



**ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Petra Příhody a soudců JUDr. Michala Mazance a Mgr. Jana Passera, v právní věci žalobce J. N., zastoupeného Mgr. Marií Látovou, advokátkou v Říčanech u Prahy, Kamlerova 795, proti žalovanému Finančnímu ředitelství pro hlavní město Prahu, Praha 1, Štěpánská 28, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 23. 5. 2005, čj. FŘ-486/13/03, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 27. 4. 2005, čj. 7 Ca 197/2003 - 43,

t a k t o :

Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 27. 4. 2005, čj. 7 Ca 197/2003 - 43, se zrušuje a věc se vrací tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Finanční úřad (správce daně) rozhodnutím ze dne 29. 4. 2002, čj. 134439/02/010918/5715, vyměřil žalobci nadměrný odpočet daně z přidané hodnoty ve výši 49 375 Kč. Žalovaný k odvolání žalobce rozhodnutím ze dne 23. 5. 2003, čj. FŘ-486/13/03, změnil platební výměr tak, že vyměřený nadměrný odpočet snížil o částku 45 609 Kč na částku 3 766 Kč a zároveň žalobci uložil zaplatit rozdíl mezi daňovou povinností stanovenou rozhodnutím žalovaného a daňovou povinností vyměřenou správcem daně.

Žalobce napadl rozhodnutí žalovaného žalobou u Městského soudu v Praze. Návrh odůvodnil tím, že závěry žalovaného jsou v rozporu s důkazy provedenými v daňovém řízení i s pravidly formální logiky a neodpovídají skutkovému stavu. Žalobce v daňovém řízení netvrdil uzavření smlouvy, které by bylo zprostředkováno společností L. Ž. spol. s r. o. (dále jen „L. Ž.“). Uvedl pouze, že

byť podle smlouvy o zprostředkování uzavřené mezi ním a L. Ž. (dne 1. 6. 2000) měl vzniknout zprostředkovateli (L. Ž.) nárok na provizi až po uzavření smlouvy, která byla předmětem zprostředkování, smluvní strany se dne 10. 7. 2001 dohodly na změně smlouvy. Za rozhodující okamžik pro vznik nároku na zaplacení provize se pak považovalo již samotné obstarání příležitosti k uzavření smlouvy se třetí osobou a předání veškerých podkladů pro další jednání o zajištění výroby audiovizuálního díla (televizní reklamy označované jako projekt „B. C.“). Tento postup byl v souladu s ustanovením § 272 odst. 2 obchodního zákoníku, neboť smlouva uzavřená mezi žalobcem a L. Ž. neobsahovala výslovné ujednání o nemožnosti změnit ji ústním ujednáním nebo konkludentně. Obsah smlouvy o zprostředkování byl změněn ústní dohodou, o které smluvní strany sepsaly dne 10. 7. 2001 „Protokol o uzavření (završení) smlouvy o zprostředkování ze dne 1. 6. 2000“ (dále jen „Protokol“). Správce daně ani žalovaný v daňovém řízení nezohlednili Protokol jako relevantní důkaz s tím, že jej nepovažují za důkaz o změně smlouvy. Žalovaný pochybil, nevysvětliv co je podle jeho názoru obsahem Protokolu, nepovažuje-li za prokázaný obsah tvrzený žalobcem. Podle žalobce Protokol dostatečně prokazuje změnu článku III. Smlouvy o zprostředkování. Žalobce v daňovém řízení uvedl konkrétní způsob, jak zakázku získal, a v celém řízení nezaznělo nic, z čeho by vyplývalo získání zakázky nějakým „jiným“ způsobem, jak dovozuje žalovaný. Nepravdivé je i tvrzení žalovaného, že žalobce nenavrl žádné důkazy, kterými by prokázal jednání se společností B. S. a. s., o přenechání kontraktu, zakázky a uzavření smlouvy o realizaci celé zakázky. Žalobce výslovně navrhl výslech svědka, se kterým v předmětné věci jednal, žalovaný jej však odmítl, neboť navrhovaný svědek není statutárním orgánem společnosti či osobou, která by byla oprávněna jednat s třetími osobami a uzavírat s nimi obchodní smlouvy a jeho prohlášení jako zaměstnance by správce daně nemohl v daňovém řízení považovat za věrohodný důkaz.

