



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Zdeňka Kühna, soudce Ondřeje Mráčky a soudkyně Michaely Bejčkové v právní věci žalobkyně: **Golden Snack s.r.o.**, se sídlem Záhostice 40, Chýnov, zast. JUDr. Marií Martinovou, advokátkou se sídlem Roháčova 2614, Tábor, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 27. 9. 2018, čj. 43411/18/5300-21442-711359, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 26. 6. 2019, čj. 50 Af 32/2018-94,

t a k t o :

- I. Rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 26. 6. 2019, čj. 50 Af 32/2018-94, **se ruší**.
- II. Rozhodnutí žalovaného ze dne 27. 9. 2018, čj. 43411/18/5300-21442-711359, **se ruší** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- III. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobkyni na náhradě nákladů řízení částku 8 000 Kč, a to do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám JUDr. Marie Martinové, advokátky.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] V této věci NSS řeší zejména dopady nezákonně zahájené daňové kontroly na rozhodnutí z takové kontroly vzešlá a na běh prekluzivní lhůty pro stanovení daně ve smyslu § 148 odst. 3 daňového řádu.

[2] Žalobkyně mj. vyrábí a distribuuje bramborové lupínky, slané tyčinky, popcorn apod. Tato věc se týká realizace její reklamy. Na základě výsledků daňové kontroly jí správce daně třiceti dvěma platebními výměry ze dne 24. 5. 2017 za období od listopadu 2010 do září 2011, od listopadu 2011 do června 2012, od srpna 2012 do prosince 2012, od února roku 2013

do srpna 2013 a za období říjen 2013 doměřil DPH ve výši přes 547 tis. Kč a penále ve výši přes 109 tis. Kč. Žalobkyně totiž neprokázala, že přijala zdanitelná plnění (reklamu a propagaci na bočních plochách automobilů) od společnosti RAXAND. Žalobkyně se odvolala. Žalovaný shora specifikovaným rozhodnutím odvolání zamítl.

[3] Žalobkyně se proti rozhodnutí žalovaného bránila žalobou. V ní mj. tvrdila, že unesla důkazní břemeno ohledně přijetí sporných zdanitelných plnění (reklamy). Zpochybňovala proces dokazování a hodnocení důkazů. Dále mj. poukázala na rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 20. 11. 2017, čj. 51 A 37/2017-29, který označil zahájení a vedení daňové kontroly, kterou u žalobkyně od 29. 10. 2015 prováděl správce daně, za nezákonné. Proto bylo třeba považovat za nezákonné všechny důkazy, které vzešly z této daňové kontroly. Konečně upozornila, že nezákonné zahájení daňové kontroly dne 29. 10. 2015 nemohlo přerušit běh prekluzivní lhůty pro stanovení daně. Krajský soud žalobu zamítl.

II. Stručné shrnutí argumentů kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[4] Žalobkyně (stěžovatelka) podala proti rozsudku krajského soudu kasační stížnost. V ní obsáhlým způsobem polemizuje se závěrem, že neunesla důkazní břemeno ohledně přijetí sporných plnění od společnosti RAXAND. Dle ní není pouhým procesním pochybením, že ji správce daně před zahájením daňové kontroly nevyzval podle § 145 odst. 2 daňového řádu k podání dodatečného daňového tvrzení. Tato vada způsobila nezákonnost rozhodnutí, která z daňové kontroly vzešla. Stěžovatelka také namítá, že daňové orgány užíly důkazů vzešlých z nezákonné daňové kontroly. V závěru kasační stížnosti pak opětovně namítá, že správce daně nemohl – ve smyslu § 148 odst. 3 daňového řádu – nezákonným zahájením daňové kontroly přerušit lhůtu pro stanovení daně.

[5] Žalovaný navrhuje kasační stížnost zamítnout. Setrvává na svých pozicích, že stěžovatelka neprokázala přijetí sporných plnění. Stěžovatelkou označené důkazy mohl pro účely vydání dodatečných platebních výměrů použít, jakkoli vzešly z daňové kontroly, kterou krajský soud posléze označil za nezákonnou. Uvádí, že daňový řád nerozlišuje úkony zákonné a nezákonné, které by nemohly přerušit lhůtu pro stanovení daně. Zahájení daňové kontroly, přes dílčí nezákonnost, přerušilo běh prekluzivní lhůty k stanovení daně.

