



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Josefa Baxy, soudkyně JUDr. Lenky Kaniové a soudce JUDr. Ivo Pospíšila v právní věci žalobkyně: **RAMI TRADE & INDUSTRY s. r. o.**, se sídlem Blatnička 169, Blatnička, zastoupené Mgr. Ing. Michalem Hebkým, advokátem se sídlem Osiková 137/33, Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 9. 4. 2018, č. j. 15923/18/5300-22443-712144, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 27. 10. 2020, č. j. 31 Af 43/2018-212,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **se zamítá.**
- II.** Žalobkyně **nemá právo** na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III.** Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Jádrem tohoto sporu je otázka, zda žalobkyně (stěžovatelka) unesla důkazní břemeno pro přiznání nároku na odpočet daně z přidané hodnoty u reklamního plnění. Stěžovatelka a žalovaný se přou zejména o skutečný rozsah reklamy, tj. zda světelná reklama byla promítána, resp. statická reklama vyvěšena po dobu, za kterou stěžovatelka tvrzeným dodavatelům zaplatila.

[2] Dodatečnými platebními výměry ze dne 14. 3. 2017 doměřil Finanční úřad pro Jihomoravský kraj (správce daně) stěžovatelce daň z přidané hodnoty za zdaňovací období 2. až 4. čtvrtletí 2012 (daň ve výši přes 811 tis. Kč a penále ve výši přes 162 tis. Kč) a za zdaňovací období leden až srpen a říjen až listopad 2013 (daň ve výši více než 1 mil. Kč a penále ve výši 231 tis. Kč). Stěžovatelka se odvolala. Žalovaný rozhodnutím označeným v záhlaví odvolání zamítl. Stěžovatelka neuspěla ani se žalobou u krajského soudu, který ji rozsudkem zamítl.

II. Shrnutí argumentů kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[3] Stěžovatelka se proti rozsudku krajského soudu brání kasační stížností z důvodů dle § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní („s. ř. s.“). Zpochybňuje závěry daňových orgánů i krajského soudu ohledně světelné reklamy poskytnuté od dodavatelky FORT DRUM, a. s., a statické reklamy, kterou jí dodal P. Z. Skutková podstata, z níž daňové orgány vycházely, prý nemá oporu ve spisech. Žalovaný účelově odmítá veškeré doložené a provedené důkazy a vychází ze skutečností, které svědčí v neprospěch stěžovatelky. Nepřihlíží ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo, důkazy hodnotí svévolně. Stěžovatelka se domnívá, že popsal průběh sporných obchodů bez zásadních nejasností a trhlin, což doložila množstvím důkazních návrhů. Žalovaný neprokázal, že by se tyto obchody uskutečnily jinak, než deklarovala. Konkrétně stěžovatelka zpochybňuje způsob vedení výsledku jejího jednatele či hodnocení výpovědí klíčových svědků v této věci. Upozorňuje, že se jí nijak netýkají smluvní vztahy mezi jejími dodavateli a jejich dodavateli (subdodavateli); k těmto okolnostem stěžovatelku netíží důkazní břemeno. Krajský soud nekriticky převzal závěry žalovaného, čímž stěžovatelku zkrátil na právu na spravedlivý proces. Rozsudek je nadto nepřezkoumatelný.

[4] Stěžovatelka má také za to, že daňové orgány měly provést místní šetření u údajného subdodavatele Eclipse Print k získání informace o výrobě a instalaci reklamního billboardu a následně provést svědecké výslechy osob, které tento billboard instalovaly. Daňové orgány měly rovněž provést místní šetření u tří společností, jejichž reklama byla prezentována současně s reklamou stěžovatelky. Správce daně u těchto společností – na rozdíl od případu stěžovatelky – reklamní služby uznal. Stěžovatelka zdůrazňuje, že správce daně nezpochybnil faktické poskytnutí reklamy, ale jen to, že stěžovatelka obdržela reklamní služby tak, jak deklarovala na sporných dokladech. Tvrdí, že vedle formálních požadavků splnila i hmotněprávní požadavky pro přiznání odpočtu daně z poskytnuté světelné a statické reklamy. I v případě, kdy údajně není možné určit subjekt, který daňovému subjektu zdanitelné plnění skutečně poskytl, nelze daňovému subjektu odeprít nárok na odpočet daně.

[5] Konečně stěžovatelka namítá, že daňové orgány jí odeprly právo seznámit se s písemnostmi z vyhledávací části spisu, resp. vybrané písemnosti nepřeadily do veřejné části daňového spisu.

[6] Žalovaný navrhuje zamítnutí kasační stížnosti.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[7] Kasační stížnost je včasná, podaná osobou oprávněnou, zastoupenou advokátem, a přípustná. Důvodnost kasační stížnosti soud posoudil v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž je povinen přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[8] Kasační stížnost není důvodná.

[9] Nejvyšší správní soud předesílá, že totožnou věcí týkající se stěžovatelky jen v kontextu daně z příjmů právnických osob se zabýval již v nedávném rozsudku ze dne 17. 9. 2021, č. j. 10 Afs 368/2020-63. Není důvod se od závěrů tam uvedených odchýlit, proto Nejvyšší správní soud z odkazovaného rozsudku vycházel i v nyní projednávané věci. Rovněž v této věci se ztotožnil s právním posouzením krajského soudu.

a) Námitka nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu

[10] Úvodem Nejvyšší správní soud poznamenává, že stěžovatelka opakuje tutéž argumentaci již poněkolkáté (v odvolání, v žalobě a v kasační stížnosti), a víceméně nereaguje na to, jak se s ní vypořádaly dříve rozhodující orgány. Kasační námitky se v zásadě neodlišují od žalobních, jen přičítají stejné chyby také krajskému soudu. Krajský soud nepochybil, pokud potvrdil způsob, kterým daňové orgány pracovaly s důkazními návrhy. Skutková zjištění daňových orgánů i jejich hodnocení nepochybňuje ani kasační soud, který se s právním posouzením krajského soudu ztotožňuje.

[11] Nejvyšší správní soud se předně zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu. Stěžovatelčina žaloba je vskutku rozsáhlá, obsahuje 94 stran textu, nadto její replika k vyjádření žalovaného čítá 18 stran. V takovémto případě se krajský soud nemusí nutně vypořádat s každou dílčí žalobní námitkou (to by ani nebylo dost dobře možné). Postačí, pokud proti žalobě postaví dostatečně odůvodněný právní názor, v jehož konkurenci žaloba jako celek neobstojí. Soud rovněž může pro stručnost odkázat na část odůvodnění správního orgánu, s nímž se ztotožní (srov. rozsudek ze dne 27. 7. 2007, č. j. 8 Afs 75/2005-130, č. 1350/2007 Sb. NSS). Jak k tomu trefně uvádí Ústavní soud, „není porušením práva na spravedlivý proces, jestliže obecné soudy nebudují vlastní závěry na podrobné oponentuře (a vyvracení) jednotlivě vznesených námitek, pakliže proti nim staví vlastní ucelený argumentační systém, který logicky a v právu rozumně vyloží tak, že podpora správnosti jejich závěrů je sama o sobě dostatečná“ (nález ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08, bod 68, a navazující judikatura NSS). Stěžovatelka se mýlí, pokud si myslí, že na její košatou a obsáhlou žalobu musel soud reagovat ještě košatějším a obsáhlejším rozsudkem. Opačný závěr by směřoval k tomu, že u podání mimořádně rozsáhlých, jako jsou i podání stěžovatelky, by bylo velmi obtížné sepsat „přezkoumatelný“ rozsudek. Takovéto pojetí nepřezkoumatelnosti by směřovalo nikoli k ochraně práv, ale jen k nekonečnému „ping pongu“ mezi Nejvyšším správním soudem a soudy krajskými.

