



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Milana Podhrázkého a soudců Petra Mikeše a Jitky Zavřelové v právní věci žalobkyně: **Gumárny Zubří, akciová společnost**, se sídlem Hamerská 9, Zubří, zastoupena Mgr. Markem Svojanovským, advokátem se sídlem Dvorek 16, Laškov, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 15. 7. 2020, čj. 26655/20/5300-22443-712876, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 30. 5. 2022, čj. 30 Af 70/2020-56,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žalobkyně **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému **s e** náhrada nákladů řízení **n e p ř i z n á v á .**

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Předmětem sporu je prokázání hmotněprávních podmínek u odpočtu DPH, konkrétně prokázání faktického uskutečnění reklamy na vybraných místech v Brně (Galerie Orlí, BIG ONE Fitness, Autobusové nádraží Zvonařka, GRAND Hotel a Zoo Brno).

[2] Finanční úřad pro Zlínský kraj (dále „správce daně“) doměřil žalobkyni daň z přidané hodnoty dodatečnými platebními výměry ze dne 11. 7. 2019, čj. 1565031/19/3307-50523-806767, čj. 1565062/19/3307-50523-806767, čj. 1565092/19/3307-50523-806767, čj. 1565118/19/3307-50523-806767, ve výši 73 500 Kč a penále ve výši 14 700 Kč za každé zdaňovací období od září do prosince 2013. Správce daně dospěl k závěru, že žalobkyně

neprokázala faktické uskutečnění zdanitelných plnění (reklam) dle prověřovaných daňových dokladů v deklarovaném rozsahu, tedy že neprokázala splnění podmínek pro nárok na odpočet daně ve smyslu ustanovení § 72 a § 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty. Proti dodatečným platebním výměrům se žalobkyně odvolala. Žalovaný shora uvedeným rozhodnutím změnil dodatečné platební výměry tak, že snížil doměřenou daň v každém zdaňovacím období na částku 21 000 Kč a penále na částku 4 200 Kč. Dospěl totiž k závěru, že v lokalitách Galerie Orlí, Autobusové nádraží Zvonařka a BIG ONE Fitness došlo k odvysílání reklamních spotů. U těchto lokalit žalobkyni nárok na odpočet DPH uznal.

[3] Rozhodnutí žalovaného napadla žalobkyně žalobou, kterou Krajský soud v Brně v záhlaví označeným rozsudkem zamítl. Dospěl k závěru, že žalobkyně neprokázala vysílání reklamních spotů v dotčených zdaňovacích obdobích. Krajský soud uvedl, že žalovaný uznal plnění v lokalitách Autobusové nádraží Zvonařka, Galerie Orlí a BIG ONE Fitness. Sporná tak zůstala pouze plnění v lokalitách GRAND Hotel Brno a Zoo Brno. Provedení navrhovaných svědeckých výpovědí by nebylo přínosné. Navrhovaní svědci nemohli reklamní spoty vidět, popř. je mohli vidět pouze s obtížemi, nikoliv v detailu. Provedení navrhovaných důkazů by proto nebylo způsobilé prokázat uskutečnění zdanitelných plnění. Výpověď svědka Fuchse, jednatele společnosti ROYAL a bývalého člena představenstva YOTIVA, je nevěrohodná. Tvzení žalobkyně potvrzují fakticky pouze videozáznamy, jejichž věrohodnost je slabá. Pochybnosti správce daně zůstaly nevyjasněné. Zástupci reklamních společností reklamy nekontrolovali či nemají o kontrole žádné záznamy. Úvahy žalobkyně ohledně zlepšení její ekonomické situace na základě provedené reklamy nejsou relevantní. Předmětem sporu není posuzování souvislosti plnění s její ekonomickou činností. Jí odkazované rozsudky NSS ohledně vyžadovaného důkazního standardu daňovými orgány nejsou přílehlivé. Bylo na ní, aby prokázala, že k plněním skutečně došlo tak, jak sama tvrdí. Doložené důkazy jsou nedostatečné, především s ohledem na to, že se jednalo o plnění v rádech stovek tisíc korun a výstupem plnění není hmatatelný produkt.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[4] Žalobkyně (dále „stěžovatelka“) napadla rozsudek krajského soudu kasační stížností. Tvrdí, že se krajský soud měl zabývat tím, proč stejné důkazy, tedy svědecké výpovědi, byly ve vztahu k některým lokalitám shledány dostatečné a k jiným nikoliv. Nelze pouze uvést, že s ohledem na zásadu volného hodnocení důkazů si mohou správní orgány vyhodnocovat libovolně. Správní orgány jsou povinny odlišnosti v hodnocení řádně vysvětlit. Krajský soud nesprávně aplikoval rozsudek NSS ze dne 28. 4. 2005, čj. 5 Afs 147/2004-89, č. 618/2005 Sb. NSS, *Starobrněnská obchodní společnost*. Dovodil z něj, že žalovaný správně zamítl návrhy na výslechy svědků, protože ti si nemohli, o ohledem na plynutí času, vzpomenout na rozhodné skutečnosti. Krajský soud ani daňové orgány však nemohou vědět, co by svědci vypověděli. Rozsudek NSS navíc dopadá na situace, ve kterých navržené důkazy mají prokázat skutečnosti, které nejsou rozhodné pro předmět řízení, či jsou již dostatečně prokázány. To však nedopadá na nyní posuzovanou věc. Postup krajského soudu je v rozporu s aktuální judikaturou NSS. Dle rozsudku NSS ze dne 10. 1. 2008, čj. 9 Afs 67/2007-147, *PRIMOSSA*, bylo na místě navržené svědecké výslechy provést. Žalovaný odmítl provést svědecké výslechy a zároveň požadoval předložení dalších důkazních prostředků. Za této situace stěžovatelka však již neměla, jak jinak pochybnosti daňových orgánů rozptýlit. Daňové orgány by na ni neměly klást vyšší požadavky, než které by na ni byly kladeny

