ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Elišky Cihlářové a soudců JUDr. Jaroslava Hubáčka a JUDr. Karla Šimky v právní věci stěžovatele: **FERROS PRAHA, s. r. o.** se sídlem Praha 9, Kolbenova 438/7, zastoupený JUDr. Ing. Vladimírem Nedvědem, advokátem se sídlem Litoměřice, Mírové náměstí 157/30, proti žalovanému: **Finanční ředitelství pro hlavní město Prahu**, se sídlem Praha 1, Štěpánská 28, v řízení o kasační stížnosti proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 16. 2. 2011, č. j. 9 Ca 239/2008 - 46,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

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

Odůvodnění:

Rozsudkem Městského soudu v Praze ze dne 16. 2. 2011, č. j. 9 Ca 239/2008 - 46, byly zamítnuty žaloby podané žalobcem (dále jen „stěžovatel“) proti rozhodnutím Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu (dále jen „finanční ředitelství“) ze dne 21. 4. 2008 č. j. 6476/08-1300-101206, č. j. 6477/08-1300-101206 a č. j. 6478/08-1300-101206, kterými byly zamítnuty odvolání stěžovatele proti dodatečným platebním výměrům Finančního úřadu pro Prahu 9 ze dne 26. 9. 2007, č. j. 206445/07/009513/7875, č. j. 206449/07/009513/7875 a č. j. 206452/07/009513/7875 o dodatečném vyměření daně z přidané hodnoty za zdaňovací období červen, červenec a srpen 2004 vždy v částce 76.000 Kč. V odůvodnění rozsudku městský soud uvedl, že stěžovatelem zmiňované důkazní prostředky (videoklipy na CD a fotografie) potvrzují odvysílaní určité reklamy, avšak ne její skutečný rozsah, tj. zda četnost odvysílaných reklamních spotů souhlasí s ujednáním ve smlouvě o zprostředkování. Takovým důkazním prostředkem, který by jednoznačně prokázal frekvenci vysílání reklamních spotů, mohly být např. tzv. playlisty nebo různé záznamy reklam na technických nosičích dat jako podklady pro provoz

reklamní obrazovky. Městský soud sice vyslovil souhlas se stěžovatelem, že jím uplatněný nárok na odpočet nemůže být vázán na plnění daňových povinností dodavatelem, neboť nenese odpovědnost za chování jiných daňových subjektů, ale zjištění o dodavateli, tj. firmě PROPAG INVEST, s. r. o., prokazují oprávněnost pochybností správce daně, zda zdanitelná plnění deklarovaná na předmětných fakturách byla podložena skutečným přijetím zdanitelných plnění stěžovatelem právě od této firmy.

Proti tomuto rozsudku podal stěžovatel v zákonné lhůtě kasační stížnost, v níž uplatnil stížní důvody ve smyslu ust. § 103 odst. 1 písm. b) a d) s. ř. s. V kasační stížnosti vyjádřil nesouhlas s tím, že neunesl důkazní břemeno. Možnosti dokazování jsou v dané věci omezeny a není možné disponovat takovým důkazním prostředkem, který by zpětně jednoznačně prokázal, že reklama proběhla v uvedeném rozsahu. Podle přesvědčení stěžovatele takovým důkazním prostředkem není tzv. playlist, neboť jím nelze zpětně prokázat rozsah uskutečněného zdanitelného plnění. Skutečnosti, jež se týkají firmy PROPAG INVEST, s. r. o., nemohou jít k jeho tíži. Podle stěžovatele odpovídá za vystavení daňového dokladu plátce, který uskutečňuje zdanitelné plnění a je nerozhodné, zda dodavatel reklamy, tedy firma PROPAG INVEST, s. r. o., přiznal či nepřiznal daň na výstupu. Stěžovatel svoji důkazní povinnost splnil, a to s ohledem na skutečnost, že k prokázání rozsahu zdanitelného plnění jsou důkazní prostředky omezeny. Jednoznačně zpětně prokázat, že reklama probíhala v uvedeném časovém období, je podle jeho názoru velmi ztížené, ne-li nemožné. Proto navrhl, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek zrušil a věc vrátil městskému soudu k dalšímu řízení.

