32] Jak již NSS vyložil výše, správce daně i s ohledem na značnou nekonkrétnost daňových dokladů pojal pochybnosti o deklarovaných plněních (viz bod [23]). Velmi podrobně tyto pochybnosti vyjádřil zejména ve výzvě ze 14. 5. 2019. Zde shrnul některá zjištění k dodavateli Appstores (virtuální sídlo jejího jediného společníka a jeho následný zánik, zrušení internetových stránek společnosti Appstores, nejasné místo provozovny), k nekonkrétnosti smlouvy o reklamě z 27. 12. 2017 a v tomto smyslu vysoké ceně plnění (52,8 milionů Kč bez DPH za rok), aniž by byly zvažovány jiné cenové nabídky či provedeno výběrové řízení na dodavatele, k částečnému překrývání předmětu plnění se smlouvou o vzájemné spolupráci z 27. 12. 2017 a v této souvislosti diametrálně odlišné ceně plnění dle této smlouvy (400 000 Kč bez DPH za měsíc), k nulovému objemu zdanitelných plnění u dodavatele Appstores za červen až prosinec 2017 a následnému skokovému zvýšení jeho ekonomické aktivity, k neuhrazení veškerých fakturovaných částek dodavateli atp. V kombinaci s otázkou předmětu a rozsahu plnění se městský soud těmito otázkami zabýval v bodech 71 až 99 napadeného rozsudku.

[33] V tomto kontextu je zavádějící, pokud se stěžovatelka snaží naznačovat, že by snad nejdříve správce daně (či žalovaný) a poté městský soud pochybnosti o fakticitě plnění

pokračování

zakládali toliko na nekonkrétnosti předložených daňových dokladů. Tato nekonkrétnost, včetně nejasného rozsahu plnění, byla v kombinaci s dalšími zmíněnými faktory zdrojem legitimních pochybností daňových orgánů, kterým posléze městský soud přisvědčil. Zároveň městský soud v bodech 78 a 79 svého rozsudku konkrétními citacemi rozsudků NSS z 11. 1. 2024, čj. 6 Afs 11/2023-26, a z 22. 9. 2023, čj. 2 Afs 41/2022-38, demonstroval, že předmět a rozsah plnění patří mezi náležitosti prokazující oprávněnost nároku na odpočet DPH [např. bod 10 rozsudku 6 Afs 11/2023-26: *„Mezi hmotněprávní podmínky [nároku na odpočet DPH] se řadí faktické uskutečnění zdanitelného plnění, ze kterého je nárokován odpočet daně, přičemž plnění musí být využito k ekonomické činnosti daňového subjektu. Pro přiznání nároku na odpočet daně nicméně nepostačuje pouze to, že se zdanitelné plnění uskutečnilo, nýbrž je třeba prokázat jeho provedení v deklarovaném rozsahu. Rozsahem plnění se obecně rozumí množství dodaného zboží či poskytnutých služeb (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 8. 2021, č. j. 6 Afs 235/2020-76, nebo ze dne 9. 3. 2023, č. j. 6 Afs 307/2021-29). Od něho se odvíjí výše plnění (jeho hodnota) uvedená na daňovém dokladu. Již samotné neprokázání rozsahu plnění přitom postačuje k neuznání nároku na odpočet daně (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 6. 2021, č. j. 4 Afs 402/2020-63).“*].

[34] Městský soud taktéž příhodně upozornil na to, že mezi mnoha jinými vyplývá např. z rozsudku NSS z 11. 6. 2021, čj. 4 Afs 402/2020-63, jak je třeba vykládat formální a materiální podmínky pro přiznání nároku na odpočet DPH, včetně uvedení předmětu a rozsahu plnění na daňovém dokladu. Dle této judikatury je prokazování nároku na odpočet daně prvotně záležitostí dokladovou, současně je třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním. Takže ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi nemusí být dostatečným podkladem pro uznání nároku na odpočet DPH, není-li zároveň prokázáno, že k uskutečnění celého zdanitelného plnění fakticky došlo, resp. došlo tak, jak je v dokladech deklarováno (např. rozsudky NSS z 28. 2. 2008, čj. 9 Afs 93/2007-84, z 16. 3. 2010, čj. 1 Afs 10/2010-71, a z 27. 1. 2012, čj. 8 Afs 44/2011-103).

[35] V tomto smyslu je nerozhodná také argumentace stěžovatelky, že původní pochybnosti správce daně považoval za odstraněné, resp. že správce daně posléze uznal, že plnění včetně jeho předmětu a rozsahu bylo prokázáno (body 22 a 32 kasační stížnosti). Tyto závěry totiž žalovaný v rámci odvolacího řízení považoval za předčasné, resp. nesprávné. Původní pochybnosti správce daně tak v odvolacím řízení „obživly“. S ohledem na to nebyl žalovaný v odvolacím řízení povinen formulovat nějaké nové a originární pochybnosti. V daném ohledu tedy lze pro řízení před žalovaným přiměřeně odkázat na závěry městského soudu, vyjádřené v bodě 96 napadeného rozsudku, že po identifikaci (dalších) pochybností měla stěžovatelka *„tyto pochybnosti o to více vyvrátit“*. Pokud pak jde o zmíněný bod 96 rozsudku městského soudu, který stěžovatelka zpochybňuje, doplňuje NSS, že městský soud správně vyhodnotil, že na věc není přílehlavý stěžovatelčin odkaz na rozsudek NSS z 19. 1. 2018, čj. 4 Afs 211/2017-34: V citaci, kterou stěžovatelka uvádí, NSS odmítl, že by pochybnosti správce daně byly relevantní toliko na základě nedokonalého souladu mezi vystavenými a přijatými fakturami; v nynější věci však jde o nejasnosti vyplývající z nekonkrétnosti daňových dokladů v kombinaci s dalšími zjištěními daňových orgánů, které zpochybňují, že k plnění v deklarované podobě a rozsahu vůbec došlo (ostatně s rozdílností případu posuzovaného v rozsudku 4 Afs 211/2017-34 se městský soud příhodně vypořádal a jeho rozsudek tak v daném ohledu nelze považovat za projev svévole, jak tvrdí stěžovatelka).

[36] K tomu NSS také poznamenává, že nemalá část námitek, kterou stěžovatelka formuluje v části IV kasační stížnosti („*Neunesení důkazního břemene žalovaného*“), do značné míry míří již do samotné otázky, zda stěžovatelka prokázala naplnění podmínek pro nárok na odpočet DPH. NSS se této problematice bude proto podrobněji věnovat právě v té části rozsudku, která se týká přímo toho, zda stěžovatelka unesla své důkazní břemeno a zda jsou meritorní závěry žalovaného správné (část III.3). Na tomto místě se proto vyjádří k části IV kasační stížnosti v tom rozsahu, v jakém směřuje konkrétně do otázky přenosu důkazního břemene na správce daně, resp. žalovaného.

[37] Dominantně se tato linie argumentace opírá o odkazy na již zmíněný rozsudek 4 Afs 211/2017-34 a dále na rozsudek NSS z 2. 8. 2017, čj. 4 Afs 58/2017-78. Rozsudek 4 Afs 58/2017-78 však stěžovatelka v žalobě zmiňovala v části týkající se přenosu důkazního břemene jednak v souvislosti se vzpomínanou otázkou nekonkrétnosti daňových dokladů (bod 21 žaloby), k čemuž připojila citaci tohoto rozsudku, která se týkala některých dalších zdrojů pochybností správce daně, jednak z toho pohledu, zda je přiměřenost ceny relevantní z pohledu přiznání nároku na odpočet DPH.

