



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Radana Malíka a soudkyň Mgr. Daniely Zemanové a JUDr. Barbary Pořízkové v právní věci **žalobce: JN TRANS s.r.o.**, se sídlem 17. listopadu 237, Pardubice, zast. Mgr. Alexandrem Klimešem, advokátem se sídlem Jiráskova 228, Mělník, proti **žalovanému: Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, ve věci daně z přidané hodnoty, proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Hradci Králové ze dne 4. 1. 2012, č. j. 7449/11-1300-601383, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 29. 8. 2012, č. j. 31 Af 18/2012 - 37,

**t a k t o :**

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

**O d ů v o d n ě n í :**

**I. Vymezení věci**

Včas podanou kasační stížností napadl žalobce (dále jen „stěžovatel“) shora označený rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové (dále jen „krajský soud“), jímž byla zamítnuta jeho žaloba proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Hradci Králové (dále jen „finanční ředitelství“) ze dne 4. 1. 2012, č. j. 7449/11-1300-601383. Finanční ředitelství tímto rozhodnutím zamítlo stěžovatelovo odvolání proti rozhodnutím Finančního úřadu v Pardubicích (dále jen „finanční úřad“), kterými byla stěžovateli dodatečně vyměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období červenec 2008 až listopad 2008 a kterými mu bylo sděleno daňové penále.

Krajský soud v odůvodnění svého rozsudku uvedl, že stěžovatel uzavřel s agenturou Property Praha smlouvu o zabezpečení reklamní kampaně formou televizní reklamy. V dodatku k této smlouvě pak byla ujednána celková cena za odvysílání 90 reklamních spotů ve výši 4 744 530 Kč. Dále krajský soud stručně zrekapituloval podstatný obsah spisu a dodal, že při hodnocení postupu správce daně vycházel z judikatury Nejvyššího správního soudu

o přesunu důkazního břemene v daňovém řízení. Dle této judikatury prvotní břemeno tvrzení a důkazní břemeno leží na daňovém subjektu, který v první fázi splní svou povinnost tvrzení tím, že předloží formálně bezvadné daňové přiznání, a své prvotní důkazní břemeno tím, že předloží účetnictví, resp. jinou zákonem stanovenou evidenci, která koresponduje se skutečnostmi uvedenými v daňovém přiznání. V takovém případě se důkazní břemeno přesouvá na správce daně, který musí prokázat důvodné pochybnosti o tom, že k tvrzením v daňovém přiznání je účetnictví daňového subjektu věrohodné, úplné, průkazné nebo správné. Unese-li správce daně své důkazní břemeno, je opět na daňovém subjektu, aby prokázal svá tvrzení dalšími důkazy.

Krajský soud přitom dospěl k závěru, že v nynější věci stěžovatel unesl své prvotní břemeno tvrzení i důkazní břemeno, když správce daně předložil bezvadné daňové doklady. Důkazní břemeno tak přešlo na správce daně, který je unesl tím, že shromáždil rozsáhlý důkazní materiál, na jehož základě se mu podařilo zásadním způsobem zpochybnit stěžovatelem předložené formální doklady. V důsledku toho přešlo důkazní břemeno zpět na stěžovatele, který je však již neunesl, nedoložil totiž, že deklarované plnění přijal právě od společnosti Property Praha. Krajský soud zhodnotil, že ani svědeckou výpověď Petra Černáka, bývalého jednatele společnosti Property Praha, nebylo prokázáno, že by předmětné reklamní služby poskytla právě společnost Property Praha. Svědek si pouze vzpomněl na okolnosti při uzavírání smlouvy o zajištění reklamy, na okolnosti ohledně natáčení reklamního spotu si nevzpomínal a k některým otázkám se odmítl vyjadřovat. Vzhledem k výši odměny, která měla být společnosti Property Praha poskytnuta, krajský soud přisvědčil finančnímu ředitelství, že výpověď svědka se může zdát nedůvěryhodnou.

Krajský soud se dále ztotožnil s finančním ředitelstvím, že stěžovatelem navržený svědek B. V., který prováděl natáčení reklamního spotu, by nemohl objasnit, jaké služby společnost Property Praha stěžovateli poskytla. Stejně tak výpověď pana Du. by důkazní pozici stěžovatele nemohla posílit, když tento svědek by mohl jen potvrdit, že zajistil stěžovateli kontakt na společnost Property Praha.

