



ČESKÁ REPUBLIKA

R O Z S U D E K

J M É N E M R E P U B L I K Y

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Mgr. Daniely Zemanové a soudců JUDr. Barbary Pořízkové a JUDr. Jana Passera v právní věci žalobce: **J. P.**, zastoupeného JUDr. Josefem Mejstříkem, advokátem se sídlem Boleslavská 139, Nymburk, proti žalovanému: **Finanční ředitelství pro hlavní město Prahu**, se sídlem Štěpánská 28, Praha 1, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 8. 8. 2005, č. j. FŘ-6788/13/05, o vyměření daně z přidané hodnoty, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 29. 6. 2007, č. j. 9 Ca 269/2005 - 41,

t a k t o :

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

O d ů v o d n ě n í :

Žalobce (dále jen „stěžovatel“) včas podanou kasační stížností napadá v záhlaví označený rozsudek Městského soudu v Praze (dále jen „městský soud“), kterým byla zamítnuta jeho žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze dne 8. 8. 2005, č. j. FŘ-6788/13/05. Tímto rozhodnutím žalovaný zamítl odvolání stěžovatele proti platebnímu výměru Finančního úřadu pro Prahu 8 (dále jen „správce daně“), ze dne 18. 2. 2005, č. j. 41717/05008911/3567, jímž byla stěžovateli za zdaňovací období srpen 2003 vyměřena vlastní daňová povinnost ve výši 396 150 Kč oproti daňové povinnosti v částce 308 150 Kč vykázané v daňovém přiznání. Stěžovateli tak nebyl uznán nárok na odpočet daně z přidané hodnoty ve výši 88 000 Kč.

Stěžovatel v podané kasační stížnosti zpochybňuje zákonnost napadeného rozhodnutí městského soudu. Ačkoli důvody kasační stížnosti výslovně nepodřazuje pod konkrétní ustanovení § 103 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, v platném znění (dále jen „s. ř. s.“), je z jejího obsahu patrné, že uplatňuje důvody dle ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s. Stěžovatel se domnívá, že v předcházejícím řízení nebylo vyvráceno jeho tvrzení o uskutečnění reklamní kampaně a přijetí zdanitelného plnění od společnosti CAPITAL POSTER ADVERTISING, spol. s r. o. (dále též „zhotovitel“ nebo „dodavatel“), s níž prokazatelně spolupracoval. Uvádí, že pokud zákonná úprava nedává daňovému subjektu za povinnost, aby kromě obligatorních daňových dokladů dokumentoval další skutečnosti bez bližšího určení, pak správce daně nemůže objektivně požadovat, aby daňový subjekt byl povinen správcu daně předkládat důkazní prostředky, které již není v současné době schopen dohledat a doložit. Stěžovatel namítá, že správcu daně předložil veškeré důkazní prostředky o uskutečnění reklamních prací (objednávku, smlouvu o dílo, faktury a výdajové pokladní doklady), existenci billboardů podpořil svědeckými výpověďmi a zhotovitelem dodanou fotografií, a tedy dostatečným způsobem prokázal nárok na odpočet daně podle ustanovení § 19 zákona ČNR č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném pro projednávanou věc (dále jen „zákon o DPH“) a § 31 odst. 9 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění účinném pro projednávanou věc (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“). Z uvedených důvodů proto stěžovatel navrhuje, aby Nejvyšší správní soud napadené rozhodnutí městského soudu zrušil a věc vrátil tomuto soudu k dalšímu řízení.