Městský soud žalobu zamítl rozsudkem ze dne 27. 4. 2005, čj. 7 Ca 197/2003 - 43.

Žalobce (stěžovatel) brojil proti rozsudku městského soudu kasační stížností. Dovolal se stížních důvodů podle § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s., z obsahu kasační stížnosti je však zřejmé, že ve skutečnosti jsou stížní námitky podřaditelné důvodu podle ustanovení § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s., když stěžovatel namítal vady řízení před správním orgánem, které mohly ovlivnit zákonnost, a důvodu podle ustanovení § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., když stěžovatel namítal vady řízení před městským soudem, které mohly mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé.

Dle názoru stěžovatele městský soud nesprávně vyložil a aplikoval působení důkazního břemene v daňovém řízení. Správce daně odmítl provést důkaz navržený daňovým subjektem (svědeckou výpověď) a předem jej označil za nevěrohodný, současně však označil všechny ostatní důkazy předložené stěžovatelem za nedostatečné. Takový postup je v rozporu s § 31 odst. 2 zákona

ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „daňový řád“), ukládajícím správci daně dbát o co nejúplnější zjištění skutečností rozhodných pro správné stanovení daňové povinnosti. Označí-li správce daně důkazy předložené daňovým subjektem za nedostatečné, ale současně odmítne návrh daňového subjektu na provedení dalšího důkazu, nemůže dojít k neunesení důkazního břemene ze strany daňového subjektu, neboť takový postup by byl v rozporu s právem na spravedlivý proces.

Další námitka stěžovatele směřovala vůči odmítnutí městského soudu provést v soudním řízení výslech svědka A. C. k prokázání tvrzení o existenci ústní dohody o změně smlouvy o zprostředkování a o předání dokumentace. Městský soud návrh odmítl s tím, že zjištění plynoucí z provedení tohoto důkazu by nebyla pro jeho rozhodnutí podstatná, protože k důkaznímu návrhu došlo až při ústním jednání a byl tak uplatněn jako skutkové novum. Stěžovatel naopak tvrdí, že návrh na doplnění dokazování byl obsažen již v žalobě, stejně jako návrh na doplnění dokazování výsledkem svědka R. K., který byl správním orgánem v předchozím řízení s dalšími důkazy bezdůvodně odmítnut. Namítal také, že se městský soud vůbec nevypořádal s dalšími návrhy na doplnění dokazování uplatněnými v žalobě. Podle stěžovatele soud při svém rozhodování sice vychází ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu, musí se ovšem jednat o stav objektivně existující, nikoliv o stav zjištěný správním orgánem.

Žalovaný navrhl zamítnutí kasační stížnosti. Uvedl, že nesouhlasí s rozložením důkazního břemene představeného stěžovatelem a setrval na názoru, že stěžovatel v posuzované věci důkazní břemeno neunesl. Z předložení důkazních prostředků správci daně nelze bez dalšího dovodit, že stěžovatel splnil svoji důkazní povinnost, stejně jako nelze dovodit obrat důkazního břemene. Co do námitky o neprovedení výslechu svědka R. K. (bývalého zaměstnance společnosti B. S. a. s.) je žalovaný přesvědčen, že neměl povinnost ani důvod provádět výslech, kterým měly být prokázány skutečnosti, jež si žalovaný vlastním šetřením zjistil a nezpochybňoval. Žalovaný konstatoval, že objednávka a provedení přípravných prací pro výrobu televizní reklamy neprokazují, že by společnost B. S. a. s. získala kontakt a podklady k zakázce od stěžovatele a z toho důvodu jej chtěla realizací zakázky pověřit. Poznatky, které by takovému závěru nasvědčovaly, žalovaný nezískal ani v rámci šetření provedeného u společnosti B. s. a. s., ovšem k těmto otázkám výslech svědka R. K. navrhován nebyl. Sporné bylo, zda stěžovatel přijal zdanitelné plnění od společnosti L. Ž. z titulu zprostředkovatelské činnosti, vznik nároku na provizi a uskutečnění zdanitelných plnění v deklarované podobě, nikoliv úmysl společnosti B. S. a. s. uzavřít smlouvu se zahraniční společností a následně pověřit stěžovatele realizací zakázky spočívající ve výrobě audiovizuálního díla (televizní reklamy označované jako projekt „B. C.“). Žalovaný proto neprovedl navrhovaný výslech svědka a konstatoval, že skutečnosti, které chtěl stěžovatel prokázat, jsou dostatečně prokázány listinnými důkazy.