[12] Napadený rozsudek tedy splňuje požadavky přezkoumatelnosti. Krajský soud dostatečně a srozumitelně vysvětlil, proč se domnívá, že stěžovatelka neunesla důkazní břemeno ohledně sporných plnění. Krajský soud se vypořádal i s dalšími dílčími výtkami, které stěžovatelka uvedla v žalobě. Nepřezkoumatelné není ani rozhodnutí žalovaného.

b) Stěžovatelka neunesla důkazní břemeno k tvrzení o reklamě

[13] Stěžejní otázkou tohoto případu je, zda stěžovatelka unesla důkazní břemeno ve vztahu k nároku na odpočet daně z přidané hodnoty z poskytnuté reklamy, kterou jí dodávala jednak společnost FORT DRUM (světelná reklama), jednak P. Z. (statická reklama). P. Z. na základě plné moci jednal i za společnost FORT DRUM, v předcházejících obdobích zastupoval také zahraniční společnost United Development Resources Establishment (U.D.R.E.), která dle jedné verze skutkového děje měla dodat spornou světelnou reklamu. Při poskytování reklamy pan Z. vytvářel spletité obchodní vzorce, které vedly mj. k jeho trestnímu postihu ve věci neoprávněného snížení daňové povinnosti (rozsudek Obvodního soudu pro Prahu 10 ze dne 11. 3. 2013, sp. zn. 3 T 51/2012).

[14] Na tomto místě nebude Nejvyšší správní soud detailně rekapitulovat právní úpravu ani judikaturu ohledně dokazování v daňovém řízení. Stěžovatelka tuto úpravu i judikaturu velmi dobře zná, neboť z ní v kasační stížnosti rozsáhle cituje. Jen pro přehlednost soud uvádí, že daňové řízení je postaveno na zásadě, že daňový subjekt má jednak povinnost daň přiznat (břemeno tvrzení), jednak povinnost toto tvrzení prokázat (břemeno důkazní). Účetní doklady, tj. příjmové doklady či faktury, však zpravidla samy o sobě neprokazují, že se operace, která

je jejich předmětem, opravdu uskutečnila. Dle § 92 odst. 5 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, správce daně prokazuje vlastní důvodné pochybnosti o tom, že tvrzení daňového subjektu a doklady jím předložené jsou věrohodné, úplné, průkazné nebo správné. 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 vážné a důvodné pochybnosti. Podaří-li se správci daně takové pochybnosti prokázat, důkazní břemeno přechází zpět na daňový subjekt, který je pak svými dalšími tvrzeními a důkazy povinen rozptýlit pochybnosti správce daně. Daňový subjekt bude zpravidla tyto skutečnosti prokazovat jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím a evidencemi (srov. např. rozsudek ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119, č. 1572/2008 Sb. NSS, *EURO PRIM*, a navazující judikaturu). Správce daně samozřejmě není oprávněn daňový subjekt vyzvat k prokázání čehokoli, ale pouze k prokázání toho, co tvrdí tento subjekt sám [nález Ústavního soudu ze dne 24. 4. 1996, sp. zn. Pl. ÚS 38/95 (N 33/5 SbNU 271; 130/1996 Sb.), jehož závěry jsou v této souvislosti nadále aktuální, ačkoliv se týkají zákona o správě daní a poplatků].

[15] V projednávané kauze správce daně zahájil daňovou kontrolu dne 16. 9. 2014. Ve výzvě k prokázání skutečností ze dne 10. 7. 2015 uvedl několik pochybností o skutečné realizaci reklamy, resp. pochybnosti o tom, že plnění proběhlo tak, jak o něm stěžovatelka účtovala. Stěžovatelka uzavřela se společností FORT DRUM smlouvu o dílo (31. 5. 2012; dále dodatek ke smlouvě č. 1 ze dne 31. 12. 2012). Na jejím základě měla FORT DRUM od 1. 6. 2012 promítat reklamu stěžovatelky (světelnou reklamu, stěžovatelce fakturováno v roce 2012 v celkové částce 4 050 000 Kč a v roce 2013 v celkové částce 4,5 mil. Kč). Společnost FORT DRUM na základě generální plné moci ze dne 1. 8. 2010 zastupoval P. .. Správce daně nedohledal na internetu jakoukoli prezentaci FORT DRUM, žádné veřejně dostupné nabídky ani kontakt. Smlouvu o dílo podepsal na základě plné moci zřejmě pan Z. Na fakturách vystavených stěžovatelce po 2. 5. 2013 je nečitelný podpis.

[16] Dle čl. III smlouvy o dílo se stěžovatelka zavázala předložit FORT DRUM návrh promítací matrice nejméně 14 dnů před zahájením promítání. FORT DRUM ovšem vystavila první fakturu v rozsahu 1 500 promítacích minut již následující den po podepsání smlouvy. V rozporu s tímto ujednáním je vyjádření jednatele stěžovatelky Radima Minaříka, který správci daně sdělil, že návrh reklamního vysílání mu zaslal e-mailem P. Z., avšak žádný e-mail nedoložil (protokol ze dne 16. 10. 2014). Dle smlouvy o dílo FORT DRUM odpovídala stěžovatelce za promítání v dohodnutém čase, avšak stěžovatelka nevysvětlila, jak se strany dohodly na objemu vysílacích minut. Dohoda o rozsahu promítání není zřejmá ani z předložených účetních dokladů. Ze smlouvy není jasné ani to, kde měl být reklamní spot promítán. Jednatel stěžovatelky uvedl, že promítání probíhalo na třech místech, avšak specifikoval pouze stadion Bohemians v Praze 10, kde promítání kontroloval 2- či 3krát. Jednatel nevěděl, kde přesně měla být reklama promítána, a to ani v Olomouci (obchodní dům TIMPO), ani v Ostravě (Mariánskohorská 14). Nevěděl ani to, jak v těchto městech promítání probíhalo. Správce daně zpochybnil i tvrzení jednatele, že reklama vedla ke zvýšení stěžovatelčina obrátu.

[17] Správce daně měl také za to, že fotografie světelné tabule, kde je zobrazen název stěžovatelky, předmět její činnosti a kontaktní údaje, nepotvrzuje, že k plnění došlo podle smlouvy v čase, místech či objemu odvysílaných minut. Z předložených fotografií není patrné ani to, kde byla tabule umístěna a kdy tyto fotografie vznikly. Dle správce daně nemohl jednatel stěžovatelky ověřit oprávnění pana Z. jednat za FORT DRUM v obchodním rejstříku, jelikož pan Z. v souvislosti s dodavatelkou nebyl v rejstříku nikdy zapsán. Správce daně rovněž zjistil, že FORT DRUM sídlí na virtuální adrese, je nekontaktní a od roku 2012 nepodává příznání k dani z příjmů. Jediným členem představenstva a akcionářem FORT DRUM byl do 29. 4. 2013 pan N. a od 30. 4. 2013 pan M. Pan N. nevěděl nic o podnikatelských aktivitách této společnosti,

nepotvrdil, že FORT DRUM skutečně poskytla sporná plnění stěžovatelce (svědecká výpověď ze dne 18. 12. 2014). O činnostech FORT DRUM neměl žádné podstatné informace ani pan M.