Žalovaný ve svém vyjádření ke kasační stížnosti poukazuje na zákonnou úpravu důkazního břemene v daňovém řízení a vysvětluje hodnocení důkazů v dané věci, tj. že předmětné faktury, objednávka i smlouva o dílo, jimiž stěžovatel prokazoval přijetí zdanitelných plnění, jsou ve světle dalších zjištění učiněných správcem daně pouze formálními doklady, které samy o sobě reálné přijetí zdanitelných plnění neprokazují. Žalovaný uvádí, že stěžovatel byl vyzván, aby předložením dalších důkazních prostředků prokázal, že zdanitelné plnění skutečně nastalo tak, jak je v těchto dokladech deklarováno. Stěžovatel v této souvislosti doložil správcu daně fotografii reklamního billboardu a navrhl svědecké výpovědi osob, které měly potvrdit existenci těchto billboardů. Z šetření správce daně však vyplynulo, že reklamní billboard stěžovatele nemohl být umístěn tak, jak je zachyceno na předložené fotografii, a výpovědi předvolaných svědků byly nekonkrétní či v rozporu s dosavadními zjištěními správce daně. Stěžovateli se proto ani těmito důkazními prostředky nepodařilo prokázat, že skutečně přijal zdanitelná plnění tak, jak deklaroval na předmětných fakturách, a z tohoto důvodu žalovaný navrhuje kasační stížnost jako nedůvodnou zamítnout.

Z obsahu předloženého soudního a správního spisu Nejvyšší správní soud zjistil následující skutečnosti rozhodné pro posouzení důvodnosti kasační stížnosti:

Na základě výsledků vytykácího řízení, zahájeného u stěžovatele výzvou ze dne 3. 10. 2003, č. j. 199548/03/008911/3567, správce daně vyloučil stěžovateli nárok na odpočet daně z přidané hodnoty z faktur č. 790/2003 a 1023, vystavených společnostmi CAPITAL POSTER ADVERTISING, spol. s r. o., za reklamní kampaň uskutečněnou v období od 1. 7. 2003 do 31. 7. 2003 a v období od 1. 8. 2003 do 31. 8. 2003. Důvodem byla skutečnost, že stěžovatel dostatečnými důkazními prostředky neprokázal, že přijal zdanitelná plnění uvedená na předmětných fakturách od tohoto plátce.

V průběhu vytykácího řízení stěžovatel kromě dvou sporných daňových dokladů předložil správci daně smlouvu o dílo, uzavřenou mezi ním a dodavatelem dne 6. 1. 2003, jejímž předmětem bylo jednak vytvoření návrhu reklamních ploch, jednak zajištění rozmístění na území České republiky. Stěžovatel rovněž doložil objednávku ze dne 31. 10. 2002, kterou si u dodavatele objednal reklamní kampaň v období od 1. 1. 2003 do 31. 12. 2003 v lokalitách Nymburk, Poděbrady a okolí, Kolín, Mladá Boleslav, Benátky nad Jizerou, Jičín, Stará Boleslav a okolí.

Při ústním jednání, konaném dne 5. 11. 2003, stěžovatel vypověděl, že společnost CAPITAL POSTER ADVERTISING, spol. s r. o., mu byla doporučena smluvním partnerem, společností PRO-DOMA, spol. s r. o. Dále konstatoval, že on sám navrhl text a barevné provedení billboardů, dodavatel poté určil velikost, počet kusů a rozmístění billboardů. Ze svědecké výpovědi jednatele dodavatele, Romana Krejzy, naproti tomu vyplynulo, že stěžovatele oslovil s nabídkou spolupráce on, a to dle kontaktu z internetu. Uvedl, že grafický návrh billboardu obdržel od stěžovatele, přičemž výrobu billboardů zajišťoval blíže neupřesněný „dodavatel přes tiskárnu“. Jednatel dodavatele rovněž předložil seznam míst, na kterých měly být billboardy umístěny, a dále fotografii reklamního billboardu umístěného na oplocení nespecifikovaného objektu spolu s billboardem propagujícím nové album Heleny Vondráčkové.

Za účelem ověření, zda společnost CAPITAL POSTER ADVERTISING, spol. s r. o., uskutečnila ve prospěch stěžovatele reklamní kampaň, správce daně zaslal dožádání místně příslušnému správci daně této společnosti. Z výsledků dožádání vyplynulo, že uvedená společnost je nekontaktní, veškerá korespondence je jí doručována veřejnou vyhláškou, neboť na adrese sídla, zapsaného v obchodním rejstříku, se tato společnost nenachází.

