

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Radana Malíka a soudkyň Mgr. Daniely Zemanové a JUDr. Barbary Pořízkové v právní věci **žalobkyně: DERPAL s.r.o.,** se sídlem Litvínovice 12, České Budějovice, zast. JUDr. Bedřichem Benkem, advokátem se sídlem Žižkova 1, České Budějovice, proti **žalovanému: Finanční ředitelství v Českých Budějovicích,** se sídlem Mánesova 3a, České Budějovice, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 1. 12. 2010, č. j. 5483/10-1300, ve věci dodatečného vyměření daně z přidané hodnoty, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 27. 4. 2011, č. j. 10 Af 7/2011 - 25,

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 uvedeného rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích (dále jen „krajský soud“), kterým tento soud zamítl její žalobu proti rozhodnutí žalovaného ze dne 1. 12. 2010, č. j. 5483/10-1300. Tímto rozhodnutím žalovaný zamítl její odvolání proti rozhodnutím Finančního úřadu v Českých Budějovicích (dále jen „správce daně“) ze dne 20. 5. 2010, č. j. 157589/10/077910302422, č. j. 157597/10/077910302422, č. j. 157606/10/077910302422,

č. j. 157612/10/077910302422, č. j. 157622/10/077910302422, č. j. 157637/10/077910302422 a č. j. 157721/10/077910302422, kterými byla stěžovatelce dodatečně vyměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období červen až prosinec roku 2007, v celkové výši 1 254 000 Kč, a zároveň jí bylo předepsáno penále podle § 37b zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“), v celkové výši 250 800 Kč.

Stěžovatelka podává kasační stížnost z důvodů podle § 103 odst. 1 písm. a) a b) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), neboť má za to, že napadený rozsudek vykazuje nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení, jakož i vady řízení spočívající v tom, že skutková podstata, z níž správní orgán v napadeném rozhodnutí vycházel, nemá oporu ve spisech.

Stěžovatelka je názoru, že ze spisového materiálu je patrno, že o samotném uskutečnění zdanitelného plnění nebylo nikdy pochyb. Má za to, že faktické uskutečnění zdanitelného plnění řádně prokázala, neboť předložila bezvadné daňové a účetní doklady, což je ostatně zachyceno ve zprávě o daňové kontrole. Mimo to byly správcem daně prověřeny i další skutečnosti (písemné smlouvy a doložení způsobu a rozsahu zaplacení), které sice nemají přímý vliv na možnost uplatnění daňového nároku, dokládají však skutkový stav tvrzený stěžovatelkou. Proto má stěžovatelka za to, že popis skutku v odůvodnění rozsudku krajského soudu neodpovídá skutečnému skutkovému stavu, jak vyplývá ze spisového materiálu. Z tohoto důvodu je stěžovatelka rovněž názoru, že argumentace judikaturou Nejvyššího správního soudu uvedená v napadeném rozsudku je nepřípadná, neboť ve všech citovaných případech byl učiněn závěr, že nebylo prokázáno přijetí zdanitelného plnění, ze kterého byl uplatněn nárok na odpočet daně z přidané hodnoty. Vzhledem k výše uvedenému tyto případy na právě projednávanou věc nedopadají.

Za vážnou vadu stěžovatelka považuje skutečnost, že krajský soud akceptoval závěr žalovaného, že se v jejím případě jednalo o jednání zdánlivě dovolené, které má ve skutečnosti povahu zneužití práva, tedy jednání protiprávního, které nemůže založit nárok na odpočet daně z přidané hodnoty, neuvedl však, v čem konkrétně toto zneužití práva stěžovatelky shledal. Za nesmyslnou považuje větu, že „skutečnosti nasvědčují tomu, že skutečným účelem série transakcí bylo razantní navýšení ceny deklarovaného zdanitelného plnění za účelem vyinkasování odpočtu daně z přidané hodnoty na úkor státního rozpočtu”, když stěžovatelka prokázala zaplacení celé ceny včetně daně z přidané hodnoty a pouze uplatnila nárok ve výši svého dřívějšího výdaje. Stěžovatelka tak nikdy nemohla dosáhnout žádné výhody, neboť v nejvýše pro ni příznivém případě by jí byl výdaj daně z přidané hodnoty toliko kompenzován.