Žalovaný se ztotožnil se závěrem městského soudu, podle kterého stěžovatel navrhl důkaz výpovědi prokuristy L. Ž. A. C. až po vydání žalobou napadeného rozhodnutí. Nadto žalovaný poukázal na jednání L. Ž., které podaly za období prosince 2001 dodatečné daňové přiznání k dani z přidané hodnoty, jímž vyřadily fakturu za zprostředkování, z níž stěžovatel uplatňuje svůj nárok na odpočet daně z uskutečněných zdanitelných plnění, a požádaly o vrácení vzniklého daňového přeplatku na dani z přidané hodnoty.

Nejvyšší správní soud posoudil důvodnost kasační stížnosti v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.).

Kasační stížnost je důvodná.

Stěžovatel především namítl, že městský soud odmítl provést důkaz výsledkem svědka A. C., neboť jej stěžovatel navrhl až při ústním jednání jako skutkové novum a zjištění z něj plynoucí by byla nepodstatná. S dalšími návrhy na doplnění dokazování uplatněnými v žalobě (např. výslech svědka R. K.) se městský soud nevypořádal vůbec.

Z žaloby ovšem vyplývá, že stěžovatel navrhl provedení důkazů výsledkem svědků A. C., prokuristy společnosti L. Ž. (k prokázání svých tvrzení o dohodě se společností L. Ž. o změně čl. III. Smlouvy o zprostředkování ze dne 1. 6. 2000), R. K., který v roce 2001 pracoval ve společnosti B. S. a. s. ve funkci ředitele produkčního servisu, s nímž stěžovatel v předmětné věci jednal (na podporu tvrzení o jednání se společností B. S. a. s. o přenechání kontaktu a zakázky, o následném uzavření smlouvy o realizaci celé zakázky a o objednavce prací na výrobě dekorace a výrobě dekorací v prostorách B.) a R. K. s M. M., produkčním ze společnosti B. S. a. s., který s ním pracoval na výrobě předmětné reklamy (k prokázání uskutečnění prací fakturovaných stěžovateli společností E. v. o. s., a provedení listinných důkazů - rozpočtů na stavbu dekorace, připravených divizí společnosti B. S. a. s., které přes postupné snižování ceny předpokládaly výrazně vyšší náklady na výrobu dekorace, než jaké stěžovateli navrhla společnost E. v. o. s.).

Stěžovatel v žalobě také uvedl, že jako důkaz k doplnění svých tvrzení předkládá čestná prohlášení A. C. a R. K., tyto listiny ovšem nejsou v soudním spise založeny.

Z protokolu o ústním jednání dne 27. 4. 2005 vyplývá, že stěžovatel znovu navrhl provedení důkazu výsledkem svědka A. C., ale městský soud rozhodl, že doplnění dokazování neprovede. Z protokolu nevyplývá, že by městský soud provedl ostatní navržené důkazy, nebo jakkoliv rozhodl o návrhu na jejich provedení. Rozhodnutí o jejich provedení nebo zhodnocení jejich nepotřebnosti není zjevné ani z jiné části spisu městského soudu, ani z jeho rozsudku.

