

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Václava Novotného a soudkyň JUDr. Ludmily Valentové a JUDr. Lenky Matyášové v právní věci žalobce **Š. O., s. r. o.,** zast. Mgr. Hanou Zahálkovou, advokátkou AK Brno, Příkop 4, 602 00, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Plzni,** Hálkova 14, 305 72 Plzeň, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 16. 2. 2005, č. j. 30 Ca 147/2003 – 70,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žalovanému **se** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **nepřiznává.**

Odůvodnění:

Rozhodnutím žalovaného ze dne 14. 8. 2003 bylo zamítnuto odvolání proti rozhodnutí Finančního úřadu v Ostrově, který vyměřil obchodní společnosti Š. O., s. r. o. za zdaňovací období květen 2002 platebním výměrem na daň z přidané hodnoty č. j. 1363/03/129970 ze dne 17. 1. 2003 daňovou povinnost ve výši 4 912 838 Kč nadměrného odpočtu, který vznikl jako převýšení odpočtu daně ve výši 10 459 757 Kč nad daní na výstupu ve výši 5 546 919 Kč. Platební výměr byl vydán na základě provedeného vytýkacího řízení o jehož výsledku byl sepsán protokol č. j. 924/2003/129930, který byl projednán se žalobcem dne 14. 1. 2003. Proti rozhodnutí žalovaného podal stěžovatel žalobu, kterou krajský soud jako nedůvodnou shora uvedeným rozsudkem zamítl.

Proti tomuto rozhodnutí podal stěžovatel kasační stížnost v níž uvádí především, že spor spočívá v hodnocení, zda vznikl nárok na odpočet z daně z přidané hodnoty

u přijatého plnění, kterým je služba - vymožení pohledávek, resp. zda toto plnění je zdanitelné ve smyslu zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, a to s ohledem na místo, kde bylo uskutečněno; přitom správce daně, odvolací orgán i Krajský soud v Plzni vyhodnotili místo plnění mimo tuzemsko. V kasační stížnosti vyslovuje stěžovatel zejména tyto námitky: uvádí, že v první výzvě č. j. 30317/2002/129970 ze dne 11. 7. 2002 správce daně požadoval pouze předložení obecně vymezených dokladů a nejde tak hovořit o řádně zahájeném vytýkacím řízení, resp. vytýkacím řízení vůbec, dle názoru stěžovatele je takováto výzva nezákonná neboť správce daně nevyslovil ve výzvě žádné konkrétní pochybnosti, jak mu ukládá zákon.

Ve druhé výzvě č. j. 34563/2002/129930 ze dne 15. 8. 2002 správce daně vyzval stěžovatele k předložení příloh k fakturám od dodavatele A. a. s., přičemž nebyla vyslovena žádná pochybnost, pouze byl stěžovatel poučen o možnosti stanovení daně podle pomůcek při nesplnění stanovených povinností.

Ve třetí výzvě č. j. 36289/2002/129970 ze dne 4. 9. 2002 byly vysloveny pochybnosti o uskutečnění zdanitelného plnění „tak jak je uvedeno na faktuře – daňovém dokladu č. 2002/10068“. Z uvedeného snad lze usuzovat, že správce daně měl dne 15. 8. 2002 pochybnosti v otázce uskutečnění služby jako takové, nikoli však v otázce, zda je plnění zdanitelné ve smyslu zákona o dani z přidané hodnoty, či v otázce místa uskutečnění. Za účelem vyvrácení těchto vyslovených pochybností navrhl stěžovatel v daňovém řízení výslech svědka. Na základě toho byl vyslechnut Ing. D., který uvedl skutečnosti, jimiž charakterizoval službu dodavatele jako jednání se subjekty v ČR i v USA, kterážto všechna jednání byla pro úspěch případu nezbytná.

Ani při jednání se svědkem ani nikdy dříve nebyla vyslovena pochybnost týkající se otázek místa uskutečnění služby, přičemž bylo zřejmé, že dodavatel, který službu provedl, ji deklaroval jako tuzemské zdanitelné plnění. O tom neměl stěžovatel ani správce daně nikdy pochybnosti. Teprve až z výsledku vytýkacího řízení se poprvé dne 14. 1. 2003 (protokol č. 924/2003/129930) dozvěděl, že i správce daně finálně vyhodnotil důkazní stav tak, že zdanitelné plnění proběhlo mimo tuzemsko, když však před tím nebyl vyzván k vyvrácení žádných pochybností týkajících se této otázky, neměl možnost proti takovým pochybnostem předkládat a navrhovat důkazy. Správce daně mu tedy bez dokazování této skutečnosti rovnou stanovil daň dne 14. 1. 2003, když mu v protokolu předložil hotový výpočet její výše.

