

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Miluše Doškové a soudců JUDr. Vojtěcha Šimíčka a JUDr. Karla Šimky v právní věci žalobce **F., spol. s r. o.,** zastoupeného prof. JUDr. Alešem Gerlochem, CSc., advokátem se sídlem Praha 2, Botičská 4, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství pro hlavní město Prahu,** se sídlem Praha 1, Štěpánská 28, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 15. 9. 2005, č. j. 6 Ca 103/2004 - 72,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

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

Odůvodnění:

Kasační stížností podanou v zákonné lhůtě žalobce (dále též „stěžovatel“ nebo „daňový subjekt“) napadá shora označený rozsudek Městského soudu v Praze, kterým byla zamítnuta jeho žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze dne 16. 3. 2004, č. j. FŘ-9075/13/03, jímž bylo zamítnuto jeho odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru Finančního úřadu pro Prahu 9 ze dne 25. 6. 2003, 178122/03/009512/5962 vyměřujícímu na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období listopad 1997 částku 473 610 Kč.

Městský soud v kasační stížností napadeném rozsudku zaujal právní názor, že za situace, kdy žalobce v daňovém řízení předložil sice formálně bezvadný daňový doklad vystavený společností A., s. r. o. včetně smlouvy o obstarání věci s ní uzavřené, ale tato společnost za rozhodné období nepodala přiznání k dani z přidané hodnoty, není nepřiměřeným požadavkem správce daně, aby bylo prokázáno uskutečnění zdanitelného

plnění. Na žalobci nebylo požadováno doložení něčeho, na čem se sám nepodílel, ani doložení zdanitelného plnění za společnost A., ale jednalo se o požadavek prokázat výši daně na vstupu a uplatněný nárok na odpočet daně. Návrhu žalobce na doplnění řízení výslechem svědků správce daně vyhověl, výpovědi řádně zhodnotil, ovšem tvrzení žalobce jimi plně prokázáno nebylo. Bez vlivu na zákonnost rozhodnutí žalovaného byla podle soudu i skutečnost, že žalobce nebyl seznámen s protokolem sepsaným s jednatelkou společnosti C.. B., s. r. o., v průběhu trestního řízení, zmíněným ve výpovědi svědka S., neboť předmětem sporu nebyl daňový doklad její společností vystavený a svědek jej zmínil jen proto, že současně vypovídal i o této společnosti. Ani důvodná námitka žalobce o významu výpovědi svědka V., vypovídajícího ke kontrole smluvního plnění, nebyla podle soudu důvodem ke zrušení rozhodnutí žalovaného; nic neměnila na skutečnosti, že žalobce v řízení neunesl důkazní břemeno. Stejně tak nepřítomnost žalobce při výpovědích svědka Ing. T.neznamenala zásah do jeho práv, neboť při dalším výslechu žalobce přítomen byl a svědek svou předchozí výpověď potvrdil s tím, že se z jeho strany jednalo o daňové poradenství podléhající povinnosti mlčenlivosti. Z těchto všech důvodů městský soud žalobu důvodnou neshledal.

Stěžovatel v kasační stížnosti namítá nesprávné posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., 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 že 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 - § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s. a nepřezkoumatelnost rozhodnutí spočívající v nedostatku jeho důvodů - § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.

Konkrétně poukazuje na nález Ústavního soudu sp. zn. IV. ÚS 402/99, podle něhož je vyloučeno, aby správce daně po daňovém subjektu požadoval prokázání skutečností, na nichž se nepodílel. Důkazní břemeno daňového subjektu není bezbřehé a musí být přiměřeně rozloženo mezi daňový subjekt a správce daně. Soud tvrdí, že požadavek k prokázání zdanitelného plnění byl důvodný proto, že společnost A., s. r. o. za 4. čtvrtletí r. 1997 nepodala přiznání k dani z přidané hodnoty, tedy byla nečinná, což si odporuje.

Soud pominul skutečnost, že podle § 19 odst. 2 zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“), plátce prokazuje nárok na odpočet daně daňovým dokladem zaúčtovaným podle zvláštního předpisu, přičemž podle § 31 odst. 9 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „daňový řád“), se dokazuje pouze za předpokladu, že předložený daňový doklad neobsahuje všechny náležitosti daňového dokladu. Žalovaný tak porušil ust. § 2 odst. 3 daňového řádu. Při hodnocení důkazů byl vázán požadavky § 19 odst. 2 zákona o DPH, které byly splněny, a tím daňový subjekt unesl své důkazní břemeno - k tomu poukazuje na rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové, sp. zn. 19 Ca 369/95. Není rozhodné, že stěžovatel jako daňový subjekt nepředložil jiné důkazy, že pro něho společnost A., s. r. o. vymáhala pohledávky, již návrh na výslech svědků byl z tohoto hlediska něčím, co bylo nad rámec jeho povinností. Daňový doklad by mohl být zpochybněn např. zjištěním neexistence subjektu, který jej měl vydat (rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích sp. zn. 10 Ca 225/99), takové zjištění zde však není. Předložil-li stěžovatel řádně zaúčtovaný doklad, pak jeho zpochybněním přechází důkazní břemeno podle § 31 odst. 8 písm. c) daňového řádu na správce daně. Přitom nestačí pouhé zpochybnění, ale je nezbytné, aby správce daně vyvrátil věrohodnost,

průkaznost, správnost či úplnost účetnictví daňového subjektu. Zpochybňuje-li správce daně skutečnost, že stěžovateli bylo poskytnuto plnění v souladu s daňovým dokladem, znamená to zároveň, že hodnotí toto plnění jako simulovaný právní úkon podle § 2 odst. 7 daňového řádu a v tom případě je povinen podle § 31 odst. 8 písm. b) daňového řádu prokazovat skutečnosti rozhodné pro užití právní domněnky. Pro závěr o naplnění ust. § 2 odst. 7 daňového řádu nepostačí konstatování, že daňový subjekt neunesl důkazní břemeno.

