



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Elišky Cihlářové a soudců JUDr. Karla Šimky a JUDr. Jaroslava Hubáčka v právní věci žalobce: **Repromat, a. s.**, se sídlem U Stavoservisu 659/3, Praha 10, zastoupen Mgr. Karlem Kadlecem, advokátem se sídlem Opletalova 5, Praha 1, proti žalovanému: **Finanční 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 20. 7. 2007, č. j. 11 Ca 131/2007 - 74,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá.**
- II. Žalovanému **se** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **nepřiznává.**

O d ů v o d n ě n í :

Rozsudkem Městského soudu v Praze ze dne 20. 7. 2007, č. j. 11 Ca 131/2007 - 74, byla zamítnuta žaloba podaná žalobcem (dále jen „stěžovatel“) proti rozhodnutí Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu (dále jen „finanční ředitelství“) ze dne 3. 11. 2005, č. j. FŘ-12629/13/05, kterým bylo zamítnuto odvolání stěžovatele proti platebnímu výměru Finančního úřadu pro Prahu 10 (dále „finanční úřad“) ze dne 29. 11. 2004, č. j. 335106/04/010515/7857, na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období leden 2003, jímž byl stanoven nadměrný odpočet v částce 491 046. Podle odůvodnění napadeného rozsudku dospěl městský soud k závěru, že stěžovatel neprokázal zdanitelné plnění podle § 19 zákona č. 588/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o dani z přidané hodnoty“), aby mu mohl správce daně nadměrný odpočet ve vykázané výši přiznat. Městský soud přisvědčil stěžovateli, že zcela splnil své důkazní povinnosti tím, že

správce daně doložil doklady a tím, že nezávislé osoby potvrdily umístění reklamy na předmětných internetových stránkách. Zákon nestojí na formálním vykázání zdanitelného plnění, ale na stavu faktickém. Bylo na stěžovateli, aby prokázal rozhodné skutečnosti, tedy že fakticky jednal o uskutečnění zdanitelného plnění se společností Internet Advertising, s. r. o. a že tato společnost službu uskutečnila sama nebo její uskutečnění zprostředkovala. Pokud stěžovatel namítal, že existence banneru nebyla v daňovém řízení zpochybněna, pak tato skutečnost sama o sobě neprokazuje, že zdanitelné plnění uskutečnila uvedená společnost. Z obsahu spisového materiálu je zřejmé, že vlastníkem internetové domény www.kancl.cz byl od 9. 5. 2001 Ing. R. P., který měl ještě před zaregistrováním na své jméno doménu pronajmout společnosti B.OCEAN Inc., s níž měla dne 9. 4. 2001 uzavřít smlouvu o umísťování reklamy společnost Internet Advertising, s. r. o. Správce daně dále zjistil, že mezi jednatelkou této společnosti a Ing. P. existoval blízký příbuzenský vztah, Ing. P. nevykazoval z pronájmu domény žádný zisk a účetnictví společnosti Internet Advertising, s. r. o. zůstalo nedostupné. Uvedené skutečnosti odůvodňují pochybnosti finančních orgánů o prokazatelnosti stěžovatelem uplatněného zdanitelného plnění. Správce daně nezpochybňoval účetnictví stěžovatele, a proto jeho námitka o přenesení důkazního břemene na správce daně a jeho následné neunesení nemůže být důvodná. Správce daně zpochybnil jen skutečnosti rozhodné pro přiznání nároku na odpočet daně, a z tohoto důvodu zůstalo důkazní břemeno na stěžovateli.

