



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Jana Passera a soudců Mgr. Davida Hipšra a JUDr. Michala Mazance v právní věci žalobce: **CZT a.s.**, se sídlem Bratřanců Veverkových 396, Pardubice, zastoupeného JUDr. Jiřím Vaníčkem, advokátem se sídlem Šaldova 34/466, Praha 8, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Hradci Králové ze dne 22. 12. 2010, čj. 8441/10-1300-601383, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 29. 3. 2012, čj. 31 Af 30/2011 – 95,

t a k t o :

- I. Rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 29. 3. 2012, čj. 31 Af 30/2011 – 95, **se zrušuje**.
- II. Rozhodnutí Finančního ředitelství v Hradci Králové ze dne 22. 12. 2010, čj. 8441/10-1300-601383, **se zrušuje** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- III. Žalovaný **je povinen** uhradit žalobci na nákladech soudního řízení částku 21 520 Kč, ve lhůtě 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku, k rukám zástupce žalobce JUDr. Jiřího Vaníčka.

O d ů v o d n ě n í :

I.

[1] Finanční úřad v Pardubicích (správce daně) rozhodnutím ze dne 6. 5. 2010, čj. 116457/10/248912604202, žalobci dodatečně vyměřil daň z přidané hodnoty za zdaňovací období únor 2006 ve výši 910 518 Kč. Správce daně neuznal žalobcem požadovaný nárok na odpočet daně, neboť žalobce neprokával, že přijal plnění fakturované jako „*náklady související s reklamními akcemi reklamní kampaň pro značky Diesel, OK, LETKA TEAM klasik na statických monitorech DVP, resp. na 700 DVP stanicích*“, že je přijal právě od společnosti LETKA TEAM, a. s. a že k uskutečnění reklamních činností došlo v rozsahu a v obdobích uvedených na fakturách.

[2] Žalovaný rozhodnutím ze dne 22. 12. 2010, čj. 8441/10-1300-601383, zamítl odvolání žalobce proti rozhodnutí správce daně.

II.

[3] Rozhodnutí žalovaného napadl žalobce žalobou u Krajského soudu v Hradci Králové, který žalobu zamítl rozsudkem ze dne 29. 3. 2012, čj. 31 Af 30/2011 – 95, zamítl.

[4] Krajský soud se nejprve zabýval namítanou nezákonností daňové kontroly. Tuto námitku neshledal důvodnou. S poukazem na judikaturu Nejvyššího správního soudu vyložil, že pouhá námitka svévolného zahájení daňové kontroly nemůže uspět především proto, že provádění namátkových daňových kontrol není samo o sobě protizákonné. Ačkoliv správce daně žalobci nesdělil důvody, které jej vedly k zahájení kontroly, nejednalo se o pouhý formální úkon. Správce daně totiž při něm převzal účetnictví žalobce ke kontrole a v přiměřené době následovaly další úkony, jimiž prověřoval konkrétní daňově relevantní skutečnosti.

[5] Krajský soud nepřisvědčil ani námitce, že namísto daňové kontroly mělo proběhnout vytýkácí řízení, jelikož správce daně nabyt díky daňové kontrole u společnosti LETKA TEAM konkrétní pochybnosti. Soud připomenul, že vytýkácí řízení není možné zahájit poté, co správce daně daň již vyměřil. Správce daně proto nemohl za dané situace postupovat dle § 43 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů.

[6] Krajský soud neshledal důvodnou ani námitku směřující proti neurčitosti a nezákonnosti výzvy správce daně ze dne 14. 7. 2009, čj. 67124/09/248932601205; žalobce současně namítl, že žalovaný se s tímto odvolacím důvodem nevypořádal. Soud naopak shledal, že žalovaný tuto námitku neopomenul. Správce daně ve výzvě podrobně popsal dosavadní zjištění ohledně kontrolovaných zdaňovacích období a žalobci zcela jednoznačně sdělil své pochybnosti ohledně některých obchodních případů. Ve vztahu ke zdaňovacímu období únor 2006 žalobce vyzval, aby předložil důkazní prostředky, kterými by prokázal, že nárok na odpočet daně uplatnil ve smyslu § 72 a § 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném v rozhodné době, dále aby prokázal faktické uskutečnění fakturovaných činností a aby doložil, jakým způsobem dodavatel uvedený na fakturách reklamní akce a reklamní kampaň uskutečňoval. Není pravdou, že správce daně po žalobci požadoval předkládání důkazů k obchodnímu vztahu, jehož nebyl účastníkem. Jelikož žalobce tvrdil, že od společnosti LETKA TEAM obdržel zdanitelné plnění v podobě reklamy a propagace, měl disponovat spolehlivými důkazy, o konkrétním rozsahu plnění, jeho předmětu a době jeho uskutečnění. Není podstatné, zda jeho

dodavatel - LETKA TEAM měl další subdodavatele a že se na plnění pro žalobce podílelo více subjektů v obchodním řetězci.

[7] Správce daně podle krajského soudu oprávněně vyslovil pochybnost o tom, zda reklamní služby uvedené na fakturách byly dodavatelem v deklarovaném rozsahu uskutečněny a po žalobci žádal předložení důkazů k odstranění těchto pochybností. V této souvislosti žalobce namítl, že předložené faktury splňovaly zákonné požadavky na běžný daňový doklad, proto mu správce daně nezákonně vytýkal, že neobsahovaly dostatečný text ani přílohy. Žalovaný ovšem poukázal na nedostatečnost textu a absenci příloh v souvislosti s hodnocením průkaznosti nároku na odpočet daně. Nejednalo se o samotný důvod pro nepřiznání uplatněného nároku. Krajský soud nicméně souhlasí s žalovaným, že plnění popsané na sporných fakturách nebylo příliš konkrétní. Ani po formální stránce perfektní doklady samy o sobě neprokazují uskutečnění v nich uvedené transakce.

[8] Žalobce předložil seznam trafik, ve kterých se měla deklarovaná reklama a propagace uskutečňovat a navrhl provedení výslechů všech jejich majitelů a provozovatelů. Soud nepochybuje, že pokud by v jejich provozovně probíhaly reklamní akce a kampaň na výrobky žalobce, provozovatelé nebo vlastníci těchto trafik by takovou skutečnost v plném rozsahu potvrdili. Nezanedbatelná část z nich to však nepotvrdila. Správce daně se proto oprávněně po žalobci dožadoval předložení dalších důkazů. Bylo v zájmu žalobce si ověřit, že reklama se uskutečnila v rozsahu a době uvedené na fakturách, neboť na to vynaložil nemalé prostředky.

[9] Krajský soud nepřisvědčil ani žalobním námitkám ohledně hodnocení svědeckých výpovědí. Správce daně ve zprávě o kontrole a žalovaný v napadeném rozhodnutí podrobně popsali provedené výpovědi, tj. zejména výpověď bývalého předsedy představenstva LETKA TEAM Mgr. Vladimíra Stehlíka, bývalého vedoucího obchodních zástupců společnosti LETKA TEAM T. K., bývalého jednatele DVP Media Josefa Novotného a cca 60 svědků z řad provozovatelů nebo vlastníků trafik. Svědci V. Stehlík a T. K. sice potvrdili a popsali spolupráci mezi společností LETKA TEAM a žalobcem a svědek Novotný mezi společností LETKA TEAM a DVP Media v oblasti reklamy a propagace i prodeje výrobků žalobce společností LETKA TEAM, avšak neuvedli konkrétní skutečnosti mající přímou vazbu na předmětné faktury. T. K. konkretizoval, že DVD č. 5 bylo natočeno dne 1. 2. 2006 na reklamu na doutníky značky MERLIN. Nelze však přehlédnout, že tato značka nebyla na předmětných fakturách uváděna, reklama na DVD č. 3 pro firmu GECO se netýkala žalobce. J. Novotný uvedl, že od roku 2004 byly prováděny montáže reklamních zařízení, že byly uzavírány smlouvy s trafikanty prostřednictvím dealerů a potvrdil, že DVD č. 1 na cigarety LETKA TEAM bylo nasazeno do sítě v roce 2005 a DVD č. 2 na cigarety Diesel v roce 2006. Zda bylo v roce 2006 společností DVP Media vyrobeno nějaké CD i na jiné tabákové výrobky si již přesně nepamatoval. Výpovědi uvedených svědků podle soudu nestačily na prokázání uskutečnění reklamní kampaně v období, rozsahu a za cenu deklarovanou na předmětných fakturách.

[10] Někteří provozovatelé a vlastníci trafik obecně potvrdili, že začátkem roku 2004 byla zahájena reklamní kampaň na výrobky žalobce. Někteří potvrdili i kontakt či uzavření smlouvy se společností DVP Media. Jen část těchto svědků potvrdila činnost spojenou s realizací reklamy (konkrétně umístění reklamního zařízení, obdržení

reklamních předmětů a prodej konkrétních značek cigaret žalobce). Promítání reklamy na LCD monitorech však nebyli povětšinou schopni označit ve vztahu ke konkrétnímu období, příp. uváděli, že instalované LCD zařízení bylo poruchové a že zařízení bylo již v kontrolovaném zdaňovacím období mimo provoz nebo že spolupráce se společností DVP Media skončila v polovině roku 2005. Pouze pět z těchto svědků potvrdilo, že se reklama promítala v roce 2005 a 2006, avšak ani jejich odpovědi nepotvrdily celý konkrétní rozsah promítané reklamy. Další část svědků reklamní kampaň popřela (buď úplně, nebo ve vztahu ke kontrolovanému období) a část si na ni nepamatovala.

[11] Provedené výsledky provozovatelů nebo vlastníků trafik nerozptýlily, naopak ještě umocnily, pochybnosti správce daně o faktickém rozsahu a trvání reklamní kampaně na tabákové výrobky žalobce prostřednictvím provozovatelů trafik ve vazbě na faktury vystavené společností LETKA TEAM. K dostatečnému prokázání nároku na odpočet daně za konkrétní období a konkrétní plnění nepostačí výpověď několika svědků potvrzující pouze obecně reklamní kampaň, když nadto další významná část svědků ji výslovně popřela. Soud uzavřel, že svědecké výpovědi nepotvrdily faktický rozsah a trvání reklamní kampaně ve vazbě na předmětné faktury. Žalobce vytkl správci daně, že do negativního výčtu započel i svědectví osob, které ukončily podnikání v průběhu roku 2004 nebo 2005. To podle soudu vypovídá o tom, jaký měl žalobce přehled o průběhu, resp. místech, realizace předmětné reklamy, když v jím předloženém seznamu trafik byly i osoby, které v kontrolovaném zdaňovacím období nepodnikaly.

[12] Krajský soud považuje vzorek svědků z řad provozovatelů a vlastníků trafik za dostatečně reprezentativní. Žalobce předložil seznam 827 provozoven, kterými dokumentoval místa, v nichž probíhala reklama na LCD monitorech a DVD přehrávačích, a navrhl výsledky jejich provozovatelů či vlastníků. Postačuje, že správce daně oslovil cca 60 vybraných provozovatelů nebo vlastníků a není podstatné, že to bylo pouze v sedmi městech v sedmi okresech. Navíc žalobce netvrdil, že by se právě v těchto lokalitách předmětná reklama nerealizovala. Svědek J. Novotný sice uvedl, že se reklama „*kromě celého území ČR soustředila na některé oblasti více*“, nekonkretizoval však, o které oblasti se jednalo. Soud nepochybuje, že správce daně vybíral svědky náhodně. Samotné zjištění, že v některých trafikách z předloženého seznamu se reklama v rozhodném období nerealizovala, zcela zpochybňuje tvrzení žalobce o rozsahu a konkrétní době reklamní kampaně.

