



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Elišky Cihlářové a soudců JUDr. Jaroslava Hubáčka a Mgr. et Ing. et Bc. Radovana Havelce v právní věci stěžovatele **H., s. s. r. o.**, zastoupeného Prof. JUDr. Alešem Gerlochem, CSc., advokátem se sídlem v Praze 2, Botičská 4, za účasti **Finančního ředitelství v Praze**, se sídlem v Praze 2, Žitná 12, v řízení o kasační stížnosti proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 13. 12. 2005, č. j. 6 Ca 240/2004 – 48,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II.** Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Městský soud v Praze rozsudkem ze dne 13. 12. 2005, č. j. 6 Ca 240/2004 – 48, zamítl žalobu stěžovatele proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Praze (dále jen „finanční ředitelství“) ze dne 31. 12. 2003, č. j. 11778/03-130, jímž bylo zamítnuto odvolání stěžovatele proti dodatečnému platebnímu výměru Finančního úřadu v Brandýse nad Labem – Staré Boleslavi ze dne 18. 12. 2002, č. j. 55206/02/057921/1555, kterým byla stěžovateli vyměřena daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období únor 1997 ve výši 173 794 Kč. V odůvodnění napadeného rozsudku městský soud uvedl, že dospěl k závěru, že stěžovatel neprokázal uplatnění nároku na odpočet DPH, který by odpovídal zákonným podmínkám ustanovení § 19 zákona č. 588/1992 Sb., ve znění účinném v rozhodné době (dále jen „zákon o DPH“). Je tomu tak proto, že nedoložil přijetí předmětného plnění v rozsahu uvedeném na zaúčtovaných daňových dokladech. Městský soud neakceptoval stěžovatelem namítané porušení zákona č. 337/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“). Podle jeho názoru rozhodnutím finančního ředitelství nebyla

porušena práva stěžovatele a řízení předcházející vydání tohoto rozhodnutí tudíž nevykazovalo takové vady, které by měly za následek nezákonné rozhodnutí ve věci samé.

V kasační stížnosti podané proti tomuto rozsudku v zákonné lhůtě z důvodů uvedených v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s. stěžovatel vyjádřil nesouhlas se závěry městského soudu. Především namítal, že správce daně při hodnocení důkazů nevzal v úvahu vzájemný poměr ustanovení § 19 odst. 2 zákona o DPH, které je ustanovením speciálním, a ustanovení § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků. Jestliže předložil formálně bezvadný daňový doklad od společnosti C. B., s. r. o. ohledně vymáhání pohledávek, splnil tak svou povinnost podle ustanovení § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků, a v tomto směru unesl i důkazní břemeno. Proto není správný závěr městského soudu, že neunesl důkazní břemeno, zvláště když tento soud dovozuje jeho pasivitu ohledně předložení pozitivních a přímých důkazů. Stěžovatel nebyl povinen též zjišťovat, jakým způsobem pro něj jiná společnost vymáhá pohledávky, a nebyl ani schopen objektivně zjistit, z jakých pohnutek jeho dlužníci plní své dluhy. Pokud proto po něm správce daně požadoval prokázání skutečností, na kterých se nepodílel, a o nichž zákonitě nemusel mít informace, postupoval v rozporu s nálezy Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 38/95 a sp. zn. IV. ÚS 402/99 a také s rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 3. 2005, sp. zn. 5 Afs 131/2004. Stěžovatel dále nesouhlasil s hodnocením výpovědi jednatele společnosti C. B., s. r. o. pana M., kdy toto hodnocení naprosto odporuje obsahu samotné výpovědi svědka, který potvrdil vystavení faktury, příjmových dokladů, pravost podpisů, převzetí peněz a potvrdil vymáhání pohledávek i pro stěžovatele. Skutečnost, že si svědek po pěti letech nepamatuje podrobnosti týkající se jednání s konkrétními klienty a spolupráce s nimi, nemůže být za daného stavu důvodem pochybností. Tato výpověď nemohla proto naprosto zásadním způsobem zpochybnit veškeré tvrzení stěžovatele o spolupráci se společností C. B., s. r. o., jak uvedl městský soud. Stěžovatel se nemůže spokojit ani se způsobem, jakým se správce daně vypořádal s jeho žádostí podle ustanovení § 32 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků. Pausální odkaz na zprávu o daňové kontrole je nedostačující a čistě formální a městský soud měl již pro tuto vadu napadené správní rozhodnutí zrušit. Stěžovatel nesouhlasil i s tím, že by z výpovědi svědka K. vyplývaly pochybnosti o skutečnosti, že k vymáhání v daném zdaňovacím období skutečně docházelo. Tato výpověď naopak podporuje tvrzení stěžovatele, že společnost C. B., s. r. o. pro něj vymáhání pohledávek skutečně prováděla. Stěžovatel vyjádřil nesouhlas i s hodnocením výpovědí svědků V., K., H. a L. jak správními orgány, tak i městským soudem. V této souvislosti poukázal také na nesprávný výklad ustanovení § 8 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků městským soudem, který dovodil, že správní orgány nebyly povinny použít sankčních mechanismů k vynucení povinnosti Ing. T., aby podal svědeckou výpověď. Ing. T. měl prokázat, že poskytoval stěžovateli daňové poradenství a i to, že za poskytnuté plnění přijal protiplnění. Tímto postupem pak bylo stěžovateli znemožněno unést důkazní břemeno. Posléze stěžovatel poukázal i na skutečnost, že nárok na daňový odpočet vznikne tehdy, je-li řádným daňovým dokladem prokázáno vydání tohoto dokladu plátcem daně. Jestliže však správce daně poté zpochybňuje i správnost účetnictví a posuzuje úkon jako simulovaný, je povinen uvést rozhodné skutečnosti pro užití této své domněnky. Z výše uvedených důvodů stěžovatel navrhl, aby napadený rozsudek byl zrušen.

