



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Radana Malíka a soudců JUDr. Pavla Molka a JUDr. Barbary Pořízkové v právní věci žalobkyně: **ADEN LP s.r.o.**, se sídlem Jeseník nad Odrou 28, zast. JUDr. Vladimírem Hamplem, advokátem se sídlem Havlíčkova 864/4, Nový Jičín, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutím žalovaného ze dne 5. 12. 2016, č. j. 54152/16/5300-22444-711307, a ze dne 21. 12. 2016, č. j. 57369/16/5200-11435-710862, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 24. 9. 2018, č. j. 22 Af 15/2017 - 35,

takto:

- I.** Kasační stížnost **se zamítá.**
- II.** Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Finanční úřad pro Moravskoslezský kraj (dále jen „správce daně“) vydal dne 8. 6. 2015 dodatečný platební výměr, č. j. 2161163/15/3215-50521-807745, kterým žalobkyni za zdaňovací období měsíce prosince 2010 doměřil daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) ve výši 949 778 Kč a zároveň jí vyměřil penále ve výši 189 955 Kč. Odvolání proti tomuto dodatečnému platebnímu výměru zamítl žalovaný rozhodnutím ze dne 5. 12. 2016, č. j. 54152/16/5300-22444-711307. Správce daně dále vydal dne 8. 6. 2015 dodatečný platební výměr, č. j. 2161304/15/3215-50521-801145, kterým žalobkyni za zdaňovací období roku 2010 doměřil daň z příjmů právnických osob ve výši 902 310 Kč a zároveň jí vyměřil penále ve výši 180 462 Kč. Odvolání proti tomuto dodatečnému platebnímu výměru zamítl žalovaný rozhodnutím ze dne 21. 12. 2016, č. j. 57369/16/5200-11435-710862.

[2] Žalobkyně napadla obě tato rozhodnutí žalobou ke Krajskému soudu v Ostravě (dále jen „krajský soud“), který řízení o nich spojil ke společnému projednání a rozsudkem ze dne 24. 9. 2018, č. j. 22 Af 15/2017 - 35, je zamítl. Přítakal žalovanému, že pochybnosti zjištěné v průběhu daňového řízení buďto přímo vyvracejí, že by k plnění došlo, nebo alespoň zakládají natolik silnou pochybnost o důkazech předložených žalobkyní, že není možné její výdaje akceptovat jako daňově uznatelné.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[3] Proti rozsudku krajského soudu brojí žalobkyně (dále „stěžovatelka“) kasační stížností z důvodů podle § 103 odst. 1 písm. a) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“).

[4] Zdůrazňuje, že pouhé zjištění, že řetězec subdodavatelů je zakončen nekontaktními osobami a není jej možno rekonstruovat, nemůže vést k přenesení odpovědnosti za činnost a „podnikatelský život“ třetích osob na stěžovatelku. Ta nemohla ovlivnit to, že v době od realizace reklamy do doby provedení kontroly došlo u subdodavatelů k takovým změnám v osobách společníků a statutárních orgánů, že se subdodavatelé stali nekontaktními. Skutečnost, že správce daně „narazil“ na nekontaktní osoby, nemohla být ani dostatečným důvodem pro přechod důkazního břemene na ni, když provedení reklamy bylo prokázáno dostatkem podkladů a nepřímých důkazů. Označila za ně skutečnost, že v dané době existovaly příslušné LED obrazovky na sjednaných místech, že existovala reklamní prezentace, že její zprostředkovatel jednal s provozovatelem počítače umožňujícím dálkový přístup o umístění prezentace, že byly zajištěny vysílací časy, že osoby odlišné od stěžovatelky tyto reklamy viděly a že stěžovatelka za tyto služby řádně platila na základě faktur. Za situace, kdy bylo prokázáno vyrobení reklamního spotu, což nezpochybnuje ani krajský soud, lze pokládat za prokázané i jeho odvysílání. Bylo by totiž nelogické spot vyrobit a pak nezajistit jeho odvysílání, což je méně náročná část celé reklamní činnosti.

