

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Kaniové a soudců JUDr. Marie Žiškové a JUDr. Zdeňka Kühna v právní věci žalobkyně: **AUTO-KERN, spol. s r. o.**, se sídlem Türkova 22a, Praha 4, zastoupena JUDr. Josefem Kešnerem, advokátem se sídlem Husinec 31, Řež, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, o žalobě proti rozhodnutím Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu ze dne 12. 1. 2009, čj. 17768/08-1300-105683, čj. 18298/08-1300-105683, čj. 18299/08-1300-105683, čj. 18300/08-1300-105683, čj. 18301/08-1300-105683, čj. 18302/08-1300-105683 a čj. 18303/08-1300-105683, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 10. 8. 2012, čj. 10 Ca 84/2009 – 41,

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:

I.
Vymezení věci

[1] Finanční úřad pro Prahu 8 (dále jen „správce daně“) zahájil u žalobkyně dne 21. 2. 2005 daňovou kontrolu daně z přidané hodnoty za zdaňovací období leden 2002 až prosinec 2003. V jejím průběhu vznikly pochybnosti o tom, zda má žalobkyně nárok na odpočet DPH z plnění formálně přijatých od společnosti 3 R STUDIO spol. s r. o., jejichž

podstata měla spočívat v poskytnutí reklamních služeb, a od dalších daňových subjektů. Žalobkyni byla doměřena DPH dodatečnými platebními výměry ze dne 4. 6. 2007, čj. 163099/07/008513/6722 (březen 2002), čj. 163108/07/008513/6722 (duben 2002), čj. 163112/07/008513/6722 (květen 2002), čj. 163116/07/008513/6722 (červenec 2002), čj. 163117/07/008513/6722 (srpen 2002), čj. 163120/07/008513/6722 (září 2002), čj. 163141/07/008513/6722 (prosinec 2002). Odvoláním žalobkyně proti platebním výměrům žalovaný v záhlaví označenými rozhodnutími částečně vyhověl a snížil výši doměřené DPH *(pozn.: O odvoláních původně rozhodovalo Finanční ředitelství pro hl. m. Prahu, které však bylo ke dni 31. 12. 2012 zrušeno zákonem č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky. Jeho působnost přešla na Odvolací finanční ředitelství, přičemž dle § 20 odst. 2 zákona č. 456/2011 Sb. platí, že jsou-li v rozhodnutích vydaných při správě daní uvedeny územní finanční orgány, zde tedy Finanční ředitelství pro hl. m. Prahu, rozumí se jimi orgány finanční správy příslušné dle zákona č. 456/2011 Sb., v tomto případě tedy Odvolací finanční ředitelství).* Ve vztahu k zdanitelným plněním přijatým od společnosti 3 R STUDIO, spol. s r. o. (dále jen „3 R STUDIO“) však žalovaný potvrdil závěry správce daně a nárok na odpočet DPH z těchto plnění nepovažoval za prokázaný.

[2] Žalobkyně podala proti rozhodnutím žalovaného žalobu k městskému soudu, který ji v záhlaví označeným rozsudkem zamítl. Nejprve se zabýval tím, zda byla daň pravomocně doměřena ve lhůtě dle § 47 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „ZSDP“). Shledal, že došlo dvakrát k přerušení běhu lhůty, a to jednak zahájením daňové kontroly (21. 2. 2005), jednak doplňováním dokazování v odvolacím řízení (1. pololetí roku 2008). Daň byla pravomocně doměřena dne 15. 1. 2009, tedy při zachování prekluzivní lhůty tříleté i absolutní desetileté. Soud připustil, že plynutí času může mít vliv na hodnotu určitých důkazních prostředků (typicky svědeckých výpovědí), je však na odpovědnosti každého daňového subjektu, aby byl po dobu deseti let schopen prokázat svá daňová tvrzení.