V návaznosti na právě uvedené stěžovatelka odmítá závěr krajského soudu týkající se jejího důkazního břemene o jejím (ne)podílu na zvýšení ceny poskytnuté služby. Domnívá se, že není její povinností předkládat důkazy, že došlo k navýšení ceny bez jejího přičinění. Má naopak za to, že informace, na základě kterých je závěr o nedůvodném/podezřelém navýšení ceny postaven, byly zjištěny způsobem pro stěžovatelku vyloučeným/nedostupným. Stěžovatelka dále uvádí, že sice nebylo ze strany správce daně o faktickém uskutečnění reklamy žádných pochyb, nicméně stěžovatelce neoprávněně uložil, aby prokázala, že služby byly poskytnuty právě „fakturujícími" společnostmi. Navíc podotýká, že v případě reklamy umístěné na cigaretových automatech nevystupovali ani žádní prostředníci a ani správce daně neshledal žádného navyšování ceny. Rovněž má za to, že správní orgány nepřípadně směšovaly případy reklamy umístěné na cigaretových automatech s případy reklamy v oblasti sportu. Na základě všech výše uvedených důvodů stěžovatelka navrhuje, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti setrvával na tom, že stěžovatelka v daňovém řízení neprokázala oprávněnost uplatnění odpočtu daně z přidané hodnoty za předmětná zdaňovací období, týkajícího se plnění od společností APTRANS, s. r. o. (dále jen „APTRANS"), a JL Credit s. r. o. (dále jen „JL Credit") v požadované výši. Co se týče společností APTRANS a JL Credit, z důkazů, které měl správce daně k dispozici, vyplynulo, že se nikdo ze společnosti APTRANS v jejím sídle nezdržuje a není zde ani vyvíjena žádná podnikatelská činnost. Tato společnost nepřiznala za předmětná zdaňovací období uskutečnění žádných zdanitelných plnění ze stěžovatelkou předložených smluv. Správce daně vyslechl zástupce bývalého společníka společnosti APTRANS Emila Mochnáče. Jeho výpověď však nemá žádnou vypovídací hodnotu, neboť téměř na žádnou z otázek neopověděl, přičemž uváděl, že na fakta si nevzpomíná. Podobně žalovaný zjistil, že společnost JL Credit je rovněž nekontaktní, adresa sídla slouží jen jako doručovací adresa, na které není vyvíjena žádná obchodní činnost ani zde není vedeno účetnictví. Bývalý jednatel Jiří Dobeš se k podání svědecké výpovědi nedostavil a nepodařilo se jej předvést ani Policí ČR. Správci daně se tedy nepodařilo ověřit u obchodních partnerů stěžovatelky, že k poskytnutí plnění došlo způsobem deklarovaným na předložených daňových dokladech. Přitom vycházel z toho, že k prokázání nároku na odpočet daně nestačí předložit formálně bezchybné doklady, ale je nutné prokázat, že deklarované plnění se reálně uskutečnilo v tvrzené ceně. Stěžovatelka odmítla takové důkazy poskytnout, naopak tvrdila, že je na správci daně, aby prokázal, že se tak stalo. Žalovaný je názoru, že jím tvrzený postup v daňovém řízení je v souladu s ustálenou judikaturou Nejvyššího správního soudu, např. rozsudky ze dne 5. 2. 2009, č. j. 2 Afs 46/2008 - 175, a ze dne 29. 5. 2009, č. j. 7 Afs 54/2009 - 90.

Žalovaný rovněž trvá na tom, že skutková situace daného případu byla posouzena správně jako zneužití práva za účelem získání daňové výhody, tedy

nároku na odpočet daně. Na poskytnutí služeb se totiž podílel celý řetězec českých společností, na jehož začátku byla společnost STES a. s. a na konci dodavatel stěžovatelky společnost APTRANS, přičemž posledním v řetězci byla stěžovatelka, a právě v posledním článku tohoto řetězce došlo k extrémnímu navýšení ceny poskytované služby. Žalovaný má za to, že skutečným účelem série transakcí bylo vyinkasovat na úkor státního rozpočtu odpočet daně z přidané hodnoty ve výši 1 254 000 Kč za předmětná zdaňovací období. Takové jednání stěžovatelky žalovaný považuje za protiprávní, které jako takové nemůže založit nárok na odpočet daně z přidané hodnoty. Pokud stěžovatelka namítá, že správní orgány směšovaly případy reklamy umístěné na cigaretových automatech s případy reklamy v oblasti sportu, potom žalovaný uvádí, že vzhledem k tomu, že rovněž plnění spočívající v poskytnutí služby reklamy na cigaretových automatech dokládala stejně jako ostatní zdanitelná plnění pouze fakturami, není důvodu mezi nimi rozlišovat. Žalovaný z výše uvedených důvodů navrhuje kasační stížnost zamítnout.

Nejvyšší správní soud přezkoumal kasační stížností napadený rozsudek krajského soudu z důvodů v této stížnosti uplatněných a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

Při rozhodování vycházel z následujících podstatných skutečností patrných ze správního a soudního spisu. Dne 14. 4. 2008 byla u stěžovatelky zahájena daňová kontrola mimo jiné za výše uvedená zdaňovací období (protokol o ústním jednání č. j. 125142/08/077930/5806). Stěžovatelka pro účely daňové kontroly předložila faktury a Smlouvy o reklamě a propagaci od dodavatele APTRANS. Předmětem smlouvy ze dne 11. 5. 2007 bylo vyrobit a umístit reklamní plátna na cigaretových automatech od května do prosince roku 2007 a předmětem smlouvy ze dne 2. 8. 2007 bylo vyrobit a umístit reklamní plátna v záběru televizních kamer přímých přenosů (ČT 2 a ČT 4) při čtrnácti utkáních 1. Gambrinus ligy kopané od srpna do prosince 2007. Rovněž předložila faktury a Smlouvu o reklamě a propagaci od dodavatele JL Credit, jejímž předmětem bylo vyrobit a umístit reklamní plátna v záběru televizních kamer přímých přenosů (ČT 2 a ČT 4) při dvou sportovních utkáních, a to dne 26. 12. 2007 XIII. Ročník Vánočního halového turnaje internacionálů v hale Eden v Praze o velkou cenu AZC a dne 31. 12. 2007 Silvestrovské derby pražských „S“ SK Slavia Praha – AC Sparta Praha. Dále stěžovatelka předložila fotodokumentaci reklamy na jednotlivých fotbalových zápasech a videokazety se záznamy jednotlivých utkání.

