



**ČESKÁ REPUBLIKA**  
**ROZSUDEK**  
**JMÉNEM REPUBLIKY**

Krajský soud v Hradci Králové – pobočka v Pardubicích rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Jana Dvořáka a soudců JUDr. Aleše Korejtky a JUDr. Petry Venclové, Ph.D., v právní věci **žalobce: J.D., IČ 11129344, se sídlem Na výsluní 1094, Česká Třebová 560 02**, zastoupen: JUDr. Martin Svoboda, Ph.D., advokát, se sídlem Koliště 7, Brno 602 00, proti **žalovanému: Odvolací finanční ředitelství, se sídlem Masarykova 427/31, Brno 602 00**, v řízení o žalobě proti rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 11.12.2014, č.j. 33263/1/5200-20444-706033,

**t a k t o :**

- I. Žaloba **s e z a m í t á .**
- II. Žalobce **n e m á p r á v o** na náhradu nákladů řízení a žalovanému se toto právo **n e p ř i z n á v á .**

## O d ů v o d n ě n í :

Žalobce se včasnou žalobou domáhal soudního přezkumu v záhlaví tohoto rozsudku označeného rozhodnutí žalovaného, kterým bylo zamítnuto odvolání a potvrzeno rozhodnutí Finančního úřadu pro Pardubický kraj, tj. dodatečný platební výměr ze dne 26.6.2013, č.j. 943976/13/2809-24801-608418, kterým byla žalobci doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období listopad 2011 ve výši 75.082,- Kč a současně byla uložena zákonná povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 15.016,- Kč, přičemž žalované rozhodnutí bylo vydáno podle § 116 odst. 1 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád v platném znění (dále jen „*daňový řád*“) a dle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném pro příslušné zdaňovací období. Žalobce uvedl v žalobě následující žalobní body:

1. Žalovaný „*nesprávně vyložil*“ § 93 odst. 4 daňového řádu. Toto ustanovení nelze vykládat tak, že „*lze do nekonečna po daňovém subjektu požadovat další a další důkazy, které daňový účastník nemůže dodatečně získat. Daňový subjekt v dobré víře si objednal reklamu, zaplatil za ni a náklady uplatnil ve svém účetnictví. Daňový subjekt nemohl v době objednání a realizace reklamy předvídat, že správce daně po něm v budoucnu bude vyžadovat další a další důkazy, které navíc správce daně nijak nevymezil*“. Dále žalobce v tomto žalobním bodu uvedl, že „*pokud měl správce daně pochybnosti ohledně věrohodnosti důkazů předložených žalobcem, měl zákonnou povinnost předložit důkazy o jejich nevěrohodnosti*“. V této souvislosti odkázal žalobce na ust. § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu. Pokud měl správce daně pochybnosti o věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti důkazů předložených žalobcem, měl zákonnou povinnost sám vyvrátit jejich věrohodnost, nikoliv nezákonně požadovat předložení dalších a dalších důkazů po daňovém subjektu. V dané věci např. žalobce navrhoval provedení znaleckého posudku, který by vyhodnotil pravost fotografií.

2. Správní orgány dospěly ke skutkovým zjištěním, které nemají jakoukoliv oporu ve spise a jsou v rozporu s důkazy předloženými daňovým subjektem v rámci daňové kontroly. Žalobce trvá na to, že z jím předložených důkazů vyplývá, že reklamní kampaň v podobě umístění billboardů skutečně proběhla a závěry žalovaného považuje žalobce za „*zcela skandální*“. Např. pokud žalovaný uvádí na str. 11 žalovaného rozhodnutí, že s ohledem na olistěné stromy a rozkvetlé květiny na fotografiích nejde o fotografie z listopadu a prosince 2011, tak žalobce poukazuje na to, že většina fotografií jasně znázorňuje typickou podzimní krajinu.

3. Žalobce prokázal, že reklamní kampaň proběhla, byla uhrazena, a že výdaje na ni sloužily ve smyslu ust. § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmu, že šlo o výdaje, které byly v daném zdaňovacím období prokazatelně vyloženy v souvislosti s dosažením, zajištěním a udržením zdanitelných příjmů. Žalobce v této souvislosti „*odkazuje*“ na obsah a důkazy uvedené v odvolání. Žalované rozhodnutí je nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů.

4. Správce daně nadměrně zatěžoval daňový subjekt výzvami k předložení dalších důkazů, žalovaný takový postup nezákonně potvrdil. To je v rozporu s § 5 odst. 3 daňového řádu.

5. Žalovaný bezpředmětně „rozebírá“, zda by žalobce měl své podnikatelské aktivity realizovat jako fyzická osoba či prostřednictvím společnosti, které je společníkem (společnost JDR.CZ s.r.o.), žalované rozhodnutí je založeno na spekulacích.

6. Správní orgány postupovaly nesprávně, když k tíži žalobce přičítaly nesrovnalosti v administrativě a evidenci dodavatele reklamy společnosti EVROservis.cz s.r.o. Žalobce navrhl provedení důkazů, a to vyjádřením žalobce ze dne 29.6.2011, žalovaným rozhodnutím, odvoláním proti rozhodnutí správního orgánu I. stupně, a dalšími listinami, které jsou součástí spisové dokumentace (faktura č. 712011, grafický návrh reklamy atd.), dále navrhl výslech svědka pana J.J., jednatele společnosti EVROservis.cz s.r.o. a vyjádřením společnosti Invest Real Service, s.r.o. Žalobce navrhl, aby soud žalované rozhodnutí zrušil.

Žalovaný ve vyjádření k žalobě odkázal na podrobné vyličení skutkového právního vztahu v odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí a na spisovou dokumentaci, přičemž konstatoval k jednotlivým žalobním bodům skutečnosti a závěry, které byly součástí rozhodnutí správního orgánu prvního stupně a žalovaného. V případě problematiky důkazního břemene v daňovém řízení odkázal i na konstantní soudní judikaturu (např. rozsudek NSS ze dne 9.2.2005, č.j. 1Afs 54/2004-125). Žalovaný navrhl, aby soud žalobu zamítl.

V replice k vyjádření žalovaného setrval žalobce na svých žalobních námitkách, když dle jeho názoru reklamní kampaň skutečně proběhla, což vyplývá z jím předložených důkazů, zejména z výpovědi svědky J., jednatele společnosti EVROservis.cz,s.r.o., přičemž žalobce opětovně navrhl jeho výslech.