pokračování

v občanskoprávním řízení. Kdyby správce daně nerozhodoval až 8 let po zdaňovacích obdobích, bylo by to pro stěžovatelku výhodnější.

[5] Bc. H. a Ing. K. potvrdili, že na obrazovkách v Zoo Brno v roce 2013 běžely reklamní spoty. S odstupem času si však nevybavili které. Dále uvedli, že v této lokalitě běžely reklamní spoty i v roce 2014. Pan A. navíc potvrdil i reklamní spoty stěžovatelky. Pokud to bylo pro žalovaného nedostatečné, měl provést další navrhované důkazy. Neprovedení důkazů za této situace zasáhlo do práva na spravedlivý proces stěžovatelky a je v rozporu s rozsudkem NSS ve věci *Starobrněnská obchodní společnost*. Totéž platí pro lokalitu GRAND Hotel Brno.

[6] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že neshledává napadený rozsudek nepřezkoumatelným. Krajský soud nehodnotil stejné důkazní prostředky dvěma odlišnými způsoby. Stěžovatelka tuto námitku vznesla pouze velice obecně. Svědecké výpovědi se vztahovaly pouze ke specifickým lokacím. K jiným nedisponují vypovídací hodnotou. Nejedná se tak o stejné důkazy, ze kterých by žalovaný dospěl k odlišným závěrům. Stěžovatelka neprokázala uskutečnění zdanitelného plnění na všech lokalitách. Důkazní břemeno přitom tížilo ji. Krajský soud správně opřel své závěry ohledně neprovedení svědeckých výpovědí o rozsudek NSS ve věci *Starobrněnská obchodní společnost*. Stěžovatelka nikterak neupřesňuje, s jakými rozsudky NSS by měly být závěry krajského soudu v rozporu. Žalovaný provedl svědecké výslechy po pěti letech. Nejedná se o tak dlouhou dobu, aby si svědci nemohli vybavit konkrétní detaily. Stěžovatelka si měla zajistit dostatek jiných důkazů (rozsudek NSS ze dne 31. 8. 2020, čj. 9 Afs 171/2020-35). To však neučinila. Důkazní břemeno a důkazní standard jsou odlišné v daňovém a občanskoprávním řízení.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[7] Kasační stížnost není důvodná.

III. A Nepřípustné námitky

[8] Nejvyšší správní soud se předně zabýval přípustností kasační stížnosti. Podle § 104 odst. 4 s. ř. s. je totiž kasační stížnost nepřípustná, *opírá-li se jen o jiné důvody, než které jsou uvedeny v § 103, nebo o důvody, které stěžovatel neuplatnil v řízení před soudem, jehož rozhodnutí má být přezkoumáno, ač tak učinit mohl*. Stěžovatelka musí podle § 104 odst. 4 s. ř. s. v kasační stížnosti mj. reagovat na argumentaci krajského soudu a uvádět, z jakých důvodů jsou jeho závěry nesprávné. Pokud pouze opakuje námitky, které uvedla v žalobě, aniž by jakkoliv reflektovala argumentaci krajského soudu, tak za předpokladu, že uvedené námitky krajský soud vypořádal a nelze v jejich opakování spatřovat setrvání na dříve vznesené argumentaci, která je nadále schopná obstát proti závěrům krajského soudu, nejsou takové námitky přípustné (srov. usnesení NSS ze dne 10. 9. 2009, čj. 7 Afs 106/2009-77, č. 2103/2010 Sb. NSS, nebo ze dne 14. 6. 2016, čj. 1 As 271/2015-36).

