ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Marie Žiškové a soudců JUDr. Lenky Kaniové a JUDr. Zdeňka Kühna v právní věci žalobkyně: **ROBSTAV, s. r. o.,** se sídlem Podskalská 6/408, 128 00 Praha 2, zastoupené JUDr. Miroslavem Janstou, advokátem se sídlem Těšnov 1, 110 00 Praha 1, proti žalovanému: **Finanční ředitelství pro hlavní město Prahu,** se sídlem Štěpánská 28, 111 21 Praha 1, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 21. 8. 2006, č. j. FŘ-12515/13/06, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 11. 9. 2009, č. j. 5 Ca 349/2006 - 39,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žalobkyně **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

III. Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

Rozhodnutím ze dne 21. 8. 2006, č. j. FŘ-12515/13/06, zamítl žalovaný odvolání žalobkyně proti platebnímu výměru na daň z přidané hodnoty ze dne 20. 10. 2008, č. j. 145686/05/002513/8263, vydanému Finančním úřadem pro Prahu 2 (dále jen „správce daně“), jímž byl žalobkyni za zdaňovací období říjen 2004 vyměřen nadměrný odpočet ve výši 466 556 Kč oproti v řádném daňovém přiznání vykázanému nadměrnému odpočtu ve výši 496 956 Kč. Žalobkyně totiž neprokázala přijetí zdanitelného plnění na základě faktury č. 04/1/413 od společnosti PROPAG INVEST s. r. o. spočívající ve zprostředkování promítání dvacetisekundového reklamního spotu žalobkyně na velkoplošné světelné obrazovce umístěné na Václavském náměstí v Praze v termínu od 1. 10. 2004 do 31. 10. 2004 24 hodin denně minimálně dvakrát za hodinu na základě smlouvy o zprostředkování světelné reklamy a výrobě reklamního spotu ze dne 27. 9. 2004 v ceně 160 000 Kč bez daně z přidané hodnoty.

Proti rozhodnutí žalovaného brojila žalobkyně žalobou u Městského soudu v Praze, který ji rozsudkem ze dne 11. 9. 2009, č. j. 5 Ca 349/2006 - 39, zamítl.

Ve včas podané kasační stížnosti žalobkyně napadla rozsudek městského soudu z řady důvodů. Předně se neztotožnila s jeho závěrem, že fakturu č. 04/1/413 nelze uznat za daňový doklad, jímž plátce prokazuje nárok na odpočet daně, neboť žalobkyně neprokázala, že zdanitelné plnění bylo fakticky uskutečněno. Žalovaný ani soud nezpochybnili, že žalobkyně předložila řádný daňový doklad, který obsahoval všechny náležitosti stanovené zákonem č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty. Tento zákon podle žalobkyně nestanoví jako předpoklad pro uplatnění nároku na odpočet daně prokázání pravdivosti údaje o rozsahu uskutečněného zdanitelného plnění a o výši jeho ceny.

Pokud by přesto Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že prokázání faktického uskutečnění zdanitelného plnění je pro uplatnění nároku na odpočet daně nezbytné, pak žalobkyně zdůraznila, že žalovaný nikdy nezpochybnil, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo. Žalovaný – stejně jako soud – pouze dospěl k závěru, že žalobkyně neprokázala, že plnění bylo poskytnuto v rozsahu a za cenu uvedenou v daňovém dokladu. Podle žalobkyně však postačuje, že ke zdanitelnému plnění fakticky došlo, přičemž rozsah, forma ani cena tohoto plnění nejsou rozhodující. Žalobkyně v této souvislosti odkázala na rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 20. 9. 2006, sp. zn. 15 Ca 100/2005, v němž měl tento soud vyslovit názor, že reklama, resp. reklamní nápis, je zdanitelným plněním bez ohledu na to, jakou formou je reklama sdělována nebo jak širokému okruhu potencionálních adresátů je určena. Podle žalobkyně je proto bez významu, v jakém rozsahu bylo zdanitelné plnění poskytnuto, podstatné je pouze to, zda ke zdanitelnému plnění fakticky došlo, což nebylo nikdy zpochybněno. Navíc podle žalobkyně byl rozsah prokázán mimo jiné svědeckou výpovědí pana A. V. a k rozsahu uskutečněného zdanitelného plnění se mohli relevantně vyjádřit i svědci navrhovaní žalobkyní, jejichž slyšení ovšem soud zamítl.

