

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Petra Průchy a soudců JUDr. Tomáše Langáška a JUDr. Ladislava Derky v právní věci žalobce: **L. P.**, zastoupeného JUDr. Ing. Ondřejem Lichnovským, advokátem, se sídlem Palackého 151/10, Prostějov, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 1. 11. 2016, č. j. 48039/16/5300-22441-701848, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 29. 11. 2017, č. j. 31 Af 1/2017 - 99,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žalobce **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

III. Žalovanému **se** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **nepřiznává.**

Odůvodnění:

I. Vymezení případu

[1] Včas podanou kasační stížností se žalobce domáhá zrušení rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 29. 11. 2017, č. j. 31 Af 1/2017 - 99 (dále „napadený rozsudek"), jímž krajský soud zamítl žalobu proti rozhodnutí žalovaného ze dne 1. 11. 2016, č. j. 48039/16/5300-22441-701848 (dále „napadené rozhodnutí").

[2] **Napadeným rozhodnutím** bylo zamítnuto odvolání žalobce a potvrzena rozhodnutí Finančního úřadu pro Královéhradecký kraj ze dne 18. 2. 2015, č. j. 282889/15/2701-50523-602196 (jímž bylo žalobci za zdaňovací období květen 2011 doměřeno DPH ve výši 87000,- Kč a jímž byla uložena povinnost uhradit penále); ze dne 18. 2. 2015, č. j. 283004/15/2701-50523-602196 (jímž bylo žalobci za zdaňovací období srpen 2011 doměřeno DPH ve výši 227600,- Kč a jímž byla uložena povinnost uhradit penále); ze dne 18. 2. 2015, č. j. 283061/15/2701-50523-602196 (jímž bylo žalobci za zdaňovací období září 2011 doměřeno DPH ve výši 53000,- Kč a jímž byla uložena povinnost uhradit penále); ze dne 18. 2. 2015, č. j. 283279/15/2701-50523-602196 (jímž bylo žalobci za zdaňovací období říjen 2011 doměřeno DPH ve výši 70000,- Kč a jímž byla uložena povinnost uhradit penále); ze dne 18. 2. 2015, č. j. 283398/15/2701-50523-602196 (jímž bylo žalobci za zdaňovací období listopad 2011 doměřeno DPH ve výši 70000,- Kč a jímž byla uložena povinnost uhradit penále); a ze dne 18. 2. 2015, č. j. 283451/15/2701-50523-602196 (jímž bylo žalobci za zdaňovací období prosinec 2011 doměřeno DPH ve výši 70000,- Kč a jímž byla uložena povinnost uhradit penále).

[3] Žalovaný popsal, že v lednu 2013 byla u žalobce zahájena kontrola DPH za zdaňovací období měsíce května a srpna 2011 (v lednu 2014 byla daňové kontrola rozšířena o prověřování výše uvedených zbývajících zdaňovacích období). Důvod pro doměření DPH byl spatřován ve věci žalobcem deklarovaného nákupu propagace a reklamy od společnosti PromoProdukce - Event, spol. s r.o. (dále jen „PromoProdukce“) na základě smlouvy ze dne 1. 3. 2011, podle níž měly být poskytnuty služby v podobě prezentace a podpory značky nebo obchodního jména žalobce, popř. jeho značek, a to v rámci kulturních akcí „Natruc Kolín 2011, Festonda Cup 2011 a Cirkus Cirkus Classic 2011“ v období měsíce května a srpna 2011, přičemž dle žalobce mělo být propagováno logo „JamRock“, a to v souvislosti s hudebním festivalem Jam Rock, který žalobce pořádal. Dále správce daně neuznal nárok na odpočet ze zdanitelných plnění vycházejících z uzavřené Smlouvy o zabezpečení propagace a reklamy ze dne 16. 8. 2011, dle které měla PromoProdukce na akci „Cirkus Cirkus Classic 2011“ v období od srpna do prosince 2011 propagovat logo dodané žalobcem, podle kterého se mělo jednat o logo obchodní společnosti OLBENA CZ s.r.o. (dál jen „OLBENA“), jejíž obchodní jméno se žalobce zavázal propagovat na základě smlouvy z 17. 8. 2011. Podle správce daně žalobce neprokázal, že se předmět plnění uvedených na přijatých daňových dokladech vztahoval k propagaci loga „JamRock“ a že reklamní prezentace proběhla v jím tvrzeném místě, času a rozsahu; a že společnost OLBENA byla prezentována právě na základě smlouvy uzavřené se společností PromoProdukce.

