



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Michala Mazance a soudců JUDr. Petra Příhody a JUDr. Jana Passera v právní věci žalobce: **TERRAMED s. r. o.**, se sídlem Družstevní 6/1396, Praha 4 – Nusle, zastoupeného JUDr. Zdeňkem Ruskem, advokátem se sídlem Čs. armády 22, Praha 6, adresa pro doručování Družstevní 8, Praha 4, proti žalovanému: **Finanční ředitelství pro hlavní město Prahu**, se sídlem Štěpánská 28, Praha 1, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 9. 6. 2006, čj. FŘ-6912/13/06, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 6. 5. 2008, čj. 6 Ca 243/2006 - 53,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá.**
- II. Žalobce **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III. Žalovanému **se nepřiznává** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

I.

Žalovaný rozhodnutím ze dne 9. 6. 2006, čj. FŘ-6912/13/06, zamítl odvolání žalobce proti platebnímu výměru Finančního úřadu pro Prahu 4 (správce daně) ze dne 17. 3. 2005, čj. 93874/05/004511/0269, na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období IV. čtvrtletí 2002, vystavenému po provedeném vytýkacím řízení na částku ve výši 209 158 Kč, po snížení žalobcem vykázaného nadměrného odpočtu o částku 550 000 Kč, vztahující se k fakturám ze dne 2. 12. 2002, č. 020/2002 a ze dne 20. 12. 2002, č. 043/2002, vystaveným společností DVOZA s. r. o.

II.

Žalobce napadl rozhodnutí žalovaného žalobou u Městského soudu v Praze, který ji rozsudkem ze dne 6. 5. 2008, čj. 6 Ca 243/2006 - 53, zamítl. Žalobce podle městského soudu neprokázal přijetí zdanitelného plnění od společnosti DVOZA s. r. o., ani jeho předmět a rozsah [§ 31 odst. 9 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve

znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“)]. Žalobce předložil z hlediska formálních náležitostí perfektní daňové doklady, ale neprokázal, že faktury odpovídají faktickému stavu, tj. že právě společnost DVOZA s. r. o. pro žalobce provedla předmětná zdanitelná plnění. Městský soud zdůraznil, že faktury byly vystaveny za zprostředkování reklamy, zatímco podle smlouvy ze dne 3. 9. 2002, uzavřené mezi žalobcem a společností KS TRADE COMPANY, spol. s r. o. (původní smluvní partner žalobce), se mělo jednat o výrobu, umístění a údržbu reklamy, nikoliv o samotné zprostředkování jejího umístění. Zákon č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění rozhodném pro předmětné zdaňovací období (dále jen „zákon o dani z přidané hodnoty“), rozumí uskutečněním zdanitelného plnění faktický stav, nikoliv stav formálně vykázaný. Doklady o uskutečnění zdanitelného plnění, byť vyhotovené se všemi zákonem považovanými náležitostmi, proto nemohou být podkladem pro uznání nároku na odpočet, není-li zároveň prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění deklarovaným způsobem také fakticky došlo. Městský soud uzavřel, že žalobce nedoložil skutečnosti uváděné v daňovém přiznání a neprokázal, co bylo konkrétně předmětem jednotlivých uskutečněných zdanitelných plnění, uplatněných v daňovém přiznání jako plnění zakládající nárok na odpočet daně z přidané hodnoty.

Městský soud rovněž uvedl, že rozpory se vyskytují i v otázce dne uskutečnění zdanitelného plnění. Na fakturách je totiž jako den zdanitelného plnění uvedeno datum jejich vystavení. Toto datum, předcházející skutečnému zaplacení faktur, má představovat datum, ke kterému společnost DVOZA s. r. o. uskutečnila plnění. Z důkazů provedených v rámci daňového řízení, zejm. z výpovědi svědka Marcela Budiny, jednatele společnosti KS TRADE COMPANY, spol. s r. o., nicméně vyplývá, že k uvedenému datu nemohlo dojít k uskutečnění plnění ze strany DVOZA s. r. o.

III.

Žalobce (stěžovatel) brojil proti rozsudku městského soudu kasační stížností. Dovolal se stížního důvodu podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., tj. nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem, jakkoliv své námitky tomuto ustanovení výslovně nepodřadil.

Stěžovatel jako objednatel uzavřel dne 3. 9. 2002 smlouvu o zajištění reklamy se společností KS TRADE COMPANY, spol. s r. o., jejímž předmětem bylo zajištění a umístění reklamy na zimním stadionu sportovního klubu. Stěžovatel neuzavřel jinou smlouvu se stejným předmětem s žádnou jinou společností. Stěžovatel v průběhu daňového řízení prokázal, že jeho reklama byla na zimním stadionu HC Slavia Praha skutečně umístěna a řádně udržována a tuto skutečnost nezpochybnil ani daňové orgány. Zhotovitel (společnost KS TRADE COMPANY, spol. s r. o.) následně smluvně postoupila práva a povinnosti z této smlouvy společnosti DVOZA s. r. o., která stěžovateli vyfakturovala cenu za poskytnutou službu, tj. za umístění a údržbu reklamy na zimním stadionu.

