ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Milana Podhrázkého a soudců Jitky Zavřelové a Faisala Husseiniho v právní věci žalobkyně: **ELGAS CZ s.r.o.**, se sídlem Kollárova 568, Lanškroun, zastoupená JUDr. Ing. Ondřejem Lichnovským, advokátem se sídlem Palackého 151/10, Prostějov, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství,** se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 2. 7. 2019, čj. 26455/19/5300-21442-711458, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové – pobočka v Pardubicích ze dne 24. 6. 2020, čj. 52 Af 52/2019-101,

takto:

I. Kasační stížnost se zamítá.

II. Žalobkyně nemá právo na náhradu nákladů řízení.

III. Žalovanému se náhrada nákladů řízení nepřiznává.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Finanční úřad pro Pardubický kraj (dále jen „správce daně“) doměřil, resp. vyměřil žalobkyni dodatečným platebním výměrem ze dne 27. 7. 2021, čj. 1415896/17/2809-50523-601433, a platebními výměry ze dne 13. 3. 2017, čj. 380590/17/2809-50523-601433, a ze dne 27. 7. 2017, čj. 1415972/17/2809-50523-601433, daň z přidané hodnoty (dále „DPH“) za měsíce červen, srpen a září 2016 v celkové výši 1 379 185 Kč, a stanovil jí penále 84 000 Kč. Shledal, že nebyly naplněny podmínky pro uplatnění nároku na odpočet DPH, neboť žalobkyni se nepodařilo v průběhu postupu k odstranění pochybností odstranit pochybnosti týkající se uplatněného nároku na odpočet DPH z přijatého zdanitelného plnění od pobočného spolku DRT RACING TEAM KLUB v AČR (dále „*DRT racing team*“ nebo „dodavatel“). Zdanitelným plněním bylo podle smlouvy ze dne 10. 2. 2016 uzavřené mezi žalobkyní a dodavatelem poskytování reklamy a propagace logotypu žalobkyně na silničních motocyklových závodech mistrovství světa (dále též „WSBK“) během sezóny 2016.

[2] Žalobkyně napadla shora uvedené (dodatečné) platební výměry odvoláním, které žalovaný v záhlaví označeným rozhodnutím zamítl a platební výměry potvrdil. Dospěl mj. k závěru, že k poskytnutí reklamy došlo (tedy zdanitelné plnění se uskutečnilo), avšak na základě žalobkyní předložených důkazních prostředků není zřejmé, v jakém rozsahu.

[3] Rozhodnutí žalovaného napadla žalobkyně žalobou u Krajského soudu v Hradci Králové – pobočka v Pardubicích. Namítala, že důkazní břemeno unesla, neboť svědek V. D. (za stranu dodavatele) potvrdil, že reklama byla poskytnuta, a to v rozsahu odpovídajícím společné vůli smluvních stran. Podmínky pro uznání nároku na odpočet DPH byly splněny, a ten jí mohl být odepřen pouze tehdy, pokud by orgány finanční správy zjistily a prokázaly, že transakce byla zatížena daňovým podvodem, o kterém žalobkyně věděla anebo vědět mohla a měla. Dle žalobkyně byly nezákonně zahájeny i postupy k odstranění pochybností ve vztahu ke všem zdanitelným obdobím. Podle žalobkyně žalovaný musí uznat nárok na odpočet DPH alespoň ve vztahu k nesporné části zdanitelného plnění, tedy k té, o jejíž realizaci nemá pochybnosti.

[4] Krajský soud žalobu výše označeným rozsudkem zamítl. Zdůraznil, že dle judikatury je na plátci daně, aby prokázal rozsah uskutečnění zdanitelného plnění, pakliže je na daňovém dokladu uveden natolik obecně, že rozsah poskytnutého plnění není seznatelný. Ani daňové doklady nemusí být podkladem pro uznání nároku na odpočet DPH, není-li prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění došlo, anebo že k němu došlo tak, jak je v dokladech deklarováno. V případě poskytování reklamy nepostačuje prokázání její pouhé existence (že k plnění „nějak došlo“), naopak je nutno prokazovat poskytnutí v deklarovaném rozsahu. Žalobkyně neunesla důkazní břemeno k tvrzením, která v daňovém přiznání a v průběhu postupu k odstranění pochybností uváděla. Z celkových osmi závodů WSBK v sezóně 2016 se *DRT racing team* účastnil pouze dvou (v Aragonu a v Imole), dalšího závodu (v Assenu) měl pro tento tým prezentovat smluvenou reklamu *Tóth racing team*, který se tohoto závodu oproti dodavateli účastnil. Dále se *DRT racing team* účastnil závodu *Alpe Adria Chaimpionship* na Slovakia ringu, avšak ten nepředstavoval závod WSBK. Pouze závod v Assenu byl závodem WSBK kategorie superbike, závody v Imole a Aragonu byly závody WSBK nižší (dnes již zrušené) kategorie Superstock 1000. Dle soudu bylo klíčové, že na předložených fotografiích je reklama (logotyp žalobkyně) viditelná pouze na snímcích ze závodů na Slovakia ringu a v Aragonu, naopak ze závodů v Imole a v Assenu reklama viditelná není (přestože snímky zachycují motorku i jezdce z mnoha úhlů). Krajský soud se ztotožnil se závěrem žalovaného ohledně důvodných a vážných pochybností o souladu tvrzených reklamních služeb s těmi skutečně poskytnutými. Shledal, že výpověď svědka D. (který tvrdil poskytnutí reklamy na všech výše jmenovaných závodech) odporuje objektivním zjištěním plynoucím z fotografií (poskytnutých žalobkyní). Výpověď svědka označil soud za obecnou. Ve vztahu k námitce ohledně daňového podvodu uvedl, že nebylo třeba se touto (sekundární) podmínkou vůbec zabývat (jednalo se o irelevantní otázku), neboť ve věci nebyly naplněny hmotněprávní podmínky pro přiznání nároku na odpočet DPH. Byť se soud ztotožnil s žalobkyní, že s ohledem na povahu věci není výše ceny přijatého zdanitelného plnění rozhodující (nejedná se o otázku daňového podvodu), nelze přehlédnout nelogičnost jejího vývoje mezi smluvními stranami. Žalobkyně se původně zavázala zaplatit za reklamu na motocyklových závodech mistrovství světa (které čítá osm závodů) částku ve výši 8 milionů korun bez DPH, neproporčně ji však následně strany snížily na 5 milionů (a dodavatel vyfakturoval „pouze“ 4,4 milionů korun), přestože *DRT racing team* se neúčastnil všech závodů, resp. z většiny se účastnil jen závodů nižších kategorií soutěže.