[4] Žalovaný vysvětlil, jakými principy se řídí prokazování relevantních skutečností v oblasti DPH. Ve vztahu ke smlouvě z května 2011 a prezentaci značky „JamRock“ poukázal na to, že v příslušné smlouvě není jakkoli specifikován rozsah plnění, za který se žalobce zavázal společnosti PromoProdukce uhradit celkovou částku 1362000,- Kč. Příslušné daňové doklady spolu s touto smlouvou neobsahují předepsanou náležitost dle ustanovení § 28 odst. 2 písm. f) ZDPH. Tuto chybějící náležitost žalobce mohl prokázat jiným způsobem, o což se pokusil závěrečnými zprávami k akcím Natruc Kolín, Festonda Cup 2011 a Mikulášská v cirkuse Praha Hagibor a souhrnnou reklamní kampaň značky JamRock na jednotlivých akcích. Správce daně si však v rámci vyhledávací činnosti opatřil od pořadatele akce Festonda Cup 2011 tiskoviny a reklamní letáky k této akci, a dále získal

i plakáty k festivalu Natruc Kolín. Žalovaný přitom souhlasil se správcem daně, že jím získané důkazní prostředky zachycují jiné reklamy než ty, které předložil žalobce. Další pochybnost u správce daně vyvolalo tvrzení žalobce, že logo „JamRock“ bylo v roce 2011 po celý rok stejné, avšak z reklamních tiskovin předložených žalobcem bylo zjištěno, že bylo používáno logo ve dvou provedeních. Žalovaný navíc zjistil, že předmětné logo „JamRock“ představuje ochrannou známku zcela jiného vlastníka. Pokud by se mělo jednat o zviditelnění tohoto názvu, nemohlo by toto vést k uznání nároku na odpočet DPH, jelikož žalobce zhodnocuje ochrannou známku jiného subjektu, a to bez úplaty od tohoto subjektu. Podstatnou část fakturované částky za tuto akci nadto byla uhrazena společností JR Media CZ s.r.o., která však byla organizátorem tohoto festivalu až v roce 2012. Ani výslech jednatele PromoProdukce k věci ničeho podstatného nepřinesl, neboť nedokázal specifikovat rozsah a předmět poskytnutých reklamních služeb. Správce daně se snažil zkontaktovat samu společnost PromoProdukce, avšak ta nereagovala; rovněž bylo zjištěno, že nezaplatila příslušnou DPH.

[5] Ve vztahu k prezentaci značky OLBENA na akci Cirkus Cirsku Classic 2011 a na akci Mikulášská v cirkuse ze strany PromoProdukce nebylo zpochybněno uskutečnění reklamy prezentující společnost OLBENA, avšak správce zpochybnil tvrzení žalobce, že reklamní služby k této prezentaci byly nakoupeny od společnosti PromoProdukce, když bylo zjištěno, že žalobce v roce 2011 zajišťoval reklamní činnosti i ve vlastní režii. Bylo přitom zjištěno, že smlouva o zabezpečení propagace a reklamy se společností PromoProdukce byly uzavřena dříve, než se společností OLBENA. Nadto se žalobce se společností PromoProdukce nedohodl na tom, že bude propagovat právě společnost OLBENA. Časový nesoulad se projevoval rovněž v případě jednotlivých faktur, kdy žalobce vystavoval faktury za poskytnuté služby dříve, než byly vystaveny faktury společností PromoProdukce. Byla rovněž identifikována objednávka č. 62438 v závěrečné zprávě Mikulášská v cirkuse Praha, která byla duplicitně zjištěna u jiné reklamní akce v jiném období a dokonce se objevila i v souhrnné zprávě k propagaci značky „JamRock“.

