



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Milana Podhrázkého a soudců Petra Mikeše a Jitky Zavřelové v právní věci žalobkyně: **OMB composites EU, a. s.**, se sídlem Hradecká 635, Králíky, zastoupená JUDr. Pavlem Vyroubalem, advokátem se sídlem Palackého 168, Vsetín, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 30. 5. 2018, čj. 24338/18/5300-21442-711315, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové – pobočka v Pardubicích ze dne 25. 7. 2019, čj. 52 Af 34/2018-66,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žalobkyně **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému se náhrada nákladů řízení **n e p ř i z n á v á .**

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Finanční úřad pro Pardubický kraj (dále „správce daně“) rozhodnutím ze dne 7. 3. 2017, čj. 333123/17/2811-00551-608245, doměřil žalobkyni DPH za zdaňovací období květen 2016 ve výši nadměrného odpočtu 261 146 Kč. Předmětem daňového řízení bylo posouzení oprávněnosti nároku žalobkyně na odpočet za pronájem reklamní plochy na závodních automobilech dle smlouvy ze dne 7. 3. 2016. Správce daně dospěl k závěru, že žalobkyně neprokázala, že přijala na základě této smlouvy plnění v uváděném rozsahu a neuznal jí nárok na odpočet vztahující se k tomuto plnění. Proti tomuto rozhodnutí žalobkyně podala odvolání, které žalovaný shora označeným rozhodnutím zamítl.

[2] Proti rozhodnutí žalovaného podala žalobkyně žalobu, kterou Krajský soud v Hradci Králové - pobočka v Pardubicích v záhlaví uvedeném rozsudkem zamítl. Krajský soud shrnul s odkazem na judikaturu Nejvyššího správního soudu problematiku rozložení důkazního

břemene v daňovém řízení a poté se zabýval deklarovaným plněním, v souvislosti s nímž žalobkyně nárokovala odpočet. Krajský soud zdůraznil, že není rozhodné pouhé předložení daňových dokladů, ale základem je přijetí faktického zdanitelného plnění. Pro nárok na odpočet je nezbytné určení konkrétního rozsahu zdanitelných plnění. Správce daně ve výzvě adresované žalobkyni uvedl dostatečně konkrétní důvody zakládající jeho pochybnosti o rozsahu zdanitelného plnění a vydání výzvy nebylo výrazem libovůle. Žalobkyně vytýkané pochybnosti neodstranila, a proto v otázce pronájmu reklamních ploch neunesla důkazní břemeno. Žalobkyně byla zároveň s hodnocením žalovaného před vydáním rozhodnutí řádně seznámena a měla prostor k vyjádření. Rozhodnutí žalovaného nemohlo být pro žalobkyni překvapivé, jeho postup byl korektní a nezkrátil žalobkyni na jejích právech. S ohledem na obecný charakter žalobních námitek zároveň nebyl pro krajský soud dán prostor pro bližší přezkum úvah žalovaného. Soud souhlasil s orgány daňové správy i v tom, že žalobkyni nebylo možné uznat nárok na odpočet ani v částečné výši. Ačkoliv bylo dokazováním zjištěno, že reklama byla v určitém rozsahu na závodních autech umístěna, plnění nebylo poskytnuto v tvrzeném rozsahu, resp. nebylo možné uzavřít, že žalobkyně přijala od dodavatele plnění v konkrétním rozsahu a za konkrétní cenu, již odpovídá DPH v konkrétní výši. Určení konkrétního rozsahu zdanitelných plnění je přitom pro nárok na odpočet daně nezbytné.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[3] Žalobkyně (dále „stěžovatelka“) napadla rozsudek krajského soudu kasační stížností. Stěžovatelka nesouhlasí s tím, že výzva obsahovala konkrétní skutkové důvody zakládající pochybnosti správce daně. Na tuto výzvu reagovala adekvátně a v rozsahu požadavků správce daně. K doplnění dokazování došlo až v odvolacím řízení, a to nikoliv z důvodů na straně stěžovatelky, ale protože navržené důkazy správce daně neakceptoval. Stěžovatelce není zřejmé, jak má hájit svá práva a rozptýlovat pochybnosti správce daně a žalovaného, pokud jí navržené důkazy nebyly provedeny či jejich provedení bylo zamítnuto, popř. jak má postupovat, pokud po provedení důkazů vzniknou další pochybnosti. Stěžovatelka během daňového řízení navrhla celou řadu důkazů a není pravdou, že by případné pochybnosti nehodlala vysvětlit. Navrhla provedení výslechu několika osob, které mohly vysvětlit nastalé nejasnosti. Stěžovatelce bylo odňato právo na provedení navržených důkazů v takovém rozsahu, že to mohlo ovlivnit zákonnost napadeného rozhodnutí a soud jej tak měl zrušit. Stěžovatelka byla diskriminována v možnosti předložit důkazní prostředky, jelikož došlo k doplnění dokazování během odvolacího řízení a nemohla tak reagovat na závěry a pochybnosti správce daně či žalovaného.