Finanční ředitelství navrhlo zamítnutí kasační stížnosti, protože považuje postup stěžovatele za neodůvodněný.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v souladu s ust. § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které uplatnil stěžovatel v podané kasační stížnosti, a přitom sám neshledal vady uvedené v odstavci 4, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

Protože ke stížnímu důvodu podle ust. § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. stěžovatel v kasační stížnosti neuvedl žádnou detailnější argumentaci, lze k němu uvést, že městský soud se žalobními námitkami podrobně zabýval a vypořádal se s nimi. To, že se neztotožnil s právním názorem stěžovatele, neznamená, že by napadený rozsudek byl nepřezkoumatelný či trpěl jinou závažnou vadou ve smyslu citovaného ustanovení.

Pokud byl v kasační stížnosti uplatněn stížní důvod podle ust. § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s., lze odkázat na ustálenou judikaturu Nejvyššího správního soudu, např. rozsudek ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 - 119, publ. pod č. 1572/2008 Sb. NSS a dostupný na www.nssoud.cz, v němž byl vysloven názor, že *„daňový subjekt plní svoji povinnost důkazní ve vztahu k tvrzením, která správci daně předestře, prokáže-li tato tvrzení svým účetnictvím, ledaže správce daně prokáže [§ 31 odst. 8 písm. c) zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků], že ve vztahu k těmto tvrzením je účetnictví daňového subjektu nevěrohodné, neúplné, neprůkazné nebo nesprávné.“* (...) *„Daňový subjekt má v první řadě povinnost tvrdit skutečnosti relevantní pro jeho daňovou povinnost. Konkrétní obsah povinnosti tvrzení pak vychází zejména z příslušných ustanovení daňového práva hmotného, v*

případě stěžovatele pak z § 19 odst. 1 zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH"), podle něhož, pokud tento zákon nestanoví jinak, plátce má nárok na odpočet daně, pokud jím přijatá zdanitelná plnění, uskutečněná jiným plátcem, nebo zboží z dovozu, použije při podnikání nebo při činnosti vykazující všechny znaky podnikání kromě toho, že je prováděna podnikatelem. Znamenalo to tedy, že stěžovatel byl v jeho konkrétním případě povinen tvrdit, chtěl-li uplatnit nárok na odpočet DPH, že od jiné osoby, která v době transakce byla plátcem DPH, přijal věci zákonem charakterizované jako zdanitelná plnění (takovými nepochybně mohou být i pohonné hmoty) a že tyto věci použil při podnikání. Ve věci stěžovatele bylo mezi účastníky sporné a pro výsledek řízení před žalovaným určující, zda stěžovatel vůbec přijal pohonné hmoty od jím označeného dodavatele (který - a to naopak sporné není - v době uskutečnění transakce byl plátcem DPH).

Způsob, jakým daňový subjekt plní svoji důkazní povinnost, vyplývá ze shora citovaných § 31 odst. 9 a odst. 8 písm. c) d. ř. Daňový subjekt je povinen na základě příslušných zákonných ustanovení vést účetnictví (§ 1 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, dále jen „zákon o účetnictví") či jiné povinné záznamy či evidence (viz zejm. § 11 zákona o DPH). Smyslem a účelem účetnictví je poskytnout tomu, kdo je vede, i oprávněné třetí osobě (ve věcech daní tedy správci daně), věrohodný, úplný, průkazný a správný přehled o jeho předmětu [viz § 7 zákona o účetnictví a shora již zmíněný § 31 odst. 8 písm. c) d. ř.], kterým je - zjednodušeně řečeno - hospodaření daňového subjektu. Z hlediska metod zaznamenávání se u účetnictví jedná o standardizovaný, formalizovaný a značně detailní přehled o hospodaření, který by, je-li veden předepsaným způsobem, neměl umožnit, aby o hospodaření dotyčného daňového subjektu byl podán zkreslený obraz. Daňový subjekt proto splní svoji povinnost důkazní ve vztahu k tvrzením, která správci daně předestře, prokáže-li tato tvrzení svým účetnictvím, ledaže správce daně prokáže [§ 31 odst. 8 písm. c) d. ř.], že ve vztahu k těmto tvrzením je účetnictví daňového subjektu nevěrohodné, neúplné, neprůkazné nebo nesprávné. Správce daně nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případu jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují natolik vážné a důvodné pochyby, že činí účetnictví nevěrohodným, neúplným, neprůkazným nebo nesprávným. Ne každá chyba v účetnictví proto bude způsobovat takto požadovanou intenzitu pochybností; budou to pouze takové nesrovnalosti, jež přímo (nedostatkem spolehlivých informací o konkrétním účetním případu) či nepřímo (celkovou nevěrohodností účetnictví, i když toto na první pohled o konkrétním účetním případu předepsané informace poskytuje) zatemní obraz o hospodaření daňového subjektu. Správce daně je zde povinen identifikovat konkrétní skutečnosti, na základě nichž hodnotí předložené účetnictví jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné. Jen takto totiž může unést své důkazní břemeno vyplývající z § 31 odst. 8 písm. c) d. ř.