Během této kontroly správce daně prostřednictvím dožádání na místně příslušné správce daně zjistil, že výše uvedení dodavatelé stěžovatelky jsou nekontaktní a na výzvy správců daní nereagují. Správce daně dále u místně příslušných správců daně zjistil, že reklama byla na jednotlivých fotbalových stadionech realizována prostřednictvím externího dodavatele reklamy společností STES s. r. o., která reklamní plochy na jednotlivá utkání na objednávku poskytla společnosti JVM Promotion s. r. o. Tato společnost reklamní plochy na jednotlivá

utkání pronajala dalším společnostem, mimo jiné i společnosti LENA SPORT s. r. o., která pronajala reklamní plochy v roce 2007 společnosti APTRANS a za umístění reklamních panelů této společnosti fakturovala. Přitom z těchto faktur vyplývá, že průměrná cena reklamní plochy na jeden zápas, kterou fakturovala společnost LENA SPORT s. r. o. jednotlivým odběratelům, se pohybovala kolem částky 23 000 Kč. Společnost APTRANS následně fakturovala stěžovatelce za reklamní služby v průměru na jeden zápas v hodnotě 275 000 Kč.

Právy na reklamní služby na XIII. Ročník Vánočního halového turnaje internacionálů v hale Eden v Praze o velkou cenu AZC 2007 a Silvestrovské derby pražských „S“ SK Slavia Praha – AC Sparta Praha 2007 disponovala společnost NIOSPORT s. r. o., přičemž cena v nabídce reklamních ploch byla 20 000 Kč. Správce daně dále zjistil, že reklamní služby fakturovala společnost NIOSPORT s. r. o. společnosti LENA SPORT s. r. o. Přitom ze stěžovatelkou předložených důkazů vyplývá, že jí za reklamní služby fakturovala společnost JL Credit 500 000 Kč. Dále bylo zjištěno, že společnost LENA SPORT s. r. o. se společností JL Credit nespolupracovala a nevystavila pro ni žádné faktury. Bývalého jednatele společnosti JL Credit Jiřího Dobeše se správci daně nepodařilo úspěšně předvolat ani předvést za součinnosti orgánů Policie ČR.

Z právě uvedeného správce daně naznal, že se v daném případě jednalo o řetězec transakcí, resp. o fakturaci reklamních služeb prostřednictvím celé řady českých společností, na jehož konci byly výše uvedené společnosti APTRANS a JL Credit, které jako koneční dodavatelé stěžovatelce fakturovaly extrémně navýšené ceny za poskytované služby. Proto na straně správce daně vznikly pochybnosti o tom, že stěžovatelka skutečně plnění z deklarovaných smluv a faktur od dodavatelů APTRANS a JL Credit, za které uplatnila nárok na odpočet daně, fakticky přijala a použila ke své ekonomické činnosti.

Ze zprávy o daňové kontrole dále vyplývá, že správce daně nebyl úspěšný při zjišťování potřebných informací u dodavatelů stěžovatelky, neboť tito byli nekontaktní. Proto vyzval stěžovatelku (výzva ze dne 29. 7. 2009, č. j. 200114/09/077930/305806), aby se vyjádřila ke skutečnostem (uvedeným v bodě 1. - 11. výzvy), na základě nichž by bylo možno prokázat, že ke zdanitelnému plnění skutečně ze strany deklarovaných dodavatelů došlo. Stěžovatelka měla zodpovědět, jakým způsobem se nakontaktovala s předmětnými dodavateli, zda cena byla výhodná, či obvyklá, z jakého důvodu uzavřela smlouvy právě s uvedenými dodavateli, jak a kde probíhala jednání s dodavateli, s kým a kde byly smlouvy uzavřeny, kdo a od koho byla zdanitelná plnění přebírána atd. Stěžovatelka na výzvu dodala pouze informace o názvech barů a heren a fotografie barů a heren a cigaretových automatů, na kterých byla umístěna její reklama. V odpovědi stěžovatelka dále uvedla, že na skutečnosti uvedené v bodě 1. - 8. není povinna odpovídat, neboť jsou pro daný případ irelevantní. K požadavku pod bodem 9., v němž byla požádána, aby uvedla podrobné informace ohledně fakturace

reklamních služeb (kolik z fakturovaných částek činilo zajištění výroby reklamních bannerů a kolik zajištění jejich umístění, kdo zajišťoval jejich odstranění po skončení reklamní akce a co se s nimi dále stalo, zda byly vždy novým dodavatelem vyráběny nové bannery, co se stalo s reklamními plátny, které měly být umístěny na cigaretových automatech od května 2007 do prosince 2007 a jaká částka z fakturovaných částek připadá na jejich výrobu), stěžovatelka podotkla, že se vždy jednalo o komplexní reklamní službu a není jí známo, kolik činilo zajištění výroby bannerů, ani co se stalo s reklamními plátny. Stěžovatelka neprováděla či nezajišťovala činnosti související s výrobou ani umístěním reklamy, tyto otázky se týkají poskytovatele služby nikoli stěžovatelky. K bodu 10. stěžovatelka předložila výše uvedenou fotodokumentaci a k poslednímu bodu uvedla, že má za to, že s ohledem na skutkový stav případu a důkazní prostředky správci daně předložené považuje přijetí plnění i jeho použití pro vlastní ekonomickou činnost za prokázané.