Nekontaktnost společnosti Property Praha nebyla stěžovateli kladena k tíži, zároveň tato skutečnost ale důkazní pozici stěžovatele neposílila. Krajský soud dále zdůraznil, že se nezabýval tím, zda obchodní případ, který byl projednáván, je či není součástí dalšího obchodního řetězce, ale posuzoval, zda stěžovatelovo tvrzení, že došlo k poskytnutí služeb, bylo dostatečně prokázáno. Krajský soud v daném ohledu odkázal na hodnocení finančního ředitelství, že nelze vyloučit, že k vysílání reklamních klipů na určitých televizních kanálech došlo, stěžovatel však neprokázal, že se tak stalo na základě smlouvy uzavřené se společností Property Praha a že právě tato společnost byla dodavatelem služeb. Krajský soud proto žalobu zamítl.

## II. Obsah kasační stížnosti

V kasační stížnosti stěžovatel uvedl, že se již v žalobě vymezoval proti hodnocení, že šlo o „údajnou reklamní kampaň“ či „údajný obchod“. Finanční ředitelství se používáním takovýchto zavádějících označení snažilo zpochybnit samotné uskutečnění reklamní činnosti. Již v žalobě stěžovatel poukázal na to, že takový postup je v rozporu s pravidly pro hodnocení důkazů, finanční ředitelství důkazy ani nehodnotilo, nemohlo tak dojít k závěru, že stěžovatel svá tvrzení neprokázal. Jediný důkaz, který byl hodnocen, byla výpověď svědka Černáka, zde se však finanční ředitelství pouze ztotožnilo s finančním úřadem o nevěrohodnosti daného svědka. Stěžovatel přitom namítl, že krajský soud se k absenci hodnocení důkazních prostředků nevyjádřil, stejně tak se nevyjádřil k nepřezkoumatelnosti rozhodnutí finančního ředitelství. Absence řádného hodnocení důkazů je přitom v případě stanovení daňové povinnosti dokazováním vadou daňového řízení, která má za následek nezákonnost rozhodnutí.

pokračování

Stěžovatel dále namítl, že k jeho námitce, že finanční orgány ani neprokázaly skutečnosti vyvracející věrohodnost jím předložených důkazních prostředků, krajský soud jen uvedl, že rozsáhlý důkazní materiál těmito orgány shromážděný svědčí o opaku. Krajský soud tak své hodnocení konkrétním způsobem nezdůvodnil, napadený rozsudek je tak nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů.

Dle stěžovatele se krajský soud nevyjádřil ani k jeho žalobní námitce, že dodání reklamních služeb pro společnost Property Praha zajišťovali subdodavatelé GABRETA BOHEMIA, s. r. o., a EURO INDEX, s. r. o., kteří tyto služby nakupovaly od agentury pana B. V., který služby nakoupil od společnosti ARBOMedia.net Praha, spol. s r. o., a od společnosti AtMedia. Již v žalobě tak stěžovatel tvrdil, že společnost Property Praha mu dodala předmětné reklamní služby, přičemž je sama pořídila od jiné společnosti. O tom, že je dodávka realizována přes řetězec subdodavatelů, stěžovatel neměl povědomí. Krajský soud dle stěžovatele k těmto námitkám jen poznamenal, že stěžovatel neprokázal, že deklarované plnění přijal právě od společnosti Property, aniž by však uvedl, na základě jakého hodnocení ke svému závěru dospěl.

Ve vztahu k výpovědi svědka Černáka se krajský soud ztotožnil se závěrem finančních orgánů o nevěrohodnosti takové výpovědi. Krajský soud se však nezabýval argumentací stěžovatele, že od událostí, o nichž měl svědek vypovídat, uběhla již delší doba, navíc svědkovi nebyly předloženy žádné listiny, které by osvěžily jeho paměť. Krajský soud se dle stěžovatele nezabýval též argumentací, že v případě, že svědek na některé otázky odmítl odpovídat, byl to důsledek nesprávného postupu správce daně, který nemůže jít k tíži stěžovatele, jelikož správce daně měl svědka poučit o povinnosti vypovídat.

Stěžovatel vyjádřil nesouhlas s hodnocením, že výpovědi svědků B. V. a pana D. by nepřinesly žádné informace o poskytnutí služeb ze strany společnosti Property. Dle stěžovatele B. V. by mohl potvrdit, že od něj reklamní služby nakoupily společnosti GABRETA BOHEMIA, s. r. o., a EURO INDEX, s. r. o., a nikoli stěžovatel. Správce daně přitom zjistil, že GABRETA BOHEMIA, s. r. o. a EURO INDEX, s. r. o., zajišťovaly reklamní služby pro společnost Property Praha. K odvysílání reklamních spotů došlo, nabízí se tak jen dvě možnosti, buď přijal zdanitelné plnění stěžovatel od B. V. nebo od Property Praha. Výpověď B. V. tak mohla přispět k potvrzení, že to byla právě společnost Property Praha, od níž stěžovatel plnění přijal. Svědek D. mohl potvrdit důvod, proč seznámil stěžovatele se společností Property Praha. Neprovedení předmětných výslechů tak ovlivnilo zákonnost rozhodnutí finančního ředitelství.