[38] NSS zde uvádí, že městský soud správně poznamenal, že rozsudek 4 Afs 58/2017-78 se primárně týkal otázky podvodu na DPH. Nyní však o podvod na DPH z pohledu žalovaného nešlo. Už z tohoto pohledu je problematické jeho závěry přenášet na případ, v němž jde o neprokázání plnění. Tyto závěry městského soudu jsou zcela správné. Zároveň stěžovatelka v kasační stížnosti opustila argumentační linii obsaženou v žalobě, dle které otázka rozsahu plnění není relevantní z pohledu náležitostí prokazujících oprávněnost nároku na odpočet DPH. Toho se městský soud v bodě 82 svého rozsudku, v němž se vyjadřoval k rozsudku 4 Afs 58/2017-78, rovněž dotkl. Stěžovatelce lze však do jisté míry přisvědčit, že se městský soud nezabýval podrobně tím, nakolik je rozsudek 4 Afs 58/2017-78 (poté, co byl z hlediska svého merita překonán rozsudkem rozšířeného senátu NSS z 23. 3. 2022, čj. 1 Afs 334/2017-208, č. 4336/2022 Sb. NSS) nadále využitelný z obecných hledisek přenosu důkazního břemene. Na druhou stranu však z rozsudku městského soudu, prostřednictvím odkazu na rozsudek NSS z 26. 7. 2023, čj. 1 Afs 157/2022-45, implicitně plyne, že v souvislosti s posuzováním relevance rozsudku 4 Afs 58/2017-78 v podobných věcech je vedle problematiky „podvodu na DPH/neprokázání plnění“ třeba přihlížet i ke skutkovým okolnostem každého případu. Ačkoli některé aspekty věci řešené v rozsudku 4 Afs 58/2017-78 se mohou podobat nynějšímu případu, nelze je považovat za identické. Nadto s ohledem na specifika rozsudku 4 Afs 58/2017-78, daná zvláštními okolnostmi, je přinejmenším sporné, zda z takového rozhodnutí, jehož závěry „*jsou excesivní a vybočují z dosud ustálené judikatury*“ (rozsudek NSS z 12. 4. 2023, čj. 5 Afs 254/2021-60, bod 42), nadále vůbec vycházet.

[39] Ostatně k rozsudku 4 Afs 58/2017-78 se NSS vyjádřil v jiné věci, ve které daňový subjekt zastupoval tentýž zástupce jako stěžovatelku: „*Nejsou-li odstraněny pochybnosti ohledně rozsahu přijatého plnění, jak je tomu v tomto případě, pak není přiléhavá ani argumentace judikaturou ve věci Kemwater Prochemie (včetně rozsudku rozšířeného senátu č. j. 1 Afs 334/2017-208), neboť by na posuzovanou věc nedopadala. Tato judikaturní linie je použitelná v situacích, kdy daňový subjekt prokáže rozsah plnění a sporný zůstává pouze deklarovaný dodavatel*“ (rozsudek NSS ze dne 17. 10. 2023, č. j. 2 Afs 148/2022-57, odst. [19])“ (rozsudek NSS z 18. 4. 2024, čj. 9 Afs 2/2024-39). Taktéž v rozsudku 1 Afs 220/2023 NSS uvedl k obdobné argumentaci společnosti BONUSS-CZ, s.r.o., personálně propojené se stěžovatelkou a zastoupené týměž advokátem, že „*odkazuje-li stěžovatelka na rozsudek*

pokračování

č. j. 4 Afs 58/2017-78, je třeba uvést, že v něm Nejvyšší správní soud vyhodnotil konkrétně formulované pochybnosti správního orgánu jako nedostatečné (které se v citovaném případě netýkaly uskutečnění plnění a jeho rozsahu, ale pouze osoby dodavatele). Neučinil však v této souvislosti žádný obecný závěr, který by zapovídal zahrnout mezi okolnosti, které zakládají důvodné pochybnosti správce daně o faktickém uskutečnění zdanitelného plnění, také nedostatečně vymezený předmět plnění, pokud jde o rozsah a množství. Totéž platí také pro úvahy o relevanci výše ceny zaujaté na podkladě okolností citovaného případu. Závěry městského soudu ani žalovaného, kteří hodnotili pochybnosti správce daně s ohledem na skutečnosti příznačné pro nyní posuzovaný případ, tudíž nejsou v rozporu s citovaným rozhodnutím Nejvyššího správního soudu“.

[40] Pokud jde o nastíněnou otázku přiměřenosti ceny plnění, jakožto zdroje pochybností daňových orgánů, lze v souladu s městským soudem (body 93 až 95) říci, že správce daně a posléze žalovaný své pochybnosti (a poté konečné závěry) nevystavěli na tom, že cena nebyla obvyklá, tedy na tom, že by neodpovídala referenčním cenám na trhu apod. Správce daně ve výzvě ze 14. 5. 2019 poukázal na širší okolnosti věci: vysoká cena plnění ve spojení s nekonkrétností smlouvy o reklamě, v tomto kontextu poměr mezi uskutečněnými a přijatelnými zdanitelnými plněními ve zdaňovacích obdobích let 2017 a 2018, nezvažování jiných cenových nabídek ze strany stěžovatelky, nejasný vztah mezi smlouvou o reklamě a smlouvou o vzájemné spolupráci (s překrývajícími se plněními a diametrálně odlišnými cenami), význam plnění a jeho ceny pro dosud ekonomicky značně pasivního dodavatele (pouze na okraj NSS zmiňuje, že již ze zprávy o daňové kontrole vyplývají řádově odlišné ceny, oproti cenám účtovaným stěžovateli, které měly za reklamní plnění společnosti Appstores platit jiné daňové subjekty). Přenos důkazního břemene zpět na stěžovatelku tak byl zcela legitimní i v tomto ohledu. Je nepodstatné, že správce daně posléze považoval plnění za prokazané; jeho závěry v tomto směru revidoval žalovaný. Ten pak své rozhodnutí opět nepostavil (stěžejně) na tom, že cena plnění byla neobvyklá, ale pokud ji zvažoval, tak zejména v tom smyslu, že byla „nápadná“ v souvislosti s neprokázáním samotného plnění a v konfrontaci s nejasnostmi vyplývajícími z kontrastu se smlouvou o vzájemné spolupráci (viz bod 45 rozhodnutí žalovaného s odkazy na dřívější pochybnosti správce daně). Proto ani odkazy stěžovatelky na judikaturu, která se zabývala obvyklými či „referenčními“ cenami, nejsou příléhavé.

[41] K této části kasační argumentace pak NSS dodává, že neobstojí tvrzení o nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku. To stěžovatelka opírá o skutečnost, že městský soud citoval z rozsudku NSS ze 14. 12. 2023, čj. 4 Afs 398/2021-96, text, který se ovšem v tomto rozsudku nenachází. K tomu NSS uvádí, že stěžovatelka má sice pravdu, že se dané formulace ve zmíněném rozsudku nenacházejí, to však nezpůsobuje nepřezkoumatelnost rozsudku městského soudu – spíše jde o určitou formu chyby v psaní. Jak totiž poukazuje ve vyjádření ke kasační stížnosti žalovaný, při použití internetového prohlížeče lze zjistit, že uvedený text pochází z (bodu 89) rozsudku NSS z 20. 1. 2023, čj. 8 Afs 92/2022-239; nadto zjištění této skutečnosti mohlo být pro stěžovatelčinu zástupce o to snadnější, neboť stejně jako v nynější věci zastupoval jiný subjekt právě ve věci sp. zn. 8 Afs 92/2022. Na okraj lze poznamenat, že stěžovatelka v řízení o žalobě zpochybnila význam určení rozsahu plnění z hlediska nároku na odpočet DPH (tato otázka je však relevantní i nyní). Právě v rozsudku 8 Afs 92/2022-239, bodě 98, NSS výslovně uvedl, a to také s odkazem na další judikaturu, že „neprokázání rozsahu plnění, tedy množství dodaného zboží či poskytnutí služeb, samo o sobě postačuje k neuznání nároku na odpočet daně“.

III.3 (Ne)prokázání skutečností rozhodných pro uznání odpočtu stěžovatelkou po přenosu důkazního břemene

[42] Stěžovatelka v další části kasační stížnosti, označené číslicí V, tvrdí, že svá tvrzení v daňovém řízení prokázala, přičemž dle jejího názoru věc jak žalovaný, tak i městský soud nesprávně posoudili. V této souvislosti odkazuje zejména na tři daňové doklady vystavené deklarovaným dodavatelem Appstores, smlouvu o reklamě, zprávu o reklamě (vyhotovenou právě ze strany dodavatele Appstores) a svědecké výpovědi pana Šilera (bývalého jednatele Appstores) a pana Kubase (pilota závodního automobilu, vedoucího týmu Appstores Motorsport a stoprocentního vlastníka britské APPSTORES HOLDING LIMITED, která vlastnila 100% obchodní podíl v Appstores).