Proti tomuto rozsudku podal stěžovatel v zákonné lhůtě kasační stížnost z důvodů podle ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s. Stěžovatel v ní namítal, že napadený rozsudek je nepřezkoumatelný pro nesrozumitelnost a pro nedostatek důvodů a že je nezákonné posouzení právní otázky přenosu důkazního břemene. Podle názoru stěžovatele skutková podstata, z níž správní orgán vycházel při vydání daňového rozhodnutí, je v rozporu se spisy. Za další vadu napadeného rozsudku označil stěžovatel to, že se městský soud neřídil právním názorem Nejvyššího správního soudu vysloveným ve zrušujícím rozsudku. Stěžovatel také poukázal na to, že městský soud v napadeném rozsudku nejdříve uvedl, že žaloba byla podána důvodně, a poté uvedl své důvody, pro které považuje žalobu za nedůvodnou. Ačkoli městský soud v rozsudku tvrdí, že předmětem dokazování bylo faktické uskutečnění zdanitelného plnění, nikoli správnost a úplnost evidencí, v odůvodnění uvádí, že za daňový doklad lze uznat pouze doklad obsahující veškeré náležitosti. Městský soud konstatuje, že pochybnosti ohledně společnosti B.OCEAN ani otázka výše fakturované ceny nebyly relevantní, přesto obě výtky zahrnul do důvodů pro hodnocení vzniku nároku na odpočet. Z existence skutečností odůvodňujících pochybnosti správce daně dovozuje městský soud, že nemohlo dojít k přenosu důkazního břemene ze stěžovatele na správce daně. Městský soud akceptoval závěry správce daně ohledně vlastnictví a pronájmu domény a vztahů mezi Ing. P. a dodavatelem jako důvod ke vzniku pochybností, které pak označuje za nerelevantní, a přitom o ně, jak uvádí Nejvyšší správní soud ve zrušujícím rozsudku, opíral správce daně své rozhodnutí o neprokázání přijetí zdanitelného plnění. Dále městský soud na jedné straně jen konstatuje existenci skutečností zpochybňujících věrohodnost, správnost či úplnost evidencí, tj. skutečností, které je povinen prokazovat správce daně, na druhé straně se nezabývá tím, zda správce daně existenci zpochybňujících skutečností prokázal, tudíž zda se důkazní břemeno přeneslo zpět na stěžovatele. Úvahy městského soudu jsou proto nesrozumitelné a vnitřně rozporné, což jeho rozsudek činí nepřezkoumatelným. Městský soud se nevypořádal s argumentací stěžovatele ohledně prokázání zdanitelného plnění

a označil ji za nerelevantní, avšak sám neuvádí, jaké právně relevantní pochybnosti činí doklad nevěrohodným a tvrzení stěžovatele za neprokázané, ač mu je jako obiter dictum v předchozím zrušujícím rozsudku Nejvyšší správní soud příkladmo nastínil. V tom stěžovatel spatřuje nedostatek důvodů rozhodnutí a současně nerespektování zrušujícího rozsudku Nejvyššího správního soudu. V dalších námitkách stěžovatel poukázal na to, že dodavatel podal za leden 2003 přiznání k dani z přidané hodnoty a daň byla vyměřena konkludentně. Dožádaný Finanční úřad Brno III potvrdil, že dodavatel je kontaktní a že jeho účetní předložila zkoumaný doklad, mandátní smlouvu a evidenci uskutečněných zdanitelných plnění. Poté byla u dodavatele provedena daňová kontrola a na základě zjištění mu byla stanovena daň ve výši 0 Kč, což vyplývá z úředního záznamu Finančního úřadu pro Prahu 10 ze dne 8. 10. 2004. Jednatelka dodavatele byla opakovaně bezvýsledně předvolávána, avšak předvedena nebyla a dožádaný správce daně tím porušil své povinnosti. Pokud městský soud vzal jako důvod pro zamítnutí žaloby neunesení důkazního břemene dodavatelem, měl se tím k žalobní námitce zabývat v odůvodnění rozsudku a zjišťovat, zda tvrzená nulová povinnost má oporu ve spisech. Dodavatel byl ke dni 21. 8. 2004 vymazán z obchodního rejstříku bez právního nástupce. Proto je úřední záznam z 8. 10. 2004 nicotný a nulová daň nebyla stanovena. Nesprávné posouzení právní otázky spatřuje stěžovatel v tom, že posouzení přenosu důkazního břemene je v rozporu s názory Nejvyššího správního soudu, vyslovenými v rozsudcích č. 666/2005 a č. 599/2005 Sb. NSS a č. j. 2 Afs 139/2004 - 81 a č. j. 9 Afs 19/2007 - 64. Správce daně nezpochybnil poskytnutí služby, ale daňový doklad a uvedeného plátce daně jako dodavatele. Tyto pochybnosti stěžovatel na výzvy správce daně vyvrátil a důkazní břemeno zatížilo opět správce daně, který měl konkrétně své další právně relevantní pochybnosti zdůvodnit, což neučinil. Své důkazní břemeno pak správce daně podle stěžovatele neunesl. Městský soud v napadeném rozsudku pouze konstatoval, že důkazní břemeno zůstalo na stěžovateli a ten je neunesl a ani nezkoumal, zda správce daně své důkazní břemeno unesl a tím jej přesunul zpět na stěžovatele. Proto navrhl, aby Nejvyšší správní soud rozsudek zrušil a věc vrátil k dalšímu řízení.