Usnese-li správce daně své důkazní břemeno, je na daňovém subjektu, aby prokázal soulad účetnictví se skutečností, tj. aby setrval na svých původních tvrzeních a doložil, že přes vzniklé pochyby se sporný účetní případ udál tak, jak je o něm účtováno, anebo aby naopak korigoval svá původní tvrzení, nabídl tvrzení nová, reflektující existenci pochyb o souladu účetnictví se skutečností, a tato svá revidovaná tvrzení prokázal. Důkazní prostředky zde budou pravidelně pocházet ze sféry mimo účetnictví a de facto nahradí či doplní nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné účetnictví (srov. v této souvislosti z bohaté judikatury Nejvyššího správního soudu např. jeho rozsudek ze dne 30. 8. 2005, čj. 5 Afs 188/2004-63, publ. na www.nssoud.cz)."

K prokazování zdanitelných plnění ve vztahu k dani z přidané hodnoty pak Nejvyšší správní soud uvedl např. v rozsudku ze dne 28. 4. 2005, č. j. 2 Ans 1/2005 - 90, publ. pod č. 605/2005 Sb. NSS a dostupný na www.nssoud.cz, že *„Ze skutečnosti, že daňový subjekt nese důkazní břemeno podle § 31 odst. 9 daň. ř., nemohou pro daňový subjekt – zejména s ohledem na § 31 odst. 8 písm. c) daň. ř., který daňové břemeno ohledně existence skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví a jiných povinných evidencí či záznamů, vedených daňovým subjektem, přesouvá na správce daně – plynout další důkazní povinnosti, které daňovému subjektu zákon neukládá. Daňové břemeno, které nese daňový subjekt, není nekonečně široké – ustanovení § 31 odst. 9 daň. ř. nedává správci daně oprávnění vyzvat daňový subjekt k prokázání čehokoliv, ale pouze k prokázání toho, co tvrdí tento subjekt sám (viz nález Ústavního soudu ve věci sp. zn. Pl. ÚS 38/95, zveřejněný pod č. 130/1996 Sb. a jako nález č. 33 ve svazu 5. Sbírky nálezů a usnesení Ústavního soudu). Z toho vyplývá, že zejména nelze po daňovém subjektu 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, pokud prokázal obsahem svých povinných evidencí jakož i záznamem faktické realizace služby, že zdanitelné plnění spočívající v poskytnutí služby samo o sobě bylo dodáno a že bylo i zaplaceno.*

V posuzovaném případě stěžovatel zcela v souladu s právem objednal u dodavatele (společnosti F. ČR, a. s.) dodávku reklamních služeb s tím, že dodavateli ve smlouvě povolil provést dodávku též pomocí subdodavatelů. Podle informací, jež jsou obsahem soudního spisu, lze mít předběžně za to, že stěžovatel předložil (vedle dalších důkazů týkajících se smluvní a finančně-účetní stránky věci) takové důkazy o faktické realizaci dodávky reklamních služeb (zejména záběry reklam na místech, kde měly být umístěny), na základě nichž lze o jeho nároku na odpočet daně z přidané hodnoty rozhodnout, a že zároveň šetřením provedeným správcem daně (žalovaným) nevyšla zatím najevo žádná konkrétní skutečnost, z níž by plynulo, že reklamy byly dodány někým jiným než společností F. ČR, a. s. nebo jejími subdodavateli a že tedy mezi smlouvou o reklamě a propagaci mezi stěžovatelem a společností F. ČR, a. s. a skutečným objevením se reklam s logem stěžovatele na různých sportovních stadionech není vztah příčinné souvislosti. (...)“