Krajský soud se dle stěžovatele nezabýval jeho obsáhlou argumentací, že plnění lze poskytnout i prostým přeprodejem nakoupeného zboží či služby, přičemž ani značné zvýšení ceny v průběhu transakce není trestné. A nezabýval se ani argumentací poukazující též na rozsudky Soudního dvora Evropské unie ve věcech C-354/03, *Optigen*, a C-439/04, *Kittel*, dle nichž pokud je dodání zboží uskutečněno pro osobu povinnou k dani, která nevěděla a nemohla vědět, že dotyčné plnění je součástí podvodu spáchaného prodávajícím, nelze uvedené spojovat se ztrátou nároku na odpočet daně z přidané hodnoty. Finanční orgány přitom nijak neprokázaly, že by uplatnění nároku bylo v rozporu s právní úpravou, neprokázaly ani, že by stěžovatel věděl nebo mohl vědět, že předcházející či následující transakce v řetězci byla činěna za úmyslem zkrácení daňové povinnosti. Stěžovatel v závěru kasační stížnosti navrhl rozsudek krajského soudu zrušit.

### III. Vyjádření finančního ředitelství

Finanční ředitelství ve svém vyjádření uvedlo, že kasační stížnost neobsahuje žádné nové skutečnosti, které by měly vliv na správnost jeho rozhodnutí. S rozsudkem krajského soudu se plně ztotožnilo a odkázalo na něj, zároveň navrholo, aby kasační stížnost byla zamítnuta.

### IV. Právní hodnocení Nejvyššího správního soudu

Nejvyšší správní soud nejprve posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že kasační stížnost je podána osobou k tomu oprávněnou, je podána včas, jde o rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost přípustná, stěžovatel je v řízení o kasační stížnosti zastoupen advokátem. Důvody kasační stížnosti odpovídají důvodům podle § 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.“). Zdejší soud přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů, zároveň zkoumal, zda netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

Na úvod Nejvyšší správní soud konstatuje, že ke dni 1. 1. 2013 nabyl účinnosti zákon č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky. Dle ustanovení § 19 odst. 1 tohoto zákona byla zrušena finanční ředitelství zřízená podle zákona č. 531/1990 Sb., o územních finančních orgánech. To se dotklo též finančního ředitelství, které vydalo rozhodnutí, jež bylo v nynější věci předmětem přezkumu před krajským soudem. Postavení žalovaného v řízení o kasační stížnosti, které do 31. 12. 2012 svědčilo zrušenému finančnímu ředitelství, přešlo dle ustanovení § 69 s. ř. s. na nově zřízené Odvolací finanční ředitelství. Dle ustanovení § 7 písm. a) zákona o Finanční správě České republiky je to právě Odvolací finanční ředitelství, které od 1. 1. 2013 vykonává působnost správního orgánu nejbližše nadřízeného finančním úřadům.

Podstata sporu v nynější věci se týká zhodnocení, zda stěžovatel prokázal uskutečnění zdanitelných plnění spočívajících v poskytnutí reklamních služeb tak, jak ve svých dokladech tvrdil, a zda tedy stěžovatel prokázal nárok na odpočet daně, který nárokoval. Finanční ředitelství, s nímž se ztotožnil krajský soud, dospělo k závěru, že stěžovatel neprokázal, že zdanitelné plnění přijal právě od jím deklarovaného subjektu, společnosti Property Praha, jakkoli připustilo, že k odvysílání reklamního spotu došlo. Stěžovatel naopak tvrdil, že důkazní prostředky plně postačovaly k prokázání jeho nároku na odpočet daně.

Z konstantní judikatury Ústavního soudu vyplývá, že prokazování daňově uznatelného výdaje je 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 daně z přidané hodnoty (dále jen „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 (ve smyslu § 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném v rozhodné době) 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. náleží Ústavního soudu ze dne 15. 5. 2001, sp. zn. IV. ÚS 402/99, publikovaný jako N 73/22 SbNU 131, dostupný z <http://nalus.usoud.cz>).

