

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Vojtěcha Šimíčka a soudců JUDr. Miluše Doškové a JUDr. Karla Šimky v právní věci žalobce: **S., v. o. s.**, správce konkursní podstaty úpadce F., s. r. o., zastoupeného JUDr. Taťjánou Vojtovou, advokátkou se sídlem Karasovská 5, Praha 6, proti žalovanému: **Finanční ředitelství pro hl. m. Prahu,** se sídlem Štěpánská 28, Praha 1, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 27. 2. 2004, sp. zn. 28 Ca 463/2001,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žalovanému **se nepřiznává** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

Žalobce (dále jen „stěžovatel“) včas podanou kasační stížností brojí proti shora označenému rozsudku Městského soudu v Praze, kterým soud zamítl žalobu proti rozhodnutí Finančního ředitelství pro hl. m. Prahu (dále jen „žalovaný“) ze dne 10. 9. 2001, č. j. FŘ-2498/13/01. Citovaným rozhodnutím žalovaný změnil ve výroku dodatečného platebního výměru Finančního úřadu pro Prahu 3 ze dne 17. 8. 2000, č. j. 112402/00/003914/5489, částku 275 676 na částku 255 676 Kč a v ostatním odvolání zamítl. Citovaným rozhodnutím finanční úřad stěžovateli (přesněji: F., s. r. o.) vyměřil daň z přidané hodnoty za 3. měsíc roku 1997 ve výši 275 676 Kč.

Stěžovatel v kasační stížnosti uplatňuje důvody obsažené v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a), b), d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“). Namítá, že vystavil řádný doklad pro uplatnění odpočtu DPH ve smyslu ustanovení § 12, §19 odst. 2 zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty. Správce daně údajně z celého seznamu vymáhaných pohledávek vybral pouze pět subjektů, z nichž dva uvedly, že vymáhání plateb

u nich nebylo uplatněno. Nebyli však vyslechnuti všichni odpovědní zaměstnanci v těchto dvou firmách a šetření správce daně se tak jeví nedostatečné, přičemž stěžovatel (přesněji: úpadce) prokázal, že všechny firmy uvedené na seznamu přiloženém k přiznání DPH vůči němu zaplatily své závazky. Správce daně údajně porušil ustanovení § 2 odst. 7 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, jelikož skutečným obsahem právního úkonu bylo zlepšení platební morálky placení závazků odběratelů, k čemuž taky došlo.

Stěžovatel uzavírá, že správce daně dostatečně nezjistil skutkový stav věci a městský soud nesprávně posoudil právní otázky řešené finančními úřady, a proto navrhuje napadený rozsudek městského soudu zrušit a věc mu vrátit k dalšímu řízení.

Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvádí, že ještě v odvolacím řízení byl stěžovatel vyzván k předložení důkazních prostředků prokazujících jeho tvrzení ohledně rozsahu mandátní smlouvy, jež byla podkladem pro vystavení dokladu č. 15/97. V odpovědi na tuto výzvu však stěžovatel toliko odkázal na svoji předchozí odpověď finančnímu úřadu, čímž však neprokázal rozsah plnění podle mandátní smlouvy. Navíc stěžovateli byla dokladem č. 15/97 fakturována i správa pohledávek, které neexistovaly. Žalovaný dále konstatuje, že právě s ohledem na ustanovení § 2 odst. 7 zákona č. 337/1992 Sb. byl správcem daně i žalovaným ověřován skutečný stav, nicméně ze všech důkazních prostředků vyplynulo, že stěžovatel neprokázal přijetí zdanitelného plnění v rozsahu dokladu č. 15/97. Proto tento doklad nelze považovat za daňový doklad.

V projednávané věci Nejvyšší správní soud z předmětného správního a soudního spisu především konstatuje, že Finanční úřad pro Prahu 3 na základě místního šetření, provedeného u společnosti F., s. r. o. ve dnech 10. 1, 10. 7. a 31. 7. 2000, shora citovaným dodatečným platebním výměrem ze dne 17. 8. 2000 vyměřil daň z přidané hodnoty za 3. měsíc roku 1997 ve výši 275 676 Kč.

