ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu JUDr. Tomáše Langáška, soudce JUDr. Filipa Dienstbiera a soudkyně zpravodajky Mgr. Veroniky Juřičkové v právní věci žalobkyně: **Workpress Aviation s.r.o.**, sídlem Folmavská 2980/2, Plzeň, zastoupená JUDr. Jakubem Hlínou, advokátem, sídlem Plaská 614/10, Praha 5, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, sídlem Masarykova 427/31, Brno, týkající se žaloby proti rozhodnutí žalovaného ze dne 2. 7. 2019, č. j. 27600/19/5300-22441-701848, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 7. 7. 2020, č. j. 30 Af 19/2019 - 113,

takto:

I. Kasační stížnost žalobkyně **se zamítá**.

II. Žalobkyně **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

III. Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Žalovaný v záhlaví označeným rozhodnutím k odvolání žalobkyně změnil dodatečný platební výměr Finančního úřadu pro Plzeňský kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 18. 8. 2017, č. j. 1634302/17/2301-51521-402857, kterým byla žalobkyni vyměřena daň z přidané hodnoty (dále též „DPH“) za zdaňovací období měsíce února 2015. Ke změně došlo ve vztahu k nároku na odpočet daně u hodnot řádků 40 a 46 a ve vztahu k výpočtu daně u hodnot řádků 63 a 65, v ostatním zůstaly výroky dodatečného platebního výměry beze změny.

[2] Spor je mezi účastníky řízení veden o to, zda žalobkyni ve zdaňovacím období únor 2015 vznikl nárok na odpočet daně z přijatých zdanitelných plnění dle daňových dokladů od dodavatele - společnosti Royal Trust a.s., sídlem Žalanského 31/34, Praha 6 (dále jen „Royal Trust“). Konkrétně se jednalo o daňový doklad č. FP150156 s datem uskutečnění zdanitelného plnění 19. 1. 2015, předmět plnění: *„prezentace na VIP party v Divadle Semafor 22. 02. 2015“*, daňový

doklad č. FP150157 s datem uskutečnění zdanitelného plnění 19. 1. 2015, předmět plnění: *„prezentace na Souboji nevěst v Divadle Hybernia 27. 02. 2015“*, daňový doklad č. FP150158 s datem uskutečnění zdanitelného plnění 15. 1. 2015, předmět plnění: *„prezentace na Movies party All TV 26. 02. 2015“*, daňový doklad č. FP150159 s datem uskutečnění zdanitelného plnění 7. 1. 2015, předmět plnění: *„prezentace na tiskové konferenci Sen o Dakaru - 290120156“*, daňový doklad č. FP150160 s datem uskutečnění zdanitelného plnění 19. 1. 2015, předmět plnění: *„prezentace na akci MOTOCYKL 2015“*, daňový doklad č. FP150161 s datem uskutečnění zdanitelného plnění 21. 1. 2015, předmět plnění: *„prezentace na akci MOTOCYKL 2015“* a daňový doklad č. FP150162 s datem uskutečnění zdanitelného plnění 23. 1. 2015, předmět plnění: *„prezentace na akci MOTOCYKL 2015“*. V rámci místního šetření konaného dne 22. 5. 2015 jednatel žalobkyně k daňovým dokladům od dodavatele Royal Trust sdělil, že propagace byla snahou o východisko z ekonomicky nedobré situace. Předmětem podnikání žalobkyně byla v době konání místního šetření výroba dílů do letadel (vybavení interiérů - štítky a značení do letadel). Zároveň však žalobkyně uvedla, že je schopna realizovat dodávky pro široké spektrum odběratelů. Prezentace byla objednána telefonicky na základě dlouhodobé spolupráce se společností Royal Trust, která byla ověřeným a osvědčeným dodavatelem. Proto žalobkyně ponechala formu i umístění reklamy na tomto dodavateli. V řízení doložila DVD se záznamem a podklady k jednotlivým shora vyjmenovaným akcím.