[3] Soud se dále zabýval hodnocením důkazů provedených správcem daně, a to zvlášť ve vztahu ke každému zdaňovacímu období (resp. společenské akci), přičemž se plně ztotožnil se závěrem žalovaného. Soud poukázal na to, že žalobkyně předložila ke všem zdanitelným plněním formální doklady, které lze mezi podnikateli považovat za obvyklé k prokázání existence zdanitelného plnění (obchodní smlouva, faktura, doklady o zaplacení). U dodavatelské společnosti 3 R STUDIO však nebylo možno uskutečnění zdanitelných plnění ověřit, neboť tato společnost vykázala daňovou povinnost ve výši 0 Kč. To bylo důvodem pro vznik pochybností správce daně o tom, od koho přijala žalobkyně formálně vykázaná plnění a v jakém skutečném rozsahu. Tyto pochybnosti však nedokázala žalobkyně vyvrátit. Důkazní prostředky, které předložila k prokázání fakticity zdanitelných plnění, nesvědčí o poskytnutí služeb formálně deklarovaných v dokladech. Nárok na odpočet DPH nebyl žalobkyni uznán z toho důvodu, že neunesla své důkazní břemeno. Nebylo totiž podstatné, zda žalobkyně přijala nějaké reklamní a propagační služby, ale zda se tak stalo od společnosti 3 R STUDIO, a to v předmětu, rozsahu a čase uvedeném na vystavených fakturách.

II.
Argumenty obsažené v kasační stížnosti

[4] Žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) podala proti rozsudku městského soudu včasnou kasační stížnost z důvodů dle § 103 odst. 1 písm. b) a d) s. ř. s. Uvedla, že časový odstup dokazování v průběhu daňové kontroly a odvolacího řízení od uskutečnění zdanitelných plnění se negativně promítl do důkazních možností stěžovatelky. Klíčoví svědci si již mnoho nepamatovali. Navíc správce daně neodvedl dobrou práci, neboť tím, že některé důkazní prostředky provedl až v rámci řízení o odvolání, byla řada subjektů nekontaktních, paměť svědků slabší. Celkově vzato nebylo stěžovatelce umožněno v dostatečné míře prokázat, že ke zdanitelným plněním došlo. Není v silách stěžovatelky ovlivnit paměť svědků, kteří si z jakýchkoliv důvodů nic nepamatují.

[5] Stěžovatelka má za to, že své důkazní břemeno ohledně zdanitelných plnění přijatých od společnosti 3 R STUDIO unesla. Předložila nejen účetní doklady a smluvní dokumentaci vztahující se k těmto transakcím, ale též videokazety, fotografie, letáky a DVD. Nemůže jít k tíži stěžovatelky, že bezhotovostní platby šly na soukromý účet jednatele společnosti 3 R STUDIO pana Spilky a že tato společnost vykázala v roce 2002 daňovou povinnost ve výši 0 Kč. Jednatelka společnosti UNIQUE MODEL MANAGEMENT paní Vojtíšková potvrdila, že společnosti 3 R STUDIO umožnila poskytovat reklamní servis třetím subjektům na společenských akcích pořádaných touto agenturou. Společnost 3 R STUDIO se na těchto akcích podílela tak, že dodala reklamní bannery svých klientů a podklady pro výrobu flashů, např. grafické zpracování loga a kontaktních údajů, předmětů činnosti, programů.

[6] Stěžovatelka navrhuje, aby Nejvyšší správní soud zrušil rozsudek městského soudu a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

III.
Vyjádření žalovaného ke kasační stížnosti

[7] Žalovaný ve svém vyjádření ze dne 14. 2. 2013 zrekapituloval průběh daňového řízení. Poukázal na to, že daň byla doměřena ve lhůtě dle § 47 ZSDP. Délka daňového řízení byla ovlivněna tím, že správce daně prověřoval zdanitelná plnění od celkem 19 daňových subjektů. Ztotožňuje se s názorem městského soudu, že je na odpovědnosti stěžovatelky, aby byla s to prokázat faktické přijetí zdanitelných plnění po celou dobu trvání lhůty k doměření daně (tj. maximálně 10 let od konce zdaňovacího období). Žalovaný zdůraznil, že v dané věci není sporu o tom, že stěžovatelka přijala nějaká plnění reklamní povahy. Důvodem doměření daně je, že stěžovatelka nevyvrátila pochybnosti správce daně o tom, zda plnění přijala skutečně od společnosti 3 R STUDIO, a to v rozsahu specifikovaném ve smlouvách a fakturách. Formální doklady nebyly doplněny žádnými důkazními prostředky prokazujícími fakticitu zdanitelných plnění, jak byla deklarována. Fakticitu zdanitelných plnění neprokázaly ani svědecké výpovědi pana Spilky a paní Vojtíškové.

[8] Žalovaný navrhuje, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

IV.
Právní hodnocení Nejvyššího správního soudu

[9] Kasační stížnost není důvodná.