[6] Žalovaný měl za to, že nedošlo k porušení procesních práv žalobce, neboť ten měl dostatek času na formulaci své obrany. Ohledně společnosti OLBENA vysvětlil, že nedošlo ke zpochybnění toho, že bylo plněno v její prospěch, pouze bylo zpochybněno to, že tato plnění byla uskutečněna prostřednictvím společnosti PromoProdukce, zvláště když žalobce v předmětném roce zajišťoval reklamní služby i ve vlastní režii. Pochybnosti vyvolává i to, že cena byla v obou smlouvách naprosto shodná. Ve vztahu k námitkám žalobce stran neprokázání jeho účasti na daňovém podvodu vysvětlil, že je nejprve nutné prokázat, že došlo k uskutečnění zdanitelného plnění, což se v projednávané věci nestalo. Obecné vyjádření Asociace českých reklamních agentur a marketingové komunikace nepovažoval žalovaný za důkazní prostředek schopný prokázat faktické uskutečnění reklamních služeb. Nepřisvědčil ani tomu, že za služby, které mu měla poskytnout společnost PromoProdukce (jak za prezentaci značky „JamRock“, tak i za prezentaci společnosti OLBENA) platil úhradami od společnosti OLBENA. Ohledně údajné dlouhodobé spolupráce žalobce se společností PromoProdukce dospěl k závěru, že toto tvrzení neodpovídá realitě, jelikož tato společnost vznikla až v roce 2009, nadto žalobce uvedl, že každoročně pracuje s různými společnostmi. Žalobce nemohl vše zaplatit z úhrad od společnosti OLBENA, jelikož svému dodavateli měl zaplatit o 1135000,- Kč víc, než měl dostat od společnosti OLBENA. Nadto společnost OLBENA fakticky nakonec uhradila

pouze částku 1053000,- Kč. Případné dodávky motorové nafty od společnosti OLBENA za výhodnější ceny nemají návaznost na smluvní ujednání o poskytnutí reklamních služeb žalobcem této společnosti. Pokud žalobce tvrdí, že umístění loga na billboardech a tiskovinách představovalo bonusové plnění na rámec smlouvy, je tím doloženo, že nedošlo k prokázání uskutečnění vlastních zdanitelných plnění dle příslušné smlouvy. Po žalobci přitom nebylo požadováno, aby zdokumentoval každý výlep reklamy.

[7] Žalobce podal proti napadenému rozhodnutí **žalobu** ze dne 2. 1. 2017 ke krajskému soudu, v níž namítal, že došlo k nesprávnému hodnocení příslušných důkazů. V roce 2011 uzavřel smlouvu se společností PromoProdukce spočívající v prezentaci pozice partnera na třech akcích, kdy mělo dojít k prezentaci loga na tiskovinách (letáčky) a billboardových plochách (výlepy na zastávkách a jiných vhodných plochách), jakož i dle možností (fakultativně) v dalších způsobech propagace. Realizaci reklamy žalobce prokázal dokumentací včetně příslušných fotografií a výslechem svědka Artura Kaisera (jednatele společnosti PromoProdukce), který vysvětlil, že jeho příjmy neplynou od pořadatele akce, ale od jednotlivých inzerentů (zde žalobce). Pořadatel akce tak má prezentaci své akce zdarma, kdy cenu zde tvoří strpění spojení jeho akce s jinými inzerenty, s nimiž však pořadatel nemá žádný vztah. Nesrovnalosti ve výpovědi svědka se týkají pouze nenárokových částí smlouvy, a rovněž po něm nelze požadovat, aby se vyjádřil s odstupem času ke všem možným podrobnostem. Měl za to, že všechny rozhodné skutečnosti byly z jeho strany prokázány, tudíž důkazní břemeno přešlo na správce daně. Realizaci reklam ostatně prověřovaly i orgány činné v trestním řízení, přičemž dospěly k závěru, že nebyl spáchán trestný čin. Nesouhlasil s tím, že je možné, aby zdokumentoval každý jednotlivý výlep reklamního plakátu. Za dané situace, když bylo prokázáno přijetí zdanitelných plnění, se tedy finanční orgány mohly zabývat pouze tím, zda došlo k daňovému podvodu, což však neučinily. Žalobce v neposlední řadě namítal vady dokazování, které spočívaly v tom, že o prováděných důkazech nebyl pořízen správcem daně žádný protokol a že mu nebyla umožněna jeho přítomnost při jejich provádění.