V tomto případě však krajský soud musel vzít v úvahu i to, zda byl stěžovatel vyzván k prokázání relevantní skutečnosti zákonným způsobem. Podle názoru stěžovatele neobstojí závěr soudu týkající se opožděně podané žalobní námitky ve věci neurčité výzvy, kterou bylo vytýkací řízení zahájeno, neboť zákonnost výzvy měl Krajský soud v Plzni posoudit i bez zvláštní námitky, konstatoval-li, že stěžovatel neunesl důkazní břemeno.

V průběhu řízení došlo k přesunu důkazního břemene na finanční orgány, které jej však neunesly. Pokud jde o otázku místa uskutečnění zdanitelného plnění, nebyly vysloveny žádné pochybnosti a tato otázka tedy nebyla předmětem vytýkacího řízení. Svědecká výpověď, smlouva ani korespondence, nepotvrdila přesvědčivě podle názoru stěžovatele závěry, které finanční orgány učinily, tj. že služba byla poskytnuta na území USA.

Finanční orgány službu vymezenou v mandátní smlouvě posuzují jako službu, která je strukturována na rozlišované části, z nichž některé jsou přípravné, některé významnější či převažující nebo dokonce rozhodující než části jiné, to však neodpovídá

smluvnímu ujednání a ani charakteru vlastní služby. Služba byla formulována jako homogenní bez jednotlivých částí a šetřením bylo zjištěno, že spočívala především v jednání s dlužníkem. Z této skutečnosti dle názoru stěžovatele nelze dovodit, že služba se uskutečnila mimo tuzemsko, když bylo zjištěno, že jednání probíhá, jak na území České republiky, tak mimo ně. Z šetření správce daně je spolehlivě zjištěno, že služba probíhala na obou územích, tj. i v České republice i v USA. Odvolává se na dopis Ing. V. B. ze dne 17. 10. 2003 v němž tento sdělil, že plátce nemůže postupovat v případě provedení služby jak v tuzemsku, tak v zahraničí, způsobem, že si vybere pro sebe příznivější variantu. Nemůže-li plátce věrohodně plnění jako celek mimo tuzemsko doložit, musí použít variantu, kdy naopak celou službu zatíží daní na výstupu a daň odvede. V takovém případě pak není důvod pro neuznání nároku na odpočet daně.

Stěžovatel se domnívá, že služba byla poskytnuta v tuzemsku především proto, že předmětem služby bylo zařízení úhrady pohledávek a z článku 8 této smlouvy, jakož i z dopisu dodavatele ze dne 10. 12. 2001 vyplývá, že službu považují obě strany za splněnou tím, že dlužník splní závazky, tj. že zaplatí dluh bez ohledu na okolnosti případu. Rozhodnutí dlužníka ani žádné jiné skutečnosti však nemohly být v konkrétním případě považovány za úspěšné splnění zadaného úkolu, pokud by nedošlo k přepsaní dlužných částek na účet stěžovatele. I z tohoto důvodu má stěžovatel za to, že splněno bylo v tuzemsku.

Jestliže službu na základě smlouvy uskutečnil dodavatel, který deklaroval vůči stěžovateli její charakter, mimo jiné daňovým dokladem, neměl stěžovatel efektivní možnost v následném řízení předkládat další důkazy a okolnosti uskutečnění té služby, když se jejího uskutečnění neúčastnil.

Krajský soud v Plzni také v rozporu se zákonem nevyhodnotil rozhodnutí Finančního úřadu v Ostrově č. j. 1363/03/129970 ze dne 17. 1. 2003 jako nicotné, když pominul, že v rozporu s ustanovením § 32 odst. 2 písm. d) daňového řádu, výrok neobsahuje předpisy, podle kterých bylo rozhodováno. Nicotnost rozhodnutí způsobuje neuvedení konkrétního a ustanovení hmotně-právního předpisu, odkazuje při tom na rozhodnutí Ústavního soudu (IV. 666/2 nebo II. ÚS 669/02). V daném případě rozhodnutí správce daně ze dne 17. 1. 2003 odkaz na konkrétní hmotně-právní předpis neobsahuje a neobsahuje ho ani rozhodnutí odvolacího orgánu ze dne 14. 8. 2003.

Obě rozhodnutí byla vydána v jiném období, než které bylo předmětem jejich posouzení, tedy je nutno usuzovat, že údaj uvedený v hmotně právním předpisu ve znění pozdějších předpisů, se vztahuje na období znění zákona ke dni vydání rozhodnutí, což je zjevně nesprávné.

Soud se nezabýval námitkou stěžovatele, která byla obsažena v replice a ve dvou doplnění žaloby a která se týkala zmíněné nezákonnosti výzvy, jíž bylo vytýkací řízení zahájeno. Tato námitka však může být podle názoru stěžovatele vznesena též po lhůtě pro podání žaloby, nejpozději při jednání.

