



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Tomáše Kocourka a soudkyň Evy Šonkové a Sylvy Šiškeové v právní věci žalobkyně: **TOPWET s.r.o.**, se sídlem náměstí Viléma Mrštíka 62, Ostrovačice, zast. JUDr. Mgr. Petrou Novákovou, Ph.D., advokátkou, se sídlem Chodská 1366/9, Praha 2, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 18. 8. 2022, č. j. 30809/22/5300-22441-711776, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 19. 12. 2023, č. j. 55 Af 30/2022-65,

t a k t o :

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

O d ů v o d n ě n í :

I. Přehled dosavadního řízení

[1] Žalobkyně se žalobou podanou ke Krajskému soudu v Brně (dále jen „krajský soud“) domáhala zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 18. 8. 2022, č. j. 30809/22/5300-22441-711776, kterým žalovaný rozhodl o odvolání proti celkem sedmi dodatečným platebním výměrům Finančního úřadu pro Jihomoravský kraj (dále jen „správce daně“). Správce daně těmito dodatečnými platebními výměry doměřil žalobkyni daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období září 2016 až únor 2017 a květen 2017 a stanovil penále.

[2] Žalobkyně tvrdila, že přijala plnění od společnosti VENEER s. r. o. (dále jen „Veneer“), která spočívala v zajištění reklamy v časopise MENhouse, na velkoplošných LED obrazovkách a na fotbalových utkáních. Důvodem doměření daně ze strany správce daně bylo neuznání nároku na odpočet DPH (§ 72 a § 73 zákona č. 234/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty), neboť dle jeho názoru žalobkyně neprokázala přijetí zdanitelného plnění od svého dodavatele (reklama v časopise a na LED obrazovkách), resp. neprokázala jeho využití pro svoji ekonomickou činnost (reklama na fotbalových utkáních).

[3] Žalovaný rozhodnutí správce daně změnil tak, že ve vztahu ke všem zdaňovacím obdobím žalobkyni zrušil povinnost uhradit penále, neboť dle jeho názoru měl správce daně namísto daňové kontroly prvně využít výzvu k podání dodatečného daňového tvrzení podle § 145 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád. Ve zbytku dodatečné platební výměry žalovaný potvrdil.

[4] Ve svém rozhodnutí žalovaný k jednotlivým plněním uvedl následující. Z některých daňových dokladů za poskytnutí reklamy na velkoplošných obrazovkách není patrné, kde, v jakém počtu a na jakém nosiči měly být reklamy odvysílány. Tyto daňové doklady neobsahují všechny formální náležitosti, neboť v nich není vymezen rozsah zdanitelného plnění. U reklamní kampaně, která měla v měsících listopad 2016 až únor 2017 proběhnout na Václavském náměstí v Praze a na ulici Plotní v Brně, není jasné, zda se vůbec uskutečnila. Žalobkyně totiž nepředložila přehled odvysílaných spotů, z něhož by byla patrná jejich délka a frekvence. Dle objednávek mělo navíc k odvysílání spotů dojít pouze v Praze, a to i v měsících září a říjen 2016. Žalobkyně se odvysílání reklam pokusila prokázat pomocí fotodokumentace a videodokumentace. Tu žalovaný označil za neprůkaznou, neboť některé fotografie jsou zjevně fotomontáží a z některých není patrné místo a čas jejich pořízení. Některé fotografie navíc byly průkazně pořízeny jinde než na místech, kde měla být dle žalobkyně prováděna reklama. Žalobkyní předložené videozáznamy buď nelze přehrát, nebo jsou rovněž neprůkazné, neboť z nich není patrné místo a čas jejich pořízení, zjevně s nimi bylo manipulováno (i několik let po pořízení záznamu), nebo na nich zaznamenané spoty svojí délkou neodpovídají délce, kterou v daňovém řízení uváděli svědek a žalobkyně. Ačkoli mají žalobkyní předložené fotografie a videozáznamy zobrazovat provádění reklamy v různých časových obdobích, jedná se o totožné soubory. V některých případech žalobkyně poskytla screenshoty z videozáznamů, aniž by vysvětlila, proč neposkytla videozáznam samotný. Dále žalobkyně předložila vizualizaci umístění obrazovek a dokumentaci k reklamní kampani, avšak ani tyto soubory nebyl správce daně schopen otevřít. Správce daně ověřoval provádění reklamy na LED obrazovkách u majitelů či nájemců těchto reklamních zařízení. Ti však nepotvrdili, že by spolupracovali s kteroukoliv společností, jež se podařilo správci daně v řetězci subdodavatelů dohledat [tj. žalobkyně, Veneer, Venditore finance s. r. o. (dále jen „Venditore“) a PRAGOMAGNUM Praha, spol. s. r. o. (dále jen „Pragomagnum“)].

[5] Co se týče tvrzené inzerce v časopise MENhouse, žalobkyně nepředložila žádné důkazy (například výstřižky z časopisu), kterými by existenci inzerce prokázala. Vydavatel časopisu, společnost NEXUS MULTIMEDIA s. r. o., uvedl, že dvakrát spolupracoval se společností Venditore, nicméně z poskytnutých dokumentů vyplývá, že konečným odběratelem reklamy nebyla žalobkyně.

pokračování

[6] Poskytnutí reklamy (LED obrazovky a časopis) nebylo podle žalovaného možné prokázat ani pomocí svědeckých výpovědí. Správce daně se pokusil vyslechnout tři osoby, které se postupně vystřídaly na pozici jednatele společnosti Venditore, avšak dvě z nich odmítly vypovídat z důvodu hrozby trestního stíhání a jedna z důvodu nepříznivého zdravotního stavu. Jednatel společnosti Veneer Slavoj Prokopec nebyl schopen jakkoliv specifikovat podobu a obsah reklamy, kterou měl žalobkyni poskytnout, ani místo a čas poskytnutí, osoby jednající za žalobkyni, či tvůrce reklamy.

