



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Elišky Cihlářové a soudců JUDr. Karla Šimky a JUDr. Jaroslava Hubáčka v právní věci žalobce **SNOW – HOW ČR, s.r.o.**, se sídlem v Praze 4, Nad Pískovnou 1488/6, zastoupený Mgr. Tomášem Tyllem, advokátem se sídlem v Praze 1, Lazarská 1719/5, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství pro hlavní město Prahu**, se sídlem v Praze 1, Štěpánská 28, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 18. 4. 2008, č. j. 7 Ca 84/2007 - 106,

t a k t o:

Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 18. 4. 2008, č. j. 7 Ca 84/2007 - 106, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

Městský soud v Praze rozsudkem ze dne 18. 4. 2008, č. j. 7 Ca 84/2007 -106, zamítl žalobu podanou žalobcem (dále jen „stěžovatel“) proti rozhodnutím Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu (dále jen „finanční ředitelství“) ze dne 23. 1. 2007, č. j. FŘ – 931/13/07, č. j. FŘ – 930/13/07, č. j. FŘ – 929/13/07, č. j. FŘ 928/13/07 a č. j. FŘ – 325/13/07, kterými byla zamítnuta odvolání stěžovatele proti dodatečným platebním výměrům Finančního úřadu pro Prahu 4 ze dne 7. 6. 2006 č. j. 201813/06/004516/5993,, č. j. 201825/06/004516/5993, č. j. 201840/06/004516/5993, č. j. 201869/06/004516/5993 a č. j. 201732/06/004516/5993 na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období listopad a prosinec 2002, leden, únor a březen 2003. Krajský soud v odůvodnění rozsudku uvedl, že podstata věci tkví v tom, že pokud plátce daně uplatní nárok na odpočet daně z přidané hodnoty, musí prokázat, že se zdanitelné plnění uskutečnilo. Vzhledem k povaze daňového řízení to musí být plátce daně, kdo tuto skutečnost prokazuje. Správce daně nemůže sám měnit tvrzení plátce daně, ale musí z nich vycházet. Naprosto zásadním a prvotním důkazním prostředkem je vystavený daňový doklad, který příslušné plnění jako zdanitelné vymezuje a zároveň vymezuje, kdo toto plnění poskytl. Z hlediska celkové koncepce daně

z přidané hodnoty je nutné vzájemná plnění mezi plátcí daně z přidané hodnoty identifikovat tak, aby bylo možné u jednotlivých plátců porovnat daně na vstupu a na výstupu. Daňový doklad, který zásadně identifikuje příslušné plnění jako plnění zdanitelné, je však pouze prvotním důkazem a plátce daně je na výzvu správce daně prokazuje. Pokud na výzvu správce daně příslušné důkazy doloží, správce daně pak hodnotí, zda uskutečnění konkrétního zdanitelného plnění osvědčují. Pokud má správce daně pochybnosti o jejich věrohodnosti, může provést šetření tak, aby důkazní situace byla pokud možno logicky uzavřená. Pokud správce daně dospěje k závěru, že předložené důkazní prostředky jsou neúplné, může svá zjištění doplnit jinak, pokud neúplnost není tak zjevná, že nárok na odpočet plátcí daně neuznává. Ve věci stěžovatele se jedná o prokázání skutečnosti, že se jedná o plnění přijaté od společnosti DVOZA, s.r.o. podle smlouvy ze dne 2. 9. 2002 spočívající ve zprostředkování reklamy na zimním stadionu „HC Slavia Praha“. Smlouva o zajištění reklamy byla uzavřena s KS TRADE COMPANY, spol. s r.o. Proto byl stěžovatel povinen prokázat, jaké zdanitelné plnění se podle této smlouvy uskutečnilo, a to zejména s ohledem na to, že fakturu vystavila společnost DVOZA, s.r.o., tedy prokázat, že tato společnost zdanitelné plnění poskytla. Stěžovatel tvrdil a prokazoval, že se jedná o plnění pramenící ze smlouvy o cessi ze dne 11. 11. 2002, podle níž společnost DVOZA, s.r.o. poskytuje plnění místo společnosti, která je uvedena na smlouvě ze dne 2. 9. 2002. Na výzvu správce daně stěžovatel poskytl předmětné smlouvy, reklamní materiály společnosti KS TRADE COMPANY, spol. s r.o., z nichž však plyne pouze to, že tato společnost nabízela reklamní plochy na stadionu HC Slavia Praha, prohlášení společnosti SKI SERVIS – SPORT a SKI – CENTRUM, z nichž plyne pouze to, že reklama Blizzard na hokejovém stadionu výrazně přispěla po poptávce předmětného zboží, faktury za zboží a fotodokumentaci ze stadionu, které však jen prokazují, že reklama na výrobky Blizzard byla na tomto stadionu umístěna. Když je porovnáno, co stěžovatel musel prokázat, tedy, že společnost DVOZA, s.r.o. provedla místo společnosti KS TRADE COMPANY, spol. s r.o. předmětné reklamní služby, a to, co stěžovatel prokázal, v podstatě jen, že reklama na výrobky Blizzard byla na stadionu umístěna, je patrné, že své povinnosti nedostál. Nikdo nezpochybňuje, že reklama na výrobky Blizzard byla na stadionu umístěna, to však v daném případě není podstatou věci. Podstatou je prokázat, že to byla právě společnost DVOZA, s.r.o., která, pokud vyjdeme z toho, co stěžovatel v daňovém řízení prokazoval a tvrdil, zajistila místo KS TRADE COMPANY, spol. s r.o., výrobu a údržbu této reklamy. Ohledně námitky stěžovatele, že po něm správce daně požadoval prokázat objektivně nemožné, městský soud uvedl, že je to stěžovatel, kdo uplatňuje nárok na plnění ze státního rozpočtu za zákonem stanovených podmínek. Nikdo po stěžovateli nepožadoval, aby prokazoval podklady, které objektivně nemůže mít k dispozici. V této souvislosti stěžovatel rovněž napadal skutečnost, kdy došlo k uplatnění zdanitelného plnění podle ust. § 9 odst. 1 písm. f) a odst. 3 zákona č. 588/1992, ve znění pozdějších předpisů, (dále jen „zákon o DPH“). To je však pro dané řízení nepodstatné. Jak je uvedeno v odůvodnění, finanční ředitelství tuto skutečnost uvedlo pouze v tom smyslu, že nebylo prokázáno (zjištěno), že by se ke dni uskutečnění zdanitelných plnění společností DVOZA, s.r.o. a KS TRADING COMPANY, spol. s r.o. uskutečnila zdanitelná plnění podle uplatněných daňových dokladů. Městský soud tak dospěl k závěru, že stěžovatel neprokázal uskutečnění zdanitelného plnění, a pokud správce daně podnikl další šetření (výsledky jednání KS TRADE COMPANY, spol. s r.o. a zjišťování dalších skutečností), jedná se pouze o logické dotvoření skutkového rámce, ve vztahu ke stěžovateli však nijak podstatné. K další námitce stěžovatele, že nemůže ovlivnit, jakou podobu bude mít daňový doklad od dodavatele, městský soud uvedl, že toto skutečně nemůže, ale pokud se skutečnostmi na daňovém dokladu uvedenými nesouhlasí, stěží může takový doklad přiložit k nároku na odpočet daně. Musí si být vědom toho, že

