



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Radana Malíka a soudců JUDr. Petra Mikeše, Ph.D., a JUDr. Barbary Pořízkové v právní věci žalobkyně: **PRO TENAX s.r.o.**, se sídlem Chrášťany 35, zast. Mgr. Miloslavem Petřů, LL.M., advokátem se sídlem Jungmannova 745/24, Praha 1, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, proti rozhodnutím Finančního ředitelství v Plzni ze dne 27. 6. 2012, č. j. 4926/12-1300-401781 a č. j. 4927/12-1300-401781, a proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Plzni ze dne 2. 7. 2012, č. j. 4602/12-1200-400604, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 20. 11. 2013, č. j. 57 Af 45/2012 – 130,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II.** Žádný z účastníků **n e m á p r á v o** na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Podanou kasační stížností se žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) domáhá zrušení v záhlaví označeného rozsudku Krajského soudu v Plzni (dále jen „krajský soud“), kterým byly výrokem I. zamítnuty její žaloby směřující proti rozhodnutím Finančního ředitelství v Plzni (dále jen „finanční ředitelství“) ze dne 27. 6. 2012, č. j. 4926/12-1300-401781 (dále jen „rozhodnutí finančního ředitelství 1“) a č. j. 4927/12-1300-401781 (dále jen „rozhodnutí finančního ředitelství 2“), kterými byla zamítnuta odvolání proti rozhodnutím Finančního úřadu v Sokolově (dále jen „správce daně“) ze dne 24. 10. 2011 o výsledku přezkumného řízení na dani z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období listopad 2006, č. j. 143482/11/155910400188, a prosinec 2006, č. j. 143500/11/155910400188, a proti rozhodnutí finančního ředitelství ze dne 2. 7. 2012, č. j. 4602/12-1200-400604 (dále jen „rozhodnutí finančního ředitelství 3“), kterým byl změněn dodatečný platební výměr správce daně ze dne 27. 7. 2010, č. j. 76922/10/155910400188, jímž byla dodatečně zrušena daňová ztráta a dodatečně vyměřena daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2006, a to tak, že byla snížena částka dodatečně doměřené daně z příjmů právnických osob a penále. Výrokem II. bylo stanoveno, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

[2] Sporná otázka, která vstala mezi stěžovatelkou a správcem daně, se týká zajištění odvysílání reklamních spotů na dvou celostátních televizních kanálech (ČT4 SPORT a TV

SPEKTRUM) sjednaných na základě Rámcové smlouvy o zabezpečení vysílání televizní reklamy č. 2006/II, ze dne 24. 7. 2006 (dále jen „rámcová smlouva“) a jejích dodatků ze dne 26. 7. 2006 a ze dne 18. 8. 2006 (dále jen „dodatky“) uzavřené mezi stěžovatelkou a společností BP Property s.r.o., nyní užívající obchodní firmu Property Praha s.r.o., se sídlem Púchovská 2219/8, Praha 4 (dále jen „BP Property“). Cena za jedno odvysílání tohoto reklamního spotu byla dohodnuta na 35 440 Kč (bez DPH), celkem tak za 145 odvysílaných spotů za období srpen – prosinec 2006 bylo zaplaceno 5 138 800 Kč (bez DPH), tj. 6 115 172 Kč (včetně DPH). Stěžovatelka se domnívá, že jí vznikl nárok na odpočet DPH v plné výši, tj. celkem ve výši 976 372 Kč, který uplatnila ve svých řádných daňových přiznáních.

[3] Ve věci nároku na odpočet na DPH za zdaňovací období listopad 2006 a zdaňovací období prosinec 2006 zahájil správce daně počátkem roku 2007 výtýkáci řízení a vyměřil stěžovatelce nadměrný odpočet. Výsledné platební výměry za listopad 2006 a za prosinec 2006 byly následně přezkoumány s ohledem na závěry daňové kontroly uvedené v bodu [4] s výsledkem snížení nároků stěžovatelky na odpočet DPH za posuzovaná období. Rozhodnutí o výsledku přezkumného řízení napadla stěžovatelka odvoláními, a jelikož finanční ředitelství potvrdilo platební výměry rozhodnutími finančního ředitelství 1 a 2, podala stěžovatelka ve věci správní žalobu.

[4] Pokud jde o daň z příjmů právnických osob, na základě podnětu Policie České republiky (dále jen „podnět“) zahájil správce daně u stěžovatelky dne 22. 5. 2009 daňovou kontrolu za účelem prověření správnosti základu daně a daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období kalendářního roku 2006 a 2007. Policie v rámci trestního řízení odhalila řetězec subjektů, u kterých shledala důvodné podezření ze zaúčtování fiktivních faktur s úmyslem uplatnit neoprávněný odpočet DPH a krátit daň z příjmů a DPH. Na konci tohoto řetězce měla figurovat stěžovatelka jako objednatel televizních reklamních spotů. Výsledkem daňové kontroly bylo vydání dodatečného platebního výměru, jímž správce daně dodatečně zrušil daňovou ztrátu z příjmů právnických osob a dodatečně doměřil daň z příjmů právnických osob. Proti dodatečnému platebnímu výměru podala stěžovatelka odvolání, a přestože jí byla v odvolacím řízení snížena dodatečně doměřená daň z příjmů právnických osob a penále rozhodnutím finančního ředitelství 3, jak je zmíněno již výše, nebyla s výsledkem spokojená a podala ve věci správní žalobu.

[5] Krajský soud usnesením ze dne 31. 8. 2012, č. j. 57 Af 46/2012 – 156, spojil ke společnému projednání žalobu podanou proti rozhodnutím finančního ředitelství 1 a 2 a žalobu podanou proti rozhodnutí finančního ředitelství 3 a napadeným rozsudkem obě žaloby jako nedůvodné zamítl.

[6] Krajský soud po obsáhlé rekapitulaci žalobních bodů přistoupil k jejich vypořádání. Předně nesouhlasí s tím, že by stěžovatelka „*řádně tvrdil[a] a náležitě prokázal[a] uskutečnění, respektive poskytnutí a přijetí zdanitelných plnění v podobě zajištění odvysílání reklamních spotů*“. Naopak zastává názor, že se jí nepodařilo unést břemeno tvrzení a břemeno důkazní ohledně konkrétních činností, které učinila společnost BP Property ke splnění svého závazku zajistit odvysílání televizních spotů, tedy nepodařilo se prokázat, za co byla vynaložená částka zaplacená a že byla zaplacená tomu, kdo plnění skutečně poskytl. Svůj názor opřel o judikaturu Nejvyššího správního soudu. Dále konstatoval, že z napadených rozhodnutí finančního ředitelství vyplývá důvodné podezření na možné zapojení stěžovatelky do podvodného daňového řetězce. Posuzovaný případ se typově podobá jiným případům, které nezákonně probíhaly právě v rámci nastíněného daňového řetězce, jehož se účastnily mimo stěžovatelky tytéž subjekty. Snahou správce daně ani finančního ředitelství nebylo prokázat, že se stěžovatelka daňového řetězce účastnila záměrně, ale prokázat, že existují indicie, že takový řetězec existoval, což se potvrdilo. Navíc se ukázalo, že stěžovatelka neučinila veškerá opatření, která od ní bylo možno vyžadovat, aby zajistila, že její plnění není součástí podvodu, a tudíž mohla vědět, že plnění je součástí nezákonného daňového řetězce. Zejména neověřila cenu obvyklou za odvysílání reklamních spotů a zaplatila tak cenu, která byla mnohonásobně vyšší než cena obvyklá, a rovněž nezjistila, že společnost BP Property nemá s reklamní činností velké

zkušenosti. Pokud by tyto skutečnosti zjistila, musela by dospět k závěru o nestandardnosti celé situace. Závěrem se vyjádřil i k žalobní námitce vztahující se pouze k rozhodnutím o výsledku přezkumného řízení, a to tak, že správci daně nebyly známy skutečnosti a neměl k dispozici důkazy svědčící o tom, že uplatněný nárok na odpočet DPH je oprávněný, důkazy spíše svědčily o opaku, a proto nemohlo být přezkumné řízení zastaveno.