[8] Krajský soud v odůvodnění **napadeného rozsudku** vysvětlil právní úpravu týkající se nároku na odpočet DPH a způsob, jak má daňový subjekt svůj nárok na odpočet DPH prokázat. Soud dále popsal zjištění správce daně a následný postup žalobce. Soud přitom souhlasil s tím, že existují rozpory mezi žalobcem předloženými závěrečnými zprávami a správcem daně obstaranými důkazy. Rovněž přitakal závěru, že ze souhrnné reklamní tištěné kampaně nic nevyplývá, neboť tam předložená fotodokumentace je značně nejasná, tudíž neumožňuje ověřit, zda na plakátech označených šipkami jsou skutečně znázorněna loga JamRock; fotografie nadto neobsahují informace o místě a času pořízení. K vytištěné fotografii s bannery zavěšenými na oplocení správce daně uvedl, že dříve předložená závěrečná zpráva obsahuje fotografii shodného místa, ovšem s tím rozdílem, že na místě, na němž měl být (dle fotografie ze souhrnné zprávy) zavěšen banner JamRock, je zobrazen banner společnosti Oresi-kuchyně; ostatní reklamní bannery jsou přitom na obou fotografiích shodné. Souhrnná reklamní tištěná kampaň značky Jam Rock na akci Natruc Kolín obsahovala výtisk webové stránky akce Natruc s vyobrazenými logy partnerů (znázorněná šipka ukazuje na logo JamRock), počítačovou tiskárnou vytištěné plakáty akce Natruc a stránku s textem o umístění billboardů, včetně fotodokumentace billboardů. Podle správce daně však kvalita tisku neumožňuje ověřit loga partnerů akce umístěných na plakátu. Správce daně dále konstatoval, že výtisk shodné webové stránky (dle časového

údaje uvedeného v pravém dolním rohu obrazovky počítače se shodoval i čas) byl zařazen i v dříve předložené závěrečné zprávě k akci Natruc Kolín, avšak na místě, kde mělo být (dle výtisku ze souhrnné zprávy) umístěno logo JamRock, bylo zobrazeno logo společnosti Dalkia Kolín. Vytištěné plakáty akce Natruc Kolín znázorňovaly logo JamRock na liště v dolní části plakátů, ale na shodném plakátu zaslaném správci daně třetí osobou bylo na totožném místě zobrazeno logo společnosti KOMAXO s.r.o. Souhrnná reklamní tištěná kampaň značky Jam Rock na akci Cirkus Cirkus Classic obsahovala počítačovou tiskárnou vytištěnou stránku s textem o výlepu billboardů, 6 stránek s vytištěnými fotografiemi billboardů, stránku s textem o plakátové kampani, 49 stran vytištěných fotografií zastávek, vytištěné 3 druhy plakátů akce Cirkus Cirkus Classic se znázorněnou šipkou směřující na logo JamRock, výtisk webové stránky znázorňující loga různých firem a šipku směřující na logo JamRock a vytištěnou fotografii bannerů (reklamních plachet) umístěných na vnějším oplocení místa konání akce se šipkou směřující na reklamní plachtu s logem JamRock. Správce daně však poukázal na to, že fotografie místa shodného s místem zobrazeným na předložené vytištěné fotografii reklamních plachet byla zařazena i v dříve předložené závěrečné zprávě k akci Cirkus Cirkus Classic, přičemž namísto reklamní plachty s logem JamRock na ní byla vyfotografována plachta s logem společnosti A.P.auto. Správce daně dále uvedl, že vytištěné fotografie zastávek a billboardů neumožňují ověřit, zda na plakátech označených šipkami jsou skutečně loga JamRock, neboť plakáty jsou nečitelné. Výtisky 3 druhů plakátů Cirkus Cirkus Classic byly zařazeny také v závěrečné zprávě k akci Cirkus Cirkus Classic, ale logo JamRock zde na nich nebylo uvedeno. Fotografie zastávek a billboardů dále neobsahují údaje o čase jejich zhotovení (u zastávek ani o jejich umístění). Výtisk webové stránky akce Cirkus Cirkus Classic znázorňoval i logo JamRock, na výtisku shodné webové stránky (dle časového údaje uvedeného v pravém dolním rohu obrazovky počítače se shoduje i čas pořízení otisku stránky) zařazeném v závěrečné zprávě k akci Cirkus Cirkus Classic logo JamRock zobrazeno nebylo (na jeho místě se nacházelo logo společnosti LIKOST). Pochybnosti správce daně byly založeny i tím, že žalobce neprokázal grafickou úpravu loga JamRock předaného společnosti PromoProdukce. Dále správce daně poukázal na shodné číslo objednávky 62438, které je uvedeno u dvou rozdílných akcí prezentujících dva rozdílné subjekty, když navíc akce Mikulášská v cirkuse nebyla uvedena ve smlouvě mezi akcemi, na kterých měl být žalobce prezentován. V důkazech, kterými žalobce prokazoval uskutečnění reklamy v rámci akce Cirkus Cirkus Classic a zprostředkování reklamy pro společnost OLBENA, tedy u dvou rozdílných akcí prezentující dva rozdílné subjekty, byla také zařazena zcela shodná fotografie. Další pochybnosti plynou ze způsobu hrazení dlužné částky, neboť ta byla uhrazena společností JR Media CZ. Soud souhlasil se žalovaným, že důkazní prostředky předložené žalobcem jsou buď neprůkazné (fotografie plakátů či billboardů neumožňují ověřit, zda se na nich nacházelo logo JamRock) nebo dokonce vzájemně rozporné. Vysvětlení žalobce, že plakátů bylo několik typů, resp. že docházelo k postupnému dolepování plakátů s logem žalobce, považoval soud za nevěrohodné, a to právě s ohledem na množství případů, kdy došlo k takovým změnám. Výpověď svědka Kaisera je v rozporu s předchozími tvrzeními žalobce stran realizace vlastní propagace. Soud proto dospěl k závěru, že nebylo prokázáno, že došlo k uskutečnění zdanitelných plnění v rozsahu tvrzeném žalobcem. Nebylo rovněž doloženo jeho tvrzení, že orgány činné v trestním řízení potvrdily, že došlo k realizaci reklamy. Ve vztahu ke smlouvě o zabezpečení propagace a reklamy ze dne 16. 8. 2011 soud vysvětlil, že dle smlouvy měl být žalobce prezentován v pozici partnera akce Cirkus Cirkus Classic 2011, avšak žalobce tvrdil, že na základě této smlouvy byla

