



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Slavomíra Nováka a soudců JUDr. Hany Pipkové a JUDr. Marcely Rouskové v právní věci žalobce: **CIM Praha spol. s r.o. v likvidaci, IČ: 624 16 138**, se sídlem Olomouc, Lázecká 344/4a, zastoupen JUDr. Jiřím Brožem, advokátem v Praze 3, Palác Flóra, Vinohradská 2828/151, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Brno, Masarykova 31, o žalobě proti rozhodnutí Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu ze dne 2. 11. 2011, č. j. 13293/11-1300-107319,

t a k t o:

- I. Žaloba se zamítá.
- II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í

Žalobce se včas podanou žalobou dne 4. 1. 2012 domáhal zrušení rozhodnutí Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu, (dále jen „odvolací orgán“), ze dne 2. 11. 2011, č. j. 13293/11-1300-107319, kterým bylo zamítnuto jeho odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru Finančního úřadu pro Prahu 5 na daň z přidané hodnoty, (dále jen „DPH“), za zdaňovací období leden 2006, ze dne 25. 3. 2008, č. j. 132823/08/005511/7022.

Daňový subjekt za zdaňovací období leden 2006 uplatnil nárok na odpočet DPH ve výši 350.033,30 Kč na základě dokladu č. 06/1/10 (č. daňového subjektu FP 03506) s datem zdanitelného plnění dne 26. 1. 2006, základ daně 1,842.280,30 Kč, vystaveného jménem daňového subjektu Ing. P. O. – obchodní jméno EuroContact, se sídlem Praha 13 - Stodůlky, Běhounkova 2302/1, DIČ: 600517819, za provizi ve výši 7% z uskutečněných případů na

základě smlouvy o zprostředkování obchodní činnosti s datem zdanitelného plnění dne 26. 1. 2006.

Dodatečným platebním výměrem Finančního úřadu pro Prahu 5 na DPH za zdaňovací období leden 2006, ze dne 25. 3. 2008, č. j. 132823/08/005511/7022, byla daňovému subjektu dodatečně vyměřena daň z přidané hodnoty ve výši 350.033 Kč.

Podkladem pro vydání tohoto dodatečného platebního výměru byla Zpráva o kontrole DPH č. j. 94195/08/005933/8482, která byla s daňovým subjektem projednána dne 20. 3. 2008. Správce daně zjistil, že daňový subjekt porušil ustanovení § 72 a 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, tím, že neprokázal oprávněnost zahrnutí částek daně z přidané hodnoty z dokladů přijatých od daňového subjektu Ing. P. O. do nároku na odpočet daně. Správce daně konstatoval, že daňový subjekt nevyužil možnosti podle § 16 odst. 4 písm. c) zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů, předkládat v průběhu daňové kontroly důkazní prostředky a svým vyjádřením k výzvě ukončil v této věci důkazní řízení. Na základě daňové kontroly bylo vydáno celkem 12 dodatečných platebních výměrů, z nichž v osmi doměřoval správce daně uplatněnou daň v celkové výši 2,402.611,70 Kč na základě dokladů přijatých od daňového subjektu Ing. P. O.

Dne 6. 5. 2008 podal daňový subjekt odvolání proti uvedenému dodatečnému platebnímu výměru, které doplnil ve dnech: 11. 6. 2008, 15. 1. 2010, 26. 2. 2010, 15.3.2010, 11.5.2010, 20. 10. 2010, 1. 11. 2010, 1. 12. 2010, 13. 12. 2010 a 3. 1. 2011. Odvolací orgán zamítnul následně dne 2. 11. 2011 odvolání poté, kdy se postupně vypořádal se všemi odvolacími námitkami, a to včetně doplněného dokazování.

Žalobce se svou včas podanou žalobou dne 4. 1. 2012 (středa) domáhal zrušení napadeného rozhodnutí s tím, že bylo vydáno po uplynutí prekluzivní lhůty. Dovolával se § 47 odst. 1, 2 zákona o správě daní a poplatků a uváděl, že zahájení kontroly DPH bylo dne 3. 7. 2007, a že tedy tříletá lhůta pro doměření DPH začala běžet od konce roku 2007 a skončila dne 31. 12. 2010. Rozhodnutí odvolacího orgánu o odvolání bylo žalobkyni doručeno až dne 7. 11. 2011 a tímto dnem také nabylo právní moci. Uplynutí prekluzivní lhůty vyvozoval žalobce z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 31. května 2006, č. j. 5 Afs 42/2004-61.

V doplnění žaloby dne 9. 1. 2012 (pondělí) žalobce uplatnil nové žalobní body týkající se meritů rozhodnutí odvolacího orgánu. Žalobce namítal, že odpočet DPH na základě dokladu č. FP 03506 byl uplatněn oprávněně. Odkazoval na problematiku poskytování služeb v oblasti zprostředkování podle zákona č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník, ve znění pozdějších předpisů. Dovolával se smlouvy o zprostředkování ze dne 30. 4. 1998, jakož i smlouvy o zprostředkování ze dne 4. 2. 2002, uzavřené s daňovým subjektem Ing. P. O.

Žalobce tvrdil, že správce daně nevzal tyto důkazy jako dostatečně prokazující naplnění smlouvy o zprostředkování s Ing. P. O., což bylo sděleno při ústním jednání dne 11. 7. 2007. Namítal, že ze strany správce daně a Policie České republiky bylo neúměrně tlačeno na obchodní partnery, kteří začali s žalobcem ukončovat dlouhodobé obchodní vztahy. Finanční úřad pro Prahu 5 měl žalobci vyhrožovat provedením hloubkové kontroly nejen u žalobce, ale i u jeho obchodních partnerů, což by vedlo k totální likvidaci společnosti.