II. Obsah kasační stížnosti, vyjádření žalovaného

[7] Proti rozsudku krajského soudu podala stěžovatelka kasační stížnost, a to z důvodů, jež lze podřadit pod § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“). Navíc se domnívá, že krajský soud porušil její ústavně a mezinárodněprávně garantovaná práva a ústavně zakotvené zásady.

[8] V první řadě má za to, že krajský soud nesprávně posoudil otázky týkající se dokazování v daňovém řízení. Daňový subjekt je povinen prokazovat a správce daně je oprávněn daňový subjekt vyzvat pouze k prokázání skutečností, které daňový subjekt tvrdí v daňovém tvrzení a účetních dokladech, neboť důkazní břemeno nelze pojímat extenzivně. Správce daně potom může vyjádřit své důvodné pochybnosti ohledně věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti předloženého účetnictví a jiných povinných záznamů, přičemž jej tíží břemeno k prokázání těchto pochybností. Pokud správce daně unese své břemeno, potom je zase na daňovém subjektu, aby pochybnosti vyvrátil. Své názory opírá stěžovatelka o judikaturu Nejvyššího správního soudu a Ústavního soudu.

[9] K otázce dokazování dále odmítla použitelnost krajským soudem citovaných rozsudků Nejvyššího správního soudu na posuzovanou otázku a uvedla, že správnost jejích tvrzení byla náležitě prokázána nejen účetními doklady, ale i dalšími předloženými podklady a provedenými výslechy. Naopak finanční ředitelství neuneslo své důkazní břemeno, neboť důvody pro zpochybnění předloženého účetnictví a dalších důkazů nebyly natolik závažné a důvodné, aby činily účetnictví nevěrohodným, neúplným, neprůkazným nebo nesprávným, resp. neodpovídajícím faktickému stavu. Skutečnosti zakládající pochybnosti se týkají jiných subjektů, zejména společnosti BP Property. Pokud soud požaduje prokázání toho, jaké konkrétní činnosti učinila BP Property za účelem zajištění odvysílání televizních spotů, jde o nepřijatelné rozšíření důkazního břemene, když takové skutečnosti jsou mimo sféru stěžovatelky.

[10] Krajský soud dále nesprávně posoudil otázky týkající se daňových řetězců, když konstatoval, že judikaturu Soudního dvora Evropské unie ani judikaturu Nejvyššího správního soudu nelze použít, jelikož stěžovatelka neprokázala existenci zdanitelných plnění a neprokázala, že přijala veškerá opatření, aby zajistila, že zdanitelná plnění nejsou součástí podvodu. Stěžovatelka má však za to, že neexistenci zdanitelných plnění náležitě prokázala a přijala veškerá potřebná opatření a vynaložila veškerou náležitou opatrnost a obezřetnost, jak požaduje i judikatura Nejvyššího správního soudu a Ústavního soudu. Nebylo na ní, aby prokazovala svou neúčast na daňovém řetězci, naopak správce daně měl prokázat účast na řetězci či alespoň to, že daňový subjekt o tomto daňovém řetězci věděl nebo mohl vědět.

[11] Dále namítá, že v průběhu daňového řízení nebylo zjištěno, že by zaplacená cena byla mnohonásobně vyšší než cena obvyklá, taková skutečnost nevyplývá ze žádného dokumentu finančního ředitelství ani správce daně. Cena účtovaná společností ARBOmedia.net Praha, spol. s r.o. (vymazána z obchodního rejstříku ke dni 16. 12. 2009; dále jen „ARBOmedia.net Praha“), jakožto výhradním poskytovatelem televizního reklamního prostoru v posuzované době, panu B. V., který zprostředkoval odvysílání reklamních spotů u společnosti ARBOmedia.net Praha, byla nižší asi o 90 % z ceny za služby oproti běžným katalogovým cenám. Takovou cenu nelze

považovat za cenu obvyklou. Správní orgány ani krajský soud cenu obvyklou nezjišťovaly. Stěžovatelce zaplacená cena nepřípadala nepřiměřená, proto nepovažovala za nezbytné cenu dále prověřovat, ani k tomu neměla povinnost. Odůvodnění krajského soudu nemá žádnou vypovídací hodnotu, stejně jako skutečnost, že společnost BP Property začala služby v oblasti reklamy poskytovat až v roce 2006. Závěr soudu je proto zcela nepřesvědčivý.

[12] Jelikož krajský soud nesprávně posoudil výše nastolené otázky, posoudil nesprávně i otázku zastavení přezkumného řízení. Správci daně byly známy skutečnosti a měl k dispozici důkazy o tom, že uplatněný nárok na odpočet DPH za posuzovaná zdaňovací období je oprávněný, tudíž mělo být přezkumné řízení zastaveno.

[13] Správní orgány v daňovém řízení opakovaně pochybily, když vyzývaly stěžovatelku k prokázání skutečností, které prokazovat nemusí, respektive v některých případech ani nemůže. Při zjišťování skutkové podstaty byl správními orgány porušen zákon takovým způsobem, že to ovlivnilo zákonnost rozhodnutí finančního ředitelství.

[14] Poslední kasační námitka směřuje do přezkoumatelnosti napadeného rozsudku. Krajský soud se dle stěžovatelky nedůsledně vypořádal s námitkou nepřípustného rozšíření důkazního břemene, když žádným způsobem nereagoval na žalobou uváděné judikáty Nejvyššího správního soudu a Ústavního soudu k této problematice. Nepřezkoumatelnost spatřuje taktéž v nepřesvědčivosti napadeného rozsudku, a to v souvislosti s nesprávným posouzením otázek týkajících se daňových řetězců, když navíc závěry soudu nemají oporu ve správním spisu a provedených důkazech.

[15] Z uvedených důvodů navrhuje Nejvyššímu správnímu soudu, aby napadený rozsudek zrušil a současně aby zrušil i napadená rozhodnutí finančního ředitelství a správce daně.

[16] Žalovaný ve svém vyjádření sdělil, že se ztotožňuje s názory krajského soudu a neshledává jeho rozsudek nepřezkoumatelným. Konstatuje, že stěžovatelka uhradila za odvysílání reklamních spotů nepoměrně větší částku, než byla cena obvyklá, což odporuje tvrzené snaze zvýšit příjmy a šetřit. Nadto se nepodařilo prokázat, za co konkrétně byla částka zaplacená a že byla zaplacená skutečně tomu, kdo plnění poskytl. Všechny tyto skutečnosti svědčí účasti na daňovém řetězci. Tvrdí, že nebyly předloženy řádné daňové doklady, formálně i věcně správné, a nebylo prokázáno, že došlo ke zdanitelnému plnění a zda toto plnění uskutečnila osoba uvedená v daňovém dokladu. Na posuzovaný případ není použitelná judikatura Soudního dvora Evropské unie, jelikož stěžovatelka nebyla schopna prokázat samotnou existenci zdanitelného plnění. Naopak v rámci daňového řízení vyplynulo, že si zajišťovala podmínky a předpoklady pro odvysílání reklamních spotů sama, prostřednictvím subjektů odlišných od BP Property.