[7] Žalovaný se dále zabýval reklamou na fotbalových utkáních, jejíž uskutečnění v souladu se smlouvou bylo v řízení prokázáno, ovšem žalobkyně neprokázala, jak toto plnění (propagace společnosti CEMVIN s. r. o.) využila ke své ekonomické činnosti. Tohoto plnění se však kasační stížnost netýká, a proto se mu Nejvyšší správní soud nebude dále věnovat.

[8] Proti rozhodnutí žalovaného se žalobkyně bránila žalobou, kterou krajský soud zamítl. Vyšel z toho, že správce daně vyjádřil ohledně posuzovaných plnění pochybnosti ve výzvě k prokázání skutečností a v seznámení se zjištěnými skutečnostmi. Pochybnosti vyjádřil konkrétně, přičemž se jednalo o pochybnosti důvodné a vážné. V důsledku toho přenesl důkazní břemeno zpět na žalobkyni, která je neunesla. Žalobkyní navržené důkazy nadto pochybnosti správce daně ještě prohloubily.

[9] Krajský soud přisvědčil žalobkyni, že žalovaný pochybil při nakládání s poznatkami předanými mu Policií ČR. Žalovaný totiž do svého rozhodnutí vtělil závěry, které vyplývaly z vyšetřování policie, avšak do spisu založil pouze úřední záznam shrnující poznatky plynoucí z důkazních prostředků, nikoliv jednotlivé důkazní prostředky opatřené orgány činnými v trestním řízení. Toto pochybení však nemělo vliv na zákonnost jeho rozhodnutí, neboť pochybnosti správce daně byly založeny i na dalších skutečnostech, se kterými žalobkyni řádně seznámil. Poznátka z trestního řízení tak měly pouze doplňkový charakter.

[10] Skutečnost, že společnost Venditore inzerovala reklamu svých klientů v březnu a červnu 2017, nedokazuje, že zveřejňovala i reklamu žalobkyně, nebo dokonce že ji zveřejňovala v kontrolovaných zdaňovacích obdobích. Místní šetření provedené v rámci daňové kontroly společnosti Venditore proběhlo pouze na Václavském náměstí v Praze, nikoliv však v Brně. Krajský soud neshledal důvodnou ani námitku dovolávající se výsledku daňové kontroly u společnosti Veneer, neboť ta se vztahovala pouze k reklamnímu plnění na fotbalových stadionech, jehož uskutečnění není zpochybněno. Co se týče svědecké výpovědi Slavoje Prokopce, ta nesplňovala parametry věrohodnosti. Slavoj Prokopec byl v kontrolovaných obdobích jednatelem společnosti Veneer, která neměla žádné zaměstnance, a tudíž by měl mít i s časovým odstupem povědomí o plněních, jejichž hodnota byla v řádech milionů korun. Žádné konkrétní poznatky o transakcích si však svědek nevybavil, jeho výpověď navíc byla v rozporu s dalšími důkazy. To, že svědek prodělal po kontrolovaných zdaňovacích obdobích mrtvici, není pro posouzení věci relevantní. Jde totiž k tíži žalobkyně, že nedokázala unést důkazní břemeno, když navrhla výslech svědka, jenž podal neprůkaznou výpověď. Neprůkazná a vnitřně i s jinými důkazy vzájemně rozporná byla i výpověď Jaroslava Černého. Jelikož byl ve zdaňovacích obdobích,

jichž se výpověď týkala, jednatelem žalobkyně, nelze na ni nahlížet jako na svědeckou výpověď. Výpověď účastníka řízení je pouze podpůrným důkazem. Tvrzení žalobkyně, že pořizování fotografií plnění nebylo v roce 2017 běžnou praxí, je dle názoru soudu mylné. Domáhá-li se totiž daňový subjekt odpočtu na DPH, jehož oprávněnost není dána pouze existencí formálně správných dokladů, ale i faktickým uskutečněním plnění, musí shromažďovat odpovídající důkazy, aby mohl faktické přijetí plnění a jeho rozsah prokázat.

II. Kasační stížnost, vyjádření žalovaného a další podání účastníků

[11] Žalobkyně (dále též „stěžovatelka“) podala proti rozsudku krajského soudu kasační stížnost, jejíž důvody podřadila pod § 103 odst. 1 písm. a) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“).

[12] Stěžovatelka namítla, že správcem daně vyjádřené pochybnosti nebyly bez přípisu policie takového charakteru, aby odůvodnily přenos důkazního břemene, neboť nebyly oproti váze důkazů předložených stěžovatelkou dostatečně silné. I kdyby však k přenesení důkazního břemene zpět na stěžovatelku postačovaly, je stěžovatelka toho názoru, že své důkazní břemeno unesla.