Finanční ředitelství ve vyjádření ke kasační stížnosti odkázalo na průběh řízení a napadené daňové rozhodnutí a k námitkám uvedeným v kasační stížnosti uvedlo, že sporná je otázka, zda stěžovatel unesl své důkazní břemeno o uskutečnění zdanitelného plnění. Finanční ředitelství nepovažuje za důkaz fakturu a smlouvu a zahrnutí faktury do účetnictví dodavatele, není-li uskutečnění zdanitelného plnění doloženo i jiným způsobem. Dodavatel evidoval v účetnictví faktury za reklamu pro různé podnikatele v desítkách milionů korun, účetnictví však nepředložil a plnění neprokázal. Neměl zaměstnance, kanceláře, technické vybavení a poté, co se o něj začaly zajímat finanční úřady z celé České republiky, se stal nekontaktní. Stěžovatel nedoložil, jak se o nabídku dodavatele dozvěděl, nedoložil údaje o návštěvnosti stránek www.kancl.cz, jak se běžně činí, nedoložil, že se zajímal o reklamu u jiných dodavatelů, ani to, ve kterých konkrétních dnech reklama proběhla, ačkoli nakoupil reklamní balíček na 12 dnů. Platby byly stěžovatelem poukazovány bezhotovostně, ihned po přijetí však byly v hotovosti vybírány. Finanční ředitelství nesouhlasí s tím, že se na něj přesunulo důkazní břemeno, protože stěžovatel přijetí zdanitelného plnění neprokázal. Protože skutečnosti rozhodné pro stanovení daňové povinnosti byly zjišťovány co nejúplněji, bylo ověřováno vlastnictví domény www.kancl.cz a skutečnosti týkající se jejího vlastníka Ing. P. a provozovatele B.OCEAN INC. a přitom bylo zjištěno, že obsah stránek tvoří pouze jedna stránka s

neaktualizovaným seznamem firem. Proto finanční ředitelství navrhl, 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 přihlídnout z úřední povinnosti.

Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku. Byl-li by totiž nepřezkoumatelným, nebylo by třeba, a ani možno, se zabývat ostatními námitkami.

O nepřezkoumatelnost se jedná, není-li z odůvodnění napadeného rozsudku krajského soudu zřejmé, proč soud nepovažoval za důvodnou právní argumentaci žalobce a proč žalobní námitky účastníka považuje za liché, mylné nebo vyvrácené. Takové rozhodnutí nutno pokládat 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 (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005 - 44, č. 689/2005 Sb. NSS).

Jak již Nejvyšší správní soud vyslovil v rozsudku ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003 - 75 (zveřejněno pod č. 133/2004 Sb. NSS, www.nssoud.cz), za nepřezkoumatelné pro nesrozumitelnost lze obecně považovat takové rozhodnutí soudu, z jehož výroku nelze zjistit, jak vlastně soud ve věci rozhodl, tj. zda žalobu zamítl, odmítl nebo jí vyhověl, případně jehož výrok je vnitřně rozporný. Pod tento pojem spadají i případy, kdy nelze rozeznat, co je výrok a co odůvodnění, kdo jsou účastníci řízení a kdo byl rozhodnutím zavázán. V rozsudku ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Azs 47/2003 - 130 (zveřejněno pod č. 244/2004 Sb. NSS), pak vyslovil, že za nepřezkoumatelné pro nesrozumitelnost ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. lze považovat zejména ta rozhodnutí, která postrádají základní zákonné náležitosti, z nichž nelze seznat, o jaké věci bylo rozhodováno či jak bylo rozhodnuto, která zkoumají správní úkon z jiných než žalobních důvodů (pokud by se nejednalo o případ zákonem předpokládaného přezkumu mimo rámec žalobních námitek), jejichž výrok je v rozporu s odůvodněním, která neobsahují vůbec právní závěry vyplývající z rozhodných skutkových okolností nebo jejichž důvody nejsou ve vztahu k výroku jednoznačné.