[17] Žalovaný rovněž vyjádřil svůj nesouhlas s částí rozsudku krajského soudu týkající se náhrady nákladů řízení. Má za to, že soud postupoval chybně, když mu ji nepřiznal. Pracovní cestu zaměstnance nelze považovat za obvyklou administrativní činnost, tudíž náhrada nákladů řízení žalovanému náležela.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[18] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že kasační stížnost je podána včas, jde o rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost přípustná, a stěžovatelka je zastoupena advokátem (§ 105 odst. 2 s. ř. s.). Poté přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), ověřil při tom, zda napadený rozsudek netrpí vadami, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3, 4 s. ř. s.), a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

[19] Z důvodu hodnocení napadeného rozsudku ve vztahu ke dvěma daním – DPH a dani z příjmů rozdělil Nejvyšší správní soud i odůvodnění svého rozsudku do dvou částí, zabývajících se posouzením zákonnosti každé z vyměřených daní. Tak je dosaženo větší přehlednosti v argumentaci zdejšího soudu.

III.A Daň z přidané hodnoty

[20] Stěžejní námitka kasační stížnosti se týká rozložení důkazního břemene mezi správce daně a stěžovatelku. Nejvyšší správní soud se této otázce již opakovaně věnoval (viz například rozsudek ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 – 119, publ. pod. č. 1572/2008 Sb. NSS, či rozsudek ze dne 30. 4. 2008, č. j. 1 Afs 15/2008 – 100). Právní úprava vztahující se k problematice dokazování byla v zásadě totožná za účinnosti zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění účinném do 31. 12. 2010 (dále jen „ZSDP“), i nyní za účinnosti zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále je „daňový řád“).

Ustanovení § 31 odst. 9 ZSDP: *Daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání, hlášení a vyúčtování nebo ke jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván.*

Ustanovení § 31 odst. 8 ZSDP: *Správce daně prokazuje... c) existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví a jiných povinných evidencí či záznamů, vedených daňovým subjektem.*

Ustanovení § 92 odst. 3 daňového řádu: *Daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních.*

Ustanovení § 92 odst. 5 daňového řádu: *Správce daně prokazuje... c) skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem.*

[21] Obecně lze tedy říct, že daňový subjekt má v rámci daňového řízení povinnost prokázat skutečnosti, které sám tvrdí. Daňové řízení je v České republice postaveno na zásadě, že každý daňový subjekt má povinnost sám daň přiznat, tedy má břemeno tvrzení, ale také povinnost toto své tvrzení doložit, tj. má i břemeno důkazní. Právní předpisy ale neponechávají veškerou aktivitu na daňovém subjektu, a i správce daně má v daňovém řízení své povinnosti v oblasti dokazování. Pro posuzovanou věc je podstatná zejména výše uvedená povinnost správce daně vyvrátit věrohodnost, průkaznost, správnost a úplnost účetnictví a vůbec tvrzení a důkazy předložené daňovým subjektem. Uvedená ustanovení ZSDP i daňového řádu, vždy dle předpisu účinného pro konkrétní období, vytvářejí vyvážený komplex povinností tvrzení a povinností důkazních mezi daňovým subjektem a správcem daně.

[22] Daňový subjekt má v první řadě povinnost tvrdit skutečnosti rozhodné pro jeho daňovou povinnost. Konkrétní obsah povinnosti tvrzení vychází zejména z příslušných ustanovení daňového práva hmotného, v případě stěžovatelky z § 72 odst. 1, věty první, zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném v rozhodné době (dále jen „zákon o DPH“), podle něhož *Nárok na odpočet daně má plátcé, pokud přijatá zdanitelná plnění použije pro uskutečnění své ekonomické činnosti*, a z § 73 odst. 1, věty první, zákona o DPH, dle kterého *Plátcé prokazuje nárok na odpočet daně daňovým dokladem, který byl vystaven plátcem a byl zúčtován podle zvláštního právního předpisu, popřípadě evidován podle § 100 u plátců, kteří nevedou účetnictví*. Znamenalo to tedy, že stěžovatelka byla v tomto konkrétním případě povinna tvrdit, chtěla-li uplatnit nárok na odpočet DPH, že od jiné osoby, která v době transakce byla plátcem DPH, přijala věci zákonem charakterizované jako zdanitelná plnění (takovými nepochybně může být i zajištění odvysílání

reklamních spotů, když podle § 2 odst. 1 písm. b) zákona o DPH předmětem daně je i *poskytnutí služby za úplatu osobou povinnou k dani v rámci uskutečňování ekonomické činnosti, s místem plnění v tuzemsku* a poskytnutím služby se dle § 14 odst. 1 zákona o DPH rozumí *všechny činnosti, které nejsou dodáním zboží nebo převodem nemovitosti*). V této věci bylo mezi účastníky sporné a pro výsledek řízení před žalovaným určující, zda stěžovatelka přijala plnění právě od jí označeného dodavatele - společnosti BP Property.

[23] Způsob, jakým daňový subjekt plní svoji důkazní povinnost, vyplývá ze shora citovaných ustanovení ZSDP a daňového řádu. Daňový subjekt je povinen na základě příslušných zákonných ustanovení vést účetnictví (§ 1 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví) či jiné povinné záznamy či evidence. Smyslem a účelem účetnictví je poskytnout tomu, kdo je vede, i oprávněné třetí osobě (ve věcech daní tedy správci daně), věrohodný, úplný, průkazný a správný přehled o jeho předmětu, kterým je – zjednodušeně řečeno – hospodaření daňového subjektu. Z hlediska metod zaznamenávání se u účetnictví jedná o standardizovaný, formalizovaný a značně detailní přehled o hospodaření, který by, je-li veden předepsaným způsobem, neměl umožnit, aby o hospodaření dotyčného daňového subjektu byl podán zkreslený obraz. Daňový subjekt proto splní svoji povinnost důkazní ve vztahu k tvrzením, která správci daně předestře, prokáže-li tato tvrzení svým účetnictvím, ledaže správce daně prokáže, že ve vztahu k těmto tvrzením je účetnictví daňového subjektu nevěrohodné, neúplné, neprůkazné nebo nesprávné.

[24] Správce daně nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují natolik vážné a důvodné pochyby, že činí účetnictví nevěrohodným, neúplným, neprůkazným nebo nesprávným. Ne každá chyba v účetnictví proto bude způsobovat takto požadovanou intenzitu pochybností; budou to pouze takové nesrovnalosti, jež přímo (nedostatkem spolehlivých informací o konkrétním účetním případě) či nepřímo (celkovou nevěrohodností účetnictví, i když toto na první pohled o konkrétním účetním případě předepsané informace poskytuje) zatemní obraz o hospodaření daňového subjektu. Správce daně je zde povinen identifikovat konkrétní skutečnosti, na základě nichž hodnotí předložené účetnictví jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné. Jen takto totiž může unést své důkazní břemeno.