Finanční ředitelství ve vyjádření ke kasační stížnosti poukázalo na to, že stěžovatel byl v průběhu daňového řízení vyzván k prokázání jen toho, co sám uvedl v daňovém přiznání. To platí i o nároku na odpočet DPH. Pokud jde o hodnocení výpovědi svědka M., pak tento nepotvrdil provedení fakturovaných služeb. Předmětnou výpověď nebyly odstraněny pochybnosti správce daně o tom, že předmět smlouvy byl naplněn. S ohledem

na to, že svědek M. si nepamatoval nic ohledně stěžovatele, není jeho pozdější sdělení dostatečným důkazem pro prokázání, že společnost C. B., s. r. o. vymáhala pohledávky právě pro stěžovatele. Pokud jde o namítaný paušální odkaz na zprávu o daňové kontrole, stěžovatel byl v průběhu daňového řízení seznámen s důkazními prostředky, na jejichž základě dospěl správce daně k závěrům uvedeným v této zprávě. Výpověď svědka K. do protokolu o ústním jednání č. j. 47208/01/057930/4186 nepotvrzuje uskutečnění zdanitelného plnění, tj. vymáhání pohledávek pro stěžovatele. Tuto společnost znal svědek K. pouze z účetních dokladů. Výpovědi svědků V., H., L. a K. prokazují toliko jednání s Ing. T. a stěžovatelem, případně převzetí finanční hotovosti mezi uvedenými, nikoliv však to, čeho se jednání týkala, jakož i kterých subjektů a konkrétních obchodních případů. Rovněž výpověď pana T. nemohla prokázat konkrétní rozsah a výši zprostředkovaných služeb a vymožených pohledávek dodavatelskou společností C. B., s. r. o. a nemohla nahradit chybějící důkazní prostředky ze strany stěžovatele. Finanční ředitelství se proto zcela ztotožnilo s rozsudkem městského soudu a navrhlo zamítnutí kasační stížnosti.

Nejvyšší správní soud přezkoumal na základě kasační stížnosti napadený rozsudek v souladu s ustanovením § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které uplatnil stěžovatel v podané kasační stížnosti a přitom sám neshledal vady uvedené v odstavci 3, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

Stěžovatel v kasační stížnosti na prvním místě namítal porušení ustanovení § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků jak správními orgány, tak i městským soudem a zdůraznil, že prokázal uskutečnění veškerých deklarovaných přijatých zdanitelných plnění.

Nejvyšší správní soud považuje za nezbytné především poukázat na to, že daňový subjekt nemá nárok na odpočet DPH u jakéhokoli deklarovaného přijatého zdanitelného plnění, ale pouze v případě, jsou-li splněny podmínky stanovené v ustanovení § 19 odst. 1 a 2 zákona o DPH. Existence účetních dokladů, tj. příjmových dokladů či faktur, i když formálně bezvadných, proto sama o sobě ještě neprokazuje, že se operace, která je jejich předmětem, reálně uskutečnila.