Soud se neztotožnil ani s tím, že by byly postupy k odstranění pochybností zahájeny nezákonně, zejména že by výzva k odstranění pochybností týkajících se srpna 2016 neobsahovala konkrétně vymezené pochybnosti správce daně, anebo kvůli aplikaci protiústavního (Ústavním soudem později zrušeného) § 101d odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty. Za důvodnou neshledal ani námitku přiznání nároku na odpočet ve vztahu k „nesporné" části rozsahu zdanitelného plnění. Žalobkyně totiž v daňovém řízení neobjasnila konstrukci ceny reklamy, proto nebylo možno ze strany orgánů finanční správy určit hodnotu prokázané reklamy na závodě WSBK v Aragonu a na závodě *Alpe Adria Championship* na Slovakia ringu (jednalo se o závody jiných soutěží a kategorií). Soud připomněl prioritní povinnost daňového subjektu dokazovat vše, co správci daně tvrdí.

II. Obsah kasační stížnosti, vyjádření žalovaného a repliky

[5] Proti rozsudku podala žalobkyně (dále „stěžovatelka") kasační stížnost. Daňový spis podle ní nepředstavuje oporu pro závěr o neprokázání rozsahu přijatého zdanitelného plnění. Uskutečnění reklamy v deklarovaném rozsahu (na závodech v Aragonu, Assenu, Imole a na Slovakia ringu) prokázala. Z výpovědi svědka D. vyplynulo (shodně s jejími dřívějšími tvrzeními), že obsah původní smlouvy byl změněn ústní dohodou, a to v souladu s vůlí smluvních stran a v souvislosti s neúčastí *DRT racing team* na části závodů. Vůlí stěžovatelky a dodavatele nebylo prezentovat její logo výlučně v nejvyšší kategorii závodů WSBK. V této kategorii byla reklama poskytnuta na závodech v Assenu prostřednictvím *Tóth racing team.* V kategorii superbike je reklama mnohonásobně vyšší. Reklama se tak uskutečnila na čtyřech výše jmenovaných závodech, což stěžovatelka prokázala. Pokud nebyla na některých fotografiích vidět, není to důvodem pro neuznání nároku na odpočet DPH. Její realizace byla doložena zejména uvedenou svědeckou výpovědí. Provedené důkazy je třeba posuzovat ve vzájemných souvislostech, nelze je od sebe izolovat a nelze si z nich vybírat. Nadto není na krajském soudu, aby „*korigoval*" právní závěr žalovaného ohledně výpovědi svědka, pokud žalovaný uvedl, že jeho výpověď byla věrohodná, avšak krajský soud ji posoudil jako nevěrohodnou. Takový závěr byl ze strany krajského soudu překvapivý, neboť stěžovatelce neumožnil se k odlišnému hodnocení vyjádřit. Výpověď svědka fotografiím neodporuje, ale doplňuje je, neboť na některých je reklama patrná. Nadto ji nebylo možno považovat za obecnou, po svědkovi nebylo možno požadovat, aby detailně popisoval skutečnosti, od nichž uplynul určitý čas. Svědek nicméně potvrdil uskutečnění reklamy na čtyřech závodech WSBK. Správce daně měl povinnost zjistit skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně co nejúplněji, proto byla-li výpověď svědka obecná, bylo tomu tak kvůli obecným dotazům správce daně.

[6] Stěžovatelka zopakovala, že pokud jí nebyl nárok na odpočet přiznán, mělo tomu tak být kvůli zjištění povědomí o daňovém podvodu. S ohledem na harmonizaci DPH napříč členskými státy EU nemohou vnitrostátní orgány ignorovat judikaturu Soudního dvora EU, mj. k otázce principu neutrality daně a rozdílu prokazování podmínek nároku na odpočet DPH oproti daňovému podvodu a vědomí o něm. Jelikož ve věci nebyly naplněny podmínky pro odepření nároku na odpočet DPH, měl krajský soud rozhodnutí žalovaného zrušit. Stěžovatelka nesouhlasí ani s tím, jak krajský soud a orgány finanční správy nahlížely na cenu reklamy. Tato otázka je pro posouzení hmotněprávních podmínek pro uplatnění nároku na odpočet DPH irelevantní (jak připustil i krajský soud). Ostatně ani při uzavření smlouvy mezi stěžovatelkou a dodavatelem nebyl dán závazek

poskytovat reklamu na závodech kategorie superbike, neboť zkratka „WSBK“ (ve vztahu k jejímž závodům byla smlouva uzavřena) zahrnuje i nižší kategorie závodů, mj. i Superstock 1000. Pojem WSBK tedy nelze zaměňovat s kategorií superbike, proto se smlouva o poskytování reklamy netýkala pouze této kategorie mistrovství světa.