[25] Unese-li správce daně své důkazní břemeno, je potom zase na daňovém subjektu, aby prokázal soulad účetnictví se skutečností, tj. aby setrval na svých původních tvrzeních a doložil, že přes vzniklé pochyby se sporný účetní případ udál tak, jak je o něm účtováno, anebo aby naopak korigoval svá původní tvrzení, nabídl tvrzení nová, reflektující existenci pochyb o souladu účetnictví se skutečností, a tato svá revidovaná tvrzení prokázal. Důkazní prostředky zde budou pravidelně pocházet ze sféry mimo účetnictví a de facto nahradí či doplní nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné účetnictví (srov. v této souvislosti z bohaté judikatury Nejvyššího správního soudu např. jeho rozsudek ze dne 30. 8. 2005, č. j. 5 Afs 188/2004 - 63, rozsudek ze dne 12. 4. 2006, č. j. 5 Afs 40/2005 - 72, rozsudek ze dne 16. 7. 2009, č. j. 1 Afs 57/2009 - 83, či rozsudek ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008 - 86, které zmínila v kasační stížnosti stěžovatelka). Na tomto místě je třeba připomenout, že pro uznání nároku na odpočet DPH nejsou rozhodné pouze formální náležitosti předložených a případně i řádně zaúčtovaných dokladů, ale stav faktický, tedy faktické přijetí zdanitelného plnění, které musí být uskutečněno jiným plátcem daně, a faktické použití právě tohoto zdanitelného plnění k dosažení příjmu na zdanitelná plnění daňového subjektu. Z konstantní judikatury Ústavního soudu i Nejvyššího správního soudu vyplývá, že prokázání daňově uznatelného výdaje je sice prvotně záležitostí dokladovou, současně je však třeba respektovat soulad s faktickým stavem. To znamená, že ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi nemohou být podkladem pro uznání nároku na odpočet DPH nebo samotné výše DPH, je-li správcem daně zpochybněno, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo tak, jak je v dokladech prezentováno. Předložení daňového dokladu je pouze

formálním důkazem dovršujícím hmotně právní aspekty skutečného provedení zdanitelného plnění. Jestliže zdanitelné plnění nebylo uskutečněno tak, jak je plátcem deklarováno, nemůže být důkazní povinnost naplněna pouhým předložením, byť formálně správného, daňového dokladu (srov. nálezh Ústavního soudu ze dne 15. 5. 2001, sp. zn. IV. ÚS 402/99, publ. jako N 73/22 SbNU 131, dostupný na <http://nalus.usoud.cz>, rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 1. 2014, č. j. 8 Afs 55/2013 – 45, či rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 12. 2013, č. j. 9 Afs 75/2012 – 32).

[26] Z rozhodnutí správních orgánů i ze soudního spisu vyplývá, že stěžovatelce bylo umožněno v rámci daňového řízení bránit svá práva a předkládat důkazy k prokázání svých tvrzení. Ostatně ona ani nenamítá, že by nemohla předložit další důkazy, naopak uvádí, že už neví, co by předložila. Podstata sporu spočívá v hodnocení, zda stěžovatelka prokázala uskutečnění zdanitelných plnění spočívajících v poskytnutí reklamních služeb tak, jak bylo deklarováno na jí předložených dokladech, a zda tedy prokázala nárok na odpočet daně, který nárokovala. Finanční ředitelství, s nímž se ztotožnil i krajský soud, dospělo k závěru, že neprokázala, že zdanitelné plnění přijala právě od jí deklarovaného subjektu, společnosti BP Property, jakkoli připustilo, že k odvysílání reklamního spotu došlo. Stěžovatelka naopak tvrdila, že důkazní prostředky plně postačovaly k prokázání jejího nároku na odpočet daně.

[27] Ve správním spisu Nejvyšší správní soud ověřil, že stěžovatelka předložila kromě účetních dokladů i jiné důkazní prostředky, zejména šlo o rámcovou smlouvu a její dodatky, a vysílací mediální plány; svá tvrzení opírá rovněž o provedené výslechy pana Černáka, tehdejšího jednatele společnosti BP Property, Ing. Stariata, pověřeného stěžovatelkou k zajištění vysílání reklamních spotů, a pana Bureše, jednatele stěžovatelky. Má tedy za to, že beze zbytku unesla své primární břemeno tvrzení a břemeno důkazní a vyjadřuje pochybnosti o unesení důkazního břemena správcem daně.

[28] Nejvyšší správní soud dává za pravdu krajskému soudu, který uvedl, že správní orgány provedly v daňovém řízení velké množství důkazů, které namísto odstranění závažných a důvodných pochybností správce daně o věrohodnosti předložených dokladů tyto pochybnosti potvrdily. Podrobně se rozbořem provedených důkazů a z nich vyplývajících pochybností o tom, že se posuzovaný případ skutečně udál tak, jak je zachycen v účetnictví stěžovatelky, zabývalo ve svých rozhodnutích především finanční ředitelství. Pochybnosti, že se společnost BP Property podílela na zajištění odvysílání reklamních spotů, vyplynuly zejména ze zjištění, že společnost ARBOMedia.net Praha se společností BP Property nikdy nespolupracovala a pro stěžovatelku zajišťoval odvysílání reklam pan B. V.; tato společnost je navíc nekontaktní; z podnětu Policie České republiky, která zjistila, že stěžovatelka byla subjektem na konci jednoho z řetězců společností snažících se o získání neoprávněného odpočtu DPH na základě zaúčtování fiktivních faktur; z výpovědi pana V., který uvedl, že nezná pana Černáka a ani si nevybavil, že by kdy obchodoval se společností BP Property, své služby poskytoval pro společnost SYMBIOSA GROUP, s.r.o., jejího zástupce však nezná, jednal pouze s účetní. Pochybnosti pramení i ze zjištění, že jednatelem společnosti SYMBIOSA GROUP, s.r.o., která pokračující v řetězci fakturovala několikanásobně navýšené ceny za odvysílání reklamy společnosti BP Property, je osoba od dětství trpící závažnou duševní poruchou. Dispoziční právo k bankovnímu účtu, na který byly směřovány peněžní prostředky placené firmami na konci řetězce, měla jiná osoba, která nebyla ve vedení společnosti SYMBIOSA GROUP, s.r.o., ani nevlastnila podíl v této společnosti. Společnost BP Property tuto osoba zná, bližší informace však nebyla schopna uvést, pouze si vzpomněla, že společnost zastupoval pan Černák. Pana V. zná jen z doslechu.