V daném případě podle názoru Nejvyššího správního soudu nelze odůvodnění označit za nesrozumitelné. Městský soud opakovaně zdůraznil, že je podstatné, aby daňový subjekt unesl důkazní břemeno, tzn. prokázal, že fakticky došlo k uskutečnění zdanitelného plnění. V odůvodnění rozsudku uvedl úvahy, které vedly k závěru, že žalobní námitky jsou nedůvodné. Tyto úvahy pak nejsou v žádném rozporu s podklady, na jejichž základě byly učiněny. Městský soud zdůraznil, že prokázání materiální stránky uskutečnění zdanitelného plnění zakládající nárok na odpočet daně z přidané hodnoty spočívalo v prokázání přijetí zdanitelného plnění od společnosti Internet Advertising, s. r. o. Proto nebyly relevantní pochybnosti správce daně o společnosti B.OCEAN INC., která

byla smluvním partnerem společnosti Internet Advertising, s. r. o., ani otázka výše fakturované ceny v porovnání s cenou za umístění banneru na jiných stránkách. Hodnocení důvěryhodnosti pronájmu domény www.kancl.cz a skutečnosti, že ji společnost Internet Advertising, s. r. o. nevlastní, považoval městský soud za nadbytečné a zavádějící, neboť podstatou sporné otázky nároku stěžovatele zůstává, že neprokázal přijetí plnění od plátce uvedeného jako dodavatel. Pokud městský soud na počátku svých úvah uvedl, že žaloba je důvodná a poté popsal jednotlivé úvahy svědčící pro opačný závěr, je zcela zjevné, že se jedná o zřejmou nesprávnost, kterou je možné opravit podle § 164 o. s. ř.

Městský soud rovněž respektoval právní názory vyslovené ve zrušujícím rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 5. 2007, č. j. 2 Afs 177/2006 - 59, zejména, že bylo na stěžovateli, aby prokázal, že se fakticky jednalo o uskutečnění zdanitelného plnění se společností Internet Advertising, s. r. o. a že tato společnost danou službu buď sama uskutečnila nebo její uskutečnění zprostředkovala.

Dále se Nejvyšší správní soud zabýval stížní námitkou o nesprávném právním posouzení přenosu důkazního břemene ze správce daně na stěžovatele.

Jak již Nejvyšší správní soud vyslovil v rozsudku ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 - 119, publ. pod č. 1572/2008 Sb. NSS, nebo v rozsudku ze dne 30. 4. 2008, č. j. 1 Afs 15/2008 - 100, daňové řízení je v České republice postaveno na zásadě, že každý daňový subjekt má povinnost sám daň přiznat, tedy má břemeno tvrzení, ale také povinnost toto své tvrzení doložit, tj. břemeno důkazní. Podle ustanovení § 31 odst. 9 zákona č. 337/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“) prokazuje daňový subjekt všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání, hlášení a vyúčtování nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván. Toto ustanovení však, jak již vícekrát potvrdil Ústavní soud (viz především jeho nálezy ze dne 24. 4. 1996, sp. zn. Pl. ÚS 38/95, publ. pod č. 133/1966 Sb. a č. 33/1995 Sb. ÚS), nedává správci daně oprávnění vyzvat daňový subjekt k prokázání čehokoliv, ale pouze k prokázání toho, co tvrdí tento subjekt sám. Naproti tomu podle ustanovení § 31 odst. 8 písm. c) zákona o správě daní a poplatků správce daně prokazuje existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví a jiných povinných evidencí či záznamů, vedených daňovým subjektem. Citovaná ustanovení v jejich ústavně konformním výkladu vytvářejí vyvážený komplex povinností tvrzení a povinností důkazních mezi daňovým subjektem a správcem daně.