V dané věci stěžovatel uplatnil nárok na odpočet DPH na základě faktury ze dne 12. 2. 1997 č. 60005 za přijatá zdanitelná plnění od společnosti C. B., s. r. o., jimiž bylo „vymáhání pohledávek, zajišťování jejich inkasa a minimalizaci pohledávek po lhůtě splatnosti“. Jelikož správce daně měl pochybnosti o faktickém uskutečnění tohoto deklarovaného zdanitelného plnění, byl stěžovatel v průběhu daňového řízení vyzván k prokázání, že došlo k naplnění předmětu smlouvy s touto společností (výzvy č. j. 39551/99/057930/2036 a č. j. 42288/01/057930/4186). Jako důkaz předložil stěžovatel mimo jiné předmětnou fakturu, smlouvu o obstarání věci ze dne 10. 1. 1996 uzavřenou se společností C. B., s. r. o. (dále jen „dodavatel“) a doklad nazvaný Kniha vydaných faktur, ve kterém je seznam vydaných faktur s uvedením odběratele, fakturované částky, dat vystavení, splatnosti a zaplacení. K prokázání existence jeho vztahu s dodavatelem navrhl stěžovatel rovněž výslech několika svědků. Svědek Ing. T., který podle vyjádření stěžovatele jednal za dodavatele, však svým podáním ze dne 24. 5. 2002 odmítl vypovídat s poukazem na zákonem mu uloženou povinnost mlčenlivosti vyplývající z jeho vztahu daňového poradce ke stěžovateli. Jak vyplývá z obsahu správního spisu, správce daně provedl rozsáhlé dokazování, které shrnul ve zprávě o kontrole daně z příjmů právnických osob, a zejména v doplnění k této zprávě. V těchto dokumentech správce daně provedl vyhodnocení důkazních prostředků, na jehož základě dospěl k závěru, že stěžovatel neunesl důkazní břemeno. Výslechem svědků nebylo jednoznačně prokázáno, zda dodavatel prováděl deklarovanou

činnost či nikoli. Tato skutečnost nebyla stěžovatelem prokázána ani jinými důkazními prostředky, např. soupisem pohledávek či smlouvou o obstarání věci ze dne 10. 1. 1996. Stěžovatel tak v průběhu daňového řízení nepředložil jediný důkaz, kterým by jednoznačně prokázal faktické uskutečnění uvedených deklarovaných přijatých zdanitelných plnění. Tvrzení stěžovatele v kasační stížnosti, že po něm správce daně požadoval prokázat skutečnosti, které prokázat nemohl, není podle názoru Nejvyššího správního soudu opodstatněné, neboť měl prokázat uskutečnění zdanitelného plnění uvedeného v daňovém přiznání. Podle ustanovení § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků je totiž povinností daňového subjektu prokázat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém přiznání. V dané věci však na základě provedených důkazů nebylo možno učinit jednoznačný závěr o tom, že stěžovatelem deklarovaná zdanitelných plnění byla fakticky uskutečněna. K prokázání skutečnosti tvrzené v daňovém řízení nestačí, jestliže důkazní prostředky ji pouze nevylučují. Postup správce daně v dané věci je zcela v souladu s judikáty Ústavního soudu a Nejvyššího správního soudu, na které ve své kasační stížnosti stěžovatel odkazuje. Nejvyšší správní soud proto považuje tento stížní bod za nedůvodný a závěr městského soudu o neunesení důkazního břemene stěžovatelem, který vycházel z nepředložení pozitivních a přímých důkazů, za zcela opodstatněný.

Stěžovatel dále namítal, že hodnocení výpovědi jednatele společnosti C. B., s. r. o. pana M. naprosto odporuje obsahu výpovědi tohoto svědka, který potvrdil vystavení faktury, příjmových dokladů, pravost podpisů, převzetí peněz a vymáhání pohledávek i pro stěžovatele. Z protokolu o výpovědi svědka ze dne 19. 9. 2001, č. j. 45443/01/057930/4186 vyplývá, že svědek M. byl v době od 2. 10. 1995 do 12. 2. 1996 a od 5. 6. 1997 do 21. 10. 1997 jednatelem dodavatele. Svědek vypověděl, že si nepamatuje, zda se setkal se zástupci stěžovatele, nevzpomínal si, zda proběhlo nějaké jednání se zástupci stěžovatele a kdo se jej případně zúčastnil, na osobu Ing. T. si rovněž nevzpomínal a nevzpomínal si ani na to, jakým způsobem a zda vůbec byly vymáhány pohledávky stěžovatele. Nejvyšší správní soud v této souvislosti zdůrazňuje, že je věcí každého daňového subjektu, s kým bude uzavírat obchodní vztahy, ale jeho povinností současně je snášet případné nepříznivé důsledky této volby spočívající např. v nemožnosti prokázat existenci takovýchto vztahů, a to i z důvodu absence spolupráce obchodního partnera. Tento princip je vlastní daňovému řízení, protože jen za jeho existence je možno dosáhnout základnímu cíli správy daní, tj. stanovení a vybrání daně tak, aby nebyly zkráceny daňové příjmy (§ 2 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků). Svědek byl sice schopen obecně popsat vnitřní fungování dodavatele a předmět jeho činnosti, ale nemohl správci daně konkrétně potvrdit, zda tuto činnost dodavatel vykonával i pro stěžovatele, když si na rozhodné skutečnosti nevzpomínal. Za této situace je hodnocení jeho výpovědi městským soudem logické a správné. Navíc městský soud nezpochybnil tvrzení stěžovatele o spolupráci s dodavatelem „bez dalšího“, pouze na základě tohoto důkazu, jak se nedůvodně domnívá stěžovatel, ale tuto výpověď hodnotil v souvislosti s ostatními provedenými důkazy, zejména s výpověďmi dalších svědků.