Stěžovatel v průběhu odvolacího řízení požádal o nahlédnutí do spisu, a to konkrétně do předkládací zprávy, kterou je podle § 49 odst. 5 daňového řádu správce daně povinen vyhotovit. Toto nahlížení mu bylo zamítnuto s tím, že je nepřípustné nahlížení do korespondence s jinými státními orgány dle § 23 odst. 2 daňového řádu. Proti tomuto rozhodnutí podal stěžovatel včas odvolání, které správce daně zamítl. Dne 10. 6. 2004 bylo soudu doručeno doplnění žaloby týkající se žalobní námitky k této věci. Krajský soud v Plzni

však vyhodnotil toto podání stěžovatele jako opožděné a otázkou nahlížení do spisu se nezabýval. To je podle názoru stěžovatele v rozporu se zákonem. Proti rozsahu nahlížení do spisu připouští daňový řád samostatný opravný prostředek. Z toho důvodu stěžovatel usuzuje, že před rozhodnutím o opravném prostředku nemohl úspěšně uplatnit uvedenou žalobní námitku, a proto žalobu doplnil, jakmile bylo správcem daně o opravném prostředku rozhodnuto. Soud se měl takto uplatněnou žalobní námitkou zabývat.

Žalovaný se ke kasační stížnosti nevyjádřil.

Ze spisového materiálu vyplynulo, že stěžovatel podal přiznání k dani z přidané hodnoty za měsíc květen roku 2002 a uplatnil přitom na řádku 54 nadměrný odpočet ve výši 9 992 805 Kč. Daň na vstupu byla označena částkou 15 513 802 Kč a daň na výstupu částkou 5 520 997 Kč. Finanční úřad v Ostrově zahájil výzvou ze dne 11. 7. 2002 vytýkací řízení podle § 43 zák. č. 337/1992Sb. za účelem odstranění pochybností o údajích v daňovém přiznání podle § 43 zákona č. 337/1992 Sb. s tím, že pochybnosti vznikly vzhledem ke značnému nárůstu tuzemských přijatých zdanitelných plnění a současnému poklesu uskutečněných zdanitelných plnění v porovnání k předchozím zdaňovacím obdobím roku 2002. Stěžovatel byl vyzván, aby předložil evidenci přijatých a uskutečněných zdanitelných plnění včetně shodně identifikovatelných dokladů, na základě kterých byla zpracována, účetní knihy (deník, analytickou evidenci účtu 343) a další doklady vztahující se k vytýkanému období (smlouvy, knihy jízd, evidenci hmotného majetku). Stěžovatel podal u finančního úřadu dne 17. 7. 2002 dodatečné přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období měsíce května 2002, ve kterém daň na výstupu a vlastní daňovou povinnost označil částku 25 922 Kč. Finanční úřad v Ostrově provedl ve dnech 30. - 31. 7. 2002 u stěžovatele místní šetření, při kterém stěžovatel předložil mandátní smlouvu ze dne 1. 12. 2001 (dále též Smlouva) uzavřenou mezi ním, jako mandantem a společností A., a. s., jako mandatářem. V článku 3 Smlouvy je uvedeno, že mandatář se zavazuje, že pro mandanta zařídí mimosoudní řešení pohledávek mandanta vůči společnosti E. T. I., 118 L. D. H. H., M. 21030, USA specifikovaných v příloze číslo 1, která je nedílnou součástí Smlouvy. Současně byla předložena faktura ze dne 30. 4. 2002, č. 2002/10067, vystavená společností A., a. s. se splatností k 30. 5. 2002 znějící na částku 300 000 Kč a 66 000 Kč (22%), s předmětem plnění označeným jako odměna za období měsíce dubna 2004 na základě mandátní smlouvy, a faktura ze dne 1. 5. 2002 č. 2002/10068, vystavená stejnou společností se splatností k 31. 5. 2002 znějící na částku 27 629 609 Kč (22 647 220,40 Kč a 4 982 388,50 Kč DPH 22%) s předmětem plnění označeným jako provize z uhrazených částek u společnosti E. T. I. na základě článku 8 mandátní smlouvy ze dne 1. 12. 2001, když 10% z celkových úhrad ve výši 6 701 749,34 USD činilo 670 174,90 USD. Následovala další výzva ze dne 15. 8. 2002, v níž finanční úřad žádá o prokázání nároku na odpočet daně z přidané hodnoty přijatých zdanitelných plnění. Stěžovatel byl vyzván k předložení příloh k fakturám č. 203846 a č. 203980 dodavatele A., a. s. a prokázání nároku na odpočet daně z faktury č. 204336 dodavatele A. a. G. sdružení advokátů v P. Stěžovatel správci daně předložil přílohu k fa.č. 203846 a dílčí smlouvu Sbc 2002/97, týkající se dodávky 250 kusů nesmontovaných vozů. Výzvou ze dne 4. 9. 2002 učiněnou podle § 43 ZSDP Finanční úřad v Ostrově sdělil stěžovateli, že se má vyjádřit k tomu, že řada faktur byla uhrazena před termínem splatnosti a že má předložit materiály prokazující datum přijetí faktur stěžovatele pro E. T. I. a má vysvětlit, proč byla výše provize vyčíslena i z faktur, které byly uhrazeny v termínu splatnosti. Na tuto výzvu bylo reagováno dopisem došlým finančnímu úřadu dne 23. 9. 2002 s tím, že znění čl. 3 mandátní smlouvy neřeší tuto otázku a neklade omezení pro vznik nároku na odměnu u pohledávek zaplacených ve lhůtě splatnosti. Povinnost poskytnout odměnu stěžovateli vzniká, když na základě přičinění mandatáře dlužník zaplatí závazek, přičemž

žádné ustanovení smlouvy neurčuje rozdíl mezi úhradou závazku ve lhůtě či po lhůtě jeho splatnosti.