[18] Dožádaný správce daně doplnil, že FORT DRUM uzavřela dne 25. 7. 2010 s U.D.R.E. smlouvu o výhradním zastoupení. Podle ní měla pro U.D.R.E. zabezpečovat administrativní záležitosti ve vztahu k zákazníkům, zejména vyměňovat informace. U.D.R.E. se pak zavázala dodat FORT DRUM „*reklamní systém a veškeré služby spojené s jeho fungováním – zejména realizaci reklamní projekce na zvoleném a technicky vhodném místě, dále tvorbu a zpracování požadovaného grafického návrhu, nepřetržité dodávky výtvarných návrhů a projektů – hardware na projekční místo, technickou podporu, poradenské služby, atd.*“. P. Z. ovšem vypověděl generální plnou moc, kterou mu udělila FORT DRUM, a přerušil také kontakt se správcem daně. Jelikož FORT DRUM neměla zaměstnance, sama nemohla technicky zajistit promítání reklam, ačkoli k tomu byla dle smlouvy s U.D.R.E. technicky vybavena. Celou věc ještě více zkomplikoval P. Z. Během výpovědi dne 20. 4. 2015 odpovídal na většinu otázek neurčitě s tím, že si detaily nepamatuje. Stěžovatelku znal a myslel si, že s ní FORT DRUM spolupracovala. Kontakt na stěžovatelku měl mít z „*klientského kmene obchodních partnerů společnosti U.D.R.E.*“, což je ovšem v rozporu s výpovědí jednatele stěžovatelky, který sdělil, že s panem Z. se seznámil na doporučení pana Slaníka, jednatele Chalcedon Creol. Pan Z. sdělil, že FORT DRUM měla prezentační zařízení pro reklamní činnost, následně ovšem doplnil, že promítací zařízení ani obrazovky neměla v nájmu ani je neužívala. Fakturované činnosti měla zabezpečovat U.D.R.E., a to včetně obsluhy, promítání reklamních návrhů a odpovědnosti za realizaci reklamy. FORT DRUM měla údajně jen pronajímat reklamní plochy a zprostředkovat reklamní vysílání. Na reklamních návrzích se pan Z. nepodílel, což přímo protirečí tvrzení jednatele stěžovatelky. Svědecká výpověď pana Z. však odporuje i smlouvě mezi FORT DRUM a U.D.R.E.

[19] Obdobné skutečnosti správce daně zjistil i ve vztahu ke statické reklamě, kterou stěžovatelce měl v roce 2013 poskytnout přímo pan Z. jako fyzická osoba podnikající. Pan Z. neměl žádné webové stránky či jinou prezentaci s nabídkou zboží a služeb či kontaktními údaji. Ze smlouvy o pronájmu reklamní plochy ze dne 13. 9. 2013 je patrné, že stěžovatelka si od pana Z. za částku 1 mil. Kč pronajala reklamní plochu na vnější straně tribuny stadionu Bohemians v Praze 10, a to na čtvrtý kvartál roku 2013. Správce daně považoval za nestandardní, že ve smlouvě není uveden např. rozměr pronajaté plochy. Jednatel stěžovatelky si vůbec neuvědomil, že předmětem této smlouvy je pouze pronájem reklamní plochy. To, jakým způsobem bylo s touto plochou nakládáno, ze smlouvy nevyplývá. Fotka statické reklamy dle správce daně nepotvrdila, že stěžovatelka dostala fakturované plnění v deklarovaném rozsahu.

[20] V odpovědi ze dne 17. 8. 2015 stěžovatelka uvedla, že její jednatel se ke sporným skutečnostem již vyjádřil (protokol ze dne 16. 10. 2014). Odkázala také na protokol o výslechu pana Z. ze dne 20. 4. 2015, z něhož obsáhle citovala. Doložila čestné prohlášení ze dne 12. 8. 2015, v němž paní B., účetní FORT DRUM i P. Z., prohlásila, že vedla účetnictví dle pokynů pana Z. Dále potvrdila, že doklady zahrnula do výnosů společnosti pro účely daně z příjmů. Dále stěžovatelka doplnila, že FORT DRUM pro ni promítala reklamní „slajdy“ na plochu (plachtu) na stadionu Bohemians 1905. Pan Z. na stejném místě později vystavil statický reklamní banner. Stěžovatelka doložila několik fotek a dále snímek ze stránek Mapy Google – *street view*. Dále stěžovatelka uvedla, že spornou reklamní plochu vlastní společnost Bohemians 1905, která ji poskytla COMOROS GROUP, jejímž členem představenstva je Ing. K. Právě Ing. K. stěžovatelce potvrdil, že COMOROS GROUP dále pronajímala reklamní plochu panu Z. V čestném prohlášení Ing. K. také potvrdil, že na této ploše několikrát viděl promítací i statický banner stěžovatelky. Reklamu měl několikrát kontrolovat i syn jednatele stěžovatelky, který tehdy studoval v Praze, jehož čestné prohlášení stěžovatelka doložila. Stěžovatelka doložila také čestné prohlášení Miroslava Slaníka (jednatel Chalcedon Creol, který prý doporučil pana Z. jednatelem

stěžovatelky), že viděl reklamu stěžovatelky u stadionu Bohemians, a že s FORT DRUM sám také obchodoval. Stěžovatelka uvedla, že její tržby v roce 2012 přesáhly 15 mil. Kč a v roce 2013 dosáhly téměř 22 mil. Kč. V budoucnosti plánuje zvyšovat obrat, rozšiřovat portfolio výrobních činností apod. Reklama dle ní zajistila nové zákazníky.

[21] V další reakci ze dne 14. 10. 2015 stěžovatelka zrekapitulovala již předložené důkazy a vysvětlila, proč se domnívá, že právě tyto důkazy svědčí o tom, že služby uvedené na sporných fakturách skutečně obdržela v uvedeném místě, čase a rozsahu. Měla za to, že prokázala existenci reklamní prezentace stejně jako to, že reklama byla v podstatných parametrech provedena ve sjednaném rozsahu (k tomu odkázala na rozsudek ze dne 29. 12. 2011, č. j. 7 Afs 55/2011-84, *FERROS PRAHA*, dle něhož daňový subjekt není povinen prokázat každé jednotlivé odvysílání prezentace). Uvádí, že není odpovědná za to, že její dodavatelé jsou nyní nekontaktní. Správce daně ostatně nemůže na stěžovatelku přenášet odpovědnost za činnost dodavatelů. Správce daně neprokázal, že by k obchodním operacím došlo jinak, než je uvedeno na sporných fakturách.

[22] Přípisem ze dne 11. 11. 2015 stěžovatelka předložila čestné prohlášení P. Z., z něhož plyne, že FORT DRUM poskytla stěžovatelce reklamu. Skutečný rozsah poskytnutých služeb odpovídal údajům na jednotlivých daňových dokladech, které k pokynu P. Z. vyhotovila účetní paní B. Pan Z. dále prohlásil, že FORT DRUM mohla reklamní plochu užívat na základě smlouvy s COMOROS GROUP. Obdobná čestná prohlášení P. Z. učinil i k plnění, které stěžovatelce poskytoval sám. Spolu s přípisem ze dne 11. 12. 2015 stěžovatelka správci daně zaslala fotodokumentaci poskytnuté reklamy, kterou jí měl předat pan Z.

[23] Dne 4. 4. 2016 stěžovatelka doplnila reakci na původní výzvu správce daně (bod [14] a násl.). Uvedla, že její hlavní odběratelkou v letech 2012 až 2014 byla společnost ALGECO (80 – 90 % celkové fakturace). Stěžovatelka riskovala a vybudovala větší lakovnu za účelem uspokojení zvýšené poptávky od ALGECO. Následně se vztahy s ALGECO zhoršily. Hrozilo, že stěžovatelka nebude mít strategického partnera. Neměla ani jiné zákazníky, kteří by v takovém případě mohli pokrýt alespoň režijní náklady. Stěžovatelka doložila čestné prohlášení jednatele ALGECO, který potvrdil, že v roce 2013 navázal spolupráci s jiným partnerem (stěžovatelka prý neměla dostatečnou kapacitu, její komunikace nebyla optimální, vykazovala výkyvy v kvalitě dodávek). Stěžovatelka rovněž doložila čestné prohlášení Ing. H. obchodního reprezentanta společnosti UNEX, který potvrdil, že stěžovatelku kontaktoval na základě reklamy na obchodním domě TIMPO v Olomouci. Z důvodů dlouhých dodacích termínů však nakonec k obchodu s UNEX nedošlo.