[4] Stěžovatelka dodala, že má vážné výhrady k bodu 27. odůvodnění napadeného rozsudku, ve kterém se krajský soud zabýval možností částečného odpočtu. Orgány finanční správy pečlivě vyčíslily, kolik log bylo na vozech umístěno. Z této statistiky bylo možné bez problému konstatovat, k jakému plnění ze strany dodavatele reklamy došlo. Dle stěžovatelky není možné, aby na jedné straně správce daně precizně stanovil rozsah poskytnutého plnění a na druhé straně konstatoval, že k žádnému plnění (a ani částečnému) nedošlo. Tím je založen logický rozpor napadeného rozhodnutí a jeho nepřezkoumatelnost spočívající v nesrozumitelnosti nebo nedostatku důvodu.

[5] Žalovaný se ve vyjádření ke kasační stížnosti ztotožnil se závěry krajského soudu. Je přesvědčen, že unesl důkazní břemeno a správce daně ve výzvě řádně konkretizoval předmět vážných a důvodných pochyb, které odůvodnil. Správce daně prokázal skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost tvrzení stěžovatelky. Námítka stěžovatelky, že správce daně vznesl pochybnosti bez konkrétních dokladů, tak zjevně neodpovídá skutečnosti. Žalovaný dále upozornil, že stěžovatelka v žalobě neuplatnila námitku ohledně neprovedení navrhovaných svědeckých výpovědí, proto se Nejvyšší správní soud touto námitkou nemůže dle § 104 odst. 4 s. ř. s. zabývat. Nad rámec uvedeného však dodal, že ve svém rozhodnutí řádně

pokračování

odůvodnil, proč stěžovatelkou navrhované svědecké výpovědi z větší části neprovedl. Doplnil, že výslech svědka J. T. byl proveden v rámci odvolacího řízení a tato vada tak byla zhojena. S tím byla stěžovatelka před vydáním napadeného rozhodnutí řádně seznámena a byl jí dán prostor k případnému vyjádření. Žalovaný dále uvedl, že v případě stěžovatelky nebylo možné uznat nárok na odpočet ani v částečné výši. S ohledem na rozsah pochybností nebylo možné stanovit, že stěžovatelka přijala plnění od dodavatele v konkrétním rozsahu a za konkrétní cenu, jíž odpovídá DPH v konkrétní výši. Skutečnost, že správce daně a žalovaný v průběhu celého řízení konkrétně identifikovali rozpory a nesrovnalosti v tvrzeních stěžovatelky, neznamená, že by byl prokázán skutečný průběh stěžovatelkou deklarovaných transakcí a skutečný rozsah přijatého plnění. Z judikatury vyplývá nezbytnost určení konkrétního přijetí zdanitelného plnění pro účely odpočtu DPH. Napadený rozsudek žádným rozporem netrpí a zamítnutí žaloby bylo logickým vyústěním neunesení důkazního břemene stěžovatelkou.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[6] Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů. Neshledal přitom vady, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[7] Kasační stížnost není důvodná.

[8] Úvodem pokládá zdejší soud za nutné zdůraznit, že ačkoliv kasační stížnost obsahuje řadu námitek, stěžovatelka v řadě z nich opakuje již dříve uplatněnou argumentaci a jen v omezené míře reaguje na konkrétní závěry napadeného rozsudku krajského soudu. Právě zpochybnění závěrů krajského soudu však představuje nutný předpoklad posouzení uplatněné argumentace jako přípustné kasační námitky (srov. např. usnesení NSS ze dne 30. 6. 2020, čj. 10 As 181/2019-63, č. 4051/2020 Sb. NSS). Ačkoliv kasační stížnost stěžovatelky lze ve výše uvedeném smyslu ještě považovat za projednatelnou (byť v případě některých námitek hraničně), je třeba současně zdůraznit, že se tyto námitky se nesou z velké části v obecném duchu (obdobně jako původní žalobní námitky). V tomto ohledu je nutno připomenout, že kvalita a podoba (konkrétnost či obecnost) soudního rozhodnutí je vždy zásadním způsobem předurčena kvalitou a podobou návrhu (zde kasační stížnosti).