[13] S žalobcem lze souhlasit, že výpověď svědka se považuje za pravdivou, pokud není prokázán opak, a že svědek není povinen prokazovat svá tvrzení např. listinami. Daňové orgány v tomto směru nepochybily. Konstatovaly pouze, že svědci nepředložili listiny, které slíbili dohledat k upřesnění svých výpovědí. To se pak promítlo do hodnocení jejich výpovědi v tom směru, že svědecká výpověď zůstala obecnou či neurčitou a že ji nebylo možno použít jako důkaz k prokázání realizace reklamy v deklarovaném rozsahu a době. Stejným způsobem žalovaný hodnotil i výpovědi svědků V. Stehlíka a J. Novotného. Správce daně sice ve zprávě z kontroly poukázal na spřízněnost J. Novotného s žalobcem, nicméně výpovědi těchto svědků pro to nebyly hodnoceny jako méně hodnotné či nevěrohodné.

[14] Výslech pozdějšího jednatele společnosti DVP Media Jaroslava Unčovského nebyl proveden z důvodu jeho nekontaktnosti. Nicméně, jednatelem se stal až v listopadu 2006 a na předmětných transakcích se tak nepodílel. Ostatně ani žalobce neuvedl, z jakého důvodu považuje jeho výslech za zásadní. Pouze namítl, že mu byly předány všechny účetní doklady. Soud k tomu uvedl, že žalobce měl prokázat faktický rozsah a trvání reklamní kampaně, což ale nelze prostřednictvím účetnictví jiného daňového subjektu, a to zvláště za situace, kdy někteří provozovatelé a vlastníci trafik faktickou realizaci deklarované reklamní činnosti popřeli.

[15] Krajský soud považuje za nadbytečný výslech dalších obchodních zástupců společnosti LETKA TEAM. Sám vedoucí obchodních zástupců T. K. se podílel na rozvozu zařízení a DVD pro zajištění reklamy a propagace žalobce. I kdyby další obchodní zástupci potvrdili rozvoz zařízení LCD monitorů, DVD přehrávačů i samotných DVD, nestačilo by to k dostatečnému prokázání žalobcem uplatněného nároku na odpočet daně za konkrétní plnění a období, a to v konfrontaci s výpověďmi nemalé části provozovatelů a vlastníků trafik, kteří popřeli realizaci reklamy v jejich provozovně. Uvedené by nemohlo prokázat ani svědectví I. R. nebo A. P. Vzhledem k tomu, že I. R. realizoval pouze grafické návrhy reklamy, nemohl potvrdit faktickou realizaci reklamy v konkrétní podobě a období v trafikách. To samé platí i o A. P., která měla vyrábět samolepy na prodejny.

[16] Žalobce zaslal správci daně e-mailovou zprávu, ve které obecně vyjádřil požadavek na informování o osobě svědka, který bude vyslýchán. Žalobci, resp. jeho zástupci, bylo oznámeno, kdy a kde bude proveden výslech svědka bez jeho výslovné identifikace. Dle krajského soudu tato skutečnost nemá vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí. Žalobce neuvedl, v čem spočívala jeho nemožnost se řádně připravit na výsledky svědků, a to za situace, kdy se tematicky jednalo o zcela stejné výsledky provozovatelů a vlastníků trafik. Ani při samotných výsleších v tomto směru žádnou námitku nevznsl. Soud má navíc za to, že aby šlo o „odepření informace“ k osobě svědka ve smyslu žalobcem citovaného rozsudku Nejvyššího správního soudu čj. 1 Afs 7/2003-65, muselo by se jednat o situaci, kdy na výslovnou žádost daňového subjektu ke konkrétní osobě svědka správce daně informaci neposkytne. O takovou situaci ale v daném případě nešlo.

[17] Krajský soud nepřisvědčil ani námitce, že správce daně postupoval nezákonně, pokud nejprve provedl šetření u třetích osob, které pak následně vyslechl jako svědky. Správce daně při vyhledávací činnosti v souladu s § 36 zákona o správě daní a poplatků zjišťoval u některých provozovatelů nebo vlastníků trafik poskytování reklamy v jejich provozovnách. Neobešel tak povinnost provést řádný výslech, neboť ten posléze provedl za účasti zástupce žalobce. Zákon nevylučuje vyslýchání osoby, u kterých správce daně předtím provedl šetření.

[18] Krajský soud se neztotožnil ani s namítanou nepřezkoumatelností a nezákonností rozhodnutí ve vztahu k předložení CD, seznamu obchodních míst pro distribuci plateb a výpovědi svědka L. Lze souhlasit pouze s výtkou, že žalovaný neměl bez dalšího uvést, že CD s názvem Reklamní spoty pro CZ TABÁK, a. s., žalobce předložil až po zahájení projednávání zprávy „účelově“. Ani taková formulace však neovlivnila hodnocení tohoto důkazu, a to s ohledem na výpovědi některých provozovatelů a majitelů trafik.

[19] Krajský soud nesdílí přesvědčení žalobce, že v jeho případě měla být daň stanovena za pomoci pomůcek a že správce daně měl za tímto účelem provést průzkum na trhu reklamy a propagace tabákových výrobků. Naopak, u žalobce bylo možno stanovit daňovou povinnost dokazováním. Sporným zůstal pouze uplatněný nárok na odpočet daně za reklamní kampaň dle předmětných faktur, a ten se žalobci prokázat nepodařilo. Dílčí neprokázání konkrétního nároku není samo o sobě důvodem pro stanovení daně podle pomůcek. Navíc zákon neumožňuje stanovit výdaje pomoci pomůcek jen u sporných faktur.

[20] K námitce, že v daném případě fakticky došlo ke dvojímu odvodu daně, soud konstatoval, že napadené rozhodnutí se týká pouze žalobcem uplatněného nároku na odpočet daně z přidané hodnoty. Správní spis neobsahuje materiály týkající se daňové povinnosti společnosti LETKA TEAM. Nebylo nutné čekat na ukončení daňového řízení u této společnosti, neboť výsledek tohoto řízení by nenahradil povinnost žalobce prokázat uplatněný nárok.

[21] Krajský soud neshledal ani namítanou nepřezkoumatelnost či nezákonnost napadeného rozhodnutí spočívající ve spolupráci mezi jednotlivými odděleními žalovaného. Daňová kontrola na dani z přidané hodnoty i na dani z příjmů probíhala u žalobce současně; také zpráva z daňové kontroly obsahuje závěry týkající se obou daní. Odvolání proti samostatným dodatečným platebním výměrům bylo projednáváno ve dvou odvolacích řízeních podle druhu daně. Spolupráce při vyřízení odvolání mezi jednotlivými odděleními na úrovni jednoho odvolacího orgánu není nezákonným postupem. Orgán, který rozhoduje, byl stále tentýž, tj. finanční ředitelství.

[22] Žalobce předložil soudu vybrané části usnesení Městského soudu v Praze ze dne 26. 1. 2011, sp. zn. 40 T 6/2010, aby tak doložil zaujatost a neobjektivnost správce daně. Krajský soud nicméně z předložených částí daného usnesení nezjistil nic, co by mělo význam pro posouzení nyní projednávané věci. Ani skutečnost, že správce daně zmínil vedení trestního řízení s osobami majícími vztah ke společnosti LETKA TEAM, se neprojevila v závěru o neunesení důkazního břemene žalobcem.

[23] Žalobce soudu předložil soubor fotografií pořízených dne 10. 1. 2005, které měly doložit instalaci reklamních zařízení ve zmíněných trafikách. K tomu soud uvedl, že fotografie byly pořízeny několik měsíců před kontrolovaným zdaňovacím obdobím. Dokládají tedy pouze to, o čem však nebylo sporu, že nejpozději v lednu 2005 byly zahájeny činnosti na připravovanou reklamní kampaň a že ve vybraných trafikách byla instalována LCD a DVD zařízení. V žádném případě však nedokládají faktický rozsah a trvání reklamní kampaně ve vazbě na předmětné faktury. Žalobce dále navrhl, aby soud provedl důkaz znaleckým posudkem z oboru ekonomiky, který by potvrdil, že účetnictví společnosti LETKA TEAM potvrzuje provedení účtované reklamní činnosti. K tomu soud uvedl, že znalecký posudek pracující pouze s účetnictvím a účetními doklady by nemohl být důkazem o faktickém uskutečnění reklamy.

[24] Krajský soud uzavřel, že žalobce sice nějakou reklamu přijal, neprokázal však její konkrétní rozsah, předmět ani dobu uskutečnění ve vztahu k předloženým fakturám. Jelikož žalobce neunesl své důkazní břemeno, nemohl mu být přiznán nárok na

odpočet daně z přidané hodnoty. Každý daňový subjekt by si měl být svého důkazního břemene vědom již v době, kdy dochází k přijetí plnění, ze kterého hodlá uplatňovat nárok na odpočet daně, a mít k dispozici důkazy, že k tomu skutečně došlo. Žalobce však nedisponoval žádným konkrétním popisem sporných reklamních akcí, cenovou kalkulací nebo jejich konkrétním vyúčtováním.

[25] Krajský soud konečně neshledal jako důvodnou ani námitku nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí. Žalovaný se v zásadě vypořádal se všemi odvolacími námitkami, které se v některých případech prolínaly. Pro přezkoumatelnost rozhodnutí není třeba požadovat podrobnou odpověď na každý jednotlivý argument vztahující se k námitce, jejíž odmítnutí již bylo srozumitelně zdůvodněno.

III.I

[26] Rozsudek krajského soudu napadl žalobce (stěžovatel) obsáhlou kasační stížností z důvodů obsažených v § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s.

[27] Stěžovatel se nejprve vyjádřil k hodnocení nezákonnosti daňové kontroly krajským soudem, přičemž polemizoval se stanoviskem Ústavního soudu ze dne 8. 11. 2011, sp. zn. Pl. ÚS – st. 33/11-1. Správce daně v jeho případě postupoval v rozporu s čl. 2 odst. 2 Listiny základních práv a svobod, § 2 zákona o správě daní a poplatků a se základními zásadami činnosti správních orgánů. To, že daňové řízení nebylo vedeno nestranně, vyplývá mimo jiné z průběhu přezkumného jednání v konkurzní věci úpadce LETKA TEAM a z neformálních diskuzí mezi zástupcem konkursních věřitelů BEES s.r.o. a ATLANTA SAFE a.s. a pracovníkem správce daně. Nadto, správce daně potupoval v daňovém řízení u společnosti BEES benevolentněji.

[28] Daňová kontrola nebyla u stěžovatele zahájena namátkově; správce daně vycházel z daňového a konkurzního řízení vedeného u společnosti LETKA TEAM a z popěrných úkonů společností ATLANTA SAFE a BEES. Uvedené potvrzuje i zamítavý rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové, pobočka v Pardubicích čj. 44 Cm 249/2007-115, ve věci žaloby společnosti DVP Media na určení pohledávky vůči společnosti LETKA TEAM. Protokoly zahajující daňovou kontrolu neobsahují konkrétní důvody pro její zahájení. Stěžovatel proto považuje daňovou kontrolu za nezákonnou, resp. nezahájenou.

[29] Pokud měl správce daně konkrétní pochybnosti, měl u stěžovatele zahájit vytýkácí řízení a nikoliv daňovou kontrolu. Správce daně nemůže libovolně volit mezi jednotlivými instituty daňového řízení. Stěžovatel zpochybnil argumentaci krajského soudu, že vytýkácí řízení se vztahuje jen na časový úsek od podání daňového přiznání do vyměření daně. Také daňová kontrola je součástí vyměřovacího řízení a vztahuje se na časový úsek po podání daňového přiznání. Není samostatnou fází daňového řízení, ale úkonem správce daně. Zpravidla probíhá v řízení vyměřovacím, a to vzhledem k účelnosti takového postupu. Ani ze samotného znění zákona o správě daní a poplatků není jasné, zda se vytýkácí řízení použije na časový úsek po podání daňového přiznání, dokud ještě správce daně nevyměřil daňovou povinnost, a zda se daňová kontrola použije na časové období až po vyměření daňové povinnosti. Krajský soud svou úvahu nezdůvodnil, protože je jeho rozsudek nepřezkoumatelný.

