



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Miluše Doškové a soudců JUDr. Karla Šimky JUDr. a Vojtěcha Šimíčka v právní věci žalobce **R., a. s.**, zastoupeného JUDr. Jiřím Spoustou, advokátem se sídlem Příkrá 14, 616 00 Brno, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství pro hlavní město Prahu**, se sídlem Štěpánská 28, Praha 1, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 15. 6. 2006, č. j. 11 Ca 4/2006 - 32,

t a k t o :

Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 15. 6. 2006, č. j. 11 Ca 4/2006 - 32, **se z r u š u j e** a věc **se v r a c í** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Kasační stížností podanou v zákonné lhůtě žalobce (dále též „stěžovatel“ nebo „daňový subjekt“) napadá shora označený rozsudek Městského soudu v Praze, kterým byla zamítnuta jeho žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze dne 3. 11. 2005, č. j. FŘ-12629/13/05, jímž bylo zamítnuto jeho odvolání proti platebnímu výměru na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období leden 2003, vydanému Finančním úřadem pro Prahu 10 ze dne 29. 11. 2004, č. j. 335106/04/010515/7857, kterým se stanovuje nadměrný odpočet

ve výši 491 046 Kč, oproti v daňovém přiznání vykázané částce nadměrného odpočtu ve výši 514 146 Kč.

Stěžovatel v kasační stížnosti namítá nesprávné posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. a nepřezkoumatelnost rozhodnutí spočívající v nedostatku jeho důvodů podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.

Stěžovatel má za to, že soud nesprávně posoudil zejména plnění povinností stěžovatele, které pro něj vyplývají z ustanovení § 19 zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“). Domnívá se, že jednoznačně prokázal správci daně, že přijatým zdanitelným plněním byla reklama na www.kancel.cz, a to svědectvím tří nezávislých osob. Prokázal tedy, že zdanitelné plnění od svého obchodního partnera přijal, a dále prokázal, že jeho náklady vynaložené na tuto reklamu souvisely s podnikatelskou činností. Dále v souladu s § 19 zákona o DPH doložil svůj nárok na odpočet daně daňovými doklady vystavenými plátcem daně a zúčtoványými podle zvláštního předpisu. Stěžovatel má za to, že prokázal veškeré skutečnosti, které tvrdil a které měl povinnost tvrdit. Prokázal, že přijal existující plnění, což vyplývá z předložených dokladů, které nemají žádné vady, a že bezhotovostním převodem mezi bankami byla z jeho strany uhrazena platně sjednaná obvyklá cena. Toto tvrzení stěžovatele nebylo nikým vyvráceno, pouze bylo zpochybněno správcem daně na základě správcem daně získaných informací, které se bez výjimky týkaly problémů zjištěných u dodavatele reklamy, tj. ani v jednom případě neprokázaly, že by stěžovatel porušil nebo nedostál své jakékoliv zákonné povinnosti. Stěžovatel odkázal na judikaturu, podle které důkazní břemeno není nekonečně široké; pokud daňový subjekt prokáže to, co sám tvrdí, přesouvá se další důkazní břemeno ve věcech, které namítá či předkládá správce daně na tohoto správce daně.

Tvrzení soudu v závěru odůvodnění, že se ztotožnil se správcem daně v tom smyslu, že stěžovatel nedoložil přijetí zdanitelného plnění od konkrétního plátce daně, stěžovatel rozporuje jako nezákonné, neboť žádná obecně platná právní norma (zákon) nestanovuje povinnost zkoumat, zda skutečně plní sjednaný dodavatel, anebo jeho subdodavatel, zda společnost na straně dodavatele má ve svém vlastnictví výrobní prostředky, či aby příjemce plnění v obchodním vztahu zjišťoval, zda vlastnictví či nájem těchto pro plnění nezbytných věcí má či nemá právní vady. Správce daně proto nemůže vytýkat stěžovateli, že v průběhu plnění nezkoumal a následně neprokázal správci daně, zda skutečně plnil smluvně sjednaný partner, který vystavil řádný daňový doklad, a to za situace, kdy v průběhu plnění a při placení sjednané ceny neměl stěžovatel o této problematice žádnou pochybnost, tj. byl v dobré víře, že přijímá plnění od smluvního partnera.

Stěžovatel má dále za to, že před soudem nebyly rovněž předloženy žádné relevantní důkazy, které by opravňovaly soud k vyslovení závěru, že stěžovatel a dodavatel reklamy jsou spojenými osobami, které vytvořily obchodní vztah za účelem snížení daňové povinnosti, a tudíž že je nutno na tyto pohlížet ve smyslu ustanovení § 6 odst. 1 písm. a) zákona o DPH.

Stěžovatel tvrdí, že není možno po žádném subjektu vstupujícím do obchodního vztahu spravedlivě požadovat, aby si před uzavřením závazkového vztahu obstarával informace o původu zboží či oprávněnosti a odbornosti poskytovatele služeb, který podle výpisu z obchodního rejstříku a živnostenských oprávnění je osobou, které sám stát přiznal právo obchodovat či poskytovat služby a jejíž právo je takto na veřejných listinách deklarováno. Správce daně ani soud nemohou požadovat, aby stěžovatel měl být i jen základní znalosti o předmětné doméně (tj. o případných právních nebo jiných vadách, které

nejsou uvedeny např. v obchodním rejstříku). Stěžovateli žádná obecně platná právní norma neukládá, aby zkoumal, zda služba či zboží nenese právní vady spočívající v postavení prodávajícího či zhotovitelem, nebo dokonce v závazkových vztazích, které tento, zkráceně řečeno, dodavatel v minulosti uzavřel s neznámými třetími osobami. Z odůvodnění rozsudku však vyplývá, že soud přihlédl při svém rozhodování k řadě skutečností a z nich vyvozených nesrovnalostí zjištěných šetřením správce daně u dodavatele stěžovatele, společnosti I. A., s.r.o., tj. ke skutečnostem, které stěžovatel nemohl ovlivnit, a tudíž jsou v dané věci irelevantní.