[3] Správce daně provedl u žalobkyně daňovou kontrolu (zahájenou dne 23. 7. 2015 protokolem č. j. 1405587/15/2301-61564-404886) a dne 25. 7. 2016 seznámil žalobkyni s výsledkem učiněných kontrolních zjištění, dle kterých neprokázala, v jakém konkrétním rozsahu přijala zdanitelná plnění od společnosti Royal Trust deklarovaná na daňových dokladech. Nebylo tedy možno ověřit, zda fakturované částky a jejich výše skutečně odpovídají předmětu (a rozsahu) přijatých zdanitelných plnění. Žalobkyně v reakci na výsledek kontroly navrhla doplnění dokazování. Správce daně provedl svědecké výpovědi Bc. Aleše Konečného (bývalého předsedy představenstva Royal Trust), J. S. (kameramana) a Ing. Josefa Junka (jednatele společnosti StockholmDream Production s.r.o., sídlem Petříkov 19) a na základě doplněného dokazování dospěl k závěru, že došlo k naplnění hmotněprávních podmínek pro nárok na odpočet daně, žalobkyni jej však nebylo možno přiznat, neboť byla účastna podvodu na DPH.

[4] Správce daně poté opětovně změnil právní názor, kdy svůj závěr o účasti žalobkyně na daňovém podvodu přehodnotil zpět na předchozí závěr, že žalobkyně neprokázala naplnění hmotněprávních podmínek pro nárok na odpočet daně. Dne 17. 8. 2017 správce daně s žalobkyní projednal zprávu o daňové kontrole zachycující uvedenou změnu právního posouzení (tj. že žalobkyně neprokázala přijetí zdanitelných plnění od dodavatele Royal Trust v deklarovaném rozsahu a hodnotě) a dne 18. 8. 2017 vydal dodatečný platební výměr, kterým žalobkyni odpočet daně snížil.

[5] Žalobkyně se proti dodatečnému platebnímu výměru bránila odvoláním. V odvolacím řízení žalovaný dne 30. 5. 2019 seznámil žalobkyni se zjištěnými skutečnostmi, včetně hodnocení provedených důkazů, a vyzval ji k vyjádření (viz č. j. 18677/19/5300-22441-701848). V rozhodnutí o odvolání uvedl, že správce daně neměl pro svůj závěr o naplnění hmotněprávních podmínek pro nárok na odpočet daně oporu v provedených důkazech (s výjimkou akce - *tisková konference Sen o Dakaru*). Žalobkyně sice v řízení předložila řadu listinných důkazů i obrazový materiál (zachycený na nosiči DVD) – ty však prokázaly pouze to, že se jednotlivé akce uskutečnily a že se na některých z nich (*Souboj nevěst v Divadle Hybernia, Movies party All TV a MOTOCYKL 2015*) obchodní firma žalobkyně objevila. Na akci *VIP party v Divadle Semafor* nebyla prezentace žalobkyně vůbec prokázána. Žalovaný proto ve shodě se správcem daně uzavřel, že žalobkyně neprokázala naplnění hmotněprávních podmínek pro uznání nároku na odpočet daně, který uplatňovala na základě daňových dokladů od společnosti Royal Trust. V případě akce *tisková konference Sen o Dakaru* však žalovaný oproti závěru správce daně

konstatoval naplnění hmotněprávních podmínek pro uznání nároku na odpočet daně s odůvodněním, že pořadatelem tiskové konference byla vedle společnosti Royal Trust také společnost Promotým Praha s.r.o. (sídlem Svatopluka Čecha 800, Černošice, dále jen „Promotým"), z jejíž odpovědi k výzvě správce daně vyplynulo, že prezentace žalobkyně na uvedené akci proběhla formou loga na *roll-upech* (stojanech) vystavených u stolu účastníků dakarské výpravy, žalobkyně byla moderátorem označena jako jeden z partnerů projektu a její logo bylo umístěno na historickém vozu LIAZ vystaveném před hotelem, kde se tisková konference konala. Rovněž předložila publikaci Sen o Dakaru s Jiřím Moskalem a dále odkazy na veřejně přístupné webové stránky dokumentující prezentaci celé akce. Žalovaný proto změnil dodatečný platební výměr na DPH tak, že odpočet daně zvýšil.

