



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy senátu JUDr. Tomáše Langáška (soudce zpravodaj), soudce JUDr. Petra Průchy a soudkyně Mgr. Jany Brothánkové v právní věci žalobkyně: **Synett s.r.o.**, IČ 25306553, se sídlem Hudcova 532/78b, Brno, zastoupená společností **TOMÁŠ GOLÁŇ**, daňová kancelář s.r.o., se sídlem Jiráskova 1284, Vsetín, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, týkající se žaloby proti rozhodnutí žalovaného ze dne 12. listopadu 2014, č. j. 30134/14/5200-20447-711083, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 21. září 2016, č. j. 62 Af 1/2015 - 50,

takto:

Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 21. září 2016, č. j. 62 Af 1/2015 - 50, **se ruší** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení případu

[1] Finanční úřad pro Jihomoravský kraj (dále též „finanční úřad“) vydal dne 9. října 2013 dodatečný platební výměr č. j. 3340611/13/3003-24903-704123, jímž žalobkyni doměřil daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za měsíc prosinec 2007 ve výši 380 000 Kč. Téhož dne vydal finanční úřad dodatečný platební výměr č. j. 3341341/13/3003-24903-704123, kterým žalobkyni doměřil DPH za měsíc leden 2008 ve výši 380 000 Kč. Žalobkyni byla dále uložena povinnost uhradit penále ve výši 76 000 za každé ze zdaňovacích období. Finanční úřad zahájil dne 22. listopadu 2010 daňovou kontrolu, při které pojal pochybnosti o oprávněnosti nároku žalobkyně na odpočet DPH ve zdaňovacích obdobích prosinec 2007 a leden 2008; tyto pochybnosti nebyly vyvráceny ani důkazy, které žalobkyně v průběhu daňového kontroly předložila. Finanční úřad tedy nárok žalobkyně na odpočet DPH neuznal, a to zejména proto, že žalobkyně neprokázala přijetí zdanitelných plnění tak, jak deklarovala. Žalobkyně sice unesla důkazní břemeno ve vztahu k souvislosti předmětných zdanitelných plnění s její ekonomickou činností, ale neprokázala, že zdanitelné plnění, tedy reklamní služby, přijala v deklarovaném rozsahu a od dodavatele uvedeného na předložených dokladech – společnosti ELEVANTO s.r.o.

[2] Odvolání žalobkyně proti dodatečným platebním výměrům žalovaný rozhodnutím ze dne 12. listopadu 2014, č. j. 30134/14/5200-20447-711083, zamítl a rozhodnutí finančního úřadu potvrdil. Ztotožnil se s hodnocením důkazů provedeným finančním úřadem i se závěrem, že se žalobkyni nepodařilo prokázat, že to byla právě společnost ELEVANTO s.r.o., která poskytla zdanitelné plnění ve prospěch žalobkyně, a to ve formě a způsobem uvedeným na předložených daňových dokladech.