[24] Dne 31. 8. 2016 správce daně seznámil stěžovatelku s výsledkem kontrolního šetření. Stěžovatelka se bránila proti způsobu práce správce daně s důkazy. Správce daně jí mj. sdělil, že prvotní doklady nemusí prokazovat, že se služby uskutečnily v deklarované podobě.

[25] K výsledku kontrolního zjištění se stěžovatelka vyjádřila dne 26. 9. 2016. Navrhla doplnění výsledků a předložila další důkazy. Mj. zopakovala, že faktury byly řádně zaúčtovány. Uhradila je bezhotovostním převodem. Doložila také smlouvu o nájmu volné stěny mezi FORT DRUM a obchodním domem TIMPO. Zpochybnila zjištění správce daně, že FORT DRUM, resp. P. Z. neposkytlí fakturované reklamní služby. Zejména označila za rozporný a dosud nevyjasněný výsledek P. A. v Lichtenštejnsku: dle ní zejména není jasný vztah P. A. ke společnosti U.D.R.E., není ani zřejmé, které osoby měly za tuto společnost podpisové právo. Dispoziční právo k účtům U.D.R.E. v ČR měl P. Z. Smluvní vztahy mezi FORT DRUM a U.D.R.E. se stěžovatelky netýkají, není přece rozhodné, kdo fakticky zakázku plnil. Dále navrhla provedení důkazu svědeckými výpověďmi P. a F. A. (U.D.R.E.) a další šetření stran účtů U.D.R.E. u MONETA Money Bank. Stěžovatelka předložila také 11 fotografií reklamy promítané v Praze a

Olomouci a 2 fotografie statické reklamy poskytnuté panem Z. v Praze. K promítání na tribuně stadionu Bohemians odkázala i na video na youtube.com a fotografii z portálu idnes.cz. Stran statické reklamy předložila 5 fotografií z webu bohemians.cz (akce ze 17. 12. 2013), 3 fotografie z akce ze dne 6. 5. 2014, snímek z videa z 23. 3. 2014, fotografie z brucki.blogspot.cz z 15. 8. 2014, a e-mailovou komunikaci se společností ERISERV. Navrhla rovněž provedení svědeckých výpovědí 12 osob, které měly reklamu vidět.

[26] V návaznosti na to správce daně předvolal navržené svědky. Výslechy provedl ve dnech 9. a 10. 11. 2016. Vyplývalo z nich jednak to, že svědkové v nějakém čase reklamu spatřili, jednak to, že měli nějaký vztah s jednatelem stěžovatelky. Dle správce daně ani výslechy neosvědčily, že reklama byla skutečně poskytnuta tak, jak o ní bylo účtováno, resp. že byla poskytnuta ve fakturovaném rozsahu. Dne 3. 2. 2017 stěžovatelka doručila návrh na doplnění kontrolních zjištění a na provedení dalších výslechů.

[27] Proti dodatečným platebním výměrům se stěžovatelka odvolala. Žalovaný částečně vyhověl jejím dalším důkazním návrhům a v rámci odvolacího řízení provedl důkaz svědeckou výpovědí jediného společníka a jednatele JC Design production, která v letech 2012 a 2013 měla pro pana Z. zpracovat grafické návrhy, udržovat promítací snímky, kontrolovat promítání světelné reklamy v Praze, Olomouci i Ostravě a vyrobit také billboard na tribunu stadionu Bohemians 1905. Tento svědek skutečně potvrdil, že pana Z. zná již 20 let, že s ním spolupracoval v oblasti reklamy; pro U.D.R.E., kterou zastupoval pan Z., zajišťoval reklamní projekci v Praze a v Olomouci. FORT DRUM nezná. Za své služby vystavil faktury (možná přes JC Design production), které pan Z., resp. U.D.R.E. uhradili. Po předložení fotografií sporných projekcí a pevného billboardu potvrdil, že je zajišťoval pro pana Z. Správce daně ovšem mezi daňovými doklady svědka za rok 2012 a 2013 nenalezl žádný daňový doklad vystavený panu Z. či U.D.R.E. U společnosti JC Design production pak identifikoval fakturu ze dne 20. 10. 2013 na 34 tis. Kč proti panu Z. za digitální tisk a instalaci banneru 12×11 m, fakturu ze dne 12. 4. 2013 na 10 tis. Kč proti U.D.R.E. za servis širokopásmové projekce dle smlouvy o dílo ze dne 6. 9. 2006 a fakturu na přibližně 23 tis. Kč přijatou dne 31. 10. 2013 od dodavatele Eclipse Print za výrobu a instalaci plachty dle objednávky ze dne 15. 10. 2013. Za období 2012 tedy správce daně nenalezl žádný doklad, který by potvrzoval provedení prací deklarovaných svědkem. V období 2013 pak našel jen jednu fakturu na 34 tis. Kč proti P. Z. a jednu fakturu proti U.D.R.E. na 10 tis. Kč. Stejný svědek byl opětovně vyslechnut dne 8. 11. 2017, jeho výpovědi se účastnil i jednatel stěžovatelky. Svědek mj. sdělil, že s panem Z. měl pouze ústní smlouvu, práce pro něj vykonával osobně, zčásti v noci, nevzpomněl si na místo v Ostravě, kde měl kontrolovat reklamu. Na podrobnější otázky neodpověděl, jelikož se jeho účetnictví nacházelo u správce daně. Ve výzvě k vyjádření se k důkazům provedeným v rámci odvolacího řízení ze dne 17. 4. 2018 žalovaný uzavřel, že skutečnosti uvedené svědkem (společníkem a jednatelem JC Design production) zůstaly v rovině tvrzení, jelikož jím tvrzené skutkové okolnosti nekorespondují s jeho vlastním účetnictvím, resp. s dalšími zjištěnými skutečnostmi.

[28] Stěžovatelka v reakci ze dne 3. 5. 2018 mj. navrhla provést místní šetření u společnosti Eclipse Print a šetření u místně příslušných správců daně společností ALCASERV, COMMTEL CZ a ERISERV, pro které FORT DRUM, resp. P. Z. také realizovali souběžnou reklamu. V předběžném vyjádření ke zjištěným skutečnostem doložila mj. e-mail od jednatele ERISERV včetně fotek, které dle ní prokazují umístění promítacího zařízení u stadionu Bohemians 1905.

[29] Žalovaný pak odvolání proti platebním výměrům zamítl. Přestože doplnil skutková zjištění správce daně, neshledal, že správce daně vydal nezákonné platební výměry.

[30] Nejvyšší správní soud se závěry daňových orgánů, jakož i s posouzením krajského soudu souhlasí.

[31] Nutno zdůraznit, že mezi stranami není sporné, že stěžovatelka reklamu v „nějakém“ rozsahu obdržela (viz bod 80 rozsudku krajského soudu). Stěžovatelka a žalovaný se prou o to, zda k deklarovaným plněním došlo v tak velkém rozsahu, ve kterém stěžovatelka účtovala. V této souvislosti Nejvyšší správní soud upozorňuje, že správce daně neměl povinnost prokazovat, že k obchodním případům došlo jinak, než je stěžovatelka deklarovala. Postačovalo mu poukázat na skutečnosti, které založily důvodné pochybnosti o deklarovaných obchodech (bod [13] shora). Nešlo o žádné účelové popírání faktického uskutečnění plnění, ale o jasné zpochybnění tvrzení, kdo a v jakém rozsahu spornou reklamu poskytl. Stěžovatelka ostatně nezpochybňuje, že by správce daně neunesl důkazní břemeno výzvou ze dne 10. 7. 2015. Má ovšem za to, že svou reakcí na tuto výzvu (zejména novými důkazními návrhy) unesla své důkazní břemeno. Dle Nejvyššího správního soudu tak tomu není. V reakci na výzvu správce daně ze dne 10. 7. 2015 stěžovatelka vskutku předložila mnoho důkazních návrhů, avšak – jak vysvětlil žalovaný – tyto důkazy neprokázaly, že stěžovatelka přijala spornou reklamu tak, jak o ní účtovala.