[5] Také výpovědi svědků byly věcné a měly reálnou vypovídací hodnotu, neboť správce daně nevyvrátil jejich věrohodnost. Nevěrohodnost svědků nemohla být založena jen na tom, že měli ke stěžovatelce obchodní nebo pracovní vztah. Pokud správce daně tyto důkazy nepřesvědčily, svědčí to o porušení zásady volného hodnocení důkazů a o porušení povinnosti dbát o co nejuplněnější zjištění skutečností rozhodných pro správné zjištění a stanovení daně ve smyslu § 8 a § 92 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále jen „daňový řád“). Stěžovatelka navíc navrhovala také provedení svědecké výpovědi technika, o kterém mluvila svědkyně Ing. V. při ústním jednání dne 22. 8. 2014, neboť právě tento technik provádějící monitoring na ulici Argentinská v Praze mohl mít povědomost o technických aspektech přenosu dat na velkoplošné LCD obrazovky v této oblasti. Správce daně označil jeho výslech za nadbytečný, ale podle stěžovatelky šlo spíše o důkaz opomenutý.

[6] Stěžovatelka opakuje, že výzvy zasláné jí správcem daně byly příliš obecné a nebylo z nich zjevné, čeho se měl konkrétně úkon týkat, takže byla výrazně omezena její možnost se na úkon řádně připravit a formulovat cílené dotazy vůči vyslychané osobě. Nesouhlasí s tvrzeními krajského soudu obsaženými v bodě 40. rozsudku, přičemž plně odkazuje na znění žaloby. Trvá také na tom, že bylo porušením jejích práv, když byla zpráva o daňové kontrole projednána v nepřítomnosti jejího jednatele a daňového poradce, kteří oba onemocněli.

[7] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti připomněl, že správce daně unesl své důkazní břemeno podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu. Stěžovatelce nebyla kladena k tíži nekontaktnost subdodavatelů; ta byla pouze jednou z indicií vedoucích ke vzniku důvodných pochybností o faktickém odvysílání reklamního spotu. Z rozsáhlého šetření u vlastníků a provozovatelů předmětných obrazovek vyplynulo, že stěžovatelčin reklamní spot nebyl odvysílán v lokalitách Praha-Nuselský most, Praha-Argentinská a Ostrava-Nová Karolína a jeho odvysílání v lokalitě Brno-Zvonařka nebylo možno ověřit a neprokázaly ho ani výsledky statutárních orgánů vlastníka předmětné nemovitosti. Výpovědi svědků pana Kadlečka, paní V., pana Šnajberka a pana Bláhy byly označeny za neprůkazné právě proto, že byly v rozporu

