



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Elišky Cihlářové a soudců JUDr. Karla Šimky a JUDr. Jaroslava Hubáčka v právní věci žalobce: **FORMKOV, spol. s r. o.**, se sídlem Oderská 843, Praha 9, zastoupeného JUDr. Alešem Gerlochem, advokátem se sídlem Botičská 4, Praha 2, proti žalovanému: **Finanční ředitelství pro hlavní město Prahu**, se sídlem Štěpánská 28, Praha 1, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 24. 4. 2008, č. j. 6 Ca 150/2006 – 82,

t a k t o :

Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 24. 4. 2008, č. j. 6 Ca 150/2006 – 82, **se zrušuje a věc se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Rozsudkem Městského soudu v Praze ze dne 24. 4. 2008, č. j. 6 Ca 150/2006 – 82, byla zamítnuta žaloba podaná žalobcem proti rozhodnutí Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu ze dne 3. 4. 2006, č. j. FR-4921/13/06, kterým bylo zamítnuto odvolání stěžovatele proti rozhodnutí Finančního úřadu pro Prahu 9 ze dne 25. 6. 2003, č. j. 17903/03/009512/5962 o dodatečném vyměření daňové povinnosti za zdaňovací období květen 1998 ve výši 302 683 Kč. Městský soud v odůvodnění rozsudku vyslovil nesouhlas s názorem žalobce, že předložením formálně bezvadného daňového dokladu unesl důkazní břemeno a že na něm nemohlo být požadováno prokázání toho, zda údaje uvedené na těchto dokladech odpovídají faktickému stavu. Nárok na odpočet daně nelze dovozovat z formálně správného dokladu, neboť tento spočívá v existenci zdanitelného plnění. Prokázání faktického přijetí zdanitelného plnění v uplatňovaném rozsahu nároku na odpočet daně a od plátce uvedeného na zaúčtované faktuře je součástí důkazní povinnosti daňového subjektu. Toto důkazní břemeno žalobce podle městského neunesl. Žalobce správci daně předložil daňové doklady, na kterých byla jako vystavitel uvedena společnost C.U.C. Bohemia, s.r.o., a mandátní smlouvu uzavřenou s touto společností dne

15. 12. 1997. Tyto doklady byly podepsány za společnost C.U.C. Bohemia, s.r.o. jednatelekou Martinou Nechanickou (nyní Rákosovou). Vzhledem ke zjištění vztahujícím se ke společnosti C.U.C. Bohemia, s.r.o. bylo oprávněně na žalobci požadováno, aby přijetí zdanitelného plnění prokázal dalšími důkazními prostředky, neboť byly důvodné pochybnosti o správnosti údajů uvedených v daňovém přiznání podaném za květen 1998. Na jeho návrh bylo dokazování doplněno výsledkem svědků Ing. P. B., J. S., Ing. L. S., Ing. J. H.. Jako pracovníci různých odběratelů žalobce potvrdili, že docházelo ke zpoždění s placením faktur žalobci, že jejich zaplacení bylo urgováno, a to i společností C.U.C. Bohemia, s.r.o. Žádný z těchto svědků však neuvedl žádné konkrétní údaje k času a výši