[32] V odůvodnění tohoto rozsudku nebude Nejvyšší správní soud rozlišovat mezi plněními, která měla stěžovatelce poskytnout FORT DRUM (světelná reklama na stadionu Bohemians 1905 v Praze, v Olomouci na stěně obchodního domu TIMPO a v Ostravě na adrese Mariánskohorská 14, a to v červenci 2012 až září 2013) a P. Z. (statická reklama na stadionu Bohemians 1905 v říjnu až prosinci 2013), ledaže bude dále výslovně uvedeno jinak. Většina provedených důkazů se totiž týká obou skupin deklarovaných reklamních plnění.

[33] Nejvyšší správní soud je přesvědčen, že stěžovatelkou předložené důkazy neprokazují, že reklama byla poskytnuta tak, jak o ní stěžovatelka účtovala. Daňové orgány ani krajský soud při hodnocení důkazů nepochybily. Každý z provedených důkazů posoudily jednotlivě a zároveň v jejich vzájemné souvislosti. Dospěly ke správnému závěru, že tyto důkazy neprokazují splnění hmotněprávních podmínek uvedených v § 72 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (tj. uskutečnění reklamních služeb tak, jak byly deklarovány v předložených formálně správných daňových dokladech). Jelikož všechny důkazy podrobně hodnotil žalovaný (napadené rozhodnutí, bod 42 a násl.) a Nejvyšší správní soud se ve shodě s krajským soudem (body 67 a 85 rozsudku krajského soudu) s těmito závěry ztotožňuje, níže uvádí jen zásadní okolnosti, které považuje za významné pro odůvodnění zamítavého výroku tohoto rozsudku.

[34] Je sice pravda, že stěžovatelka vynaložila poměrně velké úsilí, aby prokázala naplnění podmínek pro přiznání nároku na odpočet daně v souvislosti se spornou reklamou, avšak ani předložené důkazy nezvratily silné pochybnosti o tom, zda k obchodním operacím došlo tak, jak o nich stěžovatelka účtovala, resp. že reklama byla skutečně realizována v deklarovaném rozsahu. K reklamě se totiž váže spleť příběh, který se přes nadstandardní snahu daňových orgánů (velký počet výzev k poskytnutí údajů, několik dožádání, výsledky většího počtu svědků apod.) nepodařilo rozplést. I přes obsáhlé dokazování není jasné, kdo a v jakém rozsahu reklamu poskytl. Nadto jde o příběh z čistě podnikatelského hlediska jen obtížně vysvětlitelný.

[35] Ve velmi dlouhé kasační stížnosti stěžovatelka jen opakovaně upozorňovala na skutečnosti, které údajně prokázala (např. smluvní vztahy, vystavení faktur a jejich úhrada, zaúčtování faktur u FORT DRUM, oprávnění pana Z. jednat jménem FORT DRUM, existenci reklamní plochy na stadionu Bohemians v Praze či na obchodním domě TIMPO v Olomouci atd.).

[36] Rovněž Nejvyšší správní soud se shoduje s krajským soudem v tom, že předložené smlouvy a faktury – i za předpokladu, že mají všechny požadované náležitosti – nejsou dostatečným důkazem o tom, že fakturované plnění proběhlo, jak stěžovatelka deklarovala, a že reklamní služby byly poskytnuty dodavateli FORT DRUM a P. Z. (srov. např. rozsudek ze dne 10. 5. 2007, č. j. 9 Afs 39/2007-47). Navíc v průběhu daňové kontroly správce daně zjistil, že smlouvy mezi stěžovatelkou a FORT DRUM neobsahovaly běžná ujednání, která lze u podobných smluv očekávat (např. určení místa k promítání reklamy, velikost reklamní plochy, způsob určení, kdy a kolik minut bude světelná reklama promítána, to vše nadto při následné fakturaci 1 500 až 3 500 promítacích minut měsíčně za cenu 100 až 250 Kč/minuta). Jak stěžovatelčin jednatel, tak pan Z. se ve svých výpovědích odchýlili od smlouvy v tom, jak vznikl návrh reklamy; stěžovatelka ani posléze nedoložila e-mailovou komunikaci, na jejímž základě prý byl schválen návrh reklamy. Důležitou okolností bylo i to, že FORT DRUM fakturovala stěžovatelce prvních 1 500 promítacích minut již následující den po podepsání smlouvy, ačkoli dle smlouvy k datu fakturace nemohl být schválen ani návrh promítací matrice. Navíc FORT DRUM se správcem daně nijak nekomunikovala, sídlila na virtuální adrese a vykazovala vysoké nedoplatky na daních. Tyto pochybnosti podtrhuje skutečnost, že pan N., jednatel a společník FORT DRUM, byl jen tzv. „bílým koněm“. O obchodních aktivitách společnosti nic nevěděl. Obdobné okolnosti vplynuly také ze svědecké výpovědi pana M., který funkci jednatele a společníka FORT DRUM převzal po panu N.

[37] Smlouva mezi stěžovatelkou a panem Z. ze dne 13. 9. 2013, ačkoli stále poměrně nekonkrétní, alespoň lokalizovala reklamní plochu, kterou pan Z. pronajal stěžovatelce. Dle smluvního ujednání pan Z. ovšem neposkytoval stěžovatelce statickou reklamu, jak tvrdí stěžovatelka, ale pouze jí pronajal reklamní plochu na vnější straně hlavní tribuny stadionu Bohemians 1905.

[38] Ani stěžovatelkou předložené fotografie, ani svědecké výpovědi neposkytly dostatečně přesný obraz o tom, zda stěžovatelka obdržela reklamní plnění v deklarovaném rozsahu. Je jisté pravda, že stěžovatelka nemusí prokazovat poskytnutí každé jednotlivé části reklamní služby, jednalo-li se o odvysílání periodicky se opakujícího reklamního spotu ve třech městech po dobu několika měsíců. To ovšem neznamená, že stěžovatelka mohla na prokázání rozsahu poskytnuté reklamy rezignovat. Bylo na ní, aby při sjednání reklamní služby myslela i na prokázání jejího dodání, a chtěla-li přiznat nárok na odpočet daně z přidané hodnoty na tuto službu, mohla nabídnout např. svědecké výpovědi vlastních zaměstnanců, kteří by poskytování reklamy *průběžně kontrolovali v namátkově určených intervalech* na různých místech, na kterých měla být reklama poskytována (a ideálně o tom vedli nějakou vnitřní evidenci). Pokud by takový systém ověřování stěžovatelka zavedla – a nebyly by pochyby o jeho věrohodnosti – jistě by se jednalo o důkaz zásadního významu (srov. podobně již citovaný rozsudek č. j. 7 Afs 55/2011-84, *FERROS PRAHA*). Nejvyšší správní soud vidí jako naprosto nehodnověrné počínání stěžovatelky, která si takovouto interní kontrolu reklamy vůbec nezařídila (za situace, kdy za reklamu hradila vysoké sumy), nyní se však pokouší poskytnutí reklamy v deklarovaném rozsahu prokazovat v podstatě náhodnými svědectvími. Takto se jistě obezřetný a racionální podnikatel nechová.

