



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Filipa Dienstbiera, soudkyně zpravodajky Sylvy Šiškeové a soudce Tomáše Langáška v právní věci žalobkyně: **AUTO POKORNÝ, s. r. o.**, sídlem Okružní 872/25a, Brno, zastoupené JUDr. Ing. Lukášem Prudilem, Ph.D., advokátem se sídlem Bašty 416/8, Brno, proti žalovanému: **Odvolační finanční ředitelství**, sídlem Masarykova 427/31, Brno, týkající se rozhodnutí žalovaného ze dne 29. 10. 2018, č. j. 46953/18/5300-21441-702127, o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 20. 5. 2020, č. j. 31 Af 99/2018-47,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost žalovaného **se zamítá**.
- II. Žalovaný **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobkyni náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti ve výši 4 114 Kč k rukám jejího zástupce JUDr. Ing. Lukáše Prudila, Ph.D., advokáta, a to do jednoho měsíce od právní moci tohoto rozsudku.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] V této věci jde o daňové aspekty reklamních plnění, která žalobkyně podle svých tvrzení přijala od dodavatelů, společností SAFETY CZECH, s. r. o. (dále jen „Safety“) a SPORT LEADER, s. r. o. (dále jen „Sport“, společnost zanikla k 27. 8. 2018). Plnění od dodavatele Safety mělo spočívat v dodání reklamního spotu, který měl být vysílán na

velkoplošných světelných obrazovkách v obchodním domě Vaňkovka v Brně. Plnění od dodavatele Sport mělo spočívat ve zprostředkování reklamních služeb na stadionu FK DUKLA Praha a. s. (dále jen „Dukla Praha“) a při fotbalových zápasech (např. reklama na dresech hráčů tohoto klubu), a to prostřednictvím subdodavatele, společnosti Albresa S. A., s. r. o. (dále jen „Albresa“, společnost zanikla k 10. 1. 2018).

[2] Na základě výsledků daňové kontroly doměřil Finanční úřad pro Jihomoravský kraj (dále jen „správce daně“) dodatečnými platebními výměry žalobkyni daň z přidané hodnoty (dále též „DPH“) za zdaňovací období leden až prosinec 2012. Doměřená daň činila 80 800 Kč za každé z těchto dvanácti zdaňovacích období. Finanční úřad žalobkyni neuznal nárok na odpočet DPH na základě daňových dokladů vystavených společnostmi Safety a Sport, neboť žalobkyně neprokázala uskutečnění přijatých zdanitelných plnění v deklarovaném rozsahu od deklarovaných dodavatelů. Správce daně uložil žalobkyni také povinnost uhradit penále ve výši 16 160 Kč za každé zdaňovací období. Žalovaný zamítl odvolání, kterými se žalobkyně bránila proti dodatečným platebním výměrům.

[3] Žalobkyně podala proti rozhodnutí žalovaného žalobu ke Krajskému soudu v Brně, který rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Krajský soud shledal jako důvodnou námitku týkající se reklamního plnění od dodavatele Sport. Žalobkyni se podle soudu podařilo rozptýlit pochybnosti o tom, zda se uvedený dodavatel skutečně podílel na reklamním plnění. Na rozdíl od žalovaného shledal krajský soud výpověď dřívějšího jednatele společnosti Sport, pana Vaňka, jako věrohodnou. Krajský soud připustil, že společnost Albresa neměla se společností Sport uzavřenou smlouvu ohledně reklamního plnění pro žalobkyni; dodal však, že společnosti Albresa a Sport neměly uzavřenou žádnou speciální smlouvu ohledně kteréhokoliv z reklamních partnerů. Právní základ veškerých plnění mezi dvěma posledně jmenovanými společnostmi spočíval v rámcové smlouvě o propagaci ze dne 2. 1. 2012.

[4] Krajský soud dále vyslovil závěr, že pokud jde o dodavatele – společnost Sport, ve výzvě k prokázání skutečností ze dne 9. 2. 2016 projevil správce daně pochybnosti pouze ve vztahu k osobě dodavatele, nikoli ohledně rozsahu plnění. Z tohoto důvodu se nemohlo důkazní břemeno ve vztahu k rozsahu plnění opět aktivovat u žalobkyně, a nelze proto tvrdit, že žalobkyně rozsah plnění neprokázala. Krajský soud uzavřel, že ve vztahu ke společnosti Sport žalobkyně prokázala splnění hmotněprávních podmínek pro nárok na odpočet daně z přidané hodnoty v souvislosti s plněním od tohoto dodavatele. Ostatní žalobní námitky krajský soud neshledal důvodnými.