Žalobkyně se neztotožnila s městským soudem ani v tom, že nebylo prokázáno, že zdanitelné plnění bylo uskutečněno dodavatelem uvedeným na faktuře – společností PROPAG INVEST s. r. o. Žalovaný nikdy nezpochybnil, že reklamní spot byl skutečně promítán, a žalobkyně navíc předložila jako důkazní prostředek CD se záznamem reklamního spotu s označením společnosti PROPAG INVEST s. r. o. Žalobkyně v této souvislosti zdůraznila, že v průběhu celého řízení nepadla žádná zmínka o tom, že by snad byl reklamní spot zajišťován jiným subjektem.

Za pouhou domněnku a spekulaci městského soudu nemající oporu v provedeném dokazování označila žalobkyně závěr soudu, že několikanásobné navýšení ceny za zdanitelné plnění oproti ceně běžné svědčí o tom, že jde o navýšení účelové. Navzdory rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 8. 2005, sp. zn. 2 Afs 16/2005, který soud v napadeném rozsudku zmínil, dovodil v projednávaném případě účelovost údajného navýšení ceny zdanitelného plnění pouze ze skutečnosti, že tato cena byla dle jeho názoru několikanásobně vyšší oproti ceně běžné, aniž by se současně zabýval např. tím, jaký význam mělo pro žalobkyni promítání reklamního spotu z hlediska nárůstu jejích tržeb nebo zda žalobkyně mohla s ohledem na své znalosti a schopnosti rozpoznat údajně nepřiměřenou výši ceny za reklamní prezentaci.

Dále žalobkyně namítla, že soud na jedné straně dospěl k závěru, že prokázána není ani úhrada fakturované ceny, avšak na straně druhé sám konstatoval, že úhrada ceny není podmínkou nároku na odpočet. Bez ohledu na to, že žalobkyně úhradu fakturované ceny prokázala příjmovým pokladním dokladem vystaveným společností PROPAG INVEST s. r. o. a svědeckou výpovědí pana A. V., je otázka faktické úhrady ceny s ohledem na zmiňovaný závěr soudu irelevantní.

Žalobkyně konečně namítá, že skutková podstata, z níž správce daně a žalovaný vycházeli, nemá oporu ve spisech a při jejím zjišťování byl porušen zákon v ustanoveních o řízení, neboť správce daně ani žalovaný neprovedli výslechy svědků navržených žalobkyní. Jak konstatoval i soud, výslech svědků M. Č. a R. S. žalobkyně navrhla poprvé již ve svém podání ze dne 2. 8. 2005. Výslechem mělo být mimo jiné prokázáno, že reklamní spot byl vysílán, tj. že došlo k faktickému uskutečnění zdanitelného plnění, přičemž je naprosto logické, že svědci se mohli současně vyjádřit i k tomu, jak často byl spot vysílán, neboť tyto dvě skutečnosti spolu úzce souvisí. V návrhu na provedení výslechu těchto svědků proto podle žalobkyně nebylo nutné výslovně uvádět, že by se kromě toho, zda vysílání spotu viděli, měli vyjádřit také k tomu, jak často ho viděli. V této souvislosti pak žalobkyně poukazuje i na pochybení městského soudu: jelikož žalobkyně navrhovala provedení výslechu svědků již 2. 8. 2005 a správce daně a žalovaný jej neprovedli, nemůže obstát závěr soudu, který v postupu žalovaného ohledně důkazních návrhů učiněných žalobkyní do dne vydání rozhodnutí žalovaného neshledal pochybení. Neprovedl-li pak výslech zmiňovaných svědků ani soud, zatížil řízení vadou, která měla za následek nezákonné rozhodnutí ve věci samé.

Z těchto důvodů žalobkyně navrhla, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek městského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti konstatoval, že za doklad prokazující nárok na odpočet daně lze uznat jen takový doklad, na němž jsou uvedeny údaje korespondující se zjištěnými skutečnostmi o realizaci plnění. V souladu s § 31 odst. 9 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „daňový řád“), bylo na žalobkyni, aby prokázala, že dokladem č. 04/1/413 deklarované zdanitelné plnění od společnosti PROPAG INVEST s. r. o. fakticky přijala. Žalovaný nezpochybňuje, že reklamní spot byl na Václavském náměstí v Praze promítán, avšak nebylo prokázáno, že tento spot vyrobila a jeho promítání zajistila společnost PROPAG INVEST s. r. o. Rovněž nebylo prokázáno plnění v deklarovaném rozsahu, přičemž odkaz žalobkyně na rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem je v této souvislosti nepřípadný. Žalovaný nesouhlasí s názorem žalobkyně, že není podstatné, v jakém rozsahu, jakou formou a za jakou cenu bylo zdanitelné plnění poskytnuto: nepostačuje, že reklamní spot žalobkyně byl na smluvně sjednaném místě někdy vysílán. Zdanitelné plnění lze považovat za přijaté jen tehdy, bylo-li přijato ve sjednaném rozsahu a právě od společnosti PROPAG INVEST s. r. o. K prokázání přijetí zdanitelného plnění od této společnosti nemohla postačovat skutečnost, že názvem této společnosti bylo označeno žalobkyní předložené CD se záznamem spotu. Ostatně na tomto CD byla uvedena adresa, na níž společnost PROPAG INVEST s. r. o. v době vysílání spotu již více než půl roku nesídlila. Šetřením u společnosti Business Lights s. r. o., která příslušnou velkoplošnou obrazovku provozovala, nebylo možné tvrzení žalobkyně ověřit, neboť tato společnost byla počátkem roku 2005 převedena na T. A. a stala se nekontaktní. Skutečnosti tvrzené žalobkyní pak neprokázal ani výslech paní Heleny Valsové (dříve Filípkové), bývalé jednatelky společnosti PROPAG INVEST s. r. o.