Ve smyslu § 52 odst. 1 s. ř. s. je pouze na úvaze soudu, které z navržených důkazů provede, musí se však řádným procesním způsobem vypořádat s veškerými procesními návrhy účastníků řízení, včetně návrhů na provedení důkazu. Rozhodl-li se městský soud navržené důkazy neprovést, byl povinen nadbytečnost takového úkonu řádně odůvodnit.

Nejvyšší správní soud proto uzavírá, že městský soud, neprovedením navržených důkazů - výsledku svědků (R. K. a M. M.) a listinných důkazů (Aproximativních rozpočtů č. I. a II. na stavbu dekorace pro zakázku B. – C. C. a čestných prohlášení A. C. a R. K.), aniž by se současně s návrhem na provedení těchto důkazů vypořádal, zatížil řízení vadou, která mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé [§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.].

Co do neprovedení výsledku svědka A. C. městský soud své rozhodnutí odůvodnil tím, že stěžovatel uplatnil návrh až při ústním jednání jako skutkové novum a neučinil tak v rámci správního řízení, přestože byl správcem daně vyzván k prokázání všech právně významných skutečností. S ohledem na závěry městského soudu co do splnění povinností stěžovatele při dokazování v daňovém řízení a s ohledem na zásadu, podle níž soud vychází ze skutkového stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu, by zjištění městského soudu vyplývající z předmětného důkazu nebyla podstatná.

Podle § 75 odst. 1 s. ř. s. vychází soud při přezkoumání rozhodnutí ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu a podle § 77 odst. 2 s. ř. s. může v rámci dokazování zopakovat nebo doplnit důkazy provedené správním orgánem, neupraví-li zvláštní zákon rozsah a způsob dokazování jinak. Soud jím provedené důkazy hodnotí jednotlivě i v jejich souhrnu i s důkazy provedenými v řízení před správním orgánem a ve svém rozhodnutí vyjde ze skutkového a právního stavu takto zjištěného. Je tedy na úvaze soudu, zda zopakuje nebo doplní důkazy provedené správním orgánem (§ 52 odst. 1 s. ř. s.).

Stěžovatel navrhl provedení důkazu výsledkem svědka A. C. k prokázání svých tvrzení o změně Smlouvy o zprostředkování. Pokud městskému soudu v daném směru nevznikly pochybnosti o skutkovém stavu zjištěném žalovaným a současně se ztotožnil s jeho právním hodnocením, nepochybil, když neprovedl doplnění dokazování (§ 77 odst. 2 s. ř. s.) a svůj závěr řádně odůvodnil. Nejvyšší správní soud proto uzavírá, že nevyslechnutí svědka A. C. v řízení u městského soudu nezatěžuje bez dalšího soudní řízení vadou, která mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé [§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.].

S ohledem na shora uvedené odůvodnění Nejvyšší správní soud nemohl přezkoumat rozsudek městského soudu v rozsahu dalších stížních námitek a pouze *obiter dictum* dále obecně uvádí:

Stěžovatel namítl, že městský soud nesprávně vyložil a aplikoval působení důkazního břemene v daňovém řízení.

Nejvyšší správní soud k otázce působení důkazního břemene v daňovém řízení konstantně judikuje, že daňový subjekt zásadně 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). Přestože 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 citovaného ustanovení), není daňové řízení založeno na zásadě vyšetřovací, ale na prioritní povinnosti daňového subjektu dokazovat vše, co sám tvrdí. Není proto povinností správce daně tvrdit a prokázat, jaký byl úmysl účastníků smluvního vztahu a co sledovali uzavřením určité smlouvy. Naopak, daňový subjekt je odpovědný za to, že jím předložené důkazní prostředky budou konkrétní a budou prokazovat jeho tvrzení (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 2. 2005, čj. 1 Afs 54/2004 - 125, www.nssoud.cz, a rozhodnutí publikované pod č. 94/2004 Sb. NSS). Pokud správní orgán rozhoduje v neprospěch daňového subjektu, protože daňový subjekt neprokázal své tvrzení z důvodů neunesení důkazního břemene podle § 31 odst. 9 daňového řádu, pak takový závěr předpokládá, že správní orgán řádně a úplně provedl navržené důkazy. Důkaz, který daňový subjekt k prokázání svého tvrzení označil, není třeba provést tehdy, jestliže jeho prostřednictvím nepochybně nemohou být rozhodné skutečnosti prokázány (srov. rozhodnutí publikované pod č. 39/2003 Sb. NSS).