[30] Stěžovatel je rovněž přesvědčen, že krajský soud nesprávně posoudil otázku přenesení důkazního břemene. Stěžovatel předložil nespočet listinných materiálů (smlouvy, faktury, příjmové pokladní doklady atd.) a též důkaz svědeckými výpověďmi. Důkazní břemeno tak přešlo na správce daně a bylo na něm, aby prokázal, že stěžovatelem předložené důkazy nepostačují k prokázání faktického stavu. Správce daně pochybil, jestliže neakceptoval většinu důkazních návrhů stěžovatele (např. vyslechnutí obchodních zástupců LETKA TEAM, J. Unčovského, I. R., A. P. a opatření účetnictví DVP Media). Jestliže podle krajského soudu v dané věci nestačily listinné materiály, měl vyslechnout i navrhované svědky. Soud se dostatečně nevypořádal s námitkou týkající se výsledku J. Unčovského. Jelikož J. Unčovský převzal účetnictví DVP Media, musel mít povědomí o jeho obsahu.

[31] Krajský soud rovněž nesprávně vyhodnotil přenesení důkazního břemene v řetězci subdodavatelských vztahů. V tomto daňovém řízení je prokazována daňová povinnost stěžovatele a nikoliv provozovatelů a majitelů trafik, společnosti DVP Media a dalších dodavatelů reklamy pro LETKA TEAM. Správce daně nelogicky a nesprávně postupoval od konce řetězce obchodních vztahů, tj. od obchodního vztahu mezi stěžovatelem a LETKA TEAM. Stěžovatel odmítl argumentaci krajského soudu, podle které není důležité, s kým byli provozovatelé a vlastníci trafik v obchodním vztahu a zda měli o žalobci povědomí. Stěžovateli nelze vytýkat, že neunesl důkazní břemeno ohledně skutečností týkajících se obchodního vztahu mezi LETKA TEAM a DVP Media.

[32] Stěžovatel je přesvědčen, že krajský soud nesprávně posoudil namítanou nezákonnost (neurčitost) výzvy ze dne 14. 7. 2009. Správce daně v ní po stěžovateli požadoval předložení důkazů k obchodnímu vztahu, jehož nebyl účastníkem. Stěžovatel se snažil prokázat a opatřit si důkazy vztahující se k obchodnímu vztahu mezi ním a LETKA TEAM. Nemusel však a ani nemohl předkládat a vyhledávat důkazy k obchodnímu vztahu mezi majiteli a provozovateli trafik a DVP Media, ani mezi DVP Media a LETKA TEAM. Stěžovatel proto nemusel na danou výzvu správce daně reagovat. Přesto se o to pokusil a získal některé důkazy. Předmětná výzva trpí nezákonností i proto, že správce daně získal pochybnosti na základě provedeného místního šetření s trafikanty, kteří byli v obchodním vztahu s DVP Media. Stěžovatel ovšem ani v jednom případě nebyl k takovému šetření přizván. Jde tedy o procesně vadný postup a tudíž nezákonný důkaz, což krajský soud přehlédl.

[33] Stěžovatel zpochybnil závěry krajského soudu i co do hodnocení oprávněnosti jeho požadavku na sdělení informací o osobě svědka. Sám soud uznal, že stěžovatel nebyl konkrétně vyrozuměn o osobách většiny svědků, přestože o to správce daně výslovně požádal. Stěžovatel nesouhlasí, že aby se jednalo o porušení § 16 odst. 4 písm. e) zákona o správě daní a poplatků, musel by správce daně odmítnout poskytnout takovouto informaci na výslovnou žádost daňového subjektu ke konkrétní osobě. Ani tematicky stejné výsledky nemohou omezit právo daňového subjektu na poskytnutí informací o osobě svědka za účelem přípravy na jeho výslech. Bylo by nelogické, aby se stěžovatel musel pokaždé dotazovat dožádaných finančních úřadů o poskytnutí uvedených informací, pokud již o to výslovně požádal Finanční úřad v Pardubicích.

[34] Se svědky byla provedena místní šetření a nikoliv vyhledávací činnost. Krajský soud podle stěžovatele tyto dva rozdílné instituty směšuje. Soud současně uvedl, že zákon

nevyklučuje provádět výsledk osob, u nichž bylo předtím provedeno šetření, čímž potvrdil, že se svědky bylo vedeno místní šetření a nikoliv vyhledávací činnost. Stěžovatel upozornil, že místní šetření u svědků V. M., M. Ky., Ing. S. J., M. U. a P. Ki. byla provedena bez jeho účasti. A právě vůči stěžovateli byly v rámci těchto šetření vyhledány důkazy, jichž následně využil správce daně. Podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 4. 2009, čj. 1 Afs 29/2009-91, pokud správce daně provádí místní šetření, jehož cílem je získat důkaz vedoucí ke stanovení daňové povinnosti, je na místě, aby se daňový subjekt o tomto postupu dozvěděl a měl možnost se tohoto úkonu rovněž účastnit. Stěžovatel nesouhlasí ani se závěry krajského soudu o tom, že následné výsledky uvedených svědků nebyly neobjektivní a neovlivněné. Stěžovatel rovněž odmítl tvrzení krajského soudu, že nekladl vyslýchaným svědkům otázky. Stěžovatel odkázal např. na protokol o výsledku V. M. ze dne 17. 9. 2009, M. Ky. ze dne 15. 9. 2009, či M. U. ze dne 15. 9. 2009. Krajský soud nejspíše nečetl spisový materiál, proto je celý rozsudek nezákonný.

[35] Stěžovatel nesouhlasí s krajským soudem ani ve způsobu hodnocení možnosti stanovení daně podle pomůcek. Jestliže měl žalovaný za prokázané, že daňovou povinnost nelze stanovit dokazováním vůbec, tedy, že stěžovatel neprokázal nárok na odpočet daně za výdaje za reklamu a propagaci, měl ke stanovení daně použít pomůcky. Není pravdou, že by stěžovatel chtěl pomocí pomůcek stanovit výdaje pouze u sporných položek. Krajský soud blíže nerozvedl, který nárok na odpočet daně za reklamu a propagaci dle předmětných faktur má za prokázaný a který za neprokázaný, což způsobuje nepřezkoumatelnost rozsudku.

[36] Podle stěžovatele není spolupráce mezi jednotlivými odděleními odvolacího orgánu v souladu se zákonem. S ohledem na § 2 odst. 4 správního řádu je nezávislost správních orgánů základní zásadou jejich činnosti. Stěžovatel je přesvědčen, že jednotlivá oddělení správce daně a žalovaného nesmí mezi sebou spolupracovat v oblasti hodnocení důkazů, právní argumentace a právních závěrů. Jestliže se oddělení nepřímých daní žalovaného odvolává na rozhodnutí oddělení daně z příjmů právnických osob, byť v té době nevydaného, zakládá to důvodné podezření, že tato oddělení mezi sebou spolupracovala při výměně informací ohledně hodnocení důkazů.

[37] Podle krajského soudu je nedostatečnost textu a absence příloh v daňových dokladech konstatována pouze v souvislosti s hodnocením průkaznosti nároku na odpočet daně a nikoliv jako samotný důvod pro nepřiznání uplatněného nároku. Stěžovatel trvá na tom, že mu byl nezákonně vytýkán nedostatečný text faktur, které neobsahovaly žádné přílohy. Z § 28 odst. 2 písm. f) zákona o dani z přidané hodnoty ale neplyne, že by měl daňový doklad obsahovat nějaké přílohy. Ve zmiňovaných fakturách je rozsah a předmět plnění určen natolik určitě, že nemůže vzbuzovat žádné pochybnosti.

[38] Rozsudek krajského soudu trpí nezákonností také z důvodu nesprávného posouzení otázky dvojího zdanění. V daňovém řízení u společnosti LETKA TEAM došlo ke stanovení a vybrání daně z přidané hodnoty ze stejného plnění jako u stěžovatele. Není tedy správné tvrzení krajského soudu, že nebylo třeba čekat na skončení daňového řízení u uvedené společnosti s tím, že jeho výsledek by nenahradil povinnost stěžovatele prokázat jím uplatněný nárok. Správce daně nemůže ignorovat výsledky skutkově souvisejících daňových řízení, jsou-li mu stěžovatelem předestřeny.

[39] V posuzované věci došlo k pochybení i ve vztahu k nevyslechnutí obchodních zástupců LETKA TEAM. Žalovaný i krajský soud se spokojili pouze s výsledkem bývalého předsedy představenstva LETKA TEAM V. Stehlíka a vedoucího obchodních zástupců T. K., z jehož výpovědi jasně vyplývá, kde a v jakém období bylo reklamní zařízení umístěno (např. BILLA v Olomouci). Jeden obchodní zástupce však nemůže prokázat celý faktický stav, natož pak ten, který obchodní zástupce spíše řídil, než byl přímo „v terénu“. Zatímco správce daně vyslechl cca 60 majitelů či provozovatelů trafik, z několika desítek obchodních zástupců vyslechl pouze jednoho. Stěžovatel se domnívá, že by vyslechnutí 30 dalších obchodních zástupců daňové řízení časově neprodloužilo. Tyto výsledky přitom mohly prokázat v jakém období, v jakém rozsahu a v jakých trafikách byla umísťována reklamní zařízení. Obchodní zástupci též zajišťovali montáž příslušných reklamních zařízení. Z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, čj. 2 Afs 24/2007-119, stěžovatel vyvodil, že svědka je třeba vyslechnout vždy, jestliže to navrhuje daňový subjekt a jestliže tím nedojde ke zmaření či účelovému prodloužení daňového řízení. Správce daně již předem, tedy nezákonně, vyhodnotil závěr, který měl z výpovědí obchodních zástupců vyplynout. Stěžovatel nesouhlasí, že i pokud by obchodní zástupci potvrdili poskytnutí reklamních služeb, nic by to nezměnilo na výsledku řízení, jelikož náklady nelze uznat vůbec, i když daňový subjekt prokáže plnění reklamních služeb alespoň částečně.

[40] Část vyslechnutých provozovatelů či majitelů trafik si sice nevzpomněla či přímo popřela reklamní či propagační činnosti, nicméně s ohledem na celkový počet navržených svědků, tj. 827, se jedná o část zanedbatelnou. Tvrzení krajského soudu, že počet takto vyslechnutých svědků (cca 60 z 827) není zanedbatelný, dokládá jednostranné hodnocení důkazů. Stěžovatel v řízení předložil jako důkaz fakturu č. 16/00003 ze dne 2. 2. 2006, jež prokazuje kampaň na reklamních zařízeních DVP Media v celkovém počtu 725 stanic. Z přehledu trafik (827), kde měla probíhat reklamní kampaň, správce daně vyslechl cca 60 majitelů či provozovatelů trafik. Nelze tak vyloučit, že výslech byl proveden pouze v trafikách, kde nedošlo k reklamní kampani v příslušném období. Počet vyslechnutých majitelů či provozovatelů trafik je podle stěžovatele naprosto nedostatečný, a vzorek vyslechnutých svědků nereprezentativní. Stěžovatel trvá na tom, že doložil plnění různými fakturami, jež dokládají provedenou reklamní kampaň v posuzovaném období v cca 700 trafikách (např. faktura č. 16/00002 ze dne 31. 1. 2006 a č. 16/00003). Stěžovatel nikdy netvrdil, že reklama probíhala ve všech cca 827 trafikách, pouze poukazoval na přehled trafik.