Podle stěžovatele správce daně nemůže posuzovat a není ani schopen posuzovat kvalitu, návštěvnost a jiné parametry předmětných www stránek. V této věci stěžovatel dále trvá na tom, že mu žádný zákon ani jiná obecně platná právní norma neukládá povinnost, aby při uzavírání závazkového vztahu s poskytovatelem reklamy zjišťoval návštěvnost stránek, kde platí zveřejnění své reklamy. Rovněž žádná obecně platná právní norma neukládá stěžovateli, aby při nákupu čehokoliv jako součást daňového dokladu měl další doklad potvrzující stoprocentní kvalitu či jakost, naopak, zákon mu nezakazuje nakupovat zboží i se sníženou kvalitou. Stěžovatel není povinen tyto skutečnosti prokazovat, neboť v rámci daňového řízení tyto skutečnosti netvrdí a zákon mu to neukládá, tzn. že může dělat cokoli, co mu zákon nezakazuje. Naopak správce daně může ve svém řízení s daňovým subjektem dělat jen to, co mu zákon nařizuje. Správce daně v celém daňovém řízení požadoval po stěžovateli prokazování celé řady skutečností ve výše uvedeném smyslu, svá rozhodnutí zřejmě postavil i na těchto skutečnostech a až při jednání před soudem prohlásil, že nedoložení důkazů stěžovatelem o ceně nebylo důvodem, že rozhodl tak, jak rozhodl, přičemž po celou dobu daňového řízení trval na tom, že důkazní břemeno je v tomto směru na plátcí daně.

Závěrem stěžovatel konstatuje, že společnost I. A., s. r. o. jako dodavatele reklamy dříve neznal a nemá s ní žádné vztahy mimo smlouvu o poskytnutí reklamy. Před soudem nebyly prokázány žádné skutečnosti, ze kterých by bylo možno dovodit, že se jednalo o vztah vytvořený za účelem snížení daňové povinnosti. Správce daně neunesl důkazní břemeno.

Z těchto důvodů stěžovatel navrhuje zrušení rozsudku městského soudu a vrácení věci tomuto soudu k dalšímu řízení.

II.

Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti poukazuje na skutečnost, že existence banneru nebyla v daňovém řízení zpochybňována, avšak sama o sobě neprokazuje, že plnění uskutečnila právě společnost I. A., s. r. o., přičemž ani zjištěné poznatky tomu nenasvědčují. Bylo zjištěno, že vlastníkem internetové domény byl od 9. 5. 2001 Ing. R. P., předtím byla doména několik let volná. Ing. P. měl doménu ještě před zaregistrováním na své jméno pronajmout společnosti B.O. I. sídlící v USA, s ní pak měla dne 9. 4. 2001 uzavřít smlouvu o umístění reklamy společnost I. A., s. r. o. a již dne 11. 4. 2001 si měl reklamu na dosud neexistující internetové adrese objednat stěžovatel. Ing. P. byl s jednatelkou společnosti I. A., s. r. o. v úzkém příbuzenském vztahu, z pronájmu domény nevykazoval žádné příjmy a smlouvu o jejím pronájmu společností B.O. I. odmítl předložit. Společnost B.O. I. byla finančnímu ředitelství z jeho činnosti známa jako společnost, nabízená na internetu koncem roku 1999 k prodeji jako tzv. nečinná, pouze zaregistrovaná společnost a bylo zjištěno, že ve státě Nevada, kde měla sídlit, byla zaregistrována až od 14. 5. 2002, zatímco na potvrzení, původně předloženém společností I. A., s. r. o., bylo uvedeno datum registrace

28. 2. 2000. Společnost I. A., s. r. o. se vyhýbala pod různými záminkami daňové kontrole, kompletní účetnictví nikdy nepředložila a v současné době již tato společnost neexistuje. Dle názoru finančního ředitelství nelze mít vzhledem k uvedeným skutečnostem za prokázané, že službu, která měla spočívat v umístění reklamního banneru na stěžovateli poskytla společnost I. A., s. r. o.

Podle ustanovení § 19 odst. 2 zákona o DPH plátce prokazuje nárok na odpočet daně daňovým dokladem. Náležitosti daňového dokladu jsou definovány v ustanovení § 12 zákona o DPH. Daňovým dokladem ve smyslu zákona o DPH však není jakýkoli formálně bezchybný „doklad“, nýbrž jen takový, na němž jsou uvedeny údaje, odpovídající skutečnému stavu věci. V případě stěžovatele nebyla prokázána pravdivost údajů uvedených na dokladu, když nebylo prokázáno, že zdanitelné plnění bylo přijato od uvedeného dodavatele. Po stěžovateli nebylo požadováno prokázání skutečností nad rámec zákona, neboť stěžovatel v daňovém přiznání tvrdil, že od společnosti I. A., s. r. o. přijal zdanitelné plnění, proto po něm bylo požadováno prokázání takových skutečností, které měly dokládat faktické přijetí tohoto plnění, a to od deklarovaného dodavatele.