Finanční ředitelství pro hl. m. Prahu (žalovaný) výše označeným rozhodnutím změnilo výrok uvedeného platebního výměru (viz výše), a to proto, že při vystavení výměru došlo k chybě v psaní, když správce daně v rozpisu základu daně a daně na zadní straně výměru správně uvedl částku 255 676 Kč, nicméně ve výroku uvedl částku jinou. V odůvodnění rozhodnutí žalovaný především uvedl, že správce daně vyloučil z nároku na odpočet daně doklad č. 15/97, vystavený společností I., s. r. o. za správu pohledávek podle Dodatku k mandátní smlouvě č. 1. Protože správce daně prokázal, že předmětný doklad v předmětu plnění zahrnuje i správu a vymáhání pohledávek, splacených v termínu daném dodavatelem, a nikoliv až po datu splatnosti (tzn. I., s. r. o. je nemohla spravovat ani vymáhat), nemohlo dojít k fakturaci této činnosti. Proto doklad č. 15/97 nelze považovat za daňový doklad dle ustanovení § 12 zákona č. 588/1992 Sb. a skutečnost, že stěžovatel na základě tohoto dokladu provedl úhradu, nemá na uplatnění nároku na odpočet daně vliv.

Městský soud v Praze v odůvodnění napadeného rozsudku, kterým zamítl žalobu brojící proti citovanému rozhodnutí žalovaného, především uvedl, že povinností stěžovatele bylo prokázat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání, hlášení a vyúčtování nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván. V daném případě správce daně postupoval tak, aby byly skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti zjištěny co nejúplněji. Přitom se po stěžovateli domáhal splnění jeho povinnosti vymezené v ustanovení § 31 odst. 9 zákona č. 337/1992 Sb., který však neprokázal, že jako mandatář přijal od mandanta (I., s. r. o.) zdanitelné plnění a že doklad č. 15/97 vystavený na základě tohoto plnění má všechny náležitosti daňového dokladu.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek Městského soudu v Praze v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s) a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

Předně je nutno uvést, že stěžovatel uplatnil kasační důvody obsažené v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s., byť v kasační stížnosti dostatečně nediferencuje, v čem konkrétně spatřuje naplnění jmenovaných důvodů. Podle písm. a) citovaného ustanovení lze kasační stížnost podat z důvodu tvrzené nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení. Důvody obsažené v písm. b) předpokládají vady řízení spočívající v tom, že skutková podstata, z níž správní orgán v napadeném rozhodnutí vycházel, nemá oporu ve spisech nebo je s nimi v rozporu, nebo při jejím zjišťování byl porušen zákon v ustanoveních o řízení před správním orgánem takovým způsobem, že to mohlo ovlivnit zákonnost, a pro tuto důvodně vytýkanou vadu soud, který ve věci rozhodoval, napadené rozhodnutí správního orgánu měl zrušit. Konečně podle písm. d) lze kasační stížnost podat z důvodu nepřezkoumatelnosti spočívající v nesrozumitelnosti nebo nedostatku důvodů rozhodnutí, popřípadě v jiné vadě řízení před soudem, mohla-li mít taková vada za následek nezákonné rozhodnutí ve věci samé.

Jak vyplývá z uvedeného, Nejvyšší správní soud se musí nejprve zabývat namítanou existencí stížnostního důvodu podle ustanovení § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. Pokud by totiž zjistil, že městský soud se skutečně dopustil nezákonnosti v uvedeném směru (tzn. rozsudek by byl nepřezkoumatelný pro nesrozumitelnost nebo pro nedostatek důvodů rozhodnutí), bylo by nutno napadený rozsudek zrušit bez dalšího s tím, že by se již Nejvyšší správní soud nezabýval naplněním ostatních stížnostních důvodů. Kasační stížnost totiž představuje mimořádný opravný prostředek a rozsah a způsob přezkumu, který v tomto typu řízení Nejvyšší správní soud provádí, musí respektovat instanční nadřazenost a funkční příslušnost obou úrovní správního soudnictví sledující princip subsidiarity v tom smyslu, že pokud je náprava nezákonnosti možná na nižším stupni, je nutno pro tuto nápravu otevřít procesní prostor. Pokud by tedy Nejvyšší správní soud shledal nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku městského soudu, je z povahy kasačního přezkumu namístě tento rozsudek zrušit a otevřít mu tak procesní prostor pro vydání rozhodnutí nového, které již nebude touto vadou trpět.