Žalobce namítal, že skutečnost, že si zákazníci nepamatují jméno Ing. P. O. nevylučuje, že byli zprostředkováni právě touto osobou, zvláště když s ním přišli do kontaktu s největší pravděpodobností pouze jednou a poté komunikovali se žalobcem.

Žalobce namítal, že správce daně a odvolací orgán nedostatečně zjistili skutkový stav a nevypořádali se dostatečně s předloženými důkazy. Neunesli své důkazní břemeno vyplývající z ustanovení § 31 odst. 8 písm. c) zákona o správě daní a poplatků.

Žalobce namítal, že ze strany správce daně a odvolacího orgánu nebylo zohledněno, že veškeré zboží bylo řádně dovezeno, procleno, vystaveny faktury a předávací protokoly a řádně odvedena DPH.

Žalobce namítal, že nebyla vypořádána skutečnost, že znalecký ústav VOX CONSULT s.r.o., který přezkoumával účetnictví žalobce na základě podnětu Policie České republiky, neshledal žádné nedostatky ve vedení účetnictví, které by nasvědčovaly trestnému činu zkrácení daně, poplatku či jiné podobné povinné platby.

Žalobce namítal, že uhradil zdanitelné plnění za zprostředkování Ing. P. O. sice na jiný účet než je ve smlouvě o zprostředkování, ale úhrady byly hrazeny bankovním převodem a na žádost Ing. P. O. na jím určený účet, přičemž přijetí plateb nebylo zpochybněno.

Žalovaný správní orgán ve svém vyjádření ze dne 9. 3. 2012 navrhl žalobu zamítnout s tím, že odkázal na odůvodnění svého žalobou napadeného rozhodnutí.

Městský soud v Praze ve věci nařídil jednání, které se konalo dne 26. 5. 2015, při němž účastníci řízení setrvali na svých dřívějších písemných vyjádřeních.

Městský soud v Praze posoudil věc takto:

Městský soud v Praze posoudil napadené rozhodnutí podle § 75 soudního řádu správního a to v mezích žalobcem uplatněných žalobních bodů, jakož i řízení, které mu předcházelo, přičemž vycházel ze skutkového právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu a dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.

Ze správního spisu soud zjistil, že dne 3. 7. 2007 byla u žalobce zahájena kontrola daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2003, 2004 a 2005, o čemž byl sepsán protokol o ústním jednání č. j. 287820/07/005932/7177. Daňové kontrole předcházela dvě místní šetření provedená u žalobce dne 14. 6. 2007 (protokol o ústním jednání č. j. 67877/07/005932/7177) a 3. 7. 2007 (protokol o ústním jednání č. j. 287819/07/005932/7177) ve věci ověření správnosti daňové povinnosti u daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období r. 2003 až 2006 a u DPH za zdaňovací období květen 2004 až prosinec 2006. Důkazní prostředky, které žalobce při těchto místních šetřeních předložil, byly následně využity při daňové kontrole, o čemž je záznam v protokolu o ústním jednání č. j. 287820/07/005932/7177. Daňová kontrola byla ukončena dne 20. 3. 2008 projednáním zprávy

o daňové kontrole a jejím podepsáním zástupcem žalobce a pracovníci správce daně, které daňovou kontrolu prováděly. Zpráva o daňové kontrole pak byla podkladem pro vydání dodatečných platebních výměrů na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2003, 2004 a 2005. Na základě rozhodnutí valné hromady ze dne 27. 5. 2008 vstoupil žalobce ke dni 1. 8. 2008 do likvidace a likvidátorem společnosti byla jmenována Monika Cyrus Vlnatá, se sídlem Doksy, Žižkova 526.

Podle § 47 odst. 1 zákona o DPH pokud tento nebo zvláštní zákon nestanoví jinak, nelze daň vyměřit ani doměřit, či přiznat nárok na daňový odpočet po uplynutí tří let od konce zdaňovacího období, v němž vznikla daňová povinnost, nebo do tří let od vzniku daňové povinnosti u těch daní, které nemají zdaňovací období.

Podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 31. května 2006, č. j. 5 Afs 42/2004-61, ustanovení § 47 zákona o správě daní a poplatků je třeba vykládat tak, že daň je nutno ve lhůtě 3 let od konce zdaňovacího období, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání nebo hlášení nebo v němž vznikla daňová povinnost, aniž by zde současně byla povinnost daňové přiznání nebo hlášení podat, vyměřit či doměřit pravomocně. Nestačí tedy, když je v uvedené prekluzivní lhůtě vydáno nepravomocné rozhodnutí o vyměření či doměření daně.

Podle usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 23. února 2010, č. j. 7 Afs 20/2007- 73), obecná prekluzivní lhůta pro vyměření (doměření) daně podle § 47 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků, se bez dalšího neuplatní v řízení o tzv. mimořádných opravných prostředcích podle části páté tohoto zákona, ani v řízení o dodatečném daňovém přiznání podle § 41 zákona, pro něž tento zákon upravuje lhůty zvláštní. Lhůta podle § 47 odst. 1 citovaného zákona se tedy v těchto řízeních uplatní jen v případech, kdy na ni zvláštní úprava těchto institutů v tomto zákoně přímo odkazuje, a kdy je tak lhůta pro vyměření (doměření) daně přímou součástí zvláštní lhůty pro použití příslušného mimořádného opravného prostředku, případně pro podání dodatečného daňového přiznání. Zároveň lze tuto lhůtu v takových případech použít právě jen v uvedeném rozsahu, tj. jako součást zvláštní lhůty pro použití daného procesního institutu. V řízení o tzv. mimořádných opravných prostředcích i o dodatečném daňovém přiznání se naopak plně uplatní konečná desetiletá prekluzivní lhůta pro vyměření (doměření) daně upravená v § 47 odst. 2 větě druhé zákona o správě daní a poplatků.