pokud takový doklad předloží, správce daně z něj musí vycházet. Žalobní námitky posouvají věc jinam, neboť se zaměřují především na práva a povinnosti mezi jednotlivými účastníky obou smluv a tyto skutečnosti však v daném případě nejsou vůbec podstatné. Správce daně pouze požadoval, aby stěžovatel prokázal, že společnost DVOZA, s.r.o. uskutečnila zdanitelné plnění. Daňový subjekt pochopitelně nemůže prokazovat skutečnosti, které nastaly u jiného daňového subjektu, musí však prokázat to, co sám tvrdí. Pokud stěžovatel uváděl, že mu nemůže být kladeno k tíži, že příslušná zdanitelná plnění neprokázaly subjekty DVOZA, s.r.o. a KS TRADE COMPANY, spol. s r.o., případně skutečnosti pramenící z šetření u společnosti DRAKEN PRAHA, s.r.o., městský soud s tím v obecné rovině vyslovil souhlas. Nic takového se však v daném případě nestalo. Pokud finanční ředitelství skutková zjištění v těchto nesouvisejících případech v odůvodnění uvádělo, vždy důsledně uvedlo, že tyto skutečnosti nemají vliv na případ stěžovatele. Těmito skutečnostmi pouze podpořilo závěr, který by bylo možné učinit i bez nich. Závěry rozsudků Nejvyššího správního soudu, na které se stěžovatel odvolával, na danou věc nedopadají, neboť stěžovatel nebyl vyzýván k prokázání něčeho, co nemohl splnit, ale pouze k prokázání uskutečnění zdanitelného plnění, které bylo vymezeno daňovým dokladem od DVOZA, s.r.o. Podle městského soudu stěžovatel neprokázal zásadní skutečnosti, že se jím nárokové plnění uskutečnilo a že je uskutečnila společnost DVOZA, s.r.o., která vystavila daňový doklad, a tím tak toto plnění identifikovala jako zdanitelné.

Proti tomuto rozsudku podal stěžovatel v zákonné lhůtě kasační stížnost, v níž namítal nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem a vadu řízení. Nesprávné posouzení právní otázky spatřuje v nesprávném posouzení jeho důkazní povinnosti v řízení před finančními úřady, konkrétně pak ve výkladu ust. § 31, odst. 8 a 9 zákona č. 337/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů, (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“), v návaznosti na ustanovení § 19 odst. 1 a 2 a § 12 odst. 2 zákona o DPH. Tato ustanovení městský soud vyložil nesprávně a extenzivně a dal za pravdu finančnímu ředitelství, které požadovalo nad rámec těchto ustanovení po stěžovateli doložení skutečností, které nemohl objektivně v daňovém řízení doložit a které není možno na něm rozumně požadovat. Městský soud tuto interpretaci beze zbytku přejal a jeho odůvodnění je zcela nedostatečné. Vadu řízení spatřuje stěžovatel v tom, že správní orgán vycházel z mylné skutečnosti, která nemá oporu ve spisech, že společnost DVOZA, s.r.o. měla plnit i první část plnění podle smlouvy o zajištění reklamy. Doložení této skutečnosti požadoval správní orgán po stěžovateli v rozporu se skutečnostmi uvedenými ve spisu, že DVOZA, s.r.o. provedla, a byla povinna provést, druhou část plnění. Městský soud vyložil ustanovení zákona o správě daní a poplatků pouze jednostranně, když zdůraznil, že dokazování uskutečnění zdanitelného plnění a nároku na odpočet je především úlohou stěžovatele, přičemž pomíjí důkazní roli správce daně a přiznává mu pouze roli vyzývacího k předložení důkazů bez ohraničení této pravomoci a s vynecháním jeho vlastních důkazních povinností. Možnost správního uvážení a vyžadování důkazů ze strany správce daně však není neomezená. Jak městský soud, tak finanční ředitelství sdělily stěžovateli, že je povinen doložit další důkazy. Z výzvy finančního úřadu a z následných rozhodnutí je zjevné, že samy nejsou schopny si představit, o jaké důkazy by se mohlo jednat. Přitom podle ust. § 31 odst. 8 písm. c) zákona o správě daní a poplatků má správce daně povinnost prokázat existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví a jiných povinných evidencí či záznamů vedených daňovým subjektem, což potvrzuje i rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 4. 2005 č. j. 2 Ans 1/2005 – 57. Podle stěžovatele správce daně existenci skutečností ve výše uvedeném směru neprokázal a naopak požadoval doložení skutečností objektivně