II. Kasační stížnost žalovaného, vyjádření žalobkyně a další podání

[5] Žalovaný (dále jen „stěžovatel“) podal proti rozsudku krajského soudu kasační stížnost. Podle stěžovatele krajský soud nesprávně hodnotil výpověď svědka Vaňka. Výpověď je nutné hodnotit s ohledem na četnost provádění reklamy pro žalobkyni (v průběhu celého roku 2012 a v roce 2011), její hodnotu (více než 3,6 milionu Kč) a zapojení svědka ve společnosti Sport (svědek Vaněk v té době vykonával činnost za společnost sám, osobně, bez zaměstnanců a zastoupení a nepůsobil v žádné jiné společnosti). Svědek si nevybavil, že reklamní plnění se měla týkat více oblastí propagace, což krajský soud nevzal v potaz. Krajský soud nepřihlédl k četnosti provádění reklamy pro

pokračování

žalobkyni a ani časový odstup nevyhodnotil správně. Ještě ke konci roku 2012 prováděl svědek ve společnosti Sport veškerou činnost, a proto musel mít odpovídající povědomí o spolupráci se žalobkyní. Rovněž skutečnost, že svědek byl schopen sdělit určité informace k reklamním plněním v hodnotě cca 3,6 milionu Kč, avšak neposkytl žádné informace k plněním v řádu desítek milionů korun (ve vztahu ke spolupráci se společností PROMODER-SERVIS s. r. o.), snižuje věrohodnost jeho výpovědi.

[6] Výpověď svědka se dostala do rozporu s tvrzeními žalobkyně, na což stěžovatel poukázal v souvislosti s předáním podkladů společnosti Sport za účelem výroby reklamních panelů. Tvrzení žalobkyně i svědka zpochybňují skutková zjištění, která plynou zejména z rámcové smlouvy mezi společnostmi Sport a Albresa, z jednotlivých dílčích objednávek v rámci spolupráce mezi těmito společnostmi, z daňových dokladů vystavených společností Albresa, z informací poskytnutých FK DUKLA Jižní Město z. s. (dále jen „Dukla Jižní Město“) a ze smlouvy o propagaci mezi žalobkyní a společností Sport. Nekonkrétnost tvrzení žalobkyně, přetrvávající pochybnosti správních orgánů a nevěrohodnost svědka podle stěžovatele přispívají k závěru o nedůvěryhodnosti transakcí. Krajský soud nezohlednil ani odpovědi společnosti Dukla Praha k výzvě k poskytnutí údajů a sdělení Dukly Jižní Město v rámci místního šetření u této osoby. Závěr soudu o unesení důkazního břemene žalobkyní proto nemá oporu ve všech skutečnostech, které vyplývají ze správního spisu.

[7] Správce daně žalobkyni při nahlížení do spisu neumožnil nahlédnout do příloh odpovědi na dožádání, protože se tyto přílohy netýkaly žalobkyně. Tímto postupem však správce daně podle stěžovatele neomezil možnost žalobkyně bránit se proti tvrzením správce daně o deklarováném dodavateli. Žalobkyně byla srozuměna s tím, že správce daně má další důkazy svědčící závěru, že společnost Albresa část reklamních služeb pro žalobkyni provést nemohla. I pokud by správce daně tuto část spisu zpřístupnil, údaje by anonymizoval. Úvaha soudu, že tyto doklady by žalobkyni umožnily procesní obranu, je spekulativní.

[8] Závěrem stěžovatel vyslovil nesouhlas s názorem krajského soudu ohledně aktivace důkazního břemene na straně žalobkyně. Neztotožnil se ani s tvrzením soudu, že správce daně výzvou k prokázání skutečností vyjádřil pochybnosti pouze ohledně osoby dodavatele a nikoli ohledně rozsahu plnění. Výzva k prokázání skutečností zahrnovala celý uplatněný nárok na odpočet z plnění přijatých od společnosti Sport, tj. včetně rozsahu plnění. Krajský soud postupoval nepřipustně formalisticky, pokud závěr týkající se důkazního břemene odůvodnil pouze srovnáním dvou stran výzvy, v níž u jednoho z dodavatelů žalobkyně spojení „*v deklarované výši*“ chybělo. Sama žalobkyně si přitom musela být vědoma, že výzva k prokázání skutečností mířila rovněž na rozsah plnění.

[9] Žalobkyně se ve vyjádření ke kasační stížnosti ztotožnila s hodnocením krajského soudu. Stěžovatel podle ní nedůvodně požaduje, aby si svědek s časovým odstupem pamatoval detaily spolupráce mezi žalobkyní a společností Albresa. K námitce stěžovatele ohledně nezohlednění dalších skutečností (zejména informací od Dukly Praha a Dukly Jižní Město) žalobkyně podotkla, že zapojení dalších společností do poskytování reklamních služeb je irelevantní. Společnost Albresa totiž mohla k plnění využít další subdodavatele, kteří za ni reklamu fyzicky realizovali, o čemž svědek Vaněk nemusel mít

žádné informace. Žalobkyně se s krajským soudem ztotožnila i v otázce důkazního břemene.