[43] Po skutkové stránce NSS připomíná, že na základě smlouvy o reklamě, uzavřené na období od 1. 1. 2018 do 31. 12. 2018, měl dodavatel Appstores podle čl. 1.1 pro stěžovatelku provést „reklamu v rozsahu uvedeném v této smlouvě“. V čl. 2.1 dané smlouvy byla typově uvedena dohodnutá reklamní plnění – např. umístění loga na závodní vůz a na doprovodná vozidla, umístění reklamy na panelu v boxu u závodního vozu, umístění reklamy na internetových stránkách apod. Ve smlouvě však nebyl nijak uveden např. počet závodů, na nichž mělo dojít k propagaci stěžovatelky, natož jejich konkrétní specifikace; vágní zůstala smlouva i stran podoby loga, jeho velikosti, konkrétních forem typově dohodnuté propagace atp. Za to se stěžovatelka zavázala uhradit částku ve výši 52 800 000 Kč bez DPH. Fakturace měla probíhat čtyřikrát měsíčně po 1 100 000 Kč bez DPH, celkem 48 faktur. K této smlouvě předložila stěžovatelka tři daňové doklady vystavené Appstores, které obsahovaly ohledně specifikace plnění toliko formulaci „*Fakturujeme Vám na základě smlouvy o reklamě ze dne 27. 12. 2017*“. Zároveň stěžovatelka předložila smlouvu o vzájemné spolupráci, dle které měl Appstores zajistit reklamní služby umístěním loga stěžovatelky na závodní vůz a plnění obdobná. Zároveň se stěžovatelka zavázala poskytnout Appstores „*volný reklamní čas na projekčních obrazovkách*“ stěžovatelky. Cena obou plnění, tedy propagace na závodních vozech apod. a poskytnutí reklamního času na projekčních obrazovkách, byla stanovena ve výši 4 800 000 Kč bez DPH (fakturace měsíčně po částce 400 000 Kč bez DPH).

[44] Ve světle nejasností, které vznikaly už nyní (např. radikálně odlišná hodnota plnění v souvislosti s obdobnými reklamami při automobilových závodech), ve spojení s dalšími zjištěnými skutečnostmi (blíže shora zmiňovaná výzva ze 14. 5. 2019), tak měla stěžovatelka prokázat, jaká konkrétní plnění tedy obdržela od dodavatele Appstores. Na základě jednotlivých daňových dokladů přitom stěžovatelka nespecifikovala konkrétní plnění přijaté ve zdaňovacím období březen 2018 a váží se k předloženým daňovým dokladům. Převážně odkazovala na celoroční povahu smlouvy o reklamě, která, jak již bylo uvedeno, jako předmět plnění obsahovala druhový výčet služeb a plnění, které měly onu celoroční reklamní kampaň představovat. Později stěžovatelka odkázala na zprávu o reklamě, popřípadě výslechy svědků Šilera a Kubase.

[45] Zde NSS připomíná, že podle § 29 odst. 1 písm. f) zákona o DPH daňový doklad musí obsahovat též údaj o rozsahu a předmětu zdanitelného plnění. Zároveň i podle judikatury NSS „*plátce daně má povinnost prokázat, v jakém rozsahu bylo plnění uskutečněno*“ (rozsudek NSS ze 13. 7. 2007, čj. 5 Afs 165/2006-133), přičemž „*určení konkrétního rozsahu přijetí zdanitelných plnění je pro nárok na odpočet daně nezbytné*“ (rozsudky NSS z 20. 10. 2015, čj. 6 Afs 78/2015-42, z 22. 11. 2017, čj. 6 Afs 8/2017-48, či z 11. 6. 2021, čj. 4 Afs 402/2020-63, bod 32, a ze 4. 2. 2021, čj. 7 Afs 224/2020-31, bod 15). Stěžovatelka se

pokračování

tudíž mýlila, pokud již v daňovém řízení či v řízení o žalobě tvrdila, že pochybnosti o rozsahu plnění nemohou vést k aktivaci důkazního břemene daňového subjektu, popř. nemohou vést k odepření nároku na odpočet DPH (srov. také již zmíněný rozsudek 8 Afs 92/2022-239, citovaný v bodě [41]).

[46] Stěžovatelka v zásadě tvrdila a tvrdí, že reklamní plnění mělo proběhnout na celkem pěti závodech a že se uskutečnila i „doprovodná“ plnění (např. propagace na společenských akcích) dle smlouvy o reklamě. V tomto ohledu již v daňovém řízení odkazovala zejména na smlouvu o reklamě, daňové doklady a především zprávu o reklamě. Všechny tvrzené skutečnosti měly být podporovány i výpověďmi svědků či tím, že deklarovaná plnění stěžovatelka uhradila na účet Appstores. K tomu NSS doplňuje, že pouze v případě dvou závodů (Hungaroring a Red Bull Ring) byl písemně prokázán vztah mezi deklarovaným dodavatelem plnění Appstores a vlastníkem vozidla, sdružením Racing Trevor; při závodech na okruzích Grobnik, Slovakia Ring a Automotodrom Brno tomu tak nebylo, při nich byla doložena písemná nájemní smlouva pouze mezi Racing Trevor a Tikplus.

[47] Stěžovatelkou předložené důkazy, popř. důkazy shromážděné daňovými orgány, však nebyly s to prokázat konkrétní aspekty faktického přijetí plnění, včetně přesvědčivého doložení předmětu a rozsahu plnění. Městský soud se přitom věnoval právě tomu, že střípky zachycených reklamních plnění, v situaci, kdy daňové doklady v identifikaci předmětu a rozsahu plnění odkazují na smlouvu o reklamě, která je zase velmi obecná (bez uvedení toho, kdy, v jaké podobě a v jaké míře budou služby realizovány), nemohou doložit oprávněnost nároku na odpočet DPH. Městský soud se přiléhavě zabýval „specifickým“ modelem spolupráce mezi stěžovatelkou a Appstores, kdy se stěžovatelka zavázala k platbě cca 53 milionů Kč na základě stroze formulované smlouvy s nespécifickým předmětem plnění; příhodně konstatoval, že stěžovatelka nemohla za daných okolností očekávat, že taková praxe nevzbudí pochybnosti. Velmi důležité pak s ohledem na potřebu doložit předmět a rozsah plnění, je konstatování městského soudu, že stěžovatelka trvala na realizaci všech forem plnění dle smlouvy o reklamě a propagaci na celkem pěti závodech, přičemž minimálně ke třem závodům (Grobnik, Slovakia Ring a Automotodrom Brno) přetrvávaly oprávněné pochybnosti, jak NSS vyloží i níže.

[48] V případě zprávy o reklamě, kterou stěžovatelka fakticky považuje za klíčový důkaz, jde o nedatovaný dokument. Lze sice předpokládat, že byl zpracován za Appstores, avšak nelze již říci, že by dostatečně konkrétním a vypovídajícím způsobem mapoval realizovanou, či lépe řečeno deklarovanou, reklamní kampaň. Daná zpráva obsahuje jednak stručné deklarace o tom, jaké formy propagace byly zajištěny, jednak popisy průběhu pěti závodů a také fotogalerii (případně odkazy na mediální výstupy). Ve zprávě se mj. hovoří o pravidelných zprávách o realizaci reklamy na závodech, přičemž na okraj lze zmínit, že stěžovatelka v daňovém řízení nikdy nezminila, že by pravidelné zprávy dostávala. Úprava zprávy o reklamě pak působí, což nakonec potvrzuje i stěžovatelka, dojmem šablony, do které je případně vložena vyměnitelná zmínka o tom, jaká značka byla propagována (nemíří tedy cíleně na stěžovatelku). Genericky působí i zmíněná fotografická část této zprávy (fotografie ze závodů a jejich zázemí), kde se nachází i fotografie závodního vozu s polepem loga stěžovatelky; ani zde však není zřejmé, že by zpráva byla svým obsahem zacílena na konkrétního zákazníka, zde stěžovatelku. Jak pak bylo prokázáno, tato zpráva obsahovala i značně nevěrohodné či prokazatelně nadsazené údaje. Za všechny lze zmínit předpokládaný počet osob oslovených prostřednictvím facebooku a youtube. Zatímco zpráva hovoří o 2 400 000 osobách, doloženo bylo ani ne tři sta přehrání příslušných videí

na youtube. Takový diametrální rozdíl mezi „odhadem“ rozsahu plnění a skutečností pak vrhá další stín na věrohodnost zprávy o reklamě a to, co a v jakém rozsahu (popř. s jakým motivem) bylo mezi stranami dohodnuto, zda tedy výše úplaty odpovídá z hlediska předmětu a rozsahu plnění nárokovanému odpočtu na DPH.