[3] Rozhodnutí žalovaného napadl žalobce žalobou ke Krajskému soudu v Brně (dále též „krajský soud“), který jí výše citovaným rozsudkem vyhověl, rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Na rozdíl od žalovaného krajský soud dospěl k závěru, že výpovědi svědků v daňovém řízení nevyvracejí tvrzení žalobkyně, když bylo prokázáno, že osoba pověřená jednat za společnost ELEVANTO s.r.o. zná jednatele žalobkyně a jednala s ním, že žalobkyní deklarovaná reklama byla realizována a zaplacená, přičemž žalobkyně nenese důkazní břemeno k prokázání způsobu, jakým společnost ELEVANTO s.r.o. své smluvní závazky plnila. Krajský soud dále vytkl žalovanému, že nepřihlížel k čestnému prohlášení subdodavatele společnosti ELEVANTO s.r.o., že pro tuto společnost zpracovával reklamu, které je součástí daňového spisu. Žalobkyně prokázala, že si u společnosti ELEVANTO s.r.o. objednala a zaplatila reklamu a že tato reklama byla realizována. Krajský soud zpochybnil i závěr žalovaného, že se v případě žalobkyní zaplacené aktivity nejedná o reklamu ve smyslu § 1 odst. 2 zákona č. 40/1995 Sb., o regulaci reklamy a o změně a doplnění zákona č. 468/1991 Sb., o provozování rozhlasového a televizního vysílání, ve znění pozdějších předpisů, neboť je zjevné, že žalobkyně propagací svého loga a ochranné známky propagovala sama sebe. Za nesprávný označil krajský soud i postup finančního úřadu, který odmítl provést některé ze žalobkyní navrhovaných důkazů, které mohly prokázat ekonomický význam reklamy pro žalobkyni, a zároveň popřel souvislost mezi přijetím zdanitelného plnění a ekonomickou činností žalobkyně. Finanční úřad dle krajského soudu neprokázal, že by skutkový stav týkající se daňové povinnosti žalobkyně byl jiný, než jak uvedla, a nevyvrátil tvrzení žalobkyně o využití přijatého zdanitelného plnění pro její ekonomickou činnost. Dle krajského soudu by z pohledu žalovaného nemohl unést důkazní břemeno žádný subjekt nikdy. V závěru krajský soud také uvedl, že okolnost, že žalobkyně vynaložila mnohamilionové částky na služby, aniž by byla schopná specifikovat, o jaké plnění se přesně jednalo, vzbuzuje legitimní otázky, jaký byl skutečný smysl těchto transakcí; tímto směrem však daňové řízení vedeno nebylo.

II. Kasační stížnost a průběh řízení o ní

[4] Žalovaný (dále též „stěžovatel“) podal proti rozsudku krajského soudu včas kasační stížnost, již se domáhal zrušení tohoto rozhodnutí a vrácení věci krajskému soudu k dalšímu řízení. Stěžovatel krajskému soudu v první řadě vytykal, že se odchýlil od své vlastní judikatury. Krajský soud totiž v rozsudcích ze dne 1. srpna 2014, č. j. 62 Af 23/2013 - 45, a ze dne 15. června 2015, č. j. 30 Af 26/2013 - 49, které byly následně potvrzeny Nejvyšším správním soudem, zaujal za skutkově (jako poskytovatel zdanitelného plnění plátcí uplatňujícímu nárok na odpočet DPH také figurovala společnost ELEVANTO s.r.o.) i právně shodných okolností zcela odlišný názor než nyní. Byl tak porušen princip právní jistoty a právo stěžovatele na spravedlivý proces, přičemž stěžovatel, ač vrchnostensky rozhodující orgán veřejné moci, má mít rovné postavení s ostatními účastníky řízení.

[5] Stěžovatel rovněž namítal, že krajský soud do svého posuzování nezahrnul výpovědi učiněné před slovenskými orgány činnými v trestním řízení osobami vystupujícími v daňovém řízení jako svědci. Kdyby tak krajský soud učinil, musel by shodně se stěžovatelem dojít k závěru, že mezi svědeckými výpověďmi stejných osob jsou takové rozpory, že pochybnosti finančního

pokračování

úřadu o tom, zda zdanitelné plnění uskutečnil žalobkyní deklarovaný dodavatel, byly oprávněné. Důkazní břemeno tak bylo přeneseno zpět na žalobkyni, která však již pochybnosti finančního úřadu nevyvrátila. Stěžovatel se také ohradil proti tomu, že by žalobkyni přičítal k tíži neznalost vnitřních poměrů společnosti ELEVANTO s.r.o., jak ve svém rozsudku krajský soud naznačoval. Setrval však na stanovisku, že žalobkyně byla povinna prokázat přijetí zdanitelného plnění od konkrétního dodavatele. Pokud by poskytla věrohodná, soudržná a doložená tvrzení, nemusel by se finanční úřad ani stěžovatel okolnostmi na straně dodavatele vůbec zabývat.