Z protokolu sepsaného dne 3. 12. 2002 Finančním úřadem v Ostrově vyplývá, že téhož dne byl za přítomnosti stěžovatele vyslechnut svědek Ing. M. D., který uvedl, že společnost A. a. s. využila svých kontaktů v USA k ovlivnění společnosti E.T.I. a jejího akcionáře A1. k úhradám faktur umožňujících další pokračování výroby trolejbusů stěžovatelem, aby mohl dodržet uzavřený kontrakt. Na otázku správce daně zda uvedené znamená, že veškerá jednání byla realizována v USA, svědek odpověděl, že v zásadě rozhodující jednání ano.

V průběhu vytýkacího řízení byl předložen dopis od společnosti E. T. I., ze kterého vyplývá, že pan K. P. potvrdil, že E.T.I. vedla jednání se zástupci společnosti A. a. s. a v důsledku těchto jednání bylo dosaženo dohody, pokud jde o uhrazení neproplacených faktur vystavených stěžovatelem za projekt M. v S. F.

Z protokolu o ústním jednání sepsaného dne 14. 1. 2003 Finančním úřadem v Ostrově vyplývá, že se stěžovatelem byl projednán výsledek vytýkacího řízení k daňovému přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období květen 2002. Finanční úřad v Ostrově jednak popsal dosavadní průběh řízení, jednak k fakturám č. 2002/10067 a č. 2002/10068 uvedl, že ze zjištěných skutečností vyplývá, že společnost A. a. s. při plnění závazků vyplývajících jí z uzavřené mandátní smlouvy vedla jednání se společností E. T., I.., 118 L. D., H. V., M. 21030, USA. Plnění se uskutečňovalo v zahraničí a nejedná se tudíž o zdanitelné plnění, které upravuje zákon o DPH. Podle § 19 odst. 1 zákona o DPH má plátce nárok na odpočet daně pokud jím přijaté zdanitelné plnění uskutečněné jiným plátcem daně použije při podnikání. Plnění, která poskytla společnost A. a. s. stěžovateli na základě mandátní smlouvy uzavřené dne 1. 12. 2001 a která se týkají mimosoudního řešení pohledávek vůči společnosti E.T.I., jak vyplynulo z předložených důkazních prostředků, nejsou plnění zdanitelná. Ze strany stěžovatele nelze tato plnění zahrnout do evidence o přijatých zdanitelných plněních a uplatnit z nich nárok na odpočet podle zákona o DPH. Správce daně uvedl, že sníží nárok na odpočet daně v daňovém přiznání za květen 2002. Stěžovatel se k obsahu protokolu nevyjádřil.

Finanční úřad v Ostrově vydal dne 17. 1. 2003 platební výměr č. j. 1363/03/129970, kterým stanovil nadměrný odpočet na dani z přidané hodnoty za měsíc květen 2002 ve výši 4 912 838 Kč, když daň na vstupu činila 10 459 757 Kč a daň na výstupu 5 546 919 Kč. Stěžovatel podal proti platebnímu výměru odvolání, ve kterém uvedl, že závěr vytýkacího řízení je v rozporu se zákonem, neboť se neopírá o úplné zjištění a správné posouzení skutkového stavu, a také z důvodu nesprávného posouzení předběžné otázky. Tím došlo zejména k porušení § 2 odst. 2, odst. 3 a § 31 odst. 2 zák. č. 337/1992 Sb. Stěžovatel v odvolání dále uvedl, že je zcela zřejmé, že při poskytnutí služby, která je podle smlouvy formulována jako závazek „pro mandanta zařídit mimosoudní řešení pohledávek mandanta“, musela být učiněna celá řada úkonů, ze kterých se služba skládala. Již ze zjištění, které správce daně učinil, vyplývá, že služba nespočívala pouze v jednání, která probíhala v USA, ale že nepochybně na tato jednání bylo nutno se také nějak připravit, informovat a mobilizovat kontakty v USA. Řada těchto úkonů proběhla na území ČR, a to včetně jednání s americkou stranou, zjevně to musely být též úkony k poznání celé problematiky, k seznámení se s reálným stavem pohledávek stěžovatele a také jednání se stěžovatelem o vhodné strategii a optimálním postupu při řešení pohledávek. Správce daně však tyto okolnosti nezkoumal a aniž by se na tuto věc přímo tázal, spokojil se s jednou neúplnou odpovědí svědka, podle které pak celý případ nesprávně posoudil. Služba byla poskytnuta