[10] Stěžovatel v replice setrval na důvodech, pro něž považuje hodnocení svědecké výpovědi za nesprávné. Zopakoval, že svědek si vybavil jen jedinou oblast propagace, jíž se reklamní plnění měla týkat. Právě ve vztahu k dalším oblastem propagace se vyjádřily Dukla Praha a Dukla Jižní Město. Z informací, které poskytly, vyplývá, že na poskytnutí reklamních služeb se podílely subjekty odlišné. Oba zmíněné subjekty navíc popřely smluvní vztah se společností Sport, který se měl týkat reklamní činnosti pro žalobkyni. Výpověď svědka Vaňka neodstranila pochybnosti správce daně ohledně poskytnutí plnění prostřednictvím společnosti Albresa v dalších oblastech propagace, protože svědek se k těmto oblastem nevyjádřil. Jeho výpověď proto nemohla potvrdit existenci dodavatelsko-odběratelského řetězce *subdodavatelé* → *Albresa* → *Sport* → *žalobkyně*. Stěžovatel setrval také na názoru, že pouhé srovnání části textu ve výzvě k prokázání skutečností svědčí o formálním přístupu krajského soudu a zdůraznil, že žalobkyně i krajský soud přehlíží stěžejní skutečnost, že smlouva o propagaci neobsahuje přesnou cenovou kalkulaci.

[11] Nejvyšší správní soud přípisem ze dne 23. 5. 2022 informoval žalobkyni a stěžovatele, že pro věc mohou být podstatné závěry učiněné ve věci *Kemwater ProChemie* (rozsudek Soudního dvora Evropské unie ze dne 9. 12. 2021, C-154/20, a navazující rozsudek rozšířeného senátu ze dne 23. 3. 2022, č. j. 1 Afs 334/2017–208).

[12] Stěžovatel v návaznosti na toto sdělení zaslal soudu vyjádření, v němž zdůraznil, že nárok na odpočet DPH bylo namístež odepřít již z důvodu, že žalobkyně neprokázala rozsah zdanitelných plnění. Žalobkyně dále neodstranila pochybnosti správních orgánů o osobách dodavatelů plnění, ani neoznačila jiné dodavatele, kteří by jí poskytli služby. V řízení nebylo postaveno najisto nejen to, že žalobkyně přijala tvrzená plnění od deklarovaných dodavatelů, ale ani to, zda všechna plnění přijala právě od zmíněných dvou dodavatelů. Žalobkyně tedy neprokázala naplnění hmotněprávních podmínek pro uplatnění nároku na odpočet DPH, neboť v průběhu daňového řízení neposkytla takové informace či důkazy, na základě kterých by bylo možné ověřit, že skuteční dodavatelé sporných plnění měli postavení plátce DPH. Stěžovatel navíc podotkl, že ačkoliv jednotlivá plnění přesahují 1 milion korun a mohou tak naznačovat, že skutečný dodavatel byl plátcem daně, nejde s jistotou tvrdit, že jím byl v době dodání plnění, neboť plátcem daně se daňový subjekt stává *pro futuro*. Stěžovatel je proto přesvědčen, že jeho závěr, že žalobkyni nelze nárokovaný odpočet přiznat, nadále obstojí.

III. Právní hodnocení Nejvyššího správního soudu

[13] Kasační stížnost není důvodná.

III.A. K pochybnostem o rozsahu plnění

[14] Stěžovatel odůvodnil svůj závěr o neuznání nároku na odpočet DPH tím, že žalobkyně neprokázala přijetí zdanitelných plnění od dodavatele Sport deklarovaného na daňových dokladech v deklarovaném rozsahu. Podle stěžovatele žalobkyně neprokázala

pokračování

již samotný rozsah zdanitelných plnění, přičemž už na základě tohoto důvodu je namístě odepřít nárok na odpočet DPH. Nejvyšší správní soud se proto nejprve zaměřil na otázku aktivace důkazního břemene na straně žalobkyně ve vztahu k pochybnostem o rozsahu plnění, které žalobkyni podle jejího tvrzení poskytl dodavatel – společnost Sport.

[15] Stěžovatel v napadeném rozhodnutí žalobkyni vytkl skutečnosti, které souvisí s faktickým provedením reklamního plnění a jeho prokazováním. Uvedl, že žalobkyně fakticky nekontrolovala poskytnuté plnění – spokojila se totiž pouze s fotodokumentací, kterou předložil dodavatel, nepořídila dokumentaci o uskutečnění reklamního plnění na fotbalových utkáních apod. Přestože žalobkyně vynaložila na reklamu vysokou částku, podle stěžovatele na kontrolu smlouveného reklamního plnění rezignovala. Skutečnost, že žalobkyně neprokázala rozsah zdanitelných plnění přijatých od společností Sport a Safety, stěžovatel zdůraznil také ve svém posledním vyjádření s tím, že již z tohoto důvodu lze nárok na odpočet DPH odepřít. Nejvyšší správní soud připomíná, že v části týkající se plnění od druhé ze zmíněných společností krajský soud shledal žalobu nedůvodnou, tj. přiklonil se k posouzení stěžovatele.