takto vymáhaných pohledávek. Pracovníci žalobce pak vypověděli, že Ing. T. přebíral seznamy odběratelů a poté je vracel s vyznačením těch odběratelů, kde bylo vymáháno. Městský soud neshledal důvodnými námitky žalobce, že finanční ředitelství interpretuje obsah výpovědi vyslechnuté svědkyně Martiny Rákosové nesprávně a že nesprávné závěry vyvozuje i ze srovnání výpovědí všech vyslechnutých svědků. Svědci S. a B. sice uvedli, že vymáhání pohledávek pro žalobce prováděla společnost C.U.C. Bohemia, s.r.o., ale žádný ze svědků konkrétně neuvedl, jaká pohledávka po lhůtě splatnosti a v jakém období byla touto společností vymáhána. Pracovníci žalobce rovněž neuváděli žádné konkrétní údaje k předmětnému zdaňovacímu období. Podle názoru městského soudu finanční ředitelství správně zhodnotilo i výpověď Martiny Rákosové, neboť rozhodující pro posouzení věci je, že ani tato svědkyně neuvedla žádné konkrétní údaje pro předmětné zdaňovací období. Její odpověď, že nemůže potvrdit ani vyvrátit to, zda byly práce pro žalobce provedeny, neznamena, že žalobce prokázal, že přijal tvrzená plnění v rozsahu a od plátce uvedeného na zaúčtovaných fakturách. Jednou z náležitostí daňového dokladu je rozsah a předmět zdanitelného plnění. Závěr finančního ředitelství, že žalobce neprokázal rozsah přijatého zdanitelného plnění, byl učiněn v souladu se zjištěným stavem věci a hodnocení důkazů bylo v souladu s ust. § 2 odst. 3 zákona č. 337/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě a daní a poplatků“). Hodnocení svědeckých výpovědí má oporu v obsahu správního spisu, nevybočuje z mezí zákona a neodporuje zásadám logiky. Pokud se jedná o odmítnutí svědecké výpovědi Ing. T., městský soud uvedl, že setrval-li Ing. T. na svém tvrzení, že pro žalobce vykonával služby daňového poradenství a s odvoláním na povinnost mlčenlivosti odmítl ve věci vypovídat, nelze finančnímu ředitelství klást za vinu, že jeho svědeckou výpověď nezajistil. Jestliže Ing. T. kontakt se žalobcem označil za daňové poradenství a žalobce nepředložil žádný důkaz, že Ing. T. ve vztahu k němu vystupoval pouze jako osoba oprávněná jednat za C.U.C. Bohemia, s.r.o., finančnímu ředitelství nezbylo než respektovat prohlášení Ing. T., že v uvedené záležitosti musí zachovat povinnost mlčenlivosti. Ve vztahu k námitce nedodržení lhůty k doměření daně podle ust. § 47 zákona o správě daní a poplatků odkázal městský soud na právní názor vyslovený Nejvyšším správním soudem v usnesení rozšířeného senátu ze dne 23. 10. 2007, č. j. 9 Afs 86/2007 - 161, podle nějž se danou námitkou nemůže zabývat, protože byla uplatněna po uplynutí zákonné dvouměsíční lhůty a soud k prekluzi přihlíží jen k námitce účastníka řízení.