III. Právní hodnocení Nejvyššího správního soudu

[6] Kasační stížnost má požadované náležitosti, byla podána včas a osobou oprávněnou. Důvodnost posoudil NSS v mezích uplatněných důvodů (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.); neshledal přitom vady, jimiž by se musel zabývat i bez návrhu. NSS se nejdřív zabýval otázkou, zda za daných okolností mohly z nezákonně zahájené daňové kontroly vzejít zákonné platební výměry [III.A., důvod dle § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s.], pak vyřešil spor, zda nezákonně zahájená daňová kontrola mohla přerušit běh prekluzivní lhůty ke stanovení daně [III.B., § 103 odst. 1 písm. a), b) s. ř. s.], a konečně se věnoval sérii výtek proti závěru, že stěžovatelka neunesla důkazní břemeno ve vztahu k přijetí (uskutečnění) sporných zdanitelných plnění, a nároku na odpočet daně dle § 73 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“) [III.C., § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s.].

[7] Kasační stížnost je důvodná.

pokračování

[8] NSS ze správního spisu zjistil, že správce daně poprvé zahájil u stěžovatelky daňovou kontrolu mj. ohledně posuzovaných období dne 19. 11. 2013, tj. před uplynutím první z tříletých lhůt ke stanovení daně. Správce daně tehdy ověřoval odlišná plnění, než která jsou předmětem nynějšího sporu. Zahájení daňové kontroly přerušilo prekluzivní lhůtu ke stanovení daně, která pak měla uplynout až v listopadu 2016, což nepopírá ani stěžovatelka.

[9] Ohledně sporných období správce daně dne 29. 10. 2015 zahájil u stěžovatelky v pořadí druhou daňovou kontrolu, a to v rozsahu odpočtu DPH uplatněného na základě faktur vystavených společností RAXAND. Dne 9. 10. 2015 mu totiž Policie ČR poskytla podklady ze svého šetření v kauze stěžovatelky, a to vysvětlení podaná společníkem stěžovatelky, jejím jednatelem, jednatelem společnosti RAXAND a dalšími osobami přímo či nepřímo spojenými se společností RAXAND. Policie ČR předložila také písmoznalecký posudek, dle něhož smlouvu o pronájmu reklamní plochy ani sporné doklady, na základě nichž měla být uskutečněna reklama a propagace stěžovatelky, nepodepsal jednatel společnosti RAXAND. Naopak bylo vysoce (resp. u některých podpisů středně) pravděpodobné, že se jeho jménem podepisovala jiná osoba, paní K..

[10] V rámci daňové kontroly správce daně zjistil, že podle smlouvy o pronájmu reklamní plochy ze dne 25. 6. 2005 se RAXAND zavázala přenechat stěžovatelce boční plochy tří dodávkových vozů typu Mercedes Sprinter 212D, Mercedes 310 a Ford Transit 120L (mělo jít o vozidla bílé barvy). Cena za pronájem reklamních ploch byla sjednána v částce 75 tis. Kč bez DPH měsíčně. Za pronajímatele RAXAND měl smlouvu podepsat jednatel pan Kosina. Stěžovatelka předložila faktury z kontrolovaných zdaňovacích období, které měl podepsat stejný jednatel, a také fotografie z roku 2011. Na těch je zobrazena boční strana dodávkového vozidla s reklamou, z níž ovšem není seznatelná registrační značka vozidla. Raiffeisenbank správci daně oznámila číslo účtu RAXAND vedeného touto bankou; přitom potvrdila, že účet byl veden od 8. 3. 2005 do 26. 2. 2014. Do doby uzavření účtu měla dispoziční oprávnění paní K. a V. T., teprve od 24. 2. 2014 do data uzavření účtu, tj. 26. 2. 2014, jednatel Kosina. Správce daně také vyslechl Ing. K. P. (společníka stěžovatelky) a Ing. Jiřího Makovce (jednatele a společníka stěžovatelky) a paní K. a paní V.. V návaznosti na kontrolní zjištění pak ukončil daňovou kontrolu se závěrem, že stěžovatelka neprokázala, že skutečně přijala plnění deklarovaná ve fakturách vydaných RAXAND. Dne 24. 5. 2017 správce daně vydal dodatečné platební výměry na DPH za jednotlivá kontrolovaná zdaňovací období.

[11] Stěžovatelka se proti zahájení a vedení druhé daňové kontroly bránila zásahovou žalobou (§ 145 odst. 2 daňového řádu). Krajský soud v Českých Budějovicích rozsudkem ze dne 20. 11. 2017, čj. 51 A 37/2017-29, určil, že **zahájení a provedení daňové kontroly** ze dne 29. 10. 2015 za zdaňovací období listopad 2010 až listopad 2013 v rozsahu odpočtu DPH uplatněného na základě faktur vystavených RAXAND **bylo nezákonné**. Žalovaný totiž měl před zahájením daňové kontroly za zdaňovací období listopad 2010 až listopad 2013 stěžovatelku dle § 145 odst. 2 daňového řádu vyzvat k předložení dodatečného daňového tvrzení. Tím, že tak neučinil, zkrátil stěžovatelku na právu podat dodatečné daňové tvrzení, čímž by se vyhnula případnému vzniku povinnosti uhradit penále (§ 251 odst. 4 daňového řádu). Hypotetická možnost, že by stěžovatelka pravděpodobně této možnosti nevyužila, neboť i nadále v průběhu daňové kontroly setrvala při svých tvrzeních, že k deklarovaným plněním ze strany společnosti RAXAND došlo, v této souvislosti není rozhodná, neboť představuje čistou spekulaci, uzavřel krajský soud.