[49] Stěžovatelka se v případě zprávy o reklamě vymezuje také vůči tomu, že městský soud v bodě 110 svého rozsudku vzal v potaz nesrovnalosti týkající se údajné reklamy na LED obrazovkách. Zde městský soud dospěl na základě vyhodnocení závěrů žalovaného ke správnému hodnocení, dle kterého zpráva o reklamě v tomto ohledu obsahuje nepravdivé informace (reklama na LED obrazovkách nebyla součástí plnění dohodnutého dle smlouvy o reklamě, ačkoli příslušná fotodokumentace dokládá právě takovou formu propagace), což stěžovatelka znovu vysvětluje tím, že společnost Appstores používala jeden koncept zprávy o reklamě. To ale jen dále potvrzuje problematickou důkazní hodnotu zprávy o reklamě; i to nasvědčuje skutečnosti, že jde o obecný a nedostatečně individualizovaný dokument, který necílí přímo na stěžovatelku a „kampaň“, která pro ni měla být uskutečněna. „Pozoruhodnou“ formu spolupráce mezi stěžovatelkou a Appstores navíc dokresluje to, že dle smlouvy o vzájemné spolupráci měla stěžovatelka poskytnout „volný reklamní čas na projekčních obrazovkách“, které byly dále specifikovány. Právě na daných obrazovkách však dle fotodokumentace od Appstores měla být propagována právě stěžovatelka. Stěžovatelka by se tak měla nechat propagovat jiným subjektem na LED obrazovkách, které jinak byly v její dispozici, nadto v situaci, kdy takové plnění nebylo dohodnuto, resp. o tom nejsou důkazy. To také oslabuje vypovídací hodnotu dokumentů, které mají prokázat oprávněnost nároku na odpočet DPH ve vztahu k vymezeném předmětu a rozsahu plnění.

[50] Zpráva o reklamě tak nemohla být akceptována jako dostatečně vypovídající důkaz o deklarovaném plnění. To platí také o svědeckých výpovědích pana Šilera a pana Kubase. I při přihlédnutí k časovému odstupu mezi datem uskutečnění deklarovaného plnění a daty výsledků stále nelze přehlédnout nejasnosti či rozpory mezi danými výpověďmi. Obchodní spolupráce mezi stěžovatelkou a Appstores měla pro dodavatele představovat příjem ve výši bezmála 53 milionů Kč bez DPH. Zároveň šlo pro Appstores o zásadní kontrakt z hlediska jeho objemu, jak plyne např. z výzvy ze 14. 5. 2019. Pan Kubaš byl v době deklarované obchodní spolupráce společníkem společnosti, která vlastnila 100% podíl společnosti Appstores, a zároveň se měl sám osobně na realizaci sjednaných plnění podílet (mj. jako pilot závodního vozidla). Pan Šiler byl v době deklarované obchodní spolupráce mimo jiné jednatelem Appstores. Oba svědci byli schopni vyjmenovat jen obecný výčet služeb, který je obsažen v řadě smluv, které jménem Appstores uzavřeli. Zároveň ani jeden ze svědků nebyl schopen popsat, jak konkrétně byly služby obecně popsány ve smlouvě o reklamě právě stěžovatelce poskytnuty, ani kdo a jak je uskutečnil. Nelze odhlédnout od rozpornosti výpovědí svědků – oba například shodně vypověděli, že nemají povědomí o okolnostech navázání smluvní spolupráce se stěžovatelkou, s kontraktním procesem ani se způsobem určení ceny za smluvní plnění, a to z důvodu, že tato jednání a procesy zajišťoval vždy druhý ze svědků (tj. svědek Šiler uvedl, že informace o smlouvě může mít jedině svědek Kubaš a naopak).

[51] Takové rozpory a nejasnosti nelze za daných okolností vysvětlit zmíněným časovým odstupem (uplynutím tří let mezi dobou, kdy událost nastala, a kdy proběhl výslech). K tomu se ostatně městský soud také přiléhavě vyslovil, a to zejména v bodě 115 svého rozsudku. Tam také správně zmínil, že šlo o jiné skutkové okolnosti než v rozsudcích, na které v této souvislosti odkazovala stěžovatelka. Zcela ve shodě s městským soudem proto

pokračování

i NSS poznamenává, že v rozsudcích 4 Afs 211/2017-34 a ze dne 14. 2. 2013, čj. 7 Afs 2/2013-26, šlo o stavební práce menšího rozsahu, tedy o oblast podnikání, která se jádrem vykonávané činnosti liší od poskytování reklamy. V obou případech se jednalo o detaily obchodních vztahů: v rozsudku 4 Afs 211/2017-34 o přesné údaje o jednotlivých pracovnících na stavbách, v rozsudku 7 Afs 2/2013-26, o to, že si svědek nevybavil, které konkrétní osobě byla hotovost vyplacena či nedokázal ztotožnit tohoto příjemce hotovosti podle jeho podpisu.

[52] V daném kontextu pak je důležitá svědecká výpověď pana Zsigó, vystupujícího za vlastníka závodního vozidla, na kterém měla být reklama umístěna, tedy za občanské sdružení Racing Trevor. Pan Zsigó vypověděl, že start jeho vozidla č. 24 na závodech Grobnik, Slovakia Ring a Automotodrom Brno neměl spojitost se společností Appstores; v souvislosti s těmito závody neměly Racing Trevor a Appstores žádný smluvní vztah. K tomu NSS uvádí také to, že nelze vyloučit, že na jmenovaných závodech byl na daném závodním vozidle umístěn polep s logem stěžovatelky; na takové fotografie, vyskytující se ve zprávě o reklamě, také stěžovatelka nyní odkazuje. Zároveň však nelze jednoznačně říci, že tento polep představoval uskutečnění plnění dle smlouvy o reklamě, potažmo že šlo o zdanitelné plnění realizované společností Appstores dle předložených daňových dokladů a smlouvy o reklamě. Obecně tak lze připustit reklamní plnění pro stěžovatelku ze strany Appstores na dvou závodech, na kterých měla společnost Appstores dané závodní vozidlo pronajato. U tří dalších závodů nebylo písemně doloženo, že by společnost Appstores od Racing Trevor (či jiného subjektu) vozidlo pronajala. Naopak po dobu zmíněných tří závodů měla závodní vozidlo od Racing Trevor, resp. reklamní prostor na něm, pronajata společnost Tikplus, která dle smlouvy z 1. 8. 2018 měla mít možnost na vozidle umístit logo mj. stěžovatelky (na okraj lze upozornit, že plnění na základě dané smlouvy bylo vyfakturováno ve výši 4 500 €). Svědci Kubas a Šiler se přitom během výslechů nikdy o společnosti Tikplus nezmiňovali, vysvětlení v tomto směru nepodala ani stěžovatelka. S ohledem na okolnosti případu pak nelze věc pojímat tak, jak ji staví stěžovatelka, tedy že by od ní bylo požadováno doložit smluvní vztahy mezi dodavatelem a subdodavatelem; důkazní břemeno ji stále stíhalo toliko k vyvrácení pochybností zjištěných daňovými orgány. Rovněž k tomu se městský soud vyjádřil, a to v bodě 106 svého rozsudku, s odkazem na bod 34 rozsudku NSS z 11. 5. 2023, čj. 9 Afs 67/2021-51; v něm se NSS vyslovil k tomu, že daňový subjekt má povinnost uchovávat podklady potřebné k prokázání nároku na vrácení daně z DPH – má zachovávat náležitou míru obezřetnosti a zajistit si potřebné podklady pro uplatnění nároku na odpočet DPH.