jak v tuzemsku, tak v zahraničí, když některé úkony byly učiněny na území ČR a některé na území USA. Nelze ani určit, které úkony jsou nezbytné, které jsou důležitější a které méně. Objektivně nelze označit jednání v USA za rozhodující, když tyto úkony by nebylo možné provést bez úkonů, které v rámci poskytnutí služby proběhly v tuzemsku. Jak plyne ze smlouvy, nelze v ní definovanou službu v žádném případě rozdělit a považovat ji za více než jedno zdanitelné plnění s různým místem plnění. U zdanitelného plnění, jehož části proběhnou jak v tuzemsku tak v zahraničí, nelze rozhodně říci, že se jedná o plnění v zahraničí s tím následkem, že nepůjde o zdanitelné plnění bez nutnosti odvést daň na výstupu. Takový postup nemá oporu v zákoně. Stěžovatel v závěru odvolání uvedl, že služba spočívající v mimosoudním řešení pohledávek vůči společnosti E.T.I. uskutečněná na základě mandátní smlouvy uzavřené mezi stěžovatelem a společností A. a. s. je službou, které přísluší kód SKP 748412, který zahrnuje služby inkasních středisek, vymáhání a zápočty pohledávek pro jiný subjekt, správa objednávek a fakturace pro jiný subjekt, vykupování obchodních dluhů a pohledávek, inkasa účtů, šeků, úpisů, směnek apod. Při poskytování těchto služeb je ovšem ve smyslu § 2b odst. 3 písm. a) zákona o DPH místem zdanitelného plnění místo, kde má právnická osoba poskytující službu své sídlo. Posouzení služby podle § 2b odst. 3 písm. e) zákona o DPH je nesprávné. Stěžovatel k odvolání předložil žádost o zatřídění služby ze dne 24. 1. 2003 a odpověď Ing. D. B. na tuto žádost.

Žalovaný napadeným rozhodnutím ze dne 14. 8. 2003, č. j. 2309/130/2003, odvolání stěžovatele zamítl. V odůvodnění rozhodnutí především uvedl, že v odvolacím řízení stěžovatel neprokázal jiné skutečnosti než-li ty, které zjistil správce daně před stanovením daňové povinnosti za zdaňovací období květen 2000. V souladu s § 31 odst. 2 a odst. 4 zák. č. 337/1992 Sb. správce daně zjišťoval u společnosti A. a. s., co bylo předmětem plnění, kdy a kde se plnění uskutečnilo, a to přímým vyslechnutím odpovědného zástupce společnosti A. a. s., neboť stěžovatel nebyl schopen předložit důkazní materiály o místu plnění služby, na základě kterých by správce daně mohl rozhodovat. Dne 3. 12. 2002 byl za přítomnosti stěžovatele vyslechnut svědek Ing. M. D., který k popsání konkrétní činnosti a určení místa, kde společnost A. a. s. zařizovala mimosoudní řešení pohledávek stěžovatele, vypověděl, že se společnost A. a. s. zavázala zařídit zaplacení pohledávek stěžovatele od společnosti E.T.I., přičemž tato má sídlo v USA, a že k dosažení cíle využila svých kontaktů k ovlivnění společnosti E.T.I. a jejího akcionáře A1. K dotazu správce daně, zda se jednání uskutečnila v USA vypověděl, že v zásadě rozhodující jednání probíhala tam. V souvislosti s výpovědí svědka vyzval správce daně společnost A. a. s. k součinnosti a předložení listin, z nichž lze ověřit, co konkrétně bylo ze strany společnosti A. a. s. vykonáno u zahraniční společnosti E.T.I. za účelem splnění závazků vůči stěžovateli. Společnost A. na základě této výzvy zaslala správci daně originál a překlad dopisu pana K. P., předsedy představenstva společnosti E.T.I. s datem 6. 12. 2002. Tímto dopisem zástupce společnosti E.T.I. se sídlem v USA potvrzuje společnosti A. a. s. pro její potřebu v ČR, že zástupci společnosti A. a. s. vedli úspěšná jednání a dosáhli dohody s E.T.I., pokud šlo o úhrady neproplacených faktur ve prospěch stěžovatel. Žalovaný dále konstatoval, že námitky stěžovatele, že úsudek správce daně o poskytnutých službách společností A. a. s. při zařízení mimosoudního řešení pohledávek daňového subjektu u společnosti E.T.I. s místem plnění v zahraničí je nesprávný, daňový subjekt nedoložil žádným důkazem. I když lze připustit, že společnost A. a. s. provedla některé přípravné úkony v tuzemsku za účelem úspěšného projednání obchodních jednání v zahraničí, celkové výsledné plnění, k němuž se společnost A. a. s. jako mandatář stěžovateli jako mandantovi smluvně zavázala, provedla u společnosti E.T.I. se sídlem v USA, tj. v zahraničí, kde zajistila na základě smluvního ujednání úhradu nezaplacených faktur. Za tuto činnost požadovala úplatu, resp. smluvně ujednanou provizi. Stěžovatel podle § 31 odst. 9 zák. č. 337/1992 Sb. předložil jen takové důkazy, kterými prokázal, že přijal od