Ze zprávy o daňové kontrole je dále patrno, že se správci daně podařilo předvolat k podání svědecké výpovědi zástupce bývalého jednatele společnosti APTRANS Emila Mochnáče, který ovšem žádné konkrétní informace neposkytl. Uvedl pouze, že smlouvy se stěžovatelkou podepsal, na nic jiného si nevzpomíná. Správce daně rovněž na základě výzvy k součinnosti peněžního ústavu zjistil, že z účtů dodavatelů, na které byly platby od stěžovatelky přijaty v souvislosti s konkrétními fakturami, které stěžovatelka předložila, byly následující den po přijetí platby prováděny výběry hotovosti značného obnosu.

Na základě všech výše uvedených skutečností a posouzení důkazních prostředků dospěl správce daně k závěru, že se stěžovatelce nepodařilo prokázat oprávněnost uplatnění odpočtu daně z přidané hodnoty z faktur od dodavatelů APTRANS a JL Credit uskutečněných v roce 2007. Důkazní prostředky předložené stěžovatelkou totiž nebyly schopny faktické uskutečnění předmětného zdanitelného plnění, resp. skutečnost, že reklamní služby ve smyslu předložených faktur od předmětných dodavatelů skutečně přijala, prokázat. Správce daně uvedl, že předložené Smlouvy o reklamě a propagaci, faktury, fotodokumentace a videozáznamy nemohou samy o sobě prokázat, zda byl předmět smlouvy skutečně splněn. Vzájemnou souvislost mezi uzavřenými smlouvami o reklamě a propagaci, umístěnými reklamami dle videozáznamů a fotografií a fakturami přijatými od dodavatelů deklarovaných služeb nelze jednoznačně dovodit pouze na základě předložených důkazů. Stěžovatelka dle správce daně nedostála povinnosti prokázat další skutečnosti, které by uskutečnění zdanitelného plnění bez pochybností prokázaly. Dospěl proto k závěru, že stěžovatelka uplatnila nárok na odpočet daně z přidané hodnoty ve smyslu § 72 odst. 1 a 2 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném pro daná zdaňovací období (dále jen „zákon o dani z přidané hodnoty“), za výše uvedená zdaňovací období neoprávněně. Na základě výsledků daňové kontroly správce daně vydal rozhodnutí ze dne 20. 5. 2010, č. j. 157589/10/077910302422, č. j. 157597/10/077910302422,

č. j. 157606/10/077910302422, č. j. 157612/10/077910302422, č. j. 157622/10/077910302422, č. j. 157637/10/077910302422 a č. j. 157721/10/077910302422, kterými stěžovatelce dodatečně vyměřil daň z přidané hodnoty za výše uvedená zdaňovací období v celkové výši 1 254 000 Kč a zároveň jí předepsal penále podle § 37b zákona o správě daní a poplatků v celkové výši 250 800 Kč.

Proti těmto rozhodnutím podala stěžovatelka odvolání, v němž namítala, že vzhledem k tomu, že správce daně ve zprávě o daňové kontrole uvedl, že existenci reklamy nezpochybňuje a že stěžovatelka předložila formálně bezvadné daňové doklady, je zřejmé, že nárok na uplatnění odpočtu daně z přidané hodnoty vznikl. Další skutečnosti nebylo nutno prokazovat. Postup správce daně a jeho závěr není v souladu se zákonem o správě daní a poplatků, ani se zákonem o dani z přidané hodnoty. Žalovaný odvolání zamítl. Nad rámec zprávy o daňové kontrole uvedl, že společnost APTRANS nepřiznala uskutečnění jakýchkoli zdanitelných plnění ze stěžovatelkou předložených smluv, všechny předložené smlouvy jsou v podstatě totožné, navíc ve všech je odcitován odkaz na v té době již neplatný právní předpis (zákon č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty). Po posouzení věci žalovaný v souladu se závěry správce daně konstatoval, že přestože plnění spočívající v poskytnutí reklamních služeb bylo přijato, v průběhu řízení vyvstaly pochybnosti, zda služby dodaly právě výše uvedení dodavatelé (APTRANS a JL Credit). Tuto skutečnost však stěžovatelka neprokázala. Žalovaný uvedl, že pouhé formální doklady o uskutečnění zdanitelného plnění nelze považovat za dostatečné. V případě pochybností je nutno prokázat rovněž faktické uskutečnění zdanitelného plnění. Se závěry správce daně se plně ztotožnil. Rovněž přezkoumal, zda daňové řízení proběhlo v souladu se zákonem, a dospěl k závěru, že tomu tak bylo. Nad rámec konstatoval, že v dané věci by nárok na odpočet daně stěžovatelka neosvědčila ani v případě, že by se jí faktické uskutečnění zdanitelného plnění prokázat podařilo. Ze skutkového stavu je totiž zřejmé, že uvedené obchodní případy neměly vzhledem k nevysvětlenému extrémnímu navýšení cen za předmětné služby koncovými dodavateli ekonomický smysl, nýbrž měl být na základě nich vyinkasován odpočet daně z přidané hodnoty v maximální výši, a to na úkor státního rozpočtu. Takové jednání je nutno považovat v souladu s judikaturou Nejvyššího správního soudu za zneužití práva, kterému nelze poskytnout právní ochranu.