Podle Ústavního soudu je důkaz daňovým dokladem 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 (nález ze dne 15. 5. 2001, sp. zn. IV. ÚS 402/99, www.judikatura.cz). Samotná smlouva proto nemusí být dostatečným doložením uskutečnění zdanitelného plnění.

Nejvyšší správní soud v souvislosti s výdaji na základě smluv o zprostředkování např. vyslovil, že: „Pokud žalobce uzavřel komisionářskou smlouvu, jejímž předmětem bylo zprostředkování a zajištění obchodů, je jeho povinností prokázat v daňovém řízení nejen existenci tohoto právního úkonu, ale i faktické naplnění jeho obsahu, tj. že ze strany komisionáře došlo k plnění dohodnutého závazku spočívajícího ve zprostředkování a zajištění obchodu ve prospěch žalobce a že žalobce v příčinné souvislosti s činností komisionáře uzavřel označené smlouvy se třetími osobami.“

(rozsudek ze dne 7. 3. 2005, čj. 5 Afs 40/2004 - 59, www.nssoud.cz), a že: „*Daňový subjekt, který chce v souvislosti s výdajem za služby zprostředkovatele na základě smlouvy o zprostředkování (...) uplatnit odpočet daně z přidané hodnoty, musí v první řadě prokázat, že zprostředkovatel skutečně vyvíjel pro něho jako zájemce zprostředkovatelskou činnost.*“ (rozsudek ze dne 25. 5. 2006, čj. 2 Afs 154/2005 - 245, www.nssoud.cz).

Tvrzení stěžovatele o změně Smlouvy o zprostředkování a uskutečnění zdanitelného plnění by mělo být prokázáno, např. protokolem o předání kontaktu a příslušné dokumentace nebo svědeckou výpovědí. Stejný závěr lze vztáhnout k faktuře vyloučené žalovaným z nároku na odpočet daně z přidané hodnoty – předložená objednávka předmětných prací, výpis z účtu či příjmové pokladní doklady samy o sobě neprokazují faktickou realizaci zdanitelného plnění. Vzniknou-li daňovým orgánům důvodné pochybnosti o předložených dokladech (smlouva, účetní doklady apod.), musí být nárok na odpočet daně z přidané hodnoty prokázán existencí zdanitelného plnění. Ke zpochybnění předložených důkazů může dojít různým způsobem, v posuzovaném případě tak, že vystavitel faktury (L. Ž.) podal dodatečné daňové přiznání k dani z přidané hodnoty za rozhodné zdaňovací období, v němž předmětnou fakturu ze svého účetnictví vyloučil.

Stěžovatel navrhl v doplnění odvolání ze dne 27. 2. 2003 výslech svědka R. K. Skutečnost, že tento svědek není statutárním orgánem, nebo osobou zmocněnou společnost zavazovat, není důvodem pro odmítnutí takového důkazu.

Nejvyšší správní soud shledal kasační stížnost důvodnou, proto napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil Městskému soudu v Praze k dalšímu řízení (§ 110 odst. 1 věta první s. ř. s.). V něm městský soud rozhodne vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem v tomto rozsudku (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne Městský soud v Praze v novém rozhodnutí (§ 110 odst. 2 s. ř. s.).

Poučení: Proti tomuto rozsudku nejsou opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 16. března 2007

JUDr. Petr Příhoda
předseda senátu