III.A. *Zákonnost rozhodnutí všech z nezákonně zahájené daňové kontroly*

[12] Stěžovatelka namítla, že daňové orgány opřely rozhodnutí o důkazy vzešlé z nezákonné daňové kontroly (s odkazem na již cit. rozsudek KS České Budějovice 51 A 37/2017). Dle ní tedy tyto důkazy nelze použít jako podklady pro vydání rozhodnutí, jimiž jí byla stanovena daň (§ 93 odst. 1 daňového řádu). Domnívá se, že žalovaný měl s ohledem na rozsudek 51 A 37/2017 automaticky zrušit sporné dodatečné platební výměry.

[13] NSS předesílá, že nezákonným zásahem uvnitř daňové kontroly se podrobně zabýval rozšířený senát zejména v usnesení ze dne 16. 11. 2016, čj. 1 Afs 183/2014-55, č. 3566/2017 Sb. NSS, věc *ALGON PLUS*. V tomto usnesení rozšířený senát *oddělil* některé aspekty daňové kontroly, které lze zpravidla napadnout zásahovou žalobou dle § 82 a násl. s. ř. s. (body 42, 43 a 48 cit. usnesení), a ty aspekty daňové kontroly, které lze zpochybnit v řízení o žalobě proti rozhodnutí dle § 65 a násl. s. ř. s. (body 44, 45 a 49). Přitom zdůraznil, že předmět soudního řízení o žalobě proti rozhodnutí a žalobě zásahové je rozdílný, proto v některých případech bude třeba „řešit napětí mezi skutkovými a právními závěry správních soudů učiněnými na straně jedné v rámci řízení o zásahové žalobě, na straně druhé v rámci řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu, budou-li se týkat téže konkrétní daňové kontroly“ (bod 51).

[14] V judikatuře, která na usnesení *ALGON PLUS* navázala, pak NSS vysvětlil, že doktrínu tzv. „ovoce z otráveného stromu“ nelze mechanicky aplikovat na případy dílčích nezákonností uvnitř daňové kontroly, ze které posléze vzešla napadená rozhodnutí orgánů daňové správy. V některých případech lze skutečnosti zjištěné v rámci daňové kontroly, byť byla zahájena či vedena v rozporu se zákonem, později použít za účelem vydání platebního výměru, tzn. rozhodnutí ve věci samé. Např. v rozsudku ze dne 10. 10. 2018, čj. 6 Afs 61/2018-30, věc *QATROSYSTEM*, body 12 a násl., se NSS zabýval typově stejnou nezákonností na počátku daňové kontroly, jako je ta, kterou řeší nyní. Podle rozsudku *QATROSYSTEM* je chybějící výzva dle § 145 odst. 2 daňového řádu závažnou procesní vadou. Avšak ne takovou, která bez dalšího odůvodňuje zrušení rozhodnutí správního orgánu. Obecně platí, že vada řízení neohrozila zákonnost napadeného rozhodnutí, jestliže lze dovést, že výrok rozhodnutí by byl stejný, i pokud by k vadě nedošlo. Procesní pochybení může mít alespoň teoretický vliv na přezkoumávané rozhodnutí tehdy, existuje-li vztah mezi pochybením a výsledkem řízení.

[15] Ve věci 6 Afs 61/2018, *QATROSYSTEM*, rozdělil NSS posouzení vlivu chybějící prvotní výzvy dle § 145 odst. 2 daňového řádu na zákonnost platebních výměrů na dvě otázky. *Zaprvé*, zda tato vada měla vliv na zákonnost samotného doměření daňové povinnosti. *Zadruhé*, zda měla vliv na předepsání penále, které správce daně předepsal i v nyní posuzované kauze.

[16] K první otázce lze říci, že jakkoli měl správce daně nejprve stěžovatelku vyzvat, aby podala dodatečné daňové tvrzení, tato vada nijak nenabourává skutkové a právní závěry ohledně samotné daňové povinnosti. V hypotetické rovině, i pokud by stěžovatelka respektovala výzvu správce daně (§ 145 odst. 2 daňového řádu), a – v souladu s pochybnostmi správce daně – by do nově podaného dodatečného tvrzení DPH nezahrnula náklady zdanitelného plnění od RAXAND, správce daně by jí vyměřil daň ve stejné výši, jako je ta, která byla předepsána v nyní sporných zdaňovacích obdobích. Správce daně by totiž dospěl ke stejným závěrům, které učinil v průběhu daňové kontroly, kterou nezačal *lege artis* (viz bod [11] shora). Ve vztahu **k doměření DPH** tedy nezákonný postup správce daně neměl vliv na zákonnost závěrů o doměření daně (k tomu srov. také rozsudky ze dne 31. 10. 2018, čj. 6 Afs 386/2017-56, ve věci *Falco computer*, bod 29, a ze dne 10. 4. 2019, čj. 9 Afs 364/2018-76, č. 3888/2019 Sb.).