V rozsudku ze dne 4. 8. 2005, č. j. 2 Afs 13/2005 - 60, publ. pod č. 718/2005 Sb. NSS a dostupný na www.nssoud.cz, Nejvyšší správní soud uvedl, že *„(J)e to stěžovatel, na němž spočívá důkazní břemeno ohledně prokázání tvrzení, že se zprostředkovatelem sjednal zajištění internetové reklamní prezentace v určitém věcném a časovém rozsahu a že tato prezentace také byla skutečně realizována, tj. že z hlediska jejích klíčových parametrů rozhodných pro splnění účelu této reklamy byla dodavatelem také skutečně poskytnuta. Prezentace zveřejňované na internetu nepochybně nelze pro jejich nehmotnou (virtuální) a ze své podstaty dočasnou povahu za situace, že byly v mezidobí z internetu odstraněny, prokazovat následným přímým vstupem na internet; nutno ovšem poznamenat, že takový důkaz žalovaný po stěžovateli nepožadoval; požadoval pouze prokázání, že v době, kdy reklama měla být prostřednictvím internetu veřejně přístupná, také skutečně přístupná byla. I v daňovém řízení ovšem může k prokázání určitých skutečností postačovat i řetězec nepřímých důkazů, tedy ve svém souhrnu logická, ničím nenarušená a uzavřená soustava vzájemně se doplňujících a na sebe navazujících nepřímých důkazů, které vcelku shodně a spolehlivě dokazují skutečnost nebo skutečnosti, které jsou v takovém příčinném vztahu k dokazované skutečnosti, že z nich je možno vyvodit jen jediný*

závěr a současně vyloučit možnost jiného závěru (srov. rozhodnutí Nejvyššího soudu ČSSR ze dne 24. 3. 1970, sp. zn. 7 Tz 84/69, zveřejněné pod č. 38/1970 Sb. rozh. tr.). V souvislosti s posuzovaným případem se nabízí např. kombinace důkazů prokazujících skutečnost, že v rozhodném období existovala internetová adresa, na níž měla být reklamní prezentace zveřejněna, skutečnost, že existovala samotná reklamní prezentace jako uspořádaný soubor počítačových dat, skutečnost, že na rozhodné období bylo zprostředkovatelem nebo jeho subdodavatelem sjednáno s konkrétním provozovatelem počítače umožňujícího dálkový přístup, že na něm budou zveřejněna data buď přímo stěžovatele nebo alespoň zprostředkovatele za účelem prezentace podnikatelů typově odpovídajících stěžovateli, a skutečnost, že prezentace týkající se stěžovatele a přinejmenším typově odpovídající stěžovatelem tvrzené reklamě byla osobami odlišnými od stěžovatele v rozhodném období přímým vstupem na internet shlédnuta."

V daném případě si stěžovatel objednal reklamní služby v určitém věcném rozsahu a za tyto zaplatil na základě faktur vystavených firmou PROPAG INVEST, s. r. o. podle smlouvy o zprostředkování světelné reklamy a výroby reklamního spotu ze dne 24. 2. 2004. Podle čl. II. této smlouvy garantoval dodavatel vysílání spotu stěžovatele v termínu od 1. 4. 2004 do 31. 12. 2004 v době od 00.01 do 24.00 h minimálně 1x za hodinu a minimálně 14x za den, a to na velkoplošné světelné obrazovce umístěné na Václavském náměstí v Praze, dále v Brně, Teplicích, Mostě a Liberci. Správce daně však zjistil, že dodavatel služeb (firma PROPAG INVEST, s. r. o.) nebyl schopný doložit, že objednané služby stěžovateli skutečně poskytl. Jeho účetnictví bylo v rozsáhlém měřítku nevěrohodné a ve vztahu ke stěžovateli z něho neplynulo nic, co by svědčilo o tom, že mu objednanou reklamu ve sjednaném rozsahu dodal. Ani svědecké výpovědi, zejména jednatelky firmy PROPAG INVEST, s. r. o. Heleny Valsové a jednatele firmy BUSINESS LIGHTS, s. r. o. Ing. Pavla Folgeta, s níž měla firma PROPAG INVEST, s. r. o. spolupracovat, nepotvrdily skutečnosti vyplývající z účetnictví stěžovatele. Správce daně tak unesl důkazní břemeno, neboť prokázal, že účetnictví stěžovatele bylo ve vztahu k úhradám firmě PROPAG INVEST, s. r. o., ve vztahu k nimž uplatnil nárok na odpočet daně z přidané hodnoty za zdaňovací období červen, červenec a srpen 2004, neprůkazné. Stěžovatelovo účetnictví pouze prokazovalo, že si stěžovatel objednal reklamní služby a zaplatil za ně. Správce daně však vyvrátil jeho průkaznost ohledně dodání služby ve sjednaném rozsahu. Bylo tedy na stěžovateli, aby prokázal, že mu byla skutečně služba ve sjednaném rozsahu dodána.