Podle § 47 odst. 2 zákona o DPH byl-li před uplynutím této lhůty učiněn úkon směřující k vyměření daně nebo jejímu dodatečnému stanovení, běží tříletá lhůta znovu od konce roku, v němž byl daňový subjekt o tomto úkonu zpraven. Vyměřit a doměřit daň však lze nejpozději do deseti let od konce zdaňovacího období, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání nebo hlášení, nebo v němž vznikla daňová povinnost, aniž by zde byla současně povinnost daňové přiznání nebo hlášení podat.

Podle usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 16. prosince 2009, č. j. 7 Afs 36/2008-134, odvolací orgán je v průběhu odvolacího řízení při odstraňování vad předchozího řízení nebo při jeho prověřování či doplňování o nová zjištění oprávněn ke všem úkonům, jimiž je oprávněn zjišťovat skutkový stav věci správce daně I. stupně. Provedení těchto úkonů může též uložit správci daně I. stupně (§ 50 odst. 3 věta čtvrtá zákona o správě daní a poplatků) nebo je může provést k jeho žádosti jiný věcně příslušný správce daně téhož nebo nižšího stupně (§ 5 odst. 1 citovaného zákona). Takovými úkony mohou být i úkony provedené v rámci místního šetření bez ohledu na to, který z orgánů je učiní.

Úkon správce daně v odvolacím řízení může být úkonem podle § 47 odst. 2 věty první zákona o správě daní a poplatků, přerušujícím běh prekluzivní lhůty a zakládajícím běh lhůty nové za podmínky, že vychází z určitých pochybností o správnosti výše předchozího vyměření daně, směřuje k vyměření daně nebo jejímu dodatečnému stanovení a prováděný úkon odpovídá povaze a rozsahu zjišťovaných skutečností. Tyto účinky nemá úkon provedený výlučně nebo převážně za účelem přerušování běhu prekluzivní lhůty.

Městský soud v Praze se nejprve zabýval námitkou uplatněnou v žalobě podané dne 4. 1. 2012 (středa) a to, že DPH za zdaňovací období leden 2006 byla vyměřena, resp. doměřena po uplynutí prekluzivní lhůty, stanovené zákonem a tedy opožděně.

Vycházejí z judikatury Nejvyššího správního soudu, která od roku 2006 prošla pochopitelným vývojem, konstatoval soud, že v tříleté lhůtě je nutno, aby daň byla vyměřena, a zaměřil se proto na skutečnosti, které by případně vedly k této prodloužení základní tříleté prekluzivní lhůty v inkriminované věci. Tedy zejména, zda v jejím průběhu byl učiněn nějaký úkon, směřující k vyměření, resp. doměření daně a který tedy má za následek přerušování běhu lhůty a její nový běh. Z daňového spisu je zřejmé, že se jednalo o daň za rok 2006, takže základní lhůta by skončila uplynutím roku 2009. Nicméně v průběhu roku 2007 byl učiněn úkon směřující k vyměření daně, tj. daňová kontrola, čímž se tedy konec prekluzivní lhůty posunul až na konec roku 2010. Dodatečný platební výměr pak byl vydán v březnu 2008, tedy včas, a ještě před koncem roku 2010 ovšem byly ve věci učiněny další úkony, které z hlediska judikatury Nejvyššího správního soudu jsou považovány za úkony směřující k řádnému vyměření, resp. vyměření daně.

Konkrétně se jednalo o výsledky svědků, které provedlo Finanční ředitelství pro hl. m. Prahu v rámci odvolacího řízení. Např. lze zmínit výslech svědka ing. P. O., provedený dne 6. 5. 2010, za účasti likvidátorky společnosti CIM Praha, jako svědka v odvolacím řízení na základě žádosti odvolatele (viz protokol Finančního ředitelství pro hl. m. Prahu ze dne 6. 5. 2010, č. j. 6185/10-1300-107-319).

Jak vyplývá z citovaného usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu č. j. 7 Afs 36/2008-134, úkon správce daně v odvolacím řízení může být úkonem podle § 47 odst. 2 věty první zákona o správě daní a poplatků, přerušujícím běh prekluzivní lhůty a zakládajícím běh lhůty nové. Podle názoru soudu byla v inkriminované věci splněna podmínka, že provedený výslech svědka ing. P. O. dne 6. 5. 2010, je úkonem vycházejícím z určitých pochybností o správnosti výše předchozího vyměření daně, uplatněných odvolatelem v doplnění odvolání, směřujícím k vyměření daně, resp. dodatečnému stanovení a tento úkon odpovídal povaze a rozsahu zjišťovaných skutečností.

Provedením tohoto úkonu došlo k dalšímu prodloužení prekluzivní tříleté lhůty, která pak skončila až uplynutím roku 2013. Vzhledem k tomu, že k pravomocnému doměření daně došlo dne 7. 11. 2011, stalo se tak tedy včas a nedošlo k prekluzi lhůty pro doměření daně. Za tohoto stavu věci proto soudu nezbylo, než shledat první žalobní námitkou neodůvodněnou.

Pokud jde o další žalobní námitky uplatněné dne 9. 1. 2012 a týkající se zprostředkovatelské činnosti Ing. P. O., ani tyto námitky neshledal soud odůvodněnými.