pokračování

[17] Na tom nic nemění stěžovatelkou citované rozsudky. Rozsudek ze dne 25. 1. 2017, čj. 4 Afs 182/2016-18, věc *LIKÉRKA Drake*, právě uvedenému závěru vůbec neodporuje. Právě naopak, tento závěr podporuje (viz bod 27 právě cit. rozsudku). Rozsudek ze dne 4. 4. 2013, čj. 1 Afs 105/2012-37, *Auto Pool*, pak předchází právnímu názoru rozšířeného senátu v usnesení ze dne 16. 11. 2016, 1 Afs 183/2014, *ALGON PLUS* (cit. v bodě [13] shora). Totéž platí pro závěry stěžovatelkou odkazovaného rozsudku Městského soudu v Praze, jimiž nadto není NSS vázán. Stěžovatelce nepomůže ani rozsudek ze dne 28. 11. 2018, čj. 10 Afs 149/2018-59, v němž NSS potvrdil, že v odvolacím řízení proti nyní sporným platebním výměrům nebyl žalovaný nečinný. Tehdy NSS pouze uvedl, že nelze vyloučit, že absence prvotní výzvy dle § 145 odst. 2 daňového řádu může být důvodem pro zrušení sporných platebních výměrů (bod 14 rozsudku 10 Afs 149/2018). NSS nicméně nyní spornou otázku vůbec neřešil, a s ohledem na předmět řízení o nečinnostní žalobě ani řešit nemohl.

[18] Opomněl-li správce daně vyzvat stěžovatelku k podání dodatečného daňového tvrzení, nečiní to nezákonnými dodatečné platební výměry na DPH.

[19] Nyní proto NSS přejde k druhé otázce, k zákonnosti uložení **penále**. Na rozdíl od vlastní daňové povinnosti je ve vztahu k povinnosti hradit daňové penále podstatné, zda správce daně *nejdříve* dle § 145 odst. 2 daňového řádu *vyzval* stěžovatelku k podání dodatečného daňového tvrzení, nebo zda *rovnoměrně* zahájil daňovou kontrolu. Pokud by totiž správce daně daň doměřil na základě dodatečného daňového tvrzení, daňovému subjektu by nevznikla povinnost uhradit penále z částky, která je v něm uvedena (§ 251 odst. 4 daňového řádu). Tento fakt byl ostatně jedním z nosných důvodů cit. usnesení rozšířeného senátu ve věci 1 Afs 183/2014, *ALGON PLUS*, část III.2.2.

[20] S ohledem na skutková specifika věci a zejména s přihlédnutím ke sledu úkonů, které správce daně učinil v době před započítáním a krátce po započítání daňové kontroly (zejm. obsah zpráv o šetření Policie ČR), nemůže obstát nyní napadené rozhodnutí žalovaného, které k odvolání stěžovatelky potvrdilo dodatečné platební výměry jak co do stanovení vlastní DPH, tak **co do předsání penále**. V tomto případě totiž nebylo možné vyloučit, že pokud by správce daně postupoval v souladu § 145 odst. 2 daňového řádu a stěžovatelka by současně podala dodatečné daňové tvrzení, nevznikla by jí povinnost platit penále (srov. cit. rozsudek 9 Afs 364/2018, bod 29; rozsudek 6 Afs 61/2018, *QATROSYSTEM*, body 15 a násl.; či rozsudek ze dne 10. 1. 2019, čj. 8 Afs 22/2017-46, věc *European Data Project*, body 21 a násl.). Jakou by stěžovatelka v reakci na výzvu správce daně zvolila procesní strategii, zda by změnila náhled na uskutečnění zdanitelných plnění apod., zůstává s ohledem na prvotní porušení zákona správcem daně čirou spekulací.

[21] Proto je namístě napadené rozhodnutí pro nezákonnost zrušit a věc vrátit žalovanému k dalšímu řízení. Penále bylo předsáno nezákonně. Ve světle výše uvedeného neobstojí ani rozsudek krajského soudu, který NSS ruší z týchž důvodů.

III.B. Daňová kontrola přerušila běh prekluzivní lhůty

[22] Stěžovatelka se domnívá, že nezákonné zahájení daňové kontroly nemohlo být úkonem, který dle § 148 odst. 3 daňového řádu přerušil běh prekluzivní lhůty. Dle ní správce daně vyměřil daň po uplynutí prekluzivní lhůty, která uplynula dne 20. 11. 2016; alternativně argumentuje, že nezákonně zahájená daňová kontrola by mohla prodloužit běh prekluzivní lhůty ke stanovení daně dle § 148 odst. 2 písm. a) daňového řádu o jeden rok.