K otázce rozložení důkazního břemene krajský soud adekvátně odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 - 119 (publikovaný pod č. 1572/2008 Sb. NSS, dostupný jako další zde citovaná rozhodnutí Nejvyššího správního soudu z [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz)), ve kterém zdejší uvedl, že „*daňový subjekt [...] splní svoji povinnost důkazní*

pokračování

*ve vztahu ke tvrzením, které správci daně předešlé, prokáže-li tato tvrzení svým účetnictvím, ledaže správce daně prokáže [§31 odst. 8 písm. c) d. ř. (míněn zákon č. 337/1992 Sb. o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů, pozn. NSS)], že ve vztahu ke těmto tvrzením je účetnictví daňového subjektu nevěrohodné, neúplné, neprůkazné nebo nesprávné. 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.“* Na obdobném principu stojí i § 92 odst. 5 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů.

Finančnímu úřadu bylo předloženo pět faktur vystavených společností Property Praha, v nichž byla stěžovateli účtována celková částka 4 786 180 Kč s DPH za odvysílání 90 reklam dle rámcové smlouvy č. 2008/XII a dodatku k ní a za výrobu reklamního spotu. Finanční úřad nabyl pochybnosti, zda se stěžovatelem tvrzené zdanitelné plnění uskutečnilo tak, jak deklaroval. Finanční úřad z ceníku služeb společnosti ARBOmedia, který byl volně dostupný na internetu, zjistil, že cena za jeden 30sekundový reklamní spot na televizních kanálech, na nichž měla být odvysílána stěžovatelova reklama, je přibližně 20krát nižší než ta, která byla za takový spot společností Property Praha fakturována stěžovateli. Finanční úřad dále zjistil, že reklamní služby byly fakturovány v řetězci společností, na jehož počátku byla i společnost ARBOmedia a v jehož rámci došlo k takto vysokému navýšení ceny. Okolnosti daného obchodního případu přitom nebylo možno ověřit u společnosti Property Praha, která faktury vystavila, jelikož tuto společnost nebylo možno kontaktovat v místě jejího sídla. Dožádaný správce daně zjistil od správce nemovitosti, kde měla mít společnost Property Praha sídlo, že tato společnost zde nepodniká, správce nemovitostí nenašel ve své evidenci záznam o nájemní smlouvě s touto společností a za poslední tři roky nezaznamenal žádnou platbu za nájemné a služby. Dožádaný správce daně dále nebyl schopen kontaktovat nového jednatele společnosti Property Praha, Józefa Wágnera, který má adresu bydliště v Maďarsku.

Nejvyšší správní soud se tak ztotožňuje s názorem finančních orgánů, že výše deklarované ceny za reklamní kampaň, která téměř dvacetinásobně převyšovala cenu na trhu, vzbuzuje pro velkou nevýhodnost pro samotného stěžovatele pochybnosti o tom, že se zdanitelné plnění uskutečnilo tak, jak stěžovatel deklaroval. K těmto pochybnostem lze ze strany Nejvyššího správního soudu dále doplnit, že ačkoli dle čl. I rámcové smlouvy o zabezpečení reklamní kampaně č. 2008/XII neměla společnost Property Praha zajišťovat pro stěžovatele výrobu reklamního spotu, jeho výroba v ceně 41 650 Kč s DPH byla součástí faktury. I tato nesrovnalost, které se finanční úřad věnoval v protokolu ze dne 14. 6. 2010, č. j. 133434/10/248932602649, na sebe váže pochyby ohledně věrohodnosti a správnosti stěžovatelem předložených formálních dokladů.

V daném případě tak věrohodnost stěžovatelem předložených dokladů dokázaly finanční orgány na základě uvedených skutečností zpochybnit takovým způsobem, že důkazní břemeno přešlo zpět na stěžovatele, na němž bylo, aby dalšími důkazními prostředky prokázal, že zdanitelné plnění bylo uskutečněno tak, jak deklaroval. Lze opětovně zdůraznit, že k přechodu prvotního důkazního břemene zpět na daňový subjekt není nutné ze strany správce daně prokázat, že by formální doklady byly v rozporu se skutečností, ale postačuje prokázat existenci skutečností, které zásadním způsobem zpochybňují jejich věrohodnost.