[7] Stejně tak stěžovatelka zopakovala i argumentaci zpochybňující zákonnost zahájených postupů proti odstranění pochybností. Ve vztahu ke zdaňovacímu období srpen 2016 vyšel správce daně z pochybností, které mu údajně vznikly na základě kontrolního hlášení za toto období podané dodavatelem (*DRT racing team*). Správce daně u něj shledal „podezřele“ nízkou daň na vstupu a vysokou daň na výstupu. Takové tvrzení však nerozvádí žádnou úvahu, v čem pochybnost správce daně spočívá, přestože výzva k odstranění pochybností musí z podstaty věci rozporovat skutečnosti uvedené v daňovém přiznání (zde přiznání stěžovatelky k DPH za dané období). Správce daně tížilo důkazní břemeno ve vztahu k tvrzení konkrétních skutečností opřených o objektivní zjištění, toto břemeno však neunesl. Existence příčinné souvislosti mezi kontrolním hlášením *DRT racing team* a pochybnostmi správce daně o pravdivosti daňových tvrzeních stěžovatelky je nejasná. Obsah kontrolního hlášení dodavatele potvrdil dodání zdanitelného plnění stěžovatelce, zde žádný rozpor dán není. Plnění, které *DRT racing team* uplatnil na výstupu, stěžovatelka uplatnila na vstupu. Nelze tak souhlasit s krajským soudem, že by výzva obsahovala dostatečně konkrétně tvrzené pochybnosti, a to ani na základě toho, že stěžovatelka na výzvu (z důvodu obezřetnosti) reagovala. Nadto legitimním zdrojem pochybností sotva mohou být informace získané na základě protiústavního právního předpisu (§ 101d odst. 1 zákona o DPH), a to bez ohledu na okamžik zrušení daného ustanovení Ústavním soudem (na což odkazoval krajský soud). V návaznosti na výše popsané tak byly nezákonné i výzvy k odstranění pochybností ve vztahu ke zdaňovacím obdobím červen a září 2016, které vyšly z údajného neodstranění pochybností za zdaňovací období srpen 2016. Správce daně však ve vztahu k srpnu 2016 ignoroval důkazní návrhy (svědecká výpovědi V. D., která byla provedena až později k pokynu žalovaného), proto lze sotva hovořit o neodstranění pochybností, které by mohlo založit další postupy k odstranění pochybností ve vztahu k jiným obdobím. Z důvodu nezákonných výzev k odstranění pochybností tak byly nezákonně zahájeny postupy k odstranění pochybností ke všem sporným zdanitelným obdobím.

[8] Stěžovatelka též rozporuje závěr krajského soudu ohledně neuznání nároku na odpočet DPH ani k „nesporné“ části rozsahu zdanitelného plnění. Jestliže má žalovaný u dvou ze čtyř závodů za to, že reklama poskytnuta byla (její poskytnutí je prokázáno), měl uznat nárok alespoň ve výši poloviny uplatněných odpočtů. Tomu nemůže být nijak na překážku, nebyla-li cena plnění ve smlouvě rozdělena dle jednotlivých závodů, neboť správce daně disponuje nástroji, jak cenu konkrétního plnění stanovit. Způsob, jakým se s touto námitkou krajský soud vypořádal, se přibližuje úvaze uplatněné v případech zadržování nesporné části nadměrných odpočtů. Tyto úvahy však striktně odmítl Ústavní soud a poukázal na to, že správce daně nedisponuje pravomocí zadržet nespornou část nadměrného odpočtu.

[9] Ve vyjádření ke kasační stížnosti žalovaný vyjádřil nesouhlas s tím, že by byl některý důkazní prostředek v daňovém řízení pominut. Mezi výpovědí svědka D. a předloženou fotografickou dokumentací existoval zásadní rozpor, neboť reklama byla viditelná pouze na dvou ze čtyř jmenovaných závodů (z nichž pouze jeden byl závodem WSBK), na nichž měla být podle svědka i stěžovatelky prezentována. Z rozsudku je

zřejmé, proč fotografiím krajský soud přiznal vyšší důkazní hodnotu, neboť se jedná o objektivní (nikoliv subjektivní) zdroj informací. Závěr soudu o *„korigování“* hodnocení svědecké výpovědi jakožto (ne)věrohodné je spíše terminologický, krajský soud ji nehodnotil odlišně od žalovaného, neboť nesrovnalosti a rozpor s fotografickou dokumentací shledal krajský soud stejně jako žalovaný. K otázce daňového podvodu žalovaný zdůraznil, že tato argumentace je nepřiléhavá, neboť stěžovatelka neprokázala uskutečnění plnění v tvrzeném rozsahu. Žalovaný dále připomněl ve shodě s krajským soudem, že byť samotná otázka výše ceny není pro věc s ohledem na nesplnění hmotněprávních podmínek pro přiznání nároku na odpočet DPH rozhodná, s ohledem na zjištěné skutečnosti bylo snížení ceny neproporcionální. Žalovaný dále podotkl, že stěžovatelka vykládá judikaturu týkající se nezákonnosti zahájení postupu k odstranění pochybností zužujícím způsobem. Jejím smyslem je zamezení bezdůvodného zahajování těchto postupů, nikoliv jejich znemožnění. Požadavky na obsahovou stránku výzev k odstranění pochybností je tak třeba chápat tak, že musí daňovému subjektu poskytnout prostor reagovat na konkrétní skutečnosti. Tomu správce daně v posuzované věci dostál, neboť stěžovatelka mohla poskytnout konkrétní odpověď a označit konkrétní důkazní prostředky k prokázání svých daňových tvrzení. Rovněž postup k odstranění pochybností zahájený ve vztahu ke zdaňovacím obdobím června a září 2016 byl zákonný, opíral-li se o závěry postupu ve vztahu k období srpen 2016, neboť všechna posuzovaná přijatá plnění plynula z jedné smlouvy, ve vztahu k níž měl správce daně pochybnosti. K otázce protiústavnosti později zrušeného § 101d odst. 1 zákona o DPH žalovaný uvedl, že sám Ústavní soud v nálezu ze dne 6. 12. 2016, sp. zn. Pl. ÚS 32/15, konstatoval, že dané ustanovení ruší z důvodu potřeby jeho bližší konkretizace na zákonné úrovni, tedy *„z obavy z jeho možného budoucího zneužití“*, nikoliv snad proto, že by údaje vyžadované dle tohoto ustanovení byly excesivní. Protiústavnost tak byla dána legislativně technickým provedením a až s účinností k 31. 12. 2017. Závěrem žalovaný zdůraznil, že domáhá-li se stěžovatelka uznání alespoň „nesporné“ části rozsahu plnění, zaměňuje v této úvaze neexistenci procesních podmínek pro přiznání nároku na odpočet (týkající se případů nároku na odpočet z nesporně uskutečněných zdanitelných plnění) a objektivní nemožnost určit na základě získaných důkazních prostředků výši oprávněně nárokovaného odpočtu DPH. Není na orgánech finanční správy, aby za daňové subjekty domýšlely správnou výši daňové povinnosti.