nedoložitelných, a nedokázal specifikovat, jaké důkazy by měl stěžovatel vlastně doložit. Finanční ředitelství ani městský soud neberou dostatečně v úvahu skutkový a faktický základ věci, jakož i právní následky smlouvy o cessi uzavřené mezi KS TRADE COMPANY, spol. s r.o., DVOZA s.r.o. a stěžovatelem ze dne 11. 11. 2002, když požadují, že stěžovatel má prokázat, že zdanitelné plnění uskutečnila společnost DVOZA, s.r.o., která vyplnila příslušný doklad. Smlouvou o cessi vstoupila tato společnost do všech práv a povinností společnosti KS TRADE COMPANY, spol. s r.o. založených smlouvou o zajištění reklamy a stala se tak jejím právním nástupcem. Stala se fakticky dodavatelem a přešlo na ni právo fakturovat veškerá, i do uzavření smlouvy o cessi uskutečněná, plnění, pokud již před tím nebyla fakturována. Městský soud navíc vkládá zcela v rozporu se skutečností do úst stěžovateli slova, která nikdy neuvedl, což je možno ověřit v soudním spise. Nikdy netvrdil, že „společnost DVOZA s.r.o. provedla na místo KS TRADE COMPANY spol. s r.o. zajištění, výrobu a údržbu jeho reklamy“. Stěžovatel naopak jasně rozlišoval a zdůrazňoval, které plnění provedla KS TRADE COMPANY, spol. s r.o. a které provedla DVOZA, s.r.o. Městský soud a finanční ředitelství navíc vůbec nebraly v úvahu možnost provést plnění subdodavately a neexistenci legálních prostředků, kterými by stěžovatel mohl po společnosti DVOZA, s.r.o. doložení plnění požadovat. Správce daně navíc stěžovateli připisoval k tíži skutečnosti z jiných správních řízení a jednání subjektů, na něž nemohl mít stěžovatel žádný vliv. Tato zjištění stěžovateli nemohla být známa při uzavírání smlouvy o zajištění reklamy a vyplývala ze zjištění v jiných daňových řízeních, k nimž se nemohl ani vyjádřit. Stěžovatel také poukázal na to, že neměl povinnost dokládat, že k zaplacení došlo dříve než k předání a převzetí díla, což finanční ředitelství chybně vyvozuje z ustanovení § 9 zákona o DPH. Podle odst. 3 věta třetí citovaného ustanovení se v případě, kdy se na základě smlouvy poskytují dílní plnění, považuje zdanitelné plnění za uskutečněné dnem uvedeným ve smlouvě a toto ustanovení je speciální k odst. 1. Další věta odst. 3 pak pouze vyjadřuje možnost plátce i v případě dílních plnění podle smlouvy o dílo považovat zdanitelné plnění za uskutečněné dnem uvedeným v odst. 1 písm. f) § 9 zákona o DPH. Výklad finančního ředitelství k tomuto ustanovení je proto nesprávný. Jedná se o možnost plátce, nikoliv správce daně považovat zdanitelné plnění za uskutečněné dnem uvedeným v § 9 odst. 1 písm. f) zákona o DPH. Pokud jde o rozdíl mezi termínem „zajištění reklamy“ uvedeným ve smlouvě a „zprostředkování reklamy“ uvedeným na faktuře, se jedná o zcela nepodstatnou skutečnost. Označení na faktuře uvedl dodavatel a z tohoto označení není pochyb, že se jedná o zajištění plnění podle smlouvy o reklamě, která je na daňových dokladech výslovně uvedena. Ať už bylo chování jiných subjektů jakékoliv, stěžovatel byl v každém případě odběratelem poskytnutého plnění, které bylo provedeno, za reklamu na jím distribuované produkty Blizzard zaplatil nemalou částku (zaplacení bezhotovostním převodem u Raiffeisenbank, a.s. uznává správce daně ve výzvě ze dne 30. 11. 2005), avšak i po předložení všech dosažitelných důkazů je mu nárok na odpočet upírán. Městský soud uznal, že předmětné zdanitelné plnění mohlo být poskytnuto subdodavately a konstatuje, že toto není ve věci podstatné, přitom však pomíjí, že tato skutečnost má zásadní dopad na otázku dokázání, že přímo tyto společnosti provedly zdanitelné plnění. Podle stěžovatele tak není k věci relevantní argument soudu, že by vstupoval do systému jeden konkrétní výstup (např. umístění reklamy) několikrát, neboť je zjevné, že k plnění v podobě reklamy došlo a toto plnění bylo jako celek zaplacené. Navíc situace popisovaná soudem navíc možná je a daňový systém DPH to umožňuje a předvídá. Stěžovatel dále nesouhlasí s tvrzením městského soudu, že skutečnosti zjištěné v jiných případech a uvedené v odůvodnění rozhodnutí finančního ředitelství nemají vliv na tento případ. Naopak je zcela zřejmé, že tyto skutečnosti finanční ředitelství uvádělo zcela vědomě a záměrně a přímo mu sloužily jako jeden z podkladů k jeho rozhodnutí. Městský soud se