Z předmětu smlouvy o zprostředkování uzavřené dne 4. 2. 2002 mezi žalobcem jako zájemcem a Ing. P. O. jako zprostředkovatelem vyplývá, že zprostředkovatel měl pro žalobce provádět akviziční a zprostředkovatelskou činnost „s cílem umístění výrobků firem CINCINNATI MACHINE, HARDINGE, TAKISAWA, SODIC a INTOS ŽEBRÁK na českém a slovenském trhu“. Podle smlouvy měla být zprostředkovateli vyplácena provize z každého realizovaného kontraktu, jehož sjednání bylo výsledkem akviziční činnosti zprostředkovatele, a to ve výši 7 % z celkové hodnoty kontraktu. Provizi měl žalobce podle smlouvy poukázat na účet zprostředkovatele vedený u České spořitelny č. 1698551-078/0800.

Z vyjádření Ing. F. B., ředitele žalobce, soud zjistil, že na otázku správce daně položenou při místním šetření dne 14. 6. 2007 (příloha protokolu č. j. 287819/07/005932/7177), kdo, kde a kdy konkrétně jednal jménem žalobce s Ing. P. O. a jakým způsobem probíhalo navazování kontaktů s možnými zájemci (odběrateli), bylo neurčité a neobsahovalo konkrétní informace, které by bylo možno ověřit. Pouze v obecné rovině se v něm uvádí, jak měla zprostředkovatelská činnost Ing. P. O. probíhat (s Ing. P. O. jednali pracovníci žalobce, kteří jsou odpovědní za prodej a realizaci obchodního případu; Ing. P. O. při osobní návštěvě žalobce sdělil potenciální možné nové i stávající zájemce o obráběcí stroje apod.). Důkazní prostředky, které žalobce předložil, tak pouze potvrzovaly vystavení faktur zprostředkovatelem, jejich úhradu provedenou žalobcem na bankovní účet, který navíc neodpovídal účtu uvedenému ve zprostředkovatelské smlouvě, a že o těchto skutečnostech žalobce účtoval.

Podle § 31 odst. 8 zákona o správě daní správce daně prokazuje a) doručení vlastních písemností daňovému subjektu, b) existenci skutečností rozhodných pro užití právní domněnky anebo právní fikce, c) existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví a jiných povinných evidencí či záznamů, vedených daňovým subjektem, d) existenci skutečností rozhodných pro uplatnění zákonných sankcí.

Podle § 31 odst. 9 zákona o správě daní 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.

Ze správního spisu a žalobou napadeného rozhodnutí vyplývá, že v inkriminované věci vznikly u správce daně pochybnosti ohledně zprostředkovatelské činnosti Ing. P. O. na základě obsahu dožádání Finančního úřadu pro Prahu 6 ze dne 18. 5. 2007 zaslaného správcem daně v souvislosti s daňovým řízením probíhajícím u daňového subjektu Ing. P. O., který podal řádná daňová přiznání k dani z příjmů fyzických osob za roky 2003, 2004 a 2005 až na výzvu správce daně dne 23. 1. 2007. Přiznané daňové povinnosti však neuhradil a místně příslušnému správcem daně nepředložil žádné výdajové doklady, které vynaložil v rámci své údajné zprostředkovatelské činnosti pro žalobce. Peněžní prostředky, jimiž byly hrazeny faktury vystavené Ing. P. O. za zprostředkovatelskou činnost, byly podle zjištění Finančního úřadu pro Prahu 6 žalobcem zasílány na bankovní účet, jehož majitelem je jeho manželka. Ing. P. O. tyto finanční prostředky z velké části vždy obratem v hotovosti vyzvedl, ale odmítl sdělit, jak s nimi dále naložil. Kromě toho bylo ověřeno, že nevlastní žádný majetek.

Tato zjištění dle názoru soudu prokazují oprávněnost pochybností správce daně o tom, zda žalobce přijal zdanitelné plnění deklarované na sporné faktuře č. 06/1/10 (č. daňového subjektu FP 03506) s datem zdanitelného plnění dne 26. 1. 2006, základ daně 1,842.280,30

Kč, vystaveného jménem daňového subjektu Ing. P. O. – obchodní jméno EuroContact, se sídlem Praha 13 - Stodůlky, Běhounkova 2302/1, DIČ: 600517819, za provizi ve výši 7% z uskutečněných případů na základě smlouvy o zprostředkování obchodní činnosti s datem zdanitelného plnění dne 26. 1. 2006. Tedy, zda skutečně Ing. P. O. pro žalobce vykonal zprostředkovatelskou činnost, za kterou mu žalobce na základě vystavené faktury zaplatil provizi. Na základě vzniklých pochybností byl správce daně oprávněn požadovat, aby žalobce prokázal faktické uskutečnění plnění ze zprostředkovatelské smlouvy, kterou s Ing. P. O. uzavřel. K doložení a prokázání těchto skutečností také směřovaly výzvy správce daně ze dne 9. 7. 2007, 11. 1. 2008 a 9. 1. 2009, jimiž byl žalobce vyzván k prokázání oprávněnosti zahrnutí částek vyplacených na základě přijatých faktur vystavených Ing. P. O. za zprostředkovatelskou činnost do daňově uznatelných nákladů, tj. k prokázání faktického naplnění smlouvy o zprostředkování uzavřených mezi žalobcem a tímto subjektem.