zprostředkována reklama pro společnost OLBENA. Nebylo sice zpochybněno, že došlo k prezentaci společnosti OLBENA, ale správce daně zpochybnil tvrzení, že reklamní služby k prezentaci této společnosti byly nakoupeny od společnosti PromoProdukce, zvláště když žalobce zajišťoval reklamní služby společnosti OLBENA i ve vlastní režii. I s ohledem na další nelogičnosti popsané výše v odůvodnění napadeného rozhodnutí soud přisvědčil tomu, že žalobce ani v tomto případě neunesl své důkazní břemeno. Ohledně daňového podvodu soud vysvětlil, že tím by se měly finanční orgány zabývat teprve poté, kdy je prokázáno uskutečnění zdanitelného plnění, což se však v projednávané věci nestalo. Soud v neposlední řadě nezjistil, že by došlo k vadám dokazování, jelikož správce daně provedl listinné důkazy žalobcem předloženými vytisknutými fotografiemi.

II. Kasační stížnost a vyjádření

[9] Žalobce (dále jen „stěžovatel“) podal proti napadenému rozsudku kasační stížnost. V jejím doplnění doručeném dne 27. 3. 2018 uvedl, že kasační stížnost podává z důvodů dle ustanovení § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“). Za stěžejní otázku označil rozsah důkazního břemene u plnění spočívajícího ve výlepu reklamních plakátů a distribuci reklamních letáčků. Měl za to, že si splnil své povinnosti předložením otisků fotografií plakátů vylepených na zastávkách a billboardech (obsažených v Souhrnné reklamní tištěné kampani značky Jam Rock). Předložením formálně řádných daňových dokladů přitom přešlo důkazní břemeno na správce daně. Pochybnosti správce daně rozptýlil tím, že předložil příslušné smlouvy s PromoProdukce a navazující fotodokumentaci. Uvedl, že po něm nelze požadovat, aby byl schopen doložit výlep každé jednotlivé reklamy. Doplňuje to výslech jednatele dodavatele pana Kaisera, který vše potvrdil. To, že nebyl schopen podrobně odpovědět na některé dílčí otázky, je s ohledem na odstup času vcelku pochopitelné. Zjištěné rozpory se týkaly buď vedlejšího plnění, nebo byly vysvětleny stěžovatelem v doplnění odvolání ze dne 27. 11. 2015. Stěžovateli tak není zřejmé, jaké jiné důkazní prostředky měl předložit. Za dané situace mohl správce daně nárok na odpočet DPH neuznat pouze v případě prokázání daňového podvodu, což se však nestalo. V neposlední řadě namítal, že napadený rozsudek je nepřezkoumatelný, jelikož krajský soud přezkoumal rozhodnutí, které je stiženo vadou nepřezkoumatelnosti. V daném případě totiž není zřejmé, jaké konkrétní fotografie byly jako důkaz provedeny a kdy a jak se to stalo. Stěžovatel dále navrhoval, aby Nejvyšší správní soud přiznal kasační stížnosti odkladný účinek.