[39] Stěžovatelka neprokázala identitu skutečného dodavatele a rozsah reklamy ani za pomoci *výslechnů jí navržených svědků*. Je sice pravda, že hned několik svědků potvrdilo, že reklamu na stadionu Bohemians 1905 vidělo. Dva svědkové potvrdili, že viděli reklamu v Olomouci, žádný v Ostravě. Provedené výslechy, jakkoli jsou významné pro určení toho, že reklama byla vůbec uskutečněna (srov. bod [30] shora), nemohou vyvrátit shora nastíněné pochybnosti o *obchodním vztahu stěžovatelky s FORT DRUM, resp. s panem Z.*, a zejména o *rozsahu skutečně realizované reklamy*. Svědkové totiž jen stručně konstatovali, že reklamu v blíže neurčeném okamžiku viděli. Někteří jednou, někteří vícekrát. Svědkové zejména neuvedli podrobnosti, které

by svědčily o fakturovaném rozsahu reklamy. Skutečnost, že si valná většina svědků pamatovala, že reklama byla barevná, resp. modrá, neprokazuje, že v jednotlivých měsících FORT DRUM odvysílala 1 500 až 3 500 minut této reklamy. Svědkové mohli potvrdit jen velmi omezený „výsek“ reality, který sami v letech 2012 a 2013 vnímali. Navíc správce daně u vybraných svědků správně poukázal na jejich „mimopracovní“ vztah k jednatelem stěžovatelky, který důkazní hodnotu jejich výpovědí nezvýšil. Nejde o situaci, kterou se snaží dovodit stěžovatelka na str. 8 kasační stížnosti, tedy že by výsledky svědků poskytly ucelený obraz a případné odchylky ve výpovědích by bylo možné vysvětlit odstupem času, v němž výsledky proběhly (srov. rozsudek ze dne 16. 5. 2018, č. j. 10 Afs 283/2017-73, *TRIODON*, bod 53). Důvodná není ani výtku na s. 12 kasační stížnosti, že krajský soud „vymlčel“ několik čestných prohlášení, svědeckých výpovědí, e-mailů apod., jelikož tyto dílčí důkazy zohlednil při celkovém hodnocení skutkového stavu věci. Nebylo nutné, aby se každému z provedených důkazů věnoval jednotlivě, ostatně, s ohledem na spletnost celé věci, tak nečiní ani Nejvyšší správní soud (bod [10] shora). Plně postačuje odkázat na důkladná zjištění daňových orgánů, s nimiž se soudy ztotožňují (např. rozsudek ze dne 27. 7. 2007, č. j. 8 Afs 75/2005-130, č. 1350/2007 Sb. NSS).

[40] Stěžovatelka navrhla výsledky dodavatele či osob, o nichž se domnívala, že působily jako subdodavatelé reklamy, a to ve vztahu k zajištění technického vysílání reklamy. Ovšem žádný z těchto svědků nepodal ani jen rámcový přehled o frekvenci a časovém rozsahu vysílání světelné reklamy v Praze, Olomouci a Ostravě. Společnost U.D.R.E. popřela spolupráci s FORT DRUM. Společnosti COMOROS GROUP a Bohemians 1905 se ohradily proti tvrzení, že by promítání reklamy měly zabezpečovat. Jako jediná se k spolupráci s panem Z. hlásila JC Design production a její jednatel; tato spolupráce se ovšem nejevila jako věrohodná, alespoň ne co do tvrzeného rozsahu spolupráce (viz body [43] a [47] níže).

[41] Dalším důkazním prostředkem mohly být *fotografie reklamy*, z nichž by však bylo patrné, že byly skutečně pořízeny v různých měsících a na různých, konkrétně identifikovatelných, místech. Stěžovatelkou předložené fotografie ovšem tuto vypovídací hodnotu postrádaly. Stěžovatelka sice předložila mnoho fotografií jak světelné, tak statické reklamy, nicméně naprostá většina fotografií nebyla nijak datována, z velké části těchto fotografií nebylo ani zřejmé, zda byly pořízeny na místech, kde FORT DRUM, resp. P. Z. měli reklamu poskytnout. Předložené fotografie prokazují, že nějaká reklama byla provedena, avšak nelze z nich odvodit *skutečný rozsah* poskytnuté reklamy. Na tomto závěru nic nemění ani fotografie statické reklamy z prosince 2013 (údajně poskytnuté panem Z.) a zbylé fotografie a záběry z videozáznamů z roku 2014, které stěžovatelka předložila 26. 9. 2016 (dále viz bod [47] níže). Obdobně složité důkazní situaci jako stěžovatelka ostatně čelí daňové subjekty, které u dokladů na reklamní polepy na závodních autech nepředloží správci daně fotografie konkrétního vozidla s reklamním polepem na konkrétním závodě (např. rozsudek ze dne 19. 6. 2020, č. j. 3 Afs 162/2018-48, *IRBIS PANDA*, bod 21).

[42] Stěžovatelka tedy nenavrhla ani neposkytla žádný důkaz, který by s dostatečnou mírou věrohodnosti a přesnosti prokázal věcný a časový rozsah poskytnutí sjednané služby. Daňové orgány podrobně hodnotily jednotlivé důkazy. Nejvyšší správní soud shodně jako krajský soud žádná pochybení v jejich úvahách neshledal.

[43] Stížnostní polemika na s. 6 kasační stížnosti není důvodná. Stěžovatelka navozuje dojem, že krajský soud si v bodech 76 – 80 a v bodě 84 napadeného rozsudku protirečí. Dle Nejvyššího správního soudu je pravda, že daňové orgány nezpochybnily, že stěžovatelka nějakou reklamu skutečně obdržela. Po celý průběh řízení však zůstalo sporné, zda reklamu poskytl dodavatelé ve skutečně velkém rozsahu vymezeném na sporných fakturách. Krajský soud v tomto smyslu nic nevytrhával z kontextu daňového řízení. Stěžejní otázce tohoto sporu naopak správně

porozuměl. Stěžovatelka se marně brání tím, že nic nesvědčí o tom, že by reklamu dodával někdo jiný než FORT DRUM, resp. P. Z. Z výpovědi P. Z. a dalších výpovědi zástupců společností, s nimiž pan Z. obchodoval, plyne opak. Pokud dle pana Z., který stál také za aktivitami FORT DRUM, tato společnost měla zajišťovat jen administrativu pro U.D.R.E. a U.D.R.E. žádnou reklamu neposkytovala, zůstalo nevyřešeno, kdo tedy reklamní plnění poskytoval. Společnosti COMOROS GROUP a Bohemians 1905, od nichž si pan Z. přímo či skrze FORT DRUM nebo U.D.R.E. najmul reklamní plochu v Praze, popřely, že by reklamu fakticky poskytovaly. Na tom nic nemění polemika stěžovatelky na s. 12 a 13 kasační stížnosti, podle níž P. Z. potvrdil, že se stěžovatelkou obchodoval, jeho účetní stěžovatelce vystavila faktury, které on podepsal, a stěžovatelka uhradila. P. Z. výslovně potvrdil, že FORT DRUM *přímo neposkytla ani neuskutečnila reklamu, ale jen místa k reklamě* (protokol o výsledku ze dne 20. 4. 2015). Nejvyšší správní soud neshledal pochybení ani v hodnocení výpovědi P. A., která byla provedena v rámci trestního řízení proti P. Z. Daňové orgány i s touto výpovědí pracovaly obezřetně – stejně jak s jinými důkazními prostředky (srov. např. rozsudek ze dne 21. 1. 2014, č. j. 1 Afs 73/2011-167, *Sabou*, č. 3016/2014 Sb. NSS, bod 65).