Předně je nutné zdůraznit, že podle § 75 odst. 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, v platném znění (dále jen „s.ř.s.“), soud přezkoumává napadené výroky žalovaného rozhodnutí **v mezích žalobních bodů**. V řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu tedy platí **dispoziční zásada**. Rozsah přezkumu žalobou napadeného správního rozhodnutí je ve správním soudnictví vymezen žalobními body, jimiž žalobce konkretizuje svá tvrzení ve vztahu k namítanému porušení zákona. Z tohoto důvodu **obsah a kvalita žaloby v podstatě předurčuje obsah a kvalitu rozhodnutí soudu** (k tomu srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 6. 2005, č. j. 7 Afs 104/2004 – 54, z poslední doby např. rozsudek téhož soudu ze dne 18. 7. 2013, č. j. 9 Afs 35/2012 – 42, oba dostupné na [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz)). Žalobce je povinen uvést žalobní námitky v žalobě, soud se nemůže spokojit **s odkazem** na podání účastníka, které učinil ve správním řízení, např. odvolání proti rozhodnutí správního orgánu prvního stupně (srov. rozsudek NSS ze dne 28.5.2003, č.j. 5 A 27/2000-49). Uvedení konkrétních žalobních námitek **nelze nahradit zopakováním námitek** uplatněných v odvolání, či snad pouhým **odkazem** na takové podání (srov. rozsudek NSS ze dne 22.1.2007, č.j. 8 Afs 55/2005-74, dále i srov. rozsudek Vrchního soudu v Praze ze dne 17.2.1995, č.j. 6 A 15/94 39, SP č. 136). Jestliže žalobce v žalobě vytkne napadenému správnímu rozhodnutí vady jen v **obecné rovině**, aniž by poukázal na zcela konkrétní skutečnosti, v nichž spatřuje pochybení, je zcela dostatečné, pokud se k takto obecným námitkám vyjádří krajský soud jen v obecné rovině. Soud není povinen ani oprávněn za žalobce domýšlet, jakými konkrétními kroky mělo dojít k porušení žalobcem namítaných právních ustanovení, z jakých konkrétních důvodů pokládá žalobce žalované rozhodnutí za nesrozumitelné a neřádně odůvodněné, jaké zákonné podmínky nebyly splněny pro

prodloužení zajištění a jaké konkrétní skutečnosti svědčí o neoprávněném zásahu do žalobcova práva na osobní svobodu. V tomto ohledu soud poukazuje na **rozsudek rozšířeného senátu NSS ze dne 24.8.2010 č.j. 4 As 3/2008-78**, v němž je mimo jiné uvedeno: „*Smyslem uvedení žalobních bodů (§ 71 odst. 1 písm. d) s.ř.s.) je jednoznačné ustanovení rámce požadovaného soudního přezkumu ve lhůtě zákonem stanovené k podání žaloby. Zákonný požadavek je proto naplněn i jen zcela obecným a stručným, nicméně srozumitelným a jednoznačným, vymezením skutkových a právních důvodů tvrzené nezákonnosti nebo procesních vad správního aktu tak, aby bylo zřejmé, v jaké části a z jakých hledisek se má soud věci zabývat.....míra precizace žalobních bodů do značné míry určuje i to, jaké právní ochrany se žalobci u soudu dostane. Čím je žalobní bod, byť i vyhovující, obecnější, tím obecněji k němu může správní soud přistoupit a posuzovat jej. Není naprosto namístě, aby soud za žalobce spekulativně domýšlel další argumenty či vybíral z reality skutečnosti, které žalobu podporují. Takovým postupem by přestal být nestranným rozhodčím sporu, ale přebíral by funkci žalobcova advokáta.*“

Není totiž úkolem soudů ve správním soudnictví, aby nahrazovaly činnost žalobce při formulaci žalobních námitek a samy je dotvářely. Přezkoumá-li soud žalobou napadené rozhodnutí nad rámec žalobních bodů, překročí rámec přezkumné činnosti vymezený v § 75 odst. 2 s.ř.s., přičemž Nejvyšší správní soud (dále jen „NSS“) již v minulosti vyslovil, že „*jinou vadou řízení před soudem*“ s vlivem na zákonnost rozhodnutí o věci samé je, pokud krajský soud přezkoumá a poté zruší žalobou napadené správní rozhodnutí z důvodu, který nebyl žalobcem uplatněn jako žalobní bod. Takový postup krajského soudu je nejen popřením dispoziční zásady, kterou je ovládáno správní soudnictví, ale znamená i zásah do principu rovnosti účastníků řízení, neboť jim odnímá právo vyjádřit se ke skutkovým a právním otázkám, které vzal soud za určující pro své zrušující rozhodnutí (srov. např. rozsudek NSS ze dne 14.2.2008, č.j. 7Afs 216/2006-63). Určitý průlom do dispoziční zásady ovládající správní soudnictví představuje povinnost soudu vyslovit rozsudkem nicotnost přezkoumávaného správního rozhodnutí bez návrhu (§ 76 odst. 2 s.ř.s.) a povinnost soudu zrušit napadené rozhodnutí pro nepřezkoumatelnost spočívající v nesrozumitelnosti nebo nedostatku důvodů rozhodnutí, přičemž tato povinnost připadá v úvahu jen v případě, kdy tato vada brání přezkoumání žalovaného rozhodnutí v mezích žalobních bodů (srov. např. rozsudek NSS ze dne 12.12.2003, č.j. 2Ads 33/2003-78, a zejména usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 8.3.2011, č.j. 7 Azs 79/2009-84). Další případy týkající se možnosti tohoto průlomu stanovila judikatura jen v určitých, specifických věcech (např. prekluze v daňovém řízení, zánik odpovědnosti za přestupek a uplynutím zákonné lhůty, zánik odpovědnosti za správní delikt - srov. rozsudek NSS ze dne 18.9.2014, č.j. 9 As 33/2014, dále uplatnění zásady *ne bis in idem*, aplikace zásady „*non-refoulement*“, aplikace právního předpisu či ustanovení, které na věc nedopadají – avšak to jen při splnění předpokladů stanovených v judikátu NSS ze dne 28.7.2009, č.j. 8 Afs 51/2007-87, v bezpečnostním řízení týkajícím se utajovaných informací - srov. rozsudek NSS ze dne 25.11.2011, č.j. 7 As 31/2011-101). **Rozšířený senát NSS** v usnesení ze dne 8.3.2011, č.j. 7 Azs 79/2009-84, dále judikoval, že krajský soud je oprávněn dále zrušit rozhodnutí správního orgánu pro vady řízení uvedené v § 76 odst. 1 s.ř.s., tj. *ex officio*, v případě, pokud tyto vady brání přezkoumání rozhodnutí v rozsahu žalobních bodů, byť je žalobce výslovně v žalobě nenamítl (tj. jedná se o případy, kdy rozhodnutí není schopno přezkumu z hlediska žalobních námitek, přičemž tato vadnost a nemožnost podrobit rozhodnutí zkoumání musí být zjevná buď ze spisu či z jeho absence nebo z rozhodnutí samotného, pokud bude postrádat srozumitelnost či důvody v takové míře,

že vylučuje zkoumání důvodnosti žaloby, anebo ji soud sezná na základě jiných rozhodných skutečností, jež se dostanou do jeho sféry). Konečně, dle názoru krajského soudu, výjimkou z této zásady bude i případ, kdy se bude jednat o porušení hmotněprávního ustanovení Listiny základních práv a svobod ze strany správního orgánu, které nebude předmětem žalobních námitek. Důvodem pro tuto výjimku je skutečnost, že ust. § 75 odst. 2 s.ř.s. představuje normu procesně právní, a pokud se bude jednat o porušení hmotněprávního ustanovení Listiny základních práv a svobod, tak je třeba připomenout, že smysl procesních norem spočívá ve vytváření mechanismů k ochraně hmotného práva. Procesní normy nelze vnímat jako samoúčelné, a tím spíše nemohou představovat překážku pro aplikaci ústavně zaručené hmotněprávní normy. Proto může v takovém případě krajský soud aplikovat hmotněprávní ustanovení Listiny základních práv a svobod i za situace, kdy žalobce tuto námitku v žalobě vůbec neuplatnil (podle rozsudku NSS ze dne 13. 6. 2008, sp.zn. 2 As 9/2008, který sice se vztahoval ke kasační stížnosti, ale lze jej argumentum a simili aplikovat i v řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu, neboť základní úvaha aplikovaná v tomto případě je použitelná i v tomto řízení).