[10] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti ze dne 27. 4. 2018 uvedl, že se ztotožňuje s odůvodněním napadeného rozsudku, které dopadá na všechny námitky opakovaně uplatněné v kasační stížnosti. Setrval na stanovisku, že nebyla prokázána realizace plnění, jak tvrdí stěžovatel. Důkazní prostředky předložené stěžovatelem byly neprůkazné nebo vzájemně rozporné, resp. v rozporu s důkazními prostředky obstaranými správcem daně. Na tom nemůže nic změnit ani potvrzení Asociace českých reklamních agentur a marketingové komunikace obecně tvrdící, že určité aktivity lze označit za reklamu. K otázce daňového podvodu vysvětlil, že nejprve je nutné zkoumat, zda bylo vůbec prokázáno uskutečnění zdanitelného plnění; pokud ne, není na místě řešit otázku daňového podvodu. Rovněž trval na tom, že nedošlo ke zkrácení procesních práv

stěžovatele, neboť proběhlo řádné dokazování, s čímž ostatně souhlasil Nejvyšší správní soud v navazující kauze týkající se daně z příjmů.

[11] V replice ze dne 2. 8. 2018 stěžovatel uvedl, že nahlédl do daňového spisu, přičemž zjistil, že jsou v něm obsaženy nekvalitní fotokopie závěrečných zpráv namísto kvalitních fotokopií, které byly správci daně předloženy. Nečitelnost předložené fotodokumentace byla způsobena finančními orgány, nikoli stěžovatelem. Dále poukazoval na to, že podle úředního záznamu ze dne 13. 4. 2015 mělo dojít k přeřazení několika písemností do veřejné části spisu – některé z tam zmiňovaných písemností se však nepodařilo vůbec nalézt. Měl tudíž za to, že předmětný daňový spis neodpovídá právním předpisům. Stěžovatel dále opakovaně předložil fotografie, které podle něj dokládají realizaci reklamy. Měl proto za to, že prokázal uskutečnění zdanitelných plnění.

[12] K žádosti stěžovatele Nejvyšší správní soud usnesením ze dne 25. 4. 2018, č. j. 6 Afs 47/2018 – 35, nepřiznal kasační stížnosti odkladný účinek.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[13] Nejvyšší správní soud nejprve zkoumal formální náležitosti kasační stížnosti, přičemž zjistil, že je podána včas, osobou oprávněnou, jež splňuje podmínku obsaženou v ustanovení § 105 odst. 2 s. ř. s., a je proti napadenému rozsudku přípustná za podmínek ustanovení § 102 a § 104 s. ř. s.

[14] Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost stěžovatele v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadený rozsudek netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3, 4 s. ř. s.). Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že kasační stížnost **není důvodná.**

[15] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval námitkami nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku. Nepřezkoumatelnost je natolik závažnou vadou rozhodnutí krajského soudu, že se jí Nejvyšší správní soud musí zabývat i tehdy, pokud by ji stěžovatel nenamítal, tedy z úřední povinnosti (srov. § 109 odst. 4 s. ř. s.). Nejvyšší správní soud nezjistil, že by napadený rozsudek trpěl vadami, které podle setrvalé judikatury Nejvyššího správního soudu zakládají důvod nepřezkoumatelnosti, přičemž na její závěry ohledně posouzení toho, jaké vady naplňují tento kasační důvod, pro stručnost odkazuje (viz. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003 – 75; rozsudek ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 135/2004 – 73; rozsudek ze dne 8. 4. 2004, č. j. 4 Azs 27/2004 – 74; rozsudek ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Azs 47/2003 – 130).