Stěžovatel brojí i proti závěru soudu o nerozhodnosti způsobu provedení výslechu jednatelky společnosti C. B. s.r.o. a svědka S.. Žalovaný totiž v daňovém řízení při hodnocení důkazů i z těchto vycházel a výpověď p. N. označil za důkazní prostředek. Jednalo se však o výpověď učiněnou v trestním řízení, a proto nemůže mít povahu důkazu v řízení daňovém, nehledě na to, že stěžovatel neměl možnost být tomuto výslechu přítomen a klást otázky, ale ani neměl možnost se s obsahem této výpovědi seznámit a vyjádřit se k ní. Její obsah seznal až z odvolacího rozhodnutí, a to přesto, že před jeho vydáním do spisu opakovaně nahlížel. Judikatura k § 16 odst. 4 daňového řádu takto pořízenou výpověď za důkazní prostředek neuznává a podle stěžovatele postupem žalovaného byla porušena jeho práva garantovaná čl. 38 Listiny základních práv a svobod a ust. § 2 odst. 1 daňového řádu. K tomu poukazuje na nález Ústavního soudu z 29. 10. 2002, sp. zn. II. ÚS 232/2002. Chtěl-li žalovaný cokoliv dovozovat z výpovědi svědkyně N., měl ji zákonem odpovídajícím způsobem (§ 16 odst. 4 daň. řádu) vyslechnout v daňovém řízení.

Stěžovatel žalobními námitkami upozornil na rozpor skutkových závěrů správce daně s obsahem spisu a na porušení zásad hodnocení důkazů, s nimiž se soud vypořádal poukazem na skutečnost, že společnost A. s. r. o. nepodala daňové přiznání. Tato skutečnost však dokazuje jen to, že uvedená společnost nesplnila svou zákonnou povinnost a nelze z ní dovozovat žádné negativní závěry vůči žalobci. V průběhu řízení z několika svědeckých výpovědí vyplynulo, že zdanitelné plnění bylo poskytnuto, soud však tyto výpovědi označil za nekonkrétní. Požadavek důkazního břemene tak vykládá velmi nepřiměřeně, neboť při déletrvající činnosti, řadě pohledávek a velkém časovém odstupu nelze předpokládat konkrétní znalosti o jednotlivých fakturách. Soud se v důvodech rozsudku s těmito žalobními námitkami v podstatě ztotožnil, ovšem nezohlednil je. Nelze souhlasit s postupem správce daně ve vztahu ke svědku Ing. T., který svou činnost označil za daňové poradenství a v důsledku toho byla respektována povinnost mlčenlivosti. O pravdivosti jeho tvrzení lze pochybovat, bylo popíráno daňovým subjektem a ničím jeho tvrzení doloženo nebylo. Soud však vycházel z presumpce důvodnosti odmítnutí svědecké výpovědi podle § 8 odst. 3 daňového řádu. Stěžovatel nepopírá, že s ing. T. vstoupil do kontaktu, ovšem tento kontakt neměl povahu daňového poradenství. Subjekt domáhající se respektování povinnosti mlčenlivosti však musí prokázat naplnění předpokladů pro její uplatnění, což se nestalo. Nečinnost žalovaného ve vztahu k tomuto svědkovi měla za následek znemožnění splnění po stěžovateli vyžadovaného důkazního břemene. Na tuto skutečnost stěžovatel správce daně marně upozorňoval, nehledě k tomu, že následně tentýž svědek byl vyslechnut v jiné věci a jeho výpověď se stala součástí jeho spisu a byla užita při hodnocení důkazů. Soud nesprávně akceptoval naplnění podmínek pro odmítnutí výpovědi a vůbec se nezabýval námitkou o užití výpovědi tohoto svědka pořízené dne 14. 5. 2002.

Z těchto důvodů stěžovatel navrhuje zrušení rozsudku městského soudu a vrácení věci tomuto soudu k dalšímu řízení.

Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti poukazuje na skutečnost, že nárok na odpočet daně byl uplatněn na základě dokladu č. 99-d/97 vystaveného jménem