K námitce stěžovatele, že nebyly zjištěny žádné skutečnosti, na jejichž základě by bylo možné dovozovat, že stěžovatel a další osoby vytvořili obchodní vztah za účelem snižování daňových povinností, tedy vztah jinak spojených osob ve smyslu § 6 zákona o DPH, žalovaný uvedl, že opírá svůj názor o již uvedené skutečnosti o Ing. P. a společnostech B.O. I. a I. A., s. r. o. V rozporu s tvrzením stěžovatele, podle něhož se mělo jednat o často navštěvované stránky zaměřené na aktuální ekonomické zpravodajství, tvořily obsah stránek pouze seznam internetových adres, přičemž údaje pocházely z doby vzniku stránek a nebyly ani aktualizovány. Na nově založených stránkách s takto neatraktivním obsahem pak měly být umístovány „reklamní bannery“ společností s nejružnějším předmětem činnosti, za což měly prezentované společnosti, mezi nimi i stěžovatel, hradit vysoké finanční částky. Stěžovatel přitom nebyl schopen věrohodně doložit, z jakého důvodu si pro umístění banneru zvolil právě stránky pro účely umístění banneru objednal ještě před jejich vznikem a jak za takové situace mohl posoudit, zda cena odpovídá nabízené službě, když za běžných okolností se cena internetové reklamy odvíjí od návštěvnosti stránek. Finanční ředitelství rovněž poukazuje na skutečnost, že bannerová reklama se, vyjma umístění banneru na úzce odborně zaměřených stránkách, využívá pro nabídku zboží a služeb se širokým okruhem spotřebitelů, mezi které reprografická technika nesporně nepatří, a poukazuje také na to, že domovské stránky stěžovatele, na které banner odkazoval, byly v době, kdy finanční ředitelství ve věci rozhodovalo, tvořeny pouze jedinou stránkou s uvedením adresy stěžovatele a sdělením, že se zabývá prodejem reprografické techniky, rozhodně tedy neobsahovaly podrobný přehled jeho výrobků a nabízených služeb.

K polemice o ceně plnění žalovaný uvádí, že otázka výše ceny není v posuzovaném případě příčinou pro neuznání nároku na odpočet, i když k této skutečnosti při hodnocení přihlédl. K tomu uvádí, že stěžovatel porovnává nesrovnatelné, pokud porovnává jemu fakturovanou cenu s cenou za hlavní stranu portálu A.cz, jednou z nejnavštěvovanějších a pro umístění reklamy nejdražších internetových adres.

Vzhledem k uvedenému žalovaný navrhuje, aby byla kasační stížnost zamítnuta.

III.

Ze správního a soudního spisu Nejvyšší správní soud zjistil následující skutečnosti rozhodné pro posouzení důvodnosti kasační stížnosti. Stěžovatel v přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období leden 2003 uplatnil nárok na vrácení nadměrného odpočtu v částce 514 146 Kč.

Správce daně zahájil vytýkácí řízení podle ustanovení § 43 daňového řádu a výzvou ze dne 18. 3. 2003, č. j. 75410/03/009512/5962, stěžovatele vyzval k předložení daňových dokladů prokazujících správnost údajů ohledně přijatých a uskutečněných zdanitelných plnění uváděných v daňovém přiznání. Stěžovatel při ústním jednání dne 10. 4. 2003 předložil mimo jiné fakturu číslo FO 00005/03, dodací list FD č. 109/2003 od dodavatele I. A., s. r. o., výpis z účtu a evidenci přijatých a uskutečněných zdanitelných plnění. Správce daně pak dne 7. 5. 2003 podle ustanovení § 31 odst. 9 a s odvoláním na § 43 daňového řádu vyzval stěžovatele, aby jakýmkoliv důkazními prostředky prokázal rozhodné skutečnosti k přijetí zdanitelného plnění od dodavatele I. A., s. r. o. týkající se faktury vystavené pod č. FO 00005/03 na částku 105 000 Kč a daň z přidané hodnoty 23 100 Kč. Stěžovatel reagoval podáním evidovaným pod č. j. 161258/03 a předložil mandátní smlouvu, uzavřenou dne 11. 4. 2001 podle ustanovení § 566 obchodního zákoníku se společností I. A., s. r. o. jako mandatářem. Podle článku I. této smlouvy se mandatář zavazuje pro mandanta měsíčně zajišťovat umístění reklamy na internetovém serveru a v tom kterém měsíci sjednávat podle jeho požadavků umístění, velikost a dobu zobrazení reklamního banneru. Podle článku III. bude stanovena cena v souladu s platným ceníkem, který stěžovatel rovněž předložil správci daně. V tomto ceníku je nabízeno šest typů tzv. reklamních balíčků (PACK 1 až 6), které se liší velikostí banneru a počtem dnů v měsíci, po něž je na předmětných stránkách zobrazen. Stěžovatel dále předložil potvrzení od společností M. p., a.s., K. R. S., s. r. o., T., s. r. o., že zhlédly v lednu 2003 reklamní banner společnosti stěžovatele na internetové adrese a následně zhlédly www stránky společnosti stěžovatele, kde byly informovány o chystané účasti na výstavě E. P. 2003 v Brně a připravovaném rozšiřování sortimentu o InkJetové materiály značky T. Na základě této reklamy kontaktovaly společnost stěžovatele a dohodly u ní odběr vzorků na testy. Toto podání stěžovatel doplnil vyjádřením evidovaným pod č. j. 219760/03, jehož součástí byl originál dopisu ze dne 26. 6. 2003, v němž paní M. P., jednatelka společnosti I. A., s. r. o., vysvětlovala okolnosti vzniku internetové domény a jejího obsahu, spolu s rozbořem, jak došla k stanovení ceny. Podle tohoto sdělení Ing. R. P. (syn jednatelky) provedl u registrátora doménových názvů N. rezervaci názvu domény. Následně byla uzavřena smlouva o pronájmu názvu domény s americkou společností B. O. I. Společnost I. A., s. r. o. dne 9. 4. 2001 uzavřela s B. O. I. kupní smlouvu, v níž se zavazuje prodávat reklamní balíčky (PACK 1 až 7). Podáním evidovaným pod č. j. 245868/03 s odkazem na argumentaci odvolacího orgánu v rozhodnutí o odvolání proti platebnímu výměru za zdaňovací období prosinec 2001 předložil stěžovatel doklady, jež měly potvrzovat existenci společnosti B. O. I. Konstatuje se v nich, že tato společnost byla zaregistrována ve státě Nevada ke dni 14. 5. 2002, dále dopisem ze dne 12. 5. 2003 vysvětluje ředitel této společnosti rozdíl mezi datem vzniku společnosti a datem uvedeným v registru s odkazem na právní zvyklosti státu Nevada. V podání evidovaném pod č. j. 263524/03 stěžovatel zrekapituloval uvedené informace.