[29] Správce daně provedl výslech jednatele společnosti BP Property pana Černáka. Ten však nebyl schopen zodpovědět otázky týkající se toho, jakým způsobem byla navázána spolupráce

se stěžovatelkou, s kým za stěžovatelku jednal, kdy a za jakých okolností mu její zástupce sdělil zájem realizovat reklamní činnost a podobně, tedy neposkytl žádnou informaci, a to z důvodu, že si na to „již nevzpomíná“, což vzbudilo další pochybnosti o souladu skutečnosti s tvrzeními stěžovatelky. Správce daně nahlédl i do listinných podkladů (zejména rámcové smlouvy a dodatku k ní), z nichž vyplývá pouze ujednání o tom, co má být plněno, ale nikoli jakým způsobem, kdy nebo kým. Ani další listiny neobsahují informaci, jakým způsobem se společnost BP Property podílela na tom, aby dané reklamní spoty byly zařazeny do televizního vysílání, co konkrétně bylo za tímto účelem vykonáno, kde a s kým bylo jednáno, i kdyby společnost BP Property vystupovala jako prostředník, za účelem splnění rámcové smlouvy. Předložené podklady nejsou způsobitelné doložit, za co konkrétně byla cena uhrazena, tudíž prohlubují pochybnosti ohledně podílu společnosti BP Property na odvysílání reklamních spotů. Z e-mailové komunikace mezi účetní společností SYMBIOSA GROUP, s.r.o., a panem V. správcem daně ověřil, že tato účetní u pana V. objednávala zajištění odvysílání reklamních spotů pro stěžovatelku, v tomto bodě tedy schází jakákoli ingerence BP Property, což dále prohloubilo pochybnosti správce daně. Společnost SYMBIOSA GROUP, s.r.o., byla pro správce daně nekontaktní a nepředložila své účetnictví, které mohlo alespoň některé otázky objasnit. Pochybnosti správce daně nerozptýlily ani výpovědi pana Ing. Stariata a pana Bureše, kteří v podstatných otázkách uvedli nekonkrétní nebo nevěrohodné informace. Jednatel pan Bureš se na spolupráci se společností BP Property dle svých tvrzení nijak nepodílel, rámcovou smlouvu podepsal, ale na okolnosti podpisu si přesně nevzpomněl, pouze uvedl, že má za to, že rámcová smlouva a dodatky přišly poštou. Ing. Stariat, který spolupráci se společností BP Property zajišťoval, sdělil pouze obecně, že při jedné akci mu byl představen pan Černák, který mu sdělil základní parametry spolupráce. Subjekt, jenž pan Černák zastupoval, mu nebyl znám, pouze z korespondence dovodil, že šlo o BP Property. I další informace poskytnuté zmíněnými subjekty se nesly v podobném smyslu. K pochybnostem správce daně přispělo i to, že společnost, která vyrobila reklamní spoty, odeslala tyto spoty na příslušném nosiči stěžovatelce, nikoli přímo společnosti BP Property. Stěžovatelka pak nepředložila žádné důkazy o doručení vysílací kopie reklamního spotu společnosti BP Property.

[30] Není tedy vůbec zřejmé, jaké činnosti vykonala k zajištění odvysílání reklamních spotů společnost BP Property, jakožto subjekt, se kterým stěžovatelka uzavřela rámcovou smlouvu a který měl odvysílání reklamních spotů primárně zajistit. Ve správním řízení naopak vyšlo najevo, že odvysílání provedla jako poskytovatel reklamního prostoru společnost ARBOmedia.net Praha na základě objednávky B. V. pro stěžovatelku. B. V. vyfakturoval odvysílání reklamních spotů společnosti SYMBOSIA GROUP, s.r.o., a ta totéž přefakturovala společnosti BP Property, která to jistě učinila ve vztahu ke stěžovatelce. Postupně však docházelo k enormnímu navyšování fakturované částky, až tato byla téměř čtyřicetinasobkem částky vyfakturované společností ARBOmedia.net Praha B. V. Společnosti SYMBOSIA GROUP, s.r.o., a BP Property pouze předávaly dál navyšený závazek a nepodařilo se zjistit jakoukoli činnost společnosti BP Property k zajištění poskytnutí zdanitelného plnění. Na základě těchto podrobných zkoumání vznikly správci daně pochybnosti, zda obchod proběhl tak, jak bylo deklarováno.

[31] Nejvyšší správní soud konstatuje, že správce daně vzhledem k výše uvedenému unesl své důkazní břemeno, neboť prokázal, že o souladu účetnictví se skutečností jsou natolik vážné a důvodné pochyby, že je činí ve vztahu k odvysílání reklamních spotů, u něhož stěžovatelka uplatnila nárok na odpočet DPH, nevěrohodným. Správce daně shromáždil rozsáhlý důkazní materiál, který tvoří z velké části jeho poznatky, z menší části poznatky, které získal od dožádaných správců daně. Z provedených důkazů pak vyplynuly nejasnosti, že účetní případ se udál tak, jak tvrdila stěžovatelka. Výše uvedené nejasnosti vytvořily dohromady zásadní pochybnost o tom, zda tvrzené zdanitelné plnění bylo uskutečněno právě společností BP Property, a nikoli jiným subjektem.

[32] Procesní břemena byla vznesením relevantních pochybností správce daně přenesena zpět na stěžovatelku, která tak byla postavena před možnost setrvat na svých původních tvrzeních a doložit, že přes vzniklé pochyby se sporný případ stal tak, jak tvrdila od počátku, anebo naopak korigovat svá původní tvrzení, nabídnout tvrzení nová, reflektující existenci pochyb o souladu účetnictví se skutečností, a tato svá revidovaná tvrzení prokázat (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 7. 2011, č. j. 9 Afs 11/2011 – 68). S ohledem na skutečnost, že neupustila od tvrzených skutečností a nadále trvala na tom, že odvysílání reklamních spotů zprostředkovala společnost BP Property, byla povinna tato svá tvrzení doložit a prokázat. Podstatné bylo, aby plnění převzala skutečně od osoby, které za poskytnutí takovéto služby zaplatila – společnosti BP Property, tedy od jiného plátce DPH. Stěžovatelka své důkazní břemeno neunesla. Ačkoli předložila či navrhla celou řadu důkazů, prokázat, že deklarované plnění přijala právě od společnosti BP Property, se jí nepodařilo. Základní podmínka pro přiznání nadměrného odpočtu DPH, a to zda stěžovatelka plnění přijala od plátce daně, se prokázat nepodařilo. Argumenty, které na podporu svých tvrzení opakovaně snáší, jsou formálního rázu, a Nejvyšší správní soud se shoduje s krajským soudem v závěru, že stěžovatelka nebyla schopna uspokojivě vysvětlit skutečnosti nalezené správcem daně a finančním ředitelstvím. K unesení důkazního břemene v žádném případě nepostačí to, co opakovaně tvrdí a prokazuje, že zajištění odvysílání reklamních spotů bylo objednáno u společnosti BP Property a že k odvysílání reklamních spotů skutečně došlo.

[33] Stěžovatelka se domnívá, že došlo k neoprávněnému rozšíření důkazního břemene, když na základě požadavků správních orgánů by měla prokazovat skutečnosti, které se dotýkají jiného subjektu, tedy jsou mimo její sféru. Není jí zřejmé, jakými jinými důkazními prostředky, než předloženými, by mohla reálně prokázat přijetí zdanitelných plnění. Daňový subjekt musí v daňovém řízení prokázat nejen to, že fakticky došlo k uskutečnění zdanitelného plnění, ale i to, kdo jí ono plnění poskytl. Tento „poskytovatel“ totiž musí být plátcem DPH, aby vznikl stěžovateli nárok na odpočet daně a mohlo být požádáno o jeho vydání (srov. například již citované rozsudky ve věcech sp. zn. 2 Afs 24/2007 a 1 Afs 15/2008). Pokud není zřejmé, kdo plnění poskytl, nejsou splněny podmínky pro vydání nadměrného odpočtu. V kasační stížnosti citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 1. 2008, č. j. 9 Afs 67/2007 – 147, dopadá na jiný skutkový stav. V uvedeném rozsudku Nejvyšší správní soud shledal, že správce daně považoval neprokázání přijetí plnění od dodavatele z důvodu, že tento dodavatel neprokázal přijetí zdanitelného plnění od svého dodavatele, tedy opravdu požadoval skutečnosti, které leží mimo sféru daňového subjektu: „*Lze tedy uzavřít, že městský soud nepochybil, pokud zohlednil rozložení důkazního břemene v daném daňovém řízení a možnosti jednotlivých účastníků obchodních vztahů prokazovat uskutečnění přijetí dodávek zlata, neboť samotná skutečnost, že dodavatel (tj. osoba odlišná od účastnice řízení) není schopen prokázat přijetí plnění týkající se předmětných obchodů se zlatem, nemůže být důvodem pro neunesení důkazního břemene účastnicí řízení.*“ V nyní posuzovaném případě k žádnému excesu nedošlo. Stěžovatelka byla vyzývána k prokázání skutečností, které se jí bezprostředně týkají, respektive se týkají plnění, které přijala (srov. již zmiňovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu ve věci sp. zn. 9 Afs 75/2012). Takový postup nemůže být chápán jako rozšíření důkazního břemene nad povolený rámec, naopak jde o prokázání skutečností nezbytně nutných pro posouzení nároku na nadměrný odpočet DPH.