společnosti A. a. s. služby s místem plnění v zahraničí podle § 2b odst. 3 písm. e) zák. č. 588/1992 Sb., když toto ustanovení je rozhodující pro posouzení, zda se jedná podle § 2 odst. 1 zák. č. 588/1992 Sb. o zdanitelné plnění, tj. zda se plnění uskutečnilo s místem plnění v tuzemsku a podléhá dani z přidané hodnoty v tuzemsku, nebo se plnění uskutečnilo v zahraničí a nejedná se o zdanitelné plnění vůbec. Z těchto důvodů nelze faktury vystavené společností A. a. s. č. 2002/10067 ze dne 30. 4. 2002 a č. 2002/10068 ze dne 1. 5. 2002 považovat za daňové doklady vydané podle § 12 odst. 2 zák. č. 588/1992 Sb., neboť neosvědčují zdanitelné plnění uskutečněné v tuzemsku. Správce daně neuznal stěžovatelem uplatněný odpočet daně ve výši 5 048 389 Kč v daňovém přiznání za květen 2002 podle § 19 a § 19a odst. 1 zák. č. 588/1992 Sb., neboť daňový subjekt neunesl důkazní břemeno, když v daňovém řízení nepředložil podle § 31 odst. 9 zák. č. 337/1992 Sb. takové důkazy, kterými by prokázal faktické přijetí zdanitelného plnění v tuzemsku. Žalovaný dále uvedl, že informaci o zatřídění služby do položky SKP 748412, jak stanovila Ing. Bendová z poradenského pracoviště pro klasifikace, nelze považovat v odvolacím řízení za zjištění nové, neboť při posuzování skutkového stavu správce daně při vyměření daňové povinnosti z tohoto zatřídění služby do SKP vycházel především při posouzení skutkového stavu o místu, kde byla služba pro stěžovatele poskytnuta v souvislosti s dodržením ustanovení § 1, § 2 odst. 1 a § 2b odst. 3 písm. a), e) zák. č. 588/1992 Sb. Uskutečnění v tuzemsku je jedna z podstatných podmínek pro uplatnění definice zdanitelného plnění. V § 2b odst. 3 písm. e) zák. č. 588/1992 Sb. jsou vyjmenovány služby bez označení položek SKP, u nichž je místem plnění to místo, kde jsou služby skutečně poskytovány, a nepřihlíží se k tomu, kde má poskytovatel služby sídlo či bydliště. Mezi těmito vyjmenovanými druhy služeb byly již s účinností od 1. srpna 1993 vyjmenované služby obchodní a zprostředkovatelské bez uvedení položek standardní klasifikace produkce. Pokud plátce daně z přidané hodnoty se sídlem nebo bydlištěm v tuzemsku poskytuje jinému subjektu služby, jejichž předmětem je vymáhání a zápočty pohledávek pro jiný subjekt (74841211), správa objednávek a fakturace pro jiný subjekt (74841212), vykupování nefinančních dluhů a pohledávek (74841213), poskytuje služby obchodní, které jsou vyjmenovány v § 2b odst. 3 písm. e) zák. č. 588/1992 Sb., a pokud je poskytuje s místem plnění v zahraničí, nejde podle § 2 odst. 1 téhož zákona o plnění zdanitelné. Na závěr žalovaný uvedl, že správce daně neporušil § 31 odst. 3 zák. č. 337/1992 Sb., když zatřídění služeb aplikoval se zněním § 2b odst. 3 písm. e) zák. č. 588/1992 Sb., ani § 31 odst. 2 zák. č. 337/1992 Sb., neboť skutečnosti rozhodné pro stanovení daňové povinnosti zjistil co nejúplněji.

Nejvyšší správní soud přezkoumal kasační stížností napadený rozsudek v mezích stěžovatelem uplatněných důvodů dle § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (s. ř. s.), přitom ke skutečnostem, které stěžovatel uplatnil až poté, kdy bylo napadené rozhodnutí vydáno ve smyslu ust. § 109 odst. 4 s. ř. s., nepřihlédl.

Podle § 43 zákona o správě daní a poplatků vzniknou-li pochybnosti o správnosti, pravdivosti, průkaznosti nebo úplnosti podaného daňového přiznání nebo hlášení, nebo dodatečného daňového přiznání nebo hlášení a dokladů daňovým subjektem předložených nebo o pravdivosti údajů v nich uvedených, sdělí správce daně tyto pochybnosti daňovému subjektu a vyzve jej, aby se k nim vyjádřil, zejména aby neúplné údaje doplnil, nejasnosti vysvětlil a nepravdivé údaje opravil nebo pravdivost údajů řádně prokázal.

Podle § 16 odst. 1 cit. zákona daňovou kontrolou pracovník správce daně zjišťuje nebo prověřuje daňový základ nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné stanovení daně u daňového subjektu nebo na místě, kde je to vzhledem k účelu kontroly nejvhodnější.

