

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Radana Malíka a soudců Mgr. Daniely Zemanové a Mgr. Davida Hipšra v právní věci **žalobkyně: News Outdoor Czech Republic s.r.o.,** se sídlem K Červenému dvoru 3269/25a, Praha 3, zast. JUDr. Pavlem Jelínkem, Ph.D., advokátem se sídlem Dražkovice 181, Pardubice - Dražkovice, proti **žalovanému: Finanční ředitelství pro hlavní město Prahu**, se sídlem Štěpánská 28, Praha 1, proti rozhodnutím žalovaného ze dne 29. 11. 2007, č. j. 19037/07-1300-100719, a č. j. 19378/07-1300-100719, ve věci daně z přidané hodnoty, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 30. 12. 2010, č. j. 5 Ca 50/2008 - 62,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá**.

II. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

Včas podanou kasační stížností se žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) domáhá zrušení shora označeného rozsudku Městského soudu v Praze (dále jen „městský soud“), kterým byla zamítnuta její žaloba proti rozhodnutím žalovaného ze dne 29. 11. 2007, č. j. 19037/07-1300-100719 a č. j. 19378/07-1300-100719. Žalovaný právě zmíněnými rozhodnutími zamítl odvolání stěžovatelky proti dodatečným platebním výměrům na daň z přidané hodnoty na zdaňovací období listopad 2002 ve výši 220 000 Kč a prosinec 2002 ve výši 286 000 Kč.

Městský soud v odůvodnění rozsudku uvedl, že v dané věci není sporu o tom, zda společnost DVOZA s.r.o. (dále jen „DVOZA“), jako plátce daně z přidané hodnoty, který vystavil daňový doklad, poskytla stěžovatelce zdanitelné plnění sama, nebo zda tak učinila prostřednictvím svých subdodavatelů. Předmětem posuzování je, zda vůbec nějaké plnění poskytla, resp. zda o tom existují nějaké důkazy. Podle smlouvy o zajištění reklamy ze dne 4. 9. 2002 uzavřené mezi právním předchůdcem stěžovatelky, společností AGART, s.r.o. (dále jen „AGART“), jako objednatelem a společností KS TRADE COMPANY, spol. s r.o. (dále jen „KS TRADE COMPANY“), jako zhotovitelem se KS TRADE COMPANY zavázala provést zajištění, výrobu a údržbu reklamy a maximální propagaci služeb objednatele v interiéru či exteriéru zimního stadionu HC Slavia Praha. Společnost KS TRADE COMPANY pak smlouvou o cessi ze dne 11. 11. 2002 postoupila veškerá svá práva a povinnosti z této smlouvy s AGART na společnost DVOZA. Městský soud konstatoval, že stěžovatelka tvrdila, že zdanitelné plnění poskytla DVOZA, neuvedla ale, v čem mělo spočívat. Zajištění, výrobu a instalaci reklamy totiž provedla KS TRADE COMPANY ještě předtím, než DVOZA vstoupila na základě smlouvy o cessi do jejích práv a povinností, a stěžovatelka v řízení nepředložila žádné důkazy o tom, že by DVOZA od účinnosti smlouvy o cessi prováděla údržbu reklamy či vyvíjela propagaci ve prospěch jejího právního předchůdce. Stejně tak není jasné, v čem by mělo spočívat „zprostředkování reklamy“ fakturované právnímu předchůdci stěžovatelky společností DVOZA, když reklama byla v době uzavření smlouvy o cessi již zajištěna a reklamní panel byl instalován. Městský soud tak uzavřel, že nebylo prokázáno, že po 11. 11. 2002 (tj. účinnosti smlouvy o cessi) by společnost DVOZA poskytla právnímu předchůdci stěžovatelky jakoukoli službu, ať již měla spočívat ve fyzickém dodání reklamy nebo jejím zprostředkování.