[34] Stejně tak se na posuzovanou situaci nedá plně aplikovat stěžovatelkou uváděný nálezh Ústavního soudu ze dne 9. 1. 2008, sp. zn. II. ÚS 2095/07, kde neměl daňový subjekt prakticky možnost prokázat přijetí plnění od svého dodavatele, když jediným důkazem, který by dle správních orgánů přijetí plnění prokázal, byl výslech jednatele dodavatele, který však zemřel. Stěžovatelka však nebyla správními orgány takovýmto způsobem „zahnána do rohu“, ale v souladu se všemi zásadami daňového řízení a dokazování v něm jí byla dána možnost, aby svá tvrzení jakkoli prokázala – zejména doložením toho, jak a kde se její zástupce seznámil s jednatelem BP Property, že se společností BP Property byla vedena jednání ohledně reklamní kampaně a jakým způsobem,

že s BP Property byly řešeny technické aspekty vysílané reklamy, apod. Místo toho však z výsledků vyplynulo, že si nikdo ze zúčastněných na žádné reálné kroky BP Property nepamatuje.

[35] V kasační stížnosti lze nalézt velkou spoustu odkazů na judikáty Nejvyššího správního soudu a Ústavního soudu týkající se problematiky dokazování v daňovém řízení a zejména přenášení důkazního břemene. Uvedená judikatura obsahuje myšlenky, ze kterých vyšly při svém rozhodování správní orgány, krajský soud a nyní i Nejvyšší správní soud. Zdejší soud nemá důvodu se od názorů v citovaných rozsudcích odchylovat, když nejsou v rozporu s jeho výše uváděnými závěry (viz výše zmíněné rozsudky Nejvyššího správního soudu ve věcech sp. zn. 1 Afs 57/2009, sp. zn. 9 Afs 30/2008, sp. zn. 9 Afs 67/2007 a nálezy Ústavního soudu ve věci sp. zn. II. ÚS 2095/07). Odlišnosti, které se v rozhodnutích objevují, plynou z odlišných skutkových okolností toho kterého případu.

[36] Lze tedy uzavřít, že stěžovatelka neunesla své důkazní břemeno ohledně prokázání skutečnosti, že deklarovaná zdanitelná plnění byla přijata v souladu se zákonem o DPH.

[37] V souvislosti s výše vypořádanou námitkou stěžovatelka poukázala na skutečnost, že se krajský soud nezabýval rozhodnutími Nejvyššího správního soudu a Ústavního soudu, ze kterých citovala v žalobě. Naopak vycházel ze dvou rozhodnutí kasačního soudu, která na posuzovanou problematiku přímo nedopadají. V uvedeném spatřuje nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku. Je pravda, že v žalobě je citováno velké množství judikatury týkající se dokazování v daňovém řízení, kterou krajský soud ve svém rozsudku výslovně nezmiňoval. Tato vada však vzhledem k okolnostem tohoto konkrétního případu nezpůsobuje nepřezkoumatelnost rozsudku, když krajský soud jinak námitku ohledně dokazování řádně vypořádal, opřel svůj názor o skutková zjištění vyplývající ze správního spisu, zdůvodnil, proč nejsou důkazy předložené a navržené stěžovatelkou dostatečné k prokázání toho, zda plnění skutečně poskytla společnost BP Property, a zhodnotil, který z účastníků unesl a který neunesl své důkazní břemeno. Přestože tedy krajský soud v tomto bodě pochybil, není jeho pochybení takového rozsahu, aby způsobilo nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku. Rozhodnutí citovaná v žalobě se navíc dotýkají odlišných skutkových otázek než věc aktuálně posuzovaná, a tudíž z nich lze vyvodit pouze obecné závěry, které stěžovatelka vztáhla na posuzovanou situaci. Krajský soud tyto obecné zásady vztahující se k problematice dokazování v daňovém řízení ve svém rozsudku zohlednil a vyšel z nich, ačkoliv judikáty uvedené v žalobě necitoval.

[38] Jednalo se v první řadě o nálezy Ústavního soudu ze dne 1. 6. 2005, sp. zn. IV. ÚS 29/05 (a na něj navazující rozhodnutí Ústavního soudu), který rozvinul myšlenku, že daňový subjekt nese břemeno důkazní pouze k prokázání jím tvrzených skutečností. Nic jiného však správní orgány po stěžovatelce nepožadovaly, pouze prokázat, že plnění přijala od společnosti BP Property, jak tvrdila. Bylo tedy na ní, aby prokázala soulad skutečného stavu se stavem, který byl deklarován na předložených dokladech (v souladu s v žalobě citovaným rozhodnutím Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 6. 2005, č. j. 7 As 39/2003 – 55). Rovněž je platným pravidlem, že není možno rozšiřovat důkazní břemeno k prokázání skutečností, které stíhají zcela jiný subjekt (jak plyne z rozsudků Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2007, č. j. 5 Afs 129/2006 – 142, ze dne 25. 3. 2005, č. j. 5 Afs 131/2004 – 45, a dále i rozsudků ze dne 20. 2. 2009, č. j. 7 Afs 96/2008 – 142, či ze dne 15. 12. 2011, č. j. 9 Afs 44/2011 – 343), taková situace však v posuzovaném případě nenastala, jak již zdejší soud vyjádřil v bodě [33] tohoto rozsudku. Stěžovatelka v žalobě citovala i z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 – 119, který k důkaznímu břemeni správce daně uvedl, že správce daně je povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují natolik vážné a důvodné pochyby, že činí účetnictví nevěrohodným, neúplným, neprůkazným nebo nesprávným. V posuzovaném případě nebyl shledán rozpor s touto zásadou.

[39] Má-li být soudní rozhodnutí přezkoumatelné, musí z něj být zřejmé, jaký skutkový stav vzal krajský soud za rozhodný a jak uvážil o pro věc zásadních skutečnostech, respektive jakým způsobem postupoval při posuzování těchto skutečností. Uvedené pak musí nalézt svůj odraz v odůvodnění soudního rozhodnutí, jelikož jen z odůvodnění lze seznat, z jakého skutkového stavu soud vyšel a jak o něm uvážil. Uvedené podmínky rozsudek krajského soudu splňuje. Jak je uvedeno již výše, soud pochybil, pokud se explicitně nezabýval rozhodnutími citovanými v žalobě, jelikož ale svůj právní názor obhájil, nezpůsobuje toto jeho pochybení nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku (obdobně rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 6. 2013, č. j. 7 Afs 47/2013 – 30 a č. j. 7 Afs 48/2013 – 31).