Proti tomuto rozhodnutí podala stěžovatelka žalobu, v níž především namítla, že není zřejmé, proč správce daně, přestože konstatoval předložení formálně bezvadných dokladů a přijetí zdanitelných plnění spočívajících v reklamních službách, současně dospěl k závěru, že se jí nepodařilo prokázat přijetí plnění právě od deklarovaných dodavatelů a za uvedenou cenu. Za ničím nepodložené považuje tvrzení žalovaného, že skutečným účelem transakce bylo nezákonné získání nadměrného odpočtu. Ke skutečnosti o navýšení ceny uvedla, že neměla možnost, jak si ověřit cenu obvyklou, a že na navýšení ceny se nijak

nepodílela. Trvala na tom, že faktické uskutečnění zdanitelného plnění realizovala. Krajský soud se plně ztotožnil se závěry správce daně i žalovaného, přičemž uvedl, že správce daně i žalovaný měly k dispozici dostatek důkazů pro to, aby dospěly k závěru, že stěžovatelka svůj nárok na odpočet daně z přidané hodnoty neprokázala. Námitku stěžovatelky, že byla dotazována na skutečnosti, na kterých se nepodílela, shledal krajský soud nedůvodnou, neboť správce daně požadoval prokázat uskutečnění zdanitelného plnění, na kterém se stěžovatelka podílela. Ve vztahu k závěru o zneužití práva v souvislosti s extrémním navýšením cen za reklamní služby krajský soud podotkl, že pokud stěžovatelka tvrdila, že se tak stalo bez její součinnosti, potom nenavrhla ani žádné důkazy, které by toto zpochybnily.

Z výše uvedeného je patrno, že podstatou sporu je posouzení otázky, zda vzhledem ke skutkovému stavu věci vyplývajícímu ze spisového materiálu byla stěžovatelka oprávněna nárok na odpočet daně z přidané hodnoty za předmětná zdaňovací období uplatnit, či nikoli.

Plátce daně z přidané hodnoty má za splnění určitých podmínek nárok uplatnit si odpočet daně z přidané hodnoty, a tak si snížit svůj základ daně. Tento nárok vyplývá z § 72 zákona o dani z přidané hodnoty, který rovněž vymezuje základní podmínky pro uplatnění tohoto nároku. Podle odstavce prvního citovaného ustanovení *nárok na odpočet daně má plátce, pokud přijatá zdanitelná plnění použije pro uskutečnění své ekonomické činnosti. Nárok na uplatnění odpočtu daně vzniká dnem, ke kterému vznikla povinnost přiznat daň na výstupu.* Odstavec druhý téhož ustanovení potom stanoví, u kterých přijatých zdanitelných plnění lze nárok uplatnit. Podle § 73 odst. 1 téhož zákona plátce prokazuje nárok na odpočet daně daňovým dokladem, který byl vystaven plátcem a byl zaúčtován podle zvláštního právního předpisu, popřípadě evidován podle § 100 u plátců, kteří nevedou účetnictví. V případě splátkového nebo platebního kalendáře je tato podmínka splněna zaúčtováním jednotlivých částek uvedených na těchto daňových dokladech, popřípadě jejím zaevidováním podle § 100 u plátců, kteří nevedou účetnictví.

V souvislosti s právě uvedeným je nutno odkázat rovněž na § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků, podle kterého daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání, hlášení a vyúčtování nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván. Ustanovení § 31 odst. 8 písm. c) citovaného zákona pak stanoví, že správce daně prokazuje existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví a jiných povinných evidencí či záznamů, vedených daňovým subjektem. Zmiňovaná ustanovení zákona o správě daní a poplatků vymezují základní otázku týkající se břemena tvrzení a břemena důkazního, tj. základní otázkou daňového řízení, kterou je nutno zodpovědět v každém jednotlivém případě. Otázkou distribuce břemene tvrzení, ale především problematického břemene důkazního, se již mnohokrát zabýval nejen Nejvyšší správní soud, ale i Ústavní soud. Ten ve svém