K údajnému pozitivnímu dopadu vysílání reklamního spotu na její ekonomickou činnost žalobkyně neuvedla žádné konkrétní skutečnosti. Žalovaný zpochybnil pravdivost údaje o ceně, neboť u společnosti PROPAG INVEST s. r. o. mělo dojít k navýšení ceny za jeden reklamní spot oproti cenám účtovaným společnosti Business Lights s. r. o. ze 2 Kč na více než 120 Kč; současně ceny obdobné reklamy poskytované jiným subjektem se pohybují v rozmezí od 4,70 Kč do 12,30 Kč za spot. Obdobné srovnání cen si mohla bez potíží provést i žalobkyně, a tudíž musela vědět o nepřiměřenosti ceny plnění, které měla údajně přijmout.

Žalovaný nezpochybňuje, že provedení úhrady není podmínkou pro přiznání nároku na odpočet daně, nicméně neprokázání provedení úhrady a rozpory v tvrzení, jakým způsobem měla úhrada proběhnout přijetí zdanitelného plnění zpochybňují. Provedení nebylo prokázáno svědeckou výpovědí pana A. V., neboť se jedná o nedůvěryhodné svědectví (což žalovaný podrobněji odůvodňuje). Výpověď tohoto svědka nemůže pro nedůvěryhodnost prokazovat ani přijetí zdanitelného plnění v rozsahu sjednaném ve smlouvě; rozsah poskytnutého plnění nebyl v průběhu daňového řízení doložen ani play listy s denními záznamy provozu obrazovky, což je při poskytování tohoto druhu reklamy naprosto běžné.

K námitce neprovedení výslechu svědků M. Č. a R. S. navrženém žalobkyní dne 5. 8. 2005 žalovaný uvedl, že není povinností finančních orgánů provést každý navrhovaný výslech, přičemž neprovedení výslechů v projednávaném případě žalovaný v odůvodnění svého rozhodnutí řádně zdůvodnil. Výslech měl prokázat, že navržení svědkové reklamní spot viděli, avšak žalovaný nezpochybňoval, že k vysílání reklamního spotu došlo, a proto považoval za nadbytečné ověřovat tuto skutečnost výslechem svědků. Výslech svědků pana Č., paní S. a pana N., jimiž mělo být ověřeno přijetí plnění od společnosti PROPAG INVEST s. r. o., byl žalobkyní navržen až po vydání rozhodnutí žalovaného o odvolání: nelze proto považovat za procesní pochybení žalovaného, pokud tento výslech neprovedl a ani jeho neprovedení nezdůvodnil.

Z těchto důvodů považoval žalovaný kasační stížnost za nedůvodnou a navrhl, aby ji Nejvyšší správní soud zamítl.

Kasační stížnost není důvodná.

Nejvyšší správní soud se v prvé řad neztotožnil s názorem žalobkyně, že pro uplatnění nároku na odpočet daně z přidané hodnoty postačuje předložení formálně bezvadného daňového dokladu. Z § 73 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty ve znění účinném pro příslušné zdaňovací období sice vyplývá, že prokazování nároku na odpočet daně je prvotně záležitostí dokladovou; současně je ale 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 fakticky došlo tak, jak je v dokladech deklarováno, či nejsou-li splněny další zákonné podmínky pro jeho uplatnění. Daňové řízení je ovládáno zásadou, že každý daňový subjekt má povinnost jednak přiznat daň (břemeno tvrzení) a rovněž i povinnost toto tvrzení prokázat (břemeno důkazní). Pokud tedy žalobkyně nárok na odpočet daně uplatnila před správcem daně, byla povinna k výzvě správce daně uplatněný nárok jednoznačně prokázat (k tomu viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 2. 2008, č. j. 9 Afs 93/2007 - 84, dostupný na www.nssoud.cz).