[16] Nejvyšší správní soud v tomto ohledu přisvědčil posouzení krajského soudu, že výše popsané výtky směřují k otázce rozsahu plnění, nikoliv k osobě dodavatele. Je úkolem správce daně, aby ve výzvě k prokázání skutečností podle § 92 odst. 4 daňového řádu dostatečně určitě a srozumitelně formuloval své pochybnosti, čímž aktivuje důkazní břemeno na straně daňového subjektu. Má-li daňový subjekt prokazovat skutečnosti k výzvě správce daně, musí se jednat o výzvu jasnou, určitou, srozumitelnou a splnitelnou. Taková výzva musí obsahovat sdělení konkrétních pochybností o správnosti, pravdivosti nebo úplnosti podaného daňového přiznání a musí z ní plynout, které konkrétně vyslovené pochybnosti má daňový subjekt vysvětlit nebo vyvrátit.

[17] Správce daně v první části výzvy vyslovil pochybnosti, „*zda deklarovaná zdanitelná plnění byla přijata od deklarovaného plátce SPORT LEADER s.r.o. a daňovému subjektu vznikl nárok na odpočet daně v souhrnné výši 720.000 Kč*“. Popsal své pochybnosti týkající se přijetí plnění od deklarovaného dodavatele, který se správcem daně nespolupracoval, neplnil vykázané daňové povinnosti, neměl zaměstnance, nesídlil na adrese sídla evidované v obchodním rejstříku a byl veden jako nespolehlivý plátce. V případě dodavatele Safety správce daně popsal pochybnosti ohledně objednávek výroby reklamního spotu a poskytnutí reklamních služeb. Správce daně vyjádřil pochybnosti, kdo fakticky reklamní spoty vyrobil, na základě jakých podkladů a jakým způsobem, kdo a kde je vysílal. Dále správce daně popsal obdobné pochybnosti týkající se dodavatele – společnosti Safety, jako v případě dodavatele předchozího (nespolupracuje se správcem daně, neplatí vykázané daňové povinnosti, má významné daňové nedoplatky, přinejmenším dva roky nepodává daňová přiznání atd.). Ze srovnání pochybností, které správce daně ve vztahu k jednotlivým společnostem popsal, je patrné, že v případě společnosti Sport se zaměřil pouze na osobu dodavatele, zatímco u dodávek od společnosti Safety vyjádřil pochybnosti také k rozsahu plnění. Ve zprávě o daňové kontrole pak správce daně k odpovědi žalobkyně na bod 1 výzvy konstatoval, že neprokázala faktické uskutečnění zdanitelného plnění deklarovaným plátcem, společností Sport. Při hodnocení předložených důkazních prostředků se správce daně zaměřil pouze na otázku, zda reklamní činnost provedl deklarovaný dodavatel, nikoli na rozsah plnění.

[18] Pokud správci daně vznikly pochybnosti také o rozsahu plnění, jehož poskytnutí žalobkyně deklarovala ve vztahu ke společnosti Sport, měl je určitě a jasně formulovat ve výzvě. V opačném případě ztrácí význam rozlišovat mezi jednotlivými okolnostmi rozhodnými pro uznání nároku na odpočet daně. Nepřesnou formulaci ve výzvě nemůže správce daně následně zhojit ani tvrzením, že daňový subjekt si musel být vědom toho, že výzva mířila rovněž na rozsah plnění (případně na osobu dodavatele, způsob faktické realizace apod.). Výše popsaný odlišný rozsah pochybností, které správce daně ve výzvě k prokázání skutečností ve vztahu k oběma společnostem vznesl, svědčí ve prospěch žalobkyně. Požadavek, aby správce daně své pochybnosti vymezil dostatečně určitě, přitom nelze považovat za přehnaně formalistický. To platí tím spíše, je-li následně daňovému subjektu kladeno k tíži, že nerozptýlil pochybnosti správce daně formulované ve výzvě. Pokud správce daně neformuloval dostatečně přesně, v čem spočívají jeho pochybnosti, nemohlo být aktivováno důkazní břemeno žalobkyně stran *rozsahu* plnění. Nejvyšší správní soud proto této kasační námitce nepřisvědčil. Za stávající situace tedy panují pochybnosti pouze ve vztahu k osobě deklarovaného dodavatele.