[10] Byť stěžovatelka v kasační stížnosti formálně uvedla, že ji podává i z důvodu dle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. (nepřezkoumatelnost rozhodnutí soudu pro nedostatek důvodu či nesrozumitelnost, vada soudního řízení, která mohla mít vliv na zákonnost rozsudku), Nejvyšší správní soud v kasační stížnosti nenašel žádnou námitku, kterou by bylo lze podřadit tomuto důvodu kasační stížnosti.

[11] Soud se proto zabýval toliko námitkou zpochybňující skutkový závěr žalovaného, že stěžovatelka neprokázala přijetí zdanitelných plnění tak, jak jsou zachycena na předložených účetních dokladech [§ 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s.].

[12] Nejvyšší správní soud nejprve stručně shrnuje judikaturu týkající se rozložení důkazního břemene v daňovém řízení. Dle § 31 odst. 9 ZSDP je daňový subjekt povinen prokazovat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání nebo k jejichž průkazu byl správcem daně vyzván. Jak judikoval Ústavní soud, daňový subjekt má povinnost prokázat k výzvě správce daně jen ty skutečnosti, které sám tvrdí [nález ze dne 24. 4. 1996 sp. zn. Pl. ÚS 38/95 (N 33/5 SbNU 271; 130/1996 Sb.)]. Z obsáhlé judikatury NSS pak vyplývá, že daňový subjekt prokazuje svá tvrzení především svým účetnictvím a jinými povinnými záznamy [např. rozsudek ze dne 30. 1. 2008, čj. 2 Afs 24/2007 – 119 ve věci *EURO PRIM*, část V a), nebo rozsudek ze dne 22. 10. 2008, čj. 9 Afs 30/2008 – 86].

[13] Existence účetních dokladů, tj. příjmových dokladů či faktur, i když formálně bezvadných, však sama o sobě zpravidla ještě neprokazuje, že se operace, která je jejich předmětem, opravdu uskutečnila (rozsudek NSS ze dne 31. 12. 2008, čj. 8 Afs 54/2008 – 68, obdobně rozsudek ze dne 28. 2. 2006, čj. 7 Afs 132/2004 - 99). Správce daně proto může vyjádřit pochybnosti ohledně věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů. Správce daně tíží důkazní břemeno ve vztahu k prokázání důvodnosti svých pochyb [§ 31 odst. 8 písm. c) ZSDP]. *„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.* [...] *Správce daně je zde povinen identifikovat konkrétní skutečnosti, na základě nichž hodnotí předložené účetnictví jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné.*“ [rozsudek ve věci *EURO PRIM*, část V a), shodně též rozsudek čj. 9 Afs 30/2008 – 86, oba cit. shora; shodně též nález ÚS ze dne 29. 10. 2002, sp. zn. II. ÚS 232/02 (N 134/28 SbNU 143)]. *„Ke zpochybnění daňového dokladu pak může dojít různým způsobem, například může být zpochybněn i tím, že vystavitel za dané období zdanitelné plnění nevykázal, na což lze soudit z toho, že nepodal daňové přiznání k dani z přidané hodnoty. Pokud pak u vystavitele daňového dokladu není o něm účtováno, případně to nelze ověřit proto, že je vystavitel nekontaktní a jeho účetnictví tak vůbec není k dispozici, pochybnost je dokonána. I za této situace lze však pochybnost vyvrátit, a to tím, že je existence zdanitelného plnění prokázána jinak*“ (rozsudek NSS ze dne 15. 5. 2007, čj. 2 Afs 177/2006 – 61). Správce daně není povinen prokázat, že se obchodní transakce neuskutečnila tak, jak to tvrdí

daňový subjekt, či prokázat na místo daňového subjektu, jak se transakce uskutečnila (cit. rozsudek čj. 9 Afs 30/2008 – 86, nebo rozsudek ze dne 12. 4. 2006, čj. 5 Afs 40/2005 – 72).

[14] Pokud správce daně unese své důkazní břemeno ve vztahu k výše popsaným skutečnostem (viz bod [12] shora), je na daňovém subjektu, aby prokázal pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví ve vztahu k předmětnému obchodnímu případu, popř. aby svá tvrzení korigoval. Daňový subjekt bude tyto skutečnosti prokazovat zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím [viz rozsudek čj. 2 Afs 24/2007 – 119 a rozsudek čj. 9 Afs 30/2008 – 86, oba cit. shora, shodně též rozsudek ze dne 31. 5. 2007, čj. 9 Afs 30/2007 – 73, resp. ze dne 30. 4. 2008, čj. 1 Afs 15/2008 – 100 (*Ondřejovická strojírna*), část IV/e a)].