Městský soud se neztotožnil se stěžovatelkou, že by finanční orgány pochybily v míře důkazní povinnosti daňového subjektu při uplatňování jeho procesních práv a při hodnocení důkazů. Správce daně totiž žádal od stěžovatelky prokázání toho, co sama tvrdila, tedy že předmětné zdanitelné plnění, prokazované především fakturou vystavenou společností DVOZA, poskytla právě tato společnost. Městský soud nepřisvědčil ani námitce, že stěžovatelka neměla možnost být přítomna při výsleších svědků Budiny a Štrba, stěžovatelka totiž netvrdila, že by jejich výpovědi zachycené v protokolech z jiných řízení, která probíhala v roce 2004, byly nepravdivé či neúplné, pouze trvala na své přítomnosti u jejich výslechů. Dle městského soudu se o porušení v daném případě nejedná, jelikož uvedené výpovědi byly poskytnuty ještě dříve, než správce daně zahájil řízení ve věci stěžovatelky. Skutečnost, že se navržené svědky nepovedlo předvolat, se neprojevila na úplnosti skutkových zjištění, neboť stanoviska obou navržených svědků měl již správce daně k dispozici, a to tím spíše, že stěžovatelka jednak neuvedla, co přesně by výslech svědků měl prokázat, a jednak ani nijak nepolemizovala s obsahem jejich předestřených výpovědí.

Stěžovatelka napadla rozsudek městského soudu kasační stížností, v níž namítla, že společnost AGART přijala zdanitelná plnění na základě smlouvy o zajištění reklamy ze dne 4. 9. 2002 uzavřené s KS TRADE COMPANY, která na základě smlouvy o cessi ze dne 11. 11. 2002 převedla veškerá svá práva a povinnosti ze jmenované smlouvy na společnost DVOZA. Stěžovatelka trvá na tom, že předmětné zdanitelné plnění uskutečnila společnost DVOZA, která byla také oprávněna vystavit faktury za uskutečněná zdanitelná plnění. Stěžovatelka má za to, že bylo prokázáno uskutečnění zdanitelného plnění, tedy že objednané reklamy byly v počtech a po dobu sjednanou ve smlouvě o zajištění reklamy instalovány a byly dodavateli zaplaceny. Je pak nerozhodné, zda reklamy byly instalovány přímo dodavatelem nebo dalším subdodavatelem v řetězci založeném dodavatelem, přičemž stěžovatelka odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 4. 2005, č. j. 2 Ans 1/2005 - 57. Rozhodující je skutečnost, že zdanitelné plnění se neváže pouze k vyvěšení reklamy, ale je kontinuální po celou dobu trvání poskytování reklamních služeb a nelze jej tak vymezit pouze okamžikem vyvěšení reklamy.

Stěžovatelka odkázala na § 31 odst. 8 písm. c) a odst. 9 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění účinném v rozhodné době (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“), a uvedla, že správce daně musí uznat nárok na odpočet nebo prokázat, že předložené doklady jsou nevěrohodné či nesprávné. Tak se důkazní břemeno přesouvá na správce daně, který neprokázal, že by předložené důkazy byly nevěrohodné nebo nesprávné. Stěžovatelka též namítla, že ve zprávě o daňové kontrole se správce daně odvolává na šetření provedené jiným správcem daně u jiného daňového subjektu, na základě čehož neuznává nárok na odpočet. Dále poukazuje na porušení § 16 odst. 4 písm. c) a e) zákona o správě daní a poplatků, které zaručují právo daňového subjektu navrhovat důkazní prostředky a možnost klást svědkům otázky. Stěžovatelka v průběhu daňového řízení navrhla výslech svědků Budiny, jednatele společnosti KS TRADE COMPANY, a Štrba, jednatele společnosti DVOZA, přičemž správce daně uvedené osoby vyslechl v rámci jiného daňového řízení týkajícího se jiného daňového subjektu s tím, že nemohou uvést nic směrodatného pro stěžovatelčino daňové řízení. Stěžovatelka tvrdí, že ačkoli se tito navržení svědci na předvolání nedostavili, měl je správce daně nechat předvést.

V kasační stížnosti je žalovanému dále vytýkáno, že se nevypořádal se všemi námitkami ohledně rozporů ve vztahu k ustanovením zákona o správě daní a poplatků, zejména pak s hodnocením předložených důkazů ve všech jejich souvislostech. Rozhodnutí žalovaného je nedostatečně a vágně odůvodněné a žalovaný se nezabýval všemi body, jež byly odvoláním napadány, a nedostatečně tak zjistil skutkový stav věci.

