



ČESKÁ REPUBLIKA

R O Z S U D E K
J M Ě N E M R E P U B L I K Y

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Mgr. Radovana Havelce a soudců JUDr. Milana Podhrázkého a JUDr. Jana Vyklického v právní věci žalobkyně **MARKOS Trading, s. r. o.**, se sídlem Brno, Hudcova 78b, zastoupené Mgr. Tomášem Pelíškem, advokátem se sídlem Brno, Bašty 416/8, proti žalovanému **Odvolacímu finančnímu ředitelství**, se sídlem v Brně, Masarykova 31, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 15. 6. 2015, č. j. 30 Af 26/2013 - 49,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **se zamítá**.
- II.** Žalobkyně **nemá právo** na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III.** Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

Žalobkyně v řízení před Krajským soudem v Brně napadla žalobou rozhodnutí žalovaného ze dne 5. 3. 2013, č. j. 6629/13/5000-14302-701226, kterým žalovaný k odvolání žalobkyně změnil rozhodnutí Finančního úřadu Brno III (dále jen „finanční úřad“ či „správce daně“) ze dne 24. 9. 2012 č. j. 331668/12/290512701407, a č. j. 331674/12/290512701407, a to v části týkající se bankovního spojení; v ostatním zůstala rozhodnutí finančního úřadu beze změny. Finanční úřad těmito rozhodnutími doměřil žalobkyni daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období prosinec 2007 ve výši 190.000 Kč (k tomu jí uložil povinnost uhradit penále ve výši 38.000 Kč) a za zdaňovací období leden 2008 ve výši 95.000 Kč (k tomu jí uložil povinnost uhradit penále ve výši 19.000 Kč). Finanční úřad neuznal nárok žalobkyně na odpočet DPH z přijatého zdanitelného plnění, kterým mělo být poskytnutí služby – pronájem reklamní plochy na soutěžním vozidle a provedení reklamy společností ELEVANTO, s. r. o. (dále jen „ELEVANTO“).

V žalobě proti tomuto rozhodnutí žalobkyně především namítala, že předložila důkazní prostředky prokazující závěr, že sjednané plnění provedla společnost ELEVANTO. Pokud správce daně neměl pochybnost o tom, že reklama byla na závodním autě umístěna, tak již tím musel akceptovat důkazní prostředky navržené žalobkyní, které dokládají provedení reklamy. Žalovaný po žalobkyni požadoval prokázání skutečností, které nebyla ze své pozice objednatele služeb schopna doložit a nebyla k tomu ani povinna. Pokud bylo zdanitelné plnění skutečně provedeno, o čemž není sporu, pak pochybnosti správce daně o tom, kdo byl oprávněn jednat za společnost ELEVANTO, o konečném dodavateli služeb či o způsobu provedení reklamy, nemají v daňovém řízení za následek přenesení důkazního břemene ze správce daně. Není možné, aby finanční úřad vyzval žalobkyni k prokázání činnosti jiného subjektu. Rozhodnutí daňových orgánů jsou též v rozporu se zásadou legitimního očekávání, k čemuž žalobkyně odkázala na daňové řízení vedené u Finančního úřadu Ostrava III ve věci daňového subjektu INGPRO IWB, s. r. o., kde uvedený správce daně v téměř totožném případě dospěl k závěru, že reklamu uskutečnila společnost ELEVANTO. Finanční úřad u žalobkyně již v minulosti provedl šetření týkající se mimo jiné jednoho ze sporných zdaňovacích období (prosinec 2007). V rámci tohoto šetření mu žalobkyně předložila fakturu vystavenou společností ELEVANTO, přičemž finanční úřad zde neshledal žádná pochybení, DPH přiznal a vrátil. V mezidobí od provedení šetření do zahájení daňové kontroly nenastaly žádné nové okolnosti, jež by následně odůvodňovaly nesplnění podmínek pro uplatnění nároku na odpočet daně. Žalobkyně neměla žádný důvod nadále archivovat podklady, jež v dané věci finanční úřad posléze vyžadoval. Žalovaný věrohodnost tvrzení žalobkyně ve smyslu § 92 odst. 5 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále jen „daňový řád“), nevyvrátil a svoje důkazní břemeno tak neunesl.