Proti tomuto rozsudku podal žalobce (dále jen „stěžovatel“) v zákonné lhůtě kasační stížnost z důvodů uvedených v ust. § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s. V kasační stížnosti namítal, že důkazní břemeno daňového subjektu není bezbřehé, nýbrž je nutno vycházet při jeho hodnocení z principu přiměřenosti. Závěr městského soudu, že po stěžovateli nebylo požadováno něco, na čem se nepodílel odporuje nálezu Ústavního soudu ze dne

15. 5. 2001, sp. zn. IV. ÚS 402/99 a stěžovatel tento závěr odmítá. Jak zdůraznil městský soud, bylo provedeno šetření výsledkem svědků, přičemž dva z nich potvrdili vymáhání pohledávek společností C.U.C. Bohemia, s.r.o. Vzhledem k rozsahu, v jakém vymáhání probíhalo, když se jednalo o velké množství faktur, a vzhledem k době, která od vymáhání proběhla, by bylo divné, kdyby si svědci konkrétní pohledávky pamatovali. Jestliže městský soud trvá na prokázání vymáhání každé z desítek pohledávek, jejichž vymození bylo podkladem pro výpočet provize, je to jenom další příklad nepřiměřeného důkazního břemene. Stěžovatel nebyl přítomen vymáhání, pro něho bylo rozhodující, že faktury po lhůtě splatnosti byly zaplacený. Z provedeného dokazování přitom vyplynulo, že skutečně k prodlení s placením docházelo a že k zaplacení došlo mimo jiné (skutečné podmínky k placení jsou nezjistitelné) i v důsledku činnosti C.U.C. Bohemia, s.r.o. Vymáhání pohledávek v roce 1998 potvrdil i svědek K. Při hodnocení důkazů, resp. úrovně důkazního břemene, je nutno vzít v potaz i skutečnost, že při prokazování poskytnutí služeb je postavení tohoto, kdo má jejich poskytnutí prokázat, obtížnější než v případě dodání zboží. Městský soud pochybil při hodnocení důkazů, neboť nezohlednil ust. § 19 odst. 2 zákona č. 588/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů, (dále jen „zákon o dani z přidané hodnoty“), podle něhož plátce prokazuje nárok na odpočet daně daňovým dokladem zaúčtovaným podle zvláštního předpisu, přičemž podle ust. § 31 zákona o správě daní a poplatků se dokazuje pouze za předpokladu, že předložený doklad neobsahuje všechny náležitosti daňového dokladu. Stěžovatel předložením formálně bezvadného daňového dokladu splnil svou povinnost podle ust. § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků a unesl důkazní břemeno. Přeložil-li kromě daňového dokladu i smlouvu o obstarání věci či navrhl-li jiné důkazní prostředky (výpovědi svědků), nebylo již navrnutí těchto důkazních prostředků nutné k prokázání splnění povinnosti podle citovaného ustanovení. Úprava postupu při prokazování oprávněnosti nároku na odpočet daně z přidané hodnoty podle ust. § 19 odst. 1, 2 a 3 zákona o dani z přidané hodnoty je třeba považovat za úpravu speciální ve vztahu ke způsobu dokazování ve smyslu ust. § 31 a § 2 zákona o správě daní a poplatků. Ust. § 19 zákona o dani z přidané hodnoty určuje, jak musí plátce přijatá zdanitelná plnění použít, aby mu vznikl nárok na odpočet daně, a ve kterém zdaňovacím období musí tento nárok uplatnit. Pokud je nepochybné, že takový nárok vznikl, plátce ho může uplatnit v příslušném zdaňovacím období jen, doloží-li oprávněnost tohoto nároku předepsaným daňovým dokladem. Stěžovatel napadal i závěry městského soudu ohledně odmítnutí svědecké výpovědi Ing. T., neboť vycházejí z presumpce důvodnosti odmítnutí vypovídat jako svědek ve smyslu § 8 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků, přičemž stěžovatel popírá existenci daňového poradenství a nejde o pouhé zproštění povinnosti mlčenlivosti. Podle stěžovatele je nutné vycházet z opačného principu ohledně povinnosti vypovídat, tzn. že subjekt domáhající se povinnosti mlčenlivosti musí prokázat předpoklady pro její naplnění, tedy především, že v daném případě jde o poskytování daňového poradenství. Ing. T. žádný takový důkaz nepředložil. Právní úprava sice umožňuje poskytování daňového poradenství i na základě ústní smlouvy, stěžovatel však kromě neobvyklosti takové praxe poukazuje na rizikovost takového postupu pro daňový subjekt. Není-li Ing. T. schopen předložit písemnou smlouvu, pak při shodném tvrzení stěžovatele jako údajného příjemce služeb lze mít za prokázané, že uvedené služby poskytovány nebyly. Ing. T. nepředložil k podpoře svého tvrzení ani důkaz o tom, že přijal za tvrzené služby daňového poradenství peněžité protiplnění. Daňové poradenství je přitom podle ust. § 3 odst. 3 zákona č. 523/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů, poskytováno za úplatu a možnost jeho bezúplatného