V dané věci ze správního spisu vyplynulo, že v daňovém přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období leden 2003 uplatnil stěžovatel mimo jiné nárok na odpočet na základě faktury za reklamu na internetu vystavené dodavatelem Internet Advertising, s. r. o. s datem zdanitelného plnění 31. 1. 2003. Protože finančnímu úřadu vznikly pochybnosti ohledně této položky, vyzval stěžovatele podle ustanovení § 43 zákona o správě daní a poplatků, aby doložil daňovými doklady přijatá a uskutečněná zdanitelná plnění na řádcích 303, 304, 305, 444 a 445 za měsíc leden 2003. Na základě této výzvy předložil stěžovatel správci daně záznamní evidence k dani z přidané hodnoty za leden 2003, výpis z účtu 343, prvotní doklady a fotokopii fa č. 109/2003. Na základě následné výzvy podle § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků předložil stěžovatel smlouvu s

dodavatelem a potvrzení tří subjektů, že shlédli v lednu 2003 reklamní banner stěžovatele. Dožádaný Finanční úřad Brno III správci daně sdělil, že provedl jednání s účetní dodavatele, která mu doložila pouze smlouvu uzavřenou se stěžovatelem, fakturu, záznamní evidenci a smlouvu o pronájmu stránek www.kancl.cz. Na opakované předvolání se jednatelka dodavatele nedostavila, ačkoli byla upozorněna, že její osobní účast je v řízení nezbytná, a na výzvy správce daně nereagovala. Stěžovatel zaslal správci daně dopis dodavatele obsahující sdělení, že při daňové kontrole správce daně špatně pochopil fungování internetových stránek www.kancl.cz, a proto jednatelka dodavatele popsala proces od registrace domény jejím synem Ing. R. P., jeho smluvní vztah se společností B.OCEAN INC. o pronájmu domény, vztah této zahraniční společnosti s dodavatelem a k tomu rozebrala cenové srovnání reklamy poskytované na stránkách www.kancl.cz. Dále stěžovatel předložil dopis dodavatele adresovaný zákazníkům, v němž byly podrobně popsány okolnosti vzniku domény www.kancl.cz a vztah dodavatele ke společnosti B.OCEAN Inc. a doklady stvrzující existenci této společnosti.

Správce daně musí daňovému subjektu umožnit, aby mohl rozhodné skutečnosti prokázat. To zejména znamená, že daňový subjekt jím musí být patřičně zpraven o tom, které rozhodné skutečnosti má správce daně za prokázané a které nikoli, na základě jakých důkazů tak usuzuje a jak provedené důkazy hodnotí. Smyslem a účelem důkazního řízení není daňový subjekt „nachytat“ na nejasnostech, jež se v řízení objeví, nýbrž zjistit v potřebné míře rozhodné skutečnosti a případné nejasnosti odstranit, je-li to možné. Jen tak je vyhověno ústavní kaucele zákazu překvapivosti rozhodování o právech a povinnostech (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 7. 2007, č. j. 8 Afs 59/2005 - 83, publ. na www.nssoud.cz; srov. v této souvislosti i nálezy Ústavního soudu ze dne 7. 1. 2004, sp. zn. II. ÚS 173/01, publ. pod č. 32/2004 Sb. ÚS).

Správce daně v dané v průběhu vytýkácího řízení několikrát vyzval stěžovatele, aby předložil doklady, jimiž by prokázal uskutečnění zdanitelného plnění dodavatelem Internet Advertising, s. r. o. Stěžovatel však v průběhu vytýkácího řízení kromě mandátní smlouvy, faktury, potvrzení tří subjektů o shlédnutí reklamního banneru a vysvětlení, jak funguje dodavatel, žádný konkrétní důkazní prostředek o uskutečnění plnění nepředložil ani nenavrhoval. Na základě dožádání správce daně byl Finančním úřadem pro Prahu 1 vyslechnut daňový subjekt Ing. R. P., zřizovatel internetové domény www.kancl.cz, který se však k uskutečnění zdanitelného plnění ve prospěch stěžovatele konkrétně nevyjádřil.