Krajský soud v Brně rozsudkem označeným v záhlaví tohoto rozhodnutí žalobu zamítl. Vyšel z toho, že v daňovém řízení má každý daňový subjekt povinnost daň přiznat, tedy břemeno tvrzení, ale také povinnost své tvrzení doložit, tedy břemeno důkazní. Žalobkyni přisvědčil v tom, že účetní doklady jsou nepochybně v daňovém řízení primárním důkazem, nejsou však důkazem nezpochybnitelným. V této souvislosti odkázal na judikaturu Nejvyššího správního soudu, podle níž daň, stejně jako odpočet daně, nemají základ ve formálním dokladu, ale ve skutečné existenci zdanitelného plnění. Podle § 73 odst. 1 písm. a) zákona č. 253/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“), daňový doklad, kterým je prokazován nárok na odpočet DPH, musí vystavit plátcé DPH. Zákonný nárok na odpočet je podmíněn formálním vykázáním zdanitelného plnění se všemi náležitostmi, ovšem nikdy nemůže být přiznán při nevyvrácení pochybností o faktickém uskutečnění plnění. Žalobkyně sice předložila důkazy týkající se realizace reklamy, na základě nichž finanční úřad ani žalovaný neměl pochybnosti o umístění reklamy na závodním voze, neunesla ovšem důkazní břemeno týkající se prokázání, že dané plnění bylo přijato od společnosti ELEVANTO. Finanční úřad ani žalovaný nepopírají, že na účet uvedené společnosti byly připsány částky doložené bankovními výpisy žalobkyně, které pak byly obratem vybrány v hotovosti. S odkazem na judikaturu Ústavního soudu a Nejvyššího správního soudu pak krajský soud dodal, že nárok na odpočet má daňový subjekt pouze tehdy, pokud splní podmínky stanovené v § 72 a § 73 zákona o DPH a v souladu s § 92 odst. 3 daňového řádu prokáže bez jakýchkoliv pochybností faktické přijetí zdanitelného plnění v souladu se svými tvrzeními. Zpravidla přitom nepostačí, pokud daňový subjekt předloží pouze bezvadné daňové doklady. V případě pochybností je nutno předložené faktury a doklady podložit i dalšími důkazy, které tvrzení z dokladů plynoucí jednoznačně potvrdí.

Krajský soud dále uvedl, že oprávněnost žalobkyní uplatněného odpočtu DPH závisí na tom, zda unesla své důkazní břemeno ohledně všech skutečností, které v rámci daňového řízení tvrdila, a na základě nichž odpočet uplatnila. Žalobkyně předložila jak bezvadné daňové doklady, tak další důkazy, kterými prokázala, že tvrzenému dodavateli uhradila fakturované částky na jeho účet. Správci daně však v projednávané věci vyvstaly pochybnosti ohledně přijetí