poskytování tento zákon nezná. Nebylo-li poskytnuto protiplnění, jedná se o poskytování služeb v režimu ust. § 2 věta druhá citovaného zákona a poskytování se bude posuzovat tak, jako by byly poskytovány jinou osobou než daňovým poradcem. V případě osoby poskytující tyto služby nelze hovořit o povinnosti mlčenlivosti podle ust. § 8 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků. Na stěžovateli je navíc požadován důkaz negativní skutečnosti, že mu Ing. T. služby daňového poradenství neposkytoval. Důkaz takové skutečnosti, pokud by se mělo jednat o důkaz jiný než prohlášení stěžovatele jako tvrzeného příjemce služby, však stěžovatel považuje ze své podstaty za nemožný. Městský soud tedy nesprávně vyložil ust. § 8 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků, neboť finanční ředitelství mělo k vynucení svědecké výpovědi použít vůči Ing. T. sankčních mechanismů. Nečinnost finančního ředitelství tak ve své podstatě znemožnila stěžovateli unést důkazní břemeno. Z hlediska námítky, že k vyměření daně došlo v rozporu s ust. § 47 zákona o správě daní a poplatků, nelze souhlasit s přístupem městského soudu, který odkazuje na koncentraci řízení a rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 10. 2007, č. j. 9 Afs 86/2007 – 161. Právo na rozhodnutí státního orgánu v přiměřené době je lidským právem garantovaným v čl. 38 odst. 2 Listiny základních práv a svobod. Stěžovatel odkazuje na nález Ústavního soudu ze dne 1. 6. 2005, sp. zn. IV. ÚS 29/2005 (viz www.nalus.usoud.cz), podle něhož má daňová povinnost pak jak rozměr druhový, tedy povinnost vážící se k zákonem stanovené konkrétní dani, tak rozměr časový, vyjádřený v ust. § 47 zákona o správě daní a poplatků, který stanoví správci daně lhůty, v nichž právo státu na vyměření či doměření daně zaniká. Podle Ústavního soudu pouze v tomto časově a věcně omezeném rámci lze po daňovém subjektu požadovat nesení důkazního břemene v daňovém řízení. Rozšíření důkazního břemene mimo tento rámec je nepřípustným vybočením (excesem) správce daně, které v rovině ústavněprávní představuje zásah do výše vymezené autonomní sféry jednotlivce. Rozsah povinnosti nést důkazní břemeno v daňovém řízení je tedy třeba vůči daňovému subjektu vykládat tak, aby vůbec ještě byl respektován onen autonomní prostor jednotlivce, resp. zachována proporce mezi tímto prostorem na straně jedné a veřejným zájmem na straně druhé. Podle stěžovatele může být příkladem jeho situace, kdy správce daně, ale i městský soud, upozorňuje na nekonkrétnost výpovědí svědků, kteří však byli vyslýcháni v roce 2002 o skutečnostech, které se staly v roce 1998. Stěžovatel proto zpochybňuje s ohledem na čas a na množství pohledávek požadavek správce daně, aby se svědci vyjádřili k jednotlivým pohledávkám. Jak upozorňuje Ústavní soud, tyto skutečnosti úzce souvisí s dodržáním lhůty podle ust. § 47 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků. Městský soud proto měl přihlédnout k namítanému porušení citovaného ustanovení. Stěžovatel upozornil také na nejednotnou judikaturu v otázce, co je úkonem podle ust. § 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků. Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 31. 5. 2006, sp. zn. 5 Afs 42/2004, judikoval, že v tříleté prekluzivní lhůtě musí být vydáno pravomocné rozhodnutí. Podle názoru stěžovatele tříletá prekluzivní lhůta již marně uplynula, a to dříve, než rozhodnutí o doměření daně nabylo právní moci. Stěžovatel závěrem odkázal na nález Ústavního soudu ze dne 1. 7. 2008, sp. zn. III. ÚS 1420/07. S ohledem na výše uvedené navrhl, aby Nejvyšší správní soud rozsudek městského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Finanční ředitelství ve vyjádření ke kasační stížnosti označilo za rozhodující pro posouzení nároku na odpočet neprokázaní osoby, která měla uskutečnit zdanitelné plnění, a neprokázaní rozsahu zdanitelného plnění. Při řízení totiž vyplynul rozpor mezi výpovědí stěžovatele a osoby, která měla předmětné plnění zajišťovat. Jedna strana tvrdila, že pro ni