společnosti A. s.r.o., jímž s odkazem na smlouvu o správě pohledávek, za zajišťování jejich inkasa a minimalizaci pohledávek po lhůtě splatnosti byla účtována částka 2 152 774 Kč. Z plnění uvedeného na tomto dokladu stěžovatel uplatnil nárok na odpočet DPH. Nárok lze přiznat na základě řádného dokladu se všemi náležitostmi, mezi něž patří obchodní jméno a sídlo plátce, který plnění uskutečnil, rozsah a předmět zdanitelného plnění. Z toho plyne povinnost stěžovatele prokázat, že skutečný stav odpovídá stavu formálně deklarovanému, resp. že plnění bylo od plátce přijato v deklarovaném rozsahu, a to zvláště za situace, kdy údajný dodavatel daň sám nepřiznal a postupoval tak, jakoby žádné zdanitelné plnění neuskutečnil. Listinný doklad sám o sobě nemůže prokázat uskutečnění zdanitelného plnění. K důkazům pak uvádí, že svědek není autoritou, jejíž výpověď by byla zásadně nezpochybnitelná. Správce daně hodnotí všechny důkazy podle své úvahy a provedené důkazní řízení osvědčí, které z důkazních prostředků se důkazem staly. Tak žalovaný postupoval a na str. 6, 7 odůvodnění svého rozhodnutí zhodnotil i svědecké výpovědi tak, že stoprocentně vymáhání pohledávek nepotvrdily. V návaznosti na to je třeba poukázat i na neprokázaný rozsah předmětného plnění. Nelze bezvýhradně akceptovat stěžovatelovo tvrzení o bezvadnosti daňového dokladu, jestliže jím deklarovaný stav neodpovídá stavu skutečnému. Důkazní břemeno prvotně leží na daňovém subjektu, důvody pro přesun k daňovému břemeni správce daně vůbec nenastaly. Pokud jde o svědkyni N., žalovaný z její výpovědi prvotně ve svém rozhodnutí nevycházel, ostatně tato svědkyně ani o činnosti společnosti A. nemohla mít povědomost. Tvrdí-li stěžovatel, že svědecky prokázal uskutečnění zdanitelného plnění, neodpovídá to skutečnosti. Svědek K., jednatel a společník společnosti A. v rozhodné době, při výslechu uvedl, že si na stěžovatele nevzpomíná, nemůže identifikovat podpis na smlouvě a neví nic konkrétního o vymáhání pohledávek. K odvodu daně či účetnictví nemohl nic sdělit, neboť firmu prodal. V době daňového řízení pak byla společnost nekontaktní, nepodávala daňová přiznání a ani nepodala daňové přiznání k dani na vstupu v rozhodném období. S ohledem na obsah výpovědi stěžovatel toto svědectví za důkaz neuznává. Stěžovatel interpretuje rozdílnost ve svědeckých výpovědích jako potvrzení existence zdanitelného plnění, žalovaný soudí, že to je důkazem opaku, tedy neprokázání rozsahu plnění. Svědek T. byl předvolán na den 26. 2. 2002, stěžovatel byl výslechu přítomen – Ing. T. se však odvolal na ust. § 8 odst. 3 daňového řádu. Vztah mezi stěžovatelem a ing. T. je vztahem dvou obchodních partnerů, a pokud si jejich tvrzení o charakteru obchodního vztahu odporují a ani jeden z nich není schopen své tvrzení prokázat, je třeba jeho prohlášení respektovat.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek městského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.).

Ze spisu plyne, že dodatečným platebním výměrem Finančního úřadu pro Prahu 9 ze dne 25. 6. 2003, 178122/03/009512/5962 byla dodatečně vyměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období listopad 1997 ve výši 473 610 Kč. V odvolání daňový subjekt namítl skutečnosti obdobné jako v kasační stížnosti, ve vztahu k tomuto dodatečnému platebnímu výměru zejména poukázal na výpověď svědka K. a na zastupování společnosti Ing. T., kterému byly předávány faktury a peníze.

Žalovaný rozhodnutím ze dne 16. 3. 2004, č. j. FŘ-9075/13/03 odvolání proti tomuto dodatečnému platebnímu výměru zamítl. V důvodech uvedl, že daňový subjekt tvrdil, že kontakty se společností A. zajišťoval ing. T. na základě zmocnění, které však v písemné podobě k dispozici není. Ing. T. to však svou výpovědí vyvrátil s tím, že daňovému subjektu poskytoval jen daňové poradenství, a odvolal se na povinnost mlčenlivosti. Ověřením předmětné faktury u společnosti A. bylo zjištěno, že za 4. čtvrtletí r. 1997 nepodala daňové

přiznání, žádné zdanitelné plnění neprováděla, na adrese uvedené v obchodním rejstříku nikdy nesídlila a její poslední jednatelé jsou nekontaktní. Žalovaný zrekapituloval výpovědi navržených svědků, a to svědka K., který si však na stěžovatele nevzpomínal, zpochybnil podpis na smlouvě a nevěděl nic o kontaktech s daňovým subjektem ani o rozhodné faktuře. Svědek Ing. H., jehož společnost provedla úhradu pohledávky daňovému subjektu s prodlením, uvedl, že společnost A. nezná, stejný obsah i výsledek měla i výpověď svědka Schovánka ze společnosti C. I. s.r.o. - jím označená svědkyně Č. pak odmítla možnost, že k úhradě pohledávky došlo na základě vymáhání společností A.. Oproti tomu svědek S. potvrdil, že Š. A., a.s., provedla úhrady na základě urgence společnosti A., ovšem potvrdil to i ve vztahu k další společnosti, která však pro něho vymáhání pohledávek nikdy neprováděla, což jeho věrohodnost zpochybňuje. Slyšení zaměstnanci daňového subjektu L., H., K. a V. shodně uvedli, že neznají a nikdy nejednali se společností A. veškerá tato jednání prováděl ing. T., který předával seznam odběratelů a po vrácení seznamu s vyznačením firem, v nichž bylo vymáháno, inkasoval veškeré platby v hotovosti, jejich převzetí osobně nestvrzoval, ale předával pokladní doklad podepsaný někým ze společnosti A.. K odvolacím námitkám žalovaný poukázal na nedoložení skutečné existence zdanitelného plnění, k čemuž sám daňový subjekt uvedl, že poskytnutí služeb nikdy nezkoumal. Tvrzení jeho zaměstnanců je nekonkrétní a navíc jejich poznatky jsou zprostředkované. Výpovědi ostatních svědků pak žalovaný hodnotil tak, že tvrzení o existenci zdanitelného plnění vyvracejí, svědek K. vypovídal natolik bezobsažně, že potvrzením existence zdanitelného plnění není. V této souvislosti žalovaný zmínil, že nedostatek věrohodnosti svědka K. plyne z výpovědi jednatelky společnosti C.B. p. N. v trestním řízení.