[13] Stěžovatelka se dále věnuje jednotlivým správcem daně vyjádřeným pochybnostem. Tvrdí, že jí předložené daňové doklady obsahovaly zákonné náležitosti a že přijetí jimi dokládaných plnění prokázala dalšími důkazy. Nesouhlasí ani s tím, že v daňovém řízení nebyla předložena řádná dokumentace spolupráce stěžovatelky s jejím dodavatelem. Vyjmenovala konkrétní důkazy, které spolupráci dokládají – rámcová smlouva, dílčí objednávky se specifikací charakteru, kvality, místa a času plnění. Součástí objednávek bylo i stanovení kontrolních mechanismů kvality plnění. Nelze proto dovodit, že plnění nebyla poskytnuta, ba naopak. Žalovaný navíc ve svém rozhodnutí užívá obraty typu „*fotografie se jeví manipulované*“, z čehož plyne, že ani on nemá o tomto tvrzení jasno. Měl tak provést další dokazování, například místní šetření nebo další výslechy vlastníků reklamních ploch. Otázka personálního propojení společností Pragomagnum a Venditore není pro řízení podstatná a věcně se míjí s otázkou uskutečnění zdanitelného plnění. Ze skutečnosti, že v daňových kontrolách prováděných u jiných subjektů v dodavatelském řetězci dospěl správce daně k závěru, že ke zdanitelným plněním reálně nedošlo, neznamená, že k plnění nedošlo mezi stěžovatelkou a jejím dodavatelem. O neuskutečnění plnění nemůže svědčit ani nevědomost vlastníků reklamních ploch a vydavatele časopisu o spolupráci se stěžovatelkou nebo jejími dodavateli. Ti totiž mohli reklamní plochy podnájemat dalším subjektům, které s dodavatelem stěžovatele spolupracovat mohli. To, že spolupráci se stěžovatelkou nepotvrdil ani vydavatel časopisu, nic nedokazuje, neboť stěžovatelka konstantně tvrdí, že jí plnění dodala společnost Veneer. Tvrdí-li vydavatel, že nespolečně pracoval ani se společností Venditore, neznamená to, že ve svém časopise nezveřejnil reklamu stěžovatelky. Dále stěžovatelka namítá, že důvodné pochybnosti nemohla založit ani skutečnost, že bývalí jednatele předchozích článků dodavatelského řetězce odmítli v daňovém řízení vypovídat. Tato skutečnost se totiž nijak netýká posuzovaných plnění. V souhrnu lze učinit závěr, že správce daně vystavěl své pochybnosti na skutečnostech týkajících se předchozích článků řetězce, a tudíž nemohou sloužit jako dostatečně silné pochybnosti v nynějším řízení. Krajský soud nadto výslovně v rozsudku uvedl, že daňové orgány pochybily, když

pokračování

vycházely ze sdělení policie. V konečném důsledku však krajský soud rezignoval na podrobné hodnocení jednotlivých pochybností, přitom však učinil závěr o tom, že žalovaný své důkazní břemeno unesl.

[14] Dle názoru stěžovatelky v daňovém řízení vyšly najevo skutečnosti, které měly pochybnosti daňových orgánů rozptýlit. Poukázala na výsledek místního šetření u společnosti Venditore, z něhož vyplývá, že tato společnost, která byla subdodavatelem stěžovatelčina dodavatele, inzerovala reklamy svých klientů na Václavském náměstí v Praze. Tuto skutečnost je nutné hodnotit v kontextu dalších skutečností, a proto je závěr soudu ohledně neprůkaznosti tohoto zjištění předčasný. Dále stěžovatelka namítla, že zaměření daňové kontroly u společnosti Veneer na reklamu prováděnou při fotbalových zápasech nesnižuje její význam pro nynější řízení. Vyplývá z ní, že společnost Veneer není žádnou prázdnu společností, která by nevykonávala podnikatelskou činnost. Lze tedy předpokládat, že prováděla-li tato společnost reklamu pro své klienty na fotbalových utkáních, činila tak i v časopisech a na LED obrazovkách.

[15] Co se týče ostatní dokumentace plnění, ta byla dle názoru stěžovatelky dostatečně průkazná. Ačkoli z předložených fotografií a videozáznamů nelze určit dobu a místo jejich pořízení, je jisté, že k jejich pořízení došlo, a tedy že musela daná reklama existovat. V případě plnění dle daňového dokladu č. 20120024 správce daně ve vztahu k předloženému videozáznamu nezpochybnil existenci ani místo plnění, ale pouze jeho délku. Pochybnosti daňových orgánů tak měly směřovat vůči rozsahu zdanitelného plnění, nikoli vůči jeho existenci samotné. Stěžovatelka zopakovala, že rozsah dokumentace pořízené stěžovatelkou odpovídá době plnění, přičemž přísný přístup krajského soudu vychází až z pozdější judikatury.

[16] Dle názoru stěžovatelky měl správce daně výpověď svědka Prokopce hodnotit v kontextu mozkové mrtvice, kterou prodělal, a lépe zjišťovat následky, které zanechala na jeho mentálních schopnostech. Skutečnost, že byl schopen vypovídat, nedokazuje, že byla jeho výpověď věrohodná. Rozpory v jeho výpovědích mohly být způsobeny právě prodělaným onemocněním. I s ohledem na značný časový odstup výslechu nelze od svědka Prokopce vyžadovat, aby si přesně vzpomněl na konkrétní charakteristiky plnění. Dle názoru stěžovatelky výpověď i tak potvrdila uskutečnění zdanitelného plnění. Považuje za absurdní názor krajského soudu, podle něž jde k její tíži, že provedení výslechu, který považoval správce daně za neprůkazný, navrhla sama.

[17] Fakticitu plnění prokazuje dle názoru stěžovatelky i výslech jejího jednatele Černého. Jeho výpověď byla úplná, podrobná, konkrétní a nebyla rozporná s jinými důkazy ani vnitřně. Drobné rozpory přitom nezpůsobují rozpornost výpovědi jako celku.