[53] Do značné míry pak neunesení důkazního břemene ze strany stěžovatelky souvisí s výrazně obecnou povahou a obsahem smlouvy o reklamě. Nelze se přitom ztotožnit s tím, co ve svém důsledku stěžovatelka požaduje: tedy možnosti uzavření velmi obecné smlouvy a následkem toho pak i závěru, že ať se prokáže plnění v jakémkoli rozsahu (zde z hlediska druhů plnění nebo počtu závodů), a ať je poskytl kdokoli, půjde vždy o plnění z příslušné smlouvy, a to v předmětu a rozsahu dostačujícím pro zachování nároku na odpočet DPH. Jak již bylo řečeno výše, nelze totiž z hlediska nároku na odpočet DPH odhlížet právě od prokázání předmětu a rozsahu plnění; ty však v posuzované věci zůstávají nejisté či neprokázané (Bylo závodů dle smlouvy o reklamě pět, nebo jen dva? Kdo služby poskytl? Byla druhově uskutečněna všechna smluvená plnění?). V takové situaci se pak uplatní závěry městského soudu (bod 85), dle kterých „*pokud není jistý předmět a rozsah plnění, nelze ani zjistit, zda skutečně došlo k realizaci deklarovaných služeb*“. Zároveň lze zmínit vyjádření žalovaného k žalobě, dle kterého v situaci, kdy není známo, jak konkrétně dodavatel vůči

daňovému subjektu plnil, nelze v zásadě činit ani závěry ohledně věcných a časových souvislostí uplatněného nároku na odpočet DPH s *nějakým* plněním a dovozovat, že nárok na odpočet v tvrzené výši je oprávněný. To pak souvisí i s rozsahem plnění. Pokud je deklarováno přijetí plnění v určitém množství (rozsahu) a z deklarovaného přijetí plnění v takovém množství je uplatněn odpočet, ale přijato bylo ve skutečnosti plnění o menším rozsahu (resp. v daném rozsahu nebylo přijetí plnění prokázáno), nemá rozdílová část odpočtu původ ve skutečně přijatém (prokázaném) plnění. Jak přitom poukázal městský soud s odkazem na rozsudek NSS 6 Afs 11/2023-26: *„Již samotné neprokázání rozsahu plnění přitom postačuje k neuznání nároku na odpočet daně“*.

[54] Jde nyní také o situaci odlišnou od judikatury, na kterou odkazuje stěžovatelka. Konkrétně jde o rozsudky NSS z 26. 3. 2023, čj. 8 Afs 111/2022-36, a z 16. 8. 2023, čj. 1 Afs 212/2022-79. Z těchto rozsudků sice vyplývá, že obdobné smlouvy o reklamě mohou být formulovány i obecněji, ale zároveň v nich NSS uvedl, že i při obecnosti smluveného rozsahu plnění *„k takto sjednaným způsobům propagace jednoznačně došlo“* (bod 31 rozsudku 1 Afs 212/2022-79 a bod 23 rozsudku 8 Afs 111/2022-36). Nyní však rozsah stále zůstával nejasný, přičemž ve zmíněných rozsudcích se NSS zabýval i skutkově – přinejmenším zčásti – odlišnou situací, kdy dle smluv byly dohodnuty alespoň závodní seriály, na nichž mělo docházet k propagaci; zároveň byla plnění, jak plyne z výše uvedeného, důkazně podchycena. NSS zde poznamenává, že podobnou argumentaci týkající se obdobné věci uplatnila společnost BONUSS-CZ, s.r.o. (zastoupená stejným advokátem jako stěžovatelka), která má stejného jednatele a jediného společníka jako nyní stěžovatelka, ve věci projednávané u NSS pod sp. zn. 1 Afs 220/2023. Ani zde s ní však stěžovatelka neuspěla (viz rozsudek NSS z 3. 12. 2024, čj. 1 Afs 220/2023-90). Ve zmíněném rozsudku prvního senátu přitom NSS v bodě 116 upozornil na specifické okolnosti případu projednávaného v rozsudku 1 Afs 212/2022-79 a mj. z něj odcitoval, že daňový subjekt předložil *„množství důkazních prostředků (fotografií), které zachycují nejen jeho logo, ale zároveň také místo konání propagace (závodu) i termín konání“*. Nyní ovšem, jak již bylo naznačeno, stěžovatelka doložila v podstatě jen kopie fotografií, na nichž lze sice zahlédnout její loga, avšak jednoznačnou vypovídací hodnotu o deklarované službě jako takové nemají [místo, čas, doba a podoba propagace; srov. bod 117 rozsudku 1 Afs 220/2023-90: *„Případ stěžovatelky je však odlišný, neboť smlouva počítala s konkrétní propagací na závodních akcích, jejíž naplnění stěžovatelka dostatečně neprokázala (na rozdíl od citovaného případu, kde daňový subjekt předložil fotografie zachycující nejen jeho logo, ale i místo a termín konání akce).“*]. Nadto sjednaných plnění byla kromě prezentace loga ještě celá řada. O některých z nich přitom vypovídá pouze důkazně problematická zpráva o reklamě. Pokud přitom městský soud k neprokázání těchto forem plnění, nad rámec důvodných pochybností, které v dostatečném rozsahu formuloval žalovaný, přihlédl, a to na základě obsahu správního spisu, nelze jeho závěry považovat pro stěžovatelku za překvapivé (srov. např. závěry městského soudu v bodě 107 jeho rozsudku o neprokázání plnění v podobě VIP vstupenek, propagace na doprovodných vozidle apod.).

[55] Jinak řečeno, na základě provedených důkazů nebylo prokázáno, že právě společnost Appstores provedla pro stěžovatelku reklamu dle smlouvy o reklamě i na závodech, u nichž nebylo jisté, že by měla nějaké vozidlo pronajato. Pokud se někde během těchto závodů stěžovatelčino logo skutečně objevilo, není jasného důkazu o tom, že šlo o reklamu dle smlouvy o reklamě, přičitatelnou společnosti Appstores.

pokračování

[56] Se všemi výše uvedenými skutečnostmi se městský soud podrobně a přiléhavě vypořádal. NSS znovu opakuje, že městský soud přitom vycházel z obsahu správního spisu a není zřejmé, proč by tyto závěry měly být pro stěžovatelku jakkoli překvapivé, byť je třeba vyjádřit jinými slovy než žalovaný.

[57] To se týká i argumentace stěžovatelky, dle které má být překvapivé, neboť jdoucí „nad rámec rozhodnutí o odvolání“, že městský soud vychází „z toho, že nebyl zjištěn smluvní vztah, který by dokládal vazbu mezi APPSTORES a RACING TREVOR, a proto toto plnění není možno považovat za plnění APPSTORES. [...] Tuto konstrukci považuje stěžovatel za absurdní a účelovou. Předně je nutno říci, že žalovaný své rozhodnutí nevystavěl na tom, že by plnění v podobě reklamy na okruzích Grobník, Slovakia Ring a Automotodrom Brno měl poskytnout jiný dodavatel. Ostatně to ad absurdum uvádí i Městský soud. Žalovaný své rozhodnutí vystavěl na tom, že reklama nemohla být na těchto závodech vůbec uskutečněna, neboť nebyl zjištěn vztah mezi APPSTORES a RACING TREVOR. Stěžovatel však tuto tezi vyvrátil, když poukázal na fotografickou dokumentaci své reklamy i v případech, kdy vozidlo startovalo pod označením RACING TREVOR s jezdcem Rosinou. Na úvaze, že takovou reklamu nelze přiřadit k plnění APPSTORES, není rozhodnutí o odvolání vůbec vystavěno“.

[58] S takto postavenou argumentací však NSS nesouhlasí. Již žalovaný vycházel z neprokázání deklarovaného plnění, a to v předmětu a rozsahu dle smluvních ujednání a dle tvrzení stěžovatelky. Činil tak i městský soud, který na závěru o neprokázání plnění ničeho nezměnil. Zároveň městský soud netvrdil, že by plnění v deklarovaném rozsahu a předmětu poskytl jiný dodavatel, resp. že by tak společnost Appstores učinila prostřednictvím subdodavatele, a ani takovou skutečnost nikterak nepovažoval za prokázanou. Městský soud s ohledem na celkové nejasnosti (včetně případného dodavatelského řetězce, či činnosti společnosti Tikplus nebo Racing Trevor) pouze odůvodňoval, proč jsou správné závěry žalovaného o neunesení důkazního břemene stěžovatelkou.