[41] Stěžovatel nesouhlasí ani s tím, že zvolené trafiky byly správcem daně vybrány náhodně. Zatímco totiž z některých okresů, měst či městských částí bylo vybráno trafik hned několik, z jiných míst nebyla vybrána žádná trafika. Závěr krajského soudu o tom, že někteří provozovatelé nebo vlastníci trafik reklamní činnosti popřeli, svědčí o selekci důkazů. Soud naopak opomenul ty svědky, kteří tvrzení stěžovatele potvrdili. Správce daně neprokázal, že nedošlo v rozsahu a čase k deklarované reklamě a reklamní činnosti. Skutkový stav věci proto nebyl dostatečně objasněn.

[42] Krajský soud podle stěžovatele nezohlednil časový odstup mezi promítáním reklamy a výsledkem svědků a ani velký počet společností působících v tabákovém

průmyslu a počet nabízených cigaret a dalších tabákových výrobků. Je proto v podstatě nemožné si detailně pamatovat značky cigaret stěžovatele. Krajský soud dále shledal, že výsledky provozovatelů nebo vlastníků trafik umocnily pochybnosti správce daně o faktickém rozsahu a trvání reklamní kampaně. Podle stěžovatele toto tvrzení samo o sobě zakládá závažnou vadu řízení. Krajský soud totiž současně přiznal, že žalovaný neměl k dispozici dostatek důkazů k tomu, aby vydal své rozhodnutí.

[43] Stěžovatel se vymezil proti hodnocení důkazů krajským soudem. Soud podotkl, že stěžovatel ve své tabulce v žalobě neuvedl samotné promítání reklamy na LCD monitorech. Tuto činnost ovšem v tabulce uvedl pod „umístěním reklamního zařízení“. Stěžovatel tabulku předložil pouze pro zpřehlednění jednotlivých protokolů o výsledcích svědků. Krajský soud stěžovateli rovněž vytkl, že správci daně předložil seznam trafikantů, kteří již v rozhodném období nepodnikali. Jedná se o nesprávně vyhodnocený důkaz, neboť stěžovatel předložil seznam trafik, se kterými společnost DVP Media uzavřela smlouvu. Je logické, že stěžovatel nemá přehled o všech provozovatelích či majitelích trafik. Jednotlivé účetní doklady (např. faktury č. 16/00002, č. 16/00003 a č. 16/00010) prokazují, že reklamní spoty probíhaly v různém období a rozsahu. Stěžovatel dále konstatoval, že nebylo v jeho silách uvádět důkazy, které byly v držení třetích osob. Krajský soud mu proto neměl vytýkat, že řada svědků, kteří se zavázali dohledat a předložit správci daně potřebné doklady, tyto doklady nepředložili. Stěžovateli nelze klást k tíži ani to, že jednotlivé svědecké výpovědi zůstaly obecné či neurčité, že je nebylo možné použít jako důkaz k prokázání realizace reklamy v rozsahu a době odpovídající konkrétním fakturám.

[44] Stěžovatel dále poukázal, že výpovědi svědků Stehlíka a Novotného byly hodnoceny jako méně hodnotné či nevěrohodné z důvodu spřízněnosti se stěžovatelem. Nesprávný je také názor soudu, že by účetnictví jiného daňového subjektu nemohlo prokázat trvání reklamní kampaně. Stěžovatel trvá na tom, že svědek J. Unčovský převzal účetnictví DVP Media a z tohoto důvodu musel mít povědomí o jeho obsahu. Stěžovatel odmítl, že by svědectví I. R. a A. P. nemohlo potvrdit faktickou realizaci reklamy v konkrétní podobě, období a v trafikách. Naopak, svědectví grafika I. R. je klíčové již s ohledem na pozici, kterou zastával ve společnosti LETKA TEAM. Mohl prokázat, jakou grafiku měly jednotlivé reklamní předměty či obaly a v jakém období bylo jeho grafické znázornění využíváno. A. P. mohla objasnit, v jakém období a množství vyráběla samolepy na jednotlivé prodejny.

[45] Stěžovatel správci daně předložil produkční CD pro reklamní kampaň od dubna 2006. Jedná se o soubor videoklipů, které byly zkopírovány na produkční CD a rozmístěny do sítě DVP Media v rozsahu cca 600 stanic. Videoklipy obsahují cigarety OK, LETKA TEAM, Diesel a doutníky 5 GULLIVERS. Okamžik výroby a distribuce tohoto CD odpovídá fakturám č. 016/00222 a č. 06/00224 – dodavatel LETKA TEAM, datum uskutečnění zdanitelného plnění 3. 3. 2006 a 23. 2. 2006. Ačkoliv se jedná o relevantní důkaz, daňové orgány ani krajský soud se s tímto důkazem nikterak nevypořádali.

[46] Krajský soud předem vyloučil způsobilost důkazu znaleckým posudkem z oboru ekonomiky, který by potvrdil, že účetnictví LETKA TEAM svědčí o provedení účtované reklamní činnosti. Znalecký posudek ve spojení s dalšími důkazy (např. výpisy z

bankovních účtů, přílohy k účetním dokladům) mohl prokázat, že účetní doklady byly vystavovány v návaznosti na konkrétní plnění. Stěžovatel nesouhlasí s krajským soudem ani v tom, že znalecký posudek nemůže být důkazem o faktickém uskutečnění reklamy. Podle krajského soudu stěžovatelem předložené fotografie pořízené dne 10. 1. 2005 nedokládají faktický rozsah a trvání reklamní kampaně ve vazbě na předmětné faktury. Umístění zařízení pro reklamní kampaň bylo řádně zdokumentováno, jelikož mělo sloužit jako podklad pro zpracování přehledu míst, kde se nachází a probíhá reklamní kampaň. I tyto fotografie podle stěžovatele představovaly řetězec důkazů, s jehož pomocí bylo možné zjistit rozsah reklamní kampaně. Kdyby stěžovatel tento důkaz získal dříve, předložil by jej již správci daně nebo žalovanému.

[47] Stěžovatel dále obsáhle namítl nepřezkoumatelnost rozsudku krajského soudu. Soud nezdůvodnil, proč považuje za správné, že bylo vyslechnuto pouze cca 60 majitelů či provozovatelů trafik z celkového počtu cca 827. Výslech takového počtu svědků je nedostatečný k prokázání realizace reklamy v konkrétním rozsahu, množství a čase. Nepodložený je i závěr, že není podstatné, že to bylo pouze v 7 městech v 7 okresech. Na území hlavního města Prahy se nacházelo cca 100 promítacích stanic. Přesto bylo vybráno pouze 17 trafik z Prahy 4. Ze severních a jižních Čech, severní Moravy a ze Slezska nebyl vyslechnut jediný svědek.

[48] Rozsudek krajského soudu je nepřezkoumatelný i z důvodu, že nerozvádí, které vydaje za reklamu a propagaci dle předmětných faktur má za prokázané a které nikoliv. Krajský soud se sice zabýval námitkou spolupráce mezi odděleními odvolacího orgánu, ale nevypořádal se s námitkou spolupráce mezi odděleními správce daně. Nedostatečným stěžovatel dále shledává hodnocení krajského soudu o tom, zda se vytýkáci řízení použije na časový úsek po podání daňového přiznání, dokud ještě správce daně nevyměřil daňovou povinnost a zda lze konat daňovou kontrolu až po vyměření daňové povinnosti. Nepřezkoumatelný je rozsudek krajského soudu také z toho důvodu, že se nikterak nevypořádává s námitkou týkající se účetnictví společnosti LETKA TEAM a s předloženým produkčním CD pro reklamní kampaň od dubna 2006. Toto CD bylo vyrobeno v únoru 2006 a jedná se tak o relevantní důkaz. Krajský soud neupřesnil ani námitky, se kterými se dle jeho tvrzení nevypořádalo finanční ředitelství. Rozsudek konečně nezdůvodňuje ani to, proč na danou věc nebylo možné aplikovat nálezy Ústavního soudu ze dne 15. 12. 2003, sp. zn. IV. ÚS 666/02.

III.II

[49] Stěžovatel podáním ze dne 4. 2. 2013 doplnil kasační stížnost. Zopakoval, že vyslechnutí obchodních zástupců LETKA TEAM, jakož i jiných svědků, je nutné k prokázání faktického stavu a ke stanovení daňové povinnosti ve správné výši. V této souvislosti odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 9. 2012, čj. 7 Afs 59/2011-91. Stěžovatel poskytl nespočet důkazů k prokázání svých tvrzení (mimo jiné i fotografií). Daňové orgány nicméně důkazní návrhy neakceptovaly a navíc dospěly k závěru, že výslech navrhovaných svědků by byl nadbytečný. Stěžovatel je však přesvědčen, že navrhované důkazy představují řetězec důkazů, s jehož pomocí bylo možné zjistit rozsah reklamní kampaně.

IV.

[50] Žalovaný se ve vyjádření ke kasační stížnosti ztotožnil se závěry krajského soudu a dále uvedl, že lhůta pro stanovení daně není prekludována. Proto navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

V.

[51] Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3, 4 s. ř. s.).

[52] Kasační stížnost je důvodná.

[53] Nejvyšší správní soud předesílá, že rozsudkem ze dne 11.10.2013, čj. 8 Afs 39/2012 – 126, zrušil jednak rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 29. 3. 2012, čj. 31 Af 55/2011 – 118, a jednak rozhodnutí Finančního ředitelství v Hradci Králové ze dne 11. 3. 2011, čj. 1225/11-1200-607208, kterým bylo zamítnuto stěžovatelovo odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru na daň z příjmů právnických osob a na zrušení daňové ztráty z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 7. 2005 do 30. 6. 2006. Stěžovatel jak v kasační stížnosti ve věci daně z přidané hodnoty, tak i daně z příjmů právnických osob, uplatnil v převážné míře shodné kasační námitky. Nejvyšší správní soud proto v nynější věci vyšel právě z odůvodnění uvedeného rozsudku.

[54] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval tím, zda byl správce daně s ohledem na § 72 a § 73 zákona o dani z přidané hodnoty oprávněn vyloučit náklady související s reklamními akcemi, reklamní kampaň pro značky Diesel, OK, LETKA TEAM klasik na statických monitorech DVP, resp. na DVP stanicích.

[55] Z § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků vyplývá, že daňové řízení stojí na zásadě, že každý daňový subjekt má povinnost daň přiznat a povinnost svá tvrzení doložit. Nese tedy břemeno tvrzení a důkazní. Daňový subjekt prokazuje svá tvrzení zejména správným, úplným, průkazným a srozumitelným účetnictvím a jinými povinnými evidencemi a záznamy. Současně je však třeba trvat na souladu skutečného stavu a stavu formálně právního. Účetní doklady (tj. příjmové doklady či faktury) ani smlouvy totiž zpravidla samy o sobě neprokazují, že se operace, která je jejich předmětem, opravdu uskutečnila. Jinými slovy řečeno, jestliže zdanitelné plnění nebylo uskutečněno, nemůže být důkazní povinnost naplněna pouhým předložením, byť formálně správného, daňového dokladu. Daňový doklad, který pouze simuluje uskutečnění zdanitelného plnění, není relevantním důkazem a jeho předložení může vést k požadavku správce daně k předložení důkazu o existenci zdanitelného plnění (viz rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 2. 2006, čj. 7 Afs 132/2004 – 99, a ze dne 31. 12. 2008, čj. 8 Afs 54/2008 – 68; nebo usnesení Ústavního soudu ze dne 29. 9. 2004, sp. zn. III. ÚS 365/04).