Stěžovatelka v závěru kasační stížnosti uvedla, že DVOZA vstoupila dnem 11. 11. 2002 do všech práv a povinností původního dodavatele KS TRADE

COMPANY ze smlouvy o zajištění reklamy. Je potom nelogické, když žalovaný a městský soud tvrdí, že po tomto dni nevyvíjela společnost DVOZA propagaci stěžovatelky, pokud videozáznamem z utkání ze dne 10. 4. 2003 jakožto důkazem bylo prokázáno, že reklama byla zajištěna společností DVOZA nejméně od 11. 11. 2002 do 10. 4. 2003. Stěžovatelka tak zdůraznila, že v tomto období jí byly společností DVOZA poskytovány služby spočívající v umístění reklamního panelu na sportovním stadionu, když po celou tuto dobu zde byl prokazatelně umístěn a za jeho umístění a řádný stav odpovídala společnost DVOZA. V nyní posuzované věci tak dle stěžovatelky došlo k porušení jednoho ze základních principů daně z přidané hodnoty, kterým je princip neutrality, kdy by vybraná daň z přidané hodnoty měla být neutrální vzhledem k délce řetězce plátců daně, pro něž by daň z přidané hodnoty neměla být nákladem.

Ve svém vyjádření ke kasační stížnosti poukázal žalovaný na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 7. 2009, č. j. 8 Afs 84/2008 - 90, který se dle žalovaného zabýval obdobnou věcí. K tvrzení stěžovatelky, že fakturovaná plnění poskytla společnost DVOZA, uvedl, že tato skutečnost nebyla v průběhu daňového řízení prokázána, prokázáno bylo naopak, že k naplnění smlouvy, jíž se stěžovatelka dovolává, došlo ještě před tím, než do celé záležitosti vstoupila společnost DVOZA. Žalovaný uvedl, že k přechodu důkazního břemene na správce daně ve smyslu § 31 odst. 8 písm. c) zákona o správě daní a poplatků nedošlo. K přechodu důkazního břemene totiž dochází jen tehdy, když daňový subjekt prokáže přijetí plnění od uvedeného plátce tak, jak deklaroval, to se u stěžovatelky ovšem nestalo. Žalovaný popřel důvodnost námitek týkajících se pochybení u svědeckých výpovědí svědků Budiny a Štrba. Z odvolání stěžovatelky proti platebním výměrům vyplývá, že svědci měli prokázat přechod práva fakturovat ze smlouvy o zajištění reklamy na společnost DVOZA a vysvětlit, jak se KS TRADE COMPANY a DVOZA vyrovnaly za postoupení práv a povinností na základě smlouvy o cessi, dle žalovaného žádná z uvedených skutečností není rozhodná pro posouzení nároku na odpočet daně z přidané hodnoty v dané věci. Navíc stěžovatelka byla seznámena s předchozími výpověďmi těchto svědků, přičemž je nerozporovala. Žalovaný vyjádřil nesouhlas i s namítaným porušením principu neutrality daně z přidané hodnoty, jelikož oproti odpočtu daně na vstupu, který stěžovatelka nárokuje, neexistuje daň na výstupu, protože tato daň nebyla přiznána ani odvedena jak společností KS TRADE COMPANY, tak ani společností DVOZA. Ohledně dalších námitek žalovaný odkázal zejména na napadená rozhodnutí, své vyjádření k žalobě k městskému soudu a navrhl kasační stížnost zamítnout.

Nejvyšší správní soud nejprve posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že kasační stížnost je podána osobou k tomu oprávněnou, je podána včas, jde o rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost přípustná, stěžovatelka je v řízení o kasační stížnosti zastoupena advokátem. Důvod kasační stížnosti odpovídá důvodu podle § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“). Zdejší soud přezkoumal

napadený rozsudek městského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů, zkoumal při tom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 2 a odst. 3 s. ř. s.), a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