[10] V replice k vyjádření žalovaného stěžovatelka v podstatě zopakovala dříve uplatněné kasační námitky. Nad rámec toho pouze reagovala na otázku *„zužujícího výkladu“* judikatury správních soudů týkající se zákonnosti výzev k odstranění pochybností. K tomu dodala, že kontrolní hlášení správce daně obecně může využít, avšak v dané věci nebylo zjištění správce daně způsobilé založit pochybnosti o správnosti daňového tvrzení (tedy o uskutečnění zdanitelného plnění). Na závěr se ještě opětovně vyslovila k protiústavnosti § 101d odst. 1 zákona o DPH s tím, že toto ustanovení Ústavní soud nezrušil z „preventivních důvodů“ (jak uvádí žalovaný), ale zkrátka proto, že shledal jeho protiústavnost. Informace získané na základě protiústavního právního předpisu nemohou jít k její tíži.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[11] Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v mezích rozsahu kasační stížnosti a v ní uplatněných důvodů (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[12] Kasační stížnost není důvodná.

[13] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval námitkou překvapivosti napadeného rozsudku spočívající v odlišném hodnocení svědecké výpovědi V. D. Žalovaný k této výpovědi uvedl, že ji posoudil jakožto věrohodnou, *„avšak byla natolik neurčitá, že poskytnutí konkrétního rozsahu reklamy, které byly jednotlivými fakturami účtovány, rovněž neprokazuje."* Žalovaný vyšel v tomto hodnocení z toho, že na předložených fotografiích bylo poskytnutí reklamy (logotyp stěžovatelky) viditelné, avšak ne ze všech závodů. Citovaný závěr krajský soud *„korigoval"* v tom smyslu, že šlo o *„poněkud nepřesné vyjádření* [..., neboť výpověď svědka] *je prima vista v rozporu se zjištěními učiněnými z fotografií (jak již správně zdůraznil žalovaný), které předložila sama žalobkyně (za věrohodnou totiž nelze označit výpověď, která není souladná s jinými důkazy – srov. např. rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 18. 1. 2007, sp. zn. 21 Cdo 560/2006)."* Dle stěžovatelky krajský soud tímto postupem vykročil ze své role, neboť mu nepřísluší měnit důvody rozhodnutí žalovaného, tím spíše, pokud účastníky řízení neseznámil s právním názorem a neumožnil jim na něj reagovat. Z judikatury NSS (rozsudek ze dne 29. 11. 2011, čj. 2 Afs 16/2011-78, č. 2510/2012 Sb. NSS) plyne, že zamítavý rozsudek krajského soudu zakládající se oproti napadenému rozhodnutí správního orgánu na odlišné právní argumentaci porušuje právo na spravedlivý proces, neboť je překvapivý co do rámce soudního přezkumu (vykročuje z mezí žalobních bodů). Takové pochybení Nejvyšší správní soud v projednávané věci neseznal. Korekce závěrů žalovaného ze strany krajského soudu se týkala jen dílčí otázky, o níž se ani rozhodnutí žalovaného, ani napadený rozsudek neopírá zcela. Byť totiž žalovaný a krajský soud rozdílně nahlíželi na otázku věrohodnosti svědecké výpovědi, dospěli k témuž závěru – tedy že svědek D. (resp. jeho výpověď sloužící jakožto důkaz) nevyvrátil pochybnosti ohledně rozsahu přijatého zdanitelného plnění. Jak žalovaný, tak krajský soud shodně konstatovali, že jeho výpověď je obecná a sdělená tvrzení neobstojí v kontextu předložené fotografické dokumentace, která objektivně zachycuje reklamu stěžovatelky na dvou ze čtyř závodů (v Aragonu a na Slovakiaringu), a zároveň dokládá, že na dalších dvou závodech (v Assenu a Imole) nebyla reklama v souladu se smlouvou uzavřenou mezi stěžovatelkou a *DRT racing team* vůbec prezentována. V tomto směru tedy rozpor nebo odlišné posouzení mezi závěry žalovaného a krajského soudu kasační soud neshledal, naopak spolu zcela korespondují v tom, co je pro věc podstatné (prokázání rozsahu uskutečnění zdanitelného plnění). Pokud se je stěžovatelka pokouší zpochybnit tím, že se zabývá téměř výhradně způsobem, jak žalovaný a krajský soud nahlíželi na věrohodnost svědecké výpovědi (a jejich posouzení do určité vytrhává z kontextu), míjí se s podstatou, na níž s tím související vypořádání žalovaného i krajského soudu stojí, a které nikterak odlišné či překvapivé (ze strany krajského soudu) není.