Dále je nutné zmínit, že hodnocení krajského soudu, že se finančním orgánům podařilo relevantně zpochybnit věrohodnost stěžovatelem předložených formálních dokladů, Nejvyšší správní soud za nepřezkoumatelné nepovažuje, jak namítl stěžovatel. Krajský soud sice poměrně stručně konstatoval, že správce daně shromáždil rozsáhlý důkazní materiál, na jehož základě byla věrohodnost stěžovatelem předložených formálních dokladů zásadním způsobem zpochybněna, avšak o jaká hodnocení a jaké důkazy šlo, lze z rozsudku krajského soudu vyčíst z té části, kde je

podrobně rekapitulováno rozhodnutí finančního ředitelství, které o dvacetinásobném navýšení ceny v řetězci společností pojednávalo. Stejně tak je z rekapitulace rozhodnutí finančního ředitelství patrné pojednání o tom, že fakturovaná výroba reklamního spotu nebyla předmětem rámcové smlouvy o zabezpečení reklamní kampaně ani dodatku k ní. Jak zdejší soud konstatoval již v rozsudku ze dne 2. 7. 2007, č. j. 4 As 11/2006 - 86: „*sluší se uvést, že i Nejvyšší správní soud často odkazuje na závěry již v řízení učiněné, ať již krajským soudem či žalovaným, neb i v souladu se zásadou hospodárnosti a ekonomie řízení není smyslem soudního přezkumu stále dokola podrobně ‚opakovat‘ již správně vyříčené, ale přezkoumat dříve učiněné závěry, přičemž pokud u přezkumného orgánu panuje shoda na učiněných závěrech, není důvodu, proč by na ně nemohlo být odkázáno.*“ Krajský soud tak odkazoval na materiál shromážděný finančními orgány, ze shrnujících částí rozsudku krajského soudu přitom bylo patrné, o jaké skutečnosti jde.

Finanční ředitelství v nynější věci nezpochybňovalo odvysílání reklamních klipů stěžovatele na televizních stanicích AXN, Spektrum a Sport1, konstatovalo však, že nebylo prokázáno, zda toto zdanitelné plnění stěžovatel obdržel od jím deklarovaného subjektu – společnosti Property Praha. Nejvyšší správní soud k tomu poznamenává, že pro nárok na odpočet daně z přidané hodnoty je nutné kromě prokázání uskutečnění samotného zdanitelného plnění prokázat též, že deklarované plnění bylo pořízeno od plátce DPH uvedeného na daňovém dokladu. Pro nárok na odpočet daně je nezbytné, aby přijaté plnění bylo skutečně přijato od tvrzeného plátce DPH.

Ve vztahu k prokázání toho, zda deklarované zdanitelné plnění poskytla stěžovateli právě společnost Property Praha tak, jak stěžovatel deklaroval, byl vyslechnut Petr Černák, který byl jednatelem společnosti Property Praha v rozhodné době. Krajský soud se přitom při hodnocení jeho výpovědi ztotožnil s finančními orgány, že na základě této svědecké výpovědi nebylo potvrzeno poskytnutí předmětného zdanitelného plnění právě ze strany společnosti Property Praha.

Finanční úřad u tohoto svědka ověřoval stěžovatelovo tvrzení, že ačkoli výroba reklamního spotu nebyla předmětem předložených smluv, po podpisu těchto smluv stěžovatel zadal společnosti Property telefonicky zajištění výroby reklamy, a proto došlo k fakturaci i její výroby. Svědek však vypověděl, že si nevzpomíná, jestli si společnost JN TRANS výrobu spotu zajišťovala sama nebo zda spot byl zajištěn ze strany Property Praha. To, že si danou okolnost svědek nevybavil, potvrdil i na dalším místě své výpovědi, kde uvedl, že některým společnostem Property Praha výrobu spotu zajišťovala, ale výslovně sdělil, že zda mezi ně patřil i stěžovatel, si nevzpomíná. Nejvyšší správní soud k danému poznamenává, že svědek sice na otázku, zda v případě, že byla výroba reklamního spotu fakturována, byla jeho výroba i zajištěna, odpověděl: „*Když jsme to fakturovali, tak jo.*“ Uvedená výpověď však nemůže sloužit jako důkaz toho, že reklamní spot byl pro stěžovatele zajištěn právě společností Property Praha, jelikož je zřejmé, že svědek si okolnosti zajištění reklamního spotu vůbec nevybavoval a konstatování, že pokud byla výroba spotu fakturována, byla i vyrobena, bylo spíše svědkovou spekulací než výpovědí o skutečnostech, kterých si byl vědom.

Svědka Černáka byl dotazován i na okolnosti toho, zda a případně jakým způsobem společnost Property Praha zajišťovala pro stěžovatele odvysílání reklamních spotů. V tomto ohledu byly jeho výpovědi vyhýbavé a značně nekonkrétní, když uvedl, že odvysílání reklamních spotů bylo zajištěno subdodavatelsky, ale odmítl se vzhledem k policejnímu vyšetřování vyjádřit k tomu, kdo byli subdodavatelé. Zároveň svědek vypověděl, že se nezajímal o výši cen, za kterou měla spoty společnost Property Praha nakupovat. Svědek odmítl uvést, s kým byl v kontaktu při kontrole průběhu plnění smluv. K osobě B. V., u něhož měla být dle stěžovatele ze strany společnosti Property Praha zajištěna výroba spotu, uvedl jen, že jej zná, ale k bližší spolupráci s ním odmítl vypovídat opět s odkazem na policejní vyšetřování. Svědek rovněž vypověděl, že nikdy nejednal přímo s televizí. Za těchto okolností se zdejší soud plně ztotožňuje s krajským soudem a finančními orgány, že taková výpověď vzhledem ke své nekonkrétnosti nemohla prokázat, že by zdanitelné plnění bylo stěžovateli poskytnuto právě ze strany společnosti Property Praha, jak stěžovatel tvrdil.