Výzvou č. j. 259263/03/009934/7194 ze dne 4. 11. 2003 vyzval správce daně odvolatele, aby vyjasnil další okolnosti spolupráce se společností I. A., s. r. o., například z jakého důvodu se stěžovatel rozhodl využívat stránky jak se může potenciální zákazník dozvědět existenci stránek jakým způsobem stěžovatel sleduje návštěvnost stránek, kolik

obchodních kontaktů bylo navázáno na základě umístění bannerové reklamy, atd. Stěžovatel reagoval sdělením č. j. 270974/03, doručeným dne 21. 11. 2003, v němž mimo jiné uvádí, že název domény považuje za atraktivní, neboť je z něj zřejmé, že se jedná o stránky, které nabízejí služby a produkty spojené s administrativou podnikání a jednoduchý přístup k informacím z oblasti ekonomiky a podnikání. Po kliknutí na banner se otevře firemní stránka. Exkluzivita těchto stránek podle stěžovatele spočívá zejména v tom, že tento či podobný název je celosvětově používán pro stránky obdobného obsahu. Jedná se o název blízký návštěvníkům internetu, kteří nejsou konečnými spotřebiteli, tedy společností, které hledají nabídky zboží a služeb, rovněž odpovídá logickým postupům při vyhledávání na internetu. Název domény je sám o sobě vodítkem pro uživatele internetu, je velmi lehce zapamatovatelný, takže i náhodný návštěvník stránek si v případě potřeby dokáže tak jednoduchý a logický název vybavit. Zajímavá se stěžovateli jevila i nabídka způsobu prezentace, neboť se jedná o jednotlivé balíčky, které lze vybírat podle potřeb a požadavků společnosti při poměrně malé administrativní zátěži. Dále stěžovatel upozornil, že se nejedná o reklamu, jejíž shlednutí je závislé na kliknutí. Jedná se o zcela odlišnou metodu reklamního bannerového systému. Používá totiž stabilního umístění bannerových reklam, tudíž je ideální pro ukládání do podvědomí potenciální skupiny zákazníků a zároveň je online propojen na stránky zadavatele reklamy. Oproti ostatním portálům, kde je používán systém impresí, je v tomto případě zajištěno, že jakýkoliv návštěvník banner shledne zcela stoprocentně a vidí ho podstatně delší dobu, což se při systému impresí nedá zaručit. Oproti jiným portálům při vyhledání té či oné stránky vyhledávačem a její následné návštěvě zůstává lišta s bannerem zadavatele stále viditelná, její účinnost tedy nekončí. V praxi to znamená, že při odskoku na vyhledanou stránku se tato otvírá ve stránce, což podstatně zvyšuje působení reklamy zadavatele. Jelikož je zde využíván zcela jiný systém než běžná reklama v internetové síti, nelze podle stěžovatele použít přímé srovnání cenové tvorby a odvozovat cenu obvyklou. Stěžovatel však považuje cenu předmětné reklamy za cenu nižší než obvyklou. Stěžovatel následně uvedl konstrukci ceny za reklamní balíčky. Počet přístupů na stránku je podle informace společnosti B. O. I. stabilně nad 5000 denně. Průměrný počet zobrazení reklamy na jeden přístup je 8 x. Při zakoupení balíčku Pack 2, který zajišťuje 12 dní v měsíci a jehož cena činí 105 000 Kč bez daní z přidané hodnoty, je možno tuto částku počítat za 1000 zobrazení. Cena za 1000 zobrazení banneru = 105 000 Kč: (5000 přístupů denně x 8 zobrazení reklamy při jednom přístupu x 12 dní) x 1000 (zobrazení) = 105.000/480.000 x 1000 = 220 Kč za 1000 zobrazení reklamního banneru) Obvyklá cena za 1000 kliknutí na banner je 300 Kč, stěžovatel proto považuje částku 220 Kč za cenu nižší než obvyklou. Stěžovatel závěrem uvádí, že je přesvědčen, že předložil správci daně doklady, které zcela vyhovují ustanovení § 31 odst. 9 daňového řádu.