také odmítl bez dostatečného odůvodnění zabývat judikaturou Nejvyššího správního soudu (rozsudky ze dne 29. 6. 2006, č. j. 2 Afs 139/2004 – 81, a ze dne 28. 4. 2005, č. j. 2 Ans 1/2005 – 57), a nenaplnil tak zásadu vyslovenou v nálezů Ústavního soudu ze dne 17. 8. 2005, sp. zn. I. ÚS 403/03, že „pokud nejde o situaci, kdy právní řešení bez dalšího vyplývá ze zákonného textu, obecný soud musí v odůvodnění dostatečným způsobem vysvětlit své právní úvahy s případnou citací publikované judikatury nebo názorů právní vědy. Argumentuje-li účastník řízení názory právní vědy nebo judikatury, musí se obecný soud s názory v těchto pramenech uvedenými argumentačně vypořádat případně i tak, že vysvětlí, proč je nepovažuje pro danou věc za relevantní. Jen tak může být odůvodnění rozhodnutí soudu přesvědčivé a jen tak může legitimizovat rozhodnutí samotné v tom, že správný výklad práva je právě ten výklad, který soud zvolil.“ Rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 2 Ans 1/2005 – 57 se týká jak skutkově, tak právně téže věci a jeho závěry svědčí pro názory stěžovatele, zejména pokud jde o otázku, které skutečnosti je nezbytné prověřovat pro účely rozhodnutí o nároku stěžovatele na DPH a týká se pak přímo plnění ve formě reklamy na stadionech. Podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 3. 2005, č. j. 5 Afs 131/2004 – 45, nelze žalobci vytýkat, že neunesl důkazní břemeno ohledně skutečností, týkajících se daňové povinnosti jiného daňového subjektu. Z těchto důvodů stěžovatel navrhl, aby byl napadený rozsudek zrušen a věc vrácena městskému soudu k dalšímu řízení.

Finanční ředitelství ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedlo, že rozproštění důkazní povinnosti vyplývající z ust. § 31 odst. 8 písm. c) a odst. 9 zákona o správě daní a poplatků bylo zachováno. Nedostatečnost důkazních prostředků předložených stěžovatelem správce daně podepřel zjištěním u deklarovaného dodavatele a i dalšími skutečnostmi zjištěnými u ostatních společností účastných v předmětné transakci. Zjištění u společnosti DVOZA, s.r.o. vyplývají z řádně vedeného daňového řízení a nelze je v žádném případě označit za neprokázané domněnky. Stěžovatel byl s nimi řádně seznámen, odůvodněné pochybnosti však předloženými důkazními prostředky nevyvrátil. Finanční ředitelství dále podotklo, že mu nepřísluší stěžovateli určovat, jaké důkazní prostředky má předkládat, a námitku v tomto smyslu považuje za nedůvodnou. Finanční ředitelství postupovalo v souladu se zásadou volného hodnocení důkazů, když posuzovalo důkazní prostředky poskytnuté stěžovatelem a přitom přihlédlo ke všemu, co v dané věci vyšlo najevo. Zjevný nesoulad mezi tvrzeními stěžovatele a dalšími zjištěními, zejména na straně DVOZA, s.r.o., včetně neprokázání, zda vůbec a v jakém rozsahu a předmětu stěžovatel od jmenované společnosti plnění přijal, nemohly vést k přiznání nároku na odpočet. K popisu celé transakce stěžovatelem v kasační stížnosti finanční ředitelství uvedlo, že tento svědčí o tom, že předložené faktury nevypovídají o skutečném průběhu celé transakce, a nejsou tudíž věrohodné a způsobilé prokázat nárok na odpočet daně jako řádný daňový doklad. Faktury prezentují zdanitelná plnění jako službu zprostředkování reklamy firmou DVOZA, s.r.o., a to k datům uskutečnění zdanitelných plnění pozdějším než datum uzavření smlouvy o cessi. K příslušnému datu tedy měla DVOZA, s.r.o. uskutečnit ve prospěch stěžovatele zdanitelné plnění, faktické přijetí ani jeho předmět či rozsah však stěžovatel nedoložil a toto plnění nebylo prokázáno ani na straně DVOZA, s.r.o. Ze žalobních i kasačních námitek, a to v rozporu s tím, co deklarují předložené faktury, vyvstává, že k datům uvedeným na fakturách jako data uskutečnění zdanitelných plnění neposkytla služby podle uzavřené smlouvy o reklamě DVOZA, s.r.o., neboť vyvěšení reklamních tabulí ještě před cessí realizovala KS TRADE COMPANY, spol. s r.o. Měla to tedy být právě KS TRADE COMPANY, spol. s r.o. jako plátce DPH, která měla uplatnit daň na výstupu a vystavit stěžovateli daňový doklad. Přenášení povinnosti fakturovat, což v pojetí stěžovatele znamená právo vystavit daňový doklad postupníkem,

kteřý plnění fakticky neuskutečnil, je v rozporu se zákonem o DPH a v rozporu se zásadou materiální pravdy. Finanční ředitelství nepožadovalo po stěžovateli prokázání nemožného či něčeho, na čem se nepodílel, nýbrž pouze toho, co sám tvrdil a ke skutečnostem, které vyšly najevo z jiných správních řízení, bylo přihlíženo z úřední povinnosti podle § 31 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků. Podrobně je tato problematika rozvedena v odůvodnění správních rozhodnutí. Nesoulad označení plnění na faktuře a ve smlouvě považuje finanční ředitelství za věc zásadního významu, není-li ani z formálních náležitostí písemných podkladů jednoznačně zřejmé, jaké plnění mělo být poskytnuto. Zatímco obsahem smlouvy o reklamě bylo zajištění, výroba a údržba reklamy, fakturami je deklarováno zprostředkování reklamy. Nejedná se tudíž o totožná plnění a stěžovatel neprokázal, že by mu DVOZA, s.r.o. nějaké plnění poskytla. Mezi zákonem stanovené podmínky nároku na odpočet daně nepatří úhrady v rámci dodavatelsko odběratelských vztahů. Poskytl-li stěžovatel nemalé finanční prostředky včetně daně osobě, která pouze vystavila faktury, aniž uskutečnila deklarované plnění a odvedla daň do státního rozpočtu, nelze daň požadovat na úkor státu, ale její vypořádání je věcí stěžovatele a jeho obchodního partnera, jemuž peníze poskytl, což však je záležitost mimo rámec zákona o DPH. Pokud jde o judikaturu Nejvyššího správního soudu, finanční ředitelství odkázalo na napadená rozhodnutí a své vyjádření k žalobě.