Žalobce měl v rámci daňového řízení povinnost prokázat, zda a jakým způsobem došlo ve zdaňovacím období leden 2006 k faktickému naplnění předmětu smlouvy o zprostředkování ze strany zprostředkovatele, deklarovanému po formální stránce daňovým dokladem, jež vystavil jmenovaný zprostředkovatel a na základě kterého žalobce zprostředkovateli uhradil dohodnutou úplatu (provizi). Důkazní břemeno ohledně prokázání této skutečnosti tížilo žalobce, nikoliv správce daně. To koneckonců konstatoval Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 9. února 2005, čj. 1 Afs 54/2004-125, podle něhož daňové řízení, resp. dokazování v jeho průběhu, není založeno na zásadě vyšetřovací, ale na prioritní povinnosti daňového subjektu dokazovat vše, co sám tvrdí (§ 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků). Nebylo proto povinností správce daně tvrdit a prokázat, jaký byl úmysl účastníků smluvního vztahu a co sledovali uzavřením určité smlouvy. Pokud tedy správce daně zákonem určeným způsobem vyjádřil pochybnost o tvrzení daňového subjektu, byl tento povinen tvrzené skutečnosti prokázat.

Podle konstantní judikatury Nejvyššího správního soudu vztahující se k otázce působení důkazního břemene v daňovém řízení platí, 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 zákona o správě daní a poplatků). 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. Daňový subjekt je odpovědný za to, že jím předložené důkazní prostředky budou konkrétní a budou prokazovat jeho tvrzení* (viz blíže rozsudek Nejvyššího správního soudu čj. 1 Afs 54/2004 – 125).

V rozsudku čj. 1 Afs 54/2004 – 125 se Nejvyšší správní soud zabýval též otázkou přechodu důkazního břemene z daňového subjektu na správce daně (§ 31 odst. 9 a § 31 odst. 8 zákona o správě daní a poplatků). Dospěl přitom k závěru, že ustanovení § 31 odst. 8 citovaného zákona se použije až tehdy, podaří-li se daňovému subjektu prokázat skutečnosti, které prokazuje podle § 31 odst. 9 téhož zákona, předkládá-li hodnověrné důkazy pro své tvrzení, avšak správce daně je nepřijme. Pak je skutečně na správci daně, aby prokázal, že důkazy subjektem předložené nejsou sto obstat. Tato situace však, jak bude podrobněji rozvedeno níže, v souzené věci nenastala, neboť žalobce žádné hodnověrné a konkrétní důkazy, které by prokazovaly uskutečnění zprostředkovatelské činnosti Ing. P. O. správci daně přes opakované výzvy nepředložil.

Podle názoru soudu nelze přisvědčit námitce, že správce daně a odvolací orgán v průběhu celého řízení vycházeli zejména ze spisu Finančního úřadu pro Prahu 6, týkajícího se daňové kontroly prováděné u Ing. P. O., resp. ze zjištění o nedostatcích v účetnictví vedeném Ing. P. O. Žalobci lze jistě obecně přisvědčit, že výše jeho daňové povinnosti nemůže záviset na tom, zda jiný daňový subjekt vede účetnictví v souladu se zákonem či zda řádně plní své daňové povinnosti, neboť žalobce vskutku nenese odpovědnost za chování jiných daňových subjektů. Důvodem pro neuznání žalobcem uplatněných výdajů ovlivňujících základ daně z příjmů v souzených věcech však nebylo zjištění správce daně o tom, že Ing. P. O. nevede řádně účetnictví a neplní své daňové povinnosti, ale závěr správce daně a potažmo též odvolacího orgánu o *neunesení důkazního břemene žalobcem*, k němuž oba orgány dospěly v řízení vedeném se žalobcem na základě hodnocení jím předložených důkazních prostředků.

Je nutno poukázat na skutečnost, že údaje ohledně Ing. P. O. obsažené v dožádání Finančního úřadu pro Prahu 6 ze dne 18. 5. 2007 vyvolaly u správce daně oprávněné pochybnosti o faktickém uskutečnění zprostředkovatelské činnosti těmito subjekty pro žalobce tak, jak byla deklarována ve sporných fakturách. Bylo pak pouze a jenom na žalobci, aby tyto pochybnosti vyvrátil, a to předložením konkrétních důkazů prokazujících uskutečnění této zprostředkovatelské činnosti, a tím i oprávněnost zahrnutí částek vyplacených na základě sporných faktur do daňově uznatelných nákladů. Pro to, aby odměna (provize) vyplacená zprostředkovateli v souvislosti s plněními z uzavřené smlouvy o zprostředkování mohla být pro účely odpočtu DPH uznána, byl žalobce povinen správcem daně v první řadě prokázat, že přijal faktická plnění od zprostředkovatele. Na žalobci tedy spočívalo důkazní břemeno k prokázání, zda došlo k faktickému plnění z uzavřené smlouvy o zprostředkování, tj. zda zprostředkovatel uvedený na faktuře skutečně provedl zprostředkovatelskou činnost, jejímž výsledkem bylo uzavření určitého obchodního kontraktu mezi žalobcem a třetí osobou. Byl to právě žalobce, kdo v daňovém řízení tvrdil, že platil provizi (tj. vynaložil náklady) za zdanitelná plnění fakturovaná spornými fakturami, a že tato plnění spočívající ve zprostředkovatelské činnosti mu byla poskytnuta konkrétními subjekty. Bylo proto jeho povinností prokázat, že se tato zdanitelná plnění fakticky uskutečnila a ke splnění této důkazní povinnosti také směřovaly výzvy správce daně ze dne 9. 7. 2007, 11. 1. 2008 a 9. 1. 2009. Správce daně těmito výzvami na žalobci nepožadoval prokazování skutečností nad rámec zákona, ani jej nezatěžoval daňovými povinnostmi jiných subjektů. Skutečnosti, k jejichž prokázání byl žalobce správcem daně vyzván, se týkaly jím uplatněných nákladů na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, tj. jeho daňové povinnosti.