bylo prováděno vymáhání a správa pohledávek a druhá, že poskytovala daňové poradenství. Stěžovatel nebyl vyzván k prokazování skutečností týkajících se jiného daňového subjektu. Měl však povinnost prokázat jednak správnost údajů svého daňového přiznání a jednak, že skutečný stav odpovídá stavu formálně deklarovanému na předložených listinných dokladech, tzn., že předmětné plnění přijal právě od toho plátce, který je na daňovém dokladu uveden, a to v deklarovaném rozsahu, zvláště za situace, kdy jeho údajný dodavatel sám daň nepřiznal a postupoval tak, jako by žádné zdanitelné plnění neuskutečnil. Listinný doklad sám o sobě neprokazuje, že se plnění uskutečnilo tak, jak se formálně deklarovalo. Finanční ředitelství dále uvedlo, že vztah mezi stěžovatelem a Ing. T. je vztah dvou obchodních partnerů. Jejich tvrzení o charakteru vzájemných vztahů si odporují, přičemž ani jeden není schopen prokázat pravdivost svého tvrzení. Stěžovatel nepředložil žádný doklad o tom, že Ing. T. skutečně pro něj zprostředkoval fakturované služby, např. plnou moc. Pokud namítal, že správce daně měl využít mocenských prostředků, aby donutil Ing. T. ke svědecké výpovědi, označilo finanční ředitelství tuto námitku jako neopodstatněnou, neboť není v kompetenci správce daně rozhodnout spor, jaká byla vůle smluvních stran a zda byla naplněna. Stěžovatel mohl dát podnět k zahájení soudního sporu o to, zda nastala povinnost mlčenlivosti podle ust. § 6 odst. 8 zákona o daňovém poradenství, ev. mohl požadovat po Ing. T. náhradu škody. Při jednání před správcem daně dne 26. 9. 2002 nepoložil stěžovatel Ing. T. ani jediný dotaz směřující k vyjasnění okolností vymáhání pohledávek. Argumentaci, podle které lze mít za prokázané, že služby daňového poradenství poskytovány nebyly, neboť pokud by tak na základě ústní smlouvy dělo, představovalo by to pro stěžovatele riziko, shledává finanční ředitelství irelevantní. Zákon obě formy dohody (pásemnou a ústní) umožňuje a neexistenci písemné smlouvy nelze hodnotit jako důkaz o neexistenci ústní smlouvy. K námitce, že Ing. T. nepředložil důkaz o přijetí peněžitého protiplnění za služby daňového poradenství, uvedlo finanční ředitelství, že předmětem tohoto daňového řízení nebylo prověřování účetnictví či výše daňové povinnosti Ing. T. Podle finančního ředitelství nebyl po stěžovateli požadován důkaz negativní skutečnosti. Stěžovatel nebyl nikdy vyzván, aby prokazoval, že od Ing. T. nepřijal služby daňového poradenství. Bylo však jeho povinností prokázat, že služby uvedené na daňovém dokladu přijal od plátce C.U.C. Bohemia, s.r.o. Právě proto, že stěžovatel uvedl Ing. T. jako osobu, která měla za C.U.C. Bohemia, s.r.o. jednat, předvolal ho správce daně ke svědecké výpovědi. Finanční ředitelství má za to, že neporušilo žádné ze stěžovatelem uváděných zákonných ustanovení a jeho stížní námitky považuje za neodůvodněné.

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 odst. 3, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti.

Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval námitkou týkající se prekluze práva vyměřit či doměřit daň. Nejvyšší správní soud dopěl k závěru, že není vůbec podstatné, že stěžovatel vznesl v řízení před městským soudem námitku prekluze daně až po uplynutí dvouměsíční zákonné lhůty pro podání žaloby. Městský soud měl povinnost takovou námitku věcně vypořádat, protože následky, které jsou s prekluzí spojeny, dosahují takové závažnosti, že soudy k nim mají povinnost přihlížet i z moci úřední. Právní názor uvedený v usnesení rozšířeného senátu zdejšího soudu ze dne 23. 10. 2007, č. j. 9 Afs 86/2007 – 161, z něhož vycházel městský soud, byl totiž překonán nálezy Ústavního soudu, v nichž je

konstantně a bezrozporně judikováno, že soudy musí zkoumat, zda nedošlo k prekluzi i bez námítky některého z účastníků řízení. Odkázat lze zejména na náleze ze dne 26. 2. 2009, sp. zn. I. ÚS 1169/07, v němž Ústavní soud obsáhle vyložil, z jakých důvodů soudům uvedená povinnost vzniká. Podle Ústavního soudu „argumenty, na nichž je závěr o nutnosti namítnout prekluzi práva na doměření daně postaven, se opírají výlučně o text soudního řádu správního, a přehlízejí širší souvislosti, plynoucí ze systémové povahy práva, jakož i východiska, na nichž je postavena dispoziční zásada.“ Argument systémové povahy práva rozvedl Ústavní soud tak, že „Institut prekluze využívají prakticky všechna odvětví právního řádu (...) Ze širokého zastoupení prekluze v různých právních odvětvích vyplývají také samozřejmé obsahové rozdíly; přesto však vždy zůstávají určité znaky společné, bez nichž by již nebylo možno o prekluzi vůbec hovořit. Mezi ně lze v první řadě počítat konstrukci prekluze, založenou na dvou právních skutečnostech: na uplynutí doby a na neuplatnění práva v této době. Důsledkem prekluze je dále vždy zánik samotného subjektivního práva. Konečně za společný rys prekluze lze považovat i to, že k ní má orgán veřejné moci přihlížet z úřední povinnosti; tento požadavek je logickým důsledkem závažnosti následků, které jsou s prekluzí spojeny. Účelem jakéhokoliv procesu nikdy není ochrana neexistujících či fiktivních práv, a proto nelze prekludovanému právu poskytovat ochranu.“