[18] Žalovaný ve svém vyjádření uvedl, že mu krajský soud ve svém rozsudku vytkl, že nepřeradil informace získané z policejního spisu do veřejné části spisu, nikoli to, že z nich vycházel v obecném slova smyslu, resp. že pomohly založit jeho pochybnosti. Sdělení policie nadto nebylo jediným dokumentem, ze kterého správce daně své pochybnosti dovozoval, což stěžovatelka účelově pomíjí. V tomto ohledu bylo sdělení policie pouze doplňkovým

argumentem. Krajský soud dospěl k závěru, že daňové orgány i přes uvedené pochybení své důkazní břemeno unesly, s čímž se žalovaný ztotožňuje.

[19] Žalovaný podotýká, že námitka nepřenesení důkazního břemene zpět na stěžovatelku je námitkou novou, která nebyla uplatněna v žalobě, a tudíž je nepřípustná. Ze stejných důvodů jsou nepřípustné i námitky, kterými stěžovatelka rozporuje váhu jednotlivých pochybností vyjádřených správcem daně ve výzvě k prokázání skutečností. Stěžovatelka v žalobě v tomto smyslu brojila pouze proti použití sdělení policie, od čehož se odvíjel i rozsah posouzení žaloby krajským soudem.

[20] Žalovaný je toho názoru, že argumentace stěžovatelky stran místního šetření u společnosti Venditore je pro nynější věc mimoběžná. Inzerce klientů společnosti Venditore probíhala (s ohledem na datum konání místního šetření) v březnu a v červnu 2017, tedy v jiných zdaňovacích obdobích. Není zřejmé, zda byla na Václavském náměstí v Praze promítána i reklama stěžovatelky, a nic nesvědčí o promítání reklamy v Brně či inzerci v časopise. Stěžovatelka rovněž pomíjí, že při daňových kontrolách společností Venditore a Pragomagnum nebylo prokázáno uskutečnění zdanitelných plnění, která měla následně přijmout právě stěžovatelka. Žalovaný rovněž trvá na tom, že pro nynější věc nemůže být relevantní ani výsledek daňové kontroly u společnosti Veneer, která se týkala reklamy inzerované na fotbalových zápasech.

[21] Žalovaný dále uvedl, že veškeré důkazy získané v daňovém řízení vyhodnotil a své závěry podepřel dostatečnými úvahami. Stěžovatelkou zmíněným dokladem č. 20120024 se ve svém rozhodnutí rovněž zabýval, přičemž uvedl, z čeho dovozuje svoji pochybnost o tom, zda bylo reklamní plnění vůbec poskytnuto a v jakém rozsahu. Žalovaný se neztotožnil s tím, že by na stěžovatelku kladl požadavky vyplývající až z pozdější judikatury. Požadavky na dokumentaci plnění ve smyslu její průkaznosti vyplývají z logiky věci. Stěžovatelka nemůže očekávat, že unese své důkazní břemeno předložením důkazních prostředků, které k tomuto účelu nemohou sloužit. V kontrolovaných zdaňovacích obdobích již dávno existovala judikatura, z níž vyplývalo, že nárok na odpočet musí mít základ nejen ve formálních dokladech, ale i fakticitě plnění. Žalovaný se dále věnoval výpovědím svědka Prokopce a jednatele Černého, přičemž zopakoval rozpory v jejich výpovědích a ztotožnil se s posouzením této otázky krajským soudem.

[22] Stěžovatelka ve své replice setrvala na argumentaci uplatněné v kasační stížnosti. Nesouhlasila s tím, že by byla její námitka nepřenesení důkazního břemene nepřípustná. V žalobě totiž jednoznačně uvedla, že žalovaný neunesl důkazní břemeno, jestliže své pochybnosti založil na sdělení policie. Další pochybnosti správce daně zpochybnila až v kasační stížnosti proto, že teprve od krajského soudu se dozvěděla, že žalovaný své důkazní břemeno unesl bez ohledu na nepoužitelnost sdělení policie. Předmětem řízení před Nejvyšším správním soudem je přezkum rozsudku krajského soudu, a je proto logické, že stěžovatelka na tento rozsudek v kasační stížnosti reaguje, a to v té části, v níž krajský soud hovoří o „dalších a doplňujících skutečnostech“, z nichž žalovaný dovozoval své pochybnosti.

III. Posouzení kasační stížnosti

pokračování

[23] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil zákonné náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že byla podána včas, osobou oprávněnou, proti rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost ve smyslu § 102 s. ř. s. přípustná, a stěžovatelka je v souladu s § 105 odst. 2 s. ř. s. zastoupena advokátkou. Poté Nejvyšší správní soud zkoumal důvodnost kasační stížnosti dle § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů. Neshledal přitom vady podle § 109 odst. 4 s. ř. s., k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti.

[24] Kasační stížnost není důvodná.

[25] Podle § 92 odst. 3 daňového řádu daňový subjekt je povinen prokázat skutečnosti, které uvádí ve svých daňových tvrzeních. Dle odst. 5 téhož ustanovení je to správce daně, který naopak prokazuje skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost a úplnost podkladů, kterými daňový subjekt skutečnosti uváděné v daňových tvrzeních prokazoval. Z toho vyplývá, že daňový subjekt stíhá primární důkazní břemeno, které unese tím, že předloží formálně bezvadné účetní doklady. Správce daně však může věrohodnost těchto dokladů zpochybnit pomocí skutečností, které zjistil v rámci kontrolních postupů nebo vyhledávací činnosti. Prokáže-li správce daně, že jsou jeho pochybnosti dostatečně vážné a důvodné, přenáší se důkazní břemeno zpět na daňový subjekt, jehož úkolem je prokázat správnost, pravdivost a úplnost svých tvrzení, účetních záznamů apod. (tj. vyvrátit pochybnosti správce daně) nebo svá tvrzení korigovat. Je logické, že pro unesení sekundárního důkazního břemene musí daňový subjekt využít jiných důkazních prostředků, než je zpochybněné účetnictví (srov. rozsudek NSS ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119). Povaha těchto důkazních prostředků bude odvislá od druhu daně a v případě prokázání oprávněnosti odpočtu na DPH i od druhu přijatých plnění.