Nejvyšší správní soud nepřisvědčil námitce, že v dané věci stěžovatelka prokázala, že společnost DVOZA poskytla jí deklarované zdanitelné plnění jejímu právnímu předchůdci. Ze spisu vyplývá, že dle čl. I smlouvy o zajištění reklamy ze dne 4. 9. 2002 uzavřené mezi společnostmi KS TRADE COMPANY a AGART měla prvně jmenovaná společnost jako zhotovitel zajistit reklamu, její výrobu a údržbu v interiéru či exteriéru zimního stadionu HC Slavia Praha a také zde provádět maximální propagaci služeb společnosti AGART. Faktury vystavené společností DVOZA, na níž smlouvou o cessi přešly veškerá práva a závazky ze zmíněné smlouvy o zajištění reklamy, byly vystaveny na zprostředkování reklamy na zimním stadionu HC Slavia Praha dle smlouvy ze dne 4. 9. 2002. V odvolání proti platebním výměrům stěžovatelka brojí proti závěru Finančního úřadu pro Prahu 3, že bylo doloženo uskutečnění plnění na základě smlouvy o zajištění reklamy, ale nebylo doloženo, že plnění uskutečnila společnost DVOZA. V tomto odvolání pak stěžovatelka provádí rozbor smlouvy o zajištění reklamy, za jejíž předmět považuje zhotovení a montáž reklamy a její údržbu po dobu stanovenou ve smlouvě. Z výpovědí bývalých jednatelů právního předchůdce stěžovatelky (tj. společnosti AGART) D. Š. a P. J. vyplývá, že zdanitelné plnění mělo spočívat ve výrobě reklamního poutače a jeho umístění na stadionu (viz protokol o ústním jednání ze dne 23. 8. 2005, č. j. 206287/05/009934/2661, s P. J.), resp. dle D. Š. v zajištění výroby a údržby reklamy dle smlouvy o zajištění reklamy (viz protokol o ústním jednání ze dne 9. 9. 2003, č. j. 223002/03/009934/2661) či dle pozdější výpovědi D. Š. v instalaci a provozování reklamního poutače (protokol o ústním jednání ze dne 23. 8. 2005, č. j. 206283/05/009934/2661). Na základě takto vymezeného skutkového stavu zdejší soud konstatuje, že za zdanitelné plnění, k němuž se v nyní posuzované věci vztahuje dokazování, je třeba považovat zhotovení a montáž reklamy na stadionu a její údržbu tak, jak na ně s odkazem na předmět smlouvy v odvolání poukazuje stěžovatelka, a které spadá pod předmět smlouvy o zajištění reklamy a koresponduje s výše nastíněnými výpověďmi bývalých jednatelů společnosti AGART. Nejvyšší správní soud shodně se žalovaným i městským soudem nezpochybňuje, že v řízení před finančními orgány bylo prokázáno, že předmětná reklama byla na stadionu HC Slavia Praha vyvěšena, tato skutečnost sama o sobě ovšem neprokazuje, který konkrétní subjekt reklamu zhotovil a na stadionu nainstaloval. Stěžovatelka tvrdila, že zdanitelné plnění jejímu právnímu předchůdci poskytla společnost DVOZA. Zdejší soud se však ztotožňuje s hodnocením žalovaného i městského soudu, že toto tvrzení stěžovatelka nedoložila, naopak poskytnutí zdanitelného plnění ze strany společnosti DVOZA bylo v řízení zpochybněno. Ze svědecké výpovědi Marcela Budiny, jednatele společnosti KS TRADE COMPANY, která převedla svá práva a závazky ze smlouvy o zajištění reklamy na společnost DVOZA, vyplynulo, že: „*Logo*

společnosti bylo v době cesse již umístěno na zimním stadionu Slavie. Povinností DVOZY 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...“ Ve své výpovědi také Václav Štrbo, bývalý jednatel společnosti DVOZA, potvrdil, že v době uzavření smlouvy o cessi byly již reklamy vyrobeny a umístěny na zimním stadionu. I D. Š. v protokolu o ústním jednání ze dne 23. 8. 2005, č. j. 206283/05/009934/2661, vypověděl, že společnost AGART o reklamě jednala s KS TRADE COMPANY, která také realizovala předmět smlouvy, přičemž se společností DVOZA byla až v průběhu celé akce uzavřena smlouva o cessi. Lze tak shrnout, že ke zhotovení a montáži reklamy došlo před tím, než DVOZA vstoupila dne 11. 11. 2002 smlouvou o cessi do práv a povinností společnosti KS TRADE COMPANY ze smlouvy o zajištění reklamy. Co se týče stěžovatelkou zmiňované údržby reklamy, ztotožňuje se zdejší soud s městským soudem v tom ohledu, že stěžovatelkou nebyly předloženy žádné důkazy k tomu, že k údržbě reklamy na stadionu mělo vůbec dojít. Stěžovatelka tak neprokázala, že přijala jí vymezené zdanitelné plnění ve formě zhotovení a montáže reklamy na stadionu společně s její údržbou od společnosti DVOZA, tedy plátce daně, který jí měl dle jejího tvrzení toto zdanitelné plnění poskytnout. Stěžovatelce se tak nepovedlo prokázat přijetí zdanitelného plnění v deklarovaném rozsahu od jí uvedeného plátce daně.