Žaloba stála na tvrzení o splnění důkazního břemene předložením daňového dokladu, který byl řádně zaúčtován a doložen výpovědí svědka K. a bezrozpornými výpověďmi jeho zaměstnanců. Žalobce poukázal i na porušení zásady spravedlivého procesu a nesprávného přístupu ke svědku Ing.T., neoprávněně se dovolávajícímu mlčenlivosti. Městský soud, jak výše uvedeno, žalobu jako nedůvodnou zamítl.

Stěžovatel předně označuje rozsudek městského soudu za nepřezkoumatelný. Pokud by tomu skutečně tak bylo, musel by být zrušen, aniž by bylo možno zkoumat ostatní věcné kasační námitky. Stěžovatel tuto nepřezkoumatelnost spatřuje v nedostatku důvodů, jejich nelogičnosti ve vztahu k závěrům o nesplnění povinnosti společností A. s. r. o. a v nevypořádání se s žalobní námitkou týkající se výpovědi svědka Ing. T. ze dne 14. 5. 2002. Jak vyslovil Nejvyšší správní soud v rozsudku ze 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003 - 75, nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů je založena na nedostatku důvodů skutkových, nikoliv na dílčích nedostatcích odůvodnění soudního rozhodnutí. Musí se přitom jednat o vady skutkových zjištění, o něž soud opírá své rozhodovací důvody. Za takové vady lze považovat případy, kdy soud opřel rozhodovací důvody o skutečnosti v řízení nezjišťované, případně zjištěné v rozporu se zákonem, anebo případy, kdy není zřejmé, zda vůbec nějaké důkazy byly v řízení provedeny. V daném případě se soud dostatečně na základě skutkových důvodů plynoucích ze správního spisu vypořádal s žalobními námitkami. Je pravdou, že stěžovatel v žalobě namítal, že svědek Ing. T. byl v jeho nepřítomnosti slyšen dne 14. 5. 2002 - k tomu na poslední straně svého rozsudku městský soud uvedl, že výslech tohoto svědka v nepřítomnosti daňového subjektu nezpochybňuje postup správce daně s ohledem na to, že uvedený svědek neuvedl nic co by bylo využito pro rozhodnutí, a mimoto byl opakovaně za účasti daňového subjektu vyslýchán dne 26. 9. 2002. Nelze proto říci, že městský soud tuto žalobní námitku opomenul, z hlediska přezkoumatelnosti rozsudku se o vadu nejedná.

Jinou otázkou je, zda tento závěr byl správný, což bude hodnoceno následně. Pokud jde o vliv skutečnosti, že společnost A. s.r.o. za 4. čtvrtletí roku 1997 nepodala daňové přiznání, a tedy nevykazovala zřejmě zdanitelná plnění, nelze v této argumentaci soudu shledat žádný rozpor, který by zpochybnil přezkoumatelnost jeho rozsudku. Za nedostatek přezkoumatelnosti jistě nelze považovat skutečnost, že se soud s žalobní argumentací neztotožnil. Naplnění kasačního důvodu podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. proto Nejvyšší správní soud neshledal.

Další kasační námitka směřuje proti úplnosti skutkových zjištění a způsobu hodnocení skutkového stavu správním orgánem a posouzení těchto otázek městským soudem [§ 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s.].

V prvé řadě stěžovatel tvrdí, že svou důkazní povinnost zcela splnil tím, že předložil řádně zaúčtovaný účetní doklad se všemi náležitostmi.

Ve správním spise je tento doklad založen, jedná se o fakturu (daňový doklad č. 99-d/97), v níž je jako dodavatel uveden „A. s. r. o“, jako odběratel stěžovatel, jako datum uskutečnění zdanitelného plnění den 31. 10. 1997, jako forma úhrady „hotově“. Fakturováno bylo dne 14. 11. 1997 s poukazem na „smlouvu o správě pohledávek, zajišťování jejich inkasa a minimalizaci pohledávek po lhůtě splatnosti 31. 10. 1997“, fakturována byla částka 2 152 774 Kč, s daní z přidané hodnoty 2 626 384,30 Kč. Faktura byla vystavena B. K., jednatelem A. s. r. o.

Smlouva o obstarání věci ze dne 3. 3. 1997 uzavřená mezi objednatelem F. spol. s r. o. a obstaravatelem A. s.r.o. s předmětem činnosti zajišťování faktického vymáhání a poradenství v oblasti dozoru nad správou pohledávek (…) stanovila, že smluvní odměna bude činit 10-20% z uhrazených pohledávek. Kopie této smlouvy je založena v souvisejícím správním spise týkajícím se jiného zdaňovacího období. Přehled vymáhaných pohledávek na faktuře je uveden pouze souhrnnými částkami, bez jejich konkretizace.

Podle § 19 odst. 1 zákona o DPH má nárok na odpočet daně plátce, pokud pořízené zboží, stavební objekty, převedené nemovitosti, přijaté služby nebo převedená a využitá práva (dále jen "přijatá zdanitelná plnění") použije k dosažení obratu za svá zdanitelná plnění, pokud zákon nestanoví jinak.

Podle odst. 2 téhož ustanovení má plátce nárok na odpočet daně na základě daňového dokladu zaúčtovaného podle zvláštního předpisu se všemi tímto zákonem předepsanými náležitostmi, který byl vystaven plátcem daně. V případě, že doklad, na jehož základě uplatňuje plátce nárok na odpočet daně, neobsahuje všechny náležitosti, finanční orgán ho vyzve, aby si v určené lhůtě zajistil u plátce, který uskutečnil zdanitelné plnění, doplnění chybějících náležitostí.