[9] Stěžovatelka se odkazuje na rozsudek NSS ve věci *PRIMOSSA*. Z něj vyvozuje, že požadavek žalovaného na předložení dalších důkazních prostředků přesahuje její důkazní možnosti. Jsou na ni kladeny požadavky, které nemůže splnit a ustát tak svou důkazní povinnost. Nelze na ni navíc klást vyšší požadavky, než by na ni byly kladeny v rámci občanskoprávního řízení. K této námitce krajský soud konstatoval, že bylo na stěžovatelce,

aby si zajistila vysoký standard důkazů a prokázala, že reklama skutečně proběhla tak jak sama tvrdí. Jedná se navíc o plnění za částku v řádu stovek tisíc a výstupem není hmatatelný produkt. Bylo tak i v jejím zájmu si ověřit, že společnost ROYAL plnění poskytla a opatřit si o tom i nějaký doklad. Důkazy stěžovatelky byly nevěrohodné a nedostatečné, což nelze klást k tíži žalovanému. Stěžovatelka měla dostatečný prostor pro prokázání nároku na odpočet. Závěry citované judikatury proto na věc nedopadají. Nejvyšší správní soud konstatuje, že námitka stěžovatelky je doslovným opisem části žalobní námítky, se kterou se krajský soud dostatečně vypořádal. Nejvyšší správní soud proto rovněž konstatuje, že uvedenou kasační námitku stěžovatelky nelze projednat, neboť nesměruje proti rozhodovacím důvodům krajského soudu. Je proto nepřijatelná podle § 104 odst. 4 s. ř. s., protože se opírá o jiné důvody, než které jsou uvedeny v § 103 s. ř. s. Nejedná se totiž pouze o setrvání na jiném názoru, ale o nereagování na výslovně vypořádanou námitku, proti které argumentace stěžovatelky nemůže obstát.

[10] Stěžovatelka dále namítá, že se krajský soud nesprávně vypořádal s její námitkou ohledně neprovedení výslechu navržených svědků. Tvrdí, že krajský soud nesprávně aplikoval rozsudek NSS ve věci *Starobrněnská obchodní společnost*. Jeho postup je v rozporu s aktuální judikaturou NSS. Krajský soud k neprovedení výslechu svědků v bodě 36. napadeného rozsudku konstatoval, že by jejich provedení nebylo přínosné. Zaměstnanci Zoo Brno neměli z vnitřního prostoru pokladen pozorovatelný obsah vysílání na daných obrazovkách. Navíc lze předpokládat, že shlédli nejvýše krátké úseky reklamních spotů a nebudou disponovat potřebnými informacemi. V lokalitě GRAND Hotel Brno byla obrazovka umístěna v Lobby baru. Z recepcce hotelu lze na této obrazovce pozorovat obsah vysílání s obtížemi, nikoliv v detailu. Obsah vysílání mimo to měla ovládat společnost YOTIVA. Přímé zapojení pracovníků hotelu tak nelze předpokládat. Důvody pro odmítnutí provedení svědeckého výslechu dle rozsudku NSS ve věci *Starobrněnská obchodní společnost* proto byly naplněny. Krajský soud dodal, že žalovaný řádně vysvětlil, že by provedení navrhovaných důkazů nebylo způsobilo prokázat uskutečnění zdanitelných plnění, s čímž se krajský soud ztotožnil.