Za účelem úplného zjištění všech skutečností, rozhodných pro stanovení základu daně a daně ve správné výši, byl dožádán Finanční úřad v Brně III. jako místně příslušný správce daně společnosti I. A., s. r. o. o prověření, zda došlo k uskutečnění zdanitelného plnění uvedeného na zkoumaném dokladu. V odpovědi evidované pod č. j. 185421/03, doručené dne 3. 7. 2003, se sděluje, že k jednání se dostavila účetní společnosti, která předložila zkoumaný doklad, mandátní smlouvu uzavřenou s odvolatelem, evidenci uskutečněných zdanitelných plnění a smlouvu o pronájmu internetových stránek. Ačkoli byla jednatelka paní P. opakovaně předvolávána k osobní účasti na daňovém řízení a podání vysvětlení, nikdy se na finanční úřad nedostavila. Dne 27. 6. 2003 změnila společnost sídlo na adresu P. 10, Č. 114. Podle úředního záznamu ze dne 8. 10. 2004, zpracovaného Finančním úřadem pro Prahu 10, společnost I. A., s. r. o. nepředložila účetní evidenci, neprokázala uskutečnění zdanitelného plnění a daň na vstupu i daň na výstupu za zdaňovací období leden 2003

jí byla stanovena podle pomůcek ve výši 0 Kč. Ke dni 21. 8. 2004 byla vymazána z obchodního rejstříku.

Dne 16. 11. 2004 byly při jednání zaznamenaném v protokolu o ústním jednání č. j. 327447/04/010934/7319 projednány výsledky vytykácího řízení za zdaňovací období leden 2003 se závěrem, že správce daně vyloučil z přijatých zdanitelných plnění částku daně uplatněnou na základě zkoumané faktury.

Platebním výměrem Finančního úřadu pro Prahu 10 na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období leden 2003 se stanovuje nadměrný odpočet ve výši 491 046 Kč. Proti tomuto podal stěžovatel odvolání, které žalovaný svým rozhodnutím ze dne 3. 11. 2005, č. j. FR-12629/13/05 zamítl. Žalovaný dospěl k závěru, že stěžovatel neprokázal, že přijal předmětné zdanitelné plnění od dodavatele. Proti tomuto rozhodnutí podal stěžovatel žalobu, kterou městský soud zamítl kasační stížností napadeným rozsudkem.

V odůvodnění tohoto rozhodnutí pak městský soud uvedl, že daňové orgány postupovaly v úzkém kontaktu se stěžovatelem, přičemž k porušení zákonných ustanovení o řízení před daňovými orgány, jakož i práv a právem chráněných zájmů žalobce nedošlo. Správce daně legálním procesním postupem získal důkazy, které jednoznačně zpochybňovaly tvrzení stěžovatele, že dodavatel stěžovatele, společnost I. A., s. r. o., deklarované služby neuskutečnil, a stěžovatel v průběhu daňového řízení neprokázal nad tyto pochybnosti svůj nárok na odpočet daně z přidané hodnoty ve smyslu ustanovení § 19 odst. 1 zákona o DPH ve znění účinném pro rok 2003, a proto mu tento nárok nebyl uznán. Během vytykácího řízení stěžovatel neprokázal, že přijal plnění, deklarovaná daňovými doklady, od této společnosti. Správce daně vycházel jak z důkazních prostředků poskytnutých stěžovatelem, tak z důkazů získaných vlastní činností a tyto důkazy poté zhodnotil ve vzájemných souvislostech a dospěl na jejich základě k výsledku, který stěžovatel napadl odvoláním. Odvolací správní orgán pak ve svém rozhodnutí uvedl a podrobně rozebral argumenty, které vedly k zamítnutí odvolání, přičemž Městský soud v Praze neshledal v postupu správních orgánů porušení zákonných ustanovení daňového řádu. Princip daně z přidané hodnoty je založen na tom, že zatěžuje finálního spotřebitele, který nemá postavení plátce daně z přidané hodnoty, proto má plátce daně nárok uplatnit formou odpočtu daně daň z přidané hodnoty na vstupu, která je součástí ceny přijatých zdanitelných plnění, to vše jen za předpokladu, že přijatá plnění použije pro účely související s podnikáním, tedy k dosažení obrátu za svá zdanitelná plnění, pokud zákon o DPH nečiní v některých předpisem stanovených případech výjimku z tohoto pravidla. Plátce daně má nárok na odpočet daně z přidané hodnoty za předpokladu, že splní zákonné podmínky pro úspěšné uplatnění tohoto nároku, mezi něž patří právě prokázání jeho oprávněnosti. Jestliže správce daně určeným způsobem vyjádří pochybnost o tvrzení daňového subjektu, je tento povinen tvrzené skutečnosti prokázat, a pokud tak neučiní a nevyvrátí pochybnosti správce daně, neunese důkazní břemeno a správce daně je oprávněn daň stanovit nebo uplatněný daňový odpočet neuznat. Daňový subjekt prokazuje podle ustanovení § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků všechny skutečnosti, jež je povinen uvádět v přiznání, hlášení nebo vyúčtování, nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván, Pokud tedy existují skutečnosti, které zpochybňují věrohodnost, případně správnost či úplnost účetnictví či jiných povinných záznamů, vedených daňovým subjektem, je na daňovém subjektu prokázat, že údaje, které uvedl ve svém daňovém přiznání, jsou správné. Nárok na daňový odpočet vznikne tehdy, je-li řádným daňovým dokladem prokázáno, že doklad byl vydán plátcem daně. Splnění pouhých formálních náležitostí daňového dokladu nepostačuje ke vzniku nároku na daňový odpočet a přestože takový daňový doklad ostatní formální náležitosti daňového dokladu splňuje, nejde