zdanitelného plnění od tohoto dodavatele, neboť měl k dispozici zápisy o výsledku svědků M. K. a P. K. sepsané před Prezídiem Policajného zboru, Úradu boja proti organizovanej kriminalite v Trnave, kde oba jmenovaní shodně uvedli, že s nikým neobchodovali a neuzavírali žádné smlouvy. Michal Kubiš vypověděl, že chodil velmi často vybírat peníze posílané na firemní účet společnosti ELEVANTO a vždy, když peníze vybral, ihned je odevzdal V. Z., přičemž za tuto službu obdržel 500 – 1.000 Kč. V době, kdy byly uzavřeny smlouvy o pronájmu reklamních ploch, byl jednatelem společnosti ELEVANTO pan Radoslav Kubiš, ten však odmítl ve věci vypovídat. V návaznosti na to krajský soud shrnul dokazování provedené v daňovém řízení, zabýval se hodnocení jednotlivých důkazů a přisvědčil daňovým orgánům v tom, že žalobkyní předložené důkazní prostředky k unesení důkazního břemene nepostačovaly. Nedošlo přitom ani k žalobkyní tvrzenému zakázanému požadavku na prokázání činností jiného daňového subjektu, neboť daňové orgány požadovaly po žalobkyni, aby prokázala uskutečnění zdanitelných plnění uvedeným dodavatelem poté, co na ni opětovně přešlo důkazní břemeno. K namítanému rozporu se zásadou legitimního očekávání krajský soud dodal, že v dané věci nebyl správce daně ani žalovaný vázán výsledkem řízení vedeného před Finančním úřadem Ostrava III. Podle krajského soudu pak provedením místního šetření, při kterém žalobkyně již předložila správci daně jednu ze sporných faktur, nedošlo k vyloučení možnosti následně zahájit a provést daňovou kontrolu na DPH.

Proti rozsudku krajského soudu podala žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) kasační stížnost odvolávající se na důvody uvedené v § 103 odst. 1 písm. a), b), c) a d) soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“). Navrhla, aby Nejvyšší správní soud zrušil napadený rozsudek a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení.

Stěžovatelka namítla, že v rámci daňového řízení označila a předložila naprosto věrohodné důkazní prostředky, jimiž lze dostatečně prokázat, že sjednané plnění bylo provedeno společností ELEVANTO. Účelem smluv uzavřených mezi stěžovatelkou a uvedenou společností byla propagace jejího obchodního jména a služeb při automobilové soutěži. Předmět smlouvy byl beze zbytku naplněn, neboť stěžovatelka si u uvedené společnosti objednala provedení reklamy formou umístění loga na konkrétním vozidle, konkrétním závodě a v konkrétním termínu, přičemž reklamu obdržela. Předložené faktury obsahovaly všechny zákonem požadované náležitosti a stěžovatelka je uhradila přímo na účet společnosti ELEVANTO, o čemž svědčí výpisy z účtů. Hradila tak finanční prostředky za konkrétní služby konkrétnímu dodavateli. Daňovým orgánům i krajskému soudu vyvstaly pochybnosti ohledně přijetí zdanitelného plnění od tvrzeného dodavatele a podle nich stěžovatelkou předložené důkazní prostředky neprokázaly, že by zdanitelné plnění bylo poskytnuto společností ELEVANTO. K tomu stěžovatelka poukázala na jednoznačně danou posloupnost „uzavření smluv – provedení sjednaného plnění – vystavení faktur za provedené služby – úhrada vystavených faktur“, což prokazuje, že reklamu skutečně provedla společnost ELEVANTO. Pokud krajský soud poukázal na výpovědi M. K. a P. K. či protokoly o ústním jednání před daňovými orgány, nemůže být stěžovatelce kladeno za vinu následné, jakkoliv zvláštní, chování jiného daňového subjektu. V okamžiku uskutečnění plnění spolupráce s uvedenou společností fungovala, byly řádně uzavřeny smlouvy, které nebyly zpochybněny ani prohlášený za neplatné, bylo poskytnuto plnění a za to bylo řádně zapláceno. Pokud bylo zdanitelné plnění skutečně provedeno, o čemž nemá pochyb ani krajský soud, zjištění pochybností ohledně vztahu M. K. a uvedené společnosti, ohledně výpovědi uvedených svědků před jinými orgány či následná pochybnost o konečném dodavateli služeb nebo způsobu skutečného provedení reklamy, nemá v daňovém řízení se stěžovatelkou jako objednatelkou služeb za následek přenesení důkazního břemene. Stěžovatelka neměla možností žádným způsobem prokázat přijetí zdanitelného plnění od tvrzeného dodavatele.