Nejvyšší správní soud je povinen ve své rozhodovací činnosti respektovat „zřetelně argumentačně“ vyjádřený právní názor Ústavního soudu, byť usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu nebude nahrazeno žádným novým rozhodnutím rozšířeného senátu. Nejvyšší správní soud již v rozsudku ze dne 2. 4. 2009, č. j. 1 Afs 145/2008 – 135, s ohledem na citované nálezy Ústavního soudu, shrnul, že pokud by správní soudy nepřihlížely k prekluzi práva vyměřit či doměřit daň jenom proto, že prekluze nebyla účastníky řádně namítnuta, poskytovaly by ochranu neexistujícím právům, čímž by se dostávaly do rozporu se svým posláním, kterým je ochrana veřejných subjektivních práv fyzických i právnických osob. Soudy přitom nemusí v každém svém rozhodnutí explicitně zdůvodňovat, zda v dané věci došlo či nedošlo k prekluzi ve smyslu ust. § 47 zákona o správě daní a poplatků. Pokud účastník řízení prekluzi nenamítal a soud poté, co se touto otázkou zabýval, dospěl k závěru, že k prekluzi nedošlo, není nutné, aby své úvahy v odůvodnění rozhodnutí výslovně uváděl. Soud má povinnost vypořádat otázku prekluze tehdy, je-li namítána, a v případě, že sám dospěje k závěru, že k prekluzi práva došlo. V dané věci městský soud v napadeném rozsudku výslovně uvedl, že námitkou prekluze se, s ohledem na názor uvedený v usnesení rozšířeného senátu, vůbec nezabýval, i když ji stěžovatel v replice namítal. Bude tedy na městském soudě, aby v dalším řízení námitku prekluze posoudil, neboť pochybil, jestliže se blíže nevěnoval otázce, zda v případě stěžovatele nedošlo k prekluzi práva vyměřit daň.

Nejvyšší správní soud však za dané procesní situaci nemůže hodnotit otázku, zda v daném případě uplynula prekluzivní lhůta ve smyslu ust. § 47 zákona o správě daní a poplatků., protože pokud by tak učinil, aniž se s ní předtím vypořádal městský soud, nahradil by závěry městského soudu, k čemuž není oprávněn, a znemožnil by možnost obrany účastníka řízení proti takto formulovaným právním závěrům domoci se jejich přezkoumání v řízení o mimořádném oprávněném prostředku, tj. v řízení o kasační stížnosti. Tím by Nejvyšší správní soud nepřipustným způsobem zasáhl do procesních práv stěžovatele.

V návaznosti na námitku prekluze stěžovatel poukazoval na to, že při hodnocení důkazního břemene je nutno vycházet z principu přiměřenosti a nelze po tak dlouhé době trvat na prokázání vymáhání každé z desítek pohledávek, přičemž městský soud dospěl k závěru o neunesení důkazního břemene právě proto, že stěžovatel neprokázal rozsah přijatého zdanitelného plnění. Podle názoru Nejvyššího správního soudu není sporu o tom, že daňová povinnost má jak rozměr druhový, tedy povinnost vážící se k zákonem stanovené konkrétní dani, tak rozměr časový, vyjádřený v ust. § 47 zákona o správě daní a poplatků. Pouze v tomto časově a věcně omezeném rámci lze po daňovém subjektu požadovat nesení důkazního břemene. Nejvyšší správní soud se nemůže vyjádřit k námitce nepřiměřeného důkazního břemene, neboť tato úzce souvisí s posouzením námitky prekluze. Stěžovatel ve vztahu k prekluzi argumentoval tím, že vzhledem k tomu, že k doměření daně došlo pouze na podkladě místního šetření, aniž by byla zahájena a provedena daňová kontrola, nejednalo se o úkon, na jehož základě by bylo možno daň doměřit nebo vyměřit, ale pouze o úkon sloužící k získání informací následně využitelných v daňovém řízení. Toto místní šetření podle jeho názoru nelze považovat za úkon ve smyslu ust. § 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků, který by mohl přerušit běh prekluzivní lhůty, ale i kdyby připustil, že je takovým úkonem, muselo by být provedeno v souladu se zákonem. Nejvyšší správní soud proto zdůrazňuje, že posouzení zákonnosti provedených procesních úkonů, jež bude městský soud provádět v rámci řešení otázky prekluze, je zcela zásadní i pro otázku přiměřenosti důkazního břemene a otázku, zda stěžovatel prokázal rozsah uskutečněného zdanitelného plnění. Provádět dokazování lze jen na základě důkazních prostředků, jež nebyly získány v rozporu se zákonem garantovanými právy stěžovatele, např. právem kvalifikované obrany, kterou může uskutečnit, vycházejí z úvah a výsledku zjištění, jež jsou nutným obsahem zprávy z daňové kontroly. Podle ust. § 31 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků totiž jako důkazních prostředků lze užít všech prostředků, které nejsou získány v rozporu s obecně závaznými právními předpisy. Nejvyšší správní soud proto nemůže vyslovit závěr, zda stěžovatel prokázal či neprokázal rozsah uskutečnění zdanitelného plnění jinými důkazními prostředky, a ani se nemůže vyjádřit k námitce nepřiměřenosti důkazního břemene. Pokud by se totiž touto otázkou zabýval, aniž se s ní předtím vzhledem k námitce prekluze vypořádal městský soud, nahradil by tímto postupem ve své podstatě závěry městského soudu.