o doklad, který by bylo možno uznat za doklad způsobilý pro účely daňového odpočtu. Důvod, pro který žalobce nemohl vzniknout nárok na odpočet, spočívá právě v tom, že žalobce nedoložil oprávněnost nároku hodnověrným dokladem. Uskutečněním zdanitelného plnění rozumí zákon o DPH stav faktický, nikoli stav formálně vykázaný. Městský soud v Praze proto považuje za potřebné opětovně poukázat na skutečnost, že předmětem posuzování žalovaného správního orgánu nebyla ani otázka správnosti a úplnosti účetnictví a jiných evidencí stěžovatele, ani jeho povinnost dokazovat rozhodující skutečnosti, vyplývající z činnosti jiných podnikatelských subjektů (jak namítl stěžovatel v podané žalobě), ale právě a jediné otázka, zda došlo k faktickému uskutečnění zdanitelného plnění. Správní orgány v průběhu daňového řízení vysvětlovaly opakovaně stěžovateli, proč a z jakého důvodu důkazní prostředky, předložené stěžovatelem, zhodnotily jako nepostačující, neboť nedokládají přijetí zdanitelného plnění od konkrétního plátce daně. Městský soud v Praze po provedeném řízení dospěl k závěru, že právní závěr žalovaného správního orgánu, vyjádřený v odůvodnění napadeného rozhodnutí, je správný. Závěr se opírá o obsah spisového materiálu, správce daně i žalovaný správní orgán postupovali správně, jestliže uzavřeli, že stěžovatel nesplnil podmínky pro uplatnění nároku na odpočet daně podle § 19 odst. 1 zákona o DPH, neboť neprokázal uskutečnění zdanitelného plnění podle daňového dokladu č. FO 00005/03 od společnosti I. A., s. r. o.

IV.

Kasační stížnost je podle § 102 a násl. s. ř. s. přípustná a podle jejího obsahu jsou v ní namítány důvody odpovídající ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s. Stěžovatel namítá, že městský soud nesprávně posoudil zejména právní otázku plnění povinností stěžovatele, které pro něj vyplývají z ustanovení § 19 zákona o DPH [§103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.]. Stěžovatel dále uvádí, že rozsudek městského soudu je nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů [§103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.]. Rozsahem a důvody kasační stížnosti je Nejvyšší správní soud podle § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s. vázán.

V.

Nejvyšší správní soud přezkoumal kasační stížností napadené rozhodnutí krajského soudu a dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná.

V. a)

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek městského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.).

Nejvyšší správní soud se nejdříve zabýval stěžovatelovou námitkou, že rozhodnutí městského soudu je nepřezkoumatelné [§103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.]. Pokud by tato námitka byla důvodná, již tato okolnost samotná by musela vést ke zrušení rozhodnutí městského soudu. Jak vyslovil Nejvyšší správní soud v rozsudku ze 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003 - 75, zveřejněném pod č. 133/2004 Sb. NSS, nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů je založena na nedostatku důvodů skutkových, nikoliv na dílčích nedostatecích odůvodnění soudního rozhodnutí. Musí se přitom jednat o vady skutkových zjištění, o něž soud opírá své rozhodovací důvody. Za takové vady lze považovat případy, kdy soud opřel rozhodovací důvody o skutečnosti v řízení nezjišťované, případně zjištěné v rozporu se zákonem, anebo případy, kdy není zřejmé, zda vůbec nějaké důkazy byly v řízení provedeny. Podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005 - 44, zveřejněného pod

č. 589/2005 Sb. NSS, není-li z odůvodnění napadeného rozsudku krajského soudu zřejmé, proč soud nepovažoval za důvodnou právní argumentaci účastníka řízení v žalobě a proč žalobní námitky účastníka považuje za liché, mylné nebo vyvrácené, nutno pokládat takové rozhodnutí za nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. zejména tehdy, jde-li o právní argumentaci, na níž je postaven základ žaloby. Soud, který se vypořádává s takovou argumentací, ji nemůže jen pro nesprávnost odmítnout, ale musí také uvést, v čem konkrétně její nesprávnost spočívá.