Stěžovatel nepovažuje za správný výklad městského soudu, podle nějž bylo fakturováno za zprostředkování reklamy, zatímco podle smlouvy o zajištění reklamy se mělo jednat o činnost, která je s reklamou svázána (výrobu, umístění a údržbu reklamy), nikoliv o samotné zprostředkování. Stěžovatel předložil doklady na nichž je jednoznačně

uveden odkaz na smlouvu o zajištění reklamy ze dne 3. 9. 2002. Z pouhého slovního spojení „zprostředkování reklamy“ nelze dovozovat, že se jedná o zprostředkování ve smyslu výkladu provedeného městským soudem. Při výkladu úmyslu smluvních stran je nutné vycházet především z obsahu smlouvy samotné. V tomto kontextu jsou slova „zajištění“ a „zprostředkování“ reklamy *de facto* synonyma. Podle stěžovatele proto nelze dovodit, že společnost DVOZA s. r. o. neposkytla plnění, které vyfakturovala. Bylo-li jednoznačně prokázáno, že reklama stěžovatele byla na zimním stadionu umístěna a po dobu platnosti smlouvy o zajištění reklamy řádně udržována, je zřejmé, že společnost DVOZA s. r. o. jako smluvní nástupce společnosti KS TRADE COMPANY, spol. s r. o. poskytla stěžovateli předmětná plnění.

Stěžovatel nesouhlasil ani se závěry městského soudu o rozporech v otázce dne uskutečnění zdanitelného plnění. Umístění a údržba loga stěžovatele na ledovou plochu není vyrobením hmatatelné věci, ale službou, u níž se za den uskutečnitelného zdanitelného plnění ve smyslu § 9 odst. 1 písm. a) zákona o dani z přidané hodnoty [*pozn. NSS: stěžovatel pravděpodobně mínil písm. e) citovaného ustanovení*], považuje den jejich poskytnutí nebo zaplacení, a to ten den, který nastane dříve.

IV.

Žalovaný navrhl zamítnutí kasační stížnosti.

V.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek městského soudu vázán rozsahem a důvody, které stěžovatel uplatnil v kasační stížnosti (§ 109 odst. 2 a 3 s. ř. s.). Neshledal přitom vady podle § 109 odst. 3 s. ř. s., k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

Kasační stížnost není důvodná.

Nejvyšší správní soud především připomíná, že důkazní břemeno k prokázání skutečností, které daňový subjekt uvedl v daňovém přiznání pro uplatnění odpočtu daně z přidané hodnoty, stíhá především tento subjekt (§ 31 odst. 9 daňového řádu). K unesení důkazního břemene pak nepostačuje předložení formálně bezvadného daňového dokladu. Jak vyplývá i z nálezu Ústavního soudu ze dne 15. 5. 2001, sp. zn. IV. ÚS 402/99, „*důkaz daňovým dokladem 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*“. Prokazuje-li daňový subjekt nárok na nadměrný odpočet DPH formálně bezvadným daňovým dokladem, ale existují pochybnosti o faktickém stavu, je součástí důkazního břemene daňového subjektu prokázání existence zdanitelného plnění (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 10. 2006, čj. 2 Afs 7/2006 - 107, www.nssoud.cz). Doklady o uskutečnění zdanitelného plnění, byť se všemi zákonem vyžadovanými náležitostmi, proto nemohou být podkladem pro uznání nároku na odpočet, není-li současně prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo tak, jak je deklarováno. Pokud daňový subjekt v daňovém řízení neprokáže jím tvrzené skutečnosti, nelze s odkazem na § 31 odst. 8 daňového řádu dovodit, že by byl správce daně povinen prokazovat tyto skutečnosti za daňový subjekt a neučinil-li

tak, dospět k závěru, že jeho rozhodnutí bylo vydáno na základě neúplných skutkových zjištění a je nezákonné (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 4. 2006, čj. 5 Afs 40/2005 - 72, www.nssoud.cz). Správce daně ani žalovaný nejsou povinni prokazovat existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost důkazů předložených stěžovatelem, ale v souladu s § 31 odst. 8 písm. c) daňového řádu pouze existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví a jiných povinných evidencí či záznamů, vedených daňovým subjektem. Vzhledem k tomu, že účetnictví ani jiné povinné evidence nebyly v průběhu daňového řízení u stěžovatele zpochybněny, správní orgán nebyl povinen prokázat existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost důkazů předložených stěžovatelem, neboť daňový řád takovou povinnost nestanoví.