[15] Nárok na odpočet DPH vzniká dle § 19 odst. 1 zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“), pokud plátce daně použije zdanitelná plnění přijatá od jiného plátce při podnikání. Nárok na odpočet prokazuje plátce daňovým dokladem zaúčtovaným dle zvláštních právních předpisů, popř. evidovaným dle § 11 zákona o DPH, který má všechny zákonem požadované náležitosti a byl vystaven plátcem (§ 19 odst. 2). Daňový subjekt nese důkazní břemeno ohledně prokázání skutečnosti, že přijal zdanitelné plnění a že jej použil při své podnikatelské činnosti. Tyto skutečnosti nemohou být prokázány toliko formálně bezvadným daňovým dokladem, jestliže jeho obsah neodpovídá skutečnému stavu [viz rozsudek ze dne 25. 10. 2006, čj. 2 Afs 7/2006 – 107, rozsudek ze dne 31. 5. 2007, čj. 9 Afs 30/2007 – 73, shodně nález ÚS sp. zn. IV. ÚS 402/99 ze dne 15. 5. 2001 (N 73/22 SbNU 131)]. *„Je třeba mít přitom stále na zřeteli, že každý subjekt vstupující do obchodních vztahů musí zachovávat náležitou míru obezřetnosti v daném případě především vzhledem k povaze poskytovaných služeb a zajišťovat si potřebné podklady pro splnění podmínek pro uplatnění nároku na odpočet daně podle § 19 odst. 1 zákona o DPH. V zájmu daňového subjektu tedy je, aby nad rámec svých běžných obchodních potřeb shromažďoval důkazy, které mohou prokázat, že k uskutečnění předmětné služby skutečně došlo, neboť důkazní břemeno ohledně faktické realizace služeb, náklady na něž chce daňově uplatnit, je na jeho straně*“ (viz rozsudek čj. 2 Afs 177/2006 - 61, cit. v bodě [13] shora).

[16] Jak uvedl žalovaný ve svých rozhodnutích i ve vyjádření ke kasační stížnosti, stejně jako městský soud ve svém rozsudku, předmětem sporu není, zda stěžovatelce byly poskytnuty reklamní služby. Sporné je pouze to, v jakém rozsahu a především jakým daňovým subjektem jí byly služby poskytnuty. Pro existenci nároku na odpočet DPH je zásadní, aby bylo postaveno na jisto, který subjekt poskytl zdanitelná plnění subjektu, jenž nárok na odpočet uplatňuje. Teprve poté lze totiž ověřit, zda poskytovatel zdanitelného plnění je plátcem DPH. Odpočet DPH lze totiž s úspěchem nárokovat jen tehdy, bylo-li plnění přijato plátcem DPH od jiného plátce DPH (viz § 19 odst. 1 zákona o DPH).

[17] Z obsahu soudního spisu plyne, že dne 21. 2. 2005 zahájil správce daně u stěžovatelky daňovou kontrolu daně z přidané hodnoty. V průběhu kontroly předložila stěžovatelka správci daně záznamní povinnost za rok 2003, faktury a smlouvy. Tím splnila svoji primární důkazní povinnost dle § 31 odst. 9 ZSDP.

[18] Na základě dožádání ze dne 29. 7. 2005 sdělil Finanční úřad pro Prahu 1 správci daně, že u společnosti 3 R STUDIO probíhala v roce 2003 vytýkací řízení za zdaňovací

období leden - prosinec 2002. Společnost nepředložila žádné daňové doklady, nenárokovala nadměrný odpočet ani neprokázala uskutečnění zdanitelných plnění. Proto jí byla v těchto zdaňovacích obdobích stanovena daň na vstupu i na výstupu, stejně jako základ daně ve výši 0 Kč. Bývalý jednatel této společnosti pan Pavel Spilka se několikrát dostavil ke svědecké výpovědi, při níž vždy uvedl, že si už na nic nepamatuje, nevzpomíná si. Tato zjištění správce daně dostatečně odůvodňují pochybnosti o správnosti údajů uvedených v daňových přiznáních stěžovatelky a její tvrzení, že přijala od společnosti 3 R STUDIO zdanitelná plnění. Správce daně unesl své důkazní břemeno dle § 31 odst. 8 písm. c) ZSDP. Důkazní břemeno tak přešlo zpět na stěžovatelku, která byla dle § 31 odst. 9 ZSDP povinna pomocí dalších důkazních prostředků prokázat, že skutečně přijala zdanitelná plnění od společnosti 3 R STUDIO tak, jak jsou deklarována na účetních dokladech, nebo svá tvrzení korigovat a takto korigovaná tvrzení prokázat.