[40] Druhým okruhem kasačních námitek týkajících se posouzení, zda byla stěžovatelka zapojena do „nezákonného daňového řetězce“, se Nejvyšší správní soud již na tomto místě nezabýval, když stěžovatelka neunesla své důkazní břemeno ohledně splnění podmínek pro přiznání nároku na odpočet DPH. Nárok na odpočet DPH tak jako tak nevznikl, a není proto důvodu ve vztahu k DPH zkoumat případný podíl na podvodném řetězci subjektů seskupených za účelem neoprávněného zisku finančních prostředků na úkor státu, jelikož žádný výsledek zkoumání by nezměnil výše uvedené závěry a nezaložil by právo na odpočet DPH.

[41] Nad rámec uvedeného je však třeba konstatovat, že skutečnosti zjištěné v rámci daňového řízení mohou vzbudit pochybnosti o tom, zda byla stěžovatelka do daňového řetězce vědomě zapojena či nikoliv. Lze předpokládat, že podnikatelský subjekt, kterým stěžovatelka beze sporu je, bude vázat své daňově relevantní příjmy a výdaje k takovým aktivitám, které dávají z ekonomického hlediska smysl. Je minimálně s podivem, že by podnikatel cenu, kterou bude muset vynaložit, neověřoval u konkurenčních poskytovatelů poptávané služby. Přestože v rámci správního řízení nebyla zjišťována cena obvyklá, za kterou na relevantním trhu dochází k poskytování služby zajištění odvysílání reklamních spotů v televizním vysílání, částka převyšující 5 000 000 Kč s ohledem na částku 128 724 Kč (za celé období, tj. srpen až prosinec 2006), za kterou byly odvysílány reklamní spoty a která byla zjištěna z přiložených faktur společnosti ARBOmedia.net Praha vystavených vůči B. V. (faktury jsou součástí správního spisu), je taková, že je téměř jisté, že provize zprostředkovatelů reklamy rozhodně tak vysoké nebudou. Částka převyšující 35 000 Kč za zajištění odvysílání jednoho reklamního spotu se zdá být částkou tak vysokou, že by i běžného podnikatele neobeznámeného s poměry reklamního trhu mělo napadnout prozkoumat trh a zjistit nabídky ostatních subjektů poskytujících stejné služby (k tomu srov. například rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 8. 2014, č. j. 6 Afs 60/2014 – 56).

[42] Stěžovatelka v kasační stížnosti poukazuje na rozsudky Soudního dvora Evropské unie (rozsudek ze dne 12. 1. 2006 ve spojených věcech C-354/03, C -355/03 a C-484/03 Optigen a rozsudek ze dne 6. 7. 2006, ve spojených věcech C-439/04 a C-440/04 Kittel) a na ně navazující rozsudky Nejvyššího správního soudu, které zakotvily myšlenku, že se má za to, že daňový subjekt uplatňující nárok na odpočet daně, případně i na snížení daňového základu, je článkem podvodného řetězce, pokud věděl nebo mohl vědět, že se svým plněním podvodného řetězce účastní. Soudní dvůr uvedl: „... pokud je s přihlédnutím k objektivním skutečnostem prokázáno, že dodání je uskutečněno pro osobu povinnou k dani, která věděla nebo měla vědět, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na dani z přidané hodnoty, je věcí vnitrostátního soudu odmítnout takové osobě povinné k dani příznané nárok na odpočet.“ V daném případě existoval řetězec transakcí, jejichž účel nebyl ekonomické povahy, tedy zúčastněným subjektům nešlo o zisk z prodeje reklamy, ale zdá se, že účelem bylo vyinkasovat prostřednictvím koncových společností, na úkor státního rozpočtu neoprávněné výhody. Otázkou zůstává, zda si stěžovatelka byla nebo mohla být vědoma své účasti a role v podvodném řetězci, zdá se však nanejvýš zvláštní, aby, zejména vzhledem k vysokým cenám, které za reklamní kampaň zaplatila, o svém zapojení nevěděla. Uvedené však Nejvyšší správní soud pouze konstatuje, ale nepodrobuje podrobnému zkoumání a hodnocení.

[43] V závěru kasační stížnosti se objevuje poznámka o nepřesvědčivosti odůvodnění napadeného rozsudku právě ve vztahu k hodnocení zapojení stěžovatelky do podvodného daňového řetězce, z níž má být dovozena nepřezkoumatelnost rozsudku krajského soudu. Jak je již uvedeno výše, Nejvyšší správní soud nepovažuje za relevantní se otázkou daňového řetězce zabývat, přesto uvádí, že napadený rozsudek neshledává nepřesvědčivým. Je z něj seznatelný názor krajského soudu na posuzovanou otázku i to, jak ke svému názoru dospěl.

[44] Námitka dovolávající se zastavení přezkumného řízení ve smyslu § 123 odst. 5 daňového řádu není důvodná. Přezkumné řízení lze zastavit jen za předpokladu, že se v jeho průběhu následně zjistí, že přezkoumávané rozhodnutí bylo vydáno v souladu s právními předpisy. Tak tomu v projednávané věci nebylo. Pouhý nesouhlas stěžovatelky s posouzením jí uplatněného nároku důvodem pro zastavení přezkumného řízení není.

[45] Pod kasační důvod ve smyslu § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s. stěžovatelka podřadila námitku, že správní orgány v daňovém řízení postupovaly v rozporu s daňovým řádem a s judikaturou, když ji opakovaně vyzývaly k prokázání skutečností souvisejících s dokazováním v daňovém řízení a k prokazování účasti, respektive neúčasti, na daňovém řetězci, a to tím, že ji opakovaně vyzývaly k prokázání skutečností, které prokazovat nemusí a nemůže. K tomu se Nejvyšší správní soud v zásadě vyjádřil již v souvislosti s vypořádáním první kasační námítky dotýkající se dokazování a přisvědčil postupu správních orgánů, které požadovaly, aby stěžovatelka prokázala, že zdanitelné plnění skutečně poskytla společnost BP Property. Takový postup je zcela v souladu s právními pravidly daňového řízení. Problematika zapojení do daňového řetězce je vedlejší, jak je zdůvodněno výše, proto ani případné výzvy (jejich existence nebyla předmětem zkoumání kasačního soudu) k prokázání skutečností, které prokazovat nemusí a nemůže, by nemohly způsobit nezákonnost napadeného rozsudku.

III.B Daň z příjmů právnických osob

[46] I pro posouzení daně z příjmů právnických osob je třeba zkoumat, zda byly splněny podmínky příslušného zákona, tj. zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném v rozhodné době (dále jen „zákon o daních z příjmů“), pro stanovení základu daně.

[47] Rovněž daňové řízení týkající se daně z příjmů je postaveno na zásadě, že každý daňový subjekt je povinen sám daň přiznat (tvrdit) a svá tvrzení následně prokázat. I pokud jde o daň z příjmů právnických osob, leží na daňovém subjektu břemeno tvrzení a břemeno důkazní. Na tomto místě vzhledem k uvedenému kasační soud odkazuje na předchozí část tohoto odůvodnění (III.A) v části týkající se obecných závěrů platných pro dokazování v daňovém řízení.