[23] NSS k tomu uvádí následující. Jádrem této námitky, a také dalších navazujících argumentů, je, zda prvotní nezákonnost spočívající v absenci výzvy dle § 145 odst. 2 daňového řádu znehodnotí procesní postup správce natolik, že zahájení daňové kontroly dne 29. 10. 2015 nepřerušilo běh tříleté prekluzivní lhůty ke stanovení daně (§ 148 odst. 1 téže zákona).

[24] NSS souhlasí se stěžovatelkou, že podání zásahové žaloby proti úkonům daňové kontroly nemá odkladný účinek a lhůta ke stanovení daně se po dobu řízení o této žalobě nepřerušuje ani nestaví (rozsudek ze dne 15. 8. 2008, čj. 5 Afs 4/2008-108, věc *STROS*). Proto řízení o zásahové žalobě, které krajský soud vedl pod sp. zn. 51 A 37/2017, běh prekluzivní lhůty nijak neovlivnilo.

[25] Nelze ovšem souhlasit s tvrzením, že shora popsaná počáteční nezákonnost diskvalifikuje následný úkon správce daně natolik, že zahájení daňové kontroly ve smyslu § 148 odst. 3 daňového řádu nemělo dopad na běh prekluzivní lhůty. Podobně, jako je tomu u zjištění vzešlých z nezákonně zahájené či vedené daňové kontroly, která lze někdy použít za účelem doměření daně (část **III.A.** shora), nelze automaticky uzavřít, že žádná nezákonně zahájená daňová kontrola nemůže přerušit lhůtu ke stanovení daně. NSS nezpochybňuje nezákonnost zahájení daňové kontroly dne 29. 10. 2015. Správce daně pochybil, neboť stěžovatelku dle § 145 odst. 2 daňového řádu nevyzval k podání dodatečného tvrzení. Stěžovatelce se v tomto směru ostatně dostalo satisfakce tím, že krajský soud rozsudkem 51 A 37/2017 určil, že druhá daňová kontrola byla zahájena a prováděna v rozporu se zákonem.

[26] Jde však svou povahou o dílčí procesní pochybení správce daně, které nemá žádný přímý ani nepřímý vztah k výši následně doměřené DPH. Jde o nezákonnost, nejde však o takovou vadu, pro kterou by doměření daně nebylo možné. Jak již NSS v předešlé části vysvětlil, nynější důvody nezákonnosti zahájení daňové kontroly se promítají nikoliv v doměření samotné daně, ale v povinnosti hradit penále. Avšak proti uložení penále v důsledku prvotní nezákonnosti na straně správce daně již NSS – v souladu s ustálenou judikaturou – stěžovatelce poskytl vhodnější ochranu a rozhodnutí žalovaného zrušil (viz část **III.A.**).

[27] Na výše uvedeném nic nemůže změnit stěžovatelkou citovaná judikatura. Rozšířený senát v usnesení 1 Afs 183/2014, *ALGON PLUS*, nynější otázku sice výslovně neřešil, posunul však dřívější vnímání dílčích nezákonností v daňovém řízení, ujasnil hranice, co a za jakých podmínek lze napadnout buďto žalobou zásahovou (§ 82 a násl. s. ř. s.), nebo žalobou proti rozhodnutí (§ 65 a násl. s. ř. s.). Rozšířený senát nadto jasně řekl, že v žalobě proti rozhodnutí o stanovení daně lze namítat nezákonnost daňové kontroly, která předcházela vydání tohoto rozhodnutí, i pokud žalobce nenapadl její nezákonnost zásahovou žalobou dle § 82 a násl. s. ř. s. Současně rozšířený senát upřesnil, že řízení o žalobě zásahové a o žalobě proti rozhodnutí mají odlišný předmět a účel (*ALGON PLUS*, bod 43). Právě podané závěry upřesnily i odpověď na otázku, jak některé typové nezákonnosti ovlivňují běh prekluzivní lhůty ke stanovení daně. Proto nadále nelze vycházet ze stěžovatelkou citované judikatury, která se navíc mnohdy vyjadřovala k „neobnovení“ běhu prekluzivní lhůty nezákonným aktem ve zcela odlišných skutkových a právních situacích.

[28] NSS zdůrazňuje, že finální „pojistkou“ proti nepřiměřenému (opakovanému) prodlužování lhůty ke stanovení daně je právě nepřekročitelná desetiletá hranice (§ 148 odst. 5 daňového řádu). Tuto lhůtu správce daně nepřekročil.