Jak již bylo uvedeno shora, stěžovatel byl povinen prokázat, že mu fakticky byla poskytnuta reklama právě dodavatelem Internet Advertising, s. r. o. Tato důkazní povinnost má dvě relativně samostatné části – jednak prokázání, že reklama byla poskytnuta právě ve prospěch stěžovatele, jednak prokázání, že její uskutečnění je přičitatelné právě dodavateli jako autonomně existující právnické osobě jednající vůči jiným osobám svým jednatelem, svými zaměstnanci či případně dalšími pověřenými osobami. Povaha vnitřního fungování společnosti Internet Advertising, s. r. o. a její vztahy s jejími dodavateli jsou pro účely unesení důkazního břemene stěžovatelem důležité jen z hlediska posouzení, zda jednání určitých osob je této společnosti přičitatelné, tj. zda za dodavatele skutečně tyto osoby jednaly. Stěžovatel předložil mandátní smlouvu uzavřenou se společností Advertising, s. r. o., zastoupenou jednatelkou Miroslavou Pivoňkovou. Charakteristickým znakem mandátní smlouvy je, že mandatář se zavazuje pro mandanta

(stěžovatele) na jeho účet zařídít určitou obchodní záležitost uskutečněním právních úkonů jménem mandanta. V daném případě se mandatář (Advertising, s. r. o.) zavázal zajišťovat pro mandanta (stěžovatel) umístění reklamy na internetovém serveru www.kancl.cz a podle pokynů mandatáře (správně mandanta) v tom kterém měsíci sjednávat podle jeho požadavků umístění, velikost a dobu zobrazení reklamního banneru. Takové vymezení však neodpovídá provedené fakturaci. Ing. R. P. u ústního jednání uvedl, že se v dané věci jedná o klasický provizní prodej reklamních balíčků. Pokud by šlo o komisionářskou smlouvu, jednal by dodavatel vlastním jménem na účet stěžovatele. Kvalifikace smlouvy jako smlouvy zprostředkovací, stejně jako smlouvy o obchodním zastoupení, je v souzené věci vyloučena, protože nešlo o fakturaci pouhé provize, nýbrž přímo celé služby. Nicméně ani pro souzenou věc není podstatné správné pojmenování smlouvy, ale její obsah. Podle fakturace a toho, jak bylo fungování těchto obchodů popsáno stěžovatelem i dalším subjekty, šlo o poskytnutí služby stěžovateli dodavatelem. Pro to, aby bylo prokázáno, že reklamu poskytl stěžovateli přímo a právě dodavatel Internet Advertising, s. r. o., bylo nutné prokázat, že její jednatelka, zaměstnanec či jiná pověřená osoba tuto reklamu stěžovateli poskytla, předala, jednala s ním, komunikovala. Takové plnění však stěžovatel neprokázal.

Stěžovatel se nesprávně domnívá, že správce daně napadal nikoli uskutečnění zdanitelného plnění, ale formální správnost daňového dokladu. Jak finanční ředitelství, tak městský soud ve svých rozhodnutích zdůraznily, že nebylo prokázáno faktické uskutečnění zdanitelného plnění. Stěžovatel se mylí, pokud dovozuje, že unesl důkazní břemeno tím, že předložil formálně bezvadné doklady o přijetí zdanitelného plnění. Nejvyšší správní soud již několikrát ve svých rozhodnutích uvedl, že prokazuje-li daňový subjekt nárok na 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 (např. jeho rozsudek ze dne 25. 10. 2006, č. j. 2 Afs 7/2006 - 107, publ. na www.nssoud.cz).

Správce daně jak v součinnosti se stěžovatelem, tak i z úřední povinnosti v souladu s § 31 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků zjišťoval skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti. Stěžovatel byl v průběhu vytýkácího řízení informován o pochybnostech správce daně, jeho rozhodnutí tudíž nebylo pro stěžovatele nikterak překvapivé. Stěžovatel nebyl schopen prokázat, že internetovou reklamu mu poskytla právě společnost Internet Advertising, s. r. o., i když byl opakovaně vyzván správcem daně, aby prokázal jakýmkoli prostředky uskutečnění zdanitelného plnění v souladu s § 31 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků. Stěžovatel nenavrhoval správcem daně výslech ani jednoho svědka a ani nedoložil žádné listinné nebo jiné důkazy, svědčící o jednáních a komunikaci s dodavatelem a o vzájemných vztazích stěžovatele a dodavatele v tomto obchodním případě nebo o čemkoli, co by poskytlo byť jen náznak souvislosti mezi výše specifikovanou reklamou a jakýmkoli úkony dodavatele. Takové skutečnosti jako neexistence korespondence či jakékoli jiné komunikace stěžovatele s dodavatelem, neprokázání existence osob jednajících při daném obchodě za obě strany, nemožnost popsat průběh celého obchodu, neexistence kanceláří a techniky dodavatele, odpovědi v obecné rovině a neuvedení konkrétních údajů o reklamě (datace) posouzené ve svém souhrnu, plně odpovídají závěrům, ke kterým dospěly jak správní orgány, tak městský soud.