Nelze však přisvědčit stěžovateli, že pouhým doložením účetního dokladu, obsahujícího formální náležitosti, je nárok prokázán. Daň či nárok na odpočet daně nemají základ ve formálním dokladu, ale v existenci zdanitelného plnění (§ 1 zákona o DPH). Tomu také koresponduje povinnost plátce vést záznamy o přijatých a uskutečněných zdanitelných plněních a evidovat zvlášť přijaté a vystavené doklady (§ 11 odst. 1). Zákon tedy nestojí na formálním vykázání zdanitelného plnění, ale na stavu faktickém. Jiný závěr by popíral smysl a účel zákona. Ostatně i výše zmíněný nález Ústavního soudu sp. zn. IV. ÚS 402/99 vyslovil, že důkaz daňovým dokladem je pouze formálním

důkazem dovršujícím hmotněprávní aspekty skutečného provedení zdanitelného plnění. Jestliže zdanitelné plnění nebylo uskutečněno, nemůže být důkazní povinnost naplněna pouhým předložením, byť formálně správného, daňového dokladu. Daňový doklad, který jen simuluje uskutečnění zdanitelného plnění, není relevantním důkazem a jeho předložení může vést k formulaci požadavku směřujícího k dokázání hmotněprávního úkonu, tj. k důkazu existence zdanitelného plnění. Proto nemůže být jen samotné doložení po formální stránce bezvadného daňového dokladu dostatečným podkladem pro uznání nároku na odpočet daně, vždy musí být v prvé řadě fakticky podložen existujícím zdanitelným plněním. Stejně tak není dostatečným doložením existence zdanitelného plnění uzavřená smlouva, a to ani za předpokladu, že by o ní nebyla žádná pochybnost. Ta ovšem plyne z výpovědi svědka B. K.(jednatel společnosti A.s. r. o. v rozhodné době) ze dne 28. 2. 2002, který za přítomnosti zástupců daňového subjektu uvedl k předložené smlouvě o obstarání věci ze dne 3. 3. 1997, že smlouvu zřejmě podepsal, neboť takové smlouvy společnost v té době uzavírala, neví však, s kým ze společnosti F. spol. s r. o. jednal, a nevzpomíná si, jak vymáhání probíhalo, a nic neví o tom, jak společnost A. s. r. o. odváděla daně. K dotazu zástupců daňového subjektu sice uvedl, že fakturované práce byly provedeny a fakturace odpovídala skutečnosti - s ohledem na nejistotu o obchodním vztahu s daňovým subjektem je toto jeho jinak nedoložené a obecné tvrzení poněkud nepřesvědčivé. Ke zpochybnění daňového dokladu pak může dojít různým způsobem, nejen tak, jak je ochoten akceptovat stěžovatel, že neexistuje ten, kdo jej vystavil. 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 však lze pochybnost vyvrátit, a to tím, že je existence zdanitelného plnění prokázána jinak.

Pokud jde o důkazní povinnost v daňovém řízení, je zásadou, že 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 (§ 31 odst. 9 daňového řádu). Přesto, že je povinností správce daně dbát, aby skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti byly zjištěny co nejúplněji, a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů (odst. 2 cit. ust.), není daňové řízení založeno na zásadě vyšetřovací, ale na prioritní povinnosti daňového subjektu dokazovat vše, co sám tvrdí (k tomu srovnej rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 2. 2005, č. j. 1 Afs 54/2004 - 125). Stěžovatel však namítá, že od něho bylo požadováno dokazování nad rámec zákona a k tomu poukazuje na jinou část již zmíněného nálezu Ústavního soudu sp. zn. IV. ÚS 402/99, a to tu, v níž je řečeno, že nelze po daňovém subjektu požadovat provedení důkazu o skutečnosti, na které se nepodílel. V daném případě ovšem správce daně takto limitované hranice nepřestoupil. Požadoval prokázání zdanitelného plnění, o němž stěžovatel tvrdil, že se uskutečnilo, na němž se podílel, jehož byl příjemcem a které také nikoliv zanedbatelně honoroval. Pokud jde o posloupnost důkazní povinnosti, prvotní je na daňovém subjektu – v jejím rámci stěžovatel předložil daňový doklad a smlouvu. Správce daně však zpochybnil, že doklad je dostatečným důkazem zdanitelného plnění, neboť se jej nepodařilo ověřit u jeho vystavitele. Vzhledem k tomu, že zdanitelné plnění mělo spočívat v poskytnutí služby, o níž neexistovaly konkrétní záznamy (např. protokoly o předání faktur k vymáhání, přehled vymáhacích úkonů a jejich výslednost, která byla podkladem fakturované částky), vyzval správce daně k doložení či navržení jiných důkazů, jimiž by bylo možno zdanitelné plnění prokázat.

V této fázi nebyla na místě důkazní povinnost správce daně podle § 31 odst. 8 písm. c) daňového řádu, neboť není třeba zpochybnění celého účetnictví daňového subjektu k tomu, aby jednotlivý daňový doklad nebyl uznán. Důkazní povinnost podle tohoto ustanovení slouží zpravidla ke stanovení daně podle pomůcek (§ 31 odst. 5 daňového řádu), k němuž však nedošlo. Stejně tak správce daně nebyl povinen podle § 31 odst. 8 písm. b) daňového řádu prokazovat existenci právní domněnky nebo fikce. Správce daně netvrdil, jak dovozuje stěžovatel, že skutečný obsah právního úkonu byl jiný než deklarovaný ve smyslu § 2 odst. 7 daňového řádu, ale jak již uvedeno, jen to, že v daném případě není prokázáno uskutečnění deklarovaného zdanitelného plnění vykazovaného jedním účetním dokladem.