[9] Kasační soud předesílá, že stěžovatelka především nijak nerozporovala závěry krajského soudu plynoucí z bodů 15. až 17. napadeného rozsudku, ve kterých se opíral o již existující judikaturu zdejšího soudu (srov. rozsudky ze dne 27. 1. 2012, čj. 8 Afs 44/2011-103, ze dne 28. 1. 2014, čj. 8 Afs 55/2013-45, či ze dne 11. 12. 2013, čj. 9 Afs 75/2012-32) potažmo o judikaturu Ústavního soudu (srov. náleze ze dne 15. 5. 2001, sp. zn. IV. ÚS 402/99). V návaznosti na tuto judikaturu lze tedy především připomenout, že pro uznání nároku dle § 72 a násl. zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“) nepostačí pouze předložit daňový doklad [§ 73 odst. 1 písm. a) téhož zákona], ale základem je existence faktického přijetí zdanitelného plnění, které musí být uskutečněno jiným plátcem daně. Ani v nyní posuzované věci nemá Nejvyšší správní soud důvod se od zavedené rozhodovací praxe odchýlit. To stejné platí i pro otázku rozložení důkazního břemene. Správce daně může vyjádřit pochybnosti ohledně věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů. Zároveň nemá povinnost doložit, že údaje o určitém případě jsou v předložených formálních dokladech zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují natolik vážné a důvodné pochyby, které činí doklady nevěrohodnými, neúplnými, neprůkaznými nebo nesprávnými (srov. rozsudek ze dne 15. 11. 2017, čj. 2 Afs 72/2017-43). Následně přechází důkazní břemeno na daňový subjekt, který má povinnost svá tvrzení prokázat jiným způsobem, než daňovým dokladem nebo svým účetnictvím (srov. např. rozsudek ze dne 30. 1. 2008, čj. 2 Afs 24/2007-119, ze dne

22. 10. 2008, čj. 9 Afs 30/2008-86, ze dne 18. 1. 2012, čj. 1 Afs 75/2011-62, nebo ze dne 12. 2. 2015, čj. 9 Afs 152/2013-49).

[10] Jde-li o námitky stěžovatelky týkající se výzvy správce daně, krajský soud stručně uzavřel, že výzva obsahovala dostatečně konkrétní skutkové důvody zakládající pochybnost správce daně, ty měly racionální základ a vydání výzvy nebylo výrazem libovůle správce daně. Stěžovatelka v kasační stížnosti tento závěr opětovně zpochybňuje, nicméně činí tak jen dosti obecně. Nejvyšší správní soud v tomto ohledu zdůrazňuje, že v odůvodnění dané výzvy (ze dne 26. 7. 2016) správce daně jasně uvedl, že si zjišťoval informace o samotné stěžovatelce i jejím dodavateli (JTRT pro s. r. o.), přičemž s ohledem na zjištěné informace vyvstaly pochybnosti o tom, zda poskytovaná reklama byla vůbec způsobilá mít potenciál pro rozvoj podnikatelské činnosti stěžovatelky. Další pochybnosti vzbuzovala ta skutečnost, že ani po dvou měsících po datu splatnosti faktury nedošlo k její úhradě. Tyto konkrétní závěry stěžovatelka nijak nezpochybňuje. I pokud by tedy Nejvyšší správní soud akceptoval danou kasační argumentaci jako přípustnou (reagující – byť obecněji – na závěry krajského soudu), za důvodnou ji považovat nelze.

[11] Pokud jde o další uplatněné kasační námitky, zde lze předně připomenout, že stěžovatelka na výše uvedenou výzvu správce daně reagovala dne 15. 8. 2016, v rámci čehož uplatnila řadu důkazních návrhů. Správce daně na to reagoval nejprve ve „*Výsledku postupu k odstranění pochybností*“ ze dne 6. 2. 2017, v návaznosti na který stěžovatelka učinila další vyjádření (ze dne 21. 2. 2017), v němž navrhla další důkazy, mimo jiné výsledky několika osob (včetně pana J. T.). S těmi se vypořádal správce daně v rámci platebního výměru a následně i žalovaný, který dokazování doplnil právě výsledkem pana T. S doplněným dokazováním byla stěžovatelka seznámena dle § 115 odst. 2 daňového řádu a byl jí dán prostor pro vyjádření (což učinila dne 4. 5. 2018). Žalovaný v bodech 59 a 60 napadeného rozhodnutí odůvodnil, proč považuje provedení výsledku dalších uvedených osob (K. B., I. L. a Bc. K. Ř.) za nadbytečné, zabýval se všemi návrhy a vyjádřeními stěžovatelky a zároveň posoudil i další důkazní materiály, které orgány finanční správy shromáždily i z vlastní iniciativy. V této souvislosti především nemůže být důvodná námitka stěžovatelky, podle níž krajský soud přehlédl, že k doplnění dokazování až v odvolacím řízení nedošlo její vinou. Není totiž rozhodující, v jaké části řízení bylo dokazování doplněno, nýbrž v jaké kvalitě (zda byl skutkový stav zjištěn dostatečně). S doplňováním provedení dokazování v odvolacím řízení právní úprava zcela standardně počítá (§ 115 odst. 1 daňového řádu). Pokud jde o námitky týkající se (nijak neupřesněné) diskriminace stěžovatelky způsobené popsáním postupem daňových orgánů, nelze přehlédnout, že stěžovatelka v žalobě neuplatnila, a proto jsou nepřijatelné (§ 104 odst. 4 s. ř. s.).