K dalším námitkám Nejvyšší správní soud uvádí, že nebylo důvodem k neuznání nároku na odpočet posuzování vztahů předcházejících smluvnímu vztahu stěžovatele a dodavatele Internet Advertising, s. r. o. Na daňové rozhodnutí nemá vliv neprokázání uskutečnění téhož zdanitelného plnění dodavatelem v jeho daňovém řízení a stanovení nulové povinnosti tomuto dodavateli. Na tomto místě Nejvyšší správní soud považuje za nutné zdůraznit, že každé plnění je třeba posuzovat samostatně. Každá transakce musí být posuzována sama o sobě a charakter jednotlivých transakcí v řetězci nemůže být změněn předchozími nebo následnými událostmi (srov. např. rozsudek NSS ze dne 27. 7. 2007, č. j. 5 Afs 129/2006 - 142). Nejvyšší správní soud v citovaném rozsudku vyšel z rozhodnutí Soudního dvora ES ve spojených případech C-354/03 (*Optigen*), C-355/03 (*Fulcrum Electronics*) a C-484/03 (*Bond House*) (srov. k tomu také rozsudek NSS č. j. 8 Afs 94/2006 - 83, ze dne 27. 9. 2007). Jak Nejvyšší správní soud vyslovil v rozsudku ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 - 119, jedná se o dvě různé daňové povinnosti, jež jsou ovšem úzce spojeny společným skutkovým dějem, který (stal-li se opravdu) je rozhodný pro určení daňových povinností obou těchto subjektů. Správce daně nemůže v jednom řízení zcela opomenout výsledky daňového řízení druhého. Opačný postup by byl v rozporu se zákazem libovůle a neodůvodněně nerovného zacházení. I když se v případě obou daňových povinností jedná o totožný skutkový děj, pravomoc k jeho posuzování pro účely povinnosti platit daň z přidané hodnoty má u každého z obou zúčastněných daňových subjektů správce daně, příslušný pro toho kterého z nich, samostatně a originálně. Příslušní správci daně tak mohou zcela zákonným způsobem, třeba pro naprostou pasivitu některého z obou daňových subjektů v důkazním řízení, dospět při posuzování identického skutkového děje k diametrálně odlišným závěrům. O takovou situaci se ale v dané věci nejedná, neboť provedení reklamy nebylo prokázáno ani v řízení u stěžovatele, ani u dodavatele, což v konečném důsledku výsledné rozhodnutí finančního ředitelství ještě podtrhuje.

Na dokazování v daňovém řízení nemusí mít vliv ani zánik dodavatele výmazem z obchodního rejstříku, protože fyzické osoby (jednatel, zaměstnanci, pověřené osoby, smluvní partneři), které jménem dodavatele se stěžovatelem jednaly, by mohly být vyslechnuty jako svědci během celého daňového řízení, až do vydání rozhodnutí o odvolání. K navržení tohoto důkazu měl stěžovatel celou řadu příležitostí, které mu správce daně poskytl, avšak výslech žádného takového svědka nenavrl.

Protože stížní námitky nebyly důvodné, Nejvyšší správní soud kasační stížnost jako nedůvodnou zamítl (§ 110 odst.1 věta druhá s. ř. s.). Ve věci rozhodl bez jednání, protože takový postup umožňuje ustanovení § 109 odst. 1 s. ř. s.

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. V řízení mělo úspěch finanční ředitelství, kterému však žádné náklady s tímto řízením nevznikly.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 21. srpna 2008

JUDr. Eliška Cihlářová
předsedkyně
senátu