[14] V této souvislosti stěžovatelka dále namítá, že rozsah uskutečnění zdanitelného plnění prokázala, zejména právě svědeckou výpovědí V. D. Předložené fotografie i svědecká výpověď mají stejnou důkazní hodnotu a krajský soud nemohl jeden důkazní prostředek upřednostnit před jiným. Nejvyšší správní soud souhlasí s krajským soudem, že fotografie představují objektivní důkaz o sporných skutečnostech, oproti tomu sdělení svědka (která byla s obsahem fotografií zčásti v rozporu) takovou povahu nemají. To neznamená, že by taková výpověď byla zcela bez významu, neboť může v průběhu daňového řízení doplnit skutková zjištění. V žádném případě však nelze po správci daně požadovat, aby chápal sdělení svědků jakožto nezvratné objektivní skutečnosti, které není třeba blíže prokazovat. Stěžovatelku tížilo důkazní břemeno ve vztahu k daňově relevantním tvrzením, přičemž pro jeho unesení předložila již zmíněnou fotodokumentaci

z jednotlivých závodů a navrhla výslech uvedeného svědka. Pokud si takto zjištěné skutečnosti vzájemně odporovaly (co do prezentace reklamy na závodech v Assenu a Imole), bylo na správci daně, resp. žalovaném, aby vysvětlili a vypořádali se s tím, co mají za prokázané, a co naopak nikoliv. Ti tak učinili a přesvědčivě popsali, proč nebyl tvrzený rozsah zdanitelného plnění ani přes provedené dokazování spolehlivě prokázán (resp. byl prokázán jen zčásti). Krajský soud se s jejich posouzením ztotožnil, neboť fotografie shledal jako objektivně průkaznější (tím spíše, nebyl-li svědek D. ve věci „nestranným pozorovatelem", ale vystupoval na straně dodavatele jakožto provozní závodního týmu a uzavíral se stěžovatelkou smlouvu o poskytování reklamy). Pakliže chtěla stěžovatelka zpochybnit závěr o důkazní hodnotě svědecké výpovědi oproti předloženým fotografiím, mohla a měla tak učinit jiným způsobem, než spíše „slovíčkařením" (viz argumentace výše týkající se věrohodnosti svědecké výpovědi). Argumentace, že pokud není reklama na fotografiích ze dvou závodů vidět, neznamená to, že na nich nebyla poskytnuta, není způsobilá učiněné závěry jakkoliv zvrátit. Na tyto námitky ostatně již krajský soud v napadeném rozsudku reagoval a zdůraznil, že fotografie zachycují motorku i jezdce vždy z mnoha úhlů a byla-li by reklama prezentována, nutně by musela být vidět (tím spíše, pokud měla být podle smlouvy viditelná ze tří stran motorky a na kombinéze jezdce). S tím Nejvyšší správní soud souhlasí a opakuje, že stěžovatelku tíží důkazní břemeno ve vztahu k jejím daňovým tvrzením. Pouze ona tedy nese odpovědnost za důkazy, které předložila a které neprokazují uskutečnění plnění na dvou ze čtyř závodů (resp. téměř spolehlivě prokazují, že na závodech v Assenu a Imole nebyla reklama prezentována). Úvaha, že nebyla-li reklama na fotografiích zachycena, neznamená to, že se neuskutečnila, odhlíží od toho, že dané důkazy nezajišťoval správce daně, ale naopak je navrhovala stěžovatelka k prokázání svých tvrzení. Pokud tedy bylo na ní, aby svá tvrzení prokázala, sotva lze považovat za dostatečné důkazy, které nejenže tato tvrzení zčásti (ve vztahu ke dvěma závodům) neprokazují, ale dokonce svědčí o opaku. Kasační soud se tedy i přes kasační námitky ztotožnil s tím, že poskytnutí reklamy na závodech v Assenu (ze strany *Tóth racing team*, u něhož měl dodavatel poskytování reklamy domluvit) a v Imole nebylo prokázáno, a deklarovaný rozsah zdanitelného plnění tak zůstal neprokázán. Zároveň je namístě dodat, že obsah svědecké výpovědi na tom nemohl ničeho změnit, pokud svědek D. pouze a bez další konkretizace či podložení tvrzení uváděl, že reklama byla prezentována i na těchto dvou sporných závodech. Svědek i stěžovatelka totiž měli dostatek prostoru doložit, že v rozporu s obsahem fotografií z těchto závodů reklama poskytována byla (např. dodáním dalších fotografií), avšak neučinili tak. Neobstojí tak ani námitka, že bylo na správci daně, aby svědka vedl ke konkretizaci obecné výpovědi, neboť v tomto ohledu tížilo důkazní břemeno stěžovatelku, nikoliv orgány finanční správy.

[15] Stěžovatelka dále zpochybnila výklad žalovaného ohledně pojmu „WSBK" užitého ve smlouvě o reklamě. Dle ní tento pojem nelze zaměňovat s nejvyšší kategorií mistrovství světa „superbike", neboť pod něj spadá i kategorie „Superstock 1000". Z toho ostatně vyšel i krajský soud, který tyto termíny v napadeném rozsudku objasnil. Tato námitka tak nadále není sama o sobě nikterak relevantní, neboť se fakticky netýká sporné otázky. Je však nutno ji vztáhnout k jiné rovině věci, a to ceně zdanitelného plnění, kterou krajský soud shodně se žalovaným označil za nelogickou, resp. její snížení za neproporcionální. Krajský soud totiž vyšel z toho, že původně se smlouva o poskytování reklamy za sjednanou cenu 8 mil. korun vztahovala k osmi závodům mistrovství světa (jak plyne z Kalendáře závodů 2016 přiloženého ke smlouvě založené ve správním spise), mezi které

závod na Slovakiaringu ani nespadá (nejedná se o závod WSBK). Následně smluvní strany dodatkem ze dne 24. 8. 2016 cenu snížily na 5 milionů korun a ústně sjednaly (dle svých tvrzení), že reklama bude poskytnuta na závodech v Aragonu, Assenu, Imole a na Slovakiaringu. Byť stěžovatelka v kasační stížnosti namítá, že původně smluvní strany ani nepředpokládaly, že by byla reklama poskytována na závodech kategorie superbike, takové tvrzení lze stěží považovat za důvěryhodné v situaci, kdy v kalendáři závodů přiloženém ke smlouvě byly právě i závody této nejvyšší kategorie (mj. v Assenu). Pakliže tedy byla cena mezi stranami sjednaná bez bližší specifikace ve vztahu k počtu závodů (v tomto by bylo možno vycházet jen z přiloženého kalendáře závodů), na nichž má být skutečně prezentována a bez rozlišení hodnoty závodů pro určení výše ceny (uvádí-li nyní stěžovatelka, že v kategorii superbike je reklama mnohonásobně dražší než v nižších kategoriích), sotva lze její následné snížení považovat za logické či proporční.