Daňový subjekt také požadavku správce daně na doložení zdanitelného plnění vyhověl návrhem důkazů, které správce daně sám, či cestou dožádání, v zájmu řádného zjištění skutečného stavu věci, provedl. Nelze tak žalovanému vytýkat nedostatek součinnosti s daňovým subjektem (§ 2 odst. 2 daňového řádu), neboť realizací jeho návrhů mu umožnil odstranit pochybnosti spojené s jím předloženým daňovým dokladem.

Vyslýchané osoby lze rozdělit do tří základních skupin. Prvá z nich sestává z pracovníků daňového subjektu, druhá ze zástupců společností, na nichž měly být vymáhány opožděné platby, do třetí pak lze zařadit zástupce společnosti A. s. r. o a označeného zprostředkovatele Ing. T.. Za daňový subjekt J. V. (protokol ze dne 24. 9. 2002), který v rozhodné době působil jako jeho ředitel, zdůvodnil, že činnost vymahatelů byla nezbytná pro velký objem pohledávek a uvedl, že se společností A. s. r. o. jednal přes zástupce Ing. T., kterému předával podklady a předával mu v hotovosti odměny. J. K., sekretářka (protokol ze dne 24. 9. 2002), uvedla, že ing. T. měl mít plnou moc k jednání za A. s. r. o. a C. B. s. r. o., předával za ně faktury a přebíral pro ně v hotovosti peníze. V. H., vedoucí výroby (protokol ze dne 24. 9. 2002), uvedl, že viděl ing. T. chodit na jednání a slyšel, že zastupuje firmy A. s. r. o. a C. B. s. r. o., které pro ně vymáhají pohledávky, někdy mu předával materiály a peníze. J. L., technolog (protokol ze dne 24. 9. 2002), uvedl, že p. T. k nim chodil pro peníze jako zástupce firem, které pro ně vymáhaly pohledávky. Tyto výpovědi samy o sobě jsou velmi obecné a podporou stěžovatelova tvrzení by mohly být, jen pokud by byly doloženy nějakou průkaznou evidencí, výpovědí Ing. T., či výpověďmi dlužníků.

Pokud jde o písemné doklady, obsahuje spis přehled vydaných faktur společnosti F. spol. s r. o. s vyznačením faktur opožděně zaplacených, rozhodného zdaňovacího období se týká str. 9 a násl. přehledu, kde je konstatováno několik faktur s opožděnou platbou, zpravidla jen o několik dní. Tento přehled byl zřejmě podkladem pro výslech svědků z řad dlužníků:

P. Z. (protokol ze dne 20. 6. 2002) uvedl, že firma D. A. a. s. ve vztahu k F. v několika případech opožděně uhradila jeho faktury, a to po intervenci ze strany společnosti A. či jiné vymahačské organizace, jejichž zástupce však nezná. Ing. J. H., jednatel společnosti S.h. s. r. o. (protokol ze dne 18. 6. 2002) u čtyř předestřených faktur připustil opožděnou platbu, ale neví, zda k platbě došlo na základě nějaké urgence. J. S., Š. A. (protokol ze dne 29. 5. 2002), uvedl, že zná firmy A. a C.. v souvislosti s nezaplacenými fakturami firmy F., předestřené platby byly provedeny na základě urgencí, ale nepamatuje si, kým byly prováděny. Ing. L. S., C. I. s. r. o. (protokol ze dne 23. 9. 2002), uvedl, že společnost A. nezná, připustil však, že k opožděným platbám mohlo dojít po její telefonické intervenci či intervenci společnosti C.. Výpovědi dlužníků nejsou jednoznačným potvrzením sporného

zdanitelného plnění, jsou značně nekonkrétní a neprůkazné. Jistě to může být i důsledkem značného časového odstupu, ten však jde v daném případě k tíži daňového subjektu. Pokud jde o svědka S., který uvedl, že k platbám došlo na základě intervence vymahačské organizace, pak je třeba vážit, že současně uvedl, že šlo jak o společnost A., tak o společnost C. A právě současné označení společnosti C. B. spol. s r.o. bylo jedním z důvodů, proč byla jeho výpověď označena za nevěrohodnou. Obviněná M. N. totiž při policejním výslechu faktické provádění této činnosti společností C. B.a s. r. o. vyloučila. Tyto skutečnosti vyplývají z protokolu Policie ČR, Úřadu vyšetřování, kde uvedla, že pouze formálně figurovala jako jednatelka společnosti C.B. s.r.o., podepisoval různé papíry (faktury, smlouvy, pokladní doklady), někdy i předem čisté papíry. O vymáhání pohledávek nic nevěděla. V podrobném výslechu o 12 listech protokolu není zmínka o firmě A. ani F.. Stěžovatel však namítá protiprávnost tohoto důkazu s odkazem na nález Ústavního soudu sp. zn. II. ÚS 232/02, podle něhož svědek musí být řádně vyslechnut a daňový subjekt musí mít možnost být výslechu přítomen, což v tomto případě nebyl. Nejednalo se ovšem o svědeckou výpověď, správce daně M. N. nevyslýchal, ani to nebylo daňovým subjektem navrhováno. Důkazem podle § 31 odst. 4 daňového řádu může být jakýkoliv prostředek, jímž lze osvědčit skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti, a který nebyl získán v rozporu s obecně závaznými právními předpisy. Takovým důkazem může být i protokol z trestního řízení, který jistě nemá povahu svědecké výpovědi, ale jde o důkaz listinný. Podstatné pro závěr, zda se takový důkazní prostředek stane v řízení důkazem, je jeho relevance pro stanovení daně (či pro určení nároku na odpočet). Z tohoto hlediska však daný protokol význam neměl - žalovaný jej zmínil jen v rámci hodnocení výpovědi jednoho svědka, a to jen jako jeden z důvodů jejího zpochybnění, neboť současně žalovaný argumentoval nepřiměřenou spontaneitou jeho projevu. Je pravdou, že ze spisu není zřejmé, kdy byl tento protokol do spisu správce daně založen, a nelze tak ani zjistit, zda se daňový subjekt mohl s ním seznámit. I když v tom žalovaný pochybil, nemá toto pochybení takový vliv na zákonnost jeho rozhodnutí, aby pro to muselo být zrušeno, a to právě pro jeho užití jen jako vedlejší argumentace k osobě jednoho ze svědků.

