



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Elišky Cihlářové a soudců JUDr. Jaroslava Hubáčka a Mgr. et Ing. et Bc. Radovana Havelce v právní věci stěžovatele **L. V.**, zastoupeného JUDr. Ing. Petrem Machálkem, Ph.D., advokátem se sídlem ve Vyškově, Palánek 1a, za účasti **Finančního ředitelství v Ostravě**, se sídlem v Ostravě – Moravská Ostrava a Přívoz, Na Jízdárně 3, v řízení o kasační stížnosti proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 27. 4. 2007, č. j. 22 Ca 338/2005 - 42,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II.** Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Krajský soud v Ostravě rozsudkem ze dne 27. 4. 2007, č. j. 22 Ca 338/2005 – 42, zamítl žaloby stěžovatele proti rozhodnutím Finančního ředitelství v Ostravě (dále jen „finanční ředitelství“) ze dne 16. 8. 2005, č. j. 2541/130/2005, č. j. 2542/130/2005, č. j. 2544/130/2005, č. j. 2545/130/2005, č. j. 2546/130/2005 a č. j. 2386/130/2005, kterými byla zamítnuta odvolání stěžovatele proti dodatečným platebním výměrům Finančního úřadu v Prostějově ze dne 29. 10. 2004, č. j. 126438/04/325912/4779, č. j. 126441/04/325912/4779, č. j. 126449/04/325912/4779, č. j. 126453/04/325912/4779, č. j. 126456/04/325912/4779 a č. j. 126427/04/325912/4779, jímž byla stěžovateli dodatečně vyměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období červen, srpen a prosinec 2000, březen, červen a září 2001 ve výši 79 200 Kč za každé zdaňovací období. Krajský soud shledal jako nedůvodné námitky stěžovatele týkající se neuznání nároku na odpočet daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) v souvislosti se zhotovením a instalací reklamy od firem C. C., s. r. o, C-T., spol. s r. o. a P. M., s. r. o. Stěžovatel sice v rámci prováděné daňové kontroly předložil jako důkaz jednotlivé faktury a smlouvy o zhotovení a instalaci reklamy včetně jejich dodatků, zprávu o instalaci reklamy ze dne 30. 11. 2000 a fotodokumentaci, ale tyto písemnosti ještě neprokazují opodstatněnost nároku na odpočet DPH. Míra věrohodnosti těchto důkazů byla snížena výpovědí svědků J. Č., P. S., R. Ch. a L. Z. (jednatelů uvedených firem) o době, kdy měla

být těmito firmami reklama zhotovena a instalována. Bývalí jednatelé totiž, s výjimkou jednoho, jednoznačně popřeli, že by v uvedeném období uzavřeli předmětné smlouvy, vystavovali či podepisovali faktury. Svědek P. S. sice smlouvu o zhotovení a instalaci reklamy nezpochybnil, ale ani výslovně nepotvrdil, přičemž na všechny ostatní otázky odpovídal tak, že si nevzpomíná. Věrohodnost předkládaných důkazních prostředků byla zeslabena i výsledky dožádání správce daně u příslušných správců daně poskytovatelů reklam, kteří zjistili, že tyto firmy jsou nekontaktní. Finanční úřad tedy sice měl snahu ověřit v účetnictví poskytovatelů reklam, zda mají uvedené obchodní případy zaúčtovány, ale z uvedených důvodů toto zjištění nebylo možno provést. Ani Mendlova zemědělská a lesnická univerzita v Brně, na jejímž plotě měla být jedna z reklam instalována, neuzavřela v letech 1999 až 2001 smlouvu o pronájmu této plochy ani s jednou z výše uvedených firem. Se stejným výsledkem skončilo i šetření u Magistrátu města Olomouce, který sdělil, že žádnému z výše uvedených dodavatelů, ani stěžovateli nebylo v letech 1999 až 2001 vydáno povolení na umístění informačního, reklamního a propagačního zařízení. Nebylo proto prokázáno tvrzení stěžovatele, že reklama propagující jeho podnikání byla v B. a O. umístěna a že toto plnění poskytli deklarovaní dodavatelé. Ani z potvrzení firmy V. B., spol. s r. o. a z výpovědi stěžovatelem navržených svědků rovněž nevyplývalo, že by zhotovení a instalaci reklam provedli právě výše uvedení dodavatelé. Krajský soud proto vyhodnotil postup finančního ředitelství jako konformní ve smyslu ustanovení § 2 odst. 1, 3 a § 31 odst. 2 zákona č. 337/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“).