pokračování

Aby byla daná okolnost prokázána, musel by přinejmenším svědek dostatečně detailním způsobem, který lze od jednatele společnosti aktivně zapojeného do obchodního případu, předpokládat, popsat okolnosti poskytnutého plnění a též způsob, jak si jej sama společnost Property obstarala. To však svědek ani zdaleka neučinil. Navíc Nejvyšší správní soud souhlasí s hodnocením této výpovědi jako nedůvěryhodné. Věrohodnost svědkovy výpovědi narušuje skutečnost, že ačkoli bylo tvrzeno, že společnost Property Praha měla zajišťovat reklamní kampaň v ceně 4 786 180 Kč, svědek se jako jednatel společnosti, který dle vlastní výpovědi řešil jednotlivé obchodní případy, nezajímal o cenu, za níž měl spoty nakupovat, nikdy ani nejednal s televizí, a ke kontrole plnění uvedl, že viděl nějaký spot v televizi a to byla celá kontrola. Svědecká výpověď Petra Černáka dále nepotvrdila ani tvrzení stěžovatele, že to byl právě tento svědek, který měl stěžovateli předávat mediální plány.

Nejvyšší správní soud v dané souvislosti uvádí, že nepřisvědčil ani námitce nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu ve vztahu k žalobním námitkám vážícím se k výsledku Petra Černáka. Obecně nevypořádání se se žalobní námitkou ze strany krajského soudu je skutečností, která má vliv na zákonnost rozhodnutí o věci samé, neboť ze zásad spravedlivého procesu mj. vyplývá povinnost obecných soudů svá rozhodnutí řádně odůvodnit, reagovat na uplatněné námitky a vysvětlit, jak byly hodnoceny. Tato povinnost dostatečného odůvodnění rozhodnutí, jakkoli je na ni třeba z hlediska ústavních principů důsledně trvat, však nemůže být chápána zcela dogmaticky. Nejvyšší správní soud odkazuje na závěr, že povinnost řádného odůvodnění rozhodnutí nelze mechanicky ztotožňovat s povinností poskytnout podrobnou odpověď na každý jednotlivý v žalobě uplatněný argument (shodně judikuje Ústavní soud – viz např. usnesení ze dne 21. 4. 2011, sp. zn. II. ÚS 691/11, dostupné z <http://nalus.usoud.cz>, či Evropský soud pro lidská práva – viz jeho rozsudek ze dne 19. 4. 1994, *Van de Hurk v. Nizozemí*, stížnost č. 16034/90, bod 61, rozsudek Evropského soudu pro lidská práva ze dne 9. 12. 1994, *Ruiz Torija v. Španělsko*, stížnost č. 18390/91, bod 29). Podstatné podle názoru Nejvyššího správního soudu je, aby se krajský soud ve svém rozhodnutí vypořádal se všemi základními námitkami účastníka řízení tak, aby žádná z nich nezůstala neobjasněna a bez náležité odpovědi. Odpověď na základní námitky však v sobě může v některých případech konzumovat i odpověď na některé námitky dílčí a související.