Stěžovatel v kasační stížnosti dále namítal, že svou důkazní povinnost zcela splnil tím, že předložil řádně zaúčtovaný účetní doklad se všemi náležitostmi. Touto právní otázkou se Nejvyšší správní soud již zabýval v rozsudcích ze dne 25. 10. 2006, č. j. 2 Afs 7/2006 - 107, ze dne 9. 11. 2006, č. j. 2 Afs 6/2006 - 109 či ze dne 12. 2. 2008, č. j. 8 Afs 109/2006 - 126 a v nyní projednávané věci neshledal důvod se od právního názoru vyjádřeného v těchto rozsudcích odchýlit. Podle ust. § 19 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty má plátce nárok na odpočet daně, pokud jím přijatá zdanitelná plnění uskutečněná jiným plátcem použije k dosažení obratu za svá zdanitelná plnění, případně k dosažení příjmů nebo výnosů za plnění, která nejsou zdanitelná, pokud tento zákon nestanoví jinak. Podle odst. 2 citovaného ustanovení prokazuje plátce nárok na odpočet daně daňovým dokladem zaúčtovaným podle zvláštního předpisu, případně evidovaným podle § 11 u plátců, kteří nejsou účetní jednotkou, který má všechny tímto zákonem předepsané náležitosti a který byl vystaven plátcem daně. V případě, že doklad neobsahuje

všechny náležitosti daňového dokladu, prokazuje plátce nárok podle zvláštního předpisu. Nelze však akceptovat názor stěžovatele, že pouze doložením účetního dokladu obsahujícího formální náležitosti, je nárok prokázán. Nárok na odpočet daně nemá základ ve formálním dokladu, ale v existenci zdanitelného plnění (§ 1 zákona o dani z přidané hodnoty). Tomu také odpovídá povinnost plátce vést záznamy o přijatých a uskutečněných zdanitelných plněních a evidovat zvláště přijaté a vystavené doklady (§ 11 odst. 1 citovaného zákona). Zákon tedy nestojí na formálním vykazání zdanitelného plnění, ale na stavu faktickém. Jiný závěr by popíral jeho smysl a účel. Ostatně i citovaném nálezu ze dne 15. 5. 2001, sp. zn. IV. ÚS 402/99 Ústavní soud 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 splněna pouhým předložením, byť formálně správného, daňového dokladu.. Vždy musí být v prvé řadě fakticky podložen existujícím zdanitelným plněním. Stejně tak není dostatečným prokázáním existence zdanitelného plnění uzavřená smlouva, a to ani za předpokladu, že by o ní nebyla žádná pochybnost. V daném případě je zde navíc pochybnost, který vyplývá z výpovědi svědkyně Martiny Rákosové, jednatelky společnosti C.U.C. Bohemia, s.r.o. v rozhodné době, která za přítomnosti zástupce stěžovatele, že neví, že by s lidmi ze společnosti stěžovatele jednala, jakým způsobem bylo prováděno vymáhání, nezná Ing. T. a neví nic o jeho spolupráci se společností C.U.C. Bohemia, s. r. o. Na otázky zástupce stěžovatele svědkyně uvedla, že na ni byla společnost C.U.C. Bohemia, s. r. o. přepsaná a jediná činnost, kterou ve společnosti vykonávala, bylo podepisování faktur a prázdných papírů. Nemůže potvrdit ani vyvrátit provedení prací pro stěžovatele a neví nic o účetnictví společnosti C.U.C. Bohemia, s. r. o.