[26] V nynější věci stěžovatelka unesla své primární důkazní břemeno předložením daňových dokladů. Správnost, průkaznost a úplnost daňových dokladů následně správce daně zpochybnil ve Výzvě k prokázání skutečností ze dne 12. 4. 2022 a opětovně žalovaný v Seznámení se zjištěnými skutečnostmi ze dne 27. 6. 2022. Stěžovatelka nyní namítá, že správce daně neprokázal, že jeho pochybnosti byly dostatečně vážné a důvodné, a tudíž že na ni důkazní břemeno stran prokázání uskutečnění zdanitelných plnění zpět nepřešlo.

[27] Nejvyšší správní soud podrobně prostudoval žalobu, a to nejen z hlediska doslovných formulací, nýbrž též jejich kontextu, a dospěl k závěru, že v ní žalobkyně přechod důkazního břemene zpět na ni nezpochybnila. V bodě 3.17 žaloby toliko uvedla, že žalovaný vystavěl svůj úsudek o neuskutečnění zdanitelných plnění primárně na sdělení policie, což považuje za nedostatečné. Ze způsobu koncipování žalobní argumentace nevyplývá, že by tuto námitku spojovala s otázkou přechodu důkazního břemene, a tedy unesením důkazního břemene správce daně podle § 92 odst. 5 daňového řádu, nýbrž s celkovým závěrem žalovaného o neprokázání uskutečnění zdanitelných plnění. Takový výklad zmíněné části žaloby ostatně odpovídá ostatním jejím částem, z nichž vyplývá, že žalobkyně předně (a nesprávně, viz dále) namítá, že žalovaný neunesl důkazní břemeno ohledně toho, že ke zdanitelným plněním nedošlo.

[28] I kdyby však Nejvyšší správní soud připustil, že stěžovatelka touto námitkou zpochybnila přechod důkazního břemene jako takový, z žaloby nevyplývá, že by jakkoliv brala v potaz další skutečnosti, kterými správce daně své pochybnosti podložil. Jádrem žalobního bodu bylo tvrzení, že správce daně vystavěl své závěry primárně na sdělení policie, nikoli zpochybnění dalších jednotlivých skutečností, o něž správce daně opřel závěr o existenci důvodných pochybností. Od toho se odvíjelo i vypořádání námítky krajským soudem. Ten ve svém rozsudku uvedl, že závěry správce daně nestály pouze na sdělení policie, a tudíž ob stojí i navzdory procesnímu pochybení, které učinilo sdělení policie nepoužitelným důkazním prostředkem.

[29] Namítá-li stěžovatelka, že její kasační argumentace stran přenesení důkazního břemene je v podstatě reakcí na odůvodnění rozsudku krajského soudu, je třeba k této otázce přistoupit diferencovaněji, než jak vyplývá z vysvětlení stěžovatelky.

[30] Nejvyšší správní soud zdůrazňuje, že to byla právě stěžovatelka, která obsahem svých žalobních námitek determinovala otázky, kterými se měl krajský soud v řízení zabývat. Platí přitom, že kvalita žalobní argumentace do velké míry předurčuje hloubku a podrobnost argumentace soudu (viz např. rozsudky NSS ze dne 23. 6. 2005, č. j. 7 Afs 104/2004-54, ze dne 18. 7. 2013, č. j. 9 Afs 35/2012-42, nebo ze dne 21. 6. 2024, č. j. 3 As 41/2023-32). Nejvyšší správní soud je toho názoru, že krajský soud s žalobním bodem stěžovatelky naložil zcela v souladu s tímto pravidlem, když uvedl, že správce daně založil své pochybnosti na několika skutečnostech, nikoli pouze na sdělení policie (body 27 a 28 rozsudku). Skutečností, které vzhledem ke zjištěné vadě vyloučil ze zřetele, přiznal pouze doplňkový charakter a dodal, že i tak lze mít pochybnosti správce daně za dostatečně významné. Rozsudek krajského soudu není v tomto ohledu nepřezkoumatelný, byť si lze jistě představit podrobnější odůvodnění tohoto závěru (stěžovatelka však nepřednesla v tomto ohledu v žalobě žádnou argumentaci, s kterou by se tak musel krajský soud vypořádat).

[31] Kasační námitky, jimiž stěžovatelka napadá jednotlivé skutečnosti, o něž správce daně a žalovaný opřeli své pochybnosti o uskutečnění plnění ve sjednaném rozsahu, jsou nepřipustné ve smyslu § 104 odst. 4 s. ř. s. Stěžovatelka totiž mohla jejich odůvodněnost (podloženost) napadnout již v řízení před krajským soudem. Z rozhodnutí žalovaného jednoznačně vyplývá, že nebyla identifikována jediná skutečnost, o níž by byly pochybnosti opřeny, nýbrž několik, přičemž zjištění z policejního vyšetřování netvořily jejich „korunu“. Pokud tedy chtěla stěžovatelka zpochybnit unesení důkazního břemene správcem daně, měla již v žalobě napadnout všechny skutečnosti, o něž se pochybnosti správce daně opíraly. Rozsudek krajského soudu nevnesl do této otázky žádnou novou perspektivu, jež by mohla odůvodnit přípustnost námitek uplatněných poprvé až v kasační stížnosti.