[6] Stěžovatel dále upozornil na to, že sporným momentem byla výhradně otázka, zda plnění, ze kterého žalobkyně odvozovala svůj nárok na odpočet DPH, poskytla právě společnost ELEVANTO s.r.o. a zda se tak stalo v deklarovaném rozsahu a formě. Na tuto otázku však nelze odpovědět na základě skutečností, že žalobkyně této společnosti řádně uhradila faktury a reklama byla realizována, neboť nebylo prokázáno, že službu poskytl skutečně ten dodavatel, o kterém to žalobkyně tvrdila.

[7] K výtce krajského soudu, že stěžovatel nezohlednil čestné prohlášení, jež mu žalobkyně předložila, stěžovatel uvedl, že čestné prohlášení samo o sobě skutečnosti v něm uvedené neprokazuje. Předmětné čestné prohlášení navíc neprokazuje, že fakturovanou službu poskytla žalobkyni právě společnost ELEVANTO s.r.o. Další důkazy, jejichž neprovedení krajský soud stěžovateli vytkl, mohly prokázat využití plnění pro ekonomickou činnost žalobkyně, ale nikoli realizaci služby subjektem, jemuž za ni bylo zapláceno. Stěžovatel však to, že přijaté zdanitelné plnění využila žalobkyně pro svou ekonomickou činnost, v daňovém řízení nerozporoval.

[8] Žalobkyně ve vyjádření ke kasační stížnosti navrhla její zamítnutí. V jiných případech, které krajský soud v minulosti rozhodoval a na které se stěžovatel odvolává, bylo předloženo mnohem méně důkazů než v tomto řízení, a proto nelze citované rozsudky na projednávanou věc vztahovat. Stěžovatel se navíc nemůže dovolávat legitimního očekávání či právní jistoty, neboť mu jakožto orgánu veřejné moci tyto principy nesvědčí. Žalobkyně dále uvedla, že správce daně nemůže ukončit dokazování jen proto, že již provedené důkazy postačují na potvrzení jeho verze událostí, nýbrž je povinen v zájmu zachování zásady materiální pravdy zjistit skutečný stav věci. V obecné rovině pak žalobkyně uvedla, že povinností správce daně je prokázat skutečnosti vyvracející věrohodnost a správnost důkazních prostředků předložených daňovým subjektem, pouhé důvodné pochybnosti k tomu postačovat nemohou. Není přípustné, „*aby význam slova ‚prokázat‘ měl jinou významovou náplň pro daňový subjekt a jinou pro správce daně.*“

III. Posouzení kasační stížnosti Nejvyšším správním soudem

[9] Nejvyšší správní soud kasační stížnost posoudil a dospěl k závěru, že je důvodná.

[10] Nejvyšší správní soud se nejprve zaměřil na námitku, že se krajský soud odchýlil od předcházejícího způsobu rozhodování skutkově obdobných případů. Ve výše citovaných rozsudcích č. j. 62 Af 23/2013 - 45 a č. j. 30 Af 26/2013 - 49 (potvrzených rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 9. července 2015, č. j. 9 Afs 233/2014 - 26, a ze dne 9. prosince 2015, č. j. 3 Afs 163/2015 - 63) krajský soud totiž rozhodnutí orgánů finanční správy, které neuznaly nárok plátců na odpočet DPH za zdanitelné plnění přijaté od společnosti ELEVANTO s.r.o. za okolností srovnatelných s nyníjšími, potvrdil.

[11] Ačkoli lze žalobkyni přisvědčit v tom, že stát nositelem základních práv a svobod (v tomto případě práva na spravedlivý proces či legitimního očekávání) tam, kde vystupuje jako nositel veřejné moci, být nemůže, princip právní jistoty, který v sobě zahrnuje i zájem na shodném postupu soudů ve skutkově obdobných případech a tedy na předvídatelnosti