[6] Žalobu proti tomuto rozhodnutí Krajský soud v Plzni v záhlaví označeným rozsudkem zamítl. Uzavřel, že daňové orgány v souladu s § 92 odst. 5 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, identifikovaly konkrétní skutečnosti, na základě kterých zpochybnily žalobkyní předložené daňové doklady (např. nekonkrétní specifikace předmětu a rozsahu zdanitelných plnění, nesoulad mezi daty uskutečnění plnění nebo přijetí úplaty a konání jednotlivých akcí). Bylo tedy na žalobkyni, aby (trvala-li na oprávněnosti nárokovaného odpočtu) pochybnosti vyvrátila a prokázala, jaká plnění (v jakém konkrétním rozsahu a výši) přijala od dodavatele Royal Trust. Tomuto požadavku však žalobkyně dle krajského soudu nedostála a důkazní břemeno neunesla. Krajský soud dospěl k závěru, že specifikace konkrétních plnění nebyla obsažena ani v jiných listinných důkazech (např. smlouvách či mediálních plánech); žalobkyně k tomu, v čem konkrétně prezentace na jednotlivých akcích spočívala, v daňovém řízení pouze obecně uvedla, že vše (formu i způsob) ponechala na dodavateli. Ani provedené dokazování tak nepřispělo k odstranění pochybností a nevedlo ke zjištění, jaká konkrétní plnění byla dohodnuta a poskytnuta, a tedy nebyly naplněny podmínky pro uplatnění nároku na odpočet daně. Skutečnost, že na jednotlivých akcích (s výjimkou *VIP party v Divadle Semafor*) nějaká prezentace žalobkyně proběhla, dle krajského soudu neprokazuje, v jakém konkrétních rozsahu byla s deklarovaným dodavatelem dohodnuta a ze strany žalobkyně přijata tak, aby bylo možno ověřit, že fakturové částky (a od nich se odvíjející výše daně) předmětu plnění a jejich rozsahu skutečně odpovídají.

II. Kasační stížnost a další vyjádření účastníků

[7] Žalobkyně (dále též „stěžovatelka") napadla rozsudek krajského soudu kasační stížností. Poukázala na skutečnost, že byla-li ze strany správce daně ujištěna, že předložené důkazní prostředky postačují k prokázání oprávněnosti uplatněného nároku na odpočet daně, legitimně předpokládala, že tomu tak skutečně je. Jestliže následně, aniž byly v řízení předloženy další důkazní prostředky, správce daně dospěl ke změně závěru, dle kterého neprokázala nárok na odpočet DPH, jednalo se dle stěžovatelky o vadu řízení, kterou nelze dodatečně zhojit. Ačkoliv krajský soud konstatoval, že daňový řád takový postup výslovně předpokládá, neuvedl odkaz na relevantní zákonné ustanovení, ani na judikaturu, čímž rozhodnutí zatížil nepřezkoumatelností.

[8] Stěžovatelka se domnívala, že unesla důkazní břemeno, neboť předložila úplné (účetní) doklady podpořené dalšími důkazními prostředky, včetně provedených svědeckých výpovědí. Daňové orgány naproti tomu nepředestřely vlastní verzi skutkové reality a omezily se pouze na to, že důkazy svévolně a účelově zpochybnily. Stejně tak krajský soud převzal bez dalšího argumentaci žalovaného a své závěry založil na tom, že stěžovatelka neunesla důkazní břemeno, aniž by důkazy obsažené ve správním spisu relevantně zhodnotil. Stěžovatelka rovněž namítala excesivní přístup krajského soudu, který jí přičetl k tíži, že se jí veškerá tvrzení nepodařilo prokázat s absolutní jistotou. Nesprávně také uzavřel, že v případě akce *tisková konference Sen*

o Dakaru byla důkazní situace odlišná od ostatních akcí, které uznány nebyly. Zároveň namítala, že krajský soud neprovedl výklad pojmů „předmět“ a „rozsah“ zdanitelného plnění (opírající se o zákonnou právní úpravu a judikaturu). Vedle toho není z rozsudku krajského soudu zřejmé, zda k zamítavému rozhodnutí došlo z důvodu neprokázání předmětu a rozsahu přijatých zdanitelných plnění, nebo z důvodu, že neprokázala přijetí plnění od společnosti Royal Trust. V této souvislosti namítala nepřezkoumatelnost rozsudku krajského soudu i rozhodnutí žalovaného o odvolání. Z pohledu stěžovatelky krajský soud rovněž nesprávně vyhodnotil, že v projednávaném případě není aplikovatelný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 8. 2017, č. j. 4 Afs 58/2017 - 78, ve věci *Stavitelství Melichar*.