[16] Uvedenou skutečnost, na kterou krajský soud a žalovaný odkazovali, není namístě posuzovat jako „podezřelou“, neboť stěžovatelka neprokázala rozsah zdanitelného plnění (tedy jí nebyl nárok na odpočet DPH odepřen kvůli účasti na daňovém podvodu, viz níže). Je však třeba k ní přihlédnout v kontextu (ne)možnosti určení skutečné hodnoty „nesporného“ rozsahu zdanitelného plnění, neboť stěžovatelka se domáhá (alespoň částečného) nároku na odpočet. Jak uvedl krajský soud v napadeném rozsudku, postup uznání „nesporné“ části odpočtu DPH „*zjevně možný nebyl, neboť žalobkyně v daňovém řízení neobjasnila, jak byla cena reklamy konstruována, a proto nebylo možno určit, jaká byla hodnota reklamy na závodě mistrovství světa v Aragonu (duben 2016) a na závodě Alpe Adria Championship Slovakiaring (září 2016)*“. V souvislosti s neprokázaným rozsahem uskutečněného zdanitelného plnění tak orgány finanční správy a krajský soud dospěly k tomu, že k dílčím částem plnění (jednotlivým závodům) nebyla prokázána jejich cena, tedy hodnota zdanitelného plnění. Pokud stěžovatelka a *DRT racing team* sjednaly reklamu v ceně určené pouze obecně a souhrnně, kterou následně podobně obecným a nesrozumitelným způsobem bez bližšího položkového propočtu (jak by bylo v takové situaci obvyklé) snížily, jednoduše nebylo možno na základě daňových tvrzení stěžovatelky a jí předložených důkazů zjistit, jaká část ceny přijatého zdanitelného plnění (bez bližšího vysvětlení ve faktické výši pouze 4,4 milionů korun oproti sjednaným 5 milionům) se týkala jakého závodu. Jinak řečeno, měla-li se tato částka týkat čtyř závodů, z nichž jeden byl v nejvyšší kategorii „WSBK superbike“, dva byly v kategorii „Superstock 1000“ a poslední byl úplně mimo soutěž WSBK (Slovakiaring), a tvrdí-li sama stěžovatelka, že ceny reklamy v těchto závodech se lišily, bylo na ní, aby cenu za jednotlivé závody specifikovala a doložila. Takový postup nelze v případě DPH vyžadovat po správci daně. Pokud tedy byla podle fotodokumentace reklama poskytnuta na jednom ze závodů kategorie „Superstock 1000“ (v Aragonu) a na Slovakiaringu mimo soutěž WSBK (tedy s podstatně nižší úrovní, sledovaností a tedy i potenciálem zaujmout případné zákazníky), určitě nemůže postačovat tvrzenou celkovou cenu zdanitelného plnění vydělit dvěma (ve vztahu ke dvěma „sporným“ a dvěma „nesporným“ závodům), neboť by takový výsledek nemohl z popsaných důvodů odpovídat hodnotě jednotlivých závodů. Nadto lze dodat, že odkaz stěžovatelky na judikaturu týkající se zadržování nesporných nároku 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 směšovat 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, čj. 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.

[17] Stěžovatelka dále namítá, že jestliže splnila podmínky pro přiznání nároku na odpočet DPH (jak se sama domnívá), bylo možno jí tento nárok odepřít jedině tehdy, pokud by orgány finanční správy zjistily, že obchodní transakce (předmět zdanitelného plnění) byla zatížena daňovým podvodem, o kterém stěžovatelka měla, nebo mohla a měla mít povědomí. Na tuto argumentaci již reagoval krajský soud, který připomněl, že žalobou napadené rozhodnutí vychází právě z nesplnění hmotněprávních podmínek pro přiznání nároku na odpočet DPH, a tedy nebylo třeba, aby se žalovaný jakkoliv zabýval otázkou podvodného jednání. Krajský soud zdůraznil, že posouzením existence daňového podvodu se lze zabývat zpravidla jen tehdy, jsou-li naplněny právě hmotněprávní podmínky (čemuž u stěžovatelky nebylo). Tento právní názor vychází z dlouhodobé judikatury Nejvyššího správního soudu, která splnění hmotněprávních podmínek považuje za primární krok posouzení nároku na odpočet DPH, a jedině je-li tento krok splněn, lze uvažovat o naplnění kroku sekundárního, tedy neexistence daňového podvodu a povědomí daňového subjektu o něm. Tuto judikatorní linii stvrdil mj. i rozšířený senát NSS v nedávném rozsudku ze dne 23. 3. 2022, čj. 1 Afs 334/2017-208, č. 4336/2022 Sb. NSS (ve věci *Kemwater ProChemie*). Lze tedy v tomto ohledu ve shodě s krajským soudem konstatovat, že neprokázání rozsahu plnění, tedy množství dodaného zboží či poskytnutí služeb, samo o sobě postačuje k neuznání nároku na odpočet daně, aniž by se orgány finanční správy musely (resp. mohly) zabývat otázkou zatížení transakce daňovým podvodem (dále srov. např. rozsudky NSS ze dne 11. 6. 2021, čj. 4 Afs 402/2020-63, ze dne 28. 7. 2022, čj. 6 Afs 391/2020-45, ze dne 25. 5. 2022, čj. 10 Afs 374/2020-59, či ze dne 1. 11. 2022, čj. 7 Afs 105/2022-42). Kasační argumentace stěžovatelky se tedy vztahuje výhradně k tomu, že dle jejího názoru byl rozsah plnění prokázán, a tedy hmotněprávní podmínky nároku na odpočet DPH splněny. Jestliže by tomu tak bylo, lze s ní souhlasit, že v takovém případě by jí bylo možno nárok na odpočet odepřít jedině ve druhém kroku, a to tehdy, pokud by orgány finanční správy zjistily existenci podvodného jednání a povědomí stěžovatelky o něm (tedy zapojení do daňového podvodu). Tak tomu ale v projednávané věci není. Aby tyto námitky mohly být důvodné, musela by stěžovatelka nejprve zvrátit závěr, že rozsah plnění nebyl dostatečně prokázán. Odkazuje-li v této souvislosti na judikaturu Soudního dvora EU (usnesení ze dne 15. 7. 2015, *Itales*, C-123/14, a rozsudek ze dne 22. 10. 2015, *PPUH Stehcemp*, C-277/14), je třeba upozornit, že uvedená rozhodnutí se týkají odlišných právních otázek než těch, které jsou relevantní v nyní projednávané věci. Soudní dvůr se v uvedených věcech zabýval nárokem na odpočet DPH v případě neznámé totožnosti dodavatele, neprokázání původu zboží a jeho faktické držby dodavatelem ve vztahu k posouzení existence a povědomí o daňovém podvodu. Výše přijaté závěry ohledně neprokázání deklarovaného rozsahu zdanitelného plnění tedy stěžovatelka tímto odkazem nikterak nevyvrací.