Danou neutěšenou důkazní situaci nezvrátil ani výslech zástupce společnosti A.s. r. o., ani ing. T.. Pokud jde o společnost A. s. r. o., bylo zjištěno prostřednictvím dožádaného správce daně, že společnost je nekontaktní, bývalý jednatel B. K. nemá již účetnictví k dispozici a současný jednatel Z. H. nepřebírá poštu a nenachází se v místě bydliště. B. K., který byl jednatelem společnosti v rozhodné době, uvedl (protokol ze dne 28. 2. 2002) k předložené smlouvě o obstarání věci uzavřené mezi daňovým subjektem a A. s. r. o. dne 3. 3. 1997 (předmětem bylo vymáhání a poradenství v oboru správy pohledávek), že smlouvu patrně podepsal, neví, s kým ze společnosti F. jednal, a nevzpomíná si, jak vymáhání probíhalo, nic neví o tom, jak společnost A. odváděla daně. K dotazu zástupců daňového subjektu uvedl, že fakturované práce byly provedeny a fakturace odpovídala skutečnosti (tato jistota však poněkud nekoresponduje se zbytkem jeho výpovědi).

Výslech Ing. M. T. by mohl být důležitým důkazem, neboť daňový subjekt jej označil za zmocněnce vymahačských organizací, včetně A. s. r. o., stejně tak jeho pracovníci, byť zmocnění v písemné podobě nebyl schopen nikdo doložit. Zde stěžovatel správci daně (i soudu) jednak vytýká nepřihlédnutí k výpovědi ze dne 14. 5. 2002, jednak toleranci k nedůvodnému odmítnutí výpovědi pro neoprávněně tvrzenou povinnost mlčenlivosti.

V označené výpovědi Ing. T. pouze uvedl, že pro společnost A. s. r. o. a C. B. s. r. o. nepracoval, nezná ani p. K., ani p. N.. Tato výpověď nebyla užita žalovaným jako důkaz,

proto nelze ve prospěch žalovaného nic vytěžit ze skutečnosti, že jí nebyl přítomen, neboť z takto nezákonně provedeného výslechu správce daně nevycházel. Uvedl však také, že nepracoval pro daňový subjekt ani v souvislosti se svým povoláním daňového poradce, a v tom nejspíše stěžovatel spatřuje význam. Ing. T. totiž při další výpovědi (protokol ze dne 26. 9. 2002), konané za účasti daňového subjektu, odmítl odpovídat na konkrétní dotazy, dovolávaje se skutečnosti, že pro F. vykonával služby daňového poradenství. Přítomní zástupci daňového subjektu toto prohlášení popřeli a pro případ, že by jej správce daně hodlal akceptovat, zprostili Ing. T. mlčenlivosti. Ten však přesto na svém prohlášení setrval s tím, že ani zproštění mlčenlivosti nemá význam, pokud je mlčenlivost v zájmu klienta. U všech dalších otázek pouze na mlčenlivost odkázal.

Podle § 8 odst. 3 daňového řádu nesmí být vyslechnut jako svědek ten, kdo by porušil zákonem uloženou nebo zákonem uznanou povinnost mlčenlivosti, ledaže by byl této povinnosti zproštěn příslušným orgánem nebo tím, v jehož zájmu tuto povinnost má.

V daném případě povinnost mlčenlivosti vyplývá z ust. § 6 odst. 8 zákona č. 523/1992 Sb., o daňovém poradenství a Komoře daňových poradců České republiky.

Je pravda, že prohlášení Ing. T. je v rozporu s jeho předchozí výpovědí (byť se v jejím případě jednalo o výpověď pořízenou nesprávným procesním postupem), činnost spočívající v daňovém poradenství byla daňovým subjektem popřena a nebyla doložena ani ničím jiným. Nerozhodné je ovšem, že daňový subjekt Ing. T. povinnosti mlčenlivosti výslovně zprostil, neboť cit. zákon skutečně povinnost mlčenlivosti ukládá i navzdory takovému úkonu klienta, pokud je mlčenlivost v jeho zájmu. Ustanovení § 8 odst. 3 daňového řádu o odstranění překážky výslechu v případě zproštění mlčenlivosti klientem je proto třeba vykládat v mezích zvláštního zákona, který zájem klienta staví i nad jeho projevenou vůli. Hodnocení zájmu klienta tak je ponecháno výlučně na posouzení daňového poradce. Nelogičnost takového postupu je jen zdánlivá, neboť daňový poradce jako odborník může lépe posoudit, zda poskytnutí výpovědi, byť by mohla mít v dané chvíli vliv na daňovou povinnost, s sebou nenese důsledky jiné a nepříznivější.