[44] Stěžovatelčino alternativní vysvětlení, a to, že reklamu na pronajaté reklamní ploše poskytla společnost JC Design production či její jednatel, se nepotvrdilo. Žalovaný totiž v účetnictví těchto subjektů nenalezl faktury, které by věrohodně potvrzovaly uskutečnění reklamních služeb, jež následně FORT DRUM fakturovala stěžovatelce ve výši celkem 8,5 mil. Kč, resp. pan Z. ve výši 1 mil. Kč. Výtka vůči bodu 68 napadeného rozsudku není důvodná – přestože jednatel JC Design production během výsledku uvedl konkrétní činnosti, které měl pro P. Z. vykonávat, výpověď neodpovídala jeho účetnictví. Proto ji žalovaný a krajský soud označili za rozporuplnou. Správce daně rozhodně nemusel potřeby opakovat výsledek jednatele JC Design production. Stěžovatelka byla u předchozího výsledku a již tehdy mu mohla klást dotazy. Navíc stěžovatelka řádně nevysvětlila, jakou dosud neznámou okolnost sporu mohl odhalit v pořadí třetí výsledek.

[45] Stěžovatelka se nemůže zbavit důkazního břemena ani tezí, že se jí smluvní vztahy mezi dodavatelem a subdodavatelem netýkají, případně že byl nezákonný požadavek správce daně, aby prokázala uskutečnění reklamy. Stěžovatelka má samozřejmě pravdu, že nemá povinnost prokazovat jiná tvrzení, než jsou ta, která sama uvádí v daňovém přiznání. To však neznamená, že se stěžovatelka „zbaví“ důkazního břemena ohledně způsobu uskutečnění či rozsahu sporného plnění. V průběhu daňové kontroly vyšlo najevo, že přímí poskytovatelé služby vyloučili poskytnutí reklamy (jelikož jen pronajali reklamní plochu). Proto bylo klíčové zjistit, jak a v jakém rozsahu proběhla reklama, v souvislosti s níž stěžovatelka nárokovala odpočet daně z přidané hodnoty. To musela prokázat stěžovatelka.

[46] Nejvyšší správní soud souhlasí se stěžovatelkou, že správce daně musí daňový subjekt informovat o tom, které skutečnosti považuje za prokázané, a které v průběhu řízení prokázány nebyly. Stěžovatelka však tuto povinnost dovádí *ad absurdum*, neboť dovozuje, že jí správce daně měl – snad po provedení každého důkazu – informovat o tom, kterou ze sporných okolností právě prokázala, a kterou nikoli. Dle Nejvyššího správního soudu správce daně v tomto případě dostal své povinnosti, když se stěžovatelkou vedl opakované ústní jednání, resp. se stěžovatelkou jednal i během výsledků svědků. Rozhodné je, že daňové orgány stěžovatelku před projednáním zprávy o daňové kontrole seznámily s kontrolními zjištěními, a to opakovaně, jak v průběhu řízení před správcem daně, tak i v průběhu odvolacího řízení.

[47] Lichá je námitka, že daňové orgány plošně odmítaly navržené důkazní prostředky, jak shledal již krajský soud. Rovněž dle Nejvyššího správního soudu správce daně i žalovaný řádně prověřovali myslitelné varianty skutkového děje. Stěžovatelčin nesouhlas se zjištěným

skutkovým stavem nečiní nezákonným postup daňových orgánů. Ačkoli má stěžovatelka za to, že jí předložené důkazy tvoří logickou a uzavřenou strukturu vzájemně se doplňujících důkazů, které spolehlivě dokazují, že fakturovanou reklamu obdržela, tuto její vizi narušují zbylé okolnosti sporu, typicky prvotní účastnická výpověď jednatele stěžovatelky. Místo toho, aby jednatel hned na začátku řízení ubezpečil správce daně o tom, že plnění se uskutečnilo tak, jak je uvedeno na příslušném daňovém dokladu, odpověďmi na dotazy správce rozvířil další pochybnosti.

[48] Do věci nevnesly více světla ani četné nejasnosti o obchodech pana Z. či to, že stěžovatelce ani správci daně se nepodařilo najít subjekt, který spornou reklamu jako subdodavatel poskytl. Za „konečného“ subdodavatele nelze označit JC Design production ani jednatele této společnosti (bod [34] shora). Nejvyšší správní soud souhlasí s daňovými orgány, jak naložily s návrhy na dokazování u společnosti Eclipse Print (viz bod 115 napadeného rozhodnutí). Skutečnost, že JC Design production, resp. její jednatel, obdržela od Eclipse Print fakturu ze dne 31. 10. 2013 za výrobu a instalaci plachty na cca 23 tis. Kč, nelze při vši představitelnosti považovat za důkaz o uskutečnění sporných reklam v milionových hodnotách. Tato jedna faktura neprokazuje, že stěžovatelka v průběhu let 2012 a 2013 obdržela reklamní služby v hodnotě cca 9,5 mil. Kč. Nanejvýše by se mohlo jednat o indicii o výrobě a instalaci statické reklamy, kterou stěžovatelka údajně obdržela od pana Z. Stěžovatelka ovšem tuto verzi skutkového děje nepodložila žádným dalším tvrzením ani podklady, které by jeho pravdivost mohly prokázat. V kontrastu s touto další verzí skutkového děje zůstává stěžejní ustanovení smlouvy mezi stěžovatelkou a panem Z., a to, že pan Z. pronajal stěžovatelce pouze reklamní plochu. Stěžovatelce se přitom nezavázal, že pro ni nechá připravit grafický návrh reklamy, tuto reklamu potiskne na plachtu a zabezpečí instalaci plachty na reklamní plochu stadionu Bohemians 1905. Nejvyšší správní soud se shoduje s daňovými orgány i s krajským soudem, že šetření u Eclipse Print by bylo nadbytečné. I pokud by správce daně určil osoby, které měly mít na starosti výrobu a instalaci statické reklamy, stejně by to neprokázalo, že tato reklama „visela“ na stadionu Bohemians 1905 po celou dobu od září do prosince 2013. Stěžovatelka se mýlí, že k tomu, že na stadionu byla reklama 3 měsíce (jak deklarovala v daňových dokladech), stačí dokázat, že statická reklama byla na začátku října 2013 vyvěšena. V kontextu zbylých okolností tohoto případu by takovéto dílčí okolnosti, ani pokud by je stěžovatelka věrohodně doložila, nemusely prokázat fakticitu poskytování reklamy po dobu celých tří měsíců, tj. od počátku října do konce prosince 2013.

[49] Přehlednosti celé věci by nepomohlo ani další šetření u společností ALCASERV, COMMTEL CZ a ERISERV, za které v daňovém řízení vystupoval pan V. Jakkoli tyto společnosti měly mít vyvěšenou jak světelnou, tak statickou reklamu společně se stěžovatelkou, stěžovatelka netvrdila, jak by tyto společnosti mohly objasnit její obchodní spolupráci s FORT DRUM, resp. s panem Z., ani to, zda by mohly vymezit čas a rozsah reklamních služeb poskytnutých právě stěžovatelce. Velmi obsáhle a přehledně se k těmto otázkám vyslovil žalovaný v bodu 116 a násl. rozhodnutí (na s. 55 až 57). To, že jiný daňový subjekt unese své důkazní břemeno, nemůže mít žádný dopad pro stěžovatelku. Stěžovatelka nespécifikovala, co nového by další šetření u těchto společností mohlo přinést. Žalovaný proto její návrh na provedení dalšího šetření správně vyhodnotil jako účelový.

[50] Proto se Nejvyšší správní soud ztotožňuje s krajským soudem, že ze zjištěných okolností není zřejmé, zda reklama byla poskytnuta tak, jak o ní deklarovala stěžovatelka. Stěžovatelka tedy neunesla důkazní břemeno (§ 92 odst. 3 daňového řádu), které na ni přešlo poté, co správce daně vyvrátil její původní tvrzení o poskytnutí reklamy. Stěžovatelka tak nespĺnila podmínky pro to, aby jí mohl být uplatněn nárok na odpočet daně z přidané hodnoty přiznán.