Žalobou napadené rozhodnutí je zcela jednoznačně vystaveno na srozumitelném závěru odvolacího orgánu o neuznání žalobcem uplatněných nákladů z důvodu neunesení důkazního břemene žalobcem. Tvrzení o tom, že správní orgány nejsou povinny vyhledávat důkazní prostředky svědčící ve prospěch daňového subjektu (žalobce), je zcela v souladu se zákonem o správě daní a poplatků, jakož i s citovanými závěry Nejvyššího správního soudu ohledně důkazního břemene. Nikoliv správní orgán, ale *žalobce* nesl důkazní břemeno ohledně prokázání uskutečnění zdanitelných plnění deklarovaných spornými fakturami, a bylo tedy *jeho povinností* předložit správcem daně takové důkazní prostředky, jimiž by bylo lze prokázat oprávněnost výdajů ovlivňujících základ daně z příjmů, které na úhradu sporných faktur vynaložil. Se všemi těmito důkazními prostředky se však odvolací orgán v odůvodnění napadených rozhodnutí vypořádal, přičemž srozumitelně a přesvědčivě zdůvodnil, proč tyto důkazní prostředky neosvědčil jako důkaz prokazující uskutečnění zprostředkovatelské činnosti Ing. P. O. pro žalobce dle sporné faktury. Z odůvodnění napadeného rozhodnutí vyplývá, že odvolací orgán zcela v souladu s § 2 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků hodnotil veškeré žalobcem předložené důkazní prostředky, a to jednotlivě i v jejich vzájemné

souvislosti a přihlédl ke všem relevantním skutečnostem, které v daňovém řízení vyšly najevo. S jeho závěry stran jednotlivých důkazních prostředků obsaženými v odůvodněných napadených rozhodnutích, jež byly podrobně citovány shora, se soud zcela ztotožňuje.

Mezi účastníky řízení není sporu o tom, že žalobce v rozhodném období realizoval řadu obchodních kontraktů, jejichž předmětem byl prodej strojů obchodním partnerům. Na samotné smlouvy o zprostředkování a daňové doklady (faktury) vystavené zprostředkovateli je nutné pohlížet pouze jako na právní důvod zdanitelného plnění; tyto listinné důkazní prostředky, stejně jako veškeré listiny dokládající prodej určitých strojů obchodním partnerům žalobce, však samy o sobě nijak neprokazují faktickou činnost zprostředkovatelů, ani to, že dodávky strojů obchodním partnerům žalobce byly realizovány v důsledku činnosti zprostředkovatelů. Z téhož důvodu neobstojí námitka, v níž žalobce poukazuje na to, že veškeré zboží, které dodal svým obchodním partnerům, bylo řádně dovezeno, procleno, byly vystaveny příslušné faktury a řádně odvedena DPH. Tyto skutečnosti jsou v dané věci irelevantní, neboť rovněž nijak neprokazují faktickou činnost zprostředkovatelů a její souvislost s uskutečněnými obchodními případy.

Soud přisvědčil závěru odvolacího orgánu, že důkazní prostředky, které žalobce v průběhu daňového řízení předložil k prokázání zprostředkovatelské činnosti Ing. P. O., prokazovaly toliko uzavření zprostředkovatelské smlouvy mezi žalobcem a Ing. P. O., a dále to, že žalobce Ing. P. O. uhradil na základě sporných faktur provizi za zprostředkovatelskou činnost. Žádným z předložených důkazních prostředků však nebyla prokázána faktická zprostředkovatelská činnost Ing. P. O., a tedy ani to, že k uzavření obchodních kontraktů mezi žalobcem a jeho obchodními partnery v rozhodném období došlo na základě zprostředkovatelské činnosti Ing. P. O.

Důkazem prokazujícím konkrétní zprostředkovatelskou činnost Ing. P. O. nejsou ani žalobcem předložené úřední záznamy policie o podaném vysvětlení ze dne 26. 2. 2008 č. j. ČTS: PSP- 206-8/TC-2008-97- ŠMID a č. j. ČTS: PSP-206-151/TC-2008-97-ŠMID ze dne 4. 3. 2008. Ing. J. B. uvedla, že pouze s Ing. P. O. podepsala smlouvu o zprostředkování, ale žádná další jednání s ním nevedla. Vše zařizoval její manžel Ing. F. B., který při podání vysvětlení uvedl, že Ing. P. O. většinou nesháněl zakázky, ale kontakty a osoby, které by mohly mít zájem o žalobcovy výrobky nebo služby. V uvedených úředních záznamech policie o podaném vysvětlení jednak není ani zmínka o konkrétní zprostředkovatelské činnosti Ing. P. O., kterou by bylo možné spojit s jednotlivými obchodními případy realizovanými žalobcem v rozhodném období, a nadto z nich vyplývá, že žalobce si nijak neověřoval, zda Ing. P. O. na základě uzavřené smlouvy skutečně v jeho prospěch vyvíjí nějakou zprostředkovatelskou činnost