nálezu pléna ze dne 24. 4. 1996, sp. zn. Pl. ÚS 38/95, dostupném na http://nalus.usoud.cz/Search/Search.aspx, dovodil, že § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků je nutno vykládat tak, že „*nedává správci daně oprávnění vyzvat daňový subjekt k prokázání čehokoliv, ale pouze k prokázání toho, co tvrdí tento subjekt sám. Taková úprava důkazního břemene v daňovém řízení není v rozporu s ustanovením čl. 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod ani s jinými ústavně zaručenými právy a svobodami*“. Na tento nález pléna Ústavní soud dále navázal např. v nálezu ze dne 1. 7. 2005, sp. zn. IV. ÚS 29/2005, rovněž dostupném na výše uvedené webové stránce, v němž uvedl, že „*důkazní břemeno k prokázání určité skutečnosti nese ten, kdo tuto skutečnost tvrdí. V daňovém řízení stíhá daňový subjekt rovněž povinnost tvrzení (v podobě daňového přiznání). Důkazní břemeno se vztahuje pouze k prokázání skutečností tvrzených (uvedených) daňovým subjektem v daňovém přiznání, resp. skutečností, jež je daňový subjekt povinen uvést v daňovém přiznání, tedy skutečností vážících se výlučně k daňové povinnosti subjektu*.“ Nejvyššího správní soud se danou problematikou rovněž nesčetněkrát zabýval, příkladmo je možno citovat rozsudek ze dne 8. 11. 2007, č. j. 5 Afs 172/2006 - 115, uvedený pod č. 1663/2008 Sb. NSS, všechna zde uvedená rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupná na www.nssoud.cz, v němž bylo uvedeno, že důkazní břemeno podle § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků stíhá daňový subjekt ohledně všech skutečností, které v daňovém přiznání uvedl, resp. byl povinen uvést nebo k nimž byl správcem daně vyzván. Důkazní břemeno ve smyslu citovaného ustanovení je postaveno na prokázání toho, co daňový subjekt tvrdí, resp. uvádí v daňovém přiznání. V daném rozsudku bylo rovněž v souladu s judikaturou Ústavního soudu akcentováno, že důkazní břemeno ve smyslu citovaného ustanovení však není postaveno na prokázání „negativní skutečnosti“, tedy toho, co daňový subjekt sám netvrdí.

Je tedy patrno, že prvotní břemeno tvrzení i břemeno důkazní leží na daňovém subjektu. Nicméně je nutno podotknout, že prokáže-li správce daně v souladu s § 31 odst. 8 písm. c) zákona o správě daní a poplatků důvodné pochybnosti o tom, že ve vztahu k tvrzením uvedeným v daňovém přiznání je účetnictví daňového subjektu věrohodné, úplné, průkazné nebo správné, přesouvá se v takovém případě důkazní břemeno opět na daňový subjekt, který musí svými dalšími tvrzeními podloženými důkazy pochybnosti správce daně rozptýlit. V takovém případě je daňový subjekt i přes splnění své prvotní povinnosti povinen v intencích § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků prokázat soulad svých tvrzení s faktickým uskutečněním sporného účetního případu doložením dalších důkazních prostředků, které by jeho tvrzení osvědčily (k tomu srovnej např. rozsudek ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 - 119, publikovaný pod č. 1572/2008 Sb. NSS).

Na základě výše uvedeného lze konstatovat, že nárok na odpočet daně z přidané hodnoty má daňový subjekt pouze tehdy, pokud splní podmínky stanovené v § 72 a § 73 zákona o dani z přidané hodnoty a v souladu s § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků bez jakýchkoli pochybností prokáže faktické přijetí

zdanitelného plnění v souladu se svými tvrzeními. V návaznosti na výše uvedené je nutno podotknout, že zpravidla nepostačí, pokud daňový subjekt pouze předloží bezvadné daňové doklady (faktury či jiné doklady). V případě jistých pochybností je nutno předložené faktury a jiné doklady podložit i dalšími důkazy, které tvrzení z dokladů vyplývajících jednoznačně potvrdí (k tomu srovnej např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2007, č. j. 9 Afs 30/2007 - 73).

Lze proto konstatovat, že oprávněnost stěžovatelkou uplatněného odpočtu daně z přidané hodnoty závisí na tom, zda stěžovatelka v rámci daňového řízení splnila všechny podmínky zákonem stanovené k uplatnění takového nároku, především, zda unesla své důkazní břemeno ohledně všech skutečností, které sama v rámci daňového řízení, resp. daňových přiznáních, tvrdila, a na základě nichž si odpočet také uplatnila. Na Nejvyšším správním soudu tedy je v intencích kasačních námitek vyhodnotit, zda správní orgány a krajský soud věc posoudily správně, když dospěly k závěru, že se stěžovatelce svá tvrzení prokázat nepodařilo.