[32] Jedinou otázkou, kterou poprvé vymezil až krajský soud, není odůvodněnost jednotlivých skutečností, o něž se opírají pochybnosti správce daně, nýbrž to, zda i po vyloučení poznatků plynoucích z trestního řízení zbývající (v žalobě nenapadená) skutková zjištění postačují k unesení důkazního břemene správcem daně. K tomu Nejvyšší správní soud uvádí, že správce daně se při prověřování plnění (reklama na LED obrazovkách a v časopise) zaměřil na dohledání dodavatelského řetězce, v němž mělo dojít k poskytnutí reklamy.

pokračování

Poukázal na to, že u dvou článků tohoto řetězce (společnosti Venditore a Pragomagnum) nebylo v rámci provedených daňových kontrol prokázáno faktické uskutečnění zdanitelných plnění. Společnost Pragomagnum nebyla schopna uvést žádné podrobnosti týkající se plnění. Současně správce daně prověřoval řetězec i z druhého konce, tj. od vlastníků a nájemců reklamních zařízení a vydavatele časopisu. Ti nepotvrdili, že by poskytli služby společností Pragomagnum, Venditore, Veneer či přímo stěžovatelce. Třebaže se tato zjištění vztahují k jiným společnostem odlišným od stěžovatelky, odůvodňují pochybnosti, zda byla reklama ve prospěch stěžovatelky na těchto reklamních zařízeních a v časopise uskutečněna. K tomu se přidává skutečnost, že dva jednatelé společnosti Venditore odmítli vypovídat, neboť by si tím mohli přivodit nebezpečí trestního stíhání. A ani kusá a z hlediska místa a času neprůkazná dokumentace uskutečnění reklamy nesnižuje závažnost těchto pochybností, ba právě naopak. Stěžovatelka má sice pravdu, že tato zjištění neprokazují, že reklamní služby v její prospěch nebyly zajištěny. Důkazní břemeno správce daně podle § 92 odst. 5 daňového řádu je nicméně omezeno na prokázání existence vážných pochybností o uskutečnění zdanitelného plnění a jeho rozsahu a neukládá správci daně povinnost prokázat, že plnění v deklarovaném rozsahu uskutečněno nebylo. V tomto ohledu vychází stěžovatelka v kasační stížnosti z nesprávné premisy.

[33] Z výše uvedeného vyplývá, že krajský soud dospěl ke správnému závěru, že pochybnosti správce daně (po vyloučení poznatků pocházejících z trestního řízení) byly vzhledem k jejich povaze ve svém souhrnu dostatečné k unesení jeho důkazního břemene ve smyslu § 92 odst. 5 daňového řádu.

[34] Pokud jde o námitky, v nichž stěžovatelka argumentuje ve prospěch závěru, že prokázala přijetí zdanitelných plnění, vychází ze dvou nesprávných předpokladů. Prvním je, že by měl správce daně při hodnocení důkazů zohledňovat zásadu *in dubio pro reo*. Stěžovatelka sice tuto zásadu v textu kasační stížnosti výslovně nezmiňuje, uvedla však, že měl-li správce daně pochybnosti o průkaznosti svědeckých výpovědí, měl je hodnotit v její prospěch. Užití této zásady se tedy domáhá implicitně. Judikatura však již opakovaně dovodila, že uvedená zásada trestního řízení se v řízení daňovém neuplatní (viz např. rozsudky NSS ze dne 13. 8. 2020, č. j. 7 Afs 428/2019-39, nebo ze dne 3. 11. 2022, č. j. 10 Afs 159/2020-39). Nejvyšší správní soud navíc opětovně poukazuje na skutečnost, že je to právě daňový subjekt, kdo prokazuje přijetí zdanitelných plnění v deklarovaném rozsahu. Zásada *in dubio pro reo* je však obecně uplatnitelná pouze v případech, kdy leží důkazní břemeno na orgánu veřejné moci.

[35] Dále se jedná o argument, podle nějž ze strany daňového subjektu postačí prokázat, že došlo ke zdanitelnému plnění, které druhově odpovídá tomu, jež je uvedeno na daňových dokladech. I tento názor odporuje judikatuře. Daňový subjekt totiž prokazuje nejen to, že ke zdanitelnému plnění došlo, ale prokazuje i jeho deklarovaný rozsah, a to, zda k němu došlo tak, jak je uvedeno na daňových dokladech – tedy zda existuje soulad mezi formálně deklarovaným a skutečným stavem (viz např. rozsudek NSS ze dne 6. 6. 2022, č. j. 8 Afs 204/2020-35). Je třeba vycházet z předpokladu, že obchodní partneři při vyhotovování smluvní dokumentace uvažují logicky a účelně. Pro plnění, které má povahu reklamní inzerce, to znamená, že specifikují obsah reklamy, místo a dobu umístění reklamy,

a v případě reklamního spotu např. též jeho délku a frekvenci. Daňový subjekt musí následně prokázat, že skutečně přijaté plnění odpovídá plnění deklarovanému.

[36] Stěžovatelka se snaží uměle oddělovat otázku faktického přijetí plnění od otázky jeho rozsahu. Takové oddělování však možné není, neboť není-li adekvátně prokázán rozsah přijatého plnění (k tomu viz bod [38] níže), nelze mít za prokázané ani přijetí samotného plnění. Správce daně ostatně ve výzvě k prokázání skutečností uvedl, že musí být prokázáno faktické přijetí plnění v deklarovaném rozsahu a deklarovaným způsobem.