Je třeba mít na paměti, že nárok na odpočet daně z přidané hodnoty vzniká tehdy, pokud plátce použije přijaté zdanitelné plnění pro uskutečnění své ekonomické činnosti za splnění dalších zákonem vymezených podmínek (§ 72 a následující zákona o dani z přidané hodnoty). Daňový doklad proto per se není poukázkou na vznik nároku na odpočet daně: aby mu mohla být přisouzena důkazní hodnota ve smyslu § 73 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty, musí věrně zobrazovat právě faktickou stránku věci – tj. přijetí zdanitelného plnění. Neodpovídají-li některé nebo dokonce všechny údaje uvedené na daňovém dokladu skutečnosti, nelze mechanismus předvídaný v § 73 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty využít. Jinými slovy obecně sice samotné předložení formálně bezvadného daňového dokladu postačuje k prokázání vzniku nároku na odpočet daně z přidané hodnoty, avšak vzniknou-li správci daně pochybnosti o správnosti údajů na tomto dokladu, resp. pochybnosti o uskutečnění zdanitelného plnění či naplnění jiných zákonných podmínek pro uplatnění odpočtu daně, ztrácí daňový doklad svoji důkazní hodnotu předvídanou v § 73 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty a nárok na odpočet daně je třeba prokazovat dalšími způsoby předvídanými daňovým řádem. Přesně taková situace nastala v projednávaném případě a již na tomto místě je nutno říci, že pochybnosti správce daně o realizaci zdanitelného plnění tak, jak bylo deklarováno na faktuře č. 04/1/413, rozhodně nebyly marginálního charakteru.

Pokud žalobkyně opakovaně namítá, že žalovaný ani městský soud nezpochybnili existenci zdanitelného plnění, lze jí přisvědčit, avšak sama tato skutečnost ještě neznamená, že žalobkyni vznikl nárok na odpočet daně na základě citované faktury č. 04/1/413. Z § 28 odst. 2 a 4 zákona o dani z přidané hodnoty vyplývá, že jak běžný tak i zjednodušený daňový doklad musí vždy obsahovat i obchodní firmu nebo jméno a příjmení, popřípadě název, dodatek ke jménu a příjmení nebo názvu, sídlo nebo místo podnikání plátce, který uskutečňuje zdanitelné plnění, a jeho identifikační číslo, údaj o rozsahu a předmětu plnění a částku, která má být za plnění zaplacena. Tyto údaje, jak bylo výše uvedeno, musí odpovídat skutečnosti: nepostačuje, že ke zdanitelnému plnění nějakým způsobem došlo (konkrétně v projednávaném případě že reklamní spot byl na předmětné obrazovce na Václavském náměstí někdy vysílán), nýbrž zdanitelné plnění musí být realizováno takovým způsobem a v takovém rozsahu, jak je deklarováno na daňovém dokladu. Neodpovídají-li údaje v daňovém dokladu skutečnosti, neprokazuje tento doklad nárok na odpočet daně z přidané hodnoty.

V této souvislosti nemůže obstát odkaz žalobkyně na rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 20. 9. 2006, sp. zn. 15 Ca 100/2005: ten se totiž týkal otázky, zde lze reklamní nápis považovat za zdanitelné plnění přijaté pro účely související s podnikáním. To však správce daně, žalovaný ani soud nerozporovali. Je nepochybné, že reklamní spot, který si žalobkyně měla objednat u společnosti PROPAG INVEST s. r. o. bylo lze považovat za zdanitelné plnění pro účely zákona o dani z přidané hodnoty a že žalobkyně by si na základě takového zdanitelného plnění mohla nárokovat odpočet daně. Správce daně a žalovaný však v průběhu daňového řízení validně zpochybnili, že žalobkyně přijala zdanitelné plnění právě od společnosti PROPAG INVEST s. r. o. a že jej přijala v deklarovaném rozsahu, přičemž žalobkyni se opak nepodařilo prokázat.