Na tomto místě soud považuje za vhodné připomenout, že ačkoliv je povinností orgánů veřejné moci svá rozhodnutí řádně odůvodnit, **nelze tuto povinnost interpretovat jako požadavek odpovědi na každou námitku:**

Podle rozsudku NSS ze dne 22.10.2014, č.j. 6 Ads 237/2014-9 (srov. též rozsudek NSS ze dne 28.5.2009, č.j. 9 Afs 70/2008-13) „povinnost orgánů veřejné moci svá rozhodnutí řádně odůvodnit **nelze interpretovat jako požadavek detailní odpovědi na každou námitku** (ve vztahu k soudům srov. např. odst. 61 rozsudku *Evropského soudu pro lidská práva* ve věci *Van de Hurk v. Nizozemí*). Námitku lze vypořádat i tak, že soud v odůvodnění svého rozhodnutí prezentuje od názoru žalobce odlišný názor, který přesvědčivě zdůvodní a tím - minimálně implicitně – námitku vypořádá. Absence odpovědi na ten či onen argument žalobce v odůvodnění rozhodnutí soudu nezpůsobuje nezákonnost rozhodnutí či dokonce jeho nepřezkoumatelnost. Takovýto požadavek by mohl vést až k absurdním důsledkům a k porušení zásady efektivy a hospodárnosti řízení. Podstatné je, aby se správní soud vypořádal se všemi základními námitkami účastníka řízení. Rozsah reakce soudu na konkrétní námitky je co do šíře odůvodnění spjat s otázkou hledání míry, proto zpravidla postačuje, jsou-li vypořádány alespoň základní námitky účastníka řízení (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 5. 2009, č. j. 9 Afs 70/2008 - 13, dostupný na [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz)). Akceptována je odpověď **implicitní** i Ústavním soudem (srov. např. usnesení ze dne 18. 11. 2011, sp. zn. II. ÚS 2774/09 /odstavec 4 odůvodnění/, usnesení ze dne 11.3.2010, sp. zn. II. ÚS 609/10 /odstavec 5 odůvodnění/, usnesení ze dne 7. 5. 2009, sp. zn. II. ÚS 515/09 /odstavec 6 odůvodnění/, náleze ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08, bod 68). Obdobně se k této otázce staví i Nejvyšší správní soud (srov. rozsudky ze dne 29. 3. 2013, č. j. 8 Afs 41/2012 - 50, bod 21, nebo ze dne 6. 6. 2013, č. j. 1 Afs 44/2013 - 30, bod 41, popř. ze dne 3. 7. 2013, č. j. 1 As 17/2013 – 50, bod 17). Skutečnost, že soud nepřisvědčil argumentaci účastníka řízení, nelze bez dalšího považovat za porušení jeho práva na spravedlivý proces. Toto právo **nelze** vykládat tak, že jde o právo jednotlivce na vyhovění jeho návrhu či na rozhodnutí v jeho prospěch (srov. např. usnesení Ústavního soudu ze dne 20.10.2011, sp. zn. III. ÚS 2773/11, dostupné /stejně jako další citovaná rozhodnutí Ústavního soudu/ na <http://nalus.usoud.cz>).“

Anebo jak uvedl NSS v rozsudku ze dne 14.5.2015, č.j. 7 As 83/2015-56:  
*„Podle ustálené judikatury platí, že má-li být soudní rozhodnutí přezkoumatelné, musí z něj být patrné, jaký skutkový stav vzal správní soud za rozhodný, jak uvážil o pro věc zásadních a podstatných skutečnostech, resp. jakým způsobem postupoval při posuzování rozhodných skutečností, proč považuje právní závěry účastníků řízení za nesprávné a z jakých důvodů považuje pro věc zásadní argumentaci účastníků řízení za lichou (viz nálezy Ústavního soudu ze dne 20. 6. 1996, sp. zn. III. ÚS 84/94, ze dne 26. 6. 1997, sp. zn. III. ÚS 94/97, a ze dne 11.4.2007, sp. zn. I. ÚS 741/06, všechny dostupné na <http://nalus.usoud.cz>, nebo rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Azs 47/2003 - 130, č. 244/2004 Sb. NSS, ze dne 29. 7. 2004, č. j. 4 As 5/2003 - 52, ze dne 1. 6. 2005, č. j. 2 Azs 391/2004 - 62, a ze dne 21. 8. 2008, č. j. 7 As 28/2008 - 75, všechna zde citovaná rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupná na [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz)). **Z hlediska splnění náležitostí rozhodnutí však není povinností soudu se v odůvodnění speciálně vyjadřovat ke všem jednotlivým dílčím skutečnostem, pokud stanovisko k nim jednoznačně a logicky vyplývá ze soudem učiněných závěrů (srov. např. nálezy Ústavního soudu ze dne 21. 12. 2004, sp. zn. II. ÚS 67/04, rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 5. 2009, č. j. 9 Afs 70/2008 - 130, či rozsudek Evropského soudu pro lidská práva ze dne 19. 4. 1994 ve věci Van de Hurk v. The Netherlands, stížnost č. 16034/90, dostupný na <http://hudoc.echr.coe.int/>).“***

Zároveň je nutné dodat, že rozsah reakce soudu na konkrétní námitky je co do šíře odůvodnění spjat s otázkou hledání míry (proto zpravidla postačuje, jsou-li vypořádány alespoň základní námitky účastníka řízení /srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 5. 2009, č. j. 9Afs 70/2008 - 13, dostupný na [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz)/), případně (za podmínek tomu přiměřeného kontextu) i s akceptací odpovědi **implicitní** (což připouští i Ústavní soud - srov. např. usnesení ze dne 18. 11. 2011, sp. zn. II. ÚS 2774/09 /odstavec 4 odůvodnění/, usnesení ze dne 11. 3. 2010, sp. zn. II. ÚS 609/10 /odstavec 5 odůvodnění/, usnesení ze dne 7. 5. 2009, II. ÚS 515/09 /odstavec 6 odůvodnění/, či rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 12. 2011, č. j. 4 Ads 58/2011 - 72, dostupný na [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz) atd.) - tzn., že na určitou námitku lze reagovat i (např.) tak, že v odůvodnění svého rozhodnutí soud prezentuje od názoru žalobce odlišný názor, který přesvědčivě zdůvodní tak, že toto zdůvodnění poskytuje dostatečnou oporu výroku rozhodnutí. **Ústavní soud** v této souvislosti konstatoval: „[n]ení porušením práva na spravedlivý proces, jestliže obecné soudy nebudují vlastní závěry na podrobné opONENTUŘE (a vyvracení) jednotlivě vznesených námitek, pakliže proti nim staví vlastní ucelený argumentační systém, který logicky a v právu rozumně vyloží tak, že podpora správnosti jejich závěrů je sama o sobě dostatečná“ (srov. nálezy ze dne 12.2.2009, sp. zn. III. ÚS 989/08, bod 68; srov. obdobně též rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 3. 2013, č. j. 8 Afs 41/2012 - 50, bod 21, nebo ze dne 6. 6. 2013, č. j. 1 Afs 44/2013 - 30, bod 41, popř. ze dne 3. 7. 2013, č. j. 1 As 17/2013 - 50, bod 17). Ostatně i **Ústavní soud v případě, že námitky stěžovatelů nejsou způsobily změnit výrok rozhodnutí, tyto nevypořádává** (srov. např. bod 24. nálezu 28. 5. 2009, sp. zn. II. ÚS 2029/08; Ústavní soud zde uvedl: „Ústavní soud se nezabýval dalšími námitkami stěžovatelky, protože by rozhodnutí o nich nebylo způsobily změnit výrok.“), neboť si je plně vědom toho, že požadavky kladené na orgány veřejné moci - pokud jde o detailnost a rozsah vypořádání se s námitkami adresátů jejich aktů - nesmí být přemrštěné. Takové přehnané požadavky by byly výrazem **přepjatého formalismu**, který by ohrožoval funkčnost těchto orgánů, především pak jejich schopnost efektivně (zejména v přiměřené době a v odpovídajícím rozsahu) plnit zákonem jim uložené úkoly.