[18] Další okruh kasačních námitek se týkal nezákonnosti zahájení postupu k odstranění pochybností správce daně ve vztahu ke zdaňovacímu období srpen 2016, a (z odlišných důvodů) k obdobím červen a září. Ve vztahu k výzvě k odstranění pochybností týkajících se srpna 2016 stěžovatelka namítá, že správce daně pouze popsal zjištění plynoucí z kontrolního hlášení dodavatele (nízká daň na vstupu, vysoká daň na výstupu), aniž by

připojil jakoukoliv úvahu, proč tato skutečnost jeho pochybnosti zakládá. Krajský soud již v napadeném rozsudku vymezil, že daná výzva odpovídá požadavkům na konkrétní tvrzení o skutečnostech zakládajících pochybnosti (viz usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 8. 7. 2008, čj. 9 Afs 110/2007-102, č. 1729/2008 Sb. NSS). K tomu stěžovatelka v kasační stížnosti uvádí, že správce daně tížilo důkazní břemeno k příčinné souvislosti mezi zjištěnými skutečnostmi a jeho pochybnostmi, a tuto příčinnou souvislost byl povinen vysvětlit. Kasační soud k tomu uvádí, že nebylo možno požadovat po správci daně, aby již ve výzvě k odstranění pochybností podrobně popsal, k jakému neobvyklému či nezákonnému jednání ze strany daňových subjektů ve věci došlo, nadto aby v tomto směru nesl důkazní břemeno. Na správci daně podle zákona a judikatury zdejšího soudu je, aby nejednal arbitrárně, tedy aby postup k odstranění pochybností zahajoval pouze tam, kde nějaké objektivní a konkrétní pochybnosti skutečně má (plynoucí např. přímo z daňového tvrzení, z místního šetření, z informací o obchodních partnerech daňového subjektu, se kterými předmětné transakce uzavíral apod.). Zdroje těchto pochybností je pro přezkoumatelnost svého postupu povinen uvést ve výzvě k odstranění pochybností, stejně jako (alespoň obecný) způsob, jak může daňový subjekt vzniklé pochybnosti správce daně odstranit.

[19] Správce daně ve výzvě z 25. 10. 2016 jasně uvedl, že zdrojem jeho pochybností je zjištění, že *DRT racing team* vykázal dle kontrolního hlášení přijatá zdanitelná plnění (na vstupu) v řádech tisíců korun, kdežto uskutečněná zdanitelná plnění (na výstupu) vykázal v řádech jednotek milionů. Přijatá zdanitelná plnění stěžovatelky za srpen 2016 (na vstupu) pak v celkové částce sestávala převážně jen z plnění od *DRT racing team*, ostatní plnění se pohybovala v řádech tisíců korun. Nejvyšší správní soud považuje takto popsané skutečnosti za zcela jasné a objektivně zakládající pochybnost spočívající v otázce, zda se stěžovatelkou deklarované zdanitelné plnění od dodavatele vůbec uskutečnilo (pro oba subjekty se v daném období jednalo o jediné významné zdanitelné plnění). Správce daně nebyl povinen tuto úvahu ve výzvě (podléhající určitému časovému tlaku) blíže rozvádět, neboť zaprvé stěžovatelku seznámil s konkrétním zdrojem svých pochybností, a zadruhé ji vyzval k doložení důkazů, které by pochybnost o existenci (rozsahu) přijatého zdanitelného plnění mohly odstranit. Ve shodě s krajským soudem tak ani kasační soud pochybení správce daně zakládající nezákonnost následně vedeného daňového řízení a doměřené (vyměřené) daně neshledal. To platí tím spíše, nezakládá-li takovou nezákonnost následně vyměřené daně jakékoliv pochybení obsažené ve výzvě k odstranění pochybností. Podle judikatury je totiž namístě přihlížet i k pozdějšímu jednání daňového subjektu, tedy zda výzvu pochopil a reagoval na ni, čímž její případné dílčí nedostatky zhojil (rozsudky NSS ze dne 31. 1. 2007, čj. 1 Afs 155/2005-70, a ze dne 17. 9. 2015, čj. 1 Afs 219/2014-52).