Dle ust. § 16 odst. 2 písm. c) cit. zákona má daňový subjekt, u něhož je prováděna daňová kontrola, ve vztahu k pracovníku správce daně povinnost předložit na požádání záznamy, jejichž vedení bylo správcem daně uloženo, účetní a jiné doklady a účetní písemnosti, které prokazují hospodářské a účetní operace, jež jsou pro správné stanovení daňové povinnosti rozhodné anebo o které pracovník správce daně požádá, a podat k nim ústně nebo písemně požadovaná vysvětlení, má-li pracovník správce daně pochybnost o jejich úplnosti, správnosti nebo pravdivosti.

Ustanovení § 104 odst. 4 s. ř. s. má zabránit tomu, aby se v kasační stížnosti uplatňovaly jiné právní důvody, než které jsou uvedeny v § 103 s. ř. s., nebo ty, které stěžovatel neuplatnil ve lhůtě v řízení před soudem, jehož rozhodnutí má být přezkoumáváno, ač tak učinit mohl. To se týká v tomto případě námitek, které směřují do obsahu výzev ze dne 11. 7. 2002, 15. 8. 2002 a 4. 9. 2002, neboť tyto námitky měly být vzneseny již v rámci podání žaloby. Proto se jimi nemůže zabývat ani Nejvyšší správní soud. Nad tento rámec soud připomíná, že v daném případě správce daně odstraňoval pochybnosti z důvodu, aby mohl deklarovanou daňovou povinnost, tedy nadměrný odpočet, vyměřit, resp. rozhodnout o důvodnosti jeho vrácení; proto zcela v souladu se zákonem zahájil vytýkací řízení.

Další námitkou bylo, že šlo o jedinou homogenně formulovanou a nijak nestrukturovanou službu. K tomu soud uvádí, že předmětem služby bylo mimosoudní řešení pohledávek stěžovatele vůči společnosti E. T., I., specifikovaných v příloze mandátní smlouvy. Je nepochybné, že místem plnění bylo USA, neboť podle § 2b odst. 3 písm. e) zák. č. 588/1992 Sb. je místem plnění při poskytování služeb místo, kdy jsou tyto služby skutečně poskytovány. To, že byly činěny některé přípravné úkony také v České republice není podstatné. Rozhodující je vlastní zařízení mimosoudního řešení pohledávek a k tomu došlo právě ve Spojených státech amerických. To potvrdil i svědek Ing. Milan Dolanský, který uvedl, že rozhodující jednání proběhla v USA. Lze plně souhlasit s krajským soudem, že předmětem služby nebyly přípravné úkony, které byly provedeny v České republice a které se obvykle předem poskytují a realizují, ale výsledek služby, jímž bylo vymožení pohledávek, k němuž došlo právě v USA. Stěžovatel pak rozhodně neprokázal, že by k uskutečnění plnění cestou vymožení pohledávek došlo v České republice.

K tomu, že nebyla vyslovena pochybnost týkající se místa uskutečnění služby soud upomíná, že stěžovatel byl řádně vyzván výzvou dle § 43 zák. č. 337/1992 Sb., která obsahovala konkrétní povinnost, nelze mu proto přisvědčit, že byla neurčitá; stejně tak je třeba odmítnout námitky vznesené stran neuvedení konkrétních pochybností správce daně. Uvedl-li správce daně, že pochybnosti vznikly ohledně skutečností uvedených stěžovatelem v jím podaném daňovém přiznání, musel si být stěžovatel nepochybně vědom toho, jaké skutečnosti sám uvedl. S ohledem na obsah výzvy, kterou bylo zahájeno vytýkací řízení, v níž byl stěžovatel vyzván k předložení konkrétních dokladů vztahujících se k uskutečněným zdanitelným plněním stěžovatelem deklarovaných, nelze přisvědčit námitce o neurčitosti výzvy a tudíž její neúčinnosti. O takový případ by se jednalo, byl-li by stěžovatel vyzván k předložení „veškerých“ dokladů, aniž by byla zřejmá časová a věcná souvislost se zdaňovacím obdobím nebo uskutečněným plněním. O takový případ se však zjevně nejednalo.

K námitkám, týkajících se neurčité výzvy, že je povinností krajského soudu se jí zabývat i bez zvláštní námitky, jakož i přesunu důkazního břemene na finanční orgány se soud vyjádřil již shora.