Stěžovatel rovněž namítal porušení ustanovení § 2 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků spočívající v tom, že mu správce daně k jeho žádosti o sdělení důvodu rozdílu mezi stanoveným daňovým základem a daní, jež byla přiznána v daňovém přiznání, odpověděl pouhým odkazem na zprávu o daňové kontrole a na její doplnění. V dané věci správce daně na žádost stěžovatele podle ustanovení § 32 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků odpověděl tak, že odkázal na zprávu o daňové kontrole a na její doplnění s tím, že tam je odůvodněn rozdíl mezi daní původně vyměřenou a daní dodatečně vyměřenou. Z ustálené judikatury (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 3. 2005, č. j. 2 Afs 46/2004 – 39) vyplývá, že v případě, pokud je dán rozpor mezi daňovým přiznáním

či dalšími podáními na straně jedné a rozhodnutím správce daně, v němž chybí odůvodnění, na straně druhé, a důvod rozdílu byl již daňovému subjektu v řízení sdělen například formou zprávy o provedené daňové kontrole, postačí ve sdělení na žádost podle citovaného ustanovení daní a poplatků na tuto zprávu odkázat. Nejvyšší správní soud považuje v této souvislosti za vhodné podotknout, že účelem institutu zakotveného v ustanovení § 32 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků je poskytnutí informace daňovému subjektu tak, aby na nově stanovený základ daně a daň byl schopen reagovat ve svém odvolání. I z tohoto důvodu dochází uplatněním tohoto institutu ke stavění běhu odvolací lhůty. V daném případě byl tento účel zcela naplněn, a stěžovatel proto nebyl postupem správce daně nijak zkrácen na svých právech. Správce daně jen využil své zákonné možnosti a požadovanou informaci sdělil stěžovateli formou odkazu na zprávu o daňové kontrole, jejíž obsah byl stěžovateli prokazatelně znám. Pokud tedy městský soud pro tuto namítanou vadu rozhodnutí finančního ředitelství nezrušil, posoudil věc v souladu se zákonem.

Stěžovatel také nesouhlasil se závěrem městského soudu, že z výpovědi svědka K. vyplývají pochybnosti o skutečnosti, že k vymáhání v daném zdaňovacím období skutečně docházelo, neboť tato výpověď podle stěžovatele naopak podporuje jeho tvrzení, že dodavatel pro něj vymáhání pohledávek skutečně prováděl. Z protokolu o výpovědi svědka K. ze dne 8. 10. 2001, č. j. 47208/01/057930/4186, vyplývá, že tento svědek nebyl zaměstnancem dodavatele, ale pouze občas zastupoval paní Ž., která zpracovávala účetnictví dodavatele. Svědek obecně uvedl, že v roce 1996 se podle něj skutečně vymáhalo a že neví, zda už v této době byly fiktivní faktury. Na dotaz, zda je mu něco známo o stěžovateli sdělil, že tuto společnost zná pouze z účetních dokladů. Za této situace je hodnocení jeho výpovědi městským soudem logické a správné, neboť jeho výpověď neprokazuje uskutečnění fakturované služby v oblasti správy a vymáhání pohledávek vůči stěžovateli. Naopak jeho tvrzení o tzv. daňové optimalizaci a existenci řetězce firem, které sloužily k odčerpávání tržeb od dodavatele, toto zpochybňují.