Povinnost posoudit všechny žalobní námitky neznamena, že krajský soud je povinen reagovat na každou dílčí argumentaci a tu obsáhle vyvrátit, když jeho úkolem je **vypořádat se s obsahem a smyslem žalobní argumentace** (srov. rozsudek NSS ze dne 3.4.2014, č.j. 7 As 126/2013-19). Anebo jak uvedl NSS **v rozsudku ze dne 24.4.2014, č.j. 7 Afs 85/2013, který lze aplikovat nejen na odůvodnění rozsudku soudu, ale analogicky a logicky i na odůvodnění rozhodnutí správních orgánů:**

*„...přestože je třeba z hlediska ústavních principů důsledně trvat na povinnosti dostatečného odůvodnění rozhodnutí, nemůže být tato povinnost chápána dogmatically. Rozsah této povinnosti se totiž může měnit podle povahy rozhodnutí a musí být posuzován s ohledem na okolnosti každého jednotlivého případu. Podstatné podle názoru Nejvyššího správního soudu je, aby se správní soud ve svém rozhodnutí vypořádal se všemi stěžejními námitkami účastníka řízení, což může v některých případech konzumovat i vypořádání některých dílčích a souvisejících námitek. Absence výslovného posouzení dílčí žalobní námitky, která souvisela s námitkami stěžejními, za situace, kdy městský soud v odůvodnění napadeného rozsudku dospěl k věcně správnému závěru, že stěžovatel neunesl v daňovém řízení důkazní břemeno, neboť důkazy jím předložené neprokázaly u sporných obchodních případů splnění podmínek pro uplatnění nároku na odpočet DPH, nezpůsobuje jeho nepřezkoumatelnost. V této souvislosti lze odkázat např. na **nález Ústavního soudu ze dne 21. 12. 2004, sp. zn. II. ÚS 67/04**, v němž bylo zdůrazněno, že z hlediska splnění náležitostí rozhodnutí není povinností soudu se v jeho odůvodnění speciálně vyjadřovat ke všem jednotlivým argumentům účastníka podporujícím jeho konkrétní a z hlediska sporu pouze dílčí tvrzení, pokud stanovisko k nim jednoznačně a logicky vyplývá ze soudem učiněných závěrů.“*

V rozsudku ze dne 2 Afs 7/2015-73 NSS výstižně a stručně k rozsahu přezkumu ve správním řízení či v soudním řízení ve správním soudnictví uvedl:

*„Ve vztahu jak k napadenému rozsudku, tak k rozhodnutím správních orgánů uplatnil stěžovatel námitky nepřezkoumatelnosti. Lze s ním jistě souhlasit, že nelze přistoupit k věcnému přezkumu napadeného rozhodnutí, pokud toto nesplňuje formální předpoklady přezkoumatelnosti. Nicméně tento obecný postulát nelze vykládat tak, že soud (ať již krajský soud ve vztahu k napadenému rozhodnutí správního orgánu, nebo zdejší soud ve vztahu ke krajskému soudu) bude automaticky rušit každé rozhodnutí, které se nevypořádá bezesbýtku s celou odvolací, resp. žalobní argumentací. Docházelo by tak ke zcela absurdním rozhodnutím zejména v případech, kdy je přezkoumávané rozhodnutí věcně správné a nebyla řádně nebo vůbec vypořádána dílčí námitka, která by však nemohla mít i v případě důvodnosti vliv na zákonnost samotného rozhodnutí.“*

V neposlední řadě je nutné uvést i konkrétní příklad „zaplevelené“ žaloby a následného jeho hodnocení v judikatuře NSS, a to např. v **rozsudku ze dne 11.6.2014, č.j. 10 Afs 18/2015-48:**

*„[34] Žaloba podaná u krajského soudu byla v skutku rozsáhlá, obsahovala 18 stran textu a více než 100 odstavců. V takovémto případě krajský soud nemusí nutně volit cestu vypořádání se s každou dílčí žalobní námitkou, ale naopak proti žalobě postaví právní názor, v jehož konkurenci žalobní námitky jako celek neobstojí. Případně svůj názor podpoří i odkazem na napadené rozhodnutí žalovaného. Jak k tomu trefně u vádí Ústavní soud (v nálezu krajským soudem správně citovaném), „[n]ení porušením práva na spravedlivý proces, jestliže obecné soudy nebudují vlastní závěry na podrobné oponentuře (a vyvracení) jednotlivě vznesených námitek, pakliže proti nim staví vlastní ucelený argumentační systém, který logicky a v právu rozumně vyloží tak, že podpora správnosti jejich závěrů je sama o*



sobě dostatečná“ [nález ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08 (N 26/52 SbNU 247), věc M. CAMBELL & SONS LIMITED, bod 68, srov. též rozsudky NSS ze dne 12. 3. 2015, čj. 9 As 221/2014 – 43, věc To & Mi Vdf., bod 41, ze dne 29. 3. 2013, čj. 8 Afs 41/2012 – 50, věc SAFINA, bod 21, ze dne 6. 6. 2013, čj. 1 Afs 44/2013 – 30, věc SOLARPARK gama, bod 41, ze dne 3. 7. 2013, čj. 1 As 17/2013 – 50, bod 17, nebo ze dne 25. 2. 2015, čj. 6 As 153/2014 – 108, bod 37].

*[35] Pokud si tedy stěžovatelka myslí, že na její košatou a obsáhlou žalobu musel reagovat krajský soud stejně košatým a obsáhlým rozsudkem, mýlí se. Opačný závěr by směřoval k tomu, že u podání mimořádně rozsáhlých, jako je i podání stěžovatelky, by bylo velmi obtížné sepsat „přezkoumatelný“ rozsudek. Takovéto pojetí nepřezkoumatelnosti by pak směřovalo k nekonečnému „ping pongu“ mezi Nejvyšším správním soudem a soudy krajskými.“*

Dále platí, že samu okolnost, že soud nepřisvědčil argumentaci účastníka řízení, nelze bez dalšího považovat za porušení jeho práv. **Právo na spravedlivý proces** nelze vykládat tak, že jde o právo jednotlivce na vyhovění jeho návrhu či na rozhodnutí v jeho prospěch (srov. např. usnesení Ústavního soudu ze dne 20. 10. 2011, sp. zn. III. ÚS 2773/11, dostupné /stejně jako další níže citovaná rozhodnutí Ústavního soudu/ na <http://nalus.usoud.cz>).