III.B. K deklarovanému dodavateli

[19] Na otázku vzniku a přiznání nároku na odpočet DPH v případě neprokázání přijetí zdanitelného plnění od dodavatele deklarovaného na daňových dokladech nenahlížela v minulosti judikatura Nejvyššího správního soudu jednotně. Řešení přinesl až výše zmiňovaný rozsudek rozšířeného senátu č. j. 1 Afs 334/2017–208, přijatý v návaznosti na rozsudek Soudního dvora Evropské unie C-154/20, oba ve věci *Kemwater ProChemie*.

[20] Rozšířený senát v bodě 21 rozsudku č. j. 1 Afs 334/2017-208 uzavřel, že „*Soudní dvůr EU tedy potvrdil to, že postavení dodavatele zboží nebo poskytovatele služeb jako osoby povinné k dani (v případě ČR plátce DPH) je jednou z hmotněprávních podmínek nároku na odpočet DPH. Nicméně připustil, že za určitých podmínek nemusí být tento dodavatel jednoznačně identifikován, pokud ze skutkových okolností s jistotou vyplývá, že postavení plátce DPH nutně měl. Důkazní břemeno o tom tíží osobu uplatňující nárok na odpočet DPH. Výjimkou je situace, že údaje potřebné k ověření, zda je hmotněprávní podmínka nároku na odpočet DPH naplněna, má k dispozici správce daně*“.

[21] V návaznosti na závěry obsažené v rozsudcích ve věci *Kemwater ProChemie* byly popřeny závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 8. 2017, č. j. 4 Afs 58/2017–78, ve věci *Staviteľství Melichar* (podle něj nebyla podstatná otázka prokazování, zda dodavatel byl plátcem DPH; většinová judikatura vycházela z toho, že identita dodavatele musí být postavena najisto – viz její výčet obsažený v bodě [12] rozsudku rozšířeného senátu ve věci *Kemwater ProChemie*).

[22] Závěry vyslovenými v rozsudku rozšířeného senátu ve věci *Kemwater ProChemie* (ve spojení s rozsudkem SDEU v téže věci) je nyní rozhodující senát vázán (§ 17 odst. 1 s. ř. s. *a contrario*, rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 9. 2010, č. j. 1 As 77/2010-95). Nic na tom nemění ani skutečnost, že rozsudek rozšířeného senátu byl vydán až po rozsudku krajského soudu [viz usnesení rozšířeného senátu ze dne 21. 10. 2008, č. j. 8 As 47/2005-86, č. 1764/2009 Sb. NSS, podle něhož „*pokud (...)*

pokračování

rozšířený senát Nejvyššího správního soudu sjednotí doposud rozdílný přístup senátů zdejšího soudu stejně jako krajských soudů rozhodujících ve věcech správního soudnictví, účinky tohoto rozhodnutí jsou orientovány výlučně do budoucna. (...) Soudy rozhodující ve správním soudnictví však mají povinnost od okamžiku vyhlášení rozhodnutí rozšířeného senátu podle tam zaujatého právního názoru postupovat ve všech probíhajících a v budoucnu zahájených řízeních“].

[23] Podle Nejvyššího správního soudu pochybnosti o dodavatelích, jak je v nyní posuzované věci konstatovaly daňové orgány i krajský soud, byly a jsou namístě. Obstojí přitom i ve světle rozsudku rozšířeného senátu ve věci *Kemwater ProChemie*. Nejvyšší správní soud setrvale opakuje, že nová judikatura nepředstavuje paušální poukaz na zrušení všech rozhodnutí, která předcházela rozsudkům ve věci *Kemwater ProChemie*, bez ohledu na okolnosti konkrétní věci. Jak soud konstatoval v rozsudku ze dne 13. 5. 2022, č. j. 10 Afs 254/2018-43, „vrátit věc až do daňového řízení je naopak namístě zpravidla tehdy, pokud tu existuje alespoň nějaká indicie ukazující na osobu odlišnou od deklarovaného dodavatele, která mohla fakticky dodat sporné plnění. V této věci taková indicie ve spisu není a neposkytl ji dodatečně ani stěžovatel, i když se jej na to NSS výslovně tázal.“ Ze zjištěných okolností případu nevyplývá, který jiný dodavatel či dodavatelé žalobkyni sporná plnění ve skutečnosti poskytli, tudíž nebylo možné ani ověřit, zda se jednalo o plátce DPH. Přítomnost této indicie tedy Nejvyšší správní soud v posuzované věci neshledal a ani žalobkyně k výzvě soudu nic takového netvrdila.