pokračování

s těmito zjištěními vyplývajícími z rozsáhlých šetření. Na tom již nemohl nic změnit ani navrhovaný výslech technika. K projednání zprávy o daňové kontrole v nepřítomnosti jednatele a daňového poradce stěžovatelky žalovaný uvedl, že již omluva z jednání ohlášeného na 28. 4. 2015 jevíla známky obstrukčního jednání, přesto správce daně vyšel stěžovatelce vstříc a stanovil nový termín projednání na 2. 6. 2015, avšak ani v tomto termínu se za stěžovatelku nikdo nedostavil.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[8] Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[9] Důvodem k doměření daně stěžovatelce bylo v případě DPH i daně z příjmů právnických osob to, že správce daně neuznal do daňově účinných nákladů částku ve výši 4 748 889,60 Kč, kterou žalobkyně zaúčtovala podle daňového dokladu č. 1250/2010 poskytnutého dodavatelem, společností Street Light, s. r. o., se kterou uzavřela smlouvu o zajištění reklamního spotu a světelné reklamy v období červenec až prosinec roku 2010 na velkoplošných obrazovkách ve čtyřech lokalitách, a to Praha 2 – Nuselský most, Praha 7 – Argentinská, Brno – Zvonařka a Ostrava – Nová Karolína. Podle správce daně a žalovaného nebylo prokázáno faktické odvysílání reklamního spotu. Sám dodavatel totiž tyto obrazovky nevlastnil a neprovozoval, vysílací čas měl být pronajímán od mediálních agentur, případně vlastníků. Odvysílání měl dodavatel zajistit v měsících červenec, srpen a září prostřednictvím společnosti AA service, s. r. o., a v měsících říjen, listopad a prosinec prostřednictvím společnosti TORMIDUS, s. r. o., ovšem z šetření vyplynulo, že i tyto společnosti byly toliko zprostředkovateli a obrazovky nevlastnily. Z výslechů bývalých jednatelů obou těchto společností správce daně zjistil, že již nejsou jednatele společností a v současnosti nedisponují doklady, kterými by doložili fakticitu obchodu. Společnosti, které předmětné obrazovky skutečně vlastnily, provozovaly nebo na nich měly v předmětných obdobích pronajatý čas, si naopak nebyly vědomy, že by na nich byla promítána stěžovatelčina reklama, nebo byly nekontaktní.

[10] Je třeba podotknout, že krajský soud rozhodně nepřenášel na stěžovatelku odpovědnost za „podnikatelský život“ jejích subdodavatelů. Měla však nesporně odpovědnost za prokázání toho, že se jí deklarované zdanitelné plnění uskutečnilo. Pokud to nemohlo být prokázáno ze strany subdodavatelů z důvodu jejich nekontaktnosti a sama stěžovatelka uskutečnění zdanitelného plnění dostatečně neprokázala, čelí pouze důsledkům toho, že si údajně objednala službu, za kterou měla zaplatit skoro 5 milionů korun, ale o jejím uskutečnění nezůstaly žádné skutečně přesvědčivé důkazy. Stěžovatelka v daňovém řízení prokázala pouze formální objednání služby, a to pomocí smlouvy se společností Street Light, s. r. o., faktury za služby, samotného reklamního spotu na CD a bankovního výpisu. Naopak faktické odvysílání reklamních spotů na předmětných obrazovkách neprokázala a správce daně a žalovaný pomocí rozsáhlého šetření fakticitu tohoto plnění účinně zpochybnili.

[11] Správce daně prokázal, že na třech obrazovkách (dvou v Praze a jedné v Ostravě) reklamní spot odvysílán vůbec nebyl a jeho vysílání na čtvrté obrazovce (v lokalitě Brno – Zvonařka) nebylo možné ověřit pro nekontaktnost tehdejšího vlastníka nemovitosti, na které měla být obrazovka umístěna. I podle názoru NSS byla tato zjištění dostatečná k vyvolání vážných a důvodných pochybností o souladu stěžovatelkou předloženého účetnictví a dokladů se skutečností. Lze se tedy ztotožnit s krajským soudem, že správce daně ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu prokázal *skutečností vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků*

uplatněných daňových subjektem. Bylo pak na stěžovatelce, aby faktické odvysílání reklamních spotů prokázala přesvědčivěji, než jen pomocí důkazů nepřímých či toliko formálních.

[12] Důkazem o skutečném odvysílání reklamy, dokonce na několika místech v republice, jistě není sám fakt, že reklamní spot byl vyroben, což nikdo nezpochybňuje. Stěžovatelka uváděla v kasační stížnosti, že by bylo nelogické spot vyrobit a pak nezajistit jeho odvysílání, což je méně náročná část celé reklamní činnosti. K tomu je ovšem třeba připomenout, že pro ni samotnou mělo odvysílání spotu představovat nepoměrně větší zátěž než jeho výroba, alespoň z hlediska finančního. Podle daňových dokladů totiž zaplatila za samotnou výrobu spotu jen 12 000 Kč bez DPH (daňový doklad č. 1255/2010 ze dne 20. 12. 2010), zatímco za jeho odvysílání zaplatila 4 748 889,60 Kč (daňový doklad č. 1250/2010 ze dne 20. 12. 2010). Navíc by takový postup byl zcela logický, pokud by úmyslem stěžovatelky bylo zkrácení daně. Zda právě to bylo jejím úmyslem, však nepřísluší posoudit NSS, nýbrž orgánům činným v trestním řízení, které se rozhodly zahájit trestní stíhání jednatele a daňového poradce stěžovatelky, jak plyne ze spisu krajského soudu.