[59] V této souvislosti NSS souhlasí s vyjádřením žalovaného ke kasační stížnosti v tom směru, že stěžovatelka v jistém smyslu věc staví z pohledu své argumentace do roviny problematiky tzv. deklarovaného dodavatele. Takové úvahy by ale mohly být namíste až tehdy, kdy by k poskytnutí plnění prokazatelně došlo tak, jak mělo, „jen“ s tím rozdílem, že dodavatelem není plátce DPH uvedený na dokladu ale jiná osoba v tom postavení. Zjištění v daňovém řízení však byla taková, že nebylo prokázáno, zda a případně jaká služba byla v souvislosti s vybranými závody poskytnuta a že by jejím původcem měla být společnost Appstores. Proto městský soud případně uvedl, že tvrdila-li stěžovatelka poskytnutí, respektive přijetí reklamní služby skrze nějaké prostředníky, měla dostatečný prostor tyto okolnosti v daňovém řízení osvětlit. Stěžovatelka však na důkaz přijetí služeb dle smlouvy o reklamě předložila zprávu o reklamě, v níž se tvrdilo přímé poskytnutí služeb společností Appstores, o čemž však nejsou dostatečné důkazy.

[60] NSS si je vědom stěžovatelčiny argumentace týkající se toho, že se žalovaný příliš spoléhá na výpověď svědka Zsigó, pokud dovozuje, že v případě vybraných tří závodů neexistoval smluvní vztah mezi Appstores a Racing Trevor. Podle stěžovatelky mohl právě svědek Zsigó lhát; nadto podle stěžovatelky je v rozporu s jeho výpovědí zpráva o reklamě (včetně fotodokumentace) a zároveň mohl jmenovaný svědek vypovídat s ohledem na možnost, že subjekt, za který pan Zsigó jednal, plnění pro Appstores nevykázal v daňovém tvrzení. I k tomu se však městský soud ve svém rozsudku příhodně vyjádřil, a to zejména v bodě 115. Daná problematika spadá do oblasti volného hodnocení důkazů. V jeho rámci považuje NSS za správnou úvahu městského soudu, dle které žalovanému nelze vytknout,

že v kontextu všech zjištěných skutečností uvěřil skutkovým okolnostem, které vyplynuly právě z výpovědi svědka Zsigó. Jak správně uvedl městský soud, odpovědi daného svědka *„byly – na rozdíl od svědků Silera a Kubase – přímočaré, konkrétní a věcné. Aniž se na jeho odpovědích odrazilo plynutí času, vzpomněl si na podstatné okolnosti obchodního vztahu mezi Appstores a Racing Trevor. Svá tvrzení navíc i po letech doložil četnými písemnými podklady“*. To také oslabuje domněnky o lživých výpovědích svědka (přestože si lze v obecné rovině samozřejmě u každého svědka představit, že „lže“). Z fotodokumentace, která je součástí zprávy o reklamě, přitom plyne, že na třech „problematických“ závodech startoval jezdec Rosina (tedy nikoli pak Kubas, jako na závodech, u nichž byl doložen smluvní vztah mezi Appstores a Racing Trevor) „pod hlavičkou“ sdružení Racing Trevor, kdy dané logo bylo společně se startovním číslem umístěno na dveřích vozu (rovněž výsledkové listiny shromážděné správcem daně – viz úřední záznam z 21. 10. 2019 – uvádějí u jezdce Rosiny klub Racing Trevor). Lze si sice představit i možnost, jak namítá stěžovatelka, že pod označením Racing Trevor mohlo na daných závodech závodit i vozidlo pronajaté společností Appstores, tuto možnost však měla ve světle nastíněných pochybností stěžovatelka přesvědčivě doložit.

[61] Pokud se stěžovatelka vyjadřuje k otázkám týkajícím se své propagace na internetových stránkách (že nebylo v její moci ovlivnit reklamu, která měla probíhat na webových stránkách společnosti Appstores), souhlasí NSS s žalovaným, že z daného je zřejmé, že o tuto reklamu (plnění), podobně jako i další složky deklarovaných reklamních služeb (údajně smlouvených na dobu celého roku 2018), stěžovatelka nejevila valný zájem. Změna tohoto postoje zřejmě přichází až v okamžiku, kdy těmto plněním začal věnovat pozornost správce daně. V souladu s žalovaným NSS konstatuje, že i to nasvědčuje pochybnostem o předložených tvrzeních i celé deklarované obchodní spolupráci.

[62] Rozhodná nemůže být ani stěžovatelčina argumentace o provedených platbách, které měly odpovídat částkám na daňových dokladech. To dle stěžovatelky potvrzovalo příčinnou souvislost mezi těmito platbami a deklarovanými zdanitelnými plněními. Stěžovatelka zde odkazuje např. na rozsudek Krajského soudu v Brně z 5. 1. 2015, čj. 62 Af 61/2013-74. Ani tento rozsudek však dle NSS neznamená, že doložení plateb postačuje k přiznání nároku na odpočet DPH. Naopak tento rozsudek s ohledem na konkrétní okolnosti případu, kterým se zabýval, hovoří o tom, že takové platby jsou relevantní z hlediska prokázání nároku na odpočet, pokud daňový subjekt *„doložil realizaci reklamy“*, přičemž se danou otázkou zabýval z pohledu skutečností vztahujících se k subdodavatelskému řetězci. V nynější věci však stěžovatelka realizaci reklamy v deklarovaném předmětu a rozsahu neprokázala. Pokud pak stěžovatelka v této souvislosti poukazuje na rozsudek NSS z 24. 1. 2022, čj. 4 Afs 26/2021-39, jedná se o „holý“ odkaz, kterým nijak konkrétně nepolemizuje s konstatováním obsaženým v bodě 112 napadeného rozsudku, dle kterého z odkazovaného rozsudku *„vyplývá, že souvislost mezi platbami připsanými na bankovní účet a jim odpovídajícími daňovými doklady lze zpochybnit jen z taxativně vypočtených důvodů. Netýká se tedy prokázání rozsahu a předmětu plnění pomocí plateb na bankovní účet, o kterých je tento spor“*.

III.4 Nedůvodnost námítky o porušení neutrality daně

[63] Stěžovatelka podobně jako v žalobě argumentuje tím, že žalovaný svým rozhodnutím narušil princip neutrality daně. Toto své tvrzení kromě odkazu na unijní judikaturu podepírá námitkami poukazujícími na závěry vyslovené v rozsudku NSS z 6. 9. 2022, čj. 2 Afs 401/2020-74. Stěžovatelka má za to, že městský soud zmíněný rozsudek

pokračování

nesprávně vyložil, resp. že napadený rozsudek závěry druhého senátu NSS nebere dostatečně v potaz. Zejména se tak domnívá, že narušení principu neutrality daně představuje odepření odpočtu DPH za situace, kdy dodavatel Appstores svou daňovou povinnost splnil. Své námítky opírá také o to, že nebylo sporné, „že se plnění uskutečnilo“ („nesporně došlo ke zdanitelnému plnění“) a žalovaný za sporný označil jen jeho rozsah. V takovém případě tedy dle stěžovatelky nebyly splněny podmínky pro opření nároku na odpočet DPH.

[64] NSS však v posouzení věci, jak jej provedl městský soud, neshledává žádné pochybení. Městský soud přitom vyhodnotil, že i kdyby bylo prokázáno, že plnění, ohledně nichž daňové orgány vydaly vůči Appstores zajišťovací příkaz, měly vztah k plnění, které měl dle smlouvy Appstores dodat stěžovatelce (této otázce se daňové orgány věnovaly, ovšem s negativním závěrem), byly by okolnosti nynější věci jiné než v případě rozsudku 2 Afs 401/2020-74.

