



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Jitky Zavřelové a soudců Petra Mikeše a Milana Podhrázkého v právní věci žalobkyně: **Gumárny Zubří, akciová společnost**, sídlem Hamerská 9, Zubří, zastoupená Mgr. Markem Svojanovským, advokátem sídlem Dvorek 16, Laškov, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 15. 7. 2020, čj. 26654/20/5300-22443-712876, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 30. 5. 2022, čj. 30 Af 64/2020-74,

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. 1564763/19/3307-50523-806767, ve výši 52 500 Kč a penále ve výši 10 500 Kč za červenec 2013, a čj. 1564977/19/3307-50523-806767, ve výši 52 500 Kč a penále ve výši 10 500 Kč za srpen 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 rozhodnutí správce daně potvrdil a odvolání zamítl.

[3] Rozhodnutí žalovaného napadla žalobkyně žalobou, kterou Krajský soud v Brně v záhlaví označeným rozsudkem zamítl. Dospěl k závěru, že žalobkyně neprokázala vysílání všech reklamních spotů v dotčených zdaňovacích obdobích. Krajský soud dále uvedl, že žalovaný uznal plnění v lokalitách Autobusové nádraží Zvonařka a Galerie Orlí. Vzhledem k blízkosti se prekluzi práva nemohl provést opakovaný výslech svědků, tudíž uznal také odvysílání reklamy v BIG ONE Fitness. Ztotožnil se však se závěrem žalovaného v tom, že nelze vyloučit, že se reklama v BIG ONE Fitness neuskutečnila. K navrženým výslechům svědků konstatoval, že by jejich provedení 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. Žalobkyně předložila pouze formální doklady a jeden videozáznam ke každé lokaci. Věrohodnost těchto důkazů je slabá. Její tvrzení potvrdil pouze zmíněný (nevěrohodný) svědek Fuchs. To však k prokázání uskutečnění plnění nepostačuje. Krajský soud nepřisvědčil ani námitce žalobkyně, že plnění lze odlišit podle jejich umístění, tudíž měly daňové orgány sporné reklamy posuzovat samostatně. Dospěl k závěru, že povaha plnění odlišení umožňovala. V nyní posuzovaném případě je však nedělitelné. Společnost ROYAL neměla práva k užívání reklamní plochy. Správce daně prokázal, že vysílání reklamy bylo na některých místech prakticky vyloučené. Předložené videozáznamy jsou pochybné a minimálně jeden z nich je zmanipulovaný. Přetrvávají proto pochybnosti o tom, zda společnost ROYAL poskytla žalobkyni vůbec nějaké plnění. Vzhledem k zjištěnému skutkovému stavu tak lze mít za to, že správce daně úspěšně zpochybnil celé plnění, byť se pochybnosti o odvysílání reklamních spotů vztahovaly jen k některým lokalitám. Pokud by nějaký předložený důkaz bezpochyby prokazoval uskutečnění plnění alespoň na některé z lokalit, bylo by možné ji oddělit. Předložené důkazy však neprokazují, že tam reklama skutečně byla vysílána.

[4] Krajský soud se neztotožnil se žalobkyní ani v tom, že neprovedením výslechu zaměstnanců BIG ONE Fitness došlo k porušení jejího práva na spravedlivý proces. Výsledky těchto svědků daňové orgány převzaly z jiného řízení. Žalovaný z nich však při hodnocení důkazů nevycházel. Nevyslechnutím svědků (zaměstnanců BIG ONE Fitness) došlo k vadě řízení. Ta však neměla vliv na zákonnost žalobou napadeného rozhodnutí, jelikož došlo k uznání argumentace žalobkyně k reklamě v BIG ONE Fitness. 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, zvláště s ohledem na to, že se jednalo o plnění v řádech stovek tisíc korun a výstupem plnění není hmatatelný produkt.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

pokračování

[5] Žalobkyně (dále „stěžovatelka“) napadla rozsudek krajského soudu kasační stížností. Tvrdí, že odůvodnění krajského soudu týkající se neprovedení důkazů je absurdní a nepřiléhavé. Krajský soud nikterak neodůvodnil, proč stejné důkazy ve vztahu k některým lokalitám byly shledány jako dostatečné a u jiných nikoliv. Nelze dospět k závěru, že s ohledem na zásadu volného hodnocení důkazů si mohou správní orgány vyhodnocovat důkazy libovolně. Správní orgány jsou povinny odlišnosti v hodnocení řádně vysvětlit. Důvod pro neprovedení výslechu svědků je nesprávný a odporuje judikatuře NSS. 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, s 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. 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. Požadavek na předložení dalších důkazních prostředků přesahuje její důkazní možnosti (NSS ze dne 10. 1. 2008, čj. 9 Afs 67/2007-147, *PRIMOSSA*). Daňové orgány by na ni neměly klást vyšší požadavky, než které by měla v občanskoprávním řízení. Kdyby správce daně nerozhodoval až 8 let po zdaňovacích obdobích, bylo by to pro stěžovatelku výhodnější.