Ve své žalobní námitce ke krajskému soudu, ohledně níž namítl nepřezkoumatelné vypořádání, stěžovatel brojil proti hodnocení svědecké výpovědi Petra Černáka jako nevěrohodné, k čemuž poznamenal, že svědek nemohl vypovídat určitě, když od událostí, o nichž měl vypovídat, uplynula značná doba, a svědkovi nebyla osvěžena paměť např. listinami. Dle stěžovatelovy žalobní argumentace byl dále správce daně povinen svědka poučit o povinnosti vypovídat, přičemž stěžovatel uvedl, že probíhající policejní vyšetřování daňový řád nezná jako důvod odepření výpovědi. Nejvyšší správní soud konstatuje, že krajský soud se k hodnocení výpovědi svědka vyjádřil, když poukázal na to, že si svědek nevzpomněl na okolnosti natáčení reklamy, k některým otázkám se odmítl vyjádřit a vzhledem k vysoké ceně reklamy krajský soud přisvědčil finančním orgánům v hodnocení jako výpovědi jako nevěrohodné. Zároveň v předešlých částech svého rozsudku krajský soud poukázal na to, že když došlo k relevantnímu zpochybnění stěžovatelem předložených formálních dokladů, přešlo důkazní břemeno zpět na stěžovatele, který tak měl prokázat, že zdanitelné plnění se uskutečnilo, jak deklaroval. Tím v podstatě krajský soud objasnil své hodnocení, že je věcí stěžovatele, aby byl daňově relevantní okolnosti své obchodní činnosti schopen prokázat i zpětně, a to po dobu, po níž je možno daň doměřit. Tato úvaha krajského soudu přirozeně platí i ve vztahu ke svědkům. Z rozsudku krajského soudu tak implicitně vyplývá, že v případě, že stěžovatel předpokládal, že svou činnost bude schopen prokázat pomocí svědků, důsledky toho, že provedená svědkova výpověď je neprůkazná či že svědek si s odstupem času okolnosti nevybaví, nese stěžovatel, nikoli správce daně.

Stěžovateli tak bylo ze strany krajského soudu sděleno hodnocení výpovědi Petra Černáka v nynější věci. Toto hodnocení nemění ani skutečnost, že krajský soud skutečně výslovně stěžovateli nezdůraznil, že svědek Petr Černák byl, jak vyplývá z příslušného protokolu o svědecké výpovědi, ze strany správce daně náležitě poučen o povinnosti vypovídat, ledaže by tím způsobil trestní stíhání sobě či osobě blízké nebo by porušil zákonem uznanou povinnost mlčenlivosti. Přitom finančnímu úřadu bylo známo (jak plyne ze stanoviska k odvolání č. j. 281886/11/248932602649), že Policie ČR se v dané době zabývala řetězcem společností, v němž byla předmětná reklamní kampaň přefakturována, což mohlo mít přirozeně vztah i k Petru Černákovi, který vypovídal před finančním úřadem; o tom, že se tímto řetězcem Policie zabývala, věděl i stěžovatel, který sám finančnímu úřadu předával, jak uvedl v odvolání, policejní záznam o podaném vysvětlení. Dílčí stěžovatelův argument vztahující se k procesní stránce svědecké výpovědi Petra Černáka zůstal bez výslovné reakce krajského soudu, nicméně vzhledem k tomu, že krajský soud se věnoval věcnému posouzení této výpovědi, které má smysl tehdy, když proces výslechu svědka byl v pořádku, je zřejmé, že krajský považoval i procesní stránku výslechu za souladnou se zákonem. S odkazem na výše zmíněné rozsudky Evropského soudu pro lidská práva pak Nejvyšší správní soud uzavírá, že krajským soudem výslovně nezmiňovaný dílčí argument stěžovatele nezpůsobil nepřezkoumatelnost jeho rozsudku, jelikož základ námitky týkající se výpovědi svědka byl krajským soudem v odůvodnění postižen.

Nejvyšší správní soud dále neshledal žádné pochybení v hodnocení krajského soudu, že před finančním úřadem nedošlo k nezákonnosti, pokud nebyly provedeny výslechy Borise V. a pana D. Pan D., o němž stěžovatel tvrdil, že byl zprostředkovatelem jeho kontaktu na společnost Property Praha, mohl jen potvrdit, že tento kontakt zprostředkoval. To by však nemělo hodnotu pro prokázání toho, zda společnost Property Praha skutečně nějaké plnění poskytla, jelikož toho se už navržený svědek neúčastnil. Ani B. V., který měl dle stěžovatelových tvrzení v kasační stížnosti reklamní služby přeprdat společností GABRETA BOHEMIA, s. r. o. a EURO INDEX, s. r. o., by nemohl poskytnout relevantní informace o plněních mezi stěžovatelem a Property Praha, jelikož jde opět o vztahy, kterých se přímo neúčastnil.