Ohledně otázky, zda zdanitelné plnění bylo přijato od společnosti PROPAG INVEST s. r. o. je nutné vyjít z jednoduché úvahy, totiž že existence zdanitelného plnění (která obecně nebyla správcem daně ani žalovaným zpochybněna) automaticky neznamená, že toto plnění bylo žalobkyní přijato od společnosti PROPAG INVEST s. r. o. Skutečnost, že v průběhu daňového řízení nepadla žádná zmínka o tom, že by snad byl reklamní spot zajišťován jiným

subjektem, nemá na posouzení věci vliv: žalobkyně tvrdila, že zdanitelné plnění poskytla společnost PROPAG INVEST s. r. o., a to také musela prokázat. Žalobkyně v průběhu daňového řízení předložila fakturu č. 04/1/413, na níž je uvedeno, že dodavatel, společnost PROPAG INVEST s. r. o., fakturuje odběrateli, žalobkyni, dle článku III. smlouvy o zprostředkování světelné reklamy a výrobě reklamního spotu ze dne 27. 9. 2004 smluvní částku za pronájem reklamního času ve výši 160 000 Kč, DPH 30 400 Kč, celkem k úhradě 190 400 Kč. Jak bylo podrobně zdůvodněno výše, tento doklad sám o sobě přijetí zdanitelného plnění od společnosti PROPAG INVEST s. r. o. neprokazuje. Žalobkyně dále předložila smlouvu o zprostředkování světelné reklamy a výrobě reklamního spotu uzavřenou mezi žalobkyní a společností PROPAG INVEST s. r. o., příjmový pokladní doklad vystavený společností PROPAG INVEST s. r. o. na částku 190 400 Kč, potvrzení od této společnosti ze dne 6. 4. 2005, přiznání k dani z přidané hodnoty společnosti PROPAG INVEST s. r. o. za zdaňovací období říjen 2004, výpis z knihy vydaných faktur společností PROPAG INVEST s. r. o. za období říjen 2004 a CD s reklamním spotem s označením společnosti PROPAG INVEST s. r. o.

Dále byl správcem daně proveden výslech pana A. V. jako zástupce společnosti PROPAG INVEST s. r. o. Z něj vyplynulo, že majitelem velkoplošné obrazovky na Václavském náměstí je společnost Business Lights s. r. o., která zajišťovala promítání reklamního spotu. Společnost PROPAG INVEST s. r. o. si na základě smlouvy s touto společností pronajímala reklamní časy. Pan A. V. dále uvedl, že reklamní spot je vyroben pomocí počítače zaměstnanci společnosti PROPAG INVEST s. r. o. a že platba je prováděna v hotovosti, přičemž peníze většinou přejímá on v provozovně žalobkyně v Plzni. Kontrola reklamy měla probíhat tak, že společnost PROPAG INVEST s. r. o. dostávala od společnosti Business Lights s. r. o. play listy – záznamy denního programu na jednotlivých obrazovkách – a dále CD s nahranou reklamou.

Tyto důkazní prostředky samostatně ani ve svém souhrnu však uskutečnění zdanitelného plnění ze strany společnosti PROPAG INVEST s. r. o. neprokazují a jsou zpochybněny dalšími zjištěními správce daně. Především žalobkyní předložená tvrzení nebylo možno ověřit ani u společnosti PROPAG INVEST s. r. o. ani u společnosti Business Lights s. r. o. Z dožádání u Finančního úřadu v Praze – Modřanech správce daně zjistil, že společnost PROPAG INVEST s. r. o. vykázala za měsíc říjen 2004 nápadně vysoké hodnoty přijatých a uskutečněných zdanitelných plnění, jejichž faktické uskutečnění však na výzvu neprokázala. Později se tato společnost stala nekontaktní, k 16. 6. 2005 jí byla z úřední moci zrušena registrace k dani z přidané hodnoty a daňová povinnost za období květen až listopad 2004 byla vyměřena ve výši nula. V případě společnosti Business Lights s. r. o., která vlastnila a provozovala předmětnou velkoplošnou obrazovku a od níž si společnost PROPAG INVEST s. r. o. pronajímala reklamní časy, správce daně na základě dožádání u Finančního úřadu v Teplicích zjistil, že u této společnosti byla v roce 2004 provedena daňová kontrola, která v účetnictví zjistila přijaté faktury, u nichž společnost Business Lights s. r. o. neprokázala uskutečnění zdanitelného plnění. Tyto faktury byly vystaveny společnostmi, v nichž figuruje pan A. V. Společnost Business Lights s. r. o. byla následně na počátku roku 2005 převedena na paní T. A. a stala se nekontaktní.