Dále stěžovatelka poukázala na to, že správce daně u ní v minulosti provedl šetření, v rámci něhož mu předložila spornou fakturu z prosince 2007, se kterou tak byl prokazatelně seznámen, přičemž neshledal žádná pochybení. V mezidobí od provedení šetření do zahájení daňové kontroly nenastaly žádné nové skutečnosti, jež by následně odůvodňovaly nesplnění nároku na odpočet daně. Následná daňová kontrola zahrnující i kontrolu uvedené faktury mohla být provedena, nicméně pokud správce daně již jednou neshledal žádné pochybení, nemůže po stěžovatelce požadovat další doklady, které neměla důvod archivovat. Stěžovatelka se pak neztotožnila s krajským soudem, ani pokud jde o namítaný rozpor se zásadou legitimního očekávání. Je zřejmé, že v dané věci existují rozdílné přístupy finančních úřadů, neboť různé finanční úřady posuzují obdobnou věc odlišně. Závěrem pak konstatovala, že mezi ní a společností ELEVANTO šlo o nárazovou jednočinnou spolupráci, která se opravdu uskutečnila. V rámci vzájemného obchodu byly vystaveny pouze 2 faktury, z nichž první nebyla žádným způsobem zpochybněna a druhá byla zpochybněna až po několika letech. Stěžovatelka neměla důvod více upevňovat svoji důkazní situaci, jak po ní po několika letech finanční úřad požadoval. Pochybnosti daňových orgánů i krajského soudu vyplývají z následných výsledků výše již označených svědků, přičemž tyto důkazy jsou mezi ostatními předloženými důkazy vyzdvihovány, ovšem podle stěžovatelky nebyly správně vyhodnoceny. Nemohou mít vypovídací hodnotu jako množství důkazů, které předložila stěžovatelka, a to například proto, že výsledky uvedených osob byly provedeny až několik let poté, co bylo sporné plnění uskutečněno, navíc v době, kdy byla situace ve společnosti ELEVANTO zcela odlišná než v době uskutečnění výsledku, kdy mohly být vyslychané osoby pod tlakem okolností kolem uvedené společnosti. Stěžovatelce jde k tíži jednání jiného daňového subjektu, což je nepřijatelné. Soud přisuzuje těmto důkazům velkou váhu, avšak na druhou stranu opomíjí, že M. K. opakovaně potvrdil, že se stěžovatelkou jednal a poskytl jí požadované plnění. Provedené důkazy jsou tak nesprávně hodnoceny a jednostranně interpretovány v neprospěch stěžovatelky, přičemž nejsou hodnoceny ve vzájemných souvislostech.

Žalovaný navrhl zamítnutí kasační stížnosti a ztotožnil se s odůvodněním napadeného rozsudku. Stěžovatelka neprokázala, že přijala zdanitelná plnění od společnosti ELEVANTO, jak je deklarováno na předložených fakturách. Samotným předložením formálního dokladu nedochází k automatickému prokázání nároku na odpočet DPH. Ačkoliv § 72 zákona o DPH je speciálním procesním ustanovením vůči daňovému řádu, a to zejména v otázce volby důkazních prostředků, je samotný § 92 odst. 2 daňového řádu nadále ustanovením, vůči kterému zákon o DPH speciální úpravu neobsahuje. Úkolem daňového subjektu není prokázat, že přijal „nějaká“ zdanitelná plnění, ale i přesný předmět a rozsah takového plnění. Daňový subjekt musí být schopen prokázat, že přijal konkrétní zdanitelné plnění od konkrétního plátce a že je použil pro uskutečnění své ekonomické činnosti. Neprokáže-li byť i jediný z těchto předpokladů, nemůže mu být odpočet přiznán. K jednotlivým kasačním námitkám stěžovatelky pak žalovaný dodal, že k uznání nároku na odpočet daně je třeba prokázat nejen uskutečnění zdanitelného plnění, ale i to, že subjekt, který službu poskytl a jemuž bylo placeno, byl skutečně tím subjektem, který službu poskytl. V dané věci vyvstaly pochybnosti již v souvislosti s odpovědí Finančního úřadu Ostrava I z května 2008 a další pochybnosti vyplynuly z informací od Policie Slovenské republiky. V souladu s principem přechodu důkazního břemene pak přešlo toto břemeno zpět na stěžovatelku, přičemž ani následně předložené důkazy neprokázaly, že zdanitelné plnění poskytla společnost ELEVANTO. Žalovaný pak poukázal i na to, že uskutečnění místního šetření nevylučuje možnost provedení daňové kontroly v budoucnu a pokud jde o námitku porušení zásady legitimního očekávání, odkázal na závěry krajského soudu. Uzavřel, že ze strany správce daně byly činěny veškeré úkony nezbytné k prokázání skutečností uváděných stěžovatelkou a dodal, že její tvrzení jsou nadto spíše jen polemikou s hodnocením jednotlivých důkazů, nežli vytýkanými vadami v postupu žalovaného.