Vzhledem k těmto skutečnostem byl stěžovatel správcem daně vyzván, aby prokázal, že skutečně přijal zdanitelná plnění deklarovaná na předmětných fakturách od společnosti CAPITAL POSTER ADVERTISING, spol. s r. o. Na tuto

výzvu stěžovatel reagoval návrhem na opětovný výslech svědka Romana Krejzy, jednatele dodavatele, a dále návrhy na výslechy svědků - zákazníků, kteří reklamní billboardy viděli a mohli potvrdit, že předmětná reklamní činnost byla uskutečněna. Zmocněný zástupce stěžovatele rovněž upřesnil umístění billboardů propagujících stěžovatele a nové album Heleny Vondráčkové na oplocení areálu společnosti ŽOS Nymburk, a.s. Umístění reklamního panelu propagujícího nové album Heleny Vondráčkové na tomto místě potvrdila také společnost News Outdoor Czech Republic s.r.o., která pro Helenu Vondráčkovou tuto reklamní kampaň zajišťovala. Na výzvu k součinnosti třetích osob odpověděla, že uvedený reklamní billboard se na tomto místě nacházel v období od 1. 11. do 28. 11. 2003.

Správce daně poté zaslal dožádání místně příslušnému správci daně společnosti ŽOS Nymburk, a.s. za účelem ověření, zda objekt, zachycený na předložené fotografii s billboardy, je objektem této společnosti, a za jakých podmínek a komu jsou reklamní plochy na oplocení areálu pronajímány. Bylo zjištěno, že tato společnost je vlastníkem dvou reklamních ploch na oplocení areálu, přičemž od roku 1997 pronajímá jednu reklamní plochu společnosti Quo, spol. s r.o., druhou reklamní plochu využívá pro propagaci vlastních výrobků.

Na žádost stěžovatele byl ke svědecké výpovědi opětovně předvolán Roman Krejza, jednatel dodavatele, který však předvolání nepřevzal a k výpovědi se nedostavil. Stěžovatelem navržený svědci, kteří se k podání svědecké výpovědi dostavili, shodně potvrdili, že na silnicích viděli billboardy propagující firmu stěžovatele, bližší skutečnosti o umístění, době vylepení a samotné realizaci reklamní kampaně však neuvedli.

Správce daně na základě výše popsaných vlastních zjištění stěžovatelem předložené důkazní prostředky zpochybnil. Platební výměr, jímž byla stěžovateli vyměřena vlastní daňová povinnost o částku 88 000 Kč vyšší oproti daňové povinnosti vykázané v daňovém přiznání, byl správcem daně vydán dne 18. 2. 2005 pod č. j. 41717/05/008911/3567.

Stěžovatel s výše uvedeným platebním výměrem nesouhlasil a podal proti němu včasné odvolání, v němž namítal, že správci daně poskytl dostatečné množství důkazních prostředků k prokázání přijetí předmětných zdanitelných plnění. Uvedl, že pokud u správce daně přetrvávaly i nadále pochybnosti o realizaci zdanitelných plnění, byl povinen stěžovateli konkrétně sdělit, jaké důkazní prostředky požaduje, popř. měl sám povinnost předložit takové důkazní prostředky, které by tvrzení stěžovatele vyvrátily.

Žalovaný se s námitkami stěžovatele neztotožnil a rozhodnutím ze dne 8. 8. 2005, č. j. FŘ-6788/13/05, odvolání jako nedůvodné zamítl. Dospěl k závěru, že

stěžovatel předloženými důkazními prostředky neprokázal skutečné přijetí zdanitelných plnění, a tedy neunesl důkazní břemeno ve smyslu ustanovení § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků. V této souvislosti konstatoval, že správce daně není povinen a ani schopen sdělovat daňovému subjektu, jaké konkrétní důkazní prostředky má k prokázání jím uváděných skutečností doložit, neboť nemá informace o tom, jakými konkrétními důkazními prostředky ten který daňový subjekt disponuje.