Tvrzení žalobkyně byla dále podstatně narušena výpovědí bývalé jediné majitelky a jednatelky společnosti PROPAG INVEST s. r. o., paní Heleny Valsové (dříve Filípkové, viz protokol o ústním jednání ze dne 26. 7. 2006, č. j. 42866/06/305930/5110). Ta v prvé řadě uvedla, že tato společnost, která vykazovala obrat v řádech desítek milionů korun, na ní byla bezplatně převedena a po třech letech opět bezplatně převedena na jinou osobu vždy za účasti pana V. Paní Valsová jako jednatelka společnosti PROPAG INVEST s. r. o. pouze jezdila do

Prahy podepisovat písemnosti, které připravoval pan V., konkrétně smlouvy a faktury; daňová přiznání podepisoval pan V. Ten také prováděl obchodní činnost společnosti. Obchodními partnery mělo být asi deset společností, jejich názvy si svědkyně nepamatovala. Žalobkyně však podle ní patřila mezi zákazníky společnosti PROPAG INVEST s. r. o., znala ji však jen podle názvu, nikoho z ní neznala; obchodní spolupráci s žalobkyní zajišťoval pan V., který je za vše odpovědný. Svědkyně nevěděla, kdo za žalobkyni jednal, čím se žalobkyně zabývá, kde, kdy a v jakém rozsahu byly její reklamní spoty promítány nebo zda společnost PROPAG INVEST s. r. o. poskytovala žalobkyni i jiné služby než promítání reklamy. Svědkyně rovněž nevěděla, jakým způsobem byly přijímány platby, nikdy nebyla přítomna hotovostnímu převodu.

Z této výpovědi dle názoru Nejvyššího správního soudu vyplývá, že paní Helena Valsová sehrála ve společnosti PROPAG INVEST s. r. o. roli nastrčené osoby, tzv. bílého koně. Pouze podepisovala dokumenty předložené panem V. a o skutečné činnosti společnosti neměla tušení. Pokud podepsala potvrzení ze dne 6. 4. 2005, v němž potvrdila obchodní spolupráci mezi společností PROPAG INVEST s. r. o. a žalobkyní, pak jde o potvrzení značně nevěrohodné, neboť jen těžko mohla potvrzovat a vyjadřovat se k realizaci jednotlivých obchodních případů a k jejich daňové evidenci, když podle vlastních slov tyto záležitosti vůbec neřešila a s žalobkyní nikdy nejednala. Z tohoto pohledu nelze považovat za věrohodné ani její prohlášení k dotazu zástupce žalobkyně, že společnost PROPAG INVEST s. r. o. poskytla reklamní služby žalobkyni.

Vzhledem k existenci fiktivních zdanitelných plnění u společností PROPAG INVEST s. r. o. a Business Lights s. r. o. vyplývajících z výše popsaných dožádání a ve světle výpovědi paní Valsové se rovněž jeví nedůvěryhodnou výpověď pana A. V., který zřejmě celou záležitost organizoval. Nejvyšší správní soud vyzdvihuje zejména to, že pan V. stál za celým komplexem zdanitelných plnění, která se nepodařilo prokázat, že bezplatně převáděl společnost PROPAG INVEST s. r. o. vykazující obrat v řádu desítek milionů na různé osoby, že fakticky jednal za tuto společnost, ačkoliv k tomu neměl žádné zmocnění od jednatelky a majitelky, přičemž o jeho obchodní činnosti a plnění daňových povinností společnosti PROPAG INVEST s. r. o. paní Valsová nic nevěděla.

Vzhledem k těmto závěrům nelze za dostatečný důkaz poskytnutí zdanitelného plnění společností PROPAG INVEST s. r. o. žalobkyni pak považovat předložené CD se záznamem reklamního spotu, na němž je natištěno logo společnosti PROPAG INVEST s. r. o. Žalovaný ostatně správně poukázal i na zřejmou nevěrohodnost CD, neboť je na něm uvedena adresa, na níž společnost PROPAG INVEST s. r. o. již více než půl roku nesídlila a lze se proto domnívat, že CD bylo vyrobeno pro jiné účely či jiné zdaňovací období.

Nejvyšší správní soud se se žalovaným ztotožnil i v tom, že se žalobkyni nepodařilo prokázat, že zdanitelné plnění bylo poskytnuto v deklarovaném rozsahu. Byť je tato otázka spíše marginální, neboť podstatou celého případu je to, že zdanitelné plnění nebylo poskytnuto společností PROPAG INVEST s. r. o., je zřejmé, že žalobkyně smluvně dohodnutý rozsah promítání reklamního spotu nedoložila, ačkoliv to mohla učinit tzv. play listy. Jejich existenci ostatně zmiňoval ve své výpovědi i pan A. V.