[65] Jak již bylo naznačeno, s hodnocením městského soudu NSS souhlasí. I v případě rozsudku 2 Afs 401/2020-74 bylo pro uznání nároku na odpočet daně důležité, aby byly splněny potřebné hmotněprávní požadavky. V bodě 21 citovaného rozsudku tak NSS, v situaci, kdy se zabýval mj. otázkou pochybností, zda daňovému subjektu dodal plnění skutečně deklarovaný dodavatel (jedná se tedy o další odlišné okolnosti oproti nynějšímu případu), uvedl: „*Ustálená judikatura v souvislosti s aplikací principu neutrality DPH přitom vyžaduje, aby byl odpočet této daně na vstupu přiznán, jestliže jsou splněny věcné hmotněprávní požadavky, i když osoby povinné k dani nevyhověly určitým formálním požadavkům (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 26. 4. 2018, Zabrus Siret SRL, C-81/17, bod 44).*“

[66] Argumentaci stěžovatelčina zástupce, opírající se taktéž o rozsudek 2 Afs 401/2020-74, v tomto smyslu NSS neakceptoval v případě rozsudku 9 Afs 2/2024-39. V bodě 39 tak jako východisko zvolil tezi o nutnosti prokázat zdanitelné plnění i z hlediska jeho rozsahu: „*Povinností specifikovat předmět (obsah) a rozsah zdanitelného plnění se kasační soud již zabýval ve své judikatuře. Konkrétně uvedl, že „neprokázání rozsahu plnění, tedy množství dodaného zboží či poskytnutí služeb, samo o sobě postačuje k neuznání nároku na odpočet daně“ (např. rozsudky NSS ze dne 11. 6. 2021, č. j. 4 Afs 402/2020 63, odst. [32], nebo ze dne 20. 1. 2023, č. j. 8 Afs 92/2022 239, odst. [98]; srov. též rozsudek NSS č. j. 5 Afs 165/2006 133). Upozornit je třeba také na § 29 odst. 1 písm. f) zákona o DPH, podle něhož jsou rozsah a předmět plnění náležitostí daňového dokladu, jakož i na čl. 226 bod 6 směrnice 2006/112/ES, který stanoví povinnost uvádět na fakturách množství a druh dodaného zboží nebo rozsah a druh poskytnuté služby.*“ (Na tento rozsudek lze tedy odkázat i ve vztahu k žalobní polemice týkající se údajné nerelevance rozsahu plnění z hlediska nároku na odpočet DPH.) V bodě 46 pak na to navázal závěrem, že nedojde k porušení zásady neutrality DPH, pokud „*nebylo prokázáno, že stěžovatel přijal zdanitelné plnění deklarované v jím předložených daňových dokladech*“. NSS pokračoval, že zásada neutrality DPH „*podle ustálené judikatury Soudního dvora vyžaduje přiznání odpočtu DPH na vstupu, i když osoby povinné k dani nevyhověly určitým formálním požadavkům, avšak jen za předpokladu, že jsou k jeho přiznání splněny hmotněprávní požadavky. [...] Vzhledem k neprokázání přijetí zdanitelného plnění hmotněprávní požadavky splněny nebyly.*“

[67] Je tedy nutné říci, že hledisko rozsahu plnění nelze ignorovat. Není-li prokázán rozsah plnění, není ve svém důsledku z pohledu nároku na odpočet DPH prokázáno ani samo toto plnění. Právě rozsah nyní sporný byl, čemuž se ostatně shora věnuje valná část tohoto rozsudku. Zároveň, jak poukazuje městský soud, daňové orgány doměřily Appstores DPH kvůli účasti na podvodu na DPH, zatímco u stěžovatelky jde o případ neprokázání

předmětu a rozsahu plnění. Zjevně tak nejde, na rozdíl od rozsudku 2 Afs 401/2020-74, o to, že by daňové orgány učinily vzájemně rozporná zjištění o totožném plnění. V tomtéž smyslu, tedy ve vztahu k nepřiléhavosti rozsudku 2 Afs 401/2020-74 na věci, u kterých je sporné uskutečnění plnění, se NSS kromě rozsudku 9 Afs 2/2024-39 vyslovil také v rozsudcích z 26. 11. 2024, čj. 1 Afs 212/2024-36 (srov. body 23 až 25), a z 21. 11. 2024, čj. 1 Afs 6/2024-52 (viz body 20 a 21).

[68] Na základě uvedeného není rozhodný ani stěžovatelčin odkaz na judikaturu SDEU týkající se podmínek nároku na odpočet DPH ve spojení s principem neutrality této daně a nemožnosti omezení odpočtu daně. Jak příhodně uvedl ve vyjádření ke kasační stížnosti žalovaný, v projednávané věci totiž nejde o nějaké systémové odepření nároku na daňový odpočet, ale „pouze“ o to, že stěžovatelka jí tvrzený nárok neprokázala; o omezení či odepření nároku na daňový odpočet by bylo možno hovořit nejdříve tehdy, pokud by byla osvědčena existence tohoto nároku (např. v případě zjištěné účasti na podvodu na DPH).

III.5 Neexistence důvodů pro částečný odpočet DPH

[69] Podobně jako v žalobě se i nyní stěžovatelka domnívá, že pokud žalovaný uznal uskutečnění části reklamních služeb, nemohl odepřít celý jí uplatněný odpočet DPH. Dle stěžovatelky měl vyhovět alespoň poměrné části odpočtu DPH, u níž neměl pochybnosti, že ji společnost Appstores realizovala. Stěžovatelka nesouhlasí s tím, jak se s touto žalobní námitkou městský soud vypořádal, a to například odkazem na rozsudek NSS ze 14. 9. 2022, čj. 1 Afs 89/2022-49. Také se opětovně domnívá, že věc šlo posoudit po vzoru rozsudků 1 Afs 212/2022-79 a 8 Afs 111/2022-36. Žalovaný také v tomto smyslu měl vést dokazování k hodnotě dílčích plnění, která se prokazatelně uskutečnila, popř. stěžovatelku vyzvat k určení hodnoty přijatého plnění. To lze dovodit např. z rozsudku NSS z 22. 4. 2022, čj. 2 Afs 170/2019-47, či z rozsudku Městského soudu v Praze z 11. 5. 2022, čj. 8 Af 38/2018-336. Výsledek daňového řízení nemá představovat skryté trestání a cílem daňového řízení je stanovení daně ve správné výši, nikoli maximalizace fiskálních příjmů. Závěry městského soudu představují pochybení také z hlediska nálezu Ústavního soudu z 22. 2. 2019, sp. zn. II. ÚS 819/18, který se týká zadržování nesporné částky nadměrného odpočtu.

[70] NSS se však i v této otázce plně ztotožňuje se závěry městského soudu. Lze sice stěžovatelce přisvědčit, že soudní rozhodnutí není učebnicí ani odbornou příručkou detailně vysvětlující všechny možné variace výkladu zákona dle proměňujících se okolností nejrozumnějších případů, které se před soudem mohou v budoucnosti objevit. To ale neznamená, že právě rozsudek 1 Afs 89/2022-49 ve svých rozhodných aspektech nedopadá na nynější případ. V něm přitom NSS v bodě 27 uvedl, že *„důkazní břemeno daňový subjekt tíží ohledně celého rozsahu deklarovaného plnění. Pro uznání nároku na odpočet je pak určení konkrétního rozsahu zcela nezbytné (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 10. 2015, č. j. 6 Afs 78/2015-42). Uznání odpočtu je tak možné pouze v případě, že lze bez významných pochybností učinit závěr o poskytnutí plnění v deklarovaném rozsahu. V tomto ohledu pak platí závěr krajského soudu, že v případě paušálních částek si nelze učinit jednoznačný závěr o tom, jakou měrou se ta která část promítla do celkové ceny zaplacené za reklamní službu. Jinými slovy pak nelze dojít například k tomu, že dvě prokázaná plnění z deseti mají hodnotu dvou desetin zaplacené částky, jestliže taková vůle neplyne ze smluvních ujednání stěžovatelky a jejího dodavatele“* (zvýraznění doplněno).