[9] Stěžovatelka se taktéž ohradila proti závěru krajského soudu, kterým aproboval odmítnutí provedení opakovaného výslechu svědka Bc. Aleše Konečného. V této souvislosti se domnívala, že krajský soud pouze bez dalšího převzal argumentaci žalovaného, a své závěry tak nedostatečně odůvodnil. Rovněž krajskému soudu vytkla, že účelově přehlížel skutečnosti svědčící v její prospěch, když uzavřel, že se projednávaného daňového řízení netýkají závěry učiněné v řízení ve věci daně z příjmů právnických osob. Upozornila též na nepřiměřenou délku provedené daňové kontroly.

[10] Žalovaný ve vyjádření k podané kasační stížnosti pokládal námitky stěžovatelky za nedůvodné a nemající oporu ve spisovém materiálu. Dle žalovaného se krajský soud podrobně vypořádal se stěžovatelčinou argumentací a své závěry řádně odůvodnil. Pokud se v rozsudku ztotožnil se závěry obsaženými v rozhodnutí o odvolání či ve vyjádření žalovaného k žalobě, neznamená to, že se žalobou řádně nezabýval. Z odůvodnění rozhodnutí o odvolání je dle žalovaného evidentní, že se v případě akce *tisková konference Sen o Dakaru* jednalo o skutkový stav odlišný od ostatních akcí. Dle žalovaného nebylo třeba provádět výklad pojmů „předmět“ a „rozsah“ zdanitelného plnění, jelikož obsah těchto pojmů nebyl sporný. Zároveň žalovaný doplnil, že ačkoliv byly v řízení zmiňovány i skutečnosti vztahující se k dodavateli Royal Trust, z odůvodnění rozsudku krajského soudu, jakož i z rozhodnutí žalovaného o odvolání, jednoznačně vyplývá, že důvodem pro nepřiznání nároku na odpočet byla skutečnost, že stěžovatelka neprokázala konkrétní předmět a rozsah přijatých zdanitelných plnění. Žalovaný se vyjádřil také ke stěžovatelčinu požadavku na provedení opakovaného výslechu Bc. Aleše Konečného. V této souvislosti připomněl, že stěžovatelka neuvedla žádné argumenty, pro které by bylo nutné opakovaný výslech svědka provádět.

[11] Stěžovatelka reagovala na vyjádření žalovaného podáním repliky, v níž setrvala na svém závěru o nezákonnosti napadeného rozsudku. S jednotlivými body vyjádření obsáhle polemizovala (včetně opakování již dříve vznesených kasačních námitek) a podáním ze dne 14. 4. 2021 blíže rozvedla argumentaci stran neprokázání přijetí zdanitelných plnění od dodavatele Royal Trust. V této souvislosti odkázala na usnesení Soudního dvora EU ze dne 3. 9. 2020, ve věci C-610/19, *Vikingo Fővállalkozó Kft. v. Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága*.

[12] Také žalovaný reagoval na doplňující argumentaci stěžovatelky podáním dalšího vyjádření ve věci (ze dne 17. 5. 2021), v němž uvedl, že důvodem pro neuznání odpočtu daně v posuzovaném případě nebyl závěr zpochybňující subjekt dodavatele, který reklamní služby poskytl. Zopakoval, že z odůvodnění rozsudku krajského soudu i z rozhodnutí žalovaného o odvolání jednoznačně vyplývá, že důvodem pro nepřiznání nároku na odpočet daně bylo neprokázání předmětu a rozsahu přijatých zdanitelných plnění. Z tohoto důvodu proto nepokládal za příléhavý ani odkaz stěžovatelky na usnesení Soudního dvora EU ve věci C-610/19.

II. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[13] Nejvyšší správní soud kasační stížnost posoudil a dospěl k závěru, že není důvodná.