Soud dodává, že není smyslem soudního přezkumu stále dokola podrobně opakovat již jednou vyřčené, a proto se může soud v případech shody mezi názorem soudu a odůvodněním žalobou napadeného rozhodnutí **odkazovat na toto odůvodnění** (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2007, č. j. 8 Afs 75/2005 – 130 publikovaný pod č. 1350/2007 Sb. NSS, či rozsudky téhož soudu ze dne 2. 7. 2007, č. j. 4 As 11/2006-86, a ze dne 29. 5. 2013, č. j. 2 Afs 37/2012 – 47, všechny dostupné na [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz)).

Krajský soud se tedy ve smyslu zmíněné judikatury nejprve zabýval otázkou, zda existuje některá z výše zmíněných výjimek ve vztahu k aplikaci dispoziční zásady, tj. zda je dán důvod pro to, aby soud aplikoval některou z výše uvedených výjimek. V této souvislosti dospěl krajský soud k závěru, že žalované rozhodnutí netrpí vadou uvedenou v ust. § 76 odst. 1 písm. a) s.ř.s., žalované rozhodnutí není nicotné (§ 76 odst. 2 s.ř.s.) a rovněž se nejedná o zmíněné další případy průlomu do dispoziční zásady. Proto se krajský soud dále zaměřil na přezkoumání žalovaného rozhodnutí v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2 s.ř.s.).

V projednávané věci je **stěžejní a zároveň i spornou otázkou, zda žalobce prokázal uskutečnění reklamní kampaně dodavatelem EVROservis.cz, s.r.o., podle faktury ze dne 29.11.2011, č. 712011, přičemž se jednalo o fakturovanou částku za tuto činnost ve výši 375.410,- Kč, kdy DPH 20 % činilo 75.082,- Kč. Ze správního spisu vyplývají následující rozhodné skutečnosti:**

V roce 2012 byla u žalobce zahájena daňová kontrola, mimo jiné i za daň z přidané hodnoty za zdaňovací období listopad 2011. V rámci této daňové kontroly se správce daně zaměřil na ověření realizace tohoto zdanitelného plnění za účelem zjištění, zda žalobci vznikl právní nárok na odpočet daně z přidané hodnoty. Žalobce předložil správci daně **smlouvu o reklamě ze dne 5.11.2011, uzavřenou mezi žalobcem, jako objednatelem, a společností EVROservis.cz, s.r.o., jako zhotovitelem** (dále v textu jen „EVROservis“). Ve smlouvě se zhotovitel zavázal vyrobit dle zadání objednatele grafický návrh propagující firmu



objednatel, po písemném odsouhlasení měl být tento grafický návrh použit pro tisk velkoformátového banneru na reklamní billboard. Zhotovitel se zavázal zajistit reklamní prostor na reklamních plochách v oblasti Prahy na minimální dobu 21 dní, cena a počet míst měla být uvedena v cenovém návrhu, který zhotovitel předložil objednateli, jenž byl součástí smlouvy, podle smluvního ujednání měla fakturace za objednané služby proběhnout až po vylepení v určité oblasti. **V protokolu o ústním jednání ze dne 31.10.2012** žalobce k dotazu správce sdělil, že do reklamy v Praze investoval, protože přepočítal úbytek práce v okolí a na dotaz správce daně k dotazu, **zda může předložit důkazní prostředky prokazující realizaci této reklamy a uvést, na jakých místech a v jakém časovém období byly billboardy umístěny**, uvedl, že toto doloží správci daně do 14.11.2012, následně předložil správci daně emailovou korespondenci s panem J.J., jednatelem společnosti EVROservis.cz, s.r.o. V této zprávě tento jednatel sděluje, že časové období realizace jednotlivých reklamních ploch byly v říjnu – listopadu roku 2011, minimálně na dobu 21 dnů, dle jeho tvrzení se reklamní plochy nacházely v oblasti Praha – Střední Čechy. Dále žalobce k prokázání realizace uvedené reklamy předložil **černobílé fotokopie fotografií billboardů s reklamou žalobce, z nichž však nebylo zřejmé, na jakých místech a v jakém časovém období byly tyto fotografie pořízeny**.

Uvedené skutečnosti žalobce v žalobě nezpochybnil, naopak spornou učinil otázku týkající se dalšího postupu správce daně. Ten totiž provedl u dodavatele reklamních služeb – EVROservis místní šetření, při kterém zjistil, že pro společnost EVROservis za účelem realizace zmíněné reklamy měla provádět zajištění a pronájem reklamních ploch souvisejících s reklamou pro žalobce další firma, a to společnost News Outdoor Czech Republik s.r.o., Nagano Office Centre IV, K Červenému dvoru 3269/25a, 130 00 Praha 3 – Strašnice, DIČ: CZ26193302 (dále jen „*News Outdoor Czech Republik*“), když správci daně byly předloženy na tuto činnosti dvě faktury (ze dne 7.11.2011 na částku 170.640 Kč a ze dne 18.11.2012 na částku 129.870 Kč, bez DPH – jednalo se o č. VF2011/2883 ze dne 7.11.2011 a č. VF2011/2921 ze dne 18.11.2012). Správce daně u této další společnosti poté ověřoval skutečné provedení prací dle těchto faktur, tj. zajištění a pronájem reklamních ploch souvisejících s reklamou pro žalobce. V rámci tohoto dalšího postupu Ing. G.K., jednatel nástupnické společnosti Czech Outdoor, uvedl, že zmíněná společnost News Outdoor Czech Republik neposkytl společnosti EVROservis ani daňovému subjektu v r. 2011 a 2012 žádné služby a nevystavila pro ně žádné daňové doklady, tj. zmíněné faktury. Dále provedl správce daně místní šetření u této společnosti, přičemž zjistil (místní šetření ze dne 22.1.2013, odpověď na dožádání ze dne 25.1.2013), že společnost News Outdoor Czech Republik uvedené faktury či jiný daňový doklad na zmíněné práce nevystavila. Dále daňový subjekt **provedl výslech svědka J.J., jako jednatele společnosti EVROservis (dne 18.2.2013)**, ten potvrdil uzavření smlouvy s žalobcem o reklamě ze dne 5.11.2011 a vystavení faktury na částku v celkové výši 450.492 Kč za reklamní kampaň, jak bylo již výše uvedeno, přičemž výlep reklamy a zabezpečení fotografa včetně fotodokumentace měla provádět společnost zajišťující pronájem reklamních ploch, tj. News Outdoor Czech Republik, tento svědek však zároveň vypověděl, že tato společnost se společností EVROservis neměla uzavřenou žádnou smlouvu o pronájmu reklamních ploch, zároveň však přesně neuvedl konkrétní místa a časové období umístění billboardů, jen tvrdil, že reklamu umístěnou na billboardu viděl ve Velkém Oseku osobně. Poté zaslal správce daně žalobci výzvu k prokázání skutečností, tj. předložení důkazních prostředků prokazujících faktickou realizaci reklamy a oprávněnosti uplatněných

daňových výdajů za reklamní kampaň. Žalobce na tuto výzvu reagoval předložením vyjádření společnosti Invest Real Service, s.r.o. a úplným výpisem z obchodního rejstříku společnosti Czech Outdoor. A právě v žalobě (srov. žalobní bod ad 1.) **žalobce vytýkal správci daně jeho výše popsany postup, když zejména tvrdil, že „pokud měl správce daně pochybnosti ohledně věrohodnosti důkazů předložených žalobcem, měl zákonnou povinnost předložit důkazy o jejich nevěrohodnosti“.** Na postupu správce daně soud neshledává nic nezákonného:

Uvedený žalobní bod se týká problematiky **dokazování**, přičemž žalobce nesprávně odkázal na ust. § 93 odst. 4 daňového řádu, přičemž zároveň správně citoval ust. § 92 odst. 3 daňového řádu, podle něhož daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podání. Zároveň žalobce argumentoval právní úpravou obsaženou v § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, podle něhož správce daně prokazuje skutečnosti rozhodné pro posouzení skutečného obsahu právního úkonu nebo jiné skutečnosti a tvrdil, že v dané věci správce daně nezákonně požadoval předložení dalších důkazů po žalobci, jako daňovém subjektu. S touto námitkou se krajský soud **neztotožňuje**.