[48] Pro zjištění základu daně z příjmů je relevantní § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, dle něhož *Výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů se pro zjištění základu daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené tímto zákonem a zvláštními předpisy.* Z uvedeného ustanovení vyplývá, že daňový subjekt si nemůže od základu daně odečíst jakékoli své výdaje, ale pouze ty, které splňují zákonem stanovené podmínky, tj. v prvé řadě se musí jednat o výdaj, který slouží k dosažení, zajištění nebo udržení příjmů, a jeho vynaložení musí být nepochybně prokázáno. Ne každý uplatněný výdaj tak může obstát jako výdaj daňově uznatelný. Daňový subjekt, který výdaj zanese do svého účetnictví a ten se následně promítne v daňovém přiznání, je povinen v případě pochybností prokázat, že výdaj skutečně vynaložil, a to způsobem, jakým deklaroval v příslušném dokladu.

[49] Z konstantní judikatury zdejšího soudu vyplývá, že za výdaje (náklady) snižující daňový základ poplatníka lze uznat takové výdaje, které poplatník: 1) skutečně vynaložil, 2) vynaložil

je v souvislosti se získáním zdanitelných příjmů, 3) vynaložil je v daném zdaňovacím období a 4) o nichž tak stanoví zákon. Důkazní břemeno je v tomto rozsahu na daňovém subjektu. Pouhé tvrzení, že výdaj byl vynaložen, k jeho daňové uznatelnosti nestačí. Daňový subjekt je rovněž povinen prokázat zákonem předepsaný účel uplatněného výdaje, tedy že služby mohly objektivně sloužit ke zvýšení jeho příjmů z podnikání, jakož i to, že cena, kterou za služby zaplatil, nebyla vzhledem k poměrům na trhu služeb zjevně vyšší než cena obvyklá (viz např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 8. 2005, č. j. 2 Afs 13/2005 - 60, ze dne 26. 2. 2007, č. j. 5 Afs 158/2005 - 227, nebo ze dne 1. 3. 2010, č. j. 5 Afs 74/2009 - 111).

[50] Jak je již uvedeno ve vztahu k DPH, správce daně unesl svá procesní břemena i na dani z příjmů a podařilo se mu prokázat, že o správnosti tvrzení stěžovatelky existují vážné pochybnosti (k tomu body [28] až [31] tohoto rozsudku). Bylo tedy opět na stěžovatelce, aby prokázala správnost svých tvrzení za použití nových důkazů vyvracejících pochybnosti správce daně, nebo aby přinesla tvrzení nová, reflektující existenci pochyb správce daně, která následně také prokáže (srov. již zmiňovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu ve věci sp. zn. 9 Afs 11/2011).

[51] Stěžovatelka však v nastalé fázi daňového řízení nepřinesla žádná nová tvrzení, setrvala na tom, že odvysílání reklamních spotů pro ni zajistila společnost BP Property, ovšem nepodařilo se jí přinést nové důkazy, které by byly způsobilé vyvrátit pochybnosti správce daně. Nejvyšší správní soud se touto otázkou podrobně zabýval v části III.A tohoto rozsudku, ve vztahu k DPH, shledané závěry lze plně aplikovat i pro účely daně z příjmů.

[52] Jak bylo řečeno již výše, není sporné, že reklama byla skutečně odvysílána. Cena, kterou společnost ARBOmedia.net Praha za odvysílání reklamy vyfakturovala B. V., dosáhla výše 128 724 Kč, tedy o mnoho méně, než měla zaplatit stěžovatelka. Nejvyšší správní soud má za to, že cena 128 724 Kč je reálná cena za odvysílání reklam. Tento výdaj, který se jako jediný v zásadě podařilo prokázat, však není výdajem stěžovatelky, ale výdajem jiného subjektu; je to cena za odvysílání (nikoli zprostředkování), kterou vynaložil někdo jiný.

[53] Jediným prokázaným výdajem je tedy pouze část z nyní uplatňované částky 5 138 800 Kč, která odpovídá skutečně uhrazené ceně za odvysílání reklamní spoty. V průběhu daňového řízení se nepodařilo prokázat ani to, že by alespoň tuto část ceny skutečně uhradila stěžovatelka, tedy že by alespoň reálná cena reklamy byla ve vztahu k ní daňově uznatelným výdajem (netvrdila a ani neprokazovala, že by se jí vynaložené finanční prostředky jakkoli dostaly do dispoziční sféry B. V., který by je uhradil společnosti ARBOmedia.net Praha). Nejvyšší správní soud vychází z toho, že určitá částka za odvysílání reklamy byla zaplacená, není však prokázáno, že by tuto cenu uhradila stěžovatelka. Zdejšímu soudu tak není známo, za co (za jaké služby poskytnuté společností BP Property) částku 5 138 800 Kč vynaložila.

[54] Na základě uvedeného lze tedy shrnout, že nebyly splněny podmínky § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, když se nepodařilo prokázat, že by stěžovatelka vynaložila jakýkoli daňově uznatelný výdaj.

[55] Ani pro účely daně z příjmů není možné konstatovat, že by správní orgány požadovaly po stěžovatelce prokázat cokoli, co by prokazovat nemusela nebo nemohla. A ani ve vztahu k dani z příjmů nepovažuje Nejvyšší správní soud napadený rozsudek za nepřezkoumatelný. K uvedenému plně odkazuje na argumentaci uvedenou v bodech [33] a [39] u DPH.

[56] Otázkou, zda byla stěžovatelka zapojena do nezákonného daňového řetězce, se Nejvyšší správní soud s ohledem na výše uvedené nezabýval. Předně bylo třeba vyhodnotit, zda existuje daňově uznatelný výdaj (tj. výdaj skutečně vynaložený, a to za účelem dosažení, zajištění a udržení

zdanitelných příjmů), teprve poté by bylo třeba případně zkoumat, zda existují jiné okolnosti, které by bránily uznání nároku daňového subjektu. Jelikož daňově uznatelný výdaj vynaložen nebyl, nebylo třeba zkoumat zapojení stěžovatelky do daňového řetězce (k tomu obdobně body [41] až [43] tohoto rozsudku). Ani ve vztahu k dani z příjmů nepovažuje zdejší soud napadený rozsudek za nepřesvědčivý a nepřezkoumatelný (k tomu bod [43]) a neshledává vady řízení ve smyslu § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s. (viz bod [45]).

III.C Nárok na náhradu nákladů řízení před krajským soudem uplatněný žalovaným

[57] Námitkou žalovaného zmíněnou ve vyjádření ke kasační stížnosti týkající se posouzení nároku na náhradu nákladů řízení před krajským soudem se zdejší soud nezabýval, a to z důvodu, že je vázán důvody kasační stížnosti, jak je vymezila stěžovatelka (§ 109 odst. 4 s. ř. s.). Posouzení nároku žalovaného na náhradu nákladů za účast na jednání před krajským soudem tedy není předmětem tohoto řízení.

IV. Závěr a náklady řízení

[58] S ohledem na výše uvedené dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji podle ustanovení § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl. O věci rozhodl bez jednání postupem podle § 109 odst. 2 s. ř. s., dle kterého o kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud zpravidla bez jednání.

[59] O nákladech řízení rozhodl Nejvyšší správní soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s., za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatelka, která neměla v tomto soudním řízení úspěch, nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému žádné náklady nad rámec jeho úřední činnosti nevznikly.

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

V Brně dne 27. listopadu 2014

JUDr. Radan Malík
předseda senátu