[11] Nejvyšší správní soud konstatuje, že žalovaný a krajský soud postavili své závěry o neprovedení výslechu svědka na tom, že by provedení navrhovaných důkazů nebylo způsobilo prokázat uskutečnění zdanitelných plnění. Vycházeli přitom z rozsudku NSS ve věci *Starobrněnská obchodní společnost*. Tvzení stěžovatelky, že neměla jakým jiným způsobem prokázat uskutečnění zdanitelných plnění a shrnutí toho, co doposud svědci vypověděli, jsou proto mimoběžná, resp. se mýlí s rozhodovacími důvody krajského soudu. Rozhodné ve věci je jen to, zda navržení svědci mohli osvědčit stěžovatelkou tvrzené skutečnosti. K této otázce stěžovatelka pouze velice obecně namítá, že krajský soud ani žalovaný nemohou vědět, co by svědci u výslechu uvedli. Nesporuje však závěry krajského soudu o tom, že z recepcce hotelu nebylo zcela možné sledovat obrazovku, pracovníci hotelu neovládali obsah vysílání či že z vnitřních prostor pokladen v Zoo nebylo sledování reklam možné. Proti zcela konkrétním důvodům pro neprovedení výslechu svědků tudíž nemůže obecná argumentace stěžovatelky obstát. Stěžovatelka navíc nikterak nekonkretizuje, s jakou konkrétní judikaturou NSS by závěry krajského soudu měly být v rozporu. Námítky jsou proto nepřijatelné.

III. B Nepřezkoumatelnost

pokračování

[12] Nejvyšší správní soud se dále zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti, tedy tím, zda se jedná o rozhodnutí srozumitelné, které je opřeno o dostatek relevantních důvodů, z nichž je zřejmé, proč krajský soud rozhodl tak, jak je uvedeno ve výroku rozhodnutí. Nepřezkoumatelnost rozhodnutí je natolik závažnou vadou, že k ní soud přihlíží i bez námítky, z úřední povinnosti (§ 109 odst. 4 s. ř. s.).

[13] Stěžovatelka spatřuje nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku v tom, že z jeho odůvodnění není zřejmé, proč některé důkazní prostředky byly způsobilé k prokázání plnění v některých lokalitách a v jiných nikoli.

[14] Nejvyšší správní soud konstatuje, že s ohledem na obecnost uvedené námítky nepřezkoumatelnosti není zřejmé, o které důkazy se má jednat. Zdejší soud ověřil, že stěžovatelka již v žalobě namítla, že ke všem lokalitám existovaly srovnatelné důkazy, avšak žalovaný uskutečnění plnění na několika lokacích uznal a v jiných nikoliv. Krajský soud v bodě 46. napadeného rozsudku konstatoval, že mu nepřísluší přezkoumávat správnost závěru žalovaného o uskutečnění zdanitelného plnění, neboť proti tomu žalobní námítky nesměřovaly. V nynější věci se proto zabýval pouze tím, že zda závěr žalovaného ob stojí ohledně lokalit Zoo Brno a GRAND Hotel Brno. Z odůvodnění napadeného rozsudku, zejména z bodů 34. až 38., je však zcela zřejmé, že se důkazní situace stěžovatelky lišila v rámci jednotlivých lokalit. Přestože stěžovatelka předložila formální důkazní prostředky a videozáznamy reklamy z každé lokality, daňové orgány provedly několik výslechů svědků, protokoly o výslechu převzaly z jiného řízení či zajistily další důkazy. Z nich vyplynuly skutečnosti, jež potvrdily uskutečnění zdanitelného plnění pouze v některých lokalitách. V rámci lokalit Zoo Brno a GRAND Hotel Brno ovšem důkazní prostředky uskutečnění zdanitelného plnění dostatečně nepotvrdily. Z výslechu svědkyně Hadové vyplynulo zjištění, jež uskutečnění plnění v lokalitě Zoo Brno prakticky vyloučilo. U lokality GRAND Hotel Brno navíc žalovaný i krajský soud dospěli k závěru, že videozáznam obsahuje úryvek z novin pocházejících z 11. 3. 2013, z čehož dovodili, že byl pořízený v období předcházejícím dotčených zdaňovacích období, resp. byl zmanipulovaný. Nejvyšší správní soud proto konstatuje, že napadený rozsudek netrpí vadou nepřezkoumatelnosti z tohoto důvodu. Z napadeného rozsudku jsou totiž zřejmé úvahy krajského soudu o tom, jak se lišila důkazní situace ve vztahu k odlišným lokalitám.

IV. Závěr a náklady řízení

[15] Nejvyšší správní soud tedy dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji dle § 110 odst. 1 věty druhé s. ř. s. zamítl.

[16] O nákladech řízení o kasační stížnosti rozhodl soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatelka neměla v řízení úspěch, a právo na náhradu nákladů řízení proto nemá. Žalovanému, který měl ve věci úspěch, nevznikly v řízení náklady přesahující rámec nákladů jeho běžné úřední činnosti, proto mu soud náhradu nákladů řízení nepřiznal.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně 27. září 2023

Milan Podhrázký
předseda senátu