Stěžovatel napadl rozhodnutí žalovaného žalobou u městského soudu, v níž shodně jako v podaném odvolání namítal, že finanční orgány obou stupňů „paušálně“ zpochybnilly doložené podklady stěžovatele a naopak „přecenily“ váhu informací získaných vlastním šetřením. Stěžovatel poukázal na skutečnost, že splnil svou zákonnou povinnost dle ustanovení § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků, pokud finančním orgánům předložil všechny dostupné doklady, které splňovaly veškeré zákonné náležitosti. Dále uvedl, že domníval-li se žalovaný, že stěžovatel nepředložil zákonem požadované doklady, pak měl sám označit konkrétní důkazní prostředky, které k uznání odmítnutého nároku na odpočet daně z přidané hodnoty požadoval.

Městský soud přezkoumal napadené rozhodnutí žalovaného včetně řízení, které jeho vydání předcházelo, a dospěl k závěru, že žaloba není důvodná. V odůvodnění rozhodnutí se ztotožnil se závěry finančních orgánů obou stupňů, že z předložených listinných dokladů nikterak nevyplynulo, jaká konkrétní reklamní činnost týkající se reklamních ploch byla společností CAPITAL POSTER ADVERTISING, spol. s r. o. stěžovateli poskytnuta. Uvedl, že pokud tuto náležitost neobsahovaly daňové doklady a pokud smlouva, na jejímž základě byly daňové doklady vystaveny, vymezila předmět reklamní činnosti pouze obecně a nekonkrétně, pak bylo na stěžovateli, aby ve smyslu ustanovení § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků prokázal přijetí zdanitelného plnění v podobě reklamní činnosti jinými důkazními prostředky. Stěžovateli se však nepodařilo prokázat přijetí zdanitelného plnění ani prostřednictvím výpovědí navržených svědků, kteří pouze potvrdili, že billboardy propagující stěžovatele viděli, avšak bližší skutečnosti o rozsahu a dodávkách reklamních prací od dodavatele neuvedli. Městský soud pak nepovažoval za důvodnou ani žalobní námitku, že žalovaný „paušálně“ zpochybnil doklady stěžovatele a „přecenil“ informace získané vlastním šetřením. Poukázal na skutečnost, že z odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí jednoznačně vyplývá, jakou váhu měly stěžovatelem předložené důkazní prostředky, které byly hodnoceny v souladu se zásadou volného hodnocení důkazů. Uzavřel, že stěžovatel věrohodným způsobem neprokázal, že deklarované služby přijal od dodavatele uvedeného na daňových dokladech, a tedy nebylo možno dospět k jinému závěru, než že stěžovatel neunesl důkazní břemeno dle § 19 odst. 2 zákona o DPH a § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků.

Kasační stížnost je podle § 102 a násl. s. ř. s. přípustná a podle jejího obsahu jsou v ní uplatněny důvody dle ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s., tj. nezákonnost rozhodnutí spočívající na nesprávném posouzení právní otázky soudem [§ 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.]; namítána je rovněž vada řízení před správním orgánem spočívající v porušení zákona v ustanoveních o řízení před správním orgánem takovým způsobem, že to mohlo ovlivnit zákonnost napadeného rozhodnutí, a pro tuto důvodně vytýkanou vadu měl soud, který ve věci rozhodoval, napadené rozhodnutí správního orgánu zrušit [§ 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s.]. Rozsahem a důvody kasační stížnosti je Nejvyšší správní soud podle ustanovení § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s. vázán.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v rozsahu důvodů uplatněných kasační stížností a dospěl k závěru, že není důvodná.