Nejvyšší správní soud k této otázce dále konstatuje, že pojem nepřezkoumatelnosti není v soudním řádu správním ani v občanském soudním řádu, který by bylo možno použít podpůrně, blíže objasněn. Výklad tohoto pojmu je proto věcí judikatury a právní nauky. Za nesrozumitelné tak lze obecně považovat zejména soudní rozhodnutí postrádající základní zákonné náležitosti, rozhodnutí, jehož výrok je vnitřně rozporný, kdy nelze zjistit, zda soud žalobu zamítl nebo o ní odmítl rozhodnout, není zřejmé, o jaké věci bylo rozhodováno a jak o ní bylo rozhodnuto, případy, kdy nelze seznat co je výrok a co odůvodnění a kdy výrok nekoresponduje s odůvodněním, dále rozhodnutí, z něhož není patrné, které osoby jsou jeho adresátem, rozhodnutí s nevhodnou formulací výroku, která má za následek, že rozhodnutí nikoho nezavazuje apod. Nedostatkem důvodů pak nelze rozumět dílčí nedostatky odůvodnění soudního rozhodnutí, ale pouze nedostatek důvodů skutkových. Skutkovými důvody, pro jejichž nedostatek je možno rozhodnutí soudu zrušit pro nepřezkoumatelnost, budou takové vady skutkových zjištění, která utvářejí rozhodovací důvody, typicky tedy tam, kde soud opřel rozhodovací důvody o skutečnosti v řízení nezjišťované, případně zjištěné v rozporu se zákonem anebo tam, kdy není zřejmé, zda vůbec nějaké důkazy v řízení byly provedeny (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 12. 2003, sp. zn. 2 Ads 58/2003).

V konfrontaci s uvedeným Nejvyšší správní soud shledal, že napadený rozsudek městského soudu bezpochyby obstojí. Jak totiž vyplývá již ze shora provedené rekapitulace, tento rozsudek obsahuje všechny zákonné náležitosti, je vnitřně souladný a rozhodovaná věc je jasně definována. Rozsudek je založen na skutkových důvodech zjištěných v řízení, a to v souladu se zákonem. Za těchto okolností a s přihlédnutím k tomu, že ani samotný stěžovatel blíže nekonkretizuje, v čem spatřuje nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku, Nejvyšší správní soud konstatuje, že existenci stížnostního důvodu podle ustanovení § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. nezjistil.

Další dva stížnostní důvody, tzn. tvrzenou nezákonnost a vady řízení [§ 103 odst. 1 písm. a), b) s. ř. s.], pojednává Nejvyšší správní soud souhrnně, a to zejména proto, že je stěžovatel směšuje, když tvrdí, že předmětný doklad o odpočtu DPH byl řádný a že ve správním řízení nebyl dostatečně zjištěn skutkový stav, který by použití tohoto dokladu vyvracel.

K tomu Nejvyšší správní soud uvádí, že podle ustanovení § 31 odst. 9 zákona č. 337/1992 Sb. 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. Nejvyšší správní soud dále připomíná nález Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 38/95 (in: Sbírka nálezů a usnesení, sv. 5, str. 271 a násl.), kterým byl zamítnut návrh na zrušení citovaného ustanovení § 31 odst. 9 zákona č. 337/1992 Sb. a v němž Ústavní soud především konstatoval, že v důsledku dvou základních zásad daňového řízení (zákonnosti a součinnosti) je v první fázi řízení důkazní břemeno přeneseno na daňový subjekt a pokud správce daně vyjádří pochybnost o tvrzení daňového subjektu, je tento subjekt povinen tvrzené skutečnosti dokázat. Citované ustanovení proto nedává správci daně oprávnění vyzvat daňový subjekt k prokázání čehokoliv, nýbrž pouze k prokázání toho, co tento subjekt tvrdí sám.