[14] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval namítanou nepřezkoumatelností napadeného rozsudku krajského soudu. Nezjistil však, že by napadený rozsudek trpěl vadami, které dle setrvalé judikatury Nejvyššího správního soudu způsobují jeho nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů či pro nesrozumitelnost, na kterou pro stručnost odkazuje (např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003 - 75, ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 135/2004 - 73, ze dne 8. 4. 2004, č. j. 4 Azs 27/2004 - 74, či ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Azs 47/2003 - 130).

[15] Stěžovatelka naplnění tohoto kasačního důvodu dovozovala z toho, že krajský soud věcně přezkoumal rozhodnutí žalovaného, které je dle jejího názoru také zatíženo nepřezkoumatelností, neboť z něj nejsou patrné důvody, pro které jí nebyl nárok na odpočet daně uznán. Nejvyšší správní soud v této souvislosti nejprve připomíná dosavadní rozhodovací praxi, podpořenou judikaturou Soudního dvora EU, že prokazování nároku na odpočet DPH je primárně záležitostí dokladovou, současně je však třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním. To znamená, že ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi nemusejí být podkladem pro uznání nároku na odpočet daně z přidané hodnoty, není-li prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění došlo tak, jak je v dokladech deklarováno, či nejsou-li splněny další zákonné podmínky pro jeho uplatnění, přičemž břemeno tvrzení a důkazní stran prokázání uskutečnění zdanitelného plnění tíží primárně daňový subjekt (např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 9. 2014, č. j. 9 Afs 57/2013 - 37, či ze dne 21. 5. 2015, č. j. 9 Afs 181/2014 - 34). Daňový subjekt tedy má povinnost v pochybnostech prokázat pravdivost údajů deklarovaných na daňovém dokladu. Daňový doklad, který toliko simuluje přijetí či uskutečnění zdanitelného plnění, není relevantním důkazem a opravňuje správce daně požadovat, aby daňový subjekt prokázal existenci zdanitelného plnění jiných způsobem.

[16] Nejvyšší správní soud však v případě této kasační námitky zcela přisvědčuje závěrům krajského soudu, že důvody nepřiznání nároku na odpočet daně jsou v rozhodnutí žalovaného náležitě vysvětleny, a tedy byly způsobilé k tomu, aby je krajský soud mohl věcně přezkoumat. Není pravda, že by krajský soud do odůvodnění napadeného rozsudku pouze převzal argumentaci žalovaného. Naopak podrobně a výstižně popsal konkrétní důvody, pro které považuje rozhodnutí žalovaného o odvolání za přezkoumatelné a závěry v něm vyslovené za správné. V odstavci 40 rozsudku krajský soud shrnul, že v rozhodnutí o odvolání žalovaný srozumitelně vysvětlil, že sporné daňové doklady vůbec neobsahují přesný rozsah ani dostatečně určitý popis toho, v čem konkrétně spočívala přijatá zdanitelná plnění, a obsahují nepravdivé informace o datech uskutečnění zdanitelných plnění (s ohledem na data konání akcí), vyúsťujících v závěr, že stěžovatelka neprokázala rozsah a předmět plnění přijatých od dodavatele Royal Trust v případě prezentace na akcích *VIP party v Divadle Semafor, Souboj nevěst v Divadle Hybernia, Movies party All TV a MOTOCYKL 2015*. V odstavci 41 rozsudku pak krajský soud konstatoval, že z rozhodnutí o odvolání jednoznačně vyplývá, že žalovaný nerozporoval, že se akce *VIP party v Divadle Semafor, Souboj nevěst v Divadle Hybernia, Movies party All TV a MOTOCYKL 2015* uskutečnily, avšak nebylo prokázáno, jaká konkrétní plnění (deklarovaná na daňových dokladech toliko obecně jako prezentace) dodavatel Royal Trust pro stěžovatelku provedl. Nelze tedy dovodit ani namítanou nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku krajského soudu, ani rozhodnutí žalovaného o odvolání.