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 kasační stížnosti, a přitom sám neshledal vady uvedené v odst. 3, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti.

Ze správního spisu vyplynulo, že stěžovatel v daňových přiznáních za zdaňovací období listopad a prosinec 2002, leden, únor a březen 2003 uplatnil v každém z nich nárok na odpočet DPH ve výši 220 000 Kč na základě faktur vystavených společností DVOZA, s.r.o., přičemž na fakturách (č. 039/2002, 010/2002, 003/2003, 08/2003, 16/2003) bylo uvedeno „Fakturuje Vám dle smlouvy ze dne 2. 9. 2002 za zprostředkování reklamy na zimním stadionu HC Slavia Praha.“ V roce 2003 bylo u stěžovatele provedeno na základě dožádání Finančního úřadu pro Prahu 1 místní šetření, při němž bylo zjištěno, že stěžovateli byla jednatelem KS TRADE COMPANY, spol. s r.o. nabídnuta reklama na zimním stadionu HC Slavia a poté stěžovatel a společnost KS TRADE COMPANY, spol. s r.o. uzavřeli dne 2. 9. 2002 smlouvu o zajištění reklamy, jejímž předmětem bylo zajištění, výroba a údržba reklamy stěžovatele a maximální propagace jeho služeb za dohodnutou cenu 5 000 000 Kč, a to v období od 3. 9. 2002 do 30. 4. 2003 nebo do konce ligové soutěže, přičemž vždy platí pozdější datum. Jako místo plnění byl označen Zimní stadion HC Slavia Praha, Vladivostocká 1460, Praha 10. Při místním šetření stěžovatel uvedl, že dne 11. 11. 2002 byla uzavřena mezi KS TRADE COMPANY, spol. s r.o. jako postupitelem a DVOZA, s.r.o. jako postupníkem a stěžovatelem jako objednatelem smlouva o cessi práv a povinností ze smlouvy o zajištění reklamy, jíž byly práva a povinnosti z této smlouvy převedeny postupitelem na postupníka s účinností ode dne podpisu smlouvy o cessi. Společnost DVOZA, s.r.o. pak stěžovateli na základě smlouvy o cessi vystavila faktury způsobem a ve výši dohodnuté ve smlouvě o reklamě. U ústního jednání dne 30. 9. 2003 byly předloženy kopie fotografií reklamy umístěné na stadionu HC Slavia Praha. Stěžovatel provedl úhrady vyfakturovaných částek bezhotovostním převodem z účtu u Reiffeisenbank, a.s. Podle sdělení Finančního úřadu pro Prahu 1 ze dne 2. 12. 2004 společnost DVOZA, s.r.o. neprokázala uskutečnění zdanitelného plnění ve prospěch stěžovatele, neboť nepředložila žádné účetnictví ani záznamy pro DPH. Rovněž neprokázala, že by zprostředkovala reklamní služby prostřednictvím společnosti

DRAKEN PRAHA, spol. s r.o., která je pro Finanční úřad pro Prahu 5 nekontaktní a nepodává daňové přiznání. Dále tento finanční úřad sdělil, že reklama stěžovatele na stadionu HC Slavia Praha byla skutečně realizována (podle protokolu sepsaného o ústním jednání ze dne 17. 12. 2003 s daňovým subjektem HC Slavia Praha s.r.o. vyplynulo, že reklamu, kterou si u ní objednávají smluvní partneři, na stadionu fakticky zajišťuje písmomalíř pan B. a společnosti Neony sign a Onyx). V tomto sdělení bylo také uvedeno, že dne 17. 7. 2002 byla uzavřena mezi společnostmi HC Slavia Praha, s.r.o. a společností DRAKEN PRAHA, spol. s r.o. smlouva o zajištění reklamy. Výše sjednané smluvní ceny byla 3 000 000 Kč. Dne 27. 7. 2005 zahájil správce daně u stěžovatele daňovou kontrolu. Na základě výše uvedených informací správce daně výzvou ze dne 30. 11. 2005 vyzval stěžovatele, aby předložil důkazní prostředky a podal potřebná vysvětlení k dokladům od společnosti DVOZA, s.r.o. k přijetí zdanitelného plnění v rozsahu a předmětu uvedeném na daňovém dokladu od plátce, který daňový doklad vystavil. Stěžovatel na základě výzvy předložil výše smlouvy o poskytnutí reklamy a o censi, fotodokumentaci, prohlášení tří společností, výpisy o pohybu zboží BLIZZARD a reklamní leták na společnost KS TRADE COMPANY, spol. s r.o., přičemž uvedl, že neměl možnost kontrolovat účetní a daňovou evidenci svého dodavatele a zkontrolovat, jestli služby nakupuje nebo vytváří vlastními zdroji, zda plní své daňové povinnosti atd. Po vyhodnocení všech důkazů předložených stěžovatelem a získaných vlastním šetřením dospěl správce daně k závěru, že stěžovatel doložil pouze existenci reklamy na stadionu HC Slavia Praha a její použití při podnikání, avšak neprokázal, že toto zdanitelné plnění bylo přijato od plátce, který daňový doklad vystavil. Proto předmětné doklady vyloučil z nároku na odpočet DPH a následně vydal dodatečné platební výměry, které stěžovatel napadl odvoláním. Finanční ředitelství tato odvolání napadenými rozhodnutími zamítlo.