[16] Naplnění tohoto kasačního důvodu stěžovatel dovozuje z toho, že krajský soud věcně přezkoumal napadené rozhodnutí, které bylo dle stěžovatele zatíženo vadou nepřezkoumatelnosti, neboť z postupu finančních orgánů nebylo zřejmé, jaké důkazy byly provedeny, přičemž odkazuje na usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 4. 2012, č. j. 7 As 57/2010 – 82). Nejvyšší správní soud k argumentaci stěžovatele uvádí, že jím citované rozhodnutí rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu se týkalo postupu správního orgánu dle zákona č. 500/2004 Sb., správní řád, ve znění pozdějších předpisů, nikoli postupu finančních orgánů dle zákona č. 280/2009 Sb., daňový

řád, ve znění pozdějších předpisů. Tam uvedené závěry tudíž nelze zjednodušeně přenášet do typově zcela jiného procesního řízení vedeného dle daňového řádu, který obsahuje vlastní procesní úpravu provádění dokazování. K otázce, zda nevyhotovení protokolu o provedení listinných důkazů dle správního řádu má vliv na zákonnost následně vydaného rozhodnutí, se nadto Nejvyšší správní soud vyjádřil v rozsudku ze dne 14. 12. 2017, č. j. 7 As 69/2016 – 64, v němž odkázal na závěry krajského soudu, podle kterého *„Jestliže jednotlivé listiny jsou založeny ve správním spisu a jestliže na ně odkazuje jak prvostupňové, tak nyní napadené rozhodnutí, je nepochybné, že tvoří podklad rozhodnutí, žalovaný jimi důkaz prováděl a žalobce (...) se měl možnost s nimi seznámit. Přestože tedy žalovaný při dokazování listinami nepostupoval podle § 53 odst. 6 správního řádu, nejde o vadu, jež by mohla vyvolat nezákonnost napadeného rozhodnutí, pro kterou by zdejší soud měl napadené rozhodnutí žalovaného rušit.“* I kdyby tedy Nejvyšší správní soud souhlasil se stěžovatelem, že závěry obsažené v usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 4. 2012, č. j. 7 As 57/2010 – 82, ohledně povinnosti správního orgánu vyhotovit protokol o provedení důkazu, se použijí i v případě řízení vedeného dle daňového řádu, neměla by tato vada v souladu s výše uvedeným vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí.

[17] Nejvyšší správní soud proto neshledal, že by byl naplněn kasační důvod dle ustanovení § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. K věci samé a naplnění kasačních důvodů dle ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s. uvádí následující:

[18] Nejvyšší správní soud především setrvává na své rozhodovací praxi, která je podpořená i judikaturou Soudního dvora Evropské unie, že prokazování nároku na odpočet daně z přidané hodnoty je primárně záležitostí dokladovou, současně je však třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním. To znamená, že ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi nemusí být podkladem pro uznání nároku na odpočet daně z přidané hodnoty, není-li prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění došlo tak, jak je v dokladech deklarováno, či nejsou-li splněny další zákonné podmínky pro jeho uplatnění, přičemž břemeno tvrzení a důkazní stran prokázání uskutečnění zdanitelného plnění tíží primárně daňový subjekt – viz. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 9. 2014, č. j. 9 Afs 57/2013 – 37, rozsudek ze Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 5. 2015, č. j. 9 Afs 181/2014 - 34. Daňový subjekt tedy má povinnost v pochybnostech prokázat pravdivost údajů deklarovaných na daňovém dokladu. Daňový doklad, který jen simuluje uskutečnění zdanitelného plnění, není relevantním důkazem a opravňuje správce daně požadovat, aby daňový subjekt prokázal existenci zdanitelného plnění.

[19] Rovněž Soudní dvůr Evropské unie v rozsudku ze dne 27. 6. 2018, ve spojených věcech C‑459/17 a C‑460/17 SGI a Valériane SNC v. Ministre de l'Action et des Comptes publics, konstatoval, že *„v systému DPH je nárok na odpočet spojen se skutečným uskutečněním dotčeného dodání zboží nebo poskytnutí služby (obdobně viz usnesení předsedy Soudního dvora ze dne 4. července 2013, Menidzherski biznes reshenia, C ‑ 572/11, nezveřejněné, EU:C:2013:456, bod 19 a citovaná judikatura).* Tzn., že teprve poté, co mj. je prokázáno, že došlo ke splnění všech formálních a hmotných podmínek pro uznání odpočtu daně z přidané hodnoty, je na místě zabývat se tím, zda nárok není daňovým subjektem uplatňován zneužívajícím způsobem, resp. zda se nejedná o daňový podvod – viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 10. 2016, č. j. 6 Afs 170/2016 - 30.