[13] Není zcela patrné, v čem konkrétně stěžovatelka spatřuje porušení zásady volného hodnocení důkazů při hodnocení svědeckých výpovědí. Naopak lze označit za souladné s touto zásadou, pokud u správce daně a žalovaného převážila přesvědčivost jasných důkazů pocházejících od majitelů a provozovatelů předmětných velkoplošných obrazovek, prokazujících, že se na nich stěžovatelčiny reklamy nevysílaly, nad výpověďmi jednatele společnosti MK Chýnov, s. r. o., Milana Kadlečka, obchodní manažerky společnosti Street Lights, s. r. o., Ing. B. V., bývalého jednatele této společnosti Petra Bláhy a bývalého jednatele společnosti AA service, s. r. o., Martina Šnajberka, tedy osob, které jednaly buď za společnost Street Lights, s. r. o., nebo za její dodavatele či odběratele, a měly tedy jasný zájem prokázat, že služby údajně poskytované touto společností reálně existovaly.

[14] Co se týče navrhovaného výsledku technika společnosti Street Lights, s. r. o., stěžovatelka nijak nepolemizuje s podstatnými závěry krajského soudu. Ani stěžovatelka nevyjasnila identitu tohoto svědka. Z protokolu o výsledku Ing. V. pouze vyplynulo, že technik této společnosti měl natáčet obrazovky v obou pražských lokalitách. K tomu je však třeba připomenout, že správce daně v průběhu řízení zajistil od majitele a jediného provozovatele těchto dvou obrazovek, společnosti CITY CHANNEL, všechny faktury, kterými bylo vyfakturováno poskytnutí vysílacího času v předmětném zdaňovacím období a ze kterých je zřejmé, že k odvysílání stěžovatelčiny reklamy na těchto konkrétních obrazovkách nedošlo. Výslech takového neidentifikovaného svědka tak byl hodnocen jako nadbytečný zcela správně a souladně s judikaturou NSS (viz rozsudek ze dne 11. 8. 2011, č. j. 2 Afs 15/2011 - 80, podle něhož správce daně je „oprávněn posoudit přínos navrženého důkazního prostředku včetně návrhu na výslech svědka. To neznamená, že předem nepřípustně hodnotí možný obsah výpovědi. Na potřebnost výsledku svědka může soudit právě z návrhu daňového subjektu, nebo byla navržena osoba svědkem, na jakém jednání se podílela, a k čemu má být konkrétně slyšena.“).

[15] S námitkou týkající se projednání zprávy o daňové kontrole v nepřítomnosti jednatele a daňového poradce stěžovatelky se dostatečně vypořádal již krajský soud v bodě 50. svého rozsudku. Podle § 88 odst. 5 daňového řádu má správce daně možnost projednat zprávu o daňové kontrole jejím doručením daňovému subjektu, který se odmítne seznámit se zprávou o daňové kontrole nebo ji projednat anebo se jejímu projednání vyhýbá (viz též bod [44] rozsudku NSS ze dne 31. 1. 2018, č. j. 2 Afs 45/2017 - 37). Takové jednání lze shledat i v případě stěžovatelky. Správce daně stanovil dva termíny k projednání zprávy o daňové kontrole. První termín projednání stanovil na 17. 3. 2015, ovšem následně vyhověl žádosti o prodloužení lhůty k uplatnění práva vyjádřit se k výsledku kontrolního zjištění. Stanovil nový termín,