[56] Stěžovatel namítl, že mu byl vzhledem k dikci § 28 odst. 2 písm. f) zákona o dani z přidané hodnoty nezákonně vytýkán nedostatečný text faktur, které neobsahovaly přílohy. Nejvyšší správní soud nepochybuje, že důvodem pro neuznání nároku na odpočet daně nebylo to, že stěžovatel nepředložil formálně bezvadný daňový doklad, ale naopak to, že se mu nepodařilo prokázat faktické uskutečnění plnění deklarovaného na předložených fakturách. I pokud tedy daňový subjekt předloží formálně bezvadné

účetní doklady, správce daně může vyjádřit dle § 31 odst. 8 písm. c) zákona o správě daní a poplatků pochybnosti týkající se věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví. Správce daně tíží důkazní břemeno ve vztahu k důvodnosti jeho pochyb a je povinen označit konkrétní skutečnosti, kvůli nimž hodnotí předložené evidence jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné. Správce daně není povinen prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, musí však prokázat, že o souladu účetnictví se skutečností existují vážné a důvodné pochyby. Musí se přitom jednat pouze o takové nesrovnalosti, které přímo či nepřímo zatemní obraz o hospodaření daňového subjektu. Za takové situace pak důkazní břemeno přechází zpátky na daňový subjekt, který je povinen doložit pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví ve vztahu k danému obchodnímu případu, popř. svá tvrzení korigovat, a to zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím.

[57] Podle § 72 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty má plátce daně nárok na odpočet daně, pokud přijatá zdanitelná plnění použije pro uskutečnění své ekonomické činnosti. Plátce prokazuje nárok na odpočet daně daňovým dokladem, který byl vystaven plátcem a byl zaúčtován podle zákona o účetnictví. Daňový doklad k prokázání nároku na odpočet daně musí obsahovat náležitosti vymezené v § 28 odst. 2 stejného zákona. Aby mu mohla být přisouzena důkazní hodnota ve smyslu § 73 odst. 1 daného zákona, musí věrně zobrazovat faktickou stránku věci, tj. přijetí zdanitelného plnění v tvrzeném čase a rozsahu.

[58] Z daňového spisu vyplynulo, že stěžovatel předložil správci daně účetnictví, které obsahovalo mimo jiné faktury vystavené společností LETKA TEAM za reklamní akce a reklamní kampaň na 700 DVP stanicích a statických monitorech DVP (č. 56/00010 a č. 56/00011). Tyto faktury ani Smlouva o zajišťování propagace a reklamy výrobků uzavřená mezi stěžovatelem a společností LETKA TEAM samy o osobě neprokazují, že se operace, které byly jejich předmětem, opravdu uskutečnily. Dožádaný Finanční úřad v Mladé Boleslavi vyslechl J. Novotného, který byl do listopadu 2006 jednatelem společnosti DVP Media. Svědek potvrdil, že společnost DVP Media vystavila faktury na společnost LETKA TEAM, doklady byly zaúčtovány a plnění byla uhrazena. Dále uvedl, že společnost DVP Media prováděla služby prostřednictvím svých zaměstnanců i subdodavatelsky. Dokumenty prokazující plnění byly předány novému majiteli společnosti. Stávající jednatel společnosti J. Unčovský se však ani přes opakované předvolání k výpovědi nedostavil.

[59] Správce daně poté provedl ústní jednání s šesti provozovateli trafik. Z jednání s M. U. vyplynulo, že v r. 2003 uzavřel se společností LETKA TEAM smlouvu o umístění reklamního boxu na dobu jednoho roku. V r. 2004 uzavřel smlouvu o umístění reklamního zařízení se společností DVP Media. Byla mu předána technická zařízení pro reklamní kampaň, která byla poruchová. Spoty promítnuté mu na DVD se nevybavil. P. Ki. uvedl, že v r. 2004 uzavřel se společností DVP Media smlouvu o umístění reklamního zařízení na dobu neurčitou, následně mu byla předána technická zařízení. Odměna za umístění reklamy mu byla vyplacena naposledy ke dni 31. 12. 2004, dne 21. 4. 2005 byl uzavřen dodatek k uvedené smlouvě, ve kterém byla dohodnuta úhrada nájemného za první a druhé čtvrtletí roku 2005 prostřednictvím zboží. Od 25. 4. 2005 byla společnost DVP

Media nekontaktní. Na předložená DVD si vzpomněl. Z jednání s M. Mr. vyplynulo, že v jedné jeho trafice byla plazmová obrazovka s DVD, zřejmě na základě smlouvy se společností DVP Media. M. Mr. předložil výpis z peněžního deníku za prosinec 2004, podle něhož mu společnost DVP Media proplatila pronájem prostoru na umístění zařízení LCD a DVD. Asi po půl roce byl přístroj odpojen. Co se týče reklamních spotů na DVD, M. Mr. si matně vzpomněl na spot s cigaretami LETKA a dodal, že obchodní vazby probíhaly v letech 2004-2005. Ing. S. J. uvedl, že se společností DVP Media uzavřel smlouvu o umístění reklamního zařízení v r. 2004. Zařízení bylo provozováno do 24. 5. 2006. Od r. 2006 nedošlo k žádné spolupráci; oba reklamní spoty na DVD mu byly dodány. M. Ky. uzavřel smlouvu o umístění reklamního zařízení v r. 2004, poslední faktura za pronájem byla uhrazena dne 15. 4. 2005. Společnost DVP Media si odvezla zařízení dne 31. 5. 2005. Od této společnosti mu byl dodán reklamní spot na cigarety LETKA, u spotu na cigarety Diesel se domníval, že jej spíše neobdržel. V. M. se společností DVP Media spolupracoval, nikdy však neobdržel provizi za sjednanou reklamu. Spolupráce byla ukončena zhruba po roce a půl. Současně potvrdil, že mu byl dodán spot s cigaretami LETKA.

[60] Nejvyšší správní soud konstatuje, že správce daně náležitě prokázal, že o souladu mezi předloženým účetnictvím a skutečným stavem existují vážné a důvodné pochyby. Sdělení některých provozovatelů trafik, že spolupráce se společností DVP Media byla ukončena již před posuzovaným zdaňovacím obdobím, nebo že jim nebyla dodána DVD s reklamními spoty, jsou dostatečným důvodem pro vznik pochybností o věrohodnosti účetnictví stěžovatele ve smyslu § 31 odst. 8 písm. c) zákona o správě daní a poplatků. Správce daně proto unesl důkazní břemeno, které následně přešlo zpátky na stěžovatele.

[61] Správce daně sdělil stěžovateli své pochybnosti výzvou ze dne 14. 7. 2009, ve které shrnul dosavadní zjištění ve věci a uvedl, že obchodní případy uvedené na předložených fakturách nebyly blíže upřesněny, zejména nebyla uvedena cena jednotlivých reklamních činností, jejich bližší popis, kalkulace ceny atd., a dále, že doposud nebyly předloženy žádné důkazní prostředky prokazující vlastní uskutečnění vyjmenovaných činností. Správce daně vyzval stěžovatele k doložení konkrétních skutečností, které by byly způsobilé vyvrátit jeho pochybnosti. Nejvyšší správní soud má výzvu za dostatečně srozumitelnou, neboť v ní správce daně jednoznačně vyjádřil konkrétní požadavky k odstranění jeho pochybností.

[62] Stěžovatel reagoval na výzvu správce daně podáním ze dne 2. 8. 2009, ve kterém zpochybnil zákonnost provedeného šetření s majiteli a provozovateli trafik a navrhl provedení mnoha důkazů. Správce daně některým důkazním návrhům vyhověl a vyšel mimo jiné z následujících důkazů: (1) seznam 827 trafik, (2) dvě DVD obsahující reklamu na cigarety LETKA TEAM, Red Dog a Diesel, (3) svědecká výpověď 56 provozovatelů a majitelů trafik, (4) svědecká výpověď bývalého předsedy představenstva společnosti LETKA TEAM V. Stehlíka, bývalého jednatele společnosti DVP Media J. Novotného, obchodního ředitele společnosti LETKA TEAM T. K., účetního auditora Ing. Le. a ekonomické ředitelky stěžovatele E. Ká., (5) produkční CD pro reklamní kampaň na doutníky Gullivers (v informacích o souboru uloženém na tomto DVD je uvedeno datum změny 1. 2. 2006), (6) DVD obsahující fotografie reklamních monitorů v některých trafikách (jako datum změny jsou u souborů uložených na tomto CD uvedena data

zejména z ledna, května a července roku 2004, žádná data z let 2005 a 2006 se u fotografií nevyskytují), (7) DVD obsahující reklamu na cigarety Burton a Calume, OK, Red Dog a další (jako datum změny u složek uložených na tomto DVD je uvedeno datum 9. 11. 2004), a (8) dodatek č. 2 ze dne 3. 5. 2005 k Rámcové smlouvě o obchodním zastoupení uzavřený mezi stěžovatelem a společností LETKA TEAM.

[63] Na základě těchto důkazů správce daně dospěl k závěru, že stěžovateli se nepodařilo prokázat oprávněnost uplatněného nároku na odpočet daně z přidané hodnoty, neboť stěžovatel neprokázal, že plnění uvedená na sporných fakturách přijal a použil k uskutečnění své ekonomické činnosti ve smyslu § 72 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty. Správce daně proto vyloučil z nároku na odpočet daně částku 910 518 Kč.

[64] Nejvyšší správní soud neshledal tento postup zákonným. Jakkoliv lze přisvědčit názoru správce daně, že stěžovatel neprokázal faktické plnění v rozsahu a výši deklarované na sporných fakturách, z provedeného dokazování nelze dovodit závěr, že výdaje na propagaci a reklamu byly fiktivní a že k žádnému plnění v kontrolovaném období nedošlo. Správce daně je povinen dbát na to, aby daň byla stanovena ve správné výši, nikoliv stanovit daň v maximální možné výši (k tomu viz nálezy Ústavního soudu ze dne 18. 4. 2006, sp. zn. II. ÚS 664/04, nebo rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 6. 2007, čj. 2 Afs 184/2006 – 123).

[65] Z obsahu svědeckých výpovědí vyplynulo, že celkem 10 provozovatelů a majitelů trafik připustilo či potvrdilo, že v jejich trafikách bylo v kontrolovaném období nebo alespoň v jeho části umístěno reklamní zařízení, na kterém byly promítány reklamy na výrobky stěžovatele (K. G., T. V., M. Pa., D. Me., M. Ma., H. Vá., J. Kv., I. Dv., M. L., Ing. S. J.). 11 svědků naopak umístění reklamního zařízení výslovně či nepřímou vyloučilo (M. S., H. Š., E. Su., J. B., V. Man., Ing. F. Kr., I. Ve., V. M., M. Ky., P. Ki., M. S.). Někteří svědci (např. J. Mu., P. N. V., T. C. N., D. Me., D. Pr., P. Č., Ing. P. Ji., L. Se., M. Mr., M. U.) sdělili, že zařízení fungovalo pouze po určitou dobu od jeho instalace. Doba umístění zařízení si však nepamatovali nebo ji neuvedli. Data stěžovatelem tvrzeného umístění jsou sice uvedena v předloženém seznamu trafik, tato skutečnost však nebyla dále nijak prokázána (např. smlouvou o umístění reklamního zařízení jako v některých ostatních případech). Tyto výpovědi proto nebylo možné osvědčit jako jednoznačný důkaz o tom, že reklama u těchto provozovatelů v kontrolovaném období neprobíhala. Zbývající svědci (z nichž J. Ch. nepodnikal a L. F. pouze pomáhala v trafice své matce I. Do., provoz trafiky ukončily v roce 2004) si na umístění reklamního zařízení a na promítání reklam nepamatovali, nebo z jejich výpovědi nebylo možné jednoznačně dovodit, zda se v kontrolovaném období reklamní zařízení nacházelo v jejich trafice a zda na něm byla promítána reklama na výrobky stěžovatele.