Nejvyšší správní soud považuje za nepřípadný odkaz stěžovatelky na rozhodnutí zdejšího soudu ze dne 28. 4. 2005, č. j. 2 Ans 1/2005 - 57, v té jeho části, kde se uvádí, že není rozhodné, zda mělo být zdanitelné plnění uskutečněno přímo dodavatelem, či jeho subdodavateli, neboť je to ve vztahu k nároku na odpočet daně z přidané hodnoty ve vztahu k dodavateli nerozhodné. V uvedeném případě ovšem společnost KS TRADE COMPANY nestála vůči společnosti DVOZA ve vztahu subdodavatele ohledně závazků ze smlouvy o zajištění reklamy. Podstatou subdodávek ve vztahu k dodavateli z hlavní smlouvy je, že dodavatel z hlavní smlouvy subdodavatelské plnění zakomponuje do svého plnění a toto odevzdá objednateli z hlavní smlouvy. DVOZA v daném případě ovšem nepřebírala od KS TRADE COMPANY žádné subdodavatelské plnění, které by se stalo součástí jejího plnění vůči právnímu předchůdci stěžovatelky. DVOZA totiž na základě smlouvy o cessi převzala pouze nesplněné závazky ze smlouvy o zajištění reklamy, nikoliv plnění, která by se následně stávala součástí jejího plnění vůči předchůdci stěžovatelky.

Stěžovatelka v kasační stížnosti uvádí, že jejímu právnímu předchůdci nejméně od 11. 11. 2002, tedy od účinnosti smlouvy o cessi, do 10. 4. 2003 byly společností DVOZA poskytovány služby spočívající v umístění reklamního panelu na stadionu, když za toto jeho umístnění odpovídala DVOZA, která za reklamní služby vystavila řádný daňový doklad. Nejvyšší správní soud konstatuje, že námitku s takto vymezeným zdanitelným plněním uvádí stěžovatelka poprvé až v kasační

stížnosti. V žalobě k městskému soudu v dané souvislosti pouze poukazuje na skutečnost, že správce daně v protokolu o ústním jednání ze dne 25. 1. 2007 doložil uskutečnění zdanitelného plnění na základě smlouvy o zajištění reklamy, ale zpochybnil, že by předmětné plnění poskytla DVOZA. V právě zmiňovaném protokolu o ústním jednání ze dne 25. 1. 2007, č. j. 4596/07/009934/7680, je uvedeno, že na základě šetření bylo zjištěno, že reklama společnosti AGART byla na stadionu skutečně umístěna, ale z tohoto šetření nevyplývá, že by DVOZA provedla zajištění, výrobu a údržbu této reklamy. V žalobě k městskému soudu tak námitka, že zdanitelné plnění od společnosti DVOZA mělo spočívat v ponechání reklamy na stadionu od 11. 11. 2002 do 10. 4. 2003, obsažena není a městský soud se jí ani nemohl zabývat. Nejvyšší správní soud tak hodnotí tuto námitku jako nepřípustnou dle § 104 odst. 4 s. ř. s., jelikož nebyla uplatněna před městským soudem, ačkoli ji stěžovatelka uplatnit nepochybně mohla.

Nejvyšší správní soud nepřisvědčil ani námitkám týkajícím se procesních pochybení finančních orgánů ve vztahu k navrženým svědeckým výpovědím jednatelů společností KS TRADE COMPANY a DVOZA Budiny a Štrba. K uvedené námitce zdejší soud ze spisu konstatuje, že stěžovatelka navrhla provedení svědeckých uvedených svědků, a to podáním ze dne 29. 1. 2007, tento návrh zopakovala podáním ze dne 14. 3. 2007. Ani v jednom případě neuvedla, jaké skutečnosti chce svědeckými výpověďmi dokázat. Správce daně, který vedl daňové řízení, zaslal navrženým svědkům předvolání. Zásilka s předvoláním pro svědka Štrba se v obou případech vrátila zpět s tím, že se z adresy, kterou uvedla stěžovatelka, odstěhoval bez udání adresy, případně, že je na uvedené adrese neznámý. Svědek Budina si v obou případech zásilku s předvoláním osobně převzal. Žádný z těchto navržených svědků se k výslechu nedostavil. Posléze byla projednána zpráva z daňové kontroly a vydány platební výměry, které stěžovatelka napadla odvoláním. Ke svědeckým výpovědím navržených svědků Štrba a Budiny v odvolání uvedla, že měl správce daně jejich přítomnost zajistit předvedením a že jejich výpověďmi chtěla prokázat, že na společnost DVOZA přešlo smlouvou o cessi právo fakturovat ze smlouvy o zajištění reklamy uzavřené mezi společnostmi AGART a KS TRADE COMPANY a dále jakým způsobem se obě společnosti vyrovnaly za postoupení práv ze smlouvy o cessi. V průběhu řízení o odvolání žalovaný dne 12. 11. 2007 doručil stěžovatelce protokoly s výpověďmi stěžovatelkou navržených svědků, k nimž došlo ještě před zahájením daňové kontroly u stěžovatelky a v nichž se vyjadřují k předmětné smlouvě o cessi. Stěžovatelka tyto zaslané výpovědi nijak nerozporovala ani nepoukázala na jejich neúplnost. Posléze žalovaný dne 29. 11. 2007 vydal rozhodnutí o odvolání, která byla stěžovatelce doručena 4. 12. 2007. Nejvyšší správní soud na základě takto vylíčeného skutkového stavu, který vyplynul ze spisového materiálu, konstatuje, že stěžovatelčino právo navrhovat důkazní prostředky, které nemá k dispozici, a klást otázky svědkům nebylo porušeno. Tato práva jsou zakotvena pro daňové řízení v § 16 odst. 4 písm. c) a e) zákona o správě a daní a poplatků, i přesto, že § 16 zákona o správě daní a poplatků se týká daňové kontroly, je třeba respektovat závěry