Předně je nutné uvést, že v daňovém řízení **důkazní břemeno tíží žalobce ve vztahu k jeho tvrzení** (§ 92 odst. 3 daňového řádu, srov. též rozsudek NSS ze dne 9.2.2005, č.j. 1Afs 54/2004-125), když daňový subjekt je **odpovědný za to, že jím předložené důkazní prostředky prokážou jeho tvrzení** (srov. rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 25.4.2003, č.j. 31Ca 62/2002-25, publikovaný pod č. 94/2004 Sb. rozhodnutí NSS). Jestliže daňový subjekt v daňovém řízení **neprokáže jím tvrzené skutečnosti, nelze dospět k závěru, že tyto skutečnosti naopak musí prokázat správce daně, a pokud tak neučiní, dospět k závěru, že rozhodnutí správce daně bylo vydáno na základě neúplných skutkových zjištění** (srov. např. rozsudek NSS ze dne 31.5.2007, č.j. 9Afs 32/2007). Zároveň platí, že **daňový doklad – faktura či smlouva na provedení určitých prací ještě nemusí nutně prokazovat skutečné provedení zdanitelného plnění, když důkazní povinnost nemůže být splněna pouhým předložením, byť formálně správného, daňového dokladu**. K tomu je třeba ještě dodat, že dle ust. § 72 a § 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, **má daňový subjekt nárok na odpočet, jestliže došlo k uskutečnění zdanitelného plnění, toto zdanitelné plnění bylo použito pro uskutečnění jeho ekonomické činnosti, dodavatel je plátcem daně z přidané hodnoty a veškeré tyto skutečnosti osvědčuje zaúčtovaný daňový doklad, který má předepsané náležitosti**. Pro uplatnění nároku na odpočet **musí být splněny kumulativně všechny podmínky, důkazní břemeno nese daňový subjekt**. Nárok na odpočet z přidané hodnoty vzniká za současného splnění **dvou podmínek**: první z nich je skutečnost, **„že plátce daně přijal zdanitelné plnění uskutečněné jiným plátcem, druhou podmínkou pak je fakt, že přijaté plnění bylo plátcem použito k dosažení obrátu za vlastní zdanitelná plnění, a že je zde zároveň věcná a časová souvislost přijatých zdanitelných plnění se zdanitelnými plněními vlastními, z nichž je dosahováno obrátů“** (srov. rozsudek NSS ze dne 27.10.2004, č.j. 2Afs 6/2004-67). Tedy i v případě nároku na odpočet daně **tíží důkazní břemeno ve vztahu k prokázání zdanitelného plnění žalobce jako daňový subjekt**.

**Daňový doklad, který jen simuluje uskutečnění zdanitelného plnění, není relevantním důkazem a jeho předložení může vést k formulaci požadavku směřujícího**

k dokázání hmotně právního úkonu, tj. k důkazu existence zdanitelného plnění (srov. náleze Ústavního soudu ze dne 15.5.2001, sp. zn. IV. ÚS 402/99). V projednávané věci proto nebyl povinen správce daně se spokojit s pouhým předložením faktury vystavené společností EVROservis žalobci a smlouvy o reklamě ze dne 5.11.2011 uzavřené mezi žalobcem (resp. objednatelem Jindřichem Dvořákem – RYDO) a společností EVROservis, ale byl oprávněn „pátrat dál“, čili byl oprávněn vyzvat žalobce k prokázání toho, zda sjednané reklamní práce pro žalobce byly skutečně provedeny. Žalobce, jako daňový subjekt měl totiž povinnost prokazovat skutečnosti, které sám tvrdil, tj. že k uvedenému plnění skutečně došlo (srov. náleze Ústavního soudu ze dne 24.4.1996, sp. zn. Pl. ÚS 38/95 či rozsudek NSS ze dne 22.5.2009, č.j. 2Afs 35/2009-95). Správce daně ve smyslu ust. § 91 odst. 5 písm. c) daňového řádu prokázal skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost uvedených podkladů, dle kterých žalobce, jako daňový subjekt evidoval uvedenou částku (375.410 Kč) do jím uplatněných výdajů za zdaňovací období daně z příjmu r. 2011 (zmíněná smlouva a faktura), a to tím, že z průběhu dalšího šetření u subdodavatele společnosti EVROservis, tj. News Outdoor Czech Republik zjistil, že tato společnost nevystavila pro společnost EVROservis žádné faktury a neměla s touto společností žádný obchodní vztah, což vyplývá nejen z odpovědi jednatele nástupnické společnosti Czech Outdoor a dále z místního šetření provedené této společností (ze dne 21.1.2013). Jestliže tedy šetřením u tohoto subdodavatele nebylo prokázáno, že by tato společnost nejen vystavila faktury na provedení prací pro společnost EVROservis (zajištění a pronájem reklamních ploch) souvisejících s reklamou pro žalobce, ale nebylo ani prokázáno, že by tento subdodavatel uvedené práce provedl, tak to byl žalobce, jako daňový subjekt, kterého i nadále tížilo uvedené důkazní břemeno (§ 92 odst. 3 daňového řádu) k prokázání uskutečnění zmíněného zdanitelného plnění, tj. realizaci zmíněné reklamy pro žalobce. Jak vyplývá z dalšího průběhu daňového řízení, nepodařilo se žalobci uvedené důkazní břemeno unést ani v případě dalších provedených důkazů. Z výsledku svědka zástupce EVROservis, jako dodavatele reklamních služeb pro žalobce (protokol o výsledku svědka J.J., jednatele společnosti EVROservis, ze dne 18.2.2013, založen na čl. 21 správního spisu) nevyplynulo, že by byl prokázán obchodní vztah společnosti EVROservis se zmíněným subdodavatelem v případě zajištění pronájmu reklamních ploch a zabezpečení fotodokumentace. Tento svědek nedokázal ani upřesnit údajného obchodního zástupce subdodavatele, se kterým údajně jednal, tento svědek sice uvedl, že prováděl grafický návrh reklamy, ale nedokázal konkretizovat název externí tiskárny, která měla zjistit výrobu. Tvrdil sice, že billboardy s reklamou byly umístěné v oblasti Prahy, např. Velký Osek, Kolín, a že reklamu umístěnou na billboardu ve Velkém Oseku viděl osobně, avšak nebyl schopen pravdivost tohoto tvrzení nějak dál doložit a v podstatě z jeho výpovědi nevyplynulo, kdo konkrétně fakticky a kde na jakých místech realizoval sjednanou reklamní kampaň, tj. kdo zajistil pronájem reklamních ploch, výrobu tiskovin a jejich umístění na billboardech a fotodokumentaci vylepené reklamy. Pokud tyto skutečnosti učinil správce daně předmětem svých závěrů, tak na nich neshledává soud nic „skandálního“, jak tvrdí žalobce (takovým by naopak mohl být opačný postup, tj. kdyby z těchto podkladů učinil správce daně závěr o tom, že jimi byla realizace reklamy prokázána). Ani tento provedený důkaz nepotvrdil tvrzené skutečnosti žalobcem, tj. to, že uvedenou částku skutečně vynaložil na realizaci reklamy dle zmíněné smlouvy. Správce daně tedy prokázal důvodnost svých pochybností o tom, že uvedená daňová evidence v části týkající se uplatněných výdajů za reklamní služby byla neprůkazná a bylo již proto věcí žalobce,