[66] Neoprávněnost zahrnutí výdajů na reklamu a propagaci nebylo možné jednoznačně dovodit ani z ostatních svědeckých výpovědí. Svědkyně E. Káš. k posuzovanému plnění nesdělila žádné relevantní skutečnosti. Z výpovědi svědka J. Novotného vyplynulo, že obchodní zástupci společnosti LETKA TEAM byli pověřeni uzavíráním smluv za společnost DVP Media v trafikách, kde mělo být umístěno reklamní zařízení. Smlouvy se začaly uzavírat v lednu 2004, svědek byl přesvědčen, že reklamní zařízení fungovalo i v okamžiku, kdy předával společnost novému majiteli (konec roku

2006). K předloženému DVD, na kterém byl reklamní spot na cigarety LETKA, sdělil, že tento spot byl nasazen do sítě v roce 2005, k dalšímu DVD, na kterém byl nahrán spot na cigarety Diesel, uvedl, že tento byl do sítě nasazen v roce 2006. Svědek M. Stehlík uvedl, že společnost LETKA TEAM distribuovala obrazovky do maloobchodních prodejen a zajišťovala jejich servis. Tento svědek potvrdil také umísťování reklamních předmětů do trafik. Svědek potvrdil, že správcem daně předložené faktury vystavené společností LETKA TEAM viděl, schvaloval a dával podnět k jejich vystavení. Dále doplnil, že vedení účetnictví společnosti LETKA TEAM zajišťoval stěžovatel. Na počátku roku 2006 došlo k omezení rozpočtu na reklamu. Úhrady mezi společnostmi LETKA TEAM a stěžovatelem probíhaly bezhotovostním převodem na základě zápočtů. Dále uvedl, že v letech 2005 - 2006 měla společnost asi 30 obchodních zástupců. Svědek potvrdil, že v roce 2006 probíhala reklamní kampaň na cigarety LETKA TEAM, OK, Diesel i na doutníky. Podle svědka bylo DVD se spotem na cigarety Diesel nasazeno v roce 2006, na cigarety LETKA TEAM v roce 2004 a na doutníky a cigarety OK, LETKA TEAM a Diesel v roce 2005. Svědek T. K. poznal reklamní spoty na všech promítnutých DVD. Sdělil, že reklamní kampaň a spolupráce probíhala asi do konce roku 2006. Na dotaz týkající se reklamních předmětů nedokázal odpovédět.

[67] Z důkazů provedených správcem daně vyplývá, že k uskutečnění reklamní kampaně alespoň v částečném rozsahu došlo. Tento závěr vyplynul zejména z výpovědí svědků T. K., J. Novotného a částečně také z výpovědí některých provozovatelů a majitelů trafik. Za situace, kdy počet svědků (provozovatelů a majitelů trafik), kteří umístění reklamního zařízení a promítání reklamy, resp. dodání reklamních předmětů potvrdili, se téměř shodoval s počtem těch, kteří ho naopak vyloučili, a zbývající část (cca 2/3) svědků si nebyla jistá nebo z jejich výpovědi jednoznačně nevyplývalo, zda reklamní kampaň v kontrolovaném období probíhala, nebylo namístě vyloučit všechny sporné výdaje z daňově uznatelných výdajů.

[68] Výsledky provedeného dokazování je třeba posuzovat zvláště obezřetně s ohledem na konkrétní skutkové okolnosti posuzovaného případu. Vzhledem k tomu, že reklamní kampaň probíhala v 827 trafikách, bylo prakticky velmi obtížné, ne-li nemožné, prokázat její skutečný rozsah výsledkem všech provozovatelů a majitelů trafik. Požadavek stěžovatele na provedení tak rozsáhlého dokazování byl proto nepřiměřený. Správce daně nepochybil, pokud provedl výslech pouze určitého vzorku svědků. Stěžovatel v tomto směru namítl, že počet vyslechnutých svědků byl nedostatečný a získaný vzorek výpovědí nereprezentativní. Podle soudu je nasnadě, že přiměřenost počtu vyslechnutých svědků vždy závisí na konkrétních okolnostech posuzované věci. Zpravidla však bude platit úměra mezi počtem všech v úvahu připadajících svědků a vhodností výsledku jejich procentuálně přiměřeného vzorku. V případě menšího počtu svědků bude obvykle vhodné vyslechnout jejich procentuálně větší vzorek, v případě mimořádně vysokého počtu v úvahu připadajících svědků často postačí výslech procentuálně menšího počtu. Paušalizovat však lze jen velmi obtížně.

[69] Jak již bylo uvedeno, reklamní kampaň probíhala v 827 trafikách a správce daně vyslechl 56 provozovatelů a majitelů trafik. Vzorek představující necelých 7 % z celkového počtu potenciálních svědků je třeba z hlediska reprezentativnosti považovat za nedostatečný, a to zejména s ohledem na výsledky provedeného dokazování. Pokud cca 18

% vyslechnutých svědků uskutečnění reklamní kampaně ve svých trafikách potvrdilo, cca 20 % jej vyloučilo a z výsledků zbývajících cca 62 % svědků jej nebylo možné jednoznačně dovodit, lze uzavřít, že popsany vzorek svědků neposkytl dostatečně reprezentativní a přesvědčivý podklad pro vyloučení posuzovaných výdajů vynaložených na reklamu a propagaci z možnosti nároku na odpočet daně.

[70] Správce daně tedy nedostál povinnosti zakotvené v § 31 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků, podle kterého má dbát na to, aby byly co nejúplněji zjištěny skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti. Zároveň je povinen provést všechny navržené důkazní prostředky, které jsou potřebné ke zjištění stavu věci. Byť stěžovatel navrhl k prokázání svých tvrzení dostatečné množství důkazů, správce daně mu znemožnil unést důkazní břemeno, protože navržené důkazy neprovedl vůbec nebo v nedostatečném rozsahu.

[71] Správce daně mohl provést zejména důkazy svědeckými výpověďmi dalších provozovatelů a majitelů trafik. Stěžovatel také navrhl provedení důkazu svědeckými výpověďmi obchodních zástupců společnosti LETKA TEAM. Správce daně sice vyslechl vedoucího těchto zástupců, T. K., z výpovědi svědka Stehlíka však vyplynulo, že společnost LETKA TEAM měla v letech 2005 - 2006 cca 30 obchodních zástupců, kteří podle svědka K. působili v „terénu“ a rozváželi reklamní zařízení a DVD s reklamními spoty přímo do trafik. Podle daňových orgánů by výsledky těchto svědků byly nadbytečné, protože již byl proveden výslech T. K. a dosavadní dokazování nepotvrdilo dodávky reklamních služeb v deklarovaném rozsahu. Nejvyšší správní soud se s tímto názorem neztotožnil. Nepřijetí návrhu na provedení důkazu lze typicky založit například na tom, že tvrzená skutečnost, k jejímuž ověření nebo vyvrácení je důkaz navrhován, nemá souvislost s předmětem řízení, nebo že důkaz není způsobilý vyvrátit či potvrdit tvrzenou skutečnost. Odmítnutí návrhu může být zdůvodněno i správcem daně tvrzenou nadbytečností důkazu, tj. tím, že dokazovaná skutečnost byla již mimo jakoukoliv pochybnost prokázána. V posuzovaném řízení však rozsah reklamní kampaně nebyl přesvědčivým způsobem mimo jakoukoliv pochybnost prokázán. Dosavadní dokazování sice vyloučilo, že kampaň probíhala v rozsahu deklarovaném stěžovatelem, tj. ve všech 827 trafikách, zároveň však potvrdilo, že kampaň se v určitém rozsahu uskutečnila. Odmítnutí provedení dalších důkazů, které by tuto skutečnost mohly prokázat, proto nebylo namístě.

[72] Jistou důkazní hodnotu nepochybně mohla mít i účetnictví společností LETKA TEAM a DVP Media. Je-li totiž o určitém obchodním případě účtováno shodně v účetnictví obou obchodních partnerů, lze takovou skutečnost za určitých okolností osvědčit jako důkaz o tom, že určité plnění bylo daňovému subjektu skutečně dodáno. Je nepochybné, že takový důkaz by nemohl obstát sám o sobě, protože by nebyl způsobilý prokázat skutečné provedení deklarovaných plnění. Pokud by však tento důkaz byl součástí uceleného logicky provázaného řetězce důkazů, nebylo by důvodu, proč jej jako důkaz neosvědčit. Získat účetnictví společnosti DVP Media se správcem daně v posuzované věci nepodařilo. J. Novotný vypověděl, že jej předal k rukám nového majitele, jednatele J. Unčovského. Z obsahu správního spisu vyplynulo, že dožádaný správce daně opakovaně předvolával svědka Unčovského. Tato předvolání odeslal na adresu sídla společnosti DVP Media podle obchodního rejstříku i přímo k rukám J. Unčovského. Jednatel společnosti

ani jiná oprávněná osoba však předvolání nepřevzala a J. Unčovský se k výpovědi nedostavil. Nejvyšší správní soud má za to, že správce daně měl za situace, kdy skutkový stav nebyl zjištěn bez důvodných pochybností, vyvinout větší úsilí k opatření svědecké výpovědi J. Unčovského a účetnictví společnosti DVP Media. Za tímto účelem mohl využít například institutu předvedení podle § 29 zákona o správě daní a poplatků. V dalším řízení však provedení důkazů výsledkem J. Unčovského a účetnictvím společnosti DVP Media nemusí být bezpodmínečně nutné, pokud bude skutkový stav dostatečně prokázán jinými důkazy.

[73] Nejvyšší správní soud zároveň shledal, že výpovědi svědků I. R. a A. P. by primárně nemohly mít vysokou vypovídací hodnotu. I. R. připravoval pouze grafické návrhy reklamních předmětů. Mohl proto prokázat pouze skutečnost, že v určitém období připravoval grafické návrhy určitých reklamních předmětů. Jako grafik však nejspíše neměl povědomí o tom, do jakých trafik, v jakém období a v jakém množství byly reklamní předměty dodávány. Obdobné závěry platí i ve vztahu k navrhovanému výsledku A. P., která vyráběla samolepy na prodejny. Tato svědkyně mohla prokázat, v jakém období a v jaké podobě navrhovala samolepy, pravděpodobně však nemohla mít relevantní informace o období a rozsahu dodávek těchto samolep do jednotlivých trafik. Nelze samozřejmě vyloučit, že v případě důkazní nouze by správce daně mohl přistoupit i k provedení těchto důkazů. V rozsahu dosud provedeného dokazování však takový závěr učinit nelze.

[74] Na tomto místě lze shrnout, že správce daně na základě ústních jednání s provozovateli a majiteli trafik unesl důkazní břemeno a prokázal pochybnosti o věrohodnosti předloženého účetnictví ve smyslu § 31 odst. 8 písm. c) zákona o správě daní a poplatků. Důkazní břemeno proto přešlo na stěžovatele, který navrhl provedení řady důkazů, které mohly prokázat skutkový stav, o němž by nebyly důvodné pochybnosti. Vzhledem k tomu, že správce daně neprovedl navržené důkazy vůbec nebo v nedostatečném rozsahu, do značné míry znemožnil stěžovateli unést jeho důkazní břemeno. Správce daně v tomto ohledu pochybil a porušil povinnost uloženou mu § 31 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků.

[75] Stěžovatel vznesl v kasační stížnosti vedle otázky přenesení důkazního břemene množství dalších kasačních námitek. Ty Nejvyšší správní soud shledal z převážné části za nedůvodné.

[76] Nejvyšší správní soud neshledal důvodnou námitku související s přenášením a rozložením důkazním břemene, a sice že stěžovatel není povinen prokazovat skutečnosti týkající se jiných daňových subjektů a dále, že správce daně měl zkoumat obchodní vztahy mezi daňovými subjekty na začátku obchodního řetězce. Již bylo řečeno, že správce daně unesl své důkazní břemeno ve smyslu § 31 odst. 8 písm. c) zákona o správě daní a poplatků a označil a prokázal konkrétní skutečnosti, které jej vedly k pochybnostem o oprávněnosti uplatněného nároku na odpočet daně. Důkazní břemeno proto přešlo zpět na stěžovatele. Sama skutečnost, že stěžovatel uzavřel se společností LETKA TEAM smlouvu o zajišťování propagace a reklamy a že uvedená společnost vystavila faktury nedokládá, že plnění bylo skutečně poskytnuto. Požadoval-li správce daně prokázání faktického uskutečnění reklamní kampaně, nepochybil a nepřekročil meze důkazní povinnosti

stěžovatele. Správce daně nedospěl k závěru o tom, že stěžovatel neunesl důkazní břemeno na základě toho, že osoby odlišné od stěžovatele nebyly kontaktní či nedoložily účetnictví. Požadavek správce daně směřoval pouze k prokázání tvrzení stěžovatele o uskutečnění reklamní kampaně, kterou stěžovatel uhradil společnosti LETKA TEAM. Takový požadavek byl zcela legitimní. Opačný názor by vedl k nežádoucímu závěru, že výdaje mohou být uznávány pouze na základě písemných dokladů bez opory ve skutečném stavu.