nálezy Ústavního soudu ze dne 29. 10. 2002, sp. zn. II. ÚS 232/2002, že pravidlo v § 16 odst. 4 písm. e) zákona o správě daní a poplatků je třeba aplikovat vždy, je-li finančním orgánem ve vztahu k daňovému subjektu prováděno dokazování. Pro danou věc je podstatné, že podkladem pro rozhodnutí mohou být i listiny, z nichž je patrný obsah svědeckých výpovědí z jiných řízení. Podmínky pro použitelnost takových listin jako důkazu stanovil Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 - 119, takto: „*V první řadě musí být pořízeny nezávisle na příslušném daňovém řízení (tj. zejména nesmí být v jiném řízení pořízeny účelově proto, aby se správce daně vyhnul povinnosti umožnit daňovému subjektu být přítomen výslechu svědka a klást mu otázky). Dále je třeba, aby v onom jiném řízení byly pořízeny v souladu se zákonem (tuto předběžnou otázku správce daně vyřeší podle § 28 d. ř.) a aby se do sféry správce daně dostaly zákonným způsobem (nelze tedy například jako důkazu užít listiny, jež byla součástí spisu, k jehož obsahu správce daně z těch či oněch důvodů neměl podle zákona přístup). Konečně musí být uvedené listiny daňovému subjektu zpřístupněny, aby se mohl seznámit s jejich obsahem a případně navrhnout další důkazy, které by zjištění vyplývající z dotyčných listin upřesnily, korigovaly či vyvrátily. V případě, že výpovědi svědků zaznamenané v listinách jsou v rozporu s jinými důkazy provedenými v daném daňovém řízení, je třeba tyto rozpory odstranit, přičemž – je-li možno příslušného svědka předvolat – nejvhodnější cestou zpravidla bude jeho výslech, při němž mu budou nejasnosti předestřeny. Svědka je třeba vyslechnout vždy, požaduje-li to daňový subjekt, ledaže se jedná o požadavek vedený toliko snahou mařit či účelově prodlužovat daňové řízení...*“ Žalovaný těmto požadavkům dostál, protokoly s výpověďmi byly totiž pořízeny v jiných řízeních před příslušnými správci daně ještě před zahájením daňové kontroly u stěžovatelky, o účelovost pořízení těchto protokolů v daňovém řízení stěžovatelky tak nemůže jít. Nic nenasvědčuje tomu, že by protokoly s výpověďmi byly pořízeny nezákonným způsobem a žalovanému byly tyto protokoly poskytnuty zákonným způsobem v rámci dožádání. Výpovědi svědků Budiny a Štrba nebyly ani v rozporu s tím, co za řízení vyšlo najevo. Stěžovatelka byla s výpověďmi seznámena. Nic tak nebránilo tomu, aby byly protokoly s těmito výpověďmi použity jako důkaz. Svědci se ve výpovědích vyjádřili ke smlouvě o cessi a převodu práv a povinností ze smlouvy o zajištění reklamy a také k vzájemnému vypořádání společností KS TRADE COMPANY a DVOZA ze smluv o cessi, tedy ke skutečnostem, pro které je stěžovatelka chtěla nechat předvolat. Stěžovatelka byla s těmito výpověďmi náležitě seznámena, mohla proto zhodnotit, zda z protokolů dostatečně plynou skutečnosti, které chtěla svědky prokázat nebo zda bude nadále trvat na výslechu svědků. Stěžovatelka nepoukazovala na žádné obsahové nedostatky těchto výpovědí a nedomáhala se jejich zpřesnění formou provedení výslechu v její přítomnosti. Pokud by tak učinila, musel by správce daně výslech svědků provést, a to i za cenu jejich předvedení, za předpokladu, že svědci byli řádně předvoláni a jejich předvedení je fakticky možné (možné to zpravidla nebude u svědka neznámého pobytu, kterého není možné dohledat). Po seznámení se s protokoly o výpovědích svědků stěžovatelka žádné požadavky v tomto směru nevznesla, k výpovědím neměla žádné