Námitka žalobce, že výklad žalovaného ohledně zprostředkovatelské činnosti vede k popření institutu zprostředkování v praxi, je neopodstatněná. Odvolací orgán v napadeném rozhodnutí nepodává výklad smlouvy o zprostředkování, ale přisvědčuje klíčovému závěru správce daně, že žalobce neunesl důkazní břemeno ohledně prokázání jím tvrzené zprostředkovatelské činnosti Ing. P. O. Tento závěr je vzhledem k zjištěným skutečnostem zcela v souladu s právními předpisy. Žalobce skutečně v průběhu daňového řízení neprokázal realizaci konkrétní zprostředkovatelské činnosti výše uvedeným subjektem v jeho prospěch, a tedy ani to, že by k uzavření obchodní smlouvy, jejímž předmětem byla dodávka strojů jeho obchodním partnerům, došlo v příčinné souvislosti se zprostředkovatelskou činností, což má pro posouzení toho, zda jím vynaložené náklady, spočívající ve vyplacení provize

zprostředkovateli, lze považovat za daňově uznatelné, zcela zásadní význam. Posoudil-li tedy správce daně a následně též odvolací orgán, že žalobce smlouvou o zprostředkování, daňovými doklady, ani žádnými jinými důkazními prostředky neprokázal, že k uzavření jím uváděných obchodů se třetími osobami došlo v přímé souvislosti s konkrétní činností zprostředkovatele, nelze tomuto závěru nic vytknout. Pokud žalobce uzavřel smlouvu o zprostředkování, šlo o jeho rozhodnutí v rámci podnikatelské činnosti, jež je ale následně spojeno s povinností prokázat v daňovém řízení nejen existenci tohoto právního úkonu, ale faktického naplnění jeho obsahu. Důkazní povinnost zde leží pouze na daňovém subjektu a nelze ji přenášet na správce daně. Této povinnosti si žalobce měl být vědom, a proto by měl ve vlastním zájmu cíleně shromažďovat jakékoliv důkazy o uskutečnění zdanitelných plnění (provádění zprostředkovatelské činnosti) zprostředkovatelem. Pokud tak nečinil a spokojil se s tím, že provádění zprostředkovatelské činnosti vůbec nekontroloval, čemuž nasvědčuje výše uvedená argumentace ředitele žalobce Ing. F. B. zachycená v protokolu o podání vysvětlení, z vlastní vůle se vystavoval riziku neunesení důkazního břemene při prokazování relevantních skutečností v daňovém řízení.

Pokud jde o žalobní námitku vytykající odvolacímu orgánu, že si přes upozornění neopatřil účetní písemnosti, které žalobce předal znaleckému ústavu VOX CONSULT, s.r.o. Sdělení obsažené v podání žalobce ze dne 2. 3. 2009, že *veškeré důkazní prostředky* týkající se činnosti zprostředkovatelů lze dohledat v účetních písemnostech, které žalobce z podnětu policie předal znaleckému ústavu - společnosti VOX CONSULT, s.r.o., za účelem zpracování znaleckého posudku, nelze v žádném případě považovat za označení konkrétních důkazních prostředků. Není povinností správce daně procházet 15 šanonů účetních písemností, které žalobce podle obsahu předávacího protokolu předal jmenovanému znaleckému ústavu, a vyhledávat za něj v těchto šanonech důkazní prostředky svědčící v jeho prospěch. Považoval-li žalobce některé z listin, kterou předal znaleckému ústavu VOX CONSULT, s.r.o., za podstatnou z hlediska prokázání zprostředkovatelské činnosti Ing. P. O. měl je jako důkazní prostředek konkrétně označit a zároveň uvést, jaké skutečnosti jimi mohou být prokázány. Soud k tomu dodává, že k prokázání rozhodných skutečností byl žalobce správcem daně vyzván již výzvami ze dne 9. 7. 2007 a ze dne 11. 1. 2008. V té době měl předmětné účetní písemnosti ve svém držení (k jejich předání znaleckému ústavu dle žalobce došlo až 18. 11. 2008), a pokud měl za to, že některé z těchto písemností prokazují uskutečnění zprostředkovatelské činnosti Ing. P. O. v rozhodném období, mohl a měl je správci daně již na základě těchto výzev předložit. Žalobci navíc ani po předání účetních písemností znaleckému ústavu VOX CONSULT, s.r.o., nic nebránilo v tom, aby do těchto písemností u znaleckého ústavu nahlédl za účelem označení konkrétních důkazů, popř. aby si pořídil jejich kopie a tyto následně předložil žalovanému za účelem prokázání svých tvrzení. Nic z toho však žalobce neučinil. Odvolací orgán v odůvodnění napadeného rozhodnutí uvedl, že z předávacího protokolu ani z jiných písemností souvisejících s předáním účetních písemností znaleckému ústavu nevyplývá, že obsahem těchto písemností by měly být i takové důkazní prostředky, z nichž by bylo patrné, v čem konkrétně měla činnost zprostředkovatelů spočívat, v jakém rozsahu měla být tato činnost prováděna a jaké výstupy z ní měl žalobce obdržet. Tento závěr správního orgánu žalobce v žalobě žádnou relevantní námitkou nezpochybnil. I z tohoto důvodu považuje soud námitku vytykající žalovanému, že si přes žalobcovo upozornění neopatřil účetní písemnosti předané žalobcem znaleckému ústavu VOX CONSULT, s.r.o., za neopodstatněnou. Námitka, že znalecký ústav VOX CONSULT, s.r.o., neshledal po přezkoumání žalobcem předložených účetních dokladů nedostatky, které by nasvědčovaly spáchání trestného činu zkrácení daně, poplatku či jiné podobné povinné platby, a že proti žalobci nebylo ani ze strany policie vzneseno obvinění ze spáchání tohoto trestného

činu, je nedůvodná, protože uvedené skutečnosti jsou pro posouzení zákonnosti napadeného rozhodnutí bezpředmětné. Předmětem daňového řízení vedeného se žalobcem nebylo posouzení řádnosti žalobcova účetnictví či toho, že se žalobce dopustil trestného činu, ale posouzení daňové uznatelnosti výdajů vynaložených žalobcem za zprostředkovatelskou činnost Ing. P. O. Správce daně v daňovém řízení nezkoumal a neprokazoval úmysl žalobce zkrátit daň (subjektivní znak trestného činu), ale naopak žalobce na základě pochybností správce daně a jeho následných výzev prokazoval oprávněnost zahrnutí částek vyplacených na základě přijaté faktury vystavené Ing. P. O. za zprostředkovatelskou činnost do daňově uznatelných nákladů. Z výše uvedeného vyplývá, že závěry znaleckého ústavu VOX CONSULT, s.r.o., ohledně žalobcova účetnictví nebyly pro rozhodnutí finančních orgánů v inkriminované věci podstatné, správce daně, jakož i odvolací orgán, jimi nebyl vázán a ani nebyl povinen se s nimi v odůvodnění napadených rozhodnutí zabývat.