[19] Na základě těchto skutečností vyzval správce daně stěžovatelku k předložení daňových, účetních a jiných dokladů prokazujících hospodářské a účetní operace za účelem prokázání přijetí zdanitelných plnění deklarovaných na fakturách od společnosti 3 R STUDIO. Na tuto výzvu reagovala stěžovatelka tak, že správci daně předložila smlouvy uzavřené se společností 3 R STUDIO a doplnila, že má k dispozici k těmto akcím též videokazety, fotografie, novinové články, které však nepředložila, neboť správce daně požadoval jen písemné vyjádření.

[20] Dne 7. 4. 2008 doplnil správce daně dokazování v rámci odvolacího řízení provedením výslechu svědka pana Pavla Spilky, bývalého jednatele 3 R STUDIO. Svědek potvrdil, že osobně vystavil a podepsal faktury určené pro stěžovatelku, stejně jako smlouvy o reklamě a prezentaci. Tenisový turnaj v rámci akce „Memoriál strýčka Jedličky“ pořádala společnost I.S.C. Sports s. r. o. Společnosti UNIQUE MODEL MANAGEMENT, s. r. o. a 3 R STUDIO zajišťovaly následnou módní přehlídku v prostorách tenisového klubu, raut a prezentaci reklamních partnerů. V jakém rozsahu se na této akci podílela 3 R STUDIO, si svědek již nepamatoval. Módní přehlídku v hotelu Marriott Prague pořádala UNIQUE MODEL MANAGEMENT, s níž měla 3 R STUDIO podepsanou roční smlouvu. Přesný rozsah spolupráce byl upřesňován ústně s paní Vojtíškovou. Pořadatelem všech módních přehlídek byla UNIQUE MODEL MANAGEMENT. Koncert HOLKI a TAK v KD Eden pořádala sama společnost 3 R STUDIO. Ta platila kulturní dům, zajišťovala a platila interprety, zvukovou a osvětlovací techniku, hostesky, stavbu reklamních panelů. Společnost 3 R STUDIO neměla žádné zaměstnance, plnění svých závazků obstarávala prostřednictvím subdodavatelů, společností A PLUS Trading s. r. o. a MDP Engineering, s. r. o. (bez písemných smluv). Tito subdodavatelé zajišťovali výrobu panelových reklam a jejich instalaci, výrobu reklamních log, tisk programu, pozvánek, vstupenek, tvorbu videoprojekce atd. Cena za služby společnosti 3 R STUDIO byla odběratelům stanovena dle náročnosti konkrétní akce a dle rozsahu reklamní prezentace. Cenová kalkulace byla stanovena na každou akci zvlášť. Společnost 3 R STUDIO pro stěžovatelku žádné reklamní předměty nevyráběla ani nezajišťovala. Podklady pro uveřejnění inzerce předal společnosti 3 R STUDIO pan K. Asi se to týkalo dispozic, jak má vypadat logo společnosti, kam má být umístěna adresa, telefony, případně specifikace činnosti.

[21] Dne 6. 5. 2008 vyslechl správce daně jako svědkyni paní Renátu Vojtíškovou, bývalou jednatelku společnosti UNIQUE MODEL MANAGEMENT. Svědkyně vypověděla, že na akcích, které její společnost pořádala, umožňovala společnosti 3 R STUDIO provádět reklamní servis pro její klienty, což zahrnovalo uvedení klientů v programech, vystavení reklamního banneru, promítání flashe, uvedení firmy společnosti moderátorem, možnost vystavit produkty a využít hostesek k rozdávání letáků nebo reklamních předmětů. Mezi společnostmi byla uzavřena smlouva na dobu jednoho roku, cena byla sjednána paušálně. Svědkyně potvrdila, že společnost UNIQUE MODEL MANAGEMENT pořádala módní přehlídku v Michael Center, v River Club, v hotelu Marriott, Angel´s fashion show a akci nazvanou Horečka středeční noci. Společnost 3 R STUDIO se na těchto akcích podílela tak, že dodala reklamní bannery svých klientů, podklady pro výrobu flashů (grafické zpracování loga, kontaktní údaje, předmět činnosti klientů). V den konání akce zajišťovala na místě vystavení produktů, např. automobilů, motocyklů. Společnost 3 R STUDIO nezajišťovala pro tyto akce nic, jen reklamní bannery svých klientů, vystavení produktů a reklamních předmětů a dodání podkladů pro výrobu programů a flashů. Podílela se na korektuře programů a kontrolovala, zda jsou její klienti správně uvedeni. UNIQUE MODEL MANAGEMENT pořizovala ze všech akcí videozáznam, videokazetu pak předala společnosti 3 R STUDIO pro její klienty. Výrobu propagačních materiálů nezajišťovala UNIQUE MODEL MANAGEMENT, ale spíše 3 R STUDIO. Panelové reklamy vyráběla 3 R STUDIO, jejich instalaci prováděli spolupracovníci společnosti UNIQUE MODEL MANAGEMENT. Svědkyně nebyla schopna si vzpomenout, zda stěžovatelka byla klientem společnosti 3 R STUDIO, tedy zda tato společnost poskytovala reklamní služby stěžovatelce na akcích pořádaných svědkyní.