Pokud jde o úhradu za zdanitelné plnění, ani zde žalovaný nepochybil. Správně vyšel z předpokladu, že provedení úhrady není podmínkou pro přiznání nároku na odpočet daně (k tomu srov. též rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 12. 2007, č. j. 7 Afs 32/2007 - 79,

publikovaný pod č. 1526/2008 Sb. NSS). Z výpovědi pana V. ovšem plyne, že úhrada za zdanitelné plnění měla být provedena v hotovosti a peníze měl převzít pan A. V. v provozovně žalobkyně. Na příjmovém pokladním dokladu je však podepsána paní Valsová (dříve Filípková), která o způsobu přijímání plateb nic nevěděla a nikdy nebyla přítomna hotovostnímu převodu. Uvedené rozpory ohledně provedení úhrady a neschopnost žalobkyně tuto úhradu prokázat rozhodně důkazní situaci žalobkyně neulehčují: právě naopak jsou jen dalšími indiciemi zapadajícími do celkového kontextu případu a vedoucí k závěru, že k přijetí zdanitelného plnění tak, jak bylo deklarováno na faktuře č. 04/1/413, nedošlo. Řada pochybností je pak završena i výší ceny za zdanitelné plnění, která byla nejen zhruba padesátkrát vyšší oproti ceně za reklamní časy prodávané společností Business Lights s. r. o. společnosti PROPAG INVEST s. r. o., ale rovněž desetkrát až třicetkrát vyšší než ceny obdobné reklamy poskytované jiným subjektem. Je přinejmenším podivné, když žalobkyně na jednu stranu zdůrazňuje vysokou konkurenci v oboru provádění staveb a na druhou stranu vynakládá zjevně nepřiměřené prostředky na reklamu, kterou by mohla ve stejném místě a čase shodným způsobem pořídit o několik řádů levněji. Postupovala-li by žalobkyně s péčí řádného hospodáře, mohla si zcela jistě prověřit trh s reklamou a snadno rozpoznat nepřiměřenost cen nabízených společností PROPAG INVEST s. r. o. Poukazuje-li žalobkyně na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 8. 2005, č. j. 2 Afs 16/2005 - 75, pak tento rozsudek jednak městský soud ve svém rozhodnutí vůbec nezmiňoval, jednak nejsou závěry tohoto rozsudku se závěry městského soudu nijak v rozporu. Nejvyšší správní soud v tomto rozsudku, který se však týkal daně z příjmů, poznamenal, že na *daňovém subjektu leží důkazní břemeno k prokázání, že reklamní prezentace mohla objektivně sloužit (či alespoň že daňový subjekt se mohl rozumně domnívat, že bude sloužit) k zvýšení příjmů z jeho podnikání a že cena, kterou za prezentaci zaplatil, nebyla vzhledem k poměrům na trhu uvedených služeb v době sjednání smlouvy o zprostředkování a vzhledem k obsahu prezentace natolik zjevně vyšší než cena obvyklá, že by daňový subjekt s ohledem na své znalosti a schopnosti musel její nepřiměřenou výši rozpoznat*. V projednávaném případě se však žalobkyně nepokusila jakkoliv prokázat, že reklamní spot mohl objektivně sloužit ke zvýšení příjmů z podnikání (neuvedla k tomu žádné konkrétní skutečnosti), ani že nemohla rozpoznat nepřiměřenost ceny. Městský soud pak rozhodně nebyl povinován zjišťovat tyto skutečnosti z úřední povinnosti.

Nejvyšší správní soud konečně neshledal, že by správce daně a žalovaný porušili zákon, pokud neprovedli výslechy žalobkyní navrhovaných svědků, konkrétně M. Č. a R. S. Možnost „přivést svědky, kteří reklamu, která běžela na světelném panelu na Václavském nám. V Praze, viděli“ zmínil poprvé obecně jednatel žalobkyně, pan R. B., při ústním jednání konaném dne 25. 7. 2005 (viz protokol o ústním jednání č. j. 114708/05/002/934/4007). V podání ze dne 2. 8. 2005 pak žalobkyně pro další ověření uskutečněné reklamy navrhla „předvolání pana M. Č. a paní R. S., kteří vysílání reklamního spotu viděli.“ Z toho jednoznačně plyne, že výslechem svědků měla být prokázána skutečnost, že reklamní spot byl na příslušné velkoplošné obrazovce na Václavském náměstí v Praze promítán. Zdejší soud se proto plně ztotožňuje s žalovaným i s městským soudem, že provedení výslechu těchto svědků by bylo zcela nadbytečné, neboť vysílání reklamního spotu v daňovém řízení zpochybněno nebylo. Nejvyšší správní soud se ale neztotožňuje s tvrzením žalobkyně, že z návrhu na provedení výslechu zmiňovaných svědků plynulo i to, že se svědci mohli vyjádřit ke skutečnosti, jak často byl reklamní spot vysílán. Navíc ani v situaci, kdy by svědkové dosvědčili, že reklamní spot byl vysílán v deklarovaném rozsahu, nevypovídalo by to nic o tom, zda toto zdanitelné plnění bylo přijato od společnosti PROPAG INVEST s. r. o., což byl zcela určující moment pro vznik nároku na odpočet daně.