V daném případě proto Nejvyšší správní soud posuzoval, zda se městský soud dostatečně na základě skutkových důvodů plynoucích ze správního spisu vypořádal s žalobními námitkami. Lze konstatovat, že z odůvodnění napadeného rozsudku městského soudu není zcela zřejmé, proč soud nepovažoval za důvodnou právní argumentaci žalobce a proč jeho žalobní námitky považuje za liché, mylné nebo vyvrácené. Městský soud ve svém odůvodnění několikrát uvedl, že stěžovatel neprokázal, že přijal plnění, deklarovaná daňovými doklady od společnosti I. A., s. r. o., neboť uskutečněním zdanitelného plnění rozumí zákon o DPH stav faktický, nikoli stav formálně vykázaný. Toto tvrzení je v rozsudku zdůvodněno pouze odkazem na skutečnost, že správce daně vycházel jak z důkazních prostředků, poskytnutých stěžovatelem, tak z důkazů, získaných vlastní činností, a tyto důkazy poté zhodnotil ve vzájemných souvislostech a dospěl na jejich základě k danému výsledku. Městský soud však neuvedl argumentaci podloženou konkrétními skutkovými důvody, proč usoudil, že stěžovatel nesplnil podmínky pro uplatnění nároku na odpočet daně podle § 19 odst. 1 zákona o DPH. Stěžovatel přitom v žalobě uváděl konkrétní námitky, kterými se pokoušel dokazovat, že splnil podmínky pro uplatnění nároku na odpočet. Například uváděl, že nemůže a nemá ani právo zabývat se otázkami, zda jednatelka společnosti I. A., s. r. o. chodí na jednání k příslušnému finančnímu úřadu, ani dalšími vztahy ve vazbě na Ing. R. P. a dále tím, zda má tato společnost vybavení, zda vybírá z účtu hotově peníze či co uvedla ve vlastním přiznání k dani z přidané hodnoty. Dále uváděl, že žalovaný ani správce daně nespochybnili, že existují doklady, ze kterých vyplývá, že stěžovatel od společnosti I. A., s. r. o. reklamu nakupoval, dále že nezávislé osoby potvrdily, že reklama na předmětných stránkách skutečně byla, a že tyto osoby na základě této reklamy uzavřely se stěžovatelem obchod a že stěžovatel zaplatil sjednanou cenu. Městský soud se rovněž nezabýval dostatečně konkrétně námitkou nesprávného posouzení otázky, jaký vliv má pro uplatnění nároku na odpočet skutečnost, zda subjekt uvedený v daňovém dokladu jako plátce uskutečňující zdanitelné plnění toto plnění skutečně poskytuje, či pouze zprostředkovává. Městský soud pouze poukázal na skutečnost, že předmětem posuzování žalovaného správního orgánu nebyla ani otázka správnosti a úplnosti účetnictví a jiných evidencí stěžovatele, ani jeho povinnost dokazovat rozhodující skutečnosti, vyplývající z činnosti jiných podnikatelských subjektů. Žalovaný však svoji argumentaci ve svém rozhodnutí opíral o skutečnost, že společnost I. A., s. r. o. doménu nevlastní, a její tvrzení, podle něhož si doménu, která patří synovi majitelky společnosti I. A., s. r. o., pronajala od zahraniční společnosti, se jeví jako nedůvěryhodné a v daňovém řízení nebylo prokázáno, a proto nebylo prokázáno, že stěžovatel přijal plnění od plátce uvedeného jako dodavatel. Nejvyšší správní soud z výše uvedených důvodů shledal naplnění kasačního důvodu podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.

V. b)

Obiter dictum se Nejvyšší správní soud zabýval i námitkami souvisejícími s posouzením splnění povinností stěžovatele, které pro něj vyplývají z ustanovení § 19 zákona o DPH. Podle stěžovatele neexistuje jeho povinnost doložit přijetí zdanitelného plnění

od konkrétního plátce daně, neboť žádná obecně platná právní norma nestanovuje povinnost zkoumat, zda skutečně plní sjednaný dodavatel, či jeho subdodavatel. K tomu lze poznamenat, že otázku, zda subjekt uvedený v daňovém dokladu jako plátce uskutečňující zdanitelné plnění skutečně toto plnění poskytl či pouze zprostředkoval, je namístě řešit v daňovém řízení týkajícím se kolize mezi případným skutečným poskytovatelem plnění a zprostředkovatelem, neboť to je věc podstatná toliko při prověřování daňových povinností dodavatele a jeho subdodavatelů a jejich vzájemných vztahů (k tomu srovnej rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 8. 2005, č. j. 1 Afs 15/2004 - 81, dostupný na www.nssoud.cz, a rovněž rozsudek téhož soudu ze dne 28. 4. 2005, č. j. 2 Ans 1/2005 - 57, publikovaný pod č. 605/2005 Sb. NSS a rovněž na www.nssoud.cz). Je proto zcela nerozhodné, zda reklamy byly umístovány na předmětných internetových stránkách přímo dodavatelem nebo jím sjednaným subdodavatelem či jakýmkoli dalším subdodavatelem v řetězci založeném dodavatelem. Stěžovatel ovšem musí prokázat, že fakticky jednal o uskutečnění zdanitelného plnění se společností I. A., s. r. o. a že tato společnost danou službu opravdu uskutečnila či toto uskutečnění zprostředkovala. Je třeba mít přitom stále na zřeteli, že každý subjekt vstupující do obchodních vztahů musí zachovávat náležitou míru obezřetnosti v daném případě především vzhledem k povaze poskytovaných služeb a zajišťovat si potřebné podklady pro splnění podmínek pro uplatnění nároku na odpočet daně podle § 19 odst. 1 zákona o DPH. V zájmu daňového subjektu tedy je, aby nad rámec svých běžných obchodních potřeb shromažďoval důkazy, které mohou prokázat, že k uskutečnění předmětné služby skutečně došlo, neboť důkazní břemeno ohledně faktické realizace služeb, náklady na něž chce daňově uplatnit, je na jeho straně.

Podle § 19 odst. 1 zák. o DPH má plátce nárok na odpočet daně, pokud jím přijatá zdanitelná plnění, uskutečněná jiným plátcem, použije k dosažení obrátu za svá zdanitelná plnění, případně k dosažení příjmů nebo výnosů za plnění, která nejsou zdanitelná. Důkazní břemeno o prokázání těchto skutečností nese podle § 31 odst. 9 daňového řádu stěžovatel, který byl povinen prokázat současné splnění dvou podmínek: 1) přijetí tvrzeného zdanitelného plnění, 2) využití přijatého zdanitelného plnění k dosažení příjmů nebo výnosů za plnění, která nejsou zdanitelná.