Stěžovatel v kasační stížnosti zpochybňuje správnost závěru žalovaného i městského soudu, že dostatečným způsobem neprokázal nárok na odpočet daně z přidané hodnoty podle ustanovení § 19 zákona o DPH. Domnívá se, že v předcházejícím řízení nebylo vyvráceno jeho tvrzení o uskutečnění reklamní kampaně a přijetí zdanitelného plnění od společnosti CAPITAL POSTER ADVERTISING, spol. s r. o., s níž prokazatelně spolupracoval. Stěžovatel namítá, že správci daně předložil veškeré důkazní prostředky o uskutečnění reklamní činnosti, nadto poukazuje na skutečnost, že pokud zákonná úprava nedává daňovému subjektu za povinnost, aby kromě obligatorních daňových dokladů dokumentoval další skutečnosti bez bližšího určení, pak správce daně nemůže objektivně požadovat, aby daňový subjekt byl povinen správci daně předkládat důkazní prostředky, které již není v současné době schopen dohledat a doložit.

Při posuzování důvodnosti takto uplatněných kasačních námitek Nejvyšší správní soud vycházel z následujících úvah.

Podle § 19 odst. 1 zákona o DPH má nárok na odpočet daně plátce, pokud jím přijatá zdanitelná plnění, uskutečněná jiným plátcem nebo zboží z dovozu, použije při podnikání nebo při činnosti vykazující všechny znaky podnikání kromě toho, že je prováděna podnikatelem, pokud tento zákon nestanoví jinak. Podle odst. 2 téhož ustanovení plátce prokazuje nárok na odpočet daně daňovým dokladem zaúčtovaným podle zvláštního předpisu, případně evidovaným podle § 11 u plátců, kteří nejsou účetní jednotkou, který má všechny tímto zákonem předepsané náležitosti a který byl vystaven plátcem daně.

Podle ustanovení § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém přiznání, hlášení a vyúčtování nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván. Dle odst. 8 téhož ustanovení zákona správce daně prokazuje a) doručení

vlastních písemností daňovému subjektu, b) existenci skutečností rozhodných pro užití právní domněnky a nebo právní fikce, c) existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost či úplnost účetnictví a jiných povinných evidencí či záznamů, vedených daňovým subjektem, d) existenci skutečností rozhodných pro uplatnění zákonných sankcí.

Vzhledem k tomu, že předmětem vytykácího řízení bylo posouzení nároku na odpočet daně z přidané hodnoty, který je dán pouze za zákonem stanovených podmínek, byl správce daně oprávněn dle ustanovení § 19 odst. 1 a 2 zákona o DPH ověřovat oprávněnost uplatněného nároku především na základě daňových dokladů – dvou faktur, případně na základě jiných důkazních prostředků, to vše při respektování zásady daňového řízení, že břemeno důkazní nese prvotně daňový subjekt, který ve smyslu ustanovení § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání, hlášení a vyúčtování nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván. Ačkoli 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 (odst. 2 citovaného ustanovení), je daňové řízení založeno 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).

Prokazování nároku na odpočet daně je primárně záležitostí dokladovou, současně je však třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním. To znamená, že ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi nemusí být podkladem pro uznání nároku na odpočet daně z přidané hodnoty, není-li prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění došlo tak, jak je v dokladech deklarováno, či nejsou-li splněny další zákonné podmínky pro jeho uplatnění. Ke stejnému závěru dospěl Nejvyšší správní soud ve svém rozhodnutí ze dne 25. 10. 2006, č. j. 2 Afs 7/2006 - 107, publikovaném na www.nssoud.cz, ve kterém uvedl: „*Prokazuje-li daňový subjekt nárok na nadměrný odpočet daně z přidané hodnoty formálně bezvadným daňovým dokladem, ale o faktickém stavu jsou pochybnosti, je součástí důkazní povinnosti daňového subjektu prokázání existence zdanitelného plnění*“.