[77] Podle stěžovatele je výzva ze dne 14. 7. 2009 nezákonná, protože správce daně po něm požadoval předložení důkazů o obchodním vztahu, kterého se neúčastnil. Zdejší soud do jisté míry tuto námitku již zodpověděl. Pouze ve stručnosti proto dále uvádí, že stěžovatel zahrnul do daňově uznatelných výdajů výdaje na reklamní akce fakturované společnostmi LETKA TEAM. Přestože byla uvedená plnění poskytnuta subdodavateli (společnostmi DVP Media a dalšími společnostmi), stěžovatel byl povinen prokázat, že došlo k realizaci reklamní kampaně, za níž vynaložil (podle svého tvrzení) daňově uznatelné výdaje. K námitce, že výzva byla nezákonná také proto, že správce daně ji vydal na základě šetření u osob, které nebyly v obchodním vztahu se stěžovatelem, je třeba uvést, že správce daně musel ověřit uskutečnění reklamní kampaně u provozovatelů trafik, protože právě v trafikách měly reklamní akce probíhat.

[78] Nejvyšší správní soud nepřisvědčil ani stížní námitce o nezákonném provedení daňové kontroly. Správce daně zahájil u stěžovatele daňovou kontrolu (kromě jiného) na dani z přidané hodnoty za jednotlivá zdaňovací období roku 2006 sepsáním protokolu o ústním jednání dne 18. 3. 2008. Z tohoto protokolu vyplývá, že stěžovatel předal správci daně účetnictví ke kontrole a zároveň byl seznámen s tím, jak bude kontrola probíhat a jaké další vymezené doklady je třeba ke kontrole předat. Sama skutečnost, že protokol neobsahoval důvody či pochybnosti, které vedly správce daně k zahájení daňové kontroly, nesvědčí tvrzení stěžovatele o nezákonnosti daňové kontroly. Nejvyšší správní soud např. v rozsudcích ze dne 26. 10. 2009, čj. 8 Afs 46/2009 – 46 a ze dne 3. 12. 2009, čj. 2 Aps 2/2009 – 52, dovedl, že zákonným předpokladem daňové kontroly není existence pochybností o správnosti stanovení daně. Správce daně proto nemusí v protokolu o zahájení daňové kontroly uvádět pochybnosti či důvody, které jej k tomuto úkonu vedly. Uvedený právní názor Nejvyššího správního soudu prošel testem ústavnosti (viz usnesení Ústavního soudu ze dne 3. 11. 2010, sp. zn. I. ÚS 378/10). Předchozí rozporná judikatura Ústavního soudu byla překonána stanoviskem pléna ze dne 8. 11. 2011, sp. zn. Pl. ÚS-st 33/11, které dovedlo povinnost správce daně při provádění daňové kontroly postupovat tak, aby se konkrétní postup nestal vůči jednotlivci nepřiměřeným a nenarušoval tak právo na informační autonomii jednotlivce. Za porušení těchto principů a realizaci pravomoci v rozporu s čl. 2 odst. 2 Listiny základních a svobod nelze podle pléna považovat bez dalšího postup správce daně, který zahájí daňovou kontrolu, aniž by měl konkrétními skutečnostmi podložené podezření, že daňový subjekt nesplnil řádně daňovou povinnost.

[79] Nejvyšší správní soud v nyní posuzované věci neshledal, že by správce daně zahájil daňovou kontrolu v rozporu s principem proporcionality nebo že by nepřiměřeně zasáhl do veřejných subjektivních práv stěžovatele. Naopak, při zahájení daňové kontroly postupoval v souladu se zákonem o správě daní a poplatků a šetřil všechna procesní práva stěžovatele.

[80] Stěžovatel namítl, že správce daně nezahájil daňovou kontrolu namátkově, protože měl konkrétní pochybnosti o správnosti stanovení daně, které mu musely vyplynout z celé řady skutečností. Nejvyšší správní soud nemusí posuzovat, zda správce daně měl již v okamžiku zahájení daňové kontroly pochybnosti o stěžovatelem přiznaných zdanitelných plněních. Nad rámec nutného odůvodnění však uvádí, že řada tvrzení, ze kterých stěžovatel dovozoval existenci pochybností správce daně, zůstala pouze v obecné rovině. Stěžovatel blíže neupřesnil, proč by uvedené skutečnosti měly vést ke vzniku tvrzených pochybností (např. spolupráce správce daně se společnostmi BEES a ATLANTA SAFE, získání informací ze spisu krajského soudu sp. zn. 44 Cm 237/2007, neformální rozhovor pracovníka správce daně se zástupci konkursních věřitelů společností BEES a ATLANTA SAFE, vstřícnější přístup správce daně v jiném daňovém řízení). Z ničeho nelze dovodit, že by správce daně nevedl daňovou kontrolu objektivně a nezávisle.

[81] Důvodnou není ani námitka, že správce daně měl v případě pochybností zahájit vytykácí řízení a nikoliv daňovou kontrolu. Nejvyšší správní soud již v rozsudku ze dne 8. 10. 2004, čj. 5 Afs 31/2003 – 81, dovodil, že vytykácí řízení se jako součást vyměřovacího řízení vztahuje pouze na časový úsek po podání daňového přiznání, dokud ještě správce daně nevyměřil daňovou povinnost. To znamená, že poté co správce daně vyměřil daň, není již možné zahájit vytykácí řízení. Z přiznání stěžovatele k dani z přidané hodnoty za únor 2006 vyplývá, že správce daně vyměřil daňovou povinnost podle § 46 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků dne 30. 3. 2006. Následně proto nebyl oprávněn zahájit se stěžovatelem vytykácí řízení.

[82] Nejvyšší správní soud se dále zabýval namítanou vadou řízení před správcem daně, spočívající v tom, že správce daně v převážné většině případů nerespektoval výslovnou žádost stěžovatele a nesdělil mu tak informace o osobě svědka. Zdejší soud v rozsudku ze dne 20. 10. 2004, čj. 1 Afs 7/2003 – 65, uvedl, že pokud daňový subjekt požádá správce daně o poskytnutí informace o osobě svědka, je správce daně povinen mu tuto informaci poskytnout. Odepřením této informace je, aniž by pro to byla zákonná opora, výrazně oslabeno právo daňového subjektu uvedené v § 16 odst. 4 písm. e) zákona o správě daní a poplatků. V posuzovaném případě stěžovatel požádal správce daně, aby mu poskytoval informace o svědcích vyslýcháných v daňovém řízení (viz vyjádření stěžovatele k výzvě správce daně ze dne 2. 8. 2009 a emailová zpráva právního zástupce stěžovatele ze dne 1. 9. 2009 označená jako „označení svědků“). Je nepochybné, že stěžovatel uvedeným způsobem naplnil předpoklad pro poskytování informací o vyslýcháných svědcích uvedený v rozsudku čj. 1 Afs 7/2003 – 65, tj. relevantním způsobem požádal o poskytnutí informací o vyslýcháném svědkovi. Za takové situace nemusí daňový subjekt žádat o informace o svědkovi před každým jednotlivým výsledkem. Zejména v daňových řízeních, ve kterých správce daně vyslýchá velké množství svědků, by byl takový požadavek nevhodný a nepřiměřeně by zatěžoval daňový subjekt. Způsob, kterým stěžovatel požádal o poskytování informací, je proto třeba považovat za dostatečný.

[83] Správce daně proto nepostupoval správně, pokud stěžovateli nesdělil informace o vyslýcháných svědcích, resp. neinformoval dožádané správce daně o vysloveném požadavku stěžovatele. Bylo-li by toto pochybení jedinou vadou v daňovém řízení, zdejší soud by se neuchýlil ke zrušení rozhodnutí finančního ředitelství, protože podle judikatury

Nejvyššího správního soudu může důvodně namítaná procesní vada vést ke zrušení správního rozhodnutí pouze v případě, že mohla mít vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí (srov. např. rozsudek ze dne 4. 6. 2003, čj. 6 A 12/2001 – 51). Stěžovatel neobjasnil, jakým způsobem se uvedené pochybení promítlo do zákonnosti rozhodnutí správce daně a jak se mohlo dotknout jeho hmotněprávního postavení. Svědci, o kterých správce daně neposkytl stěžovateli bližší informace, byli provozovatelé či majitelé trafik. Správce daně jim kladl typově shodné otázky a průběh výslechu byl ve všech případech obdobný. Stěžovatel navíc mohl vznést námitku neposkytnutí informací o osobách svědků již během jejich výsledků, případně požadovat zopakování výsledků. Nic takového však neučinil. S ohledem na uvedené, Nejvyšší správní soud nepovažuje tuto skutečnost za natolik závažnou, aby měla vliv na zákonnost rozhodnutí ve věci samé.

[84] Z obsahu správního spisu vyplývá, že správce daně jednal s některými provozovateli a majiteli trafik ve dnech 3. 3., 4. 3., 10. 4. a 22. 4. 2009, tj. po zahájení daňové kontroly, přičemž ověřoval skutečnosti tvrzené stěžovatelem, tj. uskutečnění reklamní kampaně v některých trafikách uvedených v předloženém seznamu trafik. Správce daně nevyrozuměl stěžovatele o konání těchto jednání, stěžovatel u nich nebyl přítomen a nemohl osobám, s nimiž správce daně jednal, klást otázky. Takový procesní postup nebyl správný. Daňový subjekt, u kterého je prováděna daňová kontrola, má s ohledem na § 16 odst. 4 písm. e) zákona o správě daní a poplatků právo klást otázky při ústním jednání a místním šetření svědkům, znalcům i osobám převědným. Daňový subjekt má rovněž právo být o takovém jednání včas informován. Pokud správce daně ověřuje tvrzení daňového subjektu v rámci daňové kontroly, nachází se ve fázi důkazního řízení a musí postupovat v součinnosti s daňovým subjektem. Ověřování důkazů i jejich hodnocení je součástí důkazního řízení, kterou nelze z procesu dokazování vyjmout a konat ji formou vyhledávací činnosti bez součinnosti s daňovým subjektem (viz rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 7. 2007, čj. 2 Afs 194/2006 – 52 a ze dne 28. 3. 2008, čj. 5 Aps 6/2007 – 130).

[85] Probíhala-li tedy jednání s provozovateli a majiteli trafik v rámci daňové kontroly, stěžovatel měl právo se jich účastnit a klást vyslýchaným osobám otázky. Správce daně tudíž pochybil, pokud nevyrozuměl stěžovatele o konání těchto jednání. Uvedené pochybení nicméně následně napravil. Všechny provozovatele trafik, se kterými provedl zmiňovaná jednání, totiž opětovně vyslechl, a to již v souladu se zákonnými požadavky kladenými na výslech svědka v daňovém řízení. Správce daně informace vyplývající z dřívějších jednání v dalším řízení nepoužil jako důkaz. Vycházel pouze ze svědeckých výpovědí, které byly provedeny v souladu se zákonem. Zástupce stěžovatele se těchto výsledků účastnil, protože mu bylo umožněno klást svědkům otázky.