Mezi účastníky řízení není sporu ohledně skutkového stavu věci v tom smyslu, že reklamní služby skutečně byly stěžovatelem objednány, reklama byla na stadionu HC Slavia Praha také realizována a stěžovatel poskytnutí reklamních služeb uhradil.

Pokud stěžovatel namítal vadu řízení spočívající v tom, že skutková podstata, z níž správní orgán vycházel, nemá oporu ve spisech, podle názoru Nejvyšší správní soud ze správního spisu jednoznačně vyplývá, že správci daně na základě výsledků šetření u jiných správců daně, zejména u společnosti DVOZA, s.r.o., vznikly pochybnosti o uskutečnění plnění fakturovaného stěžovateli touto společností, a proto vyzval stěžovatele k prokázání, že mu tato společnost skutečně deklarovaná plnění poskytla. Proto neshledal tuto kasační námitku v rozsahu, v jakém stěžovatel vymezil vadu řízení před správním orgánem, důvodnou, a sám vady řízení před správním orgánem vymezené v § 103 odst. 1 písm. b) ve větším rozsahu než stěžovatelem namítaném není oprávněn z moci úřední přezkoumávat.

Sporným však zůstává správnost posouzení právní otázky, zda z příslušných daňových předpisů vztahujících se k nároku na odpočet DPH vyplývá povinnost stěžovatele v případě pochybností správce daně o skutečné realizaci zdanitelného plnění prokazovat nejen to, zda k poskytnutí plnění fakticky došlo, tedy, že předmětné služby, které zaplatil, byly skutečně realizovány, ale zda má povinnost prokazovat, že plnění realizovala společnost, která vystavila za toto plnění faktury, pokud takový subjekt v daňovém řízení týkajícím se jeho daňových povinností z nějakého důvodu neprokázal, že předmětná plnění provedl, tedy dokazovat, kdo službu pro stěžovatele fakticky uskutečnil a kdy.

Podle § ustanovení 19 odst. 1 zákona o DPH, nestanoví-li tento zákon jinak, má plátce nárok na odpočet daně, pokud jím přijatá zdanitelná plnění, uskutečněná jiným plátcem, použije při podnikání nebo při činnosti vykazující všechny znaky podnikání kromě toho, že je prováděna podnikatelem. Podle odst. 2 citovaného ustanovení plátce prokazuje nárok na odpočet daně daňovým dokladem zaúčtovaným podle zvláštního právního předpisu, případně evidovaným podle § 11 u plátců, kteří nejsou účetní jednotkou, který má všechny tímto zákonem předepsané náležitosti a který byl vystaven plátcem. V případě, že doklad neobsahuje všechny náležitosti daňového dokladu, prokazuje plátce nárok podle zvláštního právního předpisu. Tím je podle poznámky pod čarou ustanovení § 31 zákona o správě daní a poplatků.

Z ustanovení § 31 odst. 4 věta první zákona o správě daní a poplatků vyplývá, že jako důkazních prostředků lze užít všech prostředků, jimiž lze ověřit skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti a které nejsou získány v rozporu s obecně závaznými právními předpisy. Podle odst. 8 písm. c) citovaného ustanovení správce daně prokazuje existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví a jiných povinných evidencí či záznamů vedených daňovým subjektem. Podle odst. 9 citovaného ustanovení 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.

Otázka rozsahu důkazního břemene daňového subjektu obecně byla již mnohokrát řešena judikaturou Ústavního soudu. Právní úprava týkající se nároku na odpočet DPH byla již několikrát předmětem posouzení Evropského soudního dvora a také se k ní opakovaně vyslovil Nejvyšší správní soud. Z této judikatury vyplývá několik základních principů, které ovlivňují rozsah a přenesení důkazního břemene v daňovém řízení. Jedním z nich je, že nárok na odpočet DPH nemá základ ve formálním dokladu, ale v existenci zdanitelného plnění. Zákon tedy nestojí na formálním vykazání zdanitelného plnění, ale na stavu faktickém. Jiný závěr by popíral smysl a účel zákona. V nálezu ze dne 15. 5. 2001 sp. zn. IV. ÚS 402/99 Ústavní soud vyslovil, že „důkaz daňovým dokladem (ve smyslu § 19 odst. 2 zák. č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů) je pouze formálním důkazem dovršujícím hmotně právní 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 (bez rozdílu, zda jde o simulaci absolutní či relativní) uskutečnění zdanitelného plnění, není relevantním důkazem a jeho předložení může vést k formulaci požadavku směřujícího k dokázání hmotně právního úkonu, tj. k důkazu existence zdanitelného plnění.“.

Z judikatury Nejvyššího správního soudu dále vyplývá, že požadavek na prokázání hmotně právního úkonu v případě pochybností správce daně, jež vyplynou z určitých skutečností, je podmíněn jeho povinností existenci takových skutečností prokázat ve smyslu § 31 odst. 8 písm. c) zákona o správě daní a poplatků. Jednou z těchto skutečností může být zpochybnění pravosti podpisu na dokladu, zpochybnění samotné existence osoby, která daňový doklad vystavila a plnění měla poskytnout (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 12. 2008, č. j. 7 Afs 65/2008 – 83, dostupný na www.nssoud.cz). Ke zpochybnění daňového dokladu pak může dojít i tím, že vystavitel za dané období nepodal daňové přiznání k DPH nebo o daňovém dokladu není u vystavitele účtováno, případně je vystavitel nekontaktní a jeho účetnictví tak vůbec není k dispozici nebo bylo zpochybněno (což je i případ stěžovatelova dodavatele). Z právní úpravy prokazování