[51] Pro úplnost Nejvyšší správní soud doplňuje následující. Ve sporném období stěžovatelka stavěla nové výrobní zařízení (lakovnu s větší kapacitou), ale také čelila hrozbě ztráty klíčového odběratele. V letech 2012 a 2014 měla příjmy ve výši cca 15 mil. Kč, resp. 22 mil. Kč (bod [19] shora). Jeví se proto jako velmi rizikové, aby v tak složitém období investovala do reklamy přibližně 4 mil. Kč (2012), resp. 5,5 mil. Kč (2013). Výdaje na reklamu tak v roce 2012 tvořily cca 33 %, resp. v roce 2013 přibližně 25 % jejích přiznaných příjmů. Nejvyšší správní soud toto jednání stěžovatelky hodnotí jako krajně nestandardní: světelná reklama byla (po nevyjasněnou dobu) promítána v noci, nebyla zacílena na konkrétní okruh zákazníků a např. na tribuně stadionu Bohemians tuto reklamu nemuselo být (vždy) pořádně ani vidět. V předložené promítací matici čtyř různých společností byla reklama stěžovatelky umístěna na nejnižší pozici, což vzhledem k místním podmínkám (zastínění vstupní bránou do areálu, resp. ve vegetačním období blízkými stromy) výrazně snižovalo její viditelnost, resp. okruh míst, z nichž bylo reklamu možné vůbec spatřit. Jen stěží si lze představit, že by obezřetný podnikatel do takovéto reklamy v obdobné situaci jako stěžovatelka investoval částky v řádech milionů korun; šlo by o ekonomicky krajně iracionální jednání (podobně již citovaný rozsudek č. j. 3 Afs 162/2018, *IRBIS PANDA*, bod 21).

c) Odepření písemností z vyhledávací části spisu

[52] Na posledních osmi stranách kasační stížnosti stěžovatelka napadla daňové orgány za to, že jí odepřely možnost seznámit se s celým spisem, tj. i s písemnostmi, které v jistém okamžiku byly zařazeny do vyhledávací části spisu. Valná většina této argumentace je ovšem nepřijatelná. Jakkoli se stěžovatelka nechala zastoupit advokátem, na s. 32 až 37 kasační stížnosti nijak nereagovala na závěry krajského soudu. Místo toho do kasační stížnosti zkopírovala téměř doslovnou mozaiku odstavců, které vepsala již do žaloby (s. 82 a násl. žaloby). Jelikož se jedná o střípky žalobní argumentace, které místy na sebe ani nenavazují či mají slabší vzájemnou soudržnost, Nejvyšší správní soud se této polemice nebude blíže nijak věnovat (k minimu kasačních námitek viz usnesení ze dne 30. 6. 2020, č. j. 10 As 181/2019-63, č. 4051/2020 Sb. NSS). Místo toho posoudí jen nové argumenty, jimiž stěžovatelka reaguje na napadený rozsudek krajského soudu (celkem 6 odstavců na s. 38 kasační stížnosti).

[53] Stěžovatelka v této přípustné části kasační stížnosti polemizuje s tím, že krajský soud v nyní posuzované věci odkázal na závěry rozsudků Krajského soudu v Brně ze dne 26. 2. 2020, č. j. 31 A 217/2017-338 a č. j. 31 A 228/2017-263, ve věci stěžovatelčiny žaloby proti nezákonným zásahům, konkrétně na výroky II obou rozsudků, které se jí nelíbí. Ve výrocích II obou rozsudků krajský soud ve zbytku zamítl stěžovatelčinu žalobu. Neshledal totiž důvodnou část zásahových žalob stěžovatelky proti *ponechání* některých listin ve vyhledávací části spisu (č. j. 31 A 217/2017-338), resp. proti *neposkytnutí* těchto písemností stěžovatelce ke dni 27. 7. 2016 a k 9. 3. 2017 (č. j. 31 A 228/2017-263). Tyto listiny totiž neobsahovaly jakékoli skutečnosti, které by bylo možné následně využít pro vlastní stanovení daňové povinnosti. Výroky I obou rozsudků krajský soud deklaroval, že ponechání, resp. neposkytnutí dalších listin z vyhledávací části daňového spisu ke dni 27. 7. 2016 a k 9. 3. 2017 (konkrétně 91 listů), bylo nezákonným zásahem a výroky III stěžovatelce také přiznal náhradu nákladů řízení.

[54] Není úlohou Nejvyššího správního soudu v této věci přezkoumávat závěry jiných rozsudků krajského soudu, které stěžovatelka nenapadla kasační stížností (a kasační soud se nevyjadřuje ani k tomu, zda pojmově vůbec mohlo jít o zásah). Z toho, že proti výroku II rozsudku č. j. 31 A 217/2017-338 a č. j. 31 A 228/2017-263 stěžovatelka *nepodala* kasační stížnosti, je zřejmé, že se se závěry obou rozsudků spokojila, ostatně výroky I obou rozsudků jí prospívaly. Nyní v řízení o kasační stížnosti v této své související věci nemůže napadat dílčí závěry těchto rozsudků a tvrdit, že krajský soud tehdy nerespektoval závazný právní názor, který

mu sdělil Nejvyšší správní soud v rozsudku č. j. 9 Afs 59/2018-37, resp. v rozsudku č. j. 9 Afs 60/2018-37. Námitka, že krajský soud v nyní posuzované věci odkázal na závěry těchto souvisejících rozsudků, je tedy nedůvodná. Tyto závěry stěžovatelka nezpochybnila, ačkoli nic jí nebránilo proti nim podat kasační stížnosti.

[55] Jen pro úplnost Nejvyšší správní soud dodává, že v postupu krajského soudu nevidí žádnou nezákonnost. Velkou část písemností, jejichž zpřístupnění se stěžovatelka domáhala, jí nakonec daňové orgány zpřístupnily. Stěžovatelka se během daňového řízení neseznámila jen s relativně úzkou částí daňového spisu, které se podrobně – listinu po listině – věnoval krajský soud v citovaných rozsudcích č. j. 31 A 217/2017-338 a č. j. 31 A 228/2017-263. Neshledal, že by šlo o myslitelné důkazní prostředky, a nic nesvědčí ani o tom, že by daňové orgány tyto nezpřístupněné listiny během dokazování jakkoli (významně) použily. Na tom nic nemění obecný odkaz stěžovatelky na vyznění žalovaného o prošetření stížnosti ze dne 16. 10. 2017. Dle Nejvyššího správního soudu krajský soud nepochybil ani při hodnocení této námítky.

[56] Na místě není ani obecný odkaz stěžovatelky na rozsudek ze dne 3. 10. 2018, č. j. 1 Afs 99/2018-42, *FEROCON PLUS*. Nejvyšší správní soud samozřejmě souhlasí s obecným závěrem tohoto rozsudku: pokud správce daně zpřístupní daňovému subjektu důkaz později, než dle zákona měl, může to ztížit důkazní situaci daňového subjektu. Stěžovatelka ovšem netvrdila, že by v mezidobí zemřeli či zmizeli klíčoví svědci, zanikli obchodní partneři či nastaly jiné okolnosti rozhodné pro řádné dokazování.

IV. Závěr a náklady řízení

[57] Nejvyšší správní soud neshledal kasační stížnost důvodnou, a proto ji podle § 110 odst. 1 věty druhé s. ř. s. zamítl.

[58] 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 v řízení o kasační stížnosti žádné náklady nad rámec běžné 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 7. října 2021

JUDr. Josef Baxa
předseda senátu