Zdejší soud ve vztahu k tomu, co stěžovatel namítal, konstatuje, že krajský soud společně s finančními orgány náležitě hodnotil předložené důkazy i z hlediska jejich komplexu a vztahu mezi důkazy. Z jejich rozhodnutí je patrné, že stěžovatelem předložené formální doklady byly z výše popsaných důvodů zpochybněny správcem daně. Takové doklady tak nemohly v dané věci být dostatečným důkazem. Jak ostatně již zdejší soud judikoval: „*jakkoli z § 73 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty vyplývá, že prokazování nároků na odpočet daně je prvotně záležitostí dokladovou, je současně třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním. Proto ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi nemusí být podkladem pro uznání nároku na odpočet, není-li zároveň prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo, resp. došlo tak, jak je deklarováno*“ (srov. rozsudek ze dne 31. 5. 2011, č. j. 8 Afs 5/2011 - 130). Stěžovatelovo tvrzení, že mu mediální plány předával Petr Černák, tento svědek ve své výpovědi nepotvrdil. Výpověď tohoto svědka přitom také nepotvrdila, že by stěžovatel obdržel jím deklarované zdanitelné plnění právě od společnosti Property Praha. Ani stěžovatelův poukaz na to, že společností Property Praha zasílal platby, za daného stavu faktické přijetí zdanitelného plnění od daného subjektu neprokázalo. Ke stěžovatelovu tvrzení, že se správci daně nepodařilo vyvrátit, že to byla společnost Property, kdo mu poskytl zdanitelné plnění, je nutno zmínit, že bylo na stěžovateli, aby doložil, že zdanitelné plnění bylo uskutečněno, jak tvrdil (tj. i to, že bylo přijato od subjektu, o němž tvrdil, že je od něj přijal), nikoli na správci daně, aby vyvracel nedoložená tvrzení.

Je věcí podnikatelského subjektu, aby v zájmu minimalizace podnikatelského rizika přizpůsobil svou obchodní činnost konkrétním podmínkám a při sjednávání obchodních kontraktů pamatoval na povinnost svá daňově relevantní tvrzení náležitě prokázat. O požadavku na to, aby byl daňový subjekt tato svá tvrzení schopen též prokázat, přitom stěžovatel jistě musel vědět z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 5. 2009, č. j. 5 Afs 53/2008 - 70, který



pokračování

se ho týkal a kde byla řešena problematika prokázání reklamních služeb ve věci daně z přidané hodnoty.

Nejvyšší správní soud dále konstatuje, že krajský soud výslovně k žalobní námitce uvedl, že rozhodnutí finančního ředitelství nebylo nepřezkoumatelné. Nelze tak souhlasit se stěžovatelovým tvrzením v kasační stížnosti, že takovou žalobní námitku krajský soud opomněl. Poté, co krajský soud rozebral, že po přesunu prvotního důkazního břemene zpět na stěžovatele se stěžovateli nepovedlo prokázat uskutečnění zdanitelného plnění právě ze strany Property Praha, je logické, že krajský soud musel dospět k závěru o přezkoumatelnosti rozhodnutí finančního ředitelství, jinak by ani nemohl krajský soud provést přezkum takového rozhodnutí.

Stěžovatel též namítl, že krajský soud se nezabýval argumentací, že stěžovatel byl v dobré víře a i v případě, že by jiná transakce předcházející či následující v řetězci obchodních vztahů byla uskutečněna se záměrem zkrácení daňové povinnosti, nemělo by to vliv na nárok stěžovatele na odpočet daně z přidané hodnoty, jelikož ten byl v dobré víře. Nejvyšší správní soud konstatuje, že krajský soud se k této otázce vyjádřil, když konstatoval: „*K tomu je nutno zdůraznit, že při posuzování daně se krajský soud nezabýval tím, zda obchodní případ, jenž byl projednáván, je či není součástí dalšího obchodního řetězce. Krajský soud posuzoval, zda tvrzení žalobkyně, že došlo k poskytnutí služeb ze strany společnosti Property, bylo dostatečně podloženo důkazními prostředky. Jak již konstatoval shora, žalobkyně svoje tvrzení neprokázala. Tato skutečnost sama o sobě svědčí ve prospěch toho, že správce daně i žalovaný stanovili daňovou povinnost zákonně a oprávněně.*“ Na stěžovatelovu argumentaci tak krajský soud reagoval logickým způsobem, když objasnil, proč zkoumání stěžovatelem tvrzené dobré víry ve vztahu k obchodnímu řetězci nemělo význam.

## V. Závěr a náklady řízení

Nejvyšší správní soud ze všech shora uvedených důvodů dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná, proto ji dle § 110 odst. 1, věty poslední, s. ř. s. zamítl. O věci přitom rozhodl bez jednání postupem podle § 109 odst. 2 s. ř. s., dle kterého o kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud zpravidla bez jednání.

Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o § 60 odst. 1, větu první, s. ř. s., ve spojení s § 120 s. ř. s., dle kterého nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Stěžovatel v soudním řízení úspěch neměl, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému, který by jinak měl právo na náhradu nákladů řízení, nevznikly v řízení náklady, které by překračovaly jeho běžnou úřední činnost.

**Poučení:** Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 11. prosince 2013

JUDr. Radan Malík  
předseda senátu