Z obsahu spisu vyplývá, že stěžovatelka uplatnila nárok na odpočet daně z přidané hodnoty z přijatých plnění od výše uvedených dodavatelů týkajících se poskytnutí služby reklamy. Správce daně u stěžovatelky zahájil daňovou kontrolu, přičemž stěžovatelka k prokázání svých tvrzení uvedených v daňovém přiznání předložila především faktury vystavené dodavateli a Smlouvy uzavřené s dodavateli na poskytnutí reklamy a propagaci. Uskutečnění zdanitelného plnění měly prokázat rovněž fotodokumentace a videozáznamy, na nichž bylo zaznamenáno, že k reklamním službám skutečně došlo. Stěžovatelka tak předložila jak bezvadné daňové doklady, tak další skutečnosti, které sice existenci plnění prokazovaly, nicméně žádný ze stěžovatelkou předložených důkazních prostředků neprokazoval, že k tvrzenému zdanitelnému plnění došlo právě tak, jak uváděla. Na základě toho vznikly správci daně zcela oprávněně pochybnosti, zda ke zdanitelným plněním skutečně došlo od předmětných dodavatelů. Na základě svých vlastních zjištění potom správce daně zjistil další fakta (nekontaktnost dodavatelů, řetězení poskytování reklamních služeb s extrémním navýšením ceny, nevěrohodnost svědecké výpovědi Emila Mochnáče), které jeho pochybnosti potvrzovaly. Správce daně své pochybnosti stěžovatelce řádně sdělil a na základě svých zjištění odůvodnil. V souladu s výše uvedeným tak znovu přešlo břemeno důkazní na stěžovatelku, a to i přesto, že svou prvotní povinnost bez jakýchkoli pochybností předložením předmětných faktur a smluv řádně splnila. Stěžovatelka však následně žádné další důkazní prostředky neposkytla, naopak setrvávala na svém nesprávném názoru, že důkazní povinnost předložením daňových dokladů, jakož i dalších skutečností (smlouvy a fotodokumentace), řádně splnila. Trvala na tom, že okolnosti skutkového stavu byly jednoznačně z jí předložených důkazních prostředků patrny. To i navzdory tomu, že ji správce daně řádně vyzval (výzvou ze dne 29. 7. 2009, č. j. 200114/09/077930/305806), aby prokázala skutečnosti, které by jednoznačně faktické uskutečnění zdanitelného plnění od dodavatelů prokázaly. V rámci předmětné výzvy po stěžovatelce požadoval prokázání jakýchkoli skutečností, které

by uskutečnění zdanitelného plnění právě ze strany dodavatelů osvědčily. Výslovně pak stěžovatelku vyzval k vylíčení okolností průběhu účetního případu, na základě nichž by bylo možné faktické uskutečnění zdanitelného plnění prokázat. Jednalo se o skutečnosti, jakým způsobem se nakontaktovala na dodavatele, zda si ověřovala výhodnost ceny za požadované reklamní služby, jaká kritéria uplatnila při výběru právě uvedených dodavatelů, jak a kde probíhala jednání s dodavateli, kdo byl jednání přítomen, kdo byl přítomen podpisu smluv, kde byly smlouvy podepsány, kdo a od koho přebíral plnění, jakým způsobem probíhaly úhrady a proč během tří let uzavřela na totožné služby smlouvy se čtyřmi dodavateli. Správce daně se s ohledem na extrémní navýšení ceny rovněž dotazoval na konkrétní rozpočet úhrady za poskytované služby. Závěrem výzvy stěžovatelku vyzval k prokázání, že plnění od dodavatelů přijala a použila na svou ekonomickou činnost. Nutno poznamenat, že stěžovatelka prokazování těchto dalších skutečností považovala pro posouzení dané věci za irelevantní a výslovně jakékoli další skutečnosti prokazovat odmítla. Na skutečnost rozpočtu úhrady uvedla, že se jednalo o komplexní plnění a že jí není známo, kolik činilo zajištění reklamního materiálu, ani co se později s reklamními plátny stalo. Zdejší soud se proto ztotožnil se závěry správních orgánů, jakož i krajského soudu, které za takového stavu věci dospěly k závěru, že se stěžovatelce oprávněnost uplatněného nároku na odpočet daně z přidané hodnoty prokázat nepodařilo, a to jak v případě reklamy poskytované na fotbalových stadionech při sportovních utkáních, tak v případě reklamy umístěné na cigaretových automatech. Přestože v případě reklamy na cigaretových automatech navýšení ceny zjištěno nebylo, nic to nemění na tom, že se stěžovatelce ani v tomto případě nepodařilo prokázat, že zdanitelná plnění přijala právě od jí deklarovaného dodavatele. Nejvyšší správní soud dodává, že rovněž přezkoumal, zda správní orgány postupovaly v souladu se zákonem, poskytly stěžovatelce veškerou součinnost, jakož i veškerá poučení o jejích právech a povinnostech, a naznal, že tyto své povinnosti splnil.

Z výše uvedeného vyplývá, že ani námitka vady řízení spočívající v tom, že skutková podstata, z níž správní orgány při svém rozhodování vycházely, nemá oporu ve spise, není důvodná. Zdejší soud totiž zjistil, že správní orgány posoudily veškeré důkazy, které jim byly ze strany stěžovatelky předloženy, jakož i ty, které si z vlastní iniciativy v souladu s § 31 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků pořídily (výsledky dožádání u místně příslušných správců daní, výsledky výzev k součinnosti a předvolání svědků), a to každý jednotlivě i v jejich vzájemné souvislosti. Podle Nejvyššího správního soudu závěry, které z nich učinily, zcela v souladu se zákonem na nyní projednávanou věc aplikovaly. Zdejší soud neshledal žádný rozpor mezi skutkovými zjištěními správních orgánů ani krajského soudu a obsahem spisového materiálu. Neshledal ani rozpor mezi skutkovými zjištěními a právními závěry, které na základě nich učinily. Napadený rozsudek naopak považuje za zcela srozumitelný a řádně odůvodněný. Má-li stěžovatelka za to, že rozpor skutkového zjištění a právního závěru o neoprávněnosti uplatnění nároku na odpočet daně z přidané hodnoty je třeba shledávat v tom, že správní orgány