aby unesl své důkazní břemeno, tj. aby uvedené důvodné pochybnosti správce daně vyvrátil předložením příslušných důkazních prostředků. Ani však poté důkazní břemeno žalobce neunesl. Žalobce v žalobě neuvedl skutečnosti a důkazy, ze kterých by vyplynulo, že uvedené důkazní břemeno unesl, když **pouze odkázal na své odvolání** proti rozhodnutí správce daně a pouze namátkou (viz bod 2, kdy zpochybňuje část hodnocení žalovaného ve vztahu k předložené fotodokumentaci) **neuvedl konkrétně, z jakých že to konkrétních „jím předložených důkazů jednoznačně vyplývá, že reklamní kampaň v podobě umístění billboardu skutečně proběhla“**, jak tvrdil v bodu 2 žaloby. Jak soud již výše uvedl, míra precizace žalobních bodů do značné míry určuje i to, jaké právní ochrany se žalobci u soudu dostane, a že není na místě, aby soud za žalobce spekulativně domýšlel další argumenty či vybíral z reality skutečnosti, které žalobu podporují (srov. rozsudek rozšířeného senátu NSS ze dne 24.8.2010, č.j. 4As 3/2008-78), přičemž uvedení konkrétních žalobních námitek nelze nahradit zopakováním námitek uplatněných v odvolání, či snad pouhým odkazem na takové podání (srov. rozsudek NSS ze dne 22.1.2007, č.j. 8Afs 55/2005-74). Přes tuto skutečnost soud považuje za vhodné, aby uvedl, jakým konkrétním způsobem se vypořádal žalovaný s důkazy předloženými žalobcem, které pouze náznakem uvedl žalobce v žalobě (zmíněná fotodokumentace billboardu, navržení provedení znaleckého posudku, který by vyhodnotil pravost fotografií).

*„Odvolací orgán uvádí, že odvolatel předložil k prokázání realizace reklamy na smluvených 21 reklamních plochách 16 fotokopii černobílých fotografií (většinou tmavší a méně ostré kopie snímků), na nichž jsou na různých blíže neurčených místech v exteriéru vyobrazeny billboardy s reklamou propagující daňový subjekt Jindřich Dvořák – RYDO. K těmto fotografiím odvolací orgán podotýká, že **minimálně ve dvou případech je zjevné, že se jedná o tytéž billboardy, jen nafocené z jiného místa. Kromě toho některé vyobrazené detaily, které se vyskytují různě na dalších minimálně čtyř fotografiích (např. husté olistění na stromech a keřích, kvetoucí rostliny, pracovník údržby provádějící nátěr svodidel), vyvolávají důvodné pochybnosti o tom, že se patrně nejedná o měsíc listopad a prosinec, kdy dle předložené smlouvy o reklamě ze dne 5.11.2011 měla být reklama na billboardech realizována. Dle odvolacího orgánu z předložené fotodokumentace není možné zjistit ani vlastníka billboardů, na kterých měla být reklamní kampaň umístěna a z fotografií nelze určit, zda byla reklama provedena deklarovaným způsobem tj. v deklarovaném místě, čase a rozsahu. Jednatel společnosti EVROservis.cz, s.r.o., pouze uvedl, že reklamní plochy se nacházely v oblasti Praha – Střední Čechy, silnice prvních tříd a dálnice podle reklamních ploch, ale konkrétní místa a čas umístění billboardů nebyl schopen správci daně sdělit ani při svědecké výpovědi.***

*Daňový subjekt považuje za formalistické, že z předložené fotodokumentace nebyly zřejmé konkrétní lokality a časové umístění reklamních billboardů. Dle jeho názoru je požadavek na předložení důkazu prokazujícího realizaci reklamy v konkrétním období a lokalitě nesplnitelný požadavek, neboť fotografie, ze kterých by tato skutečnost byla zřejmá, si nedokáže představit. Odvolací orgán konstatuje, že daňová kontrola u odvolatele byla zahájena dne 8.10.2012, což je necelý rok po tvrzené reklamní kampani. Dle odvolacího orgánu se nejedná o velký časový odstup z hlediska možnosti zajištění důkazních prostředků prokazujících realizaci reklamy v konkrétním období i místě. Odvolatel dle odvolacího orgánu si mohl zajistit důkazní prostředky prostřednictvím digitálního fotoaparátu. Většina těchto fotoaparátů dokáže ukládat o fotografiích informace jako je datum a čas pořízení a*

***mnohé dokážou uložit i souřadnice GPS, které slouží pro přesnou lokalizaci místa pořízení fotografie. Odvolací orgán tudíž konstatuje, že technicky bylo proveditelné získání prostřednictvím fotografií důkazních prostředků k prokázání realizace reklamní kampaně. Nelze odvolateli k jeho tíži přisuzovat, že společnosti EVROservis.cz, s.r.o., nezajistila dostatečnou fotodokumentaci při realizaci reklamní kampaně, ale zároveň odvolací orgán připomíná, že v souladu s ust. § 92 odst. 3 a 4 daňového řádu je na daňovém subjektu, aby prokázal všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení. Odvolateli tudíž nic nebránilo, aby si sám obstaral takové důkazní prostředky, které by prokázaly, že reklamní kampaň byla uskutečněna, tak jak bylo deklarováno na daňovém dokladu – faktuře přijaté č. 712011.***

***V odvolání odvolatel nesouhlasí s negativním postojem správce daně k provedení znaleckého posudku, který by prokázal, že fotografie nebyly žádným způsobem upravovány a tedy, že reklama byla ve skutečnosti na billboardech umístěna. K tomu odvolací orgán uvádí, že ze spisového materiálu nevyplývá, že by v rámci daňové kontroly byla sporným bodem v tomto případě pravost předložených fotografií s reklamními billboardy. Ze zprávy o daňové kontrole je zřejmé, že správce daně svoji správní úvahu ohledně zdůvodnění neuznání nároku na odpočet daně za reklamní služby neopřel o argument, že předložené fotografie byly vytvořeny fotomontáží pomocí k tomu určeného grafického softwaru. Z výše uvedené odvolací námítky je však možné dovodit domněnku odvolatele, že prokázáním pravosti předložených fotografií znalcem získá jednoznačný důkaz o umístění předmětné reklamy na billboardech a tím i nárok na odpočet daně. Odvolací orgán však konstatuje, že i v případě zjištění autentičnosti předložených fotografií, by byla pouze prokázána faktická existence několika billboardů s reklamou odvolatel v blíže neurčeném rozsahu, na blíže neurčených místech a v blíže neurčeném časovém horizontu. Tato skutečnost by tedy sama o sobě nemohla být důkazem o uskutečnění reklamní kampaně v tvrzeném rozsahu, a tudíž by bylo provedení navrhovaného znaleckého posudku nadbytečné, neboť by nemohl být osvědčen jako důkaz prokazující uskutečnění předmětného plnění.***