[22] Jak zdůraznil Nejvyšší správní soud v bodě [16] shora, pro uznání nároku na odpočet DPH bylo klíčové, aby stěžovatelka prokázala, že zdanitelné plnění přijala skutečně od společnosti 3 R STUDIO. Tuto skutečnost prokazovala jednak smlouvami uzavřenými se společností 3 R STUDIO, jednak fakturami vystavenými touto společností a výpisy z bankovního účtu, kterými prokázala, že částky uvedené na fakturách uhradila převodem na soukromý bankovní účet jednatele 3 R STUDIO. Na základě informace od dožádaného správce daně, dle něhož 3 R STUDIO nevykázala v roce 2002 žádné poskytnuté ani přijaté zdanitelné plnění, však bylo tvrzení stěžovatelky zásadním způsobem zpochybněno (skutečnost, že platba za faktury byla stěžovatelkou prováděna na soukromý účet jednatele 3 R STUDIO je v kontextu ostatních zjištění marginální, ve výsledcích dokazování se neprojevila). Stěžovatelkou předložené důkazní prostředky v podobě několika fotografií ze společenských akcí a novinových článků referujících o dění ve společnosti nejsou s to prokázat, který daňový subjekt poskytl stěžovatelce reklamní služby. Přitom je třeba připomenout, že přijetí plnění v podobě reklamních služeb (ovšem v blíže neupřesněném rozsahu a od nezjištěného daňového subjektu) správce daně uznal. Ve vztahu ke skutečnosti, kterou bylo třeba v řízení prokázat, byl proveden pouze jeden relevantní důkazní prostředek, a to výslech jednatele 3 R STUDIO pana Pavla Spilky.

[23] Výpověď svědka Spilky je však značně obecná, svědek pouze povrchně bez podrobností popsal jakési generální schéma spolupráce se stěžovatelkou a se společností UNIQUE MODEL MANAGEMENT. V části, v níž svědek uvádí skutečnosti svědčící o poskytování reklamních služeb stěžovatelce, je výpověď vyvracena výpovědí svědkyně paní Vojtíškové, bývalé jednatelky UNIQUE MODEL MANAGEMENT. Svědek Spilka

vypověděl, že programy, pozvánky a vstupenky na společenské akce se tiskly přes subdodavatelské společnosti - A PLUS Trading a MDP Engineering. Tyto společnosti vytvořily i videoprojekci, kterou byla stěžovatelka prezentována. Svědkyně Vojtíšková naproti tomu uvedla, že 3 R STUDIO zajišťovala při akcích pořádaných společností UNIQUE MODEL MANAGEMENT pouze reklamní bannery svých klientů, případně vystavení jejich produktů a reklamních předmětů. Tisk pozvánek, programů, výrobu flashů, fotodokumentaci a videozáznam, instalaci bannerů atd. zajišťovala společnost UNIQUE MODEL MANAGEMENT. Svědkyně Vojtíšková výslovně uvedla, že prezentaci jednotlivých firem prováděla UNIQUE MODEL MANAGEMENT – tiskem programu, vystavením bannerů, zmíněním moderátorem, videoprojekcí flashů, rozdáním reklamních letáků nebo reklamních předmětů, vystavením produktů, event. poskytnutím hostesky. Programy tiskla nejspíše společnost GOLDEN STUDIO v Praze 7. Videoprojekci zajišťovala prostřednictvím společnosti C-sound S. P.