[24] Co se týká pochybností správce daně o tom, zda žalobkyně přijala deklarovaná plnění od deklarovaného plátce, společnosti Sport, uvádí Nejvyšší správní soud následující. Zjištěné skutečnosti nasvědčovaly závěru, že společnost Sport se na reklamním plnění pro žalobkyni vůbec nepodílela, tj. ani je nezprostředkovala a sloužila pouze jako fakturační adresa. Společnost Sport se správcem daně nespolupracovala a neplnila daňové povinnosti, měla daňové nedoplatky, neměla zaměstnance a nesídlila na evidované adrese. Navíc byla od února 2015 vedena jako nespolehlivý plátce. Společnost Albresa, subdodavatel žalobkyně, byla dodavatelem reklamního času také pro Duklu Praha, ačkoliv neměla se společností Sport uzavřenou smlouvu. Předmětem žádného z dokladů vystavených společností Albresa pro společnost Sport nebyla reklamní činnost prováděná pro žalobkyni, přestože podle výpovědi jednatele společnosti Sport reklamní služby pro žalobkyni zajišťovala (zprostředkovala) právě společnost Albresa. Ani Dukla Jižní Město neměla se společností Sport uzavřenou smlouvu týkající se reklamní činnosti. Podle krajského soudu tyto skutečnosti ve svém souhrnu založily závažné a důvodné pochybnosti o věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti listinných dokladů, které předložila žalobkyně. Správní orgány proto své důkazní břemeno unesly a na základě výzvy ze dne 9. 2. 2016 se aktivovalo důkazní břemeno na straně žalobkyně. Podle krajského soudu však byly výše uvedené pochybnosti rozptýleny v důsledku výpovědi svědka Vaňka, kterou soud vyhodnotil odlišně od správních orgánů.

[25] Stěžovatel namítá potřebu hodnotit svědecké výpovědi v kontextu okolností působení svědka ve společnosti Sport, k nimž podle něj krajský soud nepřihlédl (četnost provádění reklamy, hodnota reklamy a výhradní zapojení svědka ve společnosti). Stěžovatel v kasační stížnosti i v napadeném rozhodnutí přestřel okolnosti, které v něm vyvolaly pochybnosti o věrohodnosti svědecké výpovědi.

[26] Podle zásady volného hodnocení důkazů je správce daně oprávněn hodnotit důkazy podle své úvahy, a to každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti; přitom přihlíží ke všemu, co v daňovém řízení vyšlo najevo (§ 2 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků a § 8 odst. 1 daňového řádu). Pro hodnocení svědecké výpovědi tedy nelze stanovit univerzální pravidla, správní orgány ji však musí hodnotit v kontextu souvisejících skutečností. Například vysoká hodnota zakázky, k níž si svědek není schopen vybavit podrobnosti, sama o sobě nemusí vést k závěru o nevěrohodnosti výpovědi – je třeba vzít v potaz, zda zakázky dosahující podobných hodnot představují v prostředí konkrétní společnosti běžnou praxi, nebo zda se jedná o výjimečný případ (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 8. 2019, č. j. 10 Afs 60/2019-41). Další okolností, k níž je při hodnocení výpovědi třeba přihlídnout, je časový odstup mezi podaným svědectvím a okamžikem, jehož se svědectví týká. Je nerealistické očekávat, že svědci budou uvádět podrobné detaily o osvědčovaných skutečnostech po uplynutí několika let (rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 2. 2013, č. j. 7 Afs 2/2013-26, ze dne 16. 5. 2018, č. j. 10 Afs 283/2017-73, či ze dne 15. 3. 2021, č. j. 6 Afs 85/2020-51).

[27] Krajský soud připustil, že svědek Vaněk (dřívější jednatel společnosti Sport) na některé otázky správce daně neodpovídal úplně, případně pravdivě (část výpovědi týkající se obchodního vztahu společností Sport a Dukla Praha). Podle krajského soudu ale nejde o okolnost podstatnou pro posuzovanou věc. Nemůže totiž zpochybnit, že společnost Sport poskytla žalobkyni reklamní plnění, což byla jediná skutečnost, kterou správce daně ve výzvě ze dne 9. 2. 2016 zpochybňoval. Pochybnosti na straně správních orgánů vyvstaly ohledně toho, zda reklamní služby poskytl deklarovaný dodavatel; jinak řečeno, zda tyto služby společnost Sport pouze nepřefaktovala. Krajský soud zdůraznil, že svědek v době výslechu již ve společnosti nezastával pozici jednatele, neudržoval kontakty s obchodními partnery a jejich zaměstnanci ani neměl k dispozici související podklady. Svědek podle soudu i v konkrétnějších souvislostech popsal průběh a předmět obchodní spolupráce, včetně spolupráce se společností Albresa.