Kasační stížnost má požadované náležitosti, byla podána včas a osobou k tomu oprávněnou, proto Nejvyšší správní soud posoudil důvodnost kasační stížnosti v mezích rozsahu uplatněných důvodů; zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3, 4 s. ř. s.). Dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

Podstata projednávané věci a stěžejní kasační námitka se týká toho, zda se stěžovatelce podařilo prokázat uskutečnění deklarovaného plnění (umístění reklamy – loga stěžovatelky – na závodním autě) plátcem daně, tedy společností ELEVANTO. Shora reprodukováná argumentace krajského soudu i daňových orgánů je přitom založena na tom, že stěžovatelka jako příjemce zdanitelného plnění, který uplatňuje nárok na nadměrný odpočet DPH, musí být schopna prokázat, že přijala konkrétní zdanitelné plnění od konkrétního plátce a že je použila pro uskutečnění své ekonomické činnosti (§ 72 odst. 1 a § 73 odst. 1 zákona o DPH). Jak žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti správně uvedl, neprokáže-li stěžovatelka byť i jen jediný z těchto předpokladů, nemůže jí být nadměrný odpočet přiznán. Takto vymezená kasační námitka se shoduje s námitkou, kterou stěžovatelka vznesla již v žalobě proti rozhodnutí žalovaného. Krajský soud ve vztahu k této námitce přílehavě aplikoval příslušnou právní úpravu a odkázal na judikaturu Ústavního soudu i judikaturu soudu zdejšího týkající se důkazního břemene v daňovém řízení, respektive jeho přenosu ze správce daně na daňový subjekt. Uzavřel, že stěžovatelka oprávněnost uplatněného nároku na odpočet DPH neprokázala (konkrétně neunesla důkazní břemeno ohledně toho, zde ke zdanitelnému plnění skutečně došlo od shora označené společnosti). Základní argumentace stěžovatelky ve vztahu k nastíněnému odůvodnění napadeného rozsudku krajského soudu spočívá v tom, že se jí jednoznačně podařilo prokázat logickou posloupnost „*uzavření smluv – provedení sjednaného plnění – vystavení faktur za provedené služby – úhrada vystavených faktur*“.