připomínky, pro něž by bylo třeba zopakovat výslech svědků v její přítomnosti. Lze tak uzavřít, že nedošlo k namítanému porušení práv stěžovatelky.

Nejvyšší správní soud se neztotožnil s námitkou, že žalovaný se v rozhodnutích o odvolání nevypořádal v souladu se zákonem se všemi námitkami ohledně rozporů ve vztahu k ustanovením zákona o správě daní a poplatků a jeho rozhodnutí je nedostatečně a vágně odůvodněné. Zdejší soud k tomu uvádí, že stěžovatelka své námitky v odvolání proti platebním výměrům strukturovala do tří hlavních bodů, z nichž body 1 a 3 ještě dále členila. Žalovaný se v rozhodnutích o odvolání tohoto členění držel, přičemž se všemi námitkami se vypořádal z hlediska přezkoumatelnosti dostatečným způsobem, z vypořádání každé námitky ze strany žalovaného je totiž zřejmé, z jakých důvodů ji nepovažoval za důvodnou.

Ani námitce, že žalovaný neprovedl hodnocení předložených důkazů ve všech souvislostech, ale omezil se jen na odmítnutí každého předloženého důkazu, není možno přisvědčit. Stěžovatelka neuvádí konkrétně, které důkazy nebyly dle jejího soudu hodnoceny ve všech souvislostech. Obecně se dá ale konstatovat, že stěžovatelkou předložené důkazy (kopie výpisů z bankovních účtů společnosti AGART, z nichž vyplývá zaplacení faktur vystavených společností DVOZA, fotografie stadionu HC Slavia Praha s reklamním panelem, videozáznam z utkání, kopie vstupenky a reklamní brožura společnosti KS TRADE COMPANY) dokládají toliko zaplacení faktur a existenci reklamy na stadionu. Ani v jejich vzájemné souvislosti či v souvislosti s jinými důkazy z nich ovšem neplyne, že společnost DVOZA reklamu vyvěšenou na stadionu zhotovila či namontovala, případně že by ji udržovala. Finanční orgány tak zcela správně dovodily, že uvedené důkazní prostředky neprokazují tvrzení stěžovatelky v tom ohledu, že společnost DVOZA uskutečnila zdanitelné plnění, což bylo hlavním předmětem sporu mezi žalovaným a stěžovatelkou.

Zdejší soud dále neshledal důvodnou námitku, v níž stěžovatelka odkázala na § 31 odst. 8 písm. c) a odst. 9 zákona o správě daní a poplatků a uvedla, že správce daně musí uznat nárok na odpočet daně z přidané hodnoty, nebo prokázat, že předložené doklady jsou nevěrohodné či nesprávné, čímž je důkazní břemeno přesunuto na správce daně, který musí prokázat nevěrohodnost či nesprávnost předložených důkazů, přičemž pouhé tvrzení správce daně o nedostatečnosti důkazů bez řádného odůvodnění nic neprokazuje. K tomu Nejvyšší správní soud poznamenává, že z judikatury Ústavního soudu plyne, že „*důkaz daňovým dokladem je pouhým formálním důkazem dovršujícím hmotně právní aspekty skutečného provedení zdanitelného plnění. Jestliže plnění nebylo uskutečněno, nemůže být důkazní povinnost naplněna pouhým předložením, byť formálně správného daňového dokladu*.“ (srov. nález Ústavního soudu ze dne 15. 5. 2001, sp. zn. IV. ÚS 402/99). Samotné předložení formálně bezvadného dokladu nemůže být dostatečným podkladem pro uznání nároku na odpočet daně, a to zejména v situaci, kdy o faktickém uskutečnění zdanitelného plnění tak, jak je v dokladu deklarováno, existují pochybnosti.