[37] Není rovněž pravdou, že by žalovaný na stěžovatelku kladl příliš velké nároky, co se týče dokumentace plnění, jež by vyplývaly až z novější judikatury, která ještě v době uskutečnění plnění neexistovala. Rozsudek č. j. 6 Afs 342/2020-50, který stěžovatelka konkrétně zmiňuje, žádné nové požadavky na dokumentaci nestanovil. To, že daňový subjekt musí shromažďovat takovou dokumentaci zdanitelného plnění, která je způsobilá prokázat jeho přijetí s ohledem na druh a povahu plnění, resp. soulad reality s daňovými doklady, vyplývá z judikatury, která byla formulována před kontrolovanými zdaňovacími obdobími (viz například rozsudky NSS ze dne 31. 5. 2007, č. j. 9 Afs 30/2007-73, nebo ze dne 3. 2. 2010, č. j. 1 Afs 103/2009-232). V tom lze plně přisvědčit krajskému soudu.

[38] Lze dodat, že požadavky kladené na prokázání rozsahu přijetí služby v podobě reklamy promítané ve smyčkách byly vymezeny již v rozsudku NSS ze dne 29. 12. 2011, č. j. 7 Afs 55/2011-84. K tomu, aby daňový subjekt prokázal, že mu byla poskytnuta reklamní služba spočívající ve vícenásobně opakovaném odvysílání určité reklamní prezentace na světelných tabulích umístěných na různých místech, je zpravidla třeba, aby prokázal existenci reklamní prezentace, jež měla být odvysílána, a to, že v podstatných parametrech byla ve sjednaném rozsahu vskutku odvysílána. Není však povinen prokázat každé jednotlivé odvysílání prezentace. Nejvyšší správní soud ve zmíněném rozsudku nastínil způsoby, jimiž by bylo možné prokázat poskytnutí reklamy ve sjednaném rozsahu. Za velmi užitečnou považuje existenci jakéhosi *playlistu*, tedy výstupu z počítačového programu, jenž ovládá zařízení zajišťující vysílání reklamních smyček a řazení jednotlivých reklamních spotů do těchto smyček. Zmínil rovněž výstup z profesionálně prováděného monitoringu reklamy. Další možností by bylo vlastní systematické provádění kontroly vysílání reklamních spotů, vedení záznamů o kontrole a ve spojení s tím výpověď zaměstnanců provádějících kontrolu. Dalším důkazním prostředkem mohou být fotografie (či jiné záznamy) reklamy, z nichž však musí být patrné, že byly pořízeny v různých okamžicích a na různých místech. V neposlední řadě se může jednat o výsledky pracovníků dodavatele, kteří technicky zajišťovali vysílání a kteří by byli schopni podat alespoň rámcový přehled o frekvenci a místním a časovém rozsahu vysílání reklamního spotu. Je tedy zřejmé, že požadavky, které žalovaný kladl na stěžovatelku ohledně rozsahu dokazování, odpovídají dlouhodobé a ustálené judikatuře. Stěžovatelka jim však nedostála.

[39] Byla to právě stěžovatelka, kterou tížilo důkazní břemeno stran prokázání uskutečnění zdanitelného plnění v deklarovaném rozsahu. Nejvyšší správní soud je ve shodě s krajským soudem toho názoru, že stěžovatelka toto důkazní břemeno neunesla, a naopak jí navrženými důkazy pochybnosti správce daně ještě prohloubila. V kontextu výše

pokračování

uvedeného je třeba hodnotit i kasační námitky stěžovatelky, které Nejvyšší správní soud shledal nedůvodnými.

[40] Stěžovatelka v daňovém řízení sama navrhla důkaz výsledkem Slavoje Prokopce, jednatele společnosti Veneer. Aby byla výpověď svědka stěžovatelce ku prospěchu, muselo by ze svědecké výpovědi jednoznačně vyplývat, že ke zdanitelnému plnění ze strany společnosti Veneer došlo tak, jak je uvedeno na daňových dokladech, tj. svědek by musel popsat uskutečněná zdanitelná plnění s dostatečnou mírou přesnosti. Z žádné ze dvou výpovědí svědka Prokopce však téměř nic konkrétního nevyplývá a některé svědkem uvedené skutečnosti (například ohledně místa plnění) nesouhlasí s daňovými doklady. Za daných okolností není podstatné, z jakých důvodů jsou ve výpovědi svědka rozpory, nejasnosti či mezery, tedy zda je jejich důvodem časový odstup výpovědi od zdaňovacích období či zdravotní obtíže svědka. Bez ohledu na příčiny nekonkrétnosti není jeho svědecká výpověď způsobilá prokázat uskutečnění zdanitelných plnění a jejich rozsah. Stěžovatelka měla shromáždit a předložit takové důkazy, které k tomuto účelu použitelné jsou, a nelze správci daně a žalovanému klást k tíži, že nejasnosti a mezery vyplývající z výpovědi svědka nevyplnili vlastním dokazováním. Tvrdí-li stěžovatelka, že i přes nejasnosti byla výpověď svědka Prokopce i s ohledem na kontext s jinými důkazy dostatečná k prokázání zdanitelného plnění, je Nejvyšší správní soud nucen konstatovat, že stěžovatelka toto tvrzení dále nekonkretizovala, tj. neuvedla, která tvrzení svědka jsou v tomto ohledu stěžejní. Nepředložila tedy vůči závěru žalovaného a krajského soudu konkurenční myšlenkovou konstrukci, a tudíž její námitka nemůže obstát.