Nelze proto bez dalšího *a priori* přisvědčit stěžovateli, že zcela splnil své důkazní povinnosti tím, že doložil daňové doklady, a dále tím, že nezávislé osoby potvrdily, že reklama na předmětných stránkách skutečně byla a že stěžovatel zaplatil sjednanou cenu. Daň či nárok na odpočet daně nemají základ ve formálním dokladu, ale v existenci zdanitelného plnění (§ 1 zákona o DPH). Zákon tedy nestojí na formálním vykázaní zdanitelného plnění, ale na stavu faktickém. Jiný závěr by popíral smysl a účel zákona. Ostatně i výše zmíněný nálezný Ústavního soudu sp. zn. IV. ÚS 402/99 vyslovil, že důkaz daňovým dokladem je pouze formálním důkazem dovršujícím hmotněprávní aspekty skutečného provedení zdanitelného plnění. Jestliže zdanitelné plnění nebylo uskutečněno, nemůže být důkazní povinnost naplněna pouhým předložením, byť formálně správného, daňového dokladu. Daňový doklad, který jen simuluje uskutečnění zdanitelného plnění, není relevantním důkazem a jeho předložení může vést k formulaci požadavku směřujícího k dokázání hmotněprávního úkonu, tj. k důkazu existence zdanitelného plnění. Proto nemůže být jen samotné doložení po formální stránce bezvadného daňového dokladu dostatečným podkladem pro uznání nároku na odpočet daně, vždy musí být v prvé řadě fakticky podložen existujícím zdanitelným plněním. Stejně tak není dostatečným doložením existence zdanitelného plnění uzavřená smlouva, a to ani za předpokladu, že by o ní nebyla žádná pochybnost. Ke zpochybnění daňového dokladu pak může dojít různým způsobem, například může být zpochybněn i tím, že vystavitel za dané období zdanitelné plnění nevykázal, na což

Lze soudit z toho, že nepodal daňové přiznání k dani z přidané hodnoty. Pokud pak u vystavitele daňového dokladu není o něm účtováno, případně to nelze ověřit proto, že je vystavitel nekontaktní a jeho účetnictví tak vůbec není k dispozici, pochybnost je dokonána. I za této situace lze však pochybnost vyvrátit, a to tím, že je existence zdanitelného plnění prokázána jinak. Po stěžovateli však lze spravedlivě požadovat, aby při úvahách o rentabilitě svého podnikání zvážil i skutečnost, zda je jeho obchodní partner seriózní. Jinými slovy, je na stěžovateli, aby uvážil, zda při sjednávání svých obchodů bude věnovat v rámci daných možností náležitou pozornost prověření solidnosti smluvního partnera a shromažďování důkazů, a proto se mu podaří určité výdaje daňově uplatnit, anebo zda v určité míře bude počítat s tím, že půjde o výdaje daňově neuplatnitelné. Vzhledem k tomu, že zdanitelné plnění mělo spočívat v poskytnutí služby, o níž kromě potvrzení od společnosti M. p., a. s., K. R. S., s. r. o. a T., s. r. o., že zhlédly v lednu 2003 reklamní banner společnosti stěžovatele, neexistovaly konkrétní záznamy (např. protokoly o předání, návrh grafického provedení reklamy, dokumentace internetové stránky například jejím vytištěním či uložením offline na datovém nosiči atd.), je zcela správný postup správce daně, pokud vyzval stěžovatele k doložení či navržení jiných důkazů, jimiž by bylo možno zdanitelné plnění prokázat. V daném případě je totiž třeba především posuzovat, zda bylo zdanitelné plnění opravdu uskutečněno. Z těchto důvodů, jak správně v obecné rovině posoudil městský soud, nebylo dostatečně prokázáno, že došlo k faktickému uskutečnění zdanitelného plnění.

Daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání, hlášení a vyúčtování nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván (§ 31 odst. 9 daňového řádu). Přesto, že je povinností správce daně dbát, aby skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti byly zjištěny co nejúplněji, a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů, není daňové řízení založeno na zásadě vyšetřovací, ale na prioritní povinnosti daňového subjektu dokazovat vše, co sám tvrdí (k tomu srovnej rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 2. 2005, č. j. 1 Afs 54/2004 - 125, publikovaný pod č. 1022/2007 Sb. NSS). Stěžovatel však namítá, že od něho bylo požadováno dokazování celé řady skutečností nad rámec zákona a žalovaný svá rozhodnutí zřejmě postavil i na těchto skutečnostech. Podle výše uvedeného nálezu Ústavního soudu nelze po daňovém subjektu požadovat provedení důkazu o skutečnosti, na které se nepodílel. V daném případě ovšem správce daně takto limitované hranice nepřestoupil. Požadoval prokázání zdanitelného plnění, o němž stěžovatel tvrdil, že se uskutečnilo, na němž se podílel, jehož byl příjemcem a které také nikoliv zanedbatelně honoroval.

Z výše uvedených důvodů však Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že Městský soud v Praze nerozhodl přezkoumatelným způsobem, a proto napadený rozsudek podle § 110 odst. 1 s. ř. s. zrušil a vrátil věc Městskému soudu k dalšímu řízení.

V tomto dalším řízení je Městský soud v Praze vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem v tomto rozhodnutí, v novém rozsudku rozhodne v souladu s § 110 odst. 2 s. ř. s. i o nákladech řízení o kasační stížnosti.

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

V Brně dne 15. května 2007

JUDr. Miluše Došková
předsedkyně senátu