Stěžovatel namítal také nesprávné hodnocení výpovědí svědků V., K., H. a L. Podle názoru Nejvyššího správního soudu byla důkazní hodnota těchto výpovědí správnými orgány i městským soudem posouzena správně. Předně žádný z vyslechnutých svědků s patřičnou mírou jistoty nevypověděl, že by Ing. T. v rámci své činnosti pro dodavatele vymáhal pohledávky jménem stěžovatele. Svědecké výpovědi prokazují pouze existenci určitých obchodních styků mezi Ing. T. a L. Š., při kterých docházelo k předávání výpisů jednotlivých firem – odběratelů stěžovatele, jakož i předávání finančních částek, faktur a pokladních dokladů mezi těmito osobami, případně předávání výkresové dokumentace a disket (viz výpověď svědka V. ze dne 25. 9. 2002, č. j. 44876/02/057930/4186). Tyto skutečnosti však v žádném případě neprokazují spornou otázku, tj. zda dodavatel vymáhal pro stěžovatele pohledávky, resp. fakticky uskutečnil deklarovaná zdanitelná plnění. Pro takový závěr jsou uvedené svědecké výpovědi příliš obecné, a proto také tento stížní bod není důvodný.

Stěžovatel v kasační stížnosti vyjádřil také nesouhlas s postupem správce daně v případě výsledku Ing. T. Nejvyšší správní soud k tomu podotýká, že v případě, kdy existuje spor mezi daňovým poradcem a jeho klientem (v dané věci mezi Ing. T. a stěžovatelem) o existenci smlouvy o poskytování daňového poradenství, je jediným orgánem, který může tuto otázku vyřešit, soud v civilním řízení. Správce daně dostal všem svým povinnostem daným mu zákonem, neboť je zřejmé, že v okamžiku, kdy zjistil, že je mezi Ing. T. a stěžovatelem spor ohledně dané otázky, předvolal ještě jednou Ing. T. a požádal o vysvětlení. Ten však setrval na svém stanovisku, že je vázán mlčenlivostí. V dané věci se tedy jednalo podle ustanovení § 28 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků o předběžnou otázku, o které

si správce daně učinil úsudek sám tak, že akcentoval absolutní zákaz výpovědi daný mu ust. § 8 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků ve spojení s ustanovením § 6 odst. 8 zákona č. 523/1992 Sb., o daňovém poradenství a Komoře daňových poradců České republiky, ve znění pozdějších předpisů. Jestliže tedy stěžovatel byl jiného názoru, jak věc posoudit, měl možnost se obrátit na soud, aby rozhodl, zda mezi ním a Ing. T. existovala smlouva o poskytování daňového poradenství. V případě, že by soud rozhodl opačně než správce daně, byl by to důvod pro obnovu řízení podle ustanovení § 54 odst. 1 písm. c) zákona o správě daní a poplatků. Z tohoto důvodu neobstojí ani tato námitka.

Stěžovatel v kasační stížnosti ještě vznesl námitku týkající se nesprávné aplikace ustanovení § 19 odst. 2 zákona o DPH ve spojení s ustanovením § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků a vyjádřil nesouhlas se stanoviskem správce daně týkajícím se aplikace ustanovení § 2 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků. Jelikož tyto námitky nebyly uplatněny v žalobě, Nejvyšší správní soud k nim s ohledem na ustanovení § 104 odst. 4 s. ř. s. nepřihlížel, neboť se jedná o důvody, které neuplatnil v řízení před městským soudem, ač tak učinit mohl. Tento závěr Nejvyššího správního soudu platí i ohledně námitek, které jsou obsahem podání stěžovatele ze dne 24. 11. 2006 nazvaným „Doplnění kasační stížnosti“. Je tomu tak proto, že pro konstrukci stížních námitek je vždy nutno dodržet rámec uvedený v ustanovení § 104 odst. 4 s. ř. s. nebo v ustanovení § 109 odst. 4 s. ř. s. Nejvyšší správní soud proto nepřihlédl ani k námitce týkající se běhu prekluzivní lhůty, sdělování totožnosti svědků či povahy výzev podle § 43 zákona o správě daní a poplatků.

Ze všech shora uvedených důvodů Nejvyšší správní soud neshledal kasační stížnost důvodnou, a proto ji podle ustanovení § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl bez jednání postupem podle § 109 odst. 1 s. ř. s., podle kterého o kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud zpravidla bez jednání.

Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o ustanovení § 60 odst. 1, věta první ve spojení s § 120 s. ř. s., podle kterého, nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Nejvyšší správní soud žádnému z účastníků náhradu nákladů nepřiznal, protože stěžovatel v řízení úspěch neměl a finančnímu ředitelství žádné náklady s tímto řízením nevznikly.

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

V Brně dne 14. února 2007

JUDr. Eliška Cihlářová
předsedkyně senátu