[20] Stěžovatelka dále namítá, že neprovedl-li správce daně při postupu k odstranění pochybností za dané období výslech svědka Kubíčka, nemohl závěry tohoto postupu zdůvodnit výzvy k odstranění pochybností týkajících se zdanitelných období červen a září 2016. Ani tato námitka není důvodná. Jak je uvedeno výše, úvahy správce daně (zde spočívající ve zjištění neexistence zdanitelného plnění) nemusí být v okamžiku zahájení postupu k odstranění pochybností prokázané, plně postačuje, vychází-li z konkrétních zdrojů těchto pochybností (zde zjištění správce daně ve vztahu k jiným zdanitelným obdobím). Měl-li tedy správce daně v daném okamžiku důvodné pochybnosti o tom, že deklarované plnění nebylo poskytnuto tak, jak stěžovatelka v přiznání k DPH za období červen a září 2016 uváděla, byla výzva k odstranění pochybností podložená o konkrétní pochybnosti správce daně, které nebyly jakkoliv hypotetické. Tyto úvahy musely mít

oporu v objektivních zjištěních ve věci (což měly), aniž by bylo možno na ně v takovou chvíli klást stejné požadavky na průkaznost jako v případě samotného platebního výměru. V okamžiku zahájení postupu k odstranění pochybností tak nebylo namístě vést dokazování za účelem prokázání zjištěných pochybností. Stejně tak jejich nezákonnost nezakládá skutečnost, byl-li v řízení o doměření daně za (prvně prověřované) zdanitelné období srpna 2016 později proveden další důkaz (výslech svědka), který k okamžiku vydání výzev ke zdanitelným obdobím června a září 2016 proveden nebyl. V tomto ohledu tak kasační soud rovněž žádné pochybení neshledal, neboť se obě výzvy (z 8. 2. 2017 a 5. 4. 2017) zakládaly na konkrétních důvodech, pro něž měl správce daně pochybnosti o pravdivosti a úplnosti daňových tvrzení.

[21] Konečně stěžovatelka zpochybňovala možnost správce daně založit výzvu k odstranění pochybností za zdaňovací období srpen 2016 na obsahu kontrolního hlášení dodavatele za daný měsíc, neboť Ústavní soud později nálezem sp. zn. Pl. ÚS 32/15 zrušil § 101d odst. 1 zákona o DPH. Na tuto argumentaci již taktéž reagoval krajský soud, který zdůraznil, že Ústavní soud odložil účinnost výroku, kterým dané ustanovení zrušil k 31. 12. 2017. Namítá-li stěžovatelka, že pozdější účinnost zrušujícího výroku nic nemění na závěru o protiústavnosti zrušeného ustanovení (a dle jejího názoru tedy nemožnosti jeho aplikace v projednávané věci s odkazem na doktrínu ovoce z otráveného stromu), zcela ignoruje závěry krajského soudu, který v nyní napadeném rozsudku podrobně vysvětlil účinky derogačních nálezů Ústavního soudu. Rovněž s odkazem na stanovisko plána Ústavního soudu ze dne 14. 12. 2010, sp. zn. Pl. ÚS-st 31/10, č. 426/2010 Sb. krajský soud rozvedl, že *„zrušení protiústavní právní úpravy samo o sobě neznamená revizi individuálních právních aktů založených na aplikaci neústavního předpisu. Práva a povinnosti z právních vztahů vzniklých před zrušením právního předpisu zůstávají nedotčena.“* Trvá-li stěžovatelka dále na tom, že tato pravidla aplikace později zrušených právních předpisů Ústavním soudem ničeho nemění na tom, že se již předtím jednalo o protiústavní předpisy, není tato argumentace způsobilá zvrátit popsané závěry krajského soudu. Nejvyšší správní soud k tomu dodává, že sám Ústavní soud v nálezu sp. zn. Pl. ÚS 32/15 uvedl, že zrušil-li by § 101d odst. 1 zákona o DPH s okamžitou účinností (stále však *pro futuro*, nikoliv s retroaktivními účinky), zmařil by tím systém kontrolního hlášení. S ohledem na povahu zjištěné protiústavnosti daného ustanovení (přílišnou obecnost, kterou bylo třeba na zákonné úrovni dále konkretizovat) tak výslovně konstatoval, že účinky výroku rušícího toto ustanovení odkládá až na 31. 12. 2017 kvůli tomu, aby měl zákonodárce prostor dané ustanovení novelizovat ústavně konformním způsobem a se zachováním kontinuity systému kontrolního hlášení. Stěžovatelka tak zcela nepřípadně usiluje o vyvolání zdání protiústavnosti postupu správce daně, který zahájil postup k odstranění pochybností za dané zdaňovací období srpen 2016 nahlédnutím do kontrolního hlášení *DRT racing team*. Na tomto postupu však v okamžiku jeho provedení nic nezákonného či protiústavního nebylo, správce daně postupoval podle tehdy účinné právní normy, a nutno dodat, že s ohledem na novou úpravu § 101d odst. 1 zákona o DPH účinnou od 1. 1. 2018 (přijatou právě v návaznosti na zrušující nález Ústavního soudu) by na tomto postupu nebylo nic nezákonného či protiústavního ani nadále. Naopak, správce daně postupoval v souladu s účelem systému kontrolního hlášení, které umožnuje zjišťovat skutečnosti zakládající pochybnost o pravdivosti tvrzení daňových subjektů, a které by mu bez tohoto systému mohly zůstat skryté. Ani v tomto ohledu se tak Nejvyšší správní soud s kasační argumentací stěžovatelky neztotožnil.

IV. Závěr a náklady řízení

[22] Nejvyšší správní soud s ohledem na výše uvedené neshledal kasační stížnost důvodnou, a proto ji podle § 110 odst. 1 *in fine* s. ř. s. zamítl.

[23] O nákladech řízení o kasační stížnosti rozhodl soud v souladu s § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatelka nebyla ve věci úspěšná, nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému nevznikly žádné náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti, proto mu soud náhradu nákladů řízení nepřiznal.

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

V Brně 22. prosince 2022

Milan Podhrázký
předseda senátu