Nebylo by jistě přiměřené po stěžovateli požadovat, aby prokázal poskytnutí každé jednotlivé části reklamní služby, jednalo-li se o odvysílání periodicky se opakujícího reklamního spotu na světelných reklamních tabulích v několika různých městech po dobu devíti měsíců, a to několikrát během každého dne. Stěžovateli tedy postačilo, aby prokázal, že sjednaná prezentace jako reklamní spot existovala, což prokázal CD nosičem se zaznamenaným spotem, a že v podstatných parametrech byla také odvysílána ve sjednaném rozsahu. Nebylo nezbytné, aby poskytl správci daně kompletní přehled o jednotlivých časech odvysílání reklamy po každý jednotlivý den ve sjednaném devítiměsíčním období, nicméně pokud by takový přehled (jakýsi playlist) měl k dispozici, ať již poskytnutý dodavatelem, což si stěžovatel dodatečně pokoušel opatřit, nebo např. subjektem poskytujícím monitoring odvysílané reklamy, jeho důkazní situaci by to významně vylepšilo. I playlist by ještě nemusel skutečné poskytnutí plnění prokazovat, neboť by se mohlo jednat o dodatečně uměle „vytvořený" účelový dokument nebo dokument z jiných

důvodů obsahově neodpovídající skutečnosti. Pokud by však u dodavatele reklamy zpracování takového dokumentu a jeho poskytnutí stěžovateli bylo obvyklou praxí, u níž by nebylo konkrétních důvodu pochybovat o souladu obsahu poskytovaných dokumentů s realitou, mohl být takový dokument významným důkazem. Stěžovatel proto nemá pravdu, že playlist by nemohl mít žádnou důkazní hodnotu.

Neměl-li však stěžovatel k dispozici playlist či podobný přehled o odvysílání reklamy k dispozici, přičemž bylo jeho věcí, aby při sjednání reklamní služby myslel i na prokázání jejího dodání, a chtěl-li výdaje na tuto službu daňově uplatnit, mohl své důkazní břemeno unést i kombinací dalších důkazů. Např. svědecké výpovědi zaměstnanců stěžovatele, kteří by poskytování reklamy průběžně kontrolovali v namátkou určených intervalech na různých místech, na kterých měla být reklama poskytována. Pokud by takový systém ověřování stěžovatel zavedl a nebyly by pochyby o jeho věrohodnosti, jednalo by se o důkaz zásadního významu. Dalším důkazním prostředkem mohly být fotografie reklamy, z nichž by však bylo patrné, že byly skutečně pořízeny v různých měsících a na různých, konkrétně identifikovatelných, místech. Fotografie předložené stěžovatelem v daňovém řízení však tuto vypovídací hodnotu neměly. Dalším důkazním prostředkem mohly být také svědecké výpovědi pracovníků dodavatele nebo jeho subdodavatelů, kteří zajišťovali faktické technické vysílání reklamy na příslušných světelných tabulích a kteří by byli schopni podat alespoň rámcový přehled o frekvenci a místním a časovém rozsahu vysílání předmětného reklamního spotu. Stěžovatel však neposkytl žádný z uvedených důkazních prostředků, a ani jakýkoli jiný, který by s dostatečnou mírou věrohodnosti a přesnosti věcný a časový rozsah poskytnutí sjednané služby prokázal. Proto správce daně oprávněně neuznal stěžovateli nárok na odpočet daně z přidané hodnoty. Městský soud se se stěžovatelovými námitkami důkladně vypořádal, a stejně jako finanční ředitelství, se podrobně zabýval hodnocením jednotlivých důkazů, které byly provedeny, zejména hodnocením věrohodnosti fotografií reklamy předložených stěžovatelem a obsahem výpovědí svědků. Nejvyšší správní soud žádná pochybení v jeho úvahách neshledal.

Pokud jde o otázku, zda reklama byla poskytnuta firmou PROPAG INVEST, s. r. o., bylo by opodstatněné se jí v konkrétních skutkových souvislostech zabývat teprve tehdy, pokud by bylo prokázáno, že byla fakticky poskytnuta ve sjednaném rozsahu.

Ze všech shora uvedených důvodů Nejvyšší správní soud neshledal kasační stížnost důvodnou, a proto ji podle ust. § 110 odst. 1 věta druhá s. ř. s. zamítl bez jednání postupem podle ust. § 109 odst. 2 s. ř. s., podle kterého o kasační stížnosti rozhoduje zpravidla bez jednání.

Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o ust. § 60 odst. 1 věta první s. ř. s., podle kterého nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Stěžovatel v řízení úspěch neměl, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení a úspěšnému finančnímu ředitelství žádné náklady s tímto řízením nevznikly.

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

V Brně dne 6. září 2012

JUDr. Eliška Cihlářová
předsedkyně senátu