V projednávané věci se ve světle výše uvedených právních názorů a při srovnání s obsahem správního spisu jeví kasační stížnost nedůvodnou. Stěžovatel (přesněji: F., s. r. o.) totiž předložil správci daně faktury přijaté od firmy I. , s. r. o. současně s přiloženým seznamem pohledávek, nicméně dokazováním bylo zjištěno, že několik obchodních společností, uvedených na seznamu pohledávek, závazky hradilo z vlastní vůle a řádně (viz dožádání, provedené příslušnými finančními úřady u společností M., Ml. Č. L., Z., Č. M.). Proto byla stěžovateli dne 30. 10. 2000 zaslána výzva k doplnění daňového řízení a zároveň bylo provedeno dožádání na společnost I., jehož výsledkem však bylo toliko vyjádření jednatele M. D. v tom smyslu, že nemá k dispozici žádné doklady ani účetnictví, prokazující uskutečnění předmětných služeb a že vlastně ani netuší, že se stal jednatelem této společnosti. Rovněž svědek Mgr. A. H. (bývalý jednatel společnosti I.), navržený stěžovatelem, nepředložil žádný písemný důkazní materiál. Jediným důkazem, který tak stěžovatel v průběhu daňového řízení předložil, byl seznam pohledávek, který byl přílohou vystaveným fakturám.

Za těchto okolností Nejvyšší správní soud konstatuje, že správce daně byl oprávněn požadovat po stěžovateli (resp. po společnosti F.) prokázání uskutečnění fakturovaných služeb ze strany společnosti I., neboť se jednalo o prokázání skutečností, tvrzených samotným stěžovatelem. Pokud se správce daně nespokojil s pouhým konstatováním příslušné mandátní smlouvy ze dne 2. 1. 1997, nýbrž zabýval se i jejich praktickým naplněním, postupoval zcela v souladu se zněním a se smyslem citovaných zákonných ustanovení. Správce daně proto zcela konformně se zákonem (viz zejména § 2 odst. 7 zákona č. 337/1992 Sb.) zkoumal, zda předmětná smlouva a uvedená plnění nejsou – z daňového hlediska - fiktivní a nepředstavují v konkrétním případě jednání in fraudem legis. Jakkoliv je pravdou, že správce

daně vybral ze seznamu odběratelů náhodně pouze pět subjektů, u nichž prostřednictvím dožádání zjišťoval reálnost sjednaného vymáhání pohledávek, není možno v tomto postupu shledat protizákonnost, jelikož – jak je řečeno výše – stěžovatel byl opakovaně vyzýván k prokázání předmětných skutečností a za situace, kdy tuto svoji povinnost ve smyslu citovaného ustanovení § 31 odst. 9 zákona č. 337/1992 Sb. nesplnil, nemůže důvodně namítat, že nebyl zjištěn skutečný stav věci.

Souhrnně tedy Nejvyšší správní soud konstatuje, že námitky proti způsobu provedeného dokazování nejsou důvodné, neboť skutková podstata, z níž finanční úřady v citovaných rozhodnutích vycházely, má oporu ve spisu, tato rozhodnutí jsou přesvědčivá a řádně se vypořádávají s jednotlivými provedenými důkazy. Ve shodě s městským soudem Nejvyšší správní soud dospívá k závěru, že stěžovatel v daňovém řízení skutečně neprokázal předmět a rozsah zdanitelného plnění, jež vedlo k vystavení předmětných daňových dokladů. Proto mu ani nevznikl nárok na odpočet daně podle ustanovení § 19 zákona č. 588/1992 Sb.

Nejvyšší správní soud tak neshledal ani naplnění stížnostních důvodů zakotvených v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a), b) s. ř. s.

Nejvyšší správní soud uzavírá, že v souzené věci nezjistil existenci žádného z uplatněných kasačních důvodů ve smyslu ustanovení § 103 odst. 1 písm. a), b), d) s. ř. s. a proto kasační stížnost zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

Stěžovatel, který neměl v tomto soudním řízení úspěch, nemá právo na náhradu nákladů řízení (§ 60 odst. 1 s. ř. s.) a žalovanému Finančnímu ředitelství pro hl. m. Prahu náklady řízení nevznikly. Proto soud rozhodl, že se žalovanému nepřiznává právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

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

V Brně dne 16. března 2005

JUDr. Vojtěch Šimíček
předseda senátu