[24] Výpověď svědka Spilky nedokázala rozptýlit pochybnosti správce daně o tom, která společnost poskytla reklamní služby stěžovatelce, neboť je v podstatné části zpochybňována výpovědí svědkyně Vojtíškové. Ani smlouva o zajištění reklamy uzavřená mezi 3 R STUDIO a UNIQUE MODEL MANAGEMENT dne 22. 11. 2001 není s ohledem na vágnost formulace práv a povinností smluvních stran hraničící až s neurčitostí smluvních závazků s to podpořit přesvědčivost výpovědi svědka Spilky. Věrohodnost svědka dále snižuje, že v rámci vytýkacího řízení prováděného u společnosti 3 R STUDIO nebyl schopen si vzpomenout na podstatné skutečnosti, na dotazy odpovídal tak, že si nic už nepamatuje. Tyto výslechy byly přitom provedeny mnohem dříve než výslech v nyní projednávané věci.

[25] Stěžovatelka argumentovala tím, že v důsledku plynutí času, a tedy oslabování rozpomínací schopnosti svědků, se dostala do svízelné důkazní situace. Nenamítá však, že by správce daně prováděl dokazování v rozporu s procesními pravidly nebo že by daň doměřil po lhůtě stanovené § 47 ZSDP. Nejvyšší správní soud se plně ztotožňuje s městským soudem v tom, že je zcela na odpovědnosti daňového subjektu, aby byl s to unést své důkazní břemeno ve vztahu k přijetí zdanitelných plnění po celou dobu trvání lhůty pro vyměření, resp. doměření daně (§ 47 ZSDP). Nejde jen o to, aby stěžovatelka zajistila archivaci účetních dokladů a smluvní dokumentace, ale uchovávala rovněž další důkazní prostředky, jimiž by mohla prokázat faktické přijetí zdanitelných plnění od konkrétního daňového subjektu. Tuto úlohu daňovému subjektu značně ulehčuje § 31 odst. 4 ZSDP, dle něhož lze jako důkazní prostředek užít jakýkoliv prostředek způsobilý prokázat skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daně. Daňový subjekt se nemůže spoléhat na to, že se správci daně nepodaří unést důkazní břemeno dle § 31 odst. 8 ZSDP, naopak musí předvídat, že prokazování pomocí účetních dokladů nebude dostatečné, a bude třeba přikročit i k provedení důkazů svědčících o faktickém přijetí zdanitelných plnění. Stěžovatelka zdůrazňuje především to, že nemůže ovlivnit skutečnost, že paměť svědků slábne. V případě svědka Spilky se naopak zdá, jakoby se jeho rozpomínací schopnost postupem času zlepšovala (srov. bod [24] shora).

[26] Stěžovatelka dále ani neprokázala, v jakém rozsahu jí byly reklamní služby poskytnuty. Odvolávala se na obsah smluv uzavřených se společností 3 R STUDIO. Svědek Spilka nedokázal uvést, v jakém rozsahu byly stěžovatelce poskytnuty služby na

jednotlivých společenských akcích, bez bližších podrobností se odvolával na obsah smluv. Přitom bylo zjištěno, že 3 R STUDIO nedeklarovala svému místně příslušnému správci daně poskytnutí jakýchkoliv zdanitelných plnění v těchto zdaňovacích obdobích.

[27] Ze smlouvy na akci „ANDEL´S FASHION SHOW“ plyne, že předmětem plnění bylo umístění panelové reklamy s uvedením loga a názvu stěžovatelky, prezentace formou projekce, uvedení názvu, adresy a telefonického spojení na tištěném programu, poskytnutí profesionálního videozáznamu a fotodokumentace z akce. Shodný rozsah reklamních služeb byl sjednán i na akce „módní přehlídka v Marriott Prague Hotel“, „módní přehlídka v RIVER CLUB“, „módní přehlídka v Michael Center“, „Horečka středeční noci“. Obdobně byl předmět smlouvy sjednán i na akci „Memoriál strýčka Jedličky 2002“ s tím rozdílem, že název stěžovatelky, adresa a telefonické spojení nemělo být uvedeno na programu, ale v tištěném magazínu k této akci. Reklamní služby na koncertu HOLKI a A-TAK měly spočívat v panelové reklamě a umístění názvu stěžovatelky, adresy a telefonického spojení na vstupenkách.