jejich rozhodování, je nutno vnímat jako objektivní kategorii, která je jednou z náležitostí demokratického právního státu ve smyslu čl. 1 odst. 1 Ústavy (nález Ústavního soudu ze dne 21. února 2012, sp. zn. Pl. ÚS 29/11, N 34/64 SbNU 631, vyhlášený pod č. 147/2012 Sb., či ze dne 18. dubna 2007, sp. zn. IV. ÚS 613/06, N 68/45 SbNU 107). Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 12. srpna 2008, č. j. 2 Afs 47/2004 - 83, č. 398/2004 Sb. NSS, konstatoval, že odlišným rozhodováním srovnatelných případů se krajský soud dopouští „*jurisdikční libovůle, odporující základnímu principu materiálního právního státu, kterým je předvídatelnost rozhodování státních orgánů, včetně (lépe: zejména) orgánů moci soudní, a s ním související princip právní jistoty, mající v konečném důsledku dopady i na princip rovnosti účastníků soudního řízení. Princip předvídatelnosti rozhodování v podstatě znamená, že účastníci právních vztahů mohou legitimně očekávat, že státní orgány budou ve skutkové a právně srovnatelných případech rozhodovat – ve svém celkovém vyznění – stejně. Pouze takový postup respektuje právní jistotu a nelze opomíjet, že toliko jeho důsledné dodržování se významně pozitivně projevuje i v rámci celkového nazírání společnosti na význam a roli práva. Naopak postoj státního orgánu, který se vyznačuje zásadní odlišností přístupu k projednávaným věcem, svojí podstatou identickým, tomuto základnímu principu právního státu hrubě odporuje (podobně viz nález Ústavního soudu sp. zn. III. ÚS 470/97, Sbírka nálezů a usnesení, sv. 16, str. 203 a násl.)*“. Výše citovaná rozhodnutí krajského soudu byla navíc potvrzena Nejvyšším správním soudem.

[12] Z toho vyplývá, že zamítal-li krajský soud v přecházejících řízeních žaloby proti rozhodnutím stěžovatele za skutkově obdobných okolností, měl by se této rozhodovací praxe držet i nadále, pokud zde nyní neshledá skutkové odlišnosti nebo odlišné právní důvody, které by změnu právního názoru soudu odůvodňovaly. Krajský soud se s touto otázkou ve svém rozsudku nijak nevypořádal. Žalobkyně ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedla, že v daňovém řízení předložila více důkazů, než tomu bylo v řízeních, na něž se odvolává stěžovatel. Po porovnání výčtu důkazů, ze kterých vycházely orgány finanční správy v rozhodnutích přezkoumávaných krajským soudem v řízeních sp. zn. 62 Af 23/2013 a sp. zn. 30 Af 26/2013, s obsahem daňového spisu předloženého stěžovatelem, dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že jedinou podstatnou změnou v nyní projednávané věci je čestné prohlášení pana J. G. ze dne 21. června 2013, v němž pan G. uvádí, že jako jednatel subdodavatelů společnosti ELEVANTO s.r.o. zajišťoval na základě objednávek jejího zmocněnce v letech 2007 a 2008 „*grafické zpracování reklamy a polepy pronajatých reklamních ploch závodních vozidel rally*“. Krajský soud stěžovateli vytkl, že se tímto důkazem vůbec nezabýval. Nejvyšší správní soud však již v minulosti (ve vztahu k tehdy platnému zákonu o správě daní a poplatků) judikoval, že použití čestného prohlášení jako důkazu v daňovém řízení je vyloučeno (rozsudek ze dne 24. května 2006, č. j. 1 Afs 77/2005 - 43, č. 1049/2007 Sb. NSS); postavení čestného prohlášení namísto důkazního prostředku se ani podle nyní platného daňového řádu nezměnilo. Stěžovatel sice teoreticky mohl na základě čestného prohlášení z vlastní iniciativy výslech pana J. G. provést, jelikož však v tomto ohledu leželo důkazní břemeno na žalobkyni, což připustil i krajský soud, nelze mu současně vyčítat, že tak neučinil. Ostatně krajský soud v odůvodnění napadeného rozsudku vytýkal jen nepřímou a nekonkrétně správci daně a stěžovateli, že se čestným prohlášením, resp. „*touto listinou nezabývali*“, aniž by však specifikoval, jaké právní pravidlo tak bylo porušeno, resp. jak se jím měli zabývat.