[86] Výsledky těchto svědků nemohly být považovány za neobjektivní či ovlivněné předchozími výpověďmi pouze proto, že svědci v daňovém řízení již dříve vypovídali. Stěžovatel ostatně blíže neupřesnil, proč by výpovědi měly být tímto způsobem vnímány. Rovněž není důvodu, proč by výpovědní hodnotu svědeckých výpovědí měla snižovat skutečnost, že svědci odkázali na svá předchozí vyjádření. Tento způsob považuje zdejší soud za příhodný. Požadavek, aby svědci opět sdělili již jednou vyřčené a zaznamenané, by nebyl účelný ani hospodárný.

[87] Nejvyšší správní soud neshledal důvodnost kasační stížnosti ani ve vztahu k návrhu stěžovatele na použití pomůcek ke stanovení výdajů na propagaci a reklamu. Nesplní-li daňový subjekt při prokazování jím tvrzených skutečností některou ze svých zákonných povinností, takže není možno stanovit daňovou povinnost dokazováním podle § 31 odst. 1 až 4 zákona o správě daní a poplatků, správce daně stanoví daňovou povinnost za použití pomůcek (§ 31 odst. 5 téhož zákona). Stanovení daňové povinnosti za použití pomůcek je způsobem náhradním, který může nastoupit teprve tehdy, pokud daňový subjekt neunesse své důkazní břemeno v takovém rozsahu, že vůbec nelze stanovit daňovou povinnost dokazováním. Zákonné předpoklady pro stanovení daně dokazováním a pomocí pomůcek jsou odlišné a navzájem se vylučují: pomůcky nastupují pouze tehdy, nelze-li daň stanovit dokazováním. Nelze je proto libovolně kombinovat ve vztahu k jen některým výdajům podle uvážení správce daně, či na přání daňového subjektu. Prvotním důkazním prostředkem ověření správnosti základu daně a výše daně je účetnictví daňového subjektu. Nutnost použití pomůcek nastává zpravidla tehdy, kdy je zpochybněna vypovídací schopnost účetnictví jako celku či jeho podstatné části, a zároveň daňový subjekt neunesse důkazní břemeno ve vztahu k základu daně jiným relevantním způsobem (viz např. rozsudek ze dne 27. 7. 2007, čj. 5 Afs 129/2006 – 142).

[88] V posuzovaném případě však taková situace nenastala, neboť účetnictví stěžovatele za předmětné zdaňovací období bylo v zásadě v pořádku. Ze zprávy o daňové kontrole vyplývá, že správce daně vyloučil z účetnictví stěžovatele pouze několik daňových dokladů; ostatní doklady předložené stěžovatelem nezpochybnil. Byť tedy nebyl prokázán skutkový stav vztahující se k několika obchodním případům, nelze říci, že by byla zpochybněna podstatná část účetnictví stěžovatele nebo toto účetnictví jako celek. Správce daně měl k dispozici dostatek ostatních důkazních prostředků, na jejichž základě bylo možné stanovit daňovou povinnost dokazováním. Stěžovatel požadoval použití pomůcek pouze ve vztahu ke stanovení výše výdajů za reklamu a propagaci, k čemuž navrhl, aby žalovaný provedl průzkum u výrobců a dovozců tabákových výrobků za účelem zjištění, kolik vynakládají na reklamu a propagaci svých tabákových výrobků. Jak vyplývá z již uvedeného, těmto požadavkům by nebylo možné vyhovět.

[89] Stěžovatel dále krajskému soudu vytkl nesprávné posouzení otázky spolupráce mezi jednotlivými odděleními správce daně a žalovaného. Stěžovatel se s odkazem na § 2 odst. 4 správního řádu dovolával zásady nezávislosti orgánů veřejné správy. Uvedené ustanovení zakotvuje zásadu ochrany veřejného zájmu, zásadu nestranného postupu správních orgánů a zásadu předvídatelnosti, resp. ochrany legitimního očekávání. Ani jiné ustanovení správního řádu upravující zásady činnosti správních orgánů ani vzdáleně neupravuje zásadu, jíž se stěžovatel dovolává. Naopak § 8 správního řádu stanoví, že správní orgány dbají vzájemného souladu všech postupů a vzájemně spolupracují v zájmu dobré správy. Nejvyšší správní soud neshledal nezákonnost v tom, pokud si jednotlivá oddělení správce daně vyměnila informace ohledně vydání rozhodnutí. Tento postup nepochybně nesvědčí o tom, že oddělení spolupracují i v oblasti „hodnocení důkazů, právní argumentace a právních závěrů“, jak tvrdil stěžovatel. Stěžovatel ostatně tento závěr nijak nedoložil. Lze doplnit, že obdobné závěry platí i pro případnou spolupráci jednotlivých oddělení finančního ředitelství, resp. žalovaného.

[90] Stěžovatel dále namítl, že správce daně hodnotil výpovědi svědků V. Stehlíka a J. Novotného jako nevěrohodné kvůli spřízněnosti se stěžovatelem. Ve zprávě o daňové kontrole správce daně uvedl, že *„Při hodnocení této svědecké výpovědi jako důkazu nelze opomenout spřízněnost svědka, pana Josefa Novotného s daňovým subjektem, neboť v období od 6. 6. 2007 do 8. 10. 2009 byl členem představenstva daňového subjektu, ... a od 22. 6. 2007 je jednatelem společnosti CZT – PRO, s. r. o., ... se sídlem na stejné adrese jako je provozovna daňového subjektu, ..., a jediným společníkem je opět daňový subjekt“*. Z citovaného tvrzení nelze podle Nejvyššího správního soudu jednoznačně dovodit, do jaké míry správce daně považoval výpověď svědka Novotného za méně hodnotnou či věrohodnou a jak se to promítlo do konečného hodnocení všech důkazů. V tomto ohledu může zdejší soud toliko podotknout, že jako bezcennou nelze hodnotit výpověď svědka pouze s poukazem na její možnou účelovost pro přátelský či pracovní vztah daňového subjektu a svědka. Správce daně neodmítl předmětnou výpověď kvůli vztahu svědka ke stěžovateli, výsledek J. Novotného naopak řádně provedl. Poznámka, kterou pouze na okraj upozornil na propojení svědka se stěžovatelem, nemohla mít podle soudu významnější vliv na hodnocení této svědecké výpovědi, ani se nemohla výrazně promítnout do celkového posouzení skutkových okolností daného případu.

[91] Stěžovatel dále namítl, že předložil správci daně nejen přehled 827 trafik, ale také doklad č. 16/00003 ze dne 2. 2. 2006, který fakturoval reklamní kampaň na reklamních zařízeních společnosti DVP Media v celkovém počtu 725 stanic. Podle stěžovatele nelze vyloučit, že správce daně provedl výslechy provozovatelů a majitelů pouze těch trafik, ve kterých reklamní kampaň neprobíhala. Nejvyšší správní soud neshledal ani tuto námitku důvodnou, protože je v rozporu s dosavadními tvrzeními stěžovatele. V daňovém řízení i v řízení před krajským soudem stěžovatel opakovaně uváděl, že reklamní kampaň probíhala v 827 trafikách. Správce daně oprávněně vycházel z předpokladu, že seznam, který stěžovatel předložil spolu s podáním ze dne 16. 12. 2008, obsahuje výčet všech trafik, v nichž v kontrolovaném období probíhala reklamní kampaň. Stěžovatel totiž zaslal zmíněné podání již v rámci zahájené daňové kontroly. Podotkl v něm, že se jedná o *„seznam provozoven (trafik), kde byly LCD monitory, na kterých se reklama vysílala, umístěny“*, a v průběhu daňového řízení proti domněnce správce daně o počtu trafik nebrojil.

[92] Zbývá dodat, že Nejvyšší správní soud se nezabýval dalšími námitkami týkajícími se tvrzených pochybení krajského soudu (zejména námitkou, že soud nevyhověl návrhu na provedení důkazu znaleckým posudkem z oboru ekonomiky a fotografiemi umístění reklamních zařízení, že nevymezil, které výdaje považoval za prokázané, námitka dvojího zdanění téhož plnění a rovněž nedostatečné hodnocení produkčního CD pro reklamní kampaň od dubna 2006), protože kromě rozsudku krajského soudu zrušil také rozhodnutí finančního ředitelství a vrátil věc žalovanému k dalšímu řízení. Vypořádání těchto námitek by nemělo pro další řízení před žalovaným žádný význam.

[93] Nejvyšší správní soud shledal kasační stížnost důvodnou, proto rozsudek krajského soudu zrušil. Současně zrušil i rozhodnutí finančního ředitelství, protože již v řízení před krajským soudem byly dány důvody pro takový postup [§ 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s.], a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení (§ 78 odst. 4 s. ř. s.). Soud poznamenává, že v souvislosti s nabytím účinnosti zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, stávající

finanční ředitelství zanikla ke dni 1. 1. 2013. V rámci nedokončených řízení ve správním soudnictví se dnem 1. 1. 2013 jejich nástupcem stal žalovaný. V dalším řízení je žalovaný vázán názorem Nejvyššího správního soudu vysloveným v tomto rozsudku (§ 78 odst. 5 s. ř. s.).

[94] Vzhledem k tomu, že tímto rozsudkem je řízení před správními soudy skončeno, rozhodl Nejvyšší správní soud rovněž o celkových nákladech soudního řízení (§ 110 odst. 3 věta druhá s. ř. s.). Podle § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Procesně úspěšným byl v dané věci stěžovatel, neboť výsledkem řízení před správními soudy bylo zrušení správního rozhodnutí, které napadl žalobou. Náhrada nákladů celého soudního řízení byla tedy přiznána úspěšnému stěžovateli.

[95] Jejich výše je představována zaplaceným soudním poplatkem za podání žaloby (2000 Kč) a kasační stížnosti (5000 Kč) a dále odměnou zástupce stěžovatele za celkem 5 úkonů právní služby po 2100 Kč [převzetí a příprava zastoupení, žaloba, písemné podání krajskému soudu ve věci samé (replika žalobce k vyjádření finančního ředitelství ze dne 6. 3. 2012), účast na jednání před krajským soudem dne 22. 3. 2012 a doplnění kasační stížnosti ze dne 25. 7. 2012] podle § 7, § 9 odst. 3 písm. f), § 11 odst. 1 písm. a), d) a g) vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), ve znění účinném do 31. 12. 2012. Soud nepřiznal stěžovateli náhradu nákladů za doplnění kasační stížnosti ze dne 4. 2. 2013, protože toto podání pouze citovalo rozhodnutí Nejvyššího správního soudu a zopakovalo argumentaci uvedenou již v předchozím podání. K takto vypočtené odměně v celkové výši 10 500 Kč je pak nutno připočíst náhradu hotových výdajů advokáta ve výši 300 Kč za každý úkon právní služby (§ 13 odst. 3 advokátního tarifu), tedy 1500 Kč. Nejvyšší správní soud zástupci stěžovatele dále nepřiznal náhradu cestovních výdajů podle § 13 odst. 1 advokátního tarifu. Uvedeného dne se totiž konalo také ústní jednání ve věci sp. zn. 31 Af 55/2011, týkající se stěžovateli vyměřené daně z příjmů právnických osob. Nejvyšší správní soud již rozsudkem ze dne 11. 10. 2013, čj. 8 Afs 39/2012 - 126, přiznal stěžovateli náhradu cestovních výdajů za cestu osobním automobilem dne 22. 3. 2012 z Prahy do Hradce Králové a zpět za účelem účasti na ústním jednání před krajským soudem. Náhradu cestovních výdajů za tutéž jízdu nelze přiznat vícekrát. Takto vypočtená odměna a náhrada hotových výdajů byla dále navýšena o částku 2520 Kč odpovídající dani z přidané hodnoty, kterou je zástupce stěžovatele povinen odvést podle § 37 odst. 1 a § 47 odst. 4 zákona o dani z přidané hodnoty. Celková výše přiznaných nákladů řízení tedy činí 21 520 Kč.

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

V Brně 15. listopadu 2013

JUDr. Jan Passer
předseda senátu