[28] Nejvyšší správní soud se ztotožnil s námitkou stěžovatele, že krajský soud nehodnotil míru konkrétnosti a věrohodnosti svědecké výpovědi v kontextu celého případu. Svědek skutečně nebyl schopen o posuzovaných plněních poskytnout konkrétní informace. Na otázky týkající se umístění reklamy nebo akcí, kde mělo být logo žalobkyně prezentováno, případně spolupráce se společností Albresa a průběhu reklamní činnosti, svědek odpovídal nekonkrétně a stručně. Tato skutečnost ale bez dalšího ještě nemusela vést k závěru o nevěrohodnosti jeho výpovědi. Výpověď je třeba posuzovat s ohledem na okolnosti obchodní spolupráce, kterou správní orgány zdůraznily: opakované provádění reklamy pro žalobkyni po dobu více než jednoho roku, její hodnota a výlučné působení svědka ve společnosti Sport. Svědek jako jediný jednatel dodavatelské společnosti nebyl schopen poskytnout přiměřeně detailní informace o realizaci plnění. Ohledně samotného uskutečnění reklamy neuvedl žádné konkrétní skutečnosti a odkazoval se na společnost Albresa. Výpověď svědka Vaňka se navíc dostala do rozporu s tvrzeními žalobkyně (ve vztahu k předání podkladů na výrobu reklamních panelů společnosti Sport).

pokračování

[29] Rovněž skutečnost, že svědek v odlišné části výpovědi nevyprávěl úplně či pravdivě (jak krajský soud sám připustil), oslabuje věrohodnost jeho výpovědi jako celku. Z pohledu hodnocení věrohodnosti svědecké výpovědi od sebe nelze jednotlivé části výpovědi oddělovat. Nevěrohodnost svědecké výpovědi totiž může plynout i z odpovědi svědka na otázky, které pro posuzovanou věc nejsou přímo relevantní. Těmi mohou být například odpovědi na otázky týkající se odlišných obchodních vztahů, než které jsou předmětem dokazování v konkrétní věci.

[30] Mezi společnostmi Sport a Albresa byla uzavřena pouze rámcová smlouva o propagaci ze dne 2. 1. 2012; společnosti mezi sebou neměly uzavřenu konkrétní smlouvu týkající se žalobkyně. V příloze č. 1 ke smlouvě byl uveden předběžný soupis akcí pro rok 2012, v souvislosti s nimiž se Albresa zavázala společnosti Sport zprostředkovat či poskytnout služby v oblasti reklamy, marketingové komunikace a produkce. Z rámcové smlouvy uzavřené mezi společnostmi Sport a Albresa vyplývá, že samotnému poskytnutí reklamních služeb měla předcházet objednávka ze strany společnosti Sport. Žádné objednávky, jejichž předmětem by bylo poskytnutí reklamy pro žalobkyni, ale společnost Albresa svému správci daně nepředložila. Součástí odpovědi na dožádání ze dne 2. 12. 2015 jsou sice objednávky ze strany Sport vůči společnosti Albresa, ale vždy se týkají jiných obchodních partnerů než byla žalobkyně. Z listin, které předložil dožádaný správce daně, tak nevyplývá, že společnost Albresa ve zdaňovacích obdobích roku 2012 pro žalobkyni zajistila na základě zmíněné rámcové smlouvy reklamu.

[31] Rovněž krajským soudem zmíněný časový odstup zhruba pěti let není přesný, neboť od ukončení obchodní spolupráce mezi žalobkyní a svědkem do konání výslechu svědka uběhly přibližně čtyři roky a dva měsíce. V posuzovaném zdaňovacím období byl svědek jednatelem pouze ve společnosti Sport, společnost neměla žádné zaměstnance a sám svědek měl podle svých slov provádět za společnost veškerou činnost osobně. Tyto okolnosti ve svém souhrnu podle Nejvyššího správního soudu svědčí pro důvodné pochybnosti správních orgánů o tom, zda reklamní plnění žalobkyni poskytla skutečně společnost Sport. Na rozdíl od krajského soudu se tedy Nejvyšší správní soud nedomnívá, že výpověď svědka Vaňka byla přiměřeně konkrétní a že rozptýlila pochybnosti o věrohodnosti, průkaznosti, správnosti a úplnosti žalobkyní předložených listinných dokladů. Žalobkyni se v průběhu daňového řízení nepodařilo prokázat, že by reklamní plnění byla realizována v příčinné souvislosti se zprostředkovatelskou činností společnosti Sport, resp. že je tato společnost skutečně prováděla a nikoliv jen přefakturovala. Korekce hodnocení svědecké výpovědi svědka Vaňka nicméně nemá vliv na závěry učiněné v části III.A. rozsudku a nezakládá důvod pro zrušení napadeného rozsudku.