Je tu však stále ještě rozpor, že daňový subjekt popřel, že by se jednalo o daňové poradenství, a z ničeho také nevyplývalo, že by Ing. T. v rozhodné době takovou činnost pro stěžovatele vykonával, neboť doložení rovněž odmítl. Stěžovatel za tohoto stavu správci daně vytýká, že Ing. T. k výpovědi nepřinutil za použití sankčních mechanismů.

Sankční mechanismy jsou postihem za protiprávní jednání a lze je těžko chápat jako způsob přinucení k výpovědi. Přesto lze uvést, že možnost postihu za neoprávněné dovolání se povinnosti mlčenlivosti zde byla, a že v právě v sankčním řízení by Ing. T. musel prokázat oprávněnost odmítnutí výpovědi, chtěl-li by sankci vyloučit. Sankčním opatřením přicházejícím v úvahu však není pokuta podle § 37 daňového řádu, hrozící postihem ve výši až 2 000 000 Kč, ale pokuta podle § 21 odst. 1 písm. b) zákona č. 200/1990 Sb., o přestupcích, s hrozbou sankce do 10 000 Kč. Lze těžko dovodit, že pokud by správce daně využil této možnosti, že Ing. T. by to přimělo vypovídat, nehledě k tomu, že s ohledem na souvislost tohoto a dalšího daňového řízení s řízením trestním (jak plyne ze spisu) by se mu nabízela možnost odmítnutí výpovědi i podle § 8 odst. 2 daňového řádu. Lze tak uzavřít, že žádný správní orgán nemůže jakkoliv přinutit svědka k výpovědi, pokud vypovídat o konkrétní věci odmítá.

Jistě tato výpověď, pokud by potvrdila tvrzení stěžovatele, mohla mít pro něho význam. Nelze však opomenout skutečnost, že daňový subjekt v prvé řadě nemohl doložit žádné písemné doklady o tom, že Ing. T. jednal jako zmocněnec vymahačských společností, a to přesto, že v rozhodné době o tom měla existovat plná moc, neměl žádné doklady potvrzující předávaní podkladů pro vymáhání a výsledků této činnosti a tato výpověď pouze měla být náhradou za neexistenci písemných dokladů. Nelze tak uzavřít, že jen v důsledku nedostatku nátlaku správcem daně na Ing. T. nedostál daňový subjekt své důkazní povinnosti. Zejména pak nelze zmaření tohoto důkazu vytýkat žalovanému.

Nakonec stěžovatel brojí proti hodnocení důkazů, zejména není spokojen s tím, co žalovaný dovodil ze skutečnosti, že společnost A. s. r. o. nepodala za rozhodné období daňové přiznání.

Je povinností správce daně podle § 2 odst. 3 daňového řádu při rozhodování hodnotit důkazy podle své úvahy, a to každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti; přitom přihlížet ke všemu, co v daňovém řízení vyšlo najevo. Žalovaný této povinnosti plně dostál. Zhodnotil všechny důkazy, které byly provedeny, stejně tak jako jejich nedostatek pro závěr o uskutečnění tvrzeného zdanitelného plnění, hodnotil tedy všechny v jejich vzájemné souvislosti. Nepodání daňového přiznání společností A. s. r. o. nelze hodnotit jen jako její nekázeň, neboť nebylo prokázáno, že se zdanitelné plnění uskutečnilo. Pokud by A. s. r. o. daňové přiznání podala, nebylo by to samo o sobě důkazem uskutečnění zdanitelného plnění, i za této situace by při pochybnostech (které zde evidentně byly) bylo nutno zkoumat faktický stav. Pokud jde o výpovědi svědků, lze souhlasit se žalovaným i se soudem, že nejsou dostatečným prokázáním uskutečnění zdanitelného plnění. Výpovědi nebyly navzájem souladné a výpovědi svědčící stěžovatelovu tvrzení při své nekonkrétnosti a nedostatku potvrzení písemnými doklady v konkurenci všech důkazů jako podklad pro závěr o uskutečnění zdanitelného plnění nemají dostatečnou důkazní sílu. Poukaz na výpověď p. N. již byl hodnocen výše, soud nedospěl k závěru, že by touto argumentací bylo užito důkazu získaného nesprávným procesním postupem s vlivem na zákonnost rozhodnutí. Nelze přisvědčit stěžovateli v tom, že výslechy svědků nevyvrátily možnost, že se zdanitelné plnění uskutečnilo – takový postoj obrací důkazní povinnost a smysl provedených výslechů. Byl to daňový subjekt, který se tímto způsobem snažil prokázat existenci zdanitelného plnění, a to se mu nezdařilo.

Lze tak uzavřít, že rozhodnutí žalovaného odpovídalo skutkovému stavu obsaženému ve správním spise a důkazy byly hodnoceny zákonným způsobem. Za této situace nebylo důvodu, aby městský soud rozhodnutí žalovaného z těchto důvodů zrušil. Kasační námitka podle § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s. nebyla naplněna.

Stejně tak není dána námitka nesprávného hodnocení právní otázky soudem v předchozím řízení ve smyslu § 103 odst.1 písm. a) s. ř. s. Právní posouzení zde spočívalo v úvaze o nesplnění podmínek pro uplatnění nároku na odpočet daně z přidané hodnoty, a tato úvaha byla správná.

Nejvyšší správní soud tak dospěl k závěru, že kasační stížnosti není důvodná, a proto ji zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

Stěžovatel, který neměl v tomto soudním řízení úspěch, nemá právo na náhradu nákladů řízení a úspěšnému žalovanému náklady řízení nevznikly. Proto soud rozhodl,

že se žalovanému právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznává (§ 60 odst. 1, § 120 s. ř. s.).

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

V Brně dne 25. října 2006

JUDr. Miluše Došková
předsedkyně senátu