[29] Námitka prekluze proto není důvodná.

pokračování

III.C. *Důkazní břemeno co do otázky realizace reklamy*

[30] Valnou část kasační stížnosti věnovala stěžovatelka zpochybňování závěrů daňových orgánů a posléze i krajského soudu, že neunesla důkazní břemeno ohledně uskutečnění reklamy a propagace, tak jak jej stěžovatelce fakturovala společnost RAXAND. Provedení (realizaci) reklamy prý doložila nájemní smlouvou ze dne 25. 6. 2005 s RAXAND, daňovými doklady, doklady o bezhotovostních platbách, fotografiemi. Navíc uskutečnění reklamy měli ve výpovědích dosvědčit svědci. Dle stěžovatelky ale správce daně nesprávně uvěřil svědecké výpovědi jednatele společnosti RAXAND, který provedení sporné reklamy popřel.

[31] NSS předesílá, že podmínkou pro vznik nároku na odpočet DPH je, že plátce zdanitelné plnění přijaté od jiného plátce použije k ekonomické činnosti. Splnění této podmínky prokazuje plátce primárně svým účetnictvím, popřípadě dalšími doklady. Daňový subjekt musí v daňovém řízení prokázat, že fakticky bylo uskutečněno zdanitelné plnění.

[32] Podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu správce daně prokazuje takové skutečnosti, jimiž vyvrací věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví, vedeného daňovým subjektem. Správce daně nemusí prokázat, že údaje jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností. Je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují natolik vážné a důvodné pochyby, že činí účetnictví nevěrohodným, neúplným, neprůkazným nebo nesprávným. Pokud správce daně existenci takových skutečností prokáže, unese důkazní břemeno a je na daňovém subjektu, aby podle § 92 odst. 3 daňového řádu prokázal soulad účetnictví se skutečností nebo svá tvrzení korigoval.

[33] Naproti tomu daňový subjekt má prioritní povinnost dokazovat vše, co sám tvrdí (např. rozsudek ze dne 9. 2. 2005, čj. 1 Afs 54/2004-125, č. 1022/2007 Sb. NSS, *CE WOOD*), avšak nemusí dokazovat skutečnosti, které sám netvrdí (rozsudek ze dne 8. 11. 2007, čj. 5 Afs 172/2006-115, č. 1663/2008 Sb. NSS). Přestože je povinností správce daně dbát, aby skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti byly zjištěny co nejúplněji, a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů (§ 92 odst. 2 daňového řádu), není daňové řízení založeno na zásadě vyšetřovací (k tomu srov. již cit. rozsudek ve věci *CE WOOD*).

[34] Nutno upozornit, že rozhodnutí žalovaného, o které se opřel a v detailech na něj odkazoval již krajský soud, je příkladně a velmi přesvědčivě odůvodněno, a to zejména co do otázky, zda stěžovatelka unesla důkazní břemeno ve vztahu k faktickému uskutečnění deklarovaných zdanitelných plnění od dodavatelky RAXAND. V nyní řešené kauze si správce daně vedle listin převzatých od Policie ČR (bod [9] shora) opatřil sporné daňové doklady, nájemní smlouvu a dvě fotografie aut z roku 2011, zjištění od Raiffeisenbank a dále výpovědi společníka stěžovatelky a jednatele stěžovatelky. Vyslechl také další svědky. Listiny opatřené Policií ČR předcházely podání svědeckých výpovědí v průběhu daňového řízení. Žalovaný v rozhodnutí odděleně popisuje a hodnotí obsah vyjádření každé z těchto osob učiněných při *vysvětlení u policie* i obsah *svědecké výpovědi v rámci daňové kontroly* (srov. k této otázce obecně rozsudek ze dne 22. 7. 2009, čj. 1 Afs 19/2009-57, č. 1936/2009 Sb. NSS, věc *RACING TEAM*).

[35] Žalovaný zejména vysvětlil, proč považuje výpověď svědka, jednatele RAXAND, za věrohodnou. Především šlo o písmoznalecký posudek, který vyvrátil tvrzení paní K. o tom, že jednatel podepsal nájemní smlouvu a faktury vystavené společností RAXAND. A dále to, že k účtu u Raiffeisenbank, na který stěžovatelka posílala platby za sporná plnění, neměl jednatel společnosti RAXAND přístup téměř do data jeho zrušení. Stejně tak žalovaný vysvětlil, že lze jen obtížně uvěřit tvrzení společníka stěžovatelky, že byl u toho, jak nájemní smlouvu podepsal jednatel společnosti RAXAND, pokud to písmoznalecký posudek vyvrátil. Navíc z toho, co ve

svých výpovědích uvedli svědci, vyplývá celá řada dalších nejasností. Dle žalovaného výpovědi nemohly prokázat dodání sporného plnění.