[41] Nejvyšší správní soud se s krajským soudem ztotožňuje i v tom, že výpověď a další vyjádření jednatele stěžovatelky Černého je třeba hodnotit pouze jako podpůrný důkaz, resp. jako důkaz o nižší výpovědní hodnotě, než je důkaz svědeckou výpovědí (viz např. rozsudek NSS ze dne 20. 9. 2017, č. j. 6 Afs 237/2017-23). O vyjádřeních Jaroslava Černého lze nadto říci prakticky totéž, co o svědecké výpovědi Slavoje Prokopce – k prokázání zdanitelných plnění nebyla obsahově způsobilá, a tvrdí-li nyní stěžovatelka opak, toto tvrzení nijak nespecifikuje. Nejvyšší správní soud dodává, že Jaroslav Černý nebyl schopen specifikovat například podobu ani délku spotu, ani čas jeho vysílání. Opět je zcela nepodstatné, zda nekonkrétnost vyjádření Jaroslava Černého tkví v časovém odstupu od zdaňovacího období, dokonce ani to, zda v ní byly, či nebyly rozpory, neboť rozhodující je její neprůkaznost z důvodu obecnosti vyjádření.

[42] Ani svědek Prokopec, ani jednatel Černý nevypovídali o tom, že by oni osobně, zaměstnanci společností, jejichž statutárním orgánem byli, nebo jiné pověřené osoby prováděli systematickou kontrolu uskutečňování reklamy na LED zařízeních. Prokázání rozsahu zdanitelného plnění tak z jejich výpovědí nelze vůbec dovozovat. Vyjádření, že jednou viděli reklamu stěžovatelky na LED zařízení, není způsobilé prokázat deklarovaný rozsah plnění.

[43] Uskutečnění zdanitelného plnění neprokazuje ani stěžovatelkou předložená fotodokumentace. Stěžovatelka sice tvrdí, že fotografie a videozáznamy jednoznačně prokazují existenci reklamního sdělení a jeho promítání, zároveň však nepopírá, že z nich nelze seznat dobu a místo jejich pořízení, případně délku reklamního spotu a zejména jeho

frekvenci. To je však z hlediska jejich průkaznosti zcela zásadní aspekt. Nejvyšší správní soud znovu opakuje, že jádrem věci není prokázat, že k žádnému zdanitelnému plnění nedošlo, ale že k němu došlo, a to tak, jak bylo deklarováno v daňových dokladech.

[44] Nejvyšší správní soud podotýká, že stěžovatelce nic nebránilo vyhotovit náležitou obrazovou dokumentaci reklamních spotů (přílehlavá judikatura NSS již v kontrolovaných zdaňovacích obdobích existovala). V daňovém ani soudním řízení nevysvětlila, proč správci daně předložila nepřehratelné soubory, ani jaký byl důvod dané technické závady. Dá se přitom předpokládat, že bylo v zájmu stěžovatelky předložit soubory přehratelné a průkazné.

[45] Stěžovatelce rovněž nic nebránilo v tom, aby správci daně předložila například výstřižky z časopisu MENhouse. Nutno podotknout, že výstřižky lze na rozdíl od videozáznamů nebo fotografií pořídit i zpětně. Takový důkaz by přitom byl daleko průkaznější než prosté konstatování, že tvrzení vydavatele časopisu, že nespolupracoval se společností Venditore, nic konkrétního nedokazuje. To je sice v obecném slova smyslu pravda, ale tvrzení vydavatele založilo správci daně zcela oprávněné pochybnosti o přijetí zdanitelného plnění, které by průkazné výstřižky z časopisu dozajista rozptýlily.

[46] Nejvyšší správní soud se rovněž ztotožňuje s krajským soudem v tom smyslu, že na posouzení věci nemůže nic změnit ani výsledek daňové kontroly u společnosti Veneer, neboť ta se nevztahovala k inzerci na velkoplošných obrazovkách a v časopise MENhouse v dotčených zdaňovacích obdobích. Pro nynější řízení tedy nemá žádný význam. To, že společnost Veneer někdy inzerovala své klienty při fotbalových utkáních a že nebyla „prázdnou schránkou“, nijak neprokazuje, že tak činila v kontrolovaných zdaňovacích obdobích i v časopise MENhouse a na velkoplošných LED obrazovkách, v deklarovaných časech a místech, ani že měla prováděná reklama deklarovaný obsah, tedy týkala se stěžovatelky a její ekonomické činnosti.

[47] Obdobně tomu je i ve vztahu k výsledku místního šetření na Václavském náměstí ve věci inzerce poskytované společností Venditore. To totiž proběhlo v jiném zdaňovacím období, než jaké je předmětem nynějšího řízení, a tudíž neposkytuje žádné informace o tom, zda k inzerci došlo i v obdobích jiných. Zároveň nevypovídá nic o deklarované inzerci v Brně či v časopise MENhouse. Navíc ani není jisté, zda byla při místním šetření promítána i reklama stěžovatelky. Skutečnost, že společnost Venditore vykonávala reklamní činnost v jiném zdaňovacím období, tedy nebyla „prázdnou schránkou“, neprokazuje přijetí plnění stěžovatelkou v posuzovaných zdaňovacích obdobích a již vůbec ne jeho rozsah.

[48] Nejvyšší správní soud pouze na okraj podotýká, že stěžovatelka v kasační stížnosti nadále nebrojila proti posouzení otázky užití reklamy inzerované na fotbalových zápasech k další ekonomické činnosti, a tudíž se touto otázkou nezabýval.

IV. Závěr a náklady řízení

[49] Nejvyšší správní soud neshledal kasační stížnost důvodnou, a proto ji v souladu s § 110 odst. 1 větou druhou s. ř. s. zamítl.

pokračování

[50] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodl Nejvyšší správní soud podle úspěchu ve věci v souladu s § 60 odst. 1 větou první s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatelka v řízení nebyla úspěšná, a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovaný měl ve věci plný úspěch, avšak nevznikly mu žádné náklady nad rámec úřední činnosti, a proto mu soud náhradu nákladů řízení nepřiznal.

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

V Brně dne 29. ledna 2025

Tomáš Kocourek
předseda senátu