pokračování

[71] Městský soud k tomu – s ohledem na rozsudek 1 Afs 89/2022 – 49 v bodě 122 naprosto výstižně uvedl, že „nelze uznat části deklarovaného odpočtu DPH ani v případě paušálních plateb za služby, pokud ve smlouvě nebylo přesně uvedeno, jakou hodnotu mělo to které dílčí plnění. Nynější žalobkyně za služby platila na týdenní bázi. Platba v týdnech, kdy probíhaly závody, popřípadě nějaká jiná doložená či nedoložená akce, byla stejná jako v týdnech, kdy k žádnému konkrétnímu plnění nemělo dojít. Plnění ze smlouvy o reklamě blíže nespecifikovala. Z ničeho nevyplývá, jakou hodnotu z fakturovaného celku měla například prezentace loga žalobkyně na závodním automobilu, na kombinéze jezdce či na webových stránkách Appstores. Z podkladů také nevyplývalo, na kterých závodech Appstores poskytla ty které reklamní služby. Ve smlouvě neuvedla, ani kolika závodních dnů se plnění týkalo, jelikož setrvala tvrdila, že smlouva byla uzavřena na celou závodní sezonu. Za takovéto situace bylo nemožné určit částku reprezentující reálně uskutečněná plnění, ze kterých by daňové orgány mohly vypočítat uznatelný odpočet DPH. Podobný případ řešil NSS v rozsudku ze dne 31. 10. 2022, č. j. 4 Afs 397/2021-99, Chládek a Tintěra, Pardubice, bod 57, v němž také šlo o reklamu sjednanou jako jeden celek za globální cenu, aniž bylo možné z informací poskytnutých daňovým subjektem zjistit cenu za ohraničenou část plnění, jejíž realizaci se mu povedlo prokázat.“

[72] K tomu nelze takřka nic dodat. Snad jen to, že již výše se NSS zabýval nepřiléhavostí rozsudků 1 Afs 212/2022-79 a 8 Afs 111/2022-36 na stávající případ. Navíc zde stěžovatelka konstruuje důkazní břemeno správce daně (resp. žalovaného) k zjištění a určení částečného daňového odpočtu, které nemá oporu v zákoně. Na tom nemohou nic změnit ani rozsudky 2 Afs 170/2019-47 a 8 Af 38/2018-336 (ten byl navíc zrušen rozsudkem NSS z 9. 10. 2023, čj. 5 Afs 184/2022-40). Oba se totiž týkají specifické skutkové a právní situace související s veřejnoprávním vysíláním (České televize a Českého rozhlasu), příslušnými poplatky a rozlišením vysílání na činnost neekonomickou a ekonomickou. Rozsudek 2 Afs 170/2019-47 se tak zabýval situací, kdy správce daně nesouhlasil s tím, „v jakém poměru bylo to které přijaté plnění použito v rámci ekonomické činnosti a v jakém poměru k činnosti jiné“, resp. s metodou výpočtu koeficientu těchto činností předestřenou daňovým subjektem. V takovém případě byl správce daně povinen určit jinou metodu. To ale neznamená, že v případech, kdy daňový subjekt nepředkládá žádný podklad k cenotvorbě deklarovaného souboru plnění (jako nyní), neboť jednotlivým položkám zjevně ani nikdy nebyla smluvními stranami přiřazena žádná vlastní hodnota (podíl na celkové sjednané úplatě), by měl správce daně nahradit neexistující údaje o základu daně vázícím se ke konkrétním položkám pro daňový odpočet vlastní úvahou.

[73] NSS zde souhlasí s žalovaným, že v případě stěžovatelky šlo o řízení o značném množství neznámých ohledně faktických aspektů deklarovaného plnění. Stěžovatelka nebyla schopna ani na základě podrobných výzev tyto údaje žádným věrohodným způsobem doložit. Nebylo tak možné po správci daně nebo žalovaném požadovat, aby nad rámec svých povinností dle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu nahrazovali základní procesní a důkazní aktivitu stěžovatelky, prováděli vlastní vyšetřování faktických okolností formálně deklarovaných služeb a vlastní metodou je ocenili. Navíc je z obsahu správního spisu zřejmé, že za účelem zjištění skutkového stavu byla podniknuta celá řada kroků nad rámec důkazní aktivity stěžovatelky a ani ta nevedla k prokazatelnému zjištění o přijetí konkrétních služeb. Už proto bylo uznání částečného odpočtu nereálné.

[74] Ostatně výstižně na věc opět dopadá již citovaná část rozsudku 1 Afs 89/2022-49, popř. v podobném smyslu např. rozsudek NSS z 31. 10. 2022, čj. 4 Afs 397/2021-99, dle

jehož bodu 30 „použití přijatých reklamních plnění k ekonomické činnosti stěžovatele nelze považovat za prokázané v situaci, kdy stěžovatelem nebylo prokázáno přijetí části zdanitelného plnění. K požadavku stěžovatele na přiznání nároku na odpočet DPH v částečné výši žalovaný odkázal na bod 13 rozsudku NSS ze dne 27. 7. 2021, č. j. 8 Afs 252/2019-38, který zcela popírá stěžovatelem zastávanou tezi. Dle tohoto rozsudku nebylo povinností správce daně za daných okolností výši oprávněně nárokováného odpočtu za stěžovatele tvrdit a prokazovat. Jelikož z dostupných důkazních prostředků nebyla zjištělná cena za jednotlivé položky fakturované na základě smlouvy, nebylo možno stěžovateli uznat nárok na odpočet v částečné výši, neboť tu nebylo možné vyčíslit“. Obdobně pak i rozsudek NSS z 22. 12. 2022, č. j. 8 Afs 154/2020-65, bod 16; tento rozsudek se také týkal reklam v souvislosti s motoristickými závody a stěžovatel, kterého zastupoval též zástupce jako nyní stěžovatelku, uplatňoval obdobnou argumentaci s požadavkem na částečné uznání odpočtu.

[75] V této otázce lze opětovně odkázat na související rozsudek 1 Afs 220/2023-90, dle jehož bodu 118 se „domáhá uznání alespoň částečného nároku na odpočet. Jak uvedl již žalovaný v bodě 56 napadeného rozhodnutí, správce daně nemohl stěžovatelce „přiznat nárok na odpočet daně alespoň z nesporné části zdanitelných plnění od společnosti Complex, jelikož z předložených důkazních prostředků nikterak nelyne, jakým způsobem byly reklamní služby vyčísleny, a nelze tak určit, v jaké hodnotě, byť třeba nesporné, bylo plnění odvolateli poskytnuto a v jaké nikoliv“. Jinými slovy stěžovatelka neobjasnila konstrukci ceny za reklamu a propagaci (a ani neprokázala bez pochyb, jaký byl skutečný rozsah poskytnutého plnění), proto se nemůže domáhat ani částečného uznání nároku na odpočet. Jestliže stěžovatelka nijak nespecifikovala a nedoložila ceny jednotlivých částí reklamního plnění v rámci jednotlivých závodů, nemůže to v případě DPH vyžadovat po správci daně“.

[76] Ostatně pokud NSS zmínil svůj rozsudek 8 Afs 154/2020-65, tak z jeho bodu 16 vyplývá rovněž lichost argumentace nálezem II. ÚS 819/18: „Nadto lze dodat, že odkaz stěžovatelky na judikaturu týkající se zadržování nesporných nároků na odpočet DPH je ve věci nepřiléhavý, neboť v jejím případě nejde o různé nároky na odpočet (tedy sporné a nesporné, mající původ v různých obchodních transakcích), ale o jediný sporný nárok, jehož deklarovaný rozsah nebyl prokázán (resp. zčásti byl a zčásti nikoliv). Tyto případy tak nelze směřovat a závěry Ústavního soudu (nález ze dne 22. 2. 2019, sp. zn. II. ÚS 819/18), a na něj navazující judikaturu NSS (např. rozsudek ze dne 13. 8. 2020, č. j. 1 Afs 271/2017-191, č. 4163/2021 Sb. NSS), vztáhnout bez dalšího na projednávanou věc. V té je totiž podstatné, že stěžovatelka neprokázala rozsah zdanitelného plnění, resp. k jeho prokázané části neprokázala (a ze strany orgánů finanční správy nebylo možno určit) hodnotu plnění, tedy ani odpovídající výši (nároku na odpočet) DPH. Ani tato rovina kasační argumentace tak není důvodná.“

IV. Závěr a náklady řízení

[77] NSS tedy uzavírá, že kasační stížnost nebyla důvodná, a proto ji podle § 110 odst. 1 poslední věty s. ř. s. zamítl.

[78] Stěžovatelka v nynější věci nebyla úspěšná, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení (§ 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s.) Žalovanému pak nevznikly žádné náklady, které by se vymykaly z jeho běžné úřední činnosti.

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

pokračování

V Brně dne 9. prosince 2024

Michaela Bejčková
předsedkyně senátu