uvedly, že existenci reklamy, tedy předmětu zdanitelného plnění, nezpochybňují, a přesto dospěly k závěru o neprokázání faktického uskutečnění zdanitelného plnění, má Nejvyšší správní soud za to, že se k této problematice již výše podrobně vyjádřil. Proto na tomto místě jen poznamenává, že důkaz o existenci reklamní služby (na základě fotodokumentace a videozáznamů) ještě nemůže sám o sobě osvědčit zpochybňovanou skutečnost, že k přijetí zdanitelného plnění došlo právě způsobem tvrzeným stěžovatelkou, tj. od deklarovaných dodavatelů. Není proto ani způsobilý prokázat oprávněnost nároku stěžovatelky na uplatnění odpočtu daně z přidané hodnoty za předmětná zdaňovací období.

Zdejší soud shrnuje, že důvodem vydání předmětných platebních výměrů, jimiž byla stěžovatelce dodatečně vyměřena daň z přidané hodnoty a předepsáno penále, byla skutečnost, že se jí v rámci daňového řízení nepodařilo prokázat, že nárok na odpočet daně z přidané hodnoty uplatnila oprávněně, neboť se jí nepodařilo prokázat, že k uskutečnění zdanitelného plnění, na základě něhož odpočet uplatnila, se fakticky uskutečnilo, jak deklarovala. Pokud stěžovatelka svá tvrzení o tom, že zdanitelné plnění bylo skutečně poskytnuto deklarovanými dodavateli, řádně neprokázala, a ani žádným způsobem nevysvětlila extrémní navýšení cen za poskytované služby na konci řetězce transakcí týkajících se reklamních služeb, nelze nic vytýkat žalovanému ani krajskému soudu, pokud vyjádřily názor, že daný případ vykazuje znaky zneužití práva za účelem dosažení daňové výhody, resp. uplatnění nadměrného odpočtu daně z přidané hodnoty na úkor státního rozpočtu. Namítá-li stěžovatelka, že krajský soud neuvedl, v čem konkrétně zneužití práva ze strany stěžovatelky spatřuje, má zdejší soud za to, že z odůvodnění napadeného rozsudku je zřejmé, že toto zneužití krajský soud s ohledem na neprokázání podstatných skutečností účetního případu shledal v tom, že stěžovatelka za reklamu a propagaci měla dodavatelům zaplatit zcela nepřiměřené částky, navíc v případě reklamy na fotbalových stadionech extrémně navýšené v porovnání s cenami, za které tuto reklamu nabízela společnost původně s reklamními právy disponující. Pokud uvádí, že nerozumí, jakou výhodu by měla získat, když prokázala, že cenu dodavatelům zaplatila a řádně splnila rovněž svou daňovou povinnost, přičemž její výdaje by jí potom byly pouze kompenzovány, potom zdejšímu soudu nezbývá než podotknout, že by k takové kompenzaci došlo neoprávněně. Navíc Nejvyšší správní soud konstatuje, že přestože bylo prokázáno, že deklarovanou cenu za předmětné služby uhradila, nepodařilo se jí však prokázat podstatnou skutečnost, že tyto služby byly fakticky přijaty od dodavatelů, na jejichž účty byla cena zaplacena.

K námitce stěžovatelky, že na ni krajský soud neoprávněně uvalil břemeno důkazní o jejím „(ne)podílu“ na zvýšení ceny poskytnutých reklamních služeb, tj. o skutečnostech, které nebyla povinna prokazovat, zdejší soud uvádí, že z napadeného rozsudku je patrno, že prokázání této skutečnosti nebylo pro posouzení daného případu stěžejní, neboť krajský soud svou pozornost zaměřil především na to, zda se stěžovatelce během daňového řízení podařilo prokázat skutečnost, že ke

zdanitelnému plnění skutečně došlo způsobem deklarovaným stěžovatelkou. V průběhu řízení stěžovatelka nepředložila žádná tvrzení ani důkazní prostředky, které by pochybnosti o průběhu předmětného obchodního případu vyvrátily.

Nejvyšší správní soud napadený rozsudek krajského soudu přezkoumal v souladu s § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s. a ze všech shora uvedených důvodů dospěl k závěru, že kasační stížnost stěžovatelky není důvodná, proto ji podle § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl. O věci přitom rozhodl bez jednání postupem podle § 109 odst. 2 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., 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. Stěžovatelka v soudním řízení úspěch neměla, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Účastníku řízení podle obsahu spisu žádné náklady řízení nad rámec jeho obvyklé činnosti nevznikly, proto soud rozhodl tak, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

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

V Brně dne 12. ledna 2012

JUDr. Radan Malík
předseda senátu