Daňový subjekt v odvolání namítá, že byl na základě provedené reklamní kampaně kontaktován společností Invest Real Service, s.r.o., ohledně zadání zakázky, čímž bylo prokázáno, že reklama sloužila k ekonomické činnosti odvolatele. Ze spisového materiálu vyplývá, že odvolatel v reakci na výzvu k prokázání předložil listinu ze dne 25.2.2013, ve které je uvedeno, že společnost Invest Real Service, s.r.o., Bořivojova 878/35, Praha 3, na základě kontaktů z billboardové kampaně koncem roku 2011 upozorňuje odvolatele na možnost přihlásit se do výběrového řízení na provedení zemních prací na zakázce provedení inženýrských sítí na pozemcích v Čenkovicích, které společnost Invest Real Service, s.r.o., zakoupila. V příloze ke svému vyjádření k výsledku kontrolního zjištění ze dne 16.5.2013 doložil daňový subjekt, resp. jeho zástupce, písemnost ze dne 22.4.2013 nazvanou „Ohlášení zahájení stavby“ adresovanou společnosti Invest Real Service, s.r.o. Obecnímu úřadu Výprachtice, kde oznamuje, že byla zahájena stavba: Obytný rekreační soubor Čenkovice. Dle odvolatele tento doklad prokazuje, že reklamní kampaň mu přinesla nabídku na zakázku. Odvolací orgán k tomu však uvádí, že z předložené písemnosti nazvané „Ohlášení zahájení stavby“ vyplývá, že se na výše uvedené zakázce nepodílí daňový subjekt jako podnikající fyzická osoba tj. Jindřich Dvořák – RYDO, ale že generálním dodavatelem stavby je společnost JDR.CZ, s.r.o., kde je pan J.D. jediným společníkem a jednatelem. Z tohoto

*pohledu odvolací orgán uvádí, že odvolatel neprokázal faktické uskutečnění reklamní kampaně a neprokázal, že reklama sloužila k jeho ekonomické činnosti.*

*Odvolací orgán konstatuje, že posuzuje v souladu s ust. § 8 odst. 1 daňového řádu každý důkaz podle své úvahy a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti a přitom přihlíží ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo. V souvislosti s výše uvedeným správce daně hodnotil skutečnost, že odvolatel neprováděl kontrolu realizace reklamní kampaně jako neobvyklou v obchodní praxi. Odvolací orgán uvádí, že pokud cílem reklamní kampaně bylo získání nových zákazníků, bylo by logické, že by sám odvolatel zkontroloval resp. požadoval po dodavateli, tedy společnosti EVROservis.cz, s.r.o., prokázat, zda reklamní kampaň proběhla ve smluvném rozsahu a je umístěna v lokalitách, ve kterých by mohla oslovit příslušné zákazníky.“*

**Proti uvedeným závěrům žalovaného i včetně hodnocení návrhů žalobce na provedení důkazů znaleckým posudkem neuvedl žalobce v podstatě žádnou žalobní námitku v žalobě, přičemž soud s těmito závěry výše citovanými plně ztotožňuje a v podrobnostech na ně odkazuje. Nejedná se o žádné „skandální“ závěry, když se skutečně nejedná o důkaz realizace smluvné reklamní kampaně, protože z této fotodokumentace nevyplývá, ve které lokalitě konkrétně byly umístěny billboardy a ani na nich není uvedeno časové období, kdy se tak údajně stalo. Tyto fotokopie fotografií nemají žádnou vypovídací hodnotu. Krajský soud nedospěl k závěru o nezákonnosti postupu správce daně a rozhodnutí žalovaného, když tvrzení žalobce o tom, že „odvolací finanční ředitelství zcela zřejmě hledalo důvody, jak odvolání zamítnout“, a že správce daně v rozporu se zásadami daňového řízení nadměrně zatěžoval daňový subjekt, když jej obecnými výzvami opakovaně vyzýval k předložení dalších důkazů (žalobní body ad. 4, ad. 5), je pouhou účelovou a nepodloženou **spekulací žalobce**. Navíc se jedná jen o obecní tvrzení, když žalobce je v žalobě ani nespecifikoval, např. o jaké že to konkrétní výzvy se jednalo (správce daně postupoval v souladu s daňovým řádem, nejednalo se o žádnou libovůli, výzvy byl oprávněn vůči žalobci účinně, a to právě za účelem, aby ten na ně mohl reagovat a unést své důkazní břemeno). Rovněž námitka o nesprávném postupu správce daně a žalovaného uvedená v žalobním bodu ad. 6, tj. že tito údajně nesprávně přičítali nesrovnalosti v administrativě a evidenci dodavatele EVROservis, s.r.o., a nesrovnalosti subdodavatelů této společnosti, nemohla obstát, když se jedná o obecnou námitku a navíc právě uvedené „nesrovnalosti“ vedly správce daně a potažmo žalovaného k důvodným pochybnostem o věrohodnosti tvrzení žalobce o tom, že vynaložil výdaje na zmíněnou reklamu. Právě tyto nesrovnalosti vedly správce daně k důvodným pochybnostem o věrohodnosti žalobcem předložených podkladů o uskutečnění reklamy, čili to nemělo samo o sobě bez dalšího za následek, že by tyto nesrovnalosti byly přičítány k tíži žalobce, ale pouze se **důkazní břemeno přesunulo na žalobce, a bylo na něm, aby on sám prokázal správci daně reálné uskutečnění reklamy pro jeho firmu. Toto důkazní břemeno neunesl, když jím předložené podklady pro splnění tohoto účelu byly nedostačující (viz. argumentace soudu výše).** Žalobce nemohl přenášet svou povinnost na správce daně a vinit správce daně z jím zjištěných nesrovnalostí u společnosti EVROservis, s.r.o., a dalších subdodavatelů, ale může to přičítat k tíži sám sobě.**

Skutkový stav věci byl dostatečně prokázán, krajský soud nepovažoval za nutné provádět další dokazování navržené žalobcem, když tyto označené důkazy jsou součástí



spisové dokumentace a byly žalovaným správně hodnoceny v žalovaném rozhodnutí a byly podkladem rozhodnutí správce daně a žalovaného.

Protože žaloba nebyla důvodná a musel ji zamítnout (§ 78 odst. 7 s.ř.s.).

Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o ust. § 60 odst. 1 s.ř.s., když neúspěšný žalobce neměl právo na náhradu nákladů řízení a žalovanému nevznikly náklady, které by přesahovaly rozsah jeho obvyklé úřední činnosti.

Žalovanému správnímu orgánu v tomto případě nevzniká právo na náhradu nákladů řízení (srov. rozsudek rozšířeného senátu NSS ze dne 31.3.2015, č.j. 7Afs 11/2014-47).

#### **Poučení:**

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejblíže následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz).

V Pardubicích dne 23. září 2015

**JUDr. Jan Dvořák v.r.**  
předseda senátu

Za správnost vyhotovení:  
Michaela Jiroutová