Stěžovatel deklaroval přijetí zdanitelného plnění od společnosti (DVOZA s. r. o.), která podle informací dožádaného správce daně nepředložila účetnictví ani jinak nedoložila, že by přijala nebo poskytla zdanitelná plnění podle předmětných daňových dokladů. Správce daně měl proto oprávněné pochybnosti o faktickém přijetí zdanitelného plnění od této společnosti a vyzval stěžovatele v rámci vytýkácího řízení, aby jím uváděné skutečnosti prokázal. K této výzvě stěžovatel předložil vedle předmětných daňových dokladů také smlouvu o zajištění reklamy ze dne 3. 9. 2002, uzavřenou mezi stěžovatelem a společností KS TRADE COMPANY, spol. s r. o., a uvedl, že zakázku může prokázat videokazetami. Dále navrhl výslech svědka Marcela Budiny, jednatele společnosti KS TRADE COMPANY, spol. s r. o. Součástí spisu je protokol o jednání dne 6. 4. 2006, kdy byl zástupce stěžovatele seznámen s výpovědí Marcela Budiny dne 6. 9. 2004 (v rámci jiného řízení) a prohlásil, že netrvá na opakování výslechu. Marcel Budina dne 6. 9. 2004 vypověděl, že logo stěžovatele již bylo v době cesse na společnost DVOZA s. r. o. umístěno na zimním stadionu a povinností DVOZY s. r. o. (tj. postupníka původního zhotovitele) bylo „*udělat každé společnosti děkovný dopis, ze kterého bylo jasno, že reklama na zimním stadionu byla uskutečněna a dále vyfakturovat částku klientovi, která zbývala doplatit na základě smlouvy mezi KS TRADE a klientem*“. Nejvyšší správní soud přisvědčil žalovanému, že tato výpověď nepodporuje tvrzení stěžovatele, podle nějž došlo k naplnění předmětné smlouvy společností DVOZA s. r. o., tj. že právě tato společnost vyrobila či zprostředkovala reklamu. Předmět a rozsah skutečného uskutečnění fakturovaného plnění společností DVOZA s. r. o. tak nelze mít za prokázaný a nelze jej vysvětlit samotnou existencí reklamy na zimním stadionu. V tomto směru lze odkázat, jako učinil i žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti, také na § 10 zákona o dani z přidané hodnoty a povinnost plátce, který skutečně plnění uskutečnil, uplatnit daň na výstupu a vystavit stěžovateli řádný daňový doklad. Ze spisů přitom vyplývá, že se aktivita společnosti DVOZA s. r. o. omezila prakticky již jen na vyfakturování částky za reklamu na zimním stadionu, realizovanou ještě před postoupením práv a povinností ze smlouvy o zajištění reklamy.

Za této důkazní situace nemohou být listinné důkazy předložené stěžovatelem postačujícím důkazem o přijetí zdanitelného plnění v deklarovaném rozsahu a od dané společnosti. Podle § 19 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty platí, že plátce má nárok na odpočet daně, pokud jím přijatá zdanitelná plnění, uskutečněná jiným plátcem, použije k podnikání nebo jiné činnosti vykazující všechny znaky podnikání kromě toho, že je prováděna podnikatelem. K uplatnění nároku na odpočet daně musí být splněny obě

uvedené podmínky současně, tj. přijaté zdanitelné plnění musí být plátcem poskytnuto jiným plátcem a plátce je musí použít k podnikání. Samotný daňový doklad (faktura), byť by obsahoval všechny zákonné náležitosti, sám o sobě neprokazuje, že fakticky došlo k uskutečnění plnění uvedeném na faktuře a od vystavitele faktury. Žalovaný i dožádání správci daně využili všech zákonných možností k ověření skutečností tvrzených stěžovatelem. Není-li však stěžovatel schopen prokázat tvrzenou skutečnost, nemůže se své důkazní povinnosti zbavit námitkou, že má neexistenci tvrzené skutečnosti prokázat daňový orgán. Takový výklad by byl v rozporu s konstrukcí důkazního břemene v daňovém řízení.

Nejvyšší správní soud dále poznamenává, že v hodnocení dne uskutečnění zdanitelného plnění, provedeném městským soudem, neshledal žádné pochybení. Ohledně otázky, zda má fakturované plnění povahu služby, nebylo mezi stěžovatelem a daňovými orgány sporu. Nesoulad mezi stěžovatelem deklarovaným dnem uskutečnění zdanitelného plnění a dnem, který vyplynul z výpovědi Marcela Budiny (konkrétně z prohlášení, že reklama stěžovatele byla v době cesse již na zimním stadionu umístěna) pouze prohloubil pochybnosti o samotném poskytnutí služby ze strany společnosti DVOZA s. r. o.

Nejvyšší správní soud proto uzavřel, že stěžovatel neunesl důkazní břemeno k prokázání skutečností rozhodných pro vznik nároku na odpočet daně z přidané hodnoty a že za této situace nemohlo dojít ani k přenesení důkazního břemene na správce daně či žalovaného ve smyslu § 31 odst. 8 písm. c) daňového řádu.

Nejvyšší správní soud neshledal napadené rozhodnutí městského soudu nezákonným, proto kasační stížnost zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

Stěžovatel neměl ve věci úspěch, nemá tedy právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 60 odst. 1 *a contrario* za použití § 120 s. ř. s.). Žalovanému, jemuž by jinak právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti příslušelo (§ 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s.), soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, neboť mu podle obsahu spisu náklady řízení nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly.

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

V Brně 14. července 2009

JUDr. Michal Mazanec
předseda senátu