[28] Stěžovatelka se snažila předložením několika kusů fotografií a novinových článků ze společenské rubriky prokázat, že na některých z akcí byl umístěn banner s firmou stěžovatelky a druhem vykonávané činnosti. Tyto důkazní prostředky, jejichž hodnocením se důkladně zabýval žalovaný i městský soud (stěžovatelka v kasační stížnosti nenapadá správnost těchto hodnotících úvah), byly předloženy pouze ve vztahu k některým společenským akcím, na nichž měla společnost 3 R STUDIO provádět reklamní činnosti pro stěžovatelku. Nejvyšší správní soud se ztotožňuje s hodnocením těchto důkazních prostředků městským soudem a žalovaným: z mnoha fotografií nelze ani ve spojení s novinovými články seznat, na jaké akci byly pořízeny, kdo je poskytovatelem reklamních služeb, vztahují se pouze k vystavení bannerů, což byla jen jedna část deklarovaných zdanitelných plnění atd.

[29] Jiné důkazní prostředky stěžovatelka správci daně nepředložila, byť tvrdila, že existují (videokazety, fotografie, novinové články). Existenci videozáznamů a fotodokumentace k jednotlivým akcím potvrdila i svědkyně Vojtíšková. Stěžovatelka odůvodnila nepředložení těchto materiálů v přípisu ze dne 1. 3. 2006 tím, že správcem daně byla vyzvána pouze k písemné reakci. Z výzvy správce daně ze dne 9. 2. 2006 ovšem plyne, že stěžovatelka byla vyzvána k prokázání přijetí zdanitelných plnění deklarovaných na všech uvedených fakturách, mj. od společnosti 3 R STUDIO, a to jinými důkazními prostředky než předloženými fakturami. Není pravdou, že by správce daně omezil okruh přípustných důkazních prostředků pouze na listinné důkazy. Nic nebránilo stěžovatelce, aby předložila správci daně videokazety a kompletní fotodokumentaci ke všem společenským akcím. Ostatně poskytnutí videozáznamu a fotodokumentace bylo pravidelnou součástí smluvního závazku společnosti 3 R STUDIO (viz bod [27] shora). Stěžovatelka nepředložila tyto důkazní prostředky ani poté, co byla seznámena se zprávou o daňové kontrole a s výsledky dokazování provedeného v rámci odvolacího řízení, ačkoliv věděla, že jí předložené listinné důkazy a svědecké výpovědi nebyly správcem daně osvědčeny jako důkazy prokazující rozsah přijatého zdanitelného plnění a jeho poskytovatele.

[30] Ze smluv dále jednoznačně plyne, že součástí reklamních služeb mělo být i umístění názvu stěžovatelky, adresy a telefonického kontaktu na programu společenské akce, na vstupenkách či v tištěném magazínu. Tyto materiály ovšem stěžovatelka správci daně nepředložila. Po stěžovatelce lze přitom legitimně požadovat, aby si jako důkaz o přijetí reklamních služeb u příležitosti různých společenských akcí ponechala jeden výtisk programu, tištěného magazínu, vstupenky. Prostřednictvím těchto důkazních prostředků by mohla bez jakýchkoliv obtíží prokázat přijetí jedné části hromadného plnění. To platí tím spíše, že cena reklamy na jednu akci se pohybovala v rozmezí 300.000 – 400.000 Kč. S ohledem na fakturovanou částku nelze takovýto požadavek považovat za nadměrné zatěžování daňového subjektu. Stěžovatelka nikterak neprokázala, že na akcích proběhla videoprojekce prezentující její služby, resp. alespoň logo.

[31] Nejvyšší správní soud uzavírá, že stěžovatelce se nepodařilo prokázat, že přijala reklamní služby (zdanitelná plnění) v rozsahu deklarovaném na fakturách a smlouvách a že tato plnění přijala od společnosti 3 R STUDIO. Městský soud ani žalovaný při hodnocení provedených důkazů nepochybili.

V.
Závěr a náklady řízení

[32] Nejvyšší správní soud s ohledem na výše uvedené dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji dle § 110 odst. 1 věty druhé s. ř. s. zamítl. Neshledal přitom žádnou vadu, k níž by byl povinen přihlédnout i bez návrhu (§ 109 odst. 4 s. ř. s.).

[33] O náhradě nákladů řízení rozhodl Nejvyšší správní soud na základě § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatelka nebyla v řízení o kasační stížnosti úspěšná, a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému v tomto řízení žádné náklady převyšující náklady běžné administrativní činnosti nevznikly, a proto mu soud náhradu nákladů řízení nepřiznal.

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

V Brně dne 4. dubna 2013

JUDr. Lenka Kaniová
předsedkyně senátu