[6] 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. Pochybnosti žalovaného se týkaly pouze dvou lokalit z pěti. Krajský soud připustil, že povaha plnění umožňovala jednotlivé lokality vzájemně oddělit. Zároveň však uvedl, že plnění je nedělitelné. Rozdělení zdanitelného plnění mohl žalovaný zjistit dotázaním daňového subjektu nebo fakturující osoby, popř. jej zjistit provedením jednoduché matematické operace. Nevyhovění celému nároku považuje stěžovatelka za neodůvodněnou tvrdost zákona.

[7] 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. Stěžovatelka nerozptýlila pochybnosti žalovaného, co se týče uskutečnění plnění v lokalitách GRAND Hotel Brno a BIG ONE Fitness (pozn. NSS: patrně měl žalovaný na mysli Zoo Brno). Tížilo ji přitom důkazní břemeno. Žalovanému není zřejmé, v čem měl krajský soud pochybit při hodnocení neprovedení výslechů svědků. Krajský soud správně vycházel z rozsudku *Starobrněnská obchodní společnost*. Právní závěry tohoto rozsudku potvrdil i Ústavní soud v nálezu ze dne 8. 12. 2009, sp. zn. I ÚS 118/09. Stěžovatelka neupřesnila, se kterou aktuální judikaturou NSS má být rozsudek krajského soudu v rozporu. Žalovaný nevyhověl pouze těm důkazním návrhům, které neměly důkazní potenciál. Námitka stěžovatelky proto není důvodná.

[8] 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 se liší v daňovém a občanskoprávním řízení. Vzhledem k rozsahu a vážnosti zjištěných pochybností lze mít za to, jak již konstatoval krajský soud v bodě 44 napadeného rozsudku, že daňové orgány zpochybnily uskutečnění zdanitelného plnění jako celku. To však stěžovatelka nikterak ve své argumentaci nereflektuje. Na reklamu je nutné nahlížet jako na jedno zdanitelné plnění. Ze smlouvy ze dne 21. 12. 2012 nelze zjistit cenu za reklamy na jednotlivých lokalitách. K odlišení cen došlo až dodatkem ze dne 19. 8. 2013, účinného od 1. 9. 2013. Až z toho lze určit základ daně pro jednotlivé reklamy. V posuzovaných zdaňovacích obdobích se proto jednalo o nedělitelné plnění.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[9] Kasační stížnost není důvodná.

III. A Nepřípustné námitky

[10] Nejvyšší správní soud se předně zabýval přípustností kasační stížnosti. Podle § 104 odst. 4 s. ř. s. je totiž kasační stížnost nepřijatelná, *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).

[11] Stěžovatelka namítá, že částky vztahující se k jednotlivým lokalitám mohl žalovaný zjistit dotazem u stěžovatelky či fakturující osoby, popř. jednoduchou matematickou operací (5 lokalit vydělit souhrnnou fakturovanou částkou). Nevyhovění celému nároku považuje za neodůvodněnou tvrdost zákona. Krajský soud v bodech 44 a 45 napadeného rozsudku k dělitelnosti plnění konstatoval, že správce daně zpochybnil celé plnění, byť se pochybnosti o odvysílání reklamních spotů vztahovaly jen k některým lokalitám. Videozáznamy předložené stěžovatelkou jsou totiž pochybné a minimálně jeden z nich je zmanipulovaný. Společnost ROYAL navíc nevlastní nebo nemá v nájmu žádné z míst, na kterých měla reklamy stěžovatelky přehrávat. Z toho vyvstávají pochybnosti, zda společnost ROYAL poskytla stěžovatelce vůbec nějaké plnění. Pokud by nějaký předložený důkaz bezpochyby prokazoval uskutečnění plnění alespoň na některé z domluvených lokalit, jistě by bylo možné ji od zbytku oddělit. Dále doplnil, že v nyní posuzované věci nebylo možné určit základ daně ke každé z lokalit, na rozdíl od zdaňovacích období následujících, tedy září až prosinec 2013.