tvrzení v daňovém řízení, zejména z ust. § 31 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků, však vyplývá, že i za těchto okolností lze pochybnost správce daně vyvrátit, a to tím, že je existence zdanitelného plnění prokázána jinak než perfektními daňovými doklady. Ovšem i prokazování na základě výzvy správce daně v případě odůvodněných pochybností nedává správci daně oprávnění požadovat po daňovém subjektu prokázání skutečnosti, na které se nepodílel. Jak již Nejvyšší správní soud vyslovil např. v rozsudku ze dne 25. 3. 2005, č. j. 5 Afs 131/2004 - 45 publ. pod č. 599/2005 Sb. NSS a dostupném též na www.nssoud.cz, důkazní břemeno nelze pojímat extenzivně a rozšiřovat je na prokazování všech, resp. jakýchkoli, skutečností, tedy i těch, ohledně kterých taková povinnost stíhá zcela jiný subjekt. Obdobný závěr vyslovil i Ústavní soud v citovaném nálezu. V rozsudku ze dne 28. 4. 2005, č. j. 2 Ans 1/2005 - 57, publikovaném pod č. 605/2005 Sb. NSS a dostupném i na www.nssoud.cz, Nejvyšší správní soud dále vyslovil, že důkazní břemeno ohledně prokázání vynaložených výdajů na uskutečnění zdanitelných plnění samotnými dodavateli stěžovatele, stíhá pouze tyto, nikoli však stěžovatele samotného. Skutečnost, že osoby odlišné od stěžovatele nesplnily svoji zákonnou povinnost a nepodaly daňová přiznání, případně byly nekontaktní či nedoložily účetnictví, nemůže být důvodem pro závěr o neunesení důkazního břemene stěžovatelem. Nejvyšší správní soud dále v rozsudku ze dne 15. 5. 2007, č. j. 2 Afs 177/2006 - 61, dostupném na www.nssoud.cz, uvedl, že „otázku, zda subjekt uvedený v daňovém dokladu jako plátce uskutečňující zdanitelné plnění, skutečně toto plnění poskytl či pouze zprostředkoval, je namíste 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). Je proto zcela nerozhodné, zda reklamy byly umísťovány na předmětných internetových stránkách přímo dodavatelem nebo jím sjednaným subdodavatelem či jakýmkoli dalším subdodavatelem v řetězci založeném dodavatelem.“

Také Evropský soudní dvůr ve spojených případech C - 354/03 (Optigen), C - 355/03 (Fulcrum Electronics) a C - 484/03 (Bond House) vyslovil, že nárok na odpočet nemůže být dotčen skutečností, že v řetězci dodávek je jiná předchozí nebo následná transakce zatížena daňovým podvodem, o němž plátce neví nebo nemůže vědět. Každá transakce musí být posuzována sama o sobě a charakter jednotlivých transakcí v řetězci nemůže být změněn předchozími nebo následnými událostmi.

Nejvyšší správní soud s ohledem na uvedené judikatorní závěry a vzhledem k okolnostem, které vyplynuly ze správního a soudního spisu, konstatuje, že úvaha finančního ředitelství a městského soudu o tom, jaký rozsah skutečností musel stěžovatel prokazovat, je nesprávná a došlo k překročení rozsahu prověřovací činnosti, neboť správce daně požadoval prokázání dalších skutečností nad rámec skutečností nezbytných pro prokázání oprávněnosti nároku na odpočet DPH.

V případě stěžovatele měl správce daně na základě informací od správců daně jiných daňových subjektů oprávněně pochybnosti, které stěžovateli sdělil dne 30. 11. 2005 ve výzvě k předložení důkazních prostředků a podání vysvětlení k fakturám vystavených společností DVOZA, s.r.o. Správce daně však vybočil z mezí daných mu zákonem a nepřipustně rozšířil rozsah skutečností prokazovaných daňovým subjektem za účelem uplatnění nároku na odpočet DPH týkajících se existence zdanitelného plnění a jeho účelného vynaložení, neboť ve zprávě o daňové kontrole uvedl, že „nezpochybňuje, že DVOZA, s.r.o. byla plátcem daně a vystavila doklady v souladu se smlouvou“, že „byl

doložen předmět a rozsah zdanitelného plnění tj. fotodokumentace o existenci reklamy“ a „bylo doloženo použití pro svou ekonomickou činnost i doložení zvýšení obratu účetnictvím společnosti“, a že se stěžovateli nepodařilo prokázat „činnost společnosti DVOZA s.r.o. ve svůj prospěch v souladu s uzavřenou smlouvou“.

V případě stěžovatele tedy došlo k situaci, kdy uskutečnění hmotně-právního úkonu zpochybněno nebylo, naopak umístění reklamy na výrobky Blizzard na zimním stadionu HC Slavia Praha bylo správcem daně, finančním ředitelstvím i městským soudem opakovaně konstatováno. Uznání nároku na odpočet DPH však správce daně dále podmínil prokázáním skutečnosti, která nemá oporu v právních předpisech upravujících DPH a která ani nevyplyvá z průběhu skutkového děje. Skutečnost, že osoba, která vystavila faktury byla pro stěžovatele jeho dodavatelem, vyplývá ze smlouvy o cessi, kterou stěžovatel podepsal a v daňovém řízení předložil a podle které se společností DVOZA, s.r.o. jednal jako s postupníkem. Stěžovatel tedy oprávněně, na základě smlouvy, očekával fakturaci od společnosti DVOZA, s.r.o. Podle názoru Nejvyššího správního soudu není obsah smlouvy o cessi práv a povinností ze smlouvy o poskytnutí reklamy v rozporu s právními předpisy týkajícími se DPH. Stěžovateli zákon o DPH neukládá povinnost zjišťovat a prokazovat, jakým způsobem DVOZA, s.r.o. plnění provedla, zda svými vlastními prostředky a zaměstnanci či subdodavatelsky. Jeho povinností bylo především ověřit a dokladovat, že k plnění skutečně došlo. To stěžovatel prokázal fotografiemi reklam. Dále měl prokázat, že toto plnění využil způsobem, kterým zákon o DPH podmiňuje uznání nároku na odpočet DPH. To stěžovatel doložil doklady o zvýšeném obratu prodeje výrobků Blizzard.