[13] Stěžovateli je dále nutno přisvědčit v tom, že krajský soud nijak nezohlednil výpovědi zástupců společnosti ELEVANTO s.r.o. podané v rámci trestního řízení probíhajícího na Slovensku. Závěr, že „*svědecké výpovědi, kterými správce daně dokazoval, tvrzení daňového subjektu zásadním způsobem nevyvrátily*“, se tím pádem neopírá o veškeré skutečnosti vyplývající ze správního spisu.

[14] Krajský soud konstatoval, že žalobkyně uzavřela smlouvu o pronájmu reklamních ploch se společností ELEVANTO s.r.o. a na účet této společnosti následně převedla platbu za realizaci reklamy. Tyto skutečnosti však vzal za prokázané již finanční úřad v daňovém řízení.

pokračování

V tomto směru jsou požadavky krajského soudu na doplnění dokazování ve vztahu k hospodářskému významu reklamy pro žalobkyni nelogické, protože užití přijatého plnění pro ekonomickou činnost žalobkyně stěžovatel nepopíral.

[15] Rozhodnutí stěžovatele zrušil krajský soud podle všeho proto, že v daňovém řízení nebylo vyvráceno „*tvrzení žalobce, že zdanitelná plnění následně sloužila k jeho propagaci, kdy se v této souvislosti správce daně nesprávně odmítl zabývat některými důkazními prostředky. Správce daně, resp. žalovaný ani neprokázali, že by za propagaci byla zaplácena jiná cena než cena obvyklá či by byl sledován jiný účel sestavení řetězce dodavatelů než jen čistě ekonomický.*“ Tento závěr však neodpovídá odůvodnění rozhodnutí stěžovatele, který nárok žalobkyně na odpočet DPH neuznal z toho důvodu, že nevyvrátila pochybnosti ohledně realizace reklamy konkrétním dodavatelem.

[16] Pro uznání nároku na odpočet DPH je plátce povinen prokázat, že přijal konkrétní zdanitelné plnění od konkrétního plátce a že toto plnění použil k uskutečnění své ekonomické činnosti (§ 72 odst. 1 a § 73 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů). V projednávaném případě zůstala spornou pouze otázka, zda žalobkyně prokázala přijetí plnění od konkrétního plátce, tedy od společnosti ELEVANTO s.r.o. Úlohou krajského soudu je přezkoumat závěr stěžovatele, že pochybnosti v tomto směru žalobkyně nevyvrátila. Krajský soud však musí zohlednit veškeré podklady, ze kterých vycházel stěžovatel, k čemuž v řízení předcházejícím vydání napadeného rozsudku nedošlo. V dalším řízení proto krajský soud posoudí, zda pochybnosti správce daně vyplývající mimo jiné z rozporů ve výpovědích zástupců společnosti ELEVANTO s.r.o. před slovenskými orgány činnými v trestním řízení a v daňovém řízení odůvodňují neuznání nároku žalobkyně na odpočet DPH. Při tom krajský soud přihlédne ke svým předcházejícím rozhodnutím týkajícím se obdobných případů a shledá-li, že v této věci jsou dány podmínky pro odlišný postup, řádně tento svůj závěr zdůvodní.

IV. Závěr a náklady řízení

[17] Nejvyšší správní soud tedy s ohledem na shora uvedené uzavírá, že shledal kasační stížnost důvodnou ve smyslu § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“) a v souladu s § 110 odst. 1 větou první s. ř. s. rozsudek krajského soudu v plném rozsahu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. V něm bude krajský soud vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu vysloveným v tomto rozsudku (§ 110 odst. 4 s. ř. s.).

[18] Krajský soud v novém rozhodnutí rozhodne též o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti před Nejvyšším správním soudem (§ 110 odst. 3 věta první s. ř. s.).

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

V Brně dne 21. prosince 2016

JUDr. Tomáš Langášek
předseda senátu