[12] Nejvyšší správní soud konstatuje, že krajský soud své závěry ohledně nemožnosti rozdělit toto konkrétní plnění založil na tom, že žádný z předložených důkazů neprokazuje, že se plnění alespoň na některé z domluvených lokalit bezpochyby uskutečnilo. Stěžovatelka

pokračování

přítom nikterak tento závěr nespornuje. Nebrojí ani proti závěrům krajského soudu o tom, že videozáznamy byly pochybné a společnost ROYAL nevlastnila ani neměla v nájmu reklamní prostory. Za této situace tak stěžovatelka nemůže být úspěšná se svojí námitkou ohledně výpočtu prokázaného odpočtu. I pokud by byla její argumentace důvodná a bylo by možné zjistit cenu plnění ve vztahu ke každé z lokalit, nebojí proti závěru, že plnění je nedělitelné, protože bezpochyby neprokázala uskutečnění plnění alespoň na některé z lokalit. Námitka ohledně tvrdosti zákona je pak velmi obecná. Stěžovatelka ji navíc nevznesla již v řízení před krajským soudem, byť tak učinit mohla. Nejvyšší správní soud z těchto důvodů konstatuje, že uvedené kasační námitky stěžovatelky nelze projednat, neboť nesměřují proti rozhodovacím důvodům krajského soudu. Jsou proto nepřijatelné podle § 104 odst. 4 s. ř. s., protože se opírají o jiné důvody, než které jsou uvedeny v § 103 s. ř. s.

[13] Stěžovatelka rovněž 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 námitky, se kterou se krajský soud dostatečně vypořádal. Nejvyšší správní soud proto rovněž konstatuje, že uvedenou kasační námitku stěžovatelky nelze projednat, neboť nesměřuje 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.

[14] Stěžovatelka dále namítá, že se krajský soud nesprávně vypořádal s její námitkou ohledně neprovedení výslechů 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 výslechů svědků v bodě 37 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 recepce 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 způsobitelné prokázat uskutečnění zdanitelných plnění, s čímž se krajský soud ztotožnil.

[15] Nejvyšší správní soud konstatuje, že žalovaný a krajský soud postavili své závěry o neprovedení výslechu svědka na tom, že by provedení navrhovaných důkazů nebylo způsobilé prokázat uskutečnění zdanitelných plnění. Vycházeli přitom z rozsudku NSS ve věci *Starobrněnská obchodní společnost*. Tvrzení stěžovatelky, že neměla jakým jiným způsobem prokázat uskutečnění zdanitelných plnění a shrnutí toho, co doposud svědci vypověděli, jsou proto mimoběžná, resp. se mýjí s rozhodovacími důvody krajského soudu. Rozhodné ve věci je jen to, zda navržené 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 recepcy 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. Námitky jsou proto nepřijatelné.

III. B Námitka nepřezkoumatelnosti rozsudku

[16] 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.).

[17] Stěžovatelka bez dalšího 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.

[18] Nejvyšší správní soud konstatuje, že s ohledem na obecnost uvedené námítky nepřezkoumatelnosti není zřejmé, o které důkazy se má jednat. Zdejší soud však ověřil, že stěžovatelka již v žalobě namítla, že ke všem lokalitám poskytla srovnatelné důkazy, avšak žalovaný uskutečnění plnění na několika lokacích uznal a v jiných nikoliv. Nejvyšší správní soud se se stěžovatelkou ztotožňuje v tom, že se krajský soud výslovně nezabýval její námitkou ohledně odlišného hodnocení. Z odůvodnění napadeného rozsudku je však 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 výslechu svědků, převzaly protokoly o výslechu z jiného řízení, popř. si zajistily jiné 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 H. 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 dotčeným zdaňovacím obdobím, resp. byl zmanipulovaný. Jelikož jsou z napadeného rozsudku zřejmé úvahy krajského soudu o tom, jakým způsobem soud přistupoval k jednotlivým důkazům a jak je vyhodnocoval, stejně jako je zřejmá odlišnost v důkazní situaci ve vztahu k odlišným

pokračování

lokalitám, Nejvyšší správní soud konstatuje, že napadený rozsudek netrpí vadou nepřezkoumatelnosti z tohoto důvodu.

IV. Závěr a náklady řízení

[19] 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.

[20] 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

Jitka Zavřelová
předsedkyně senátu