Je nesporné, že dodavatel DVOZA, s.r.o. nebyl faktickým realizátorem plnění. Podle obsahu správního spisu to byli subdodavatelé HC Slavia Praha, s.r.o. – písmomalíř pan B. a společnosti Neony sign a Onyx grafik. Obdobné situace jako tato se vyskytují v řadě odvětví (reklama, stavebnictví, cestovní ruch) zcela běžně a jsou v souladu se zákonem o DPH, který nezakazuje poskytnout plnění pomocí řetězce subdodavatelů. Otázkou zkoumání správce daně u jednotlivých daňových subjektů v rámci řetězce by mohla být případná neobvyklá výše ceny takového plnění, na základě níž by bylo možno za určitých okolností a ve spojení s dalšími skutečnostmi, jež by však musely být v řízení prokázány, případně dovodit, že transakce mezi stěžovatelem a společností KS TRADE COMPANY, spol. s r.o. a následně se společností DVOZA, s.r.o. neměla účel stanovený v ustanovení § 19 odst. 1 zákona o DPH, tj. že ve skutečnosti stěžovatel reklamu neobjednával proto, či především proto, aby propagoval své zboží, nýbrž že jejím skutečným smyslem a účelem, byť třeba jen z podstatné části, bylo vyvést určitou část finančních prostředků mimo sféru stěžovatele (srov. úvahy v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 8. 2005, č. j. 2 Afs 13/2005 - 60, publikovaný pod č. 718/2005 Sb. NSS a dostupný na www.nssoud.cz). Správce daně se však uvedenou alternativou v daném případě hlouběji nezabýval, pouze upozornil na rozdíl mezi cenou uvedenou ve smlouvě mezi HC Slavia Praha, s.r.o. a společností DRAKEN PRAHA, spol. s r.o., která byla o dva miliony nižší než smluvní cena mezi stěžovatelem a společností KS TRADE COMPANY, spol. s r.o.

Stěžovatel v dané věci prokázal, že zdanitelné plnění bylo uskutečněno, tedy že objednaná reklama byla realizována a že ji dodavateli zaplatil. V této souvislosti je zcela nerozhodné, zda reklamy byly na sjednaných stadionech instalovány přímo dodavatelem nebo jeho subdodavatelem či jakýmkoli dalším subdodavatelem v řetězci založeném dodavatelem, neboť, jak již konstatoval Nejvyšší správní soud, jedná se o „věc ve vztahu

k nároku stěžovatele na odpočet daně z přidané hodnoty irelevantní a je podstatná toliko při prověřování daňových povinností dodavatele a jeho subdodavatelů a jejich vzájemných vztahů“ (viz rozsudek ze dne 28. 4. 2005, č. j. 2 Ans 1/2005 – 57), přičemž ve věci stěžovatele není důvod se od této judikatury odchýlit. Po daňovém subjektu nelze požadovat, aby prokazoval skutečnosti, jež jsou zcela mimo sféru jeho vlivu a jež nemůže, ať již z důvodů zákonných překážek anebo z důvodu faktického stavu věcí, zjistit a ověřit. Svým postupem správce daně přenesl na stěžovatele povinnosti, které měl v jiném daňovém řízení DVOZA, s.r.o., který, na rozdíl od stěžovatele, ve svém daňovém řízení neunesl důkazní břemeno ohledně prokázání uskutečnění zdanitelného plnění. To však samo o sobě nemůže jít k tíži stěžovatele. Skutečnost, že dodavatel ve svém daňovém řízení neprokáže, že plnění poskytl, ještě samo o sobě není důvodem k nepřiznání nároku na odpočet jeho odběrateli, pokud tento předloží dostatečné důkazní prostředky o tom, že plnění bylo fakticky provedeno, jím uhrazeno a použito za účelem uznaným zákonem o DPH.

Nejvyšší správní soud proto dospěl k závěru, že právní otázka ohledně rozsahu prokazovaných skutečností ve smyslu § 19 zákona o DPH ve spojení s § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků nebyla městským soudem posouzena správně a jeho rozhodnutí je nezákonné, neboť převzal závěr finančního ředitelství a správce daně, že stěžovatel neprokázal, že zdanitelné plnění uskutečnila přímo DVOZA, s.r.o., která je vyfakturovala, a proto nebyl stěžovateli uznán nárok na odpočet DPH ze zdanitelného plnění, jehož existence a účelné vynaložení zpochybněno nebylo.

Z výše uvedeného důvodu Nejvyšší správní soud napadený rozsudek zrušil a věc vrátil městskému soudu k dalšímu řízení (§ 110 odst. 1 s. ř. s.). Ve věci rozhodl v souladu s § 109 odst. 1 s. ř. s., podle něhož rozhoduje Nejvyšší správní soud o kasační stížnosti zpravidla bez jednání, když neshledal důvody pro jeho nařízení.

V dalším řízení je krajský soud vázán právním názorem, který je vysloven v tomto rozsudku (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne krajský soud v novém rozhodnutí (§ 110 odst. 2 s. ř. s.).

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

V Brně dne 20. února 2009

Cihlářová

JUDr. Eliška

předsedkyně senátu