Proti tomuto rozsudku krajského soudu podal stěžovatel v zákonné lhůtě kasační stížnost výslovně z důvodů uvedených v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s. a implicitně též z důvodu uvedeného v ustanovení § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. V kasační stížnosti stěžovatel namítal, že správní orgány ve smyslu ustanovení § 31 odst. 8 zákona o správě daní a poplatků, a ani krajský soud, nevyvrátily jeho důkazy, kterými prokazoval provedení reklamy, a to fotodokumentací, výpovědi svědků, zejména pak výpověď svědka S. a potvrzení o odstranění reklamy firmou V. B., spol. s r. o. Svědek S. totiž jeho tvrzení částečně podporuje (nezpochybnil smlouvu), ale zejména tvrzení nevyvrací. Skutečnost, že v dané věci byly jiné daňové subjekty nekontaktní, nemůže být dána na újmu stěžovateli (§ 16 odst. 2 písm. a), § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků). Důkazní břemeno bylo na správci daně (bylo na něho přesunuto předložením důkazů stěžovatelem) a po stěžovateli jako daňovém subjektu nelze požadovat, aby zajistil „kontaktnost“ firem, které mu zhotovily a instalovaly reklamu. Krajský soud se nevypořádal s námitkou, že byly nedostatečně provedeny výsledky svědků a důkaz - prokázat uskutečněná plnění v účetnictví dodavatelských subjektů. V účetnictví se totiž mohly objevit úhrady za provedené práce, o kterých svědci nemuseli nebo nechtěli z různých důvodů nic sdělit. Stěžovatel nemá jinou možnost, jak dokázat své tvrzení než požadovat, aby jinými důkazy, jež však on sám nemůže provést, byla jeho tvrzení buď potvrzena anebo vyvrácena. V této souvislosti poukázal na rozsudky Nejvyššího správního soudu publikované ve Sbírce rozhodnutí NSS. Vzhledem k výše uvedenému navrhl, aby Nejvyšší správní soud zrušil rozsudek krajského soudu a věc vrátil tomuto soudu k dalšímu řízení.

Finanční ředitelství ve vyjádření ke kasační stížnosti odkázalo na odůvodnění jím vydaného rozhodnutí a na vyjádření k žalobě. Nekontaktnost dodavatelských firem nebyla důvodem pro neuznání odpočtu DPH v letech 1999 až 2001. Tímto důvodem byly skutečnosti zjištěné na základě svědeckých výpovědí bývalých jednatelů firem poskytujících reklamu. Finanční úřad učinil všechny možné kroky, aby ověřil zahrnutí předmětných daňových dokladů v účetnictví poskytovatelů reklam. Z důvodu nekontaktnosti uvedených firem však provedení těchto důkazů nebylo možné z objektivně daných příčin. Finanční ředitelství proto navrhlo, aby kasační stížnost byla zamítnuta.

Nejvyšší správní soud přezkoumal na základě kasační stížnosti napadený rozsudek v souladu s ustanovením § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které uplatnil stěžovatel v podané kasační stížnosti a přitom sám neshledal vady uvedené v odstavci 3, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval otázkou přezkoumatelnosti, resp. nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu pro nedostatek důvodů v návaznosti na stížní bod, v němž je namítáno, že krajský soud se nevypořádal s námitkou stěžovatele o nedostatečném provedení výsledku svědků a o neprovedení důkazu, jenž by prokazoval uskutečnění plnění v účetnictví firem, které mu dodaly reklamu.

Z odůvodnění napadeného rozsudku je zřejmé, že krajský soud se zabýval navrženými důkazními prostředky a jejich provedením finančním ředitelstvím. Krajský soud vyhodnotil svědecké výpovědi bývalých jednatelů firem, které měly pro stěžovatele zhotovit a instalovat reklamu a dospěl k závěru, neprokázaly, že reklamu provedly právě tyto firmy. Tito svědci, s výjimkou P. S., jednoznačně popřeli, že by uzavřeli předmětné smlouvy o zhotovení a instalaci reklamy. Svědek P. S. sice uzavření předmětné smlouvy nezpochybnil, ale ani nepotvrdil a na ostatní otázky správce daně odpovídal, že si nevzpomíná. Za této situace pak hodnocení výpovědi svědka P. S. krajským soudem jako velmi obecné a nepřesvědčivé, který si nepamatoval ani na základní okolnosti daného obchodního případu, odpovídá zásadám hodnocení důkazů. Pokud jde o neprovedení důkazu, který by prokazoval uskutečnění plnění v účetnictví dodavatelských firem, správce daně měl snahu prostřednictvím dožádání ověřit v účetnictví dodavatelských firem zaúčtování obchodních případů a odvedení DPH, ale provedení tohoto důkazu nebylo objektivně možné pro nekontaktnost těchto firem. K tomu krajský soud uvedl, že za této situace jejich provedení nebylo objektivně možné.