K takto vymezené kasační námitce je nutno předně poznamenat, že obdobnou skutkovou i právní otázkou, jakou stěžovatelka v kasační stížnosti v projednávané věci nastolila, se již Nejvyšší správní soud ve své judikatuře zabýval. Konkrétně se tak stalo v rozsudku ze dne 9. 7. 2015, č. j. 9 Afs 233/2014 - 26 (toto i všechna dále citovaná rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupná na www.nssoud.cz), který se dokonce týkal prokazování přijetí zdanitelného plnění od totožného subjektu jako v projednávané věci (společnost ELEVANTO). Zdejší soud v tomto rozsudku výslovně uvedl, že „*[s]těžovatel považuje za nejdůležitější okolnost celé věci to, že reklama, kterou zajistila společnost ELEVANTO, byla skutečně provedena, jak o tom svědčí fotodokumentace a videodokumentace ve správním spisu. Toto stěžovatelovo přesvědčení je třeba korigovat. Ani finanční orgány nepochybovaly na základě obrazových podkladů o tom, že stěžovatelova reklama byla umístěna na závodním vozidle Mitsubishi Lancer na automobilových soutěžích. K uznání nároku na odpočet však je třeba prokázat i to, že subjekt, který stěžovateli jako odběrateli službu fakturoval a jemuž bylo placeno, byl i tím subjektem, který mu službu skutečně poskytl. V řízení však nebylo prokázáno, že službu poskytla společnost ELEVANTO*“. V nyní projednávané věci, shodně jako v citovaném rozsudku, považuje stěžovatelka za podstatné, že reklama byla provedena a že současně za její provedení uhradila dané společnosti dohodnutou cenu. V tomto ohledu je nicméně nutno opětovně zdůraznit, že předmětem sporu a pochybností daňových orgánů (i krajského soudu) nebylo provedení reklamy či snad úhrada faktur společnosti ELEVANTO, ale naopak otázka, zda fakturovanou službu poskytla právě uvedená společnost. Odpověď na tuto otázku pak nelze dovodit ani z toho, že stěžovatelka dané společnosti řádně uhradila předložené faktury, ani z „*prokázané posloupnosti*“ jednotlivých úkonů, jak ji stěžovatelka v kasační stížnosti vymezila.

Z výše citovaného rozsudku Nejvyššího správního soudu se dále podává, že pokud stěžovatelka nepřesvědčila správce daně o tom, že plnění, z nichž uplatňuje nadměrný odpočet, jí poskytl právě jeden konkrétní, a nikoliv jiný, subjekt, zaměřil se správce daně právem na činnost

toho subjektu, který měl dané plnění poskytnout. Jestliže pak i toto zkoumání přineslo jen pochybnosti, nemohlo to vést správce daně k jinému závěru, než že stěžovatelka svá tvrzení neprokázala. Daňový subjekt musí prokázat konkrétní okolnosti vztahující se ke konkrétnímu obchodnímu případu a je jeho povinností vyvrátit všechny pochybnosti, které v souvislosti s tímto obchodním případem vznikly. Daňový subjekt musí být schopen popsat průběh obchodního případu, na jehož základě nárok uplatňuje, bez jakýchkoli podezřelých nejasností či trhlin, a to i ve vztahu k subjektu, který spornou službu poskytl. Tyto závěry citovaného rozsudku Nejvyššího správního soudu jsou nepochybně aplikovatelné i v projednávané věci a zdejší soud neshledal důvod k tomu, aby se zde od nich odchyloval. Argumentace stěžovatelky v žalobě i v kasační stížnosti směřuje k prokázání uskutečnění plnění či jeho úhradě společností ELEVANTO, nikoliv však k prokázání provedení sporného plnění uvedenou společností. Stěžovatelkou nastíněná logická posloupnost jednotlivých úkonů činěných ve vztahu ke společnosti ELEVANTO nemůže být v tomto hledu dostatečná. Nejvyšší správní soud proto této stěžejní kasační námitce nemohl vyhovět.