[17] Důvodnou Nejvyšší správní soud neshledal ani námitku stěžovatelky, že v předchozím řízení předložila dostatek důkazních prostředků svědčících závěru o naplnění podmínek

pro uznání nároku na odpočet DPH. Tyto námitky konkrétně směřují do skutkových zjištění a závěrů krajského soudu, resp. do hodnocení provedených důkazů. Nejvyšší správní soud v této souvislosti zdůrazňuje, že je to především krajský soud, který je oproti Nejvyššímu správnímu soudu soudem nalézacím, a tedy je také povolán k přezkumu napadeného správního rozhodnutí v tzv. plné jurisdikci, včetně otázek skutkových, o nichž si sám učiní úsudek. Intervence ze strany Nejvyššího správního soudu je v tomto ohledu pouze výjimečná a omezuje se na vady řízení a dokazování ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“) (např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 1. 3. 2017, č. j. 6 As 256/2016 - 79, bod 21, ze dne 30. 5. 2018, č. j. 6 Afs 94/2018 - 52, bod 25, ze dne 20. 12. 2018, č. j. 6 Afs 283/2018 - 39, bod 9, ze dne 13. 2. 2019, č. j. 6 Afs 354/2018 - 23, bod 9, a další). Uvedené vady však Nejvyšší správní soud v souzené věci nezjistil. Krajský soud řádně přezkoumal veškeré okolnosti zjištěné v průběhu daňového řízení, vyhodnotil pochybnosti identifikované správcem daně a také vysvětlil, z jakých důvodů nebyly podklady předložené stěžovatelkou, stejně jako provedené svědecké výpovědi, dostatečné a způsobilé prokázat přijetí zdanitelných plnění v souladu s daňovými doklady. Stěžovatelka na tuto argumentaci krajského soudu v kasační stížnosti konkrétně nereagovala, z valné části pouze opakuje námitky, které uplatnila již v žalobě. Ani v průběhu daňového řízení a soudního řízení pak blíže neuvedla a nekonkretizovala, jaké prezentace (v čem konkrétně – v jaké podobě a rozsahu – měly spočívat) byly s dodavatelem dohodnuty a z její strany přijaty. Omezila se toliko na obecné konstatování, že vše ponechala na dodavateli.

[18] Nejvyšší správní soud připomíná, že v projednávaném případě byl závěr o odepření odpočtu na dani odůvodněn tím, že stěžovatelka neprokázala předmět a rozsah přijatých plnění. Stran námitek týkajících se pojmů „předmět“ a „rozsah“ zdanitelného plnění má Nejvyšší správní soud (ve shodě s krajským soudem i žalovaným) jejich obsah za nesporný a zřejmý. Krajský soud správně uvedl, že předmětem plnění bylo nutno v daném případě rozumět konkrétní formu prezentace (ústně, písemně, prostřednictvím jakého jiného média, včetně specifikace adresátů prezentace); rozsahem pak kvantitativní určení popsaného předmětu (specifikované množstvím a časovým určením prezentace ústní nebo realizované prostřednictvím jiného média, včetně určení jeho umístění). Tvrzení stěžovatelky, že specifikace plnění obsažená v předložených dokladech byla dostatečně konkrétní, nemá ve spisovém materiálu oporu. Na jednotlivých daňových dokladech byl předmět a rozsah plnění specifikován pouze obecně jako *„prezentace na akci“,* stěžovatelka svá tvrzení ani přes výzvu daňových orgánů neupřesnila. Krajský soud tak nepochybil, dospěl-li k závěru (viz odstavec 62 rozsudku), že důkazní břemeno neunesla. Specifikace konkrétního přijatého zdanitelného plnění nebyla obsažena ani v jiných listinných důkazech a již bylo uvedeno výše, že stěžovatelka k tomu, v čem konkrétně prezentace spočívala, pouze zmínila, že formu propagace ponechala na dodavateli. Ačkoli obecně platí, že předmět a rozsah plnění nemusejí být na daňovém dokladu uvedeny vyčerpávajícím způsobem, stále je nutno trvat na tom, aby bylo patrné a určitelné, za jaká konkrétní plnění (v jakém množství a rozsahu) byla cena účtována tak, aby bylo možno ověřit, že účtovaná cena právě tomuto plnění a jeho rozsahu odpovídá.