V doplnění odvolání ze dne 22. 8. 2006 pak žalobkyně uvedla následující: „[n]*avrhujeme níže uvedené svědky, kteří mohou rovněž potvrdit, že reklamní služby byly společnosti PROPAG INVEST s. r. o. společnosti ROBSTAV, s. r. o. skutečně poskytnuty.*“ Toto doplnění odvolání bylo podáno k poštovní přepravě dne 22. 8. 2006, doručeno správci daně dne 23. 8. 2006 a žalovanému dne 25. 9. 2006. Žalovaný však již dne 21. 8. 2006 rozhodl o odvolání žalobkyně proti platebnímu výměru, a proto návrhy žalobkyně obsažené v doplnění odvolání nemohl zohlednit. Nejvyšší správní soud v této souvislosti nemůže akceptovat námitku žalobkyně, že výslechy svědků navržených v doplnění odvolání a posléze i v žalobě měl provést městský soud. V daném případě správce daně (žalovaný) uzavřel, že žalobkyně neunesla důkazní břemeno ohledně přijetí zdanitelného plnění od společnosti PROPAG INVEST s. r. o. tak, jak bylo deklarováno na faktuře č. 04/1/413. Takový závěr musel žalovaný učinit k určitému časovému okamžiku (den vydání rozhodnutí v odvolacím řízení) poté, co žalobkyni umožnil předložit jakékoliv jí dostupné důkazy, případně navrhnout provedení jiných. Jestliže však žalobkyně neunesla svoje důkazní břemeno v rámci daňového řízení (nepředložila ani nenavrhla důkazy, které by mohly prokázat, že došlo ke zdanitelnému plnění), nemůže tento nedostatek napravovat v soudním řízení: připuštění takového postupu by nutně vedlo k absurdní situaci, kdy by daňové subjekty nepředkládaly v daňovém řízení důkazy, ač by k tomu byly vyzvány a tyto předkládaly až správnímu soudu. Jakkoliv obecně může správní soud doplňovat dokazování ve správním řízení (§ 77 s. ř. s.), nemůže tato skutečnost popřít jeden ze základních principů daňového řízení, jímž je povinnost daňového subjektu prokázat to, co tvrdí, případně k čemu je správcem daně vyzván, a nemůže současně posouvat správní soudy do role jakési třetí a čtvrté instance v rámci daňového řízení. Shodný názor ostatně zaujal zdejší soud již v rozsudku ze dne 19. 8. 2004, č. j. 3 Afs 2/2003 - 58, www.nssoud.cz: *„neunesl-li daňový subjekt důkazní břemeno v daňovém řízení (§ 31 odst. 9 zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků), dodatečná náprava předkládáním nových důkazů v řízení před soudem není možná.*“ Tento závěr není v rozporu s usnesením rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 8. 2008, č. j. 7 Afs 54/2007 - 62, publikovaném pod č. 1742/2009 Sb. NSS, podle nějž lze v žalobním řízení uplatnit i ty námitky, které nebyly uplatněny v řízení správním. Problematika unesení důkazního břemene v daňovém řízení a navrhování nových důkazních prostředků je totiž otázkou zcela jinou: úkolem soudu zde není napravovat nečinnost žalobkyně v daňovém řízení, nýbrž jeho přezkumná činnost se soustřeďuje na posouzení správnosti závěru správce daně, že žalobkyně své důkazní břemeno neunesla. Neprovedení důkazů navržených žalobkyní po vydání rozhodnutí žalovaného o odvolání v řízení před městským soudem proto v daném případě nenaplnilo kasační důvod podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. (jiná vada řízení před soudem, která mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí ve věci samé).

Jelikož v řízení o kasační stížnosti nevyšly najevo žádné vady, k nimž je nutno přihlížet z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 s. ř. s.), Nejvyšší správní soud zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou. O náhradě nákladů řízení rozhodl Nejvyšší správní soud v souladu s § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobkyně neměla ve věci úspěch, a nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému pak v řízení o kasační stížnosti žádné náklady nevznikly.

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

V Brně dne 16. března 2010

JUDr. Marie Žišková
předsedkyně senátu