III.C. Odpověď dožádaného správce daně a možnost procesní obrany žalobkyně

[32] Stěžovatel dále namítl, že správce daně neomezil možnost žalobkyně bránit se proti tvrzením správce daně vyplývajícím z odpovědi na dožádání. Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 4. 3. 2011, č. j. 2 Afs 81/2010 – 77, konstatoval, že požádá-li správce daně jiného správce daně o poskytnutí údajů o daňových řízeních dodavatele daňového subjektu a následně je učiní součástí argumentace v rozhodnutí, aniž daňový subjekt seznámil s obsahem dožádání, poruší právo daňového subjektu na spravedlivý proces. Je však nutno vždy uvážit, zda konkrétní procesní pochybení dosáhlo takové intenzity, aby

mohlo ovlivnit zákonnost rozhodnutí. K podobnému závěru soud dospěl také ve vztahu k podkladům daňového řízení obsaženým ve vyhledávací části spisu. Neumožnění seznámit se v zákonném rozsahu s podstatnou částí podkladů daňového řízení může vést ke zhoršení pozice účastníka v probíhajícím řízení. Jedná se totiž o zásah do práva daňového subjektu vyjádřit se k dosud shromážděným důkazům či jiným podkladům pro rozhodnutí a do práva navrhnout jejich doplnění či činit další procesní návrhy, tedy do možnosti uplatňovat celý souhrn procesních práv, která mají zaručit vedení spravedlivého procesu (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 10. 2018, č. j. 1 Afs 99/2018-42). Upření práva seznámit se s obsahem odpovědi na dožádání tedy může představovat zásah do procesních práv daňového subjektu. Je ovšem zapotřebí hodnotit intenzitu tohoto pochybení, a to například právě v souvislosti s následným nahlížením do správního spisu, při němž se daňový subjekt seznámí s obsahem dotčených listin po jejich přeražení do kontrolní části spisu.

[33] Nejvyšší správní soud se domnívá, že i částečně anonymizované listiny by žalobkyni mohly umožnit obranu proti tvrzením správce daně. Pouhý odkaz, že správce daně disponuje dalšími důkazy svědčícími závěru, že společnost Albresa část reklamních služeb pro žalobkyni provést nemohla, neumožňuje plnohodnotnou procesní obranu žalobkyně. Zpřístupnění anonymizovaných příloh odpovědi na dožádání by žalobkyni bezpochyby umožnilo kvalitnější možnost obrany než obecné tvrzení o existenci dalších důkazů. Písemnosti ovšem byly žalobkyni zpřístupněny při nahlížení do spisu přibližně dva měsíce poté, co je správce daně zařadil do odlišné části spisu. S podklady v jejich úplné verzi se proto žalobkyně prokazatelně seznámila ještě před projednáním zprávy o daňové kontrole. V tomto ohledu se posuzovaná věc odlišuje od rozhodnutí Nejvyššího správního soudu citovaných v předchozím bodě tohoto rozsudku. Jak tedy vyplývá ze správního spisu, pochybení správce daně bylo zhojeno a žalobkyně mohla po nahlížení do spisu na odpověď dožádaného správce daně reagovat, což však neučinila. Nejvyšší správní soud se proto tímto pochybením v podrobnostech nezabýval.

IV. Závěr a náklady řízení

[34] Nejvyšší správní soud dospěl z výše uvedených důvodů k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji podle § 110 odst. 1 poslední věty s. ř. s. zamítl. V dalším řízení bude stěžovatel vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku, respektive v rušícím rozsudku krajského soudu. Pro postup žalovaného v dalším řízení jsou relevantní zejména závěry týkající se důkazního břemene ve vztahu k rozsahu plnění, jehož poskytnutí žalobkyně deklarovala ve vztahu ke společnosti Sport. Nejvyšší správní soud má ve shodě s krajským soudem za to, že správní orgány řádně nevznesly pochybnosti o rozsahu plnění, a žalobkyně proto nebyla povinna prokazovat rozsah plnění nad rámec podkladů, které již dříve správci daně předložila.

[35] Výrok o náhradě nákladů řízení vychází z § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel v řízení plný úspěch neměl, proto mu nevzniklo právo na náhradu nákladů řízení. Žalobkyně měla ve věci úspěch a byla v řízení o kasační stížnosti zastoupena advokátem. Stěžovatel je povinen zaplatit žalobkyni jako náhradu nákladů řízení částku za jeden úkon právní služby spočívající ve vyjádření ke kasační stížnosti ve výši 3 100 Kč [§ 11 odst. 1 písm. d) a § 9 odst. 4 písm. d) ve spojení s § 7 vyhlášky

pokračování

č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif)]. Současně zástupci žalobkyně náleží náhrada hotových výdajů advokáta ve výši 300 Kč (§ 13 odst. 4 advokátního tarifu). Jelikož je zástupce žalobkyně společníkem obchodní korporace, která je plátkyní daně z přidané hodnoty, zvyšuje se částka náhrady nákladů řízení o tuto daň ve výši 21 %. Celkem je tedy stěžovatel povinen zaplatit žalobkyni částku 4 114 Kč do jednoho měsíce od právní moci tohoto rozsudku k rukám jejího zástupce JUDr. Ing. Lukáše Prudila, Ph.D., advokáta.

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

V Brně dne 6. prosince 2022

JUDr. Filip Dienstbier, Ph.D.
předseda senátu