Se shora uvedenou kasační námitkou pak souvisí i další námitka stěžovatelky týkající se nesprávného vyhodnocení důkazů ze strany daňových orgánů, s nimiž se v tomto ohledu krajský soud v napadeném rozsudku ztotožnil. Zde je třeba připomenout, že podle § 8 odst. 1 daňového řádu „[s]právce daně při dokazování hodnotí důkazy podle své úvahy. Správce daně posuzuje každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti; přitom přiblíží ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo“. Princip volného hodnocení důkazů plynoucí z citovaného ustanovení a jeho praktická aplikace je postavena na určitém vnitřním přesvědčení správce daně, které (nejen z hlediska případného následného soudního přezkumu) musí správce daně přesvědčivě a přezkoumatelným způsobem odůvodnit. Zde je třeba připomenout, že smyslem provedení dokazování v projednávané věci nebylo učinění skutkového závěru, podle něhož sporné plnění společnost ELEVANTO neuskutečnila, ale toliko zjištění, že jsou o uskutečnění plnění uvedenou společností důvodné pochybnosti. Nemůže být sporu o tom, že v důsledku protokolů o výslechu svědků M. K. a P. K. před slovenským policejním orgánem takové pochybnosti vznikly. Podle názoru Nejvyššího správního soudu v dané věci nebyly provedené důkazy hodnoceny nesprávně či jednostranně, jak namítá stěžovatelka. K obecné výtce stěžovatelky týkající se nesprávného hodnocení důkazů je třeba uvést, že z odůvodnění rozhodnutí žalovaného i napadeného rozsudku krajského soudu je zjevné, že uvedené orgány se v souladu se shora popsanou zásadou volného hodnocení důkazy jednotlivými provedenými důkazy zabývaly a logickým i přezkoumatelným způsobem provedly jejich vyhodnocení. K námitce stěžovatelky, podle níž soud opomenul, že M. K. opakovaně potvrdil jednání se stěžovatelkou a poskytnutí sporného plnění uvedenou společností, je třeba podotknout, že pozdějšími výpověďmi uvedeného svědka se krajský soud v napadeném rozsudku zabýval a tyto důkazy hodnotil (viz str. 12 napadeného rozsudku). Ani tato kasační námitka tedy nemůže být důvodná.

Stěžovatelka dále upozornila na předchozí místní šetření, které u ní správce daně uskutečnil, a kde mu byla předložena jedna ze sporných faktur. Uvedla v této souvislosti, že následná daňová kontrola zahrnující i kontrolu uvedené faktury, mohla být provedena, nicméně pakliže správce daně již jednou neshledal žádné pochybení (v rámci uvedeného šetření), a nenastaly žádné nové skutečnosti odůvodňující nesplnění podmínek pro uplatnění odpočtu daně, nemůže po stěžovatelce požadovat další podklady v této věci (v rámci daňové kontroly). S touto argumentací se však Nejvyšší správní soud nemohl ztotožnit. Předně je třeba poznamenat, že zákaz opakované kontroly daňových subjektů plynoucí především z judikatury Ústavního soudu (například náleze ze dne 13. 5. 2003, sp. zn. II. ÚS 334/02) či zdejšího soudu (například rozsudek ze dne 15. 9. 2005, č. j. 5 Afs 223/2004 - 89) dopadá na vztah dříve uskutečněné a později opakované daňové kontroly, tedy výhradně na opakovaný postup podle § 16 tehdy účinného zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, a nikoliv na vztah