[20] V projednávané věci tedy bylo nutné, pokud stěžovatel chtěl uplatnit nárok na odpočet DPH, aby předložil nejen příslušné doklady (faktury), ale aby rovněž na výzvu správce daně prokázal, že k jím tvrzeným zdanitelným plněním došlo. V projednávané věci je přitom nutné plně vycházet také z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 2. 2018, č. j. 1 Afs 382/2017 – 48, který se týkal týchž reklamních služeb údajně poskytnutých stěžovateli společnosti PromoProdukce ve spojení s doměřením daně z příjmů fyzických osob, a v němž bylo prakticky ke shodným námitkám stěžovatele uzavřeno, že *Nejvyšší správní soud proto shodně s krajským soudem dospěl k závěru, že stěžovatel neunesl své důkazní břemeno a neprokázal tak oprávněnost výdajů v celkové výši 1.135.000 Kč realizovaných na základě smlouvy ze společností PromoProdukce – Event ze dne 1. 3. 2011. Závěry správních orgánů přitom mají oporu ve spise a jsou učiněny v souladu s provedeným dokazováním.*"

[21] Nejvyšší správní soud na výše uvedených závěrech musí setrvat i v nyní projednávané věci ve vztahu k dani z přidané hodnoty. I v tomto případě totiž stěžovatel provedení služeb prokazoval fotodokumentací zahrnutou v závěrečných zprávách a výpovědí pana Kaisera (jednatele společnosti PromoProdukce), avšak tyto důkazní prostředky jsou značně obecné, nekonkrétní a nadto rozporné s důkazními prostředky získanými správcem daně, jak bylo výše popsáno krajským soudem. Rozpory mezi důkazními prostředky získanými správcem daně a předloženými stěžovatelem nelze rozumně vysvětlit tím, že ve všech případech došlo k pochybení na straně dodavatele, resp. že byly vyhotoveny dva typy plakátů (které se lišily v tom, zda na nich bylo vyobrazeno logo stěžovatele), přičemž plakát s propagovaným logem stěžovatele ani v jednom případě nebyl znám pořadateli příslušné akce; a to zvláště za situace, kdy vytváření těchto reklamních plakátů se děje prostřednictvím počítačového programu, tudíž „vytvoření" a následné „vytištění" takové reklamního plakátu s příslušným logem je otázkou několika drobných úprav. Stejně tak nelze ničeho dovodit z různých fotografií, kterými stěžovatel dokládal výlep jednotlivých reklamních letáků, neboť s ohledem na způsob jejich pořízení není na nich zřejmé vyobrazení loga stěžovatele, resp. není zřejmé, kdy k výlepu došlo a na jakém místě.

[22] Jestliže stěžovatel ve své reakci ze dne 2. 8. 2018 namítá, že finanční orgány vycházely z nekvalitních kopií jím předložených fotografií a že spis není kompletní, protože se v něm nenachází výzva č. j. 607706/14/2701-05401-607294, musí Nejvyšší správní soud konstatovat, že tato argumentace je nepřípustná ve smyslu ustanovení § 104 odst. 4 s. ř. s., neboť stěžovatel touto argumentací uplatňuje zcela jiné důvody, než které uplatnil v řízení před krajským soudem.

[23] Nad rámec výše uvedeného Nejvyšší správní soud přesto poznamenává, že ne každé procesní pochybení musí odůvodnit zrušení správních rozhodnutí (např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 6. 2014, č. j. 3 As 87/2013 – 31), případně že lpění na textu zákona nesmí sklouznout k formalismu odtrženému od reality (viz. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 1. 2018, č. j. 10 As 168/2016 – 38). Navíc v projednávané věci má Nejvyšší správní soud za stěžejní to, že jak plyne z příslušného spisu, předmětná výzva doznala své reflexe, a to v odpovědi stran výpisu z bankovního účtu.

[24] Nejvyšší správní soud ze všech shora uvedených důvodů proto dospěl k závěru, že kasační stížnost je zjevně nedůvodná, a v souladu s § 110 odst. 1 *in fine* s. ř. s. ji zamítl.

IV. Závěr a náklady řízení

[25] O nákladech řízení rozhodl soud v souladu s ustanovením § 60 odst. 1 a 7 ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel nebyl ve věci úspěšný, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení; žalovaný, který měl ve věci úspěch, žádné náklady nad rámec běžné správní činnosti nevynaložil, proto Nejvyšší správní soud rozhodl, že se žalovanému náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznává.

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

V Brně dne 3. října 2018

JUDr. Petr Průcha
předseda senátu