Nelze tedy přisvědčit stěžovateli, že již pouhým doložením daňových dokladů, obsahujících formální náležitosti, je nárok na odpočet daně z přidané hodnoty prokázán. Daň či nárok na odpočet daně z přidané hodnoty totiž nemají základ ve formálním dokladu, ale v existenci zdanitelného plnění jakožto předmětu daně (srovnej § 1 zákona o DPH). Plátce daně z přidané hodnoty váže poměrně přísná povinnost vést důsledně záznamy o přijatých a uskutečněných zdanitelných plněních a evidovat zvláště přijaté a vystavené doklady (§ 11 odst. 1 zákona o DPH), zákonný nárok na daň či její odpočet je tak podmíněn formálním vykázaním

zdanitelného plnění se všemi náležitostmi, ale nikdy nemůže být přiznán v případě nevyvrácení pochybností o faktickém uskutečnění plnění - jiný závěr by popíral smysl a účel zákona.

Výše uvedené závěry mají svůj odraz také judikatuře Ústavního soudu, který ve svém nálezu ze dne 15. 5. 2001, sp. zn. IV. ÚS 402/99 (dostupné na www.nalus.cz) 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 první řadě fakticky podložen existujícím zdanitelným plněním. Stejně tak nemusí být dostatečným doložením existence zdanitelného plnění uzavřená smlouva, a to ani za předpokladu, že by o ní nebyla žádná pochybnost.

Ke zpochybnění daňového dokladu přitom může dojít různými způsoby, např. tak, že neexistuje ten, kdo jej vystavil, popřípadě že vystavitel dokladu za dané období zdanitelné plnění nevykázal, na což lze usuzovat zejména z toho, že nepodal daňové přiznání k dani z přidané hodnoty. Pokud vystavitel daňového dokladu o něm neúčtoval, případně tuto skutečnost nelze ověřit proto, že je vystavitel nekontaktní a jeho účetnictví (případně jiná povinná evidence) vůbec není k dispozici, pak jsou pochybnosti na straně správce daně více než odůvodněné. I za této situace však daňový subjekt může pochybnost správce daně vyvrátit tím, že existenci zdanitelného plnění prokáže jinými důkazními prostředky.

V předmětné věci Nejvyšší správní soud z obsahu předloženého správního spisu ověřil, že předmětné faktury, z nichž správce daně neuznal nárok na odpočet daně, byly vystaveny společností CAPITAL POSTER ADVERTISING, spol. s r. o., za reklamní kampaň v lokalitách Nymburk, Poděbrady, Mladá Boleslav, Benátky nad Jizerou, Jičín a Stará Boleslav v období od 1. 7. do 31. 8. 2003. Reklamní kampaň není na těchto dokladech nijak blíže specifikována, není uveden ani její rozsah ani její obsahová náplň. Stejně tak předložená smlouva o dílo, jakož i jí předcházející objednávka, vymezují předmět reklamní kampaně nedostatečně, obecně a neurčitě bez jakékoli bližší konkretizace (předmětem smlouvy bylo vytvoření návrhu reklamních ploch a zajištění jejich rozmístění na území České republiky).

Vzhledem k tomu, že zdanitelné plnění mělo spočívat v poskytnutí služby, o níž neexistovaly žádné konkrétní záznamy ani jinak vedená evidence a že k pochybnostem správce daně o podloženosti fakturace reálným plněním přispěla zjištění o nedostatečném kontaktu stěžovatele se společností dodavatele, o nesoučinnosti dodavatele při vyměření jeho daňové povinnosti a podpůrně také rozpory plynoucí z odlišných výpovědí stěžovatele a jednatele společnosti dodavatele ohledně způsobu navázání spolupráce, správce daně nepochybil, pokud stěžovatele vyzval k doložení či navržení jiných důkazních prostředků, jimiž by bylo možno prokázat, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky (reálně) došlo. K námitce stěžovatele Nejvyšší správní soud podotýká, že správce daně je povinen při procesu dokazování daňovému subjektu srozumitelně sdělit, o jaké ze skutečností uvedených daňovým subjektem v daňovém přiznání pochybuje a z jakých důvodů, je však pouze na úvaze daňového subjektu, jakými důkazními prostředky projevené pochybnosti vyvrátí. Není vyloučeno, aby správce daně již ve výzvě k odstranění pochybností uvedl příkladný výčet důkazních prostředků, kterými by dle jeho názoru mohl daňový subjekt svá tvrzení prokázat, avšak ne vždy je tento postup možný a v žádném případě jej nelze považovat za povinnost správce daně vyplývající ze zákona o správě daní a poplatků.