[12] Nejvyšší správní soud dále k argumentaci stěžovatelky týkající se neprovedení jí navržených důkazů uvádí, že správní orgán nemá povinnost provést všechny navržené důkazy za situace, kdy již shromáždil dostatek podkladů pro posouzení skutkového stavu bez důvodných pochybností, popř. kdy navržený důkaz nemůže žádným způsobem přispět ke zjištění skutkového stavu. Musí však odůvodnit, proč k provedení navrženého důkazu správní orgán nepřistoupil (srov. rozsudek NSS ze dne 16. 5. 2018, čj. 1 Afs 172/2017-59, bod 82).

[13] Stěžovatelka taktéž napadá závěry krajského soudu, pokud jde o možnost částečného odpočtu DPH. Z pečlivé statistiky žalovaného bylo totiž podle ní možné dospět k závěru, k jakému rozsahu plnění fakticky došlo, a provést tak korekci odpočtu DPH. V tomto ohledu sice stěžovatelka výslovně uvádí, že nesouhlasí se závěry krajského soudu plynoucími z bodu 27. odůvodnění napadeného rozsudku, nicméně nijak blíže nezpochybňuje základní východisko krajského soudu zde uvedené, podle něhož je určení konkrétního rozsahu přijetí zdanitelných plnění pro nárok na odpočet nezbytné, k čemuž krajský soud odkázal na rozsudky NSS ze dne 22. 11. 2017, čj. 6 Afs 8/2017-48, ze dne 18. 4. 2018, čj. 6 Afs 97/2017-24, a ze dne 20. 10. 2015, čj. 6 Afs 78/2015-42, ve kterých se zdejší soud zabýval nezbytností určení konkrétního rozsahu

pokračování

přijetí zdanitelných plnění pro nárok na odpočet daně. Krajský soud v této souvislosti poukázal rovněž na další judikaturu týkající se odpočtu daně při poskytování reklamy (rozsudky ze dne 16. 3. 2010, čj. 1 Afs 10/2010-71, ze dne 29. 12. 2011, čj. 7 Afs 55/2011-84, ze dne 6. 9. 2012, čj. 7 Afs 59/2011-91, a ze dne 4. 4. 2013, čj. 1 Afs 102/2012-54). Především tedy nelze souhlasit s tím, jak tvrdí stěžovatelka, že by napadený rozsudek byl v tomto ohledu nepřezkoumatelný, resp. že by byla v této souvislosti dána jiná vada řízení před soudem, což stěžovatelka v této souvislosti (opětovně jen v obecné rovině) zmiňuje. Závěry krajského soudu jsou v tomto ohledu jasné, logické i srozumitelné a především v odpovídající míře reagují na stručnou žalobní námitku stěžovatelky. Pokud nyní v kasační stížnosti stěžovatelka v této souvislosti zdůrazňuje rozpor závěrů daňových orgánů, jde-li o přesné stanovení rozsahu poskytnutého plnění na straně jedné, a nemožnost úpravy výše nárokovaného odpočtu na straně druhé, lze k tomu uvést (opět toliko v obecné rovině), že nezpochybnění uskutečněných plnění v určitém rozsahu (loga na některých autech a na některých závodech vylepena byla) samo o sobě nevypovídá nic o skutečném přijetí deklarovaných plnění, ani o jejich deklarovaném rozsahu. Jak ostatně vyplývá ze shora zmíněného výslechu pana T., cenu reklamního loga určuje celá řada faktorů, které závisí od jeho velikosti, umístění na vozidle a rovněž na samotném jezdcí či závodě. Od správce daně nelze očekávat, že ten by namísto daňového subjektu podrobně vypočítával rozsah zdanitelného plnění. Ani této kasační argumentaci stěžovatelky proto nelze přisvědčit.

IV. Závěr a náklady řízení

[14] Nejvyšší správní soud na základě výše uvedeného neshledal kasační stížnost důvodnou, a proto ji podle § 110 odst. 1 věty druhé s. ř. s. zamítl.

[15] O nákladech řízení o kasační stížnosti rozhodl soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatelka neměla ve věci úspěch, a právo na náhradu nákladů řízení proto nemá. Žalovanému náklady nevznikly, proto mu soud náhradu nákladů řízení nepřiznal.

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

V Brně 27. července 2021

Milan Podhrázký
předseda senátu