[19] Zároveň Nejvyšší správní soud doplňuje (vzhledem k mylnému přesvědčení stěžovatelky), že není povinností orgánů daňové správy předestřít vlastní verzi skutkového děje (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 6. 2019, č. j. 7 Afs 138/2018 - 52). V odstavci 57 rozsudku pak krajský soud také náležitě vysvětlil, v čem byla důkazní situace odlišná v případě *tiskové konference Sen o Dakaru* od ostatních akcí a také s tímto hodnocením se Nejvyšší správní soud ztotožňuje. Pouze pro úplnost připomíná, že krajský soud správně nepřehlédl, že v případě akce *Sen o Dakaru* pořadatel tiskové konference potvrdil, že logo stěžovatelky bylo umístěno na *roll-upech* u stolu určeného pro účastníky výpravy, stěžovatelka byla moderátorem akce jmenována jako partner projektu a její logo bylo umístěno na historickém vozu LIAZ před budovou, kde akce probíhala. Prezentace stěžovatelky byla osvědčena rovněž publikací

Sen o Dakaru s Jiřím Moskalem a odkazem na veřejně přístupné internetové stránky dokumentující prezentaci této akce.

[20] Ani v případě stěžovatelkou namítané vady řízení před správcem daně Nejvyšší správní soud neshledal v posouzení krajského soudu pochybení. Krajský soud se k této námitce podrobně vyjádřil v odstavcích 35 až 38 napadeného rozsudku. Přiléhavě v této souvislosti citoval judikaturu Nejvyššího správního soudu (konkrétně rozsudek ze dne 14. 4. 2009, č. j. 8 Afs 15/2007 - 75, č. 1865/2009 Sb. NSS, nebo rozsudek ze dne 3. 8. 2017, č. j. 10 Afs 248/2015 - 55) a dále odkázal na relevantní právní úpravu postupu žalovaného jako odvolacího orgánu, obsaženou v § 115 daňového řádu. Správně připomněl, že žalovaný v rozhodnutí o odvolání výslovně uvedl, že řízení před správcem daně bylo zatíženo procesní vadou, neboť opětovná změna právního hodnocení správcem daně (obsažená ve zprávě o daňové kontrole) mohla vést k omezení možnosti efektivní obrany stěžovatelky. Z tohoto důvodu žalovaný v odvolacím řízení přistoupil k tomu, že stěžovatelku seznámil se zjištěnými skutečnostmi, včetně hodnocení provedených důkazů, a umožnil jí se k nim vyjádřit. Ve shodě s krajským soudem tak i Nejvyšší správní soud konstatuje, že žalovaný tímto postupem namítanou procesní vadu, jíž se správce daně dopustil, napravil, a stěžovatelce tak umožnil plné uplatnění jejích procesních práv.

[21] Nejvyšší správní soud současně dodává, že není pravdivé tvrzení stěžovatelky, že správce daně jí v návaznosti na svůj dřívější závěr nárok na odpočet DPH uznal. Tento nárok přiznán nikdy nebyl (ať už s ohledem na závěr o nenaplnění hmotněprávních podmínek pro nárok na odpočet, nebo pro existenci podvodu na DPH). Jak již bylo uvedeno výše, žalovaný shledané pochybení v postupu správce daně napravil, když stěžovatelce umožnil, aby na závěry správce daně v odvolacím řízení reagovala vyjádřením a případným předložením dalších důkazních prostředků. Pokud stěžovatelka nadále trvala na tom, že svá tvrzení již prokázala, což bylo opakovaně vyvráceno, krajský soud k tomu správně poznamenal, že zákonnost konečného rozhodnutí nemůže být dotčena tím, že daňové orgány v průběhu řízení své posouzení měnily, pokud se změnou daňový subjekt seznámily a daly mu možnost na tuto změnu adekvátně procesně reagovat. Je zřejmé, že tomuto požadavku žalovaný v předchozím řízení dostál.