Není relevantní jak a zda vůbec je služba strukturovaná, rozhodující je však zjištění, kde proběhla. Zde je naprosto zřejmé, že k vymožení pohledávky došlo právě v USA. Stejně tak neobstojí úvaha, že ke splnění zadaného úkolu by nedošlo, pokud by nebyla dlužná částka připsána na účet stěžovatele. Místem plnění je podle § 2b odst. 3 zák. č. 588/1992 Sb., při poskytování služeb je místo, kde má právnická osoba poskytující službu své sídlo, pokud nemá své sídlo v tuzemsku, provozovna, ve které služby poskytuje, pokud zákon nestanoví jinak (§ 2b odst. 3 písm. a) zák. č. 588/1992 Sb.). Výjimky určuje § 2b odst. 3 písm. b), c), d), e) zák. č. 588/1992 Sb., podle kterých místem plnění při poskytování služeb je tak místo, kde jsou tyto služby skutečně poskytovány, a to při poskytování služeb souvisejících s kulturními, uměleckými, sportovními, vědeckými, výchovnými, zábavními a podobnými činnostmi včetně zprostředkování této činnosti a vedlejších souvisejících služeb, ubytovacích služeb, služeb veřejného stravování, průvodcovských služeb, poradenských služeb, finančních služeb, pojišťovnictví, obchodních a zprostředkovatelských služeb, advokátních, informačních a překladatelských služeb a vzdělávacích činností (§ 2b odst. 3 písm. e) zák. č. 588/1992 Sb.). Je zřejmé, že se takový případ nejedná.

Stěžovatel také namítá, že neunesení důkazního břemene z jeho strany by namnoze představovalo nesplnitelnou povinnost prokázat skutečnosti, jichž nebyl účastníkem. K tomu soud dodává, že podle ust. § 31 odst. 9 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (daňový řád, d. ř.) prokazuje daňový subjekt všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání, hlášení a vyúčtování nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu správního řízení vyzván. Vytýkací řízení je v zákoně upraveno jako součást vyměřovacího řízení, vztahuje se na časový úsek po podání daňového přiznání, dokud ještě nebyla správcem daně vyměřena daňová povinnost. Smyslem vytýkacího řízení je odstranit pochybnosti, jež nabyl správce daně po podání daňového přiznání a jež brání tomu, aby byla daňovému subjektu vyměřena daň ve správné výši. Výsledkem celého vyměřovacího řízení, v rámci něhož je vytýkací řízení prováděno, je pak správné a úplné stanovení základu daně, stanovení daně, její vyměření a předepsání do evidence daní - tedy dosažení cíle daňového řízení, vyjádřeného v § 2 odst. 2 daňového řádu. Vytýkací řízení jako součást vyměřovacího řízení je proto prostředkem, jak tohoto cíle dosáhnut poté, co daňový subjekt podá daňové přiznání. V daňovém řízení obecně důkazní břemeno dle § 31 odst. 9 d. ř. ohledně skutečností uvedených v přiznání nebo účetnictví daňového subjektu jím samotným, leží výhradně na něm a je zcela nerozhodné, má-li mu dostát ve vytýkacím řízení nebo v daňové kontrole; s výjimkou skutečností, které ve smyslu ust. § 31 odst. 8 d. ř. prokazuje správce daně.

K námitce nicotnosti soud uvádí, že rozhodnutí Finančního úřadu v Ostrově ze dne 17. 1. 2003 č. j. 1363/03/129970 obsahuje uvedení jak procesního předpisu (§ 46 odst. 4 d. ř.), tak i hmotně-právních ustanovení (§ 5 odst. 5 a 7 zák. č. zákona č. 588/1992Sb., o dani z přidané hodnoty, § 19a odst. 1 až 4, § 45e cit. zákona). Finanční ředitelství v Plzni se pak zabývalo námitkami vznesenými v odvolání, tedy ustanoveními § 2 odst. 2, 3 a § 31 odst. 2 d. ř. Krajský soud tedy neměl důvod pro postup podle § 76 odst. 2 s. ř. s.

Soud rovněž shledává nedůvodnou námitku stran nesprávně označených předpisů, neboť jde o standardní vyjádření skutečnosti, že je postupováno podle přepisů platných v rozhodném období.

Tvrzení, že námitka ve vztahu k výzvám může být uplatněna nejpozději při jednání ve smyslu § 76 odst. 3 s. ř. s. neobstojí, protože povědomost o ní nepochybně stěžovatel získal

již při podání žaloby; není tedy důvod odvolávat se na případné jednání soudu, u něhož by tato skutečnost měla teprve vyjít najevo.

Vyhodnocení námitky stran nahlížení do spisu jako opožděné bylo stran krajského soudu učiněno v souladu se zákonem, tedy ust. § 72 odst. 1 a 3 s. ř. s.

Ze všech shora uvedených důvodů Nejvyšší správní soud neshledal námitky uplatněné v kasační stížnosti důvodnými, a proto ji postupem podle ust. § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl.

Stěžovatel, který neměl v tomto soudním řízení úspěch, nemá právo na náhradu nákladů řízení (§ 60 odst. 1 s. ř. s.) a žalovanému, který byl v řízení úspěšný, náklady řízení nevznikly, resp. je neúčtoval. Proto soud rozhodl, že žalovanému se nepřiznává 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 (§ 53 odst. 3, § 120 s. ř. s.).

V Brně dne 12. října 2006

JUDr. Václav Novotný
předseda senátu