(místního) šetření a pozdější daňové kontroly s obdobným předmětem (rozsahem). Vedle formálního rozlišení mezi daňovou kontrolou a místním šetřením (srov. § 80 a násl. daňového řádu), je pak nutno především upozornit na odlišný účel uvedených institutů i na odlišné právní následky, které lze z jejich provedení dovozovat. Jak v tomto ohledu výslovně plyne z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2005, č. j. 1 Afs 70/2004 - 80 „z obsahu § 15 d. ř. [zákona o správě daní a poplatků, pozn. NSS] je tedy zřejmé, že cílem místního šetření je získávání předběžných informací o daňových subjektech (popř. jiných osobách), jež by bylo možno poté využít v daňovém řízení ke stanovení daně ve správné výši. V každém případě se však jedná o pouhé zjišťování podkladových informací či „mapování terénu“. (...) Naproti tomu § 16 d. ř. [zákona o správě daní a poplatků, pozn. NSS] jasně vymezuje cíl daňové kontroly, jestliže uvádí, že daňovou kontrolou pracovník správce daně zjišťuje nebo prověřuje daňový základ nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné stanovení daně u daňového subjektu nebo na místě, kde je to vzhledem k účelu kontroly nejvhodnější. Jak je z uvedeného zřejmé, je to právě institut daňové kontroly, který slouží k tomu, aby mohl správce daně zjistit a prověřit daňový základ. Tyto obecné závěry učiněné ve vztahu k předchozí úpravě správy daní lze nepochybně aplikovat i na účinnou právní úpravu dle daňového řádu, která je obdobná. Podle § 80 odst. 1 daňového řádu v rámci místního šetření správce daně zejména vyhledává důkazní prostředky a provádí ohledání u daňových subjektů a dalších osob zúčastněných na správě daní, jakož i na místě, kde je to vzhledem k účelu místního šetření nejvhodnější. Předmětem daňové kontroly jsou pak podle § 85 odst. 1 téhož zákona daňové povinnosti, tvrzení daňového subjektu nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně vztahující se k jednomu daňovému řízení. Postup správce daně při šetření či jeho hodnocení zde předložených důkazů jej tedy nemůže zavazovat pro závěry případné následné daňové kontroly. Fakticky by to znamenalo, že by dřívější šetření (byť třeba i ve zcela totožném rozsahu) mohlo založit „překážku“ zákazu opakované daňové kontroly, s čímž nelze souhlasit.

Samostatná kasační námitka, kterou stěžovatelka taktéž uplatnila, se pak týká tvrzeného rozporu postupu správce daně se zásadou legitimního očekávání. Stěžovatelka v této souvislosti hovoří v plurálu o „rozdílných přístupech finančních úřadů“, odkazuje však pouze na jedno konkrétní daňové řízení, vedené jiným správcem daně (Finanční úřad Ostrava III). Uvedla, že zmíněný správce daně dospěl v téměř totožné věci k závěru, že spornou reklamu uskutečnila právě společnost ELEVANTO. Ani této námitce však Nejvyšší správní soud nemohl vyhovět, neboť nenaplnuje kvantitativní ani kvalitativní předpoklady pro důvodné užití zmíněné zásady. Nejenže stěžovatelka odkázala toliko na jedno konkrétní řízení a postup odlišného správce daně než v projednávané věci (navíc ve vztahu k odlišnému daňovému subjektu), především je ale nutno zdůraznit, že předpokladem oprávněného dovolání se zásady legitimního očekávání je poskytnutí určitých ujištění ze strany příslušného orgánu, která mohou vzbudit legitimní očekávání u toho, komu jsou určena (viz například rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 7. 2006, č. j. 6 A 25/2002 - 59, případně ze dne 15. 8. 2012, č. j. 1 Afs 15/2012 - 38). V projednávané věci stěžovatelka žádná taková ujištění neobdržela a nemohla je ani dovodit z ustálené či mnohočetné rozhodovací praxe daného správce daně (či ostatních správců daní). Nepochybně by bylo žádoucí, aby jednotliví prvostupňoví správci daně postupovali v obdobných případech shodně (srov. § 8 odst. 2 daňového řádu), akceptace výkladu stěžovatelky ve vztahu k využití zásady legitimního očekávání by však fakticky *ad absurdum* znamenala vázanost každého správce daně postupem jiného prvostupňového správce v obdobné jednotlivé věci, což však nelze akceptovat.

Nejvyšší správní soud s ohledem na výše uvedené neshledal podanou kasační stížnost v žádné ze vznesených námitek za důvodnou, a proto ji zamítl (§110 odst. 1. *in fine* s. ř. s.).

O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodl Nejvyšší správní soud podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s., za použití § 120 téhož zákona. Stěžovatelka nebyla v řízení o kasační stížnosti úspěšná, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému, jemuž by

jinak právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti příslušelo, soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, protože mu v řízení o kasační stížnosti nevznikly žádné náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti

P o u č e n í: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 9. prosince 2015

Mgr. Radovan Havelec
předseda senátu