V předmětné věci mohly být jako důkazní prostředky ohledně dodávky prací použity záznamy, výpovědi či jiné důkazy o postupech ujednaných přímo ve smlouvě o dílo, v jejímž čl. II. byly mezi smluvními stranami dohodnuty např. *konzultace dílčích výsledků prací* mezi dodavatelem a stěžovatelem, *předložení výtvarného řešení* dodavatelem k odsouhlasení stěžovateli a dále *dokumentace předmětu dodávky* dodaná stěžovatelem ke specifikaci předmětu plnění. Z výpovědi stěžovatele při jednání dne 5. 11. 2003 však vyplynulo, že stěžovatel si text i barevné provedení billboardů navrhl a vytvořil sám a oproti smlouvě mu návrh reklamních prací nebyl poskytnut ani v obecném vymezení smlouvou. Z uvedeného vyplývá, že stěžovatel sám svou výpovědí zpochybnil jeden ze stěžejních důkazů o realizaci zdanitelného plnění, tj. smlouvu o dílo, dle níž měly být reklamní práce prováděny, neboť potvrdil, že dle obsahu této smlouvy nebylo nejméně při přípravě billboardů postupováno. Obecně lze konstatovat, že předložil správci daně důkazní prostředky, které si navzájem protiřečily, namísto, aby vzájemně podporovaly poskytnutá tvrzení.

Pochybnosti finančních orgánů obou stupňů nevyvrátila ani stěžovatelem předložená fotografie billboardu, který měl být umístěn na oplocení areálu společnosti ŽOS Nymburk, a.s. vedle druhého billboardu propagujícího nové album Heleny Vondráčkové. Společnost ŽOS Nymburk, a.s., v průběhu předcházejícího řízení uvedla, že od roku 1997 pronajímá pouze jednu ze dvou reklamních ploch a druhá zůstává nevyužitá. Tuto skutečnost potvrdila také fotografie pořízená dožádaným správcem daně, z níž je patrné, že pro propagaci koncertu Paula McCartneyho byla využita pouze jedna ze dvou částí reklamní

plochy. Nadto bylo zpochybněno, že by reklamní billboard stěžovatele mohl být na uvedené ploše umístěn v době označené na fakturách (tj. od 1. 7. 2003 do 31. 8. 2003), neboť ze sdělení společnosti News Outdoor Czech Republic s.r.o., která zajišťovala umístění billboardu propagujícího nové album Heleny Vondráčkové, vyplynulo, že tento billboard zde byl umístěn až v době od 1. 11. do 28. 11. 2003. Je tedy zřejmé, že doba, po kterou měl být vystaven billboard stěžovatele, se nepřekrývá s časem, ve kterém byl na ploše umístěn billboard propagující album Heleny Vondráčkové. Nepřípadným se v této souvislosti jeví tvrzení stěžovatele, že jeho reklamní billboard mohl být v uvedené době umístěn na oplocení areálu ŽOS Nymburk, a.s. i bez souhlasu tohoto vlastníka. Přestože zástupce společnosti ŽOS Nymburk, a.s. připustil možnost využití druhé reklamní plochy bez vědomí vlastníka, měl na mysli spíše vylepování menších reklamních plakátů a nikoli umístění celého reklamního billboardu. Uvedenou skutečnost pak nepřímou vyvrátil sám jednatel dodavatele, který v průběhu ústního jednání vypověděl, že billboardy stěžovatele byly na pozemcích umístěvány na základě smluv s jejich majiteli.