Nejvyšší správní soud se k této otázce vyjádřil v rozsudku ze dne 30. 4. 2008, č. j. 8 Afs 155/2006 - 99, v němž uvedl: „*Doklady o uskutečnění zdanitelného plnění, byť se všemi zákonem vyžadovanými náležitostmi, 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* [míněno zákona o správě daní a poplatků] *dovodit, že byl správce daně povinen prokazovat tyto skutečnosti za daňový subjekt...*“ V daném případě žalovaný proti tvrzení stěžovatelky, že zdanitelné plnění přijala od společnosti DVOZA, shromáždil důkazní prostředky, svědecké výpovědi, z nichž vyplývá, že reklama na stadionu byla vyvěšena ještě před uzavřením smlouvy o cessi (výpověď Marcela Budiny a Václava Štrba) a že předmět smlouvy realizovala KS TRADE COMPANY, když DVOZA až v průběhu akce uzavřela smlouvu o cessi (svědecká výpověď D. Š.). Nejenže tedy stěžovatelka neprokázala, že se zdanitelné plnění uskutečnilo tak, jak deklarovala, tj. ze strany jí označeného plátce, v řízení před finančními orgány z výpovědí svědků naopak vyplynulo, že zhotovení a montáž reklamy neprováděl stěžovatelkou deklarovaný plátce daně.

Ke zmínce v kasační stížnosti o tom, že ve zprávě o kontrole se správce daně odvolává na šetření provedené jiným správcem u jiného daňového subjektu, na základě čehož dle stěžovatelky neuznal nárok na odpočet daně, zdejší soud uvádí následující. Ve zprávě o daňové kontrole se uvádí, že z šetření u společnosti DVOZA nevyplynulo, že by tato společnost provedla zajištění, výrobu či údržbu reklamy na zimním stadionu HC Slavia Praha. Jde o jednu ze skutečností, která vedle svědeckých výpovědí vedla k pochybnostem, že právě společnost DVOZA poskytla právnímu předchůdci stěžovatelky zdanitelné plnění, jak stěžovatelka tvrdila. Stěžovatelka byla vyzvána, aby doložila poskytnutí zdanitelného plnění společností DVOZA, což se jí nepovedlo. Nárok na odpočet daně tak nebyl přiznán z důvodu neprokázání zdanitelného plnění, šetření u jiného subjektu jen vedlo správce daně k pochybnostem o tom, že se zdanitelné plnění uskutečnilo způsobem, jakým tvrdila stěžovatelka.

Nejvyšší správní soud nedal za pravdu ani námitce, že v posuzované věci došlo k porušení principu neutrality daně, kdy daňová povinnost jednoho plátce by měla být následována nárokem na odpočet daně u jiného plátce tak, aby výše daně z přidané hodnoty nebyla ovlivněna délkou případného dodavatelského řetězce. Výrazem principu neutrality daně z přidané hodnoty je i úprava nároku na odpočet daně. Nelze však přehlížet, že pro uplatnění nároku na odpočet jsou stanoveny zákonné podmínky, jimiž je uplatnění nároku podmíněno a které mají bránit daňovým podvodům. Pro uplatnění nároku na odpočet daně tak musí daňový subjekt prokázat, že od jiného plátce přijal zdanitelné plnění a splnil další podmínky stanovené v § 19 zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů. Způsob, jakým je nárok na odpočet daně prokazován, stanovil § 19 odst. 2 citovaného zákona. V nyní posuzovaném případě pak stěžovatelka

těmto požadavkům nedostála, jelikož neprokázala, že od jí tvrzeného plátce daně přijala deklarovaná zdanitelná plnění.

Nejvyšší správní soud ze všech shora uvedených důvodů dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná, proto ji dle § 110 odst. 1, věty poslední, s. ř. s. zamítl. O věci přitom rozhodl bez jednání postupem podle § 109 odst. 1 s. ř. s., dle kterého o kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud zpravidla bez jednání.

Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o § 60 odst. 1, větu první, s. ř. s., ve spojení s § 120 s. ř. s., dle 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. Stěžovatelka v soudním řízení úspěch neměla, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému, který by jinak měl právo na náhradu nákladů řízení, nevznikly v řízení náklady, které by překračovaly jeho běžnou úřední činnost.

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

V Brně dne 6. října 2011

JUDr. Radan Malík
předseda senátu