Nejvyšší správní soud nepovažuje za důvodné ani stížní body, v nichž stěžovatel dovozuje nezákonnost rozsudku krajského soudu a vady řízení před správním orgánem.

Podstatou sporu je stěžovatelem uplatněný odpočet DPH za přijaté zdanitelné plnění spočívající ve zhotovení a instalaci reklamy. Tato skutečnost byla stěžovatelem dokládána v rámci daňové kontroly nejprve smlouvami spolu s dodatky uzavřenými mezi stěžovatelem a tvrzenými dodavatelskými firmami a jimi vystavenými daňovými doklady. Nárok na odpočet DPH je však plátce povinen prokázat podle ustanovení § 19 odst. 1 a 2 zákona č. 588/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů, ve spojení s ustanovením § 16 odst. 2 písm. e) a § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků. Z finančním úřadem provedeného dožádání vyplynulo, že jednatelé firem v období, kdy tyto měly reklamu pro stěžovatele provést, tuto skutečnost nepotvrdili. Další šetření u těchto firem, např. ověření zaúčtování obchodních případů v účetnictví, nebylo možné, neboť uvedené firmy byly nekontaktní. I vlastníci nemovitostí, resp. objektů, na nichž měla být reklama instalována (Mendlova zemědělská a lesnická univerzita v Brně, Magistrát města Olomouce) možnost instalace reklamy vyvrací (povolení k umístění reklamy či propagace nevydali, smlouvy o pronájmu plochy pro reklamu neuzavřeli). Ani sdělení společnosti V. B., spol. s r. o., že při vylepování reklamy v srpnu 2004 odstraňovala zbytky původní reklamy pro stěžovatele, neprokazuje, že reklamy pro stěžovatele v letech 1999 až 2001 skutečně zhotovili a instalovali právě deklarovaní dodavatelé. Jestliže tato zjištění byla sdělena finančním úřadem stěžovateli a ten hodnověrným způsobem neprokázal, že přijal zdanitelné plnění od daňových subjektů uvedených na daňových dokladech, nelze hovořit o přechodu důkazního břemene na správce daně podle ustanovení § 31 odst. 8 zákona o správě daní a poplatků. Je tomu tak proto, že finanční úřad ve smyslu tohoto ustanovení unesl důkazní břemeno tím, že vyvrátil tvrzení stěžovatele o skutečnostech uvedených ve smlouvách o přijetí zdanitelného plnění. Proto bylo

na stěžovateli, aby svá tvrzení prokázal. Absence důkazů pak nutně šla k tíži stěžovatele (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 4. 2004, č. j. 3 Afs 12/2003 - 277, www.nssoud.cz).

Stěžovatel tedy neunesl důkazní břemeno a neprokázal oprávněnost nároku na odpočet DPH podle ustanovení § 19 odst. 1 zákona č. 588/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů, v návaznosti na ustanovení § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků tím, že neprokázal přijetí zdanitelného plnění od plátce deklarovaného na daňovém dokladu. Skutečnost, že stěžovatel něco tvrdil, nelze ještě považovat za prokázání uskutečnění zdanitelného plnění.

Ze všech shora uvedených důvodů Nejvyšší správní soud neshledal kasační stížnost důvodnou, a proto ji podle ustanovení § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl bez jednání postupem podle ustanovení § 109 odst. 1 s. ř. s., podle kterého o kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud zpravidla bez jednání.

Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o ustanovení § 60 odst. 1, věta první ve spojení s § 120 s. ř. s., podle 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. Nejvyšší správní soud žádnému z účastníků náhradu nákladů nepřiznal, protože stěžovatel v řízení úspěch neměl a finančnímu úřadu žádné náklady s tímto řízením nevznikly.

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

V Brně dne 18. října 2007

JUDr. Eliška Cihlářová
předsedkyně senátu