Uskutečnění zdanitelného plnění se stěžovateli nepodařilo prokázat ani výsledkem navržených svědků. Přestože svědci ve svých výpovědích potvrdili existenci reklamních billboardů, bližší skutečnosti o rozsahu a dodávkách reklamních prací ze strany dodavatele reklamní kampaně neuvedli, a tedy nebylo možno jejich výpovědi osvědčit jako důkaz, že stěžovatel přijal zdanitelná plnění tak, jak bylo deklarováno na fakturách.

Shora uvedená zjištění tak svědčí o tom, že správci daně se podařilo účinně zpochybnit přijetí zdanitelného plnění v podobě reklamní kampaně od společnosti CAPITAL POSTER ADVERTISING, spol. s r. o., a na základě těchto pochybností byl oprávněn požadovat, aby stěžovatel jinými než předloženými listinnými důkazními prostředky prokázal, že fakturovaná plnění od dodavatele přijal. Pokud se stěžovateli nepodařilo prokázat přijetí zdanitelného plnění od dodavatele, neboť v konfrontaci s důkazními prostředky opatřenými správcem daně důkazní břemeno neunesl, Nejvyšší správní soud považuje neuznání (vyloučení) nároku stěžovatele na odpočet daně z přidané hodnoty za opodstatněné a odpovídající skutkovému stavu obsaženému ve správním spisu. Pro posouzení nároku na odpočet daně z přidané hodnoty je totiž rozhodující, *„aby daňový subjekt prokázal, že byly splněny podmínky, za nichž lze odpočet uplatnit, a vyvrátil veškeré pochybnosti, které správce daně vyjádřil“* (srovnej rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 3. 2005, č. j. 5 Afs 23/2003 - 122, publikovaný pod č. 1254/2007 Sb. NSS, dostupný též na www.nssoud.cz).

V daném případě je nutno rovněž zdůraznit, že dokazování v daňovém řízení je ovládáno mj. zásadou volného hodnocení důkazů (§ 2 odst. 3 daňového řádu). Je tak zcela v pravomoci správce daně posoudit závažnost jednotlivých důkazních prostředků. To znamená, že správce daně není povinen vzít v úvahu všechny důkazy navržené daňovým subjektem, neboť má právo je nejprve

samostatně posoudit, a tedy i vyloučit ze svého rozhodování. To vše pouze za situace, že takovou svoji úvahu v odůvodnění rozhodnutí uvede včetně toho, proč navržený důkaz neprovedl. Pokud se tedy žalovaný podrobně v napadeném rozhodnutí zabýval všemi v řízení provedenými důkazy, vyhodnotil jejich dopad do výsledku řízení, uvedl, proč další navrhované důkazní prostředky nepovažoval za rozhodné, či potřebné a tuto úvahu rovněž v odůvodnění rozhodnutí zdůvodnil, je takový postup zcela v souladu s uvedenou zásadou.

Nejvyšší správní soud tak nezjistil naplnění žádného z důvodů uplatněných stěžovatelem v kasační stížnosti dle ustanovení § 103 odst. 1 s. ř. s., sám neshledal ani jiné vady uvedené v ustanovení § 109 odst. 3 s. ř. s., k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti, kasační stížnost proto podle ustanovení § 110 odst. 1 s. ř. s. jako nedůvodnou zamítl.

Výrok o náhradě nákladů řízení je odůvodněn ustanovením § 60 odst. 1 s. ř. s., ve spojení s § 120 s. ř. s., dle kterého stěžovatel, který neměl v tomto soudním řízení úspěch, nemá právo na náhradu nákladů řízení ze zákona a žalovanému správnímu orgánu žádné náklady řízení nevznikly.

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

V Brně dne 13. srpna 2008

Mgr. Daniela Zemanová
předsedkyně senátu