S ohledem na uvedené skutečnosti soud neshledal důvodnou námitku žalobce, že správce daně, jakož i odvolací orgán, nedostatečně zjistili skutkový stav věci a dostatečně se nevypořádali s předloženými důkazy tím, že je nesprávně posoudili. Soud má naopak za to, že finanční orgány obou stupňů umožnily žalobci realizaci jeho procesního práva předkládat v průběhu daňové kontroly a též v průběhu odvolacího řízení důkazní prostředky. S těmi konkrétními důkazními prostředky, které žalobce v průběhu daňového řízení předložil, se pak odvolací orgán v odůvodnění napadených rozhodnutí náležitě vypořádal a přesvědčivě zdůvodnil, proč tyto nebyly osvědčeny jako důkaz. V jejich hodnocení provedeném v souladu s § 2 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků soud žádné pochybení neshledal. Závěry, k nimž odvolací orgán v napadeném rozhodnutí dospěl, jsou dostatečně určité a srozumitelné, a napadené rozhodnutí tudíž nelze označit za nepřezkoumatelné. S přihlédnutím ke všem shora uvedeným skutečnostem a citovaným zákonným ustanovením má soud ve shodě s názorem žalovaného za to, že žalobce (a nikoliv správce daně či odvolací orgán) v řízení neunesl důkazní břemeno ve vztahu k faktickému plnění předmětu zprostředkovatelské smlouvy, na základě které vynaložil náklady, jež považoval za daňově uznatelné, neboť nepředložil správci daně hodnověrné důkazy k prokázání svých tvrzení. K přenesení důkazního břemene na správce daně (§ 31 odst. 8 zákona o správě daní a poplatků) proto ve smyslu závěrů obsažených v citovaném rozsudku Nejvyššího správního soudu čj. 1 Afs 54/2004 – 125 v inkriminované věci nedošlo.

Závěr o neunesení důkazního břemene žalobcem musel odvolací orgán učinit k určitému časovému okamžiku (den vydání napadeného rozhodnutí v odvolacím řízení) poté, co žalobci umožnil předložit jakékoliv jemu dostupné důkazy, případně navrhnout provedení jiných. Jestliže však žalobce neunesl svoje důkazní břemeno v rámci daňového řízení (nepředložil, ani nenavrhл konkrétní důkazy, které by prokázaly uskutečnění zprostředkovatelské činnosti Ing. P. O.), nemůže být tento nedostatek napravován dokazováním v soudním řízení. Připuštění takového postupu by nutně vedlo k absurdní situaci, kdy by daňové subjekty nepředkládaly v daňovém řízení důkazy, ač by k tomu byly vyzvány, a tyto důkazy by předkládaly až správnímu soudu. Jakkoliv obecně může správní soud doplňovat dokazování ve správním řízení (§ 77 soudního řádu správního), nemůže tato skutečnost popřít jeden ze základních principů daňového řízení, jímž je povinnost daňového subjektu prokázat to, co tvrdí, případně k čemu je správcem daně vyzván, a nemůže současně posouvat správní soudy do role jakési třetí a čtvrté instance v rámci daňového řízení. Shodný názor zaujal Nejvyšší správní soud již v rozsudku ze dne 19. srpna 2004, č. j. 3 Afs 2/2003 - 58, v němž konstatoval, že „*neunesl-li daňový subjekt důkazní břemeno v daňovém řízení (§*

31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků), dodatečná náprava předkládáním nových důkazů v řízení před soudem není možná.“ Tento závěr není v rozporu ani s usnesením rozšířeného senátu NSS ze dne 26. srpna 2008, č. j. 7 Afs 54/2007 - 62, podle něhož lze v žalobním řízení uplatnit i ty námitky, které nebyly uplatněny v řízení správním. Problematika unesení důkazního břemene v daňovém řízení a navrhování nových důkazních prostředků je totiž otázkou zcela jinou: úkolem soudu zde není napravovat nečinnost žalobce v daňovém řízení, nýbrž jeho přezkumná činnost se soustřeďuje na posouzení správnosti závěru správce daně, že žalobce své důkazní břemeno neunesl (viz též rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. března 2010 č. j. 1 Afs 10/2010 – 71).

Městský soud v Praze přezkoumal napadené rozhodnutí správního orgánu v rozsahu žalobních bodů a ze shora uvedených důvodů dospěl k závěru, že žalovaný správní orgán při svém rozhodování neporušil zákonem stanovené povinnosti a nevydal nezákonné rozhodnutí. Z těchto důvodů proto soud podané žalobě nevyhověl a podle § 78 odst. 7 soudního řádu správního jí zamítl tak, jak je ve výroku tohoto rozsudku uvedeno.

Výrok o náhradě nákladů řízení soud opřel o ustanovení § 60 odst. 1 soudního řádu správního a contrario, neboť žalobce neměl ve věci úspěch a žalovanému správnímu orgánu žádné náklady řízení nevznikly.

P o u č e n í:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejblíže následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

V Praze dne 26. května 2015

JUDr. Slavomír Novák v.r.
předseda senátu

za správnost vyhotovení:

Simona Štěpinová