pokračování

a to 28. 4. 2015, z něhož se jednatel i daňový poradce omluvili, a poté na 2. 6. 2015, ovšem i z něj se jednatel stěžovatelky i její daňový poradce omluvili pro nemoc. Tyto opakované omluvy dvou osob současně jeví skutečně známky obstrukčního chování. Navíc je třeba přitakat krajskému soudu, že nebyla nijak vyloučena účast jiné osoby, která by za stěžovatelku jednala. Se závěry šetření byla stěžovatelka dostatečně seznámena ještě před vydáním obou rozhodnutí, neboť zpráva jí byla doručena 3. 6. 2015, a postupu správce daně spočívajícímu v doručení zprávy namísto jejího projednání tak nelze nic vytknout.

[16] Co se týče kasační námitky spočívající pouze ve stěžovatelčině nesouhlasu s bodem 40. rozsudku krajského soudu s odkazem na znění žaloby, NSS připomíná, že jak plyne z jeho setrvalé judikatury (viz např. rozsudek ze dne 26. 1. 2015, č. j. 8 As 109/2014 - 70), řízení o kasační stížnosti je ovládáno zásadou dispoziční. Obsah a kvalita kasační stížnosti do značné míry předurčuje nejen rozsah přezkumné činnosti, ale i obsah rozsudku soudu. Bylo proto odpovědností stěžovatelky, aby v kasační stížnosti specifikovala skutkové a právní důvody, pro které napadá rozhodnutí krajského soudu. Pouhé setrvání na žalobě bez jakékoli polemiky s názorem vyjádřeným v konkrétním bodě rozsudku krajského soudu takovým skutkovým či právním důvodem není.

[17] Podobně neuchopitelná je i kasační námitka, že vyrozumění a výzvy, které jí správce daně zasílal, byly příliš neurčité. Stěžovatelka v kasační stížnosti neuvádí, které konkrétní výzvy správce daně či dožádaných správců daně byly příliš nekonkrétní. Obecně uvádí, že byla vyrozuměna pouze o termínu konání úkonu, ale nikoli o jeho předmětu, v čemž se ale mýlí s bodem 41. rozsudku krajského soudu, na nějž zde odkazuje. V tomto bodě totiž krajský soud výslovně rozebral vyrozumění ze dne 23. 10. 2013, č. j. 4715715/13/2003-05403-109792, zmiňované stěžovatelkou v žalobě, a konstatoval, že zde bylo jasně vymezeno nejen místo a datum plánovaného úkonu, ale i jeho předmět coby vyjasnění „*obchodní spolupráce společnosti MONADORA, s. r. o. s daňovým subjektem ADEN LP s. r. o.*“. Toto vyrozumění tedy podle krajského soudu splňovalo požadavky § 96 odst. 6 daňového řádu a kasační námitka založená na tvrzení, že vyrozumění a výzvy neuváděly, čeho se budou úkony týkat, nemohou tento závěr krajského soudu účinně zpochybnit.

IV. Závěr a náklady řízení

[18] Z výše uvedených důvodů Nejvyšší správní soud v souladu s § 110 odst. 1, větou druhou, s. ř. s. podanou kasační stížnost zamítl. O věci rozhodl bez jednání postupem podle § 109 odst. 2, věty první, s. ř. s., podle kterého o kasační stížnosti rozhoduje soud zpravidla bez jednání.

[19] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti Nejvyšší správní soud rozhodl podle § 60 odst. 1, věty první, s. ř. s. za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatelka nebyla v řízení o kasační stížnosti úspěšná, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému, jemuž by jinak právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti příslušelo, soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, protože mu podle obsahu spisu nevznikly žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti.

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

V Brně dne 25. dubna 2019

JUDr. Radan Malík
předseda senátu