[36] Krajský soud správně uvedl, že bylo na stěžovatelce, aby vyvrátila pochybnosti správce daně a prokázala, že reklamu od RAXAND skutečně přijala, a to v rozsahu, ve kterém uplatnila nárok na odpočet DPH. Bylo na ní, aby prokázala, že reklama byla umístěna na třech vozidlech podle nájemní smlouvy uzavřené v roce 2005. Této povinnosti stěžovatelka nedostála. Prokázala jen to, že pravidelně (měsíčně) zasílala na účet společnosti RAXAND dohodnutou částku. K účtu však až do února 2014 vůbec neměl přístup jednatel RAXAND. Krajský soud dále trefně poznamenal, že RAXAND od roku 2010 nevlastnila žádné motorové vozidlo. Nebylo ani prokázáno, že by měla za tímto účelem pronajata jiná auta. Stěžovatelce nepomohly ani nesrovnalosti v údajích o typech vozidel a jejich barvě, navzdory tomu, že v nájemní smlouvě byly požadované vlastnosti „reklamních“ aut přesně definovány (bod [10] shora). Uskutečnění zdanitelných plnění neprokazují ani dvě fotografie aut z roku 2011 (na nich není zřejmá registrační značka). Tvzení společníka stěžovatelky, že reklamu na vozidlech v Praze viděl, zůstává v tomto kontextu izolovaným a nepřesvědčivým důkazem.

[37] Stěžovatelka tvrdí, že je obětí zhoršených vztahů mezi paní K. a jednatelem společnosti RAXAND. NSS k tomu uvádí následující. Skutečnost, že sporné listiny nepodepsal jednatel, není založeno jen na jeho tvrzení, ale na závěrech písmoznaleckého posudku, který vyloučil, že jednatel podepsal nájemní smlouvu a další listiny, a naopak vyjádřil (vysokou) pravděpodobnost, že listiny podepsala právě paní K.. Nynější kauzu nelze ani mechanicky srovnávat se stěžovatelkou citovaným rozsudkem ze dne 11. 4. 2019, čj. 5 Afs 133/2018-27, věc *HMO OIL TRADE*. Každý případ je skutkově poněkud jiný a co do skutkového základu nelze kauzy řešené před NSS srovnávat, aniž by se přihlédlo k individuálním okolnostem dané věci. Kardinálním rozdílem mezi těmito případy je, že v nynějším sporu zpochybnil věrohodnost velké části výpovědí „stěžovatelčiných“ svědků právě písmoznalecký posudek. V tomto směru je také nedůvodná výtka, že správce daně stěžovatelku s obsahem tohoto znaleckého posudku neseznámil. Správce daně totiž posudek založil do spisu dne 16. 10. 2015. Stěžovatelka, která po tomto datu do spisu nahlížela, se s touto listinou mohla seznámit.

[38] Představa stěžovatelky, že daňové orgány daly přednost tvrzení jednatele společnosti RAXAND před ostatními tvrzeními a zbylými důkazy, není pravdivá. Jednatel kategoricky odmítl, že by vystavil daňové doklady ve vztahu ke stěžovatelce. Také popřel, že by RAXAND jakékoli reklamní služby stěžovatelce poskytla. To vyvolalo u správce daně pochybnosti ohledně věrohodnosti, úplnosti, průkaznosti a správnosti účetnictví stěžovatelky. Stěžovatelka dobře věděla, že pokud důvodné pochybnosti správce daně o splnění podmínek § 73 odst. 1 zákona o DPH neodstraní, nebude moci práva na odpočet DPH využít. Daňové orgány shromáždily dostatek důkazů pro řádné zjištění skutkového stavu. Při hodnocení důkazů nevybočily z mezí daných § 8 odst. 1 daňového řádu, každý důkaz zvážily jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti. I dle NSS mají zjištěné skutečnosti oporu ve spise a hodnocení provedených důkazů je logické.

[39] Stěžovatelka se mylí, pokud se domnívá, že krajský soud po ní požadoval, aby prokázala nejen to, že zdanitelné plnění bylo skutečně realizováno, ale i to, kdo toto plnění poskytl. Krajský soud naopak v bodu 38 napadeného rozsudku výstižně uvedl, že stěžovatelka neprokázala dodání jakýchkoliv služeb poskytnutých RAXAND, ani nebylo zjištěno, že „*by snad takové služby měl poskytnout jiný subjekt, s nímž žalobce právní vztah navázán neměl*“. Neobstojí tedy stěžovatelčin odkaz na otázku, kterou se aktuálně zabývá rozšířený senát (sp. zn. 1 Afs 334/2017), a to, zda daňový subjekt musí mj. prokázat přijetí zdanitelného plnění od konkrétního plátce DPH. Jádrem nynějšího případu je zcela jiná otázka: stěžovatelka

pokračování

neprokázala, že zdanitelné plnění skutečně přijala. Proto nemělo smysl, aby desátý senát v této kauze přerušil řízení za účelem vyčkání na rozhodnutí rozšířeného senátu.