[22] Rozhodnutí žalovaného je založeno na závěru, že stěžovatelka neprokázala předmět a rozsah přijatých zdanitelných plnění, nikoli tedy na tom, že jejich poskytnutí sice bylo prokázáno, avšak nebylo zjištěno, kdo konkrétně plnění poskytl, resp. že by v řízení bylo vyvráceno, že je poskytl dodavatel deklarovaný na daňových dokladech, konkrétně společnost Royal Trust. Z odůvodnění rozsudku krajského soudu i z rozhodnutí žalovaného tak jednoznačně vyplývá, že důvodem pro nepřiznání nároku na odpočet byla skutečnost, že stěžovatelka neprokázala předmět a rozsah jednotlivých plnění. Stěžovatelce tedy nelze přisvědčit v tom, že by krajský soud neprokázání deklarovaného dodavatele hodnotil v její neprospěch. Taková skutečnost z rozsudku krajského soudu nevyplývá, a tedy ani odkazy stěžovatelky na judikaturu Nejvyššího správního soudu a Soudního dvora EU (vztahující se k otázce deklarovaného dodavatele) nejsou v projednávané věci relevantní.

[23] Pokud se jedná o námitku odmítnutí provedení opakovaného výslechu svědka Bc. A. K., také s ní se krajský soud náležitě vypořádal v odstavcích 59 až 61 rozsudku. Stěžovatelce proto nelze přisvědčit, že by odůvodnění rozsudku bylo ve vztahu k vypořádání této žalobní námitky nedostatečné nebo obecné. Krajský soud konstatoval, že žalovaný odmítl opakovat výslech svědka pro jeho nadbytečnost, neboť byl již v řízení vyslechnut a stěžovatelce bylo umožněno klást mu otázky. Krajský soud se rovněž ztotožnil se závěrem žalovaného, že opakovaný výslech svědka K. nemohl být způsobilý prokázat stěžovatelkou tvrzené skutečnosti. V této souvislosti připomněl, že v rámci dřívější výpovědi svědek k jednotlivým reklamním akcím vypovídal zcela

nekonkrétně, stěží tedy bylo možno předpokládat, že by svá tvrzení s odstupem dalšího času konkretizoval natolik, že by (při absenci jiných důkazů) mohla vést k prokázání rozsahu přijatých zdanitelných plnění. Ani tomuto hodnocení nemá Nejvyšší správní soud co vytknout.

[24] Uzavřel-li krajský soud, že posuzuje vždy jednotlivé konkrétní daňové řízení, konkrétní tvrzené zdanitelné plnění a bez dalšího není možné z jiných daňových řízení a jiných zdanitelných plnění vycházet, nelze mu ničeho vytknout. Tento závěr nesvědčí tvrzení stěžovatelky, že by krajský soud účelově přehlížel skutečnosti svědčící v její prospěch. Ze závěrů dokazování (které skutečnosti byly prokázány a které nikoliv), k nimž dospěl odvolací orgán v pozdějším rozhodnutí ve věci daně z příjmů, nelze vycházet při přezkumu dřívějšího rozhodnutí ve věci DPH (srovnej § 75 odst. 1 s. ř. s.). Předmětem přezkumu krajského soudu je žalobou napadené rozhodnutí ve věci DPH, krajský soud tedy byl povinen přezkoumat v mezích žalobních bodů právě toto rozhodnutí (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 5. 2015, č. j. 9 Afs 275/2014 - 37).

[25] Námitku týkající se nepřiměřené (excesivní) délky daňové kontroly stěžovatelka neuplatnila v řízení před krajským soudem, ačkoli jí objektivně nic nebránilo tak učinit. Nejvyšší správní soud se jí proto s odkazem na § 104 odst. 4 s. ř. s. pro její nepřípustnost nezabýval.

III. Závěr a náklady řízení

[26] Na základě výše uvedených důvodů Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji podle § 110 odst. 1 s. ř. s. poslední věty zamítl.

[27] O nákladech řízení o kasační stížnosti Nejvyšší správní soud rozhodl podle § 60 odst. 1 a 7 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Žalobkyně (stěžovatelka) neměla ve věci úspěch, nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Úspěšnému žalovanému žádné náklady nad rámec jeho obvyklé úřední činnosti nevznikly, náhrada nákladů řízení se mu tudíž nepřiznává.

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

V Brně dne 9. srpna 2021

JUDr. Tomáš Langášek
předseda senátu