[40] NSS nijak nezpochybňuje stěžovatelkou citovanou judikaturu, že vysvětlení podaná podle § 158 trestního řádu nelze použít jako klíčový důkaz, pokud je za účelem zachování procesních práv daňového subjektu možné provést řádný výslech svědka (srov. v bodě [34] cit. věc 1 Afs 19/2009, *RACING TEAM*, a navazující judikaturu). Daňové orgány povinnosti provést výslechy svědků dostaly. Stěžovatelka se domnívá, že správce daně měl – více, než činil – odstraňovat rozpory mezi skutečnostmi, které plynuly z vysvětlení uvedených osob u Policie ČR, na straně jedné, a z výpovědí těchto osob provedených v rámci daňové kontroly, na straně druhé. NSS k tomu podotýká, že správce daně všechny svědky podrobně vyslýchal ohledně okolností realizace reklamy. Rozhodně však nemusel – jak se dožaduje stěžovatelka – svědky v každém detailním odchylení se od obsahu původního vysvětlení upozorňovat, že vypovídají jinak než předtím na policii. Nadto byl u výslechů během daňové kontroly přítomen i zástupce stěžovatelky. Nic mu nebránilo klást vyslýchaným svědkům otázky (k tomu srov. více bod 33 napadeného rozsudku).

[41] Na věci nic nemění, že Policie ČR podezření ze spáchání trestného činu odložila. Svět daňového a trestního práva je oddělený, podmínkou doměření daně rozhodně není zjištění daňového trestného činu [což by bylo absurdní – srov. k tomu např. již rozsudek ze dne 30. 4. 2008, čj. 1 Afs 15/2008-100, věc *Ondřejovická strojírna*, část IV/f –a)].

[42] Poukaz na judikáty analyzující účast na daňovém podvodu, a na to navazující polemika s prokázáním vědomosti o účasti na podvodu, nejsou pro tuto věc jakkoliv významné. Jak stěžovatelce vysvětlil již krajský soud v bodě 39 napadeného rozsudku, zde nejde o to, že by sporné plnění mělo být součástí nějakého řetězového podvodu. Stěžovatelka jednoduše neprokázala, že deklarované plnění dostala.

[43] Lze tedy shrnout, že krajský soud správně přisvědčil žalovanému, že stěžovatelka ve smyslu § 92 odst. 3 daňového řádu neunesla důkazní břemeno, pokud jde o prokázání faktického uskutečnění sporných reklamních služeb. Ani skutečnost, že stěžovatelka nějaké částky hradila, nemůže založit nárok na odpočet DPH, pokud není jasné, že plnění bylo skutečně dodáno.

IV. Závěr a náklady řízení

[44] S ohledem na shora závěry uvedené v části **III.A.** NSS shledal kasační stížnost důvodnou, a proto napadený rozsudek podle § 110 odst. 1 s. ř. s. zrušil. S ohledem na důvody zrušení rozsudku přistoupil také ke zrušení žalobou napadeného rozhodnutí žalovaného. Podle § 110 odst. 2 písm. a) ve spojení s § 78 odst. 4 s. ř. s. pak vrátil věc žalovanému k dalšímu řízení. Žalovaný je rozsudkem vázán [§ 110 odst. 2 písm. a) ve spojení s § 78 odst. 5 s. ř. s.].

[45] NSS je posledním soudem, který o věci rozhodl. Proto musí určit náhradu nákladů celého soudního řízení. O náhradě nákladů řízení rozhodl NSS v souladu s § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. Žalovaný ve věci úspěch neměl, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení.

[46] Stěžovatelka měla úspěch, má tedy právo na náhradu nákladů řízení o žalobě i o kasační stížnosti. Formálně měla stěžovatelka ve věci plný úspěch, neboť dosáhla zrušení napadeného správního rozhodnutí (§ 60 odst. 1 s. ř. s.). NSS však vzal v úvahu, že stěžovatelka se svou věcí uspěla jen v tom, že jí nemělo být vyměřeno penále. Co do věci samé však neuspěla, samotnou

daňovou povinnost daňové orgány vyměřily v souladu se zákonem. To NSS považoval za důvody zvláštního zřetele hodné (§ 60 odst. 7 s. ř. s.), proto přiznal stěžovatelce jen náhradu nákladů řízení odpovídající uhrazenému soudnímu poplatku za žalobu (3 000 Kč) a poplatku za kasační stížnost (5 000 Kč). Žalovaný je povinen stěžovatelce k rukám její zástupkyně uhradit náhradu nákladů ve výši 8 000 Kč, a to ve lhůtě 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

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

V Brně dne 26. února 2020

Zdeněk Kühn
předseda senátu