Pokud stěžovatel namítal, že správce daní nemá právo na něm požadovat prokázání skutečností, na kterých se nepodílel, v daném případě podle názoru Nejvyššího správního soudu 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 důvodně správce daně stěžovatele k doložení či navržení jiných důkazů, jimiž by bylo možno zdanitelné plnění prokázat. Správní orgány a soudy mohou klást na účastníka řízení jen rozumné, ve smyslu reálně splnitelné, nároky při dokazování, přičemž rozumnost, resp. splnitelnost, požadavku se nutně odvíjí od konkrétní situace, která ovlivní nároky na druh a charakter jednotlivých důkazů (srov. nálezy Ústavního soudu ze dne 5. 3. 2009, sp. zn. II. ÚS 281/09, dostupný na www.nalus.usoud.cz). Po stěžovateli však v daném případě nebyly požadovány reálně nesplnitelné nároky.

Nejvyšší správní soud k dané stížní námitce rovněž odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 - 116, dostupný na www.nssoud.cz, v němž byla vyslovena obecná východiska k důkaznímu řízení uvedená a podle něhož „Daňové řízení je v České republice, obdobně jako i v jiných státech,

postaveno na zásadě, že každý daňový subjekt má povinnost sám daň přiznat, tedy má břemeno tvrzení, ale také povinnost toto své tvrzení doložit, tj. má i břemeno důkazní. Toto své břemeno daňový subjekt plní v důkazním řízení, které vede správce daně. Podle ustanovení § 31 odst. 9 d.ř. 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. Toto ustanovení však, jak již vícekrát potvrdil Ústavní soud (viz především jeho nálezy z 24. 4. 1996, sp. zn. Pl. ÚS 38/95, publ. pod č. 133/1966 Sb. a 33/1995 Sb. ÚS), nedává správci daně oprávnění vyzvat daňový subjekt k prokázání čehokoliv, ale pouze k prokázání toho, co tvrdí tento subjekt sám. Pravidlo, že v daňovém řízení nese důkazní břemeno daňový subjekt, má některé výjimky – ve věci stěžovatele je podstatné zejména ustanovení § 31 odst. 8 písm. c) d.ř., podle něhož správce daně prokazuje existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví a jiných povinných evidencí či záznamů, vedených daňovým subjektem. Uvedená ustanovení zákona o správě daní a poplatků v jejich ústavně konformním výkladu vytvářejí vyvážený komplex povinností tvrzení a povinností důkazních mezi daňovým subjektem a správcem daně.“

Stěžovatel proto nedůvodně dovozuje, že důkazní břemeno unesl již tím, že předložil formálně bezvadné doklady o přijetí zdanitelného plnění. Proto výše uvedená stížní námitka není důvodná.

V poslední stížní námitce pak stěžovatel uváděl, že městský soud nesprávně vyložil ust. § 8 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků, neboť finanční ředitelství mělo k vynucení svědecké výpovědi Ing. T. použít sankčních mechanismů. Nejvyšší správní soud k této otázce odkazuje na závěry uvedené v rozsudcích ze dne 25. 10. 2006, č. j. 2 Afs 7/2006 – 107, ze dne 9. 11. 2006, č. j. 2 Afs 6/2006 – 109 či ze dne 12. 2. 2008, č. j. 8 Afs 109/2006 – 126 (všechny dostupné na www.nssoud.cz), v nichž dovodil, že žádný správní orgán nemůže jakkoliv přinutit svědka k výpovědi, pokud vypovídat o konkrétní věci odmítá. 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 ust. § 37 zákona o správě daní a poplatků, ale pokuta podle ust. § 21 odst. 1 písm. b) zákona č. 200/1990 Sb., ve znění pozdějších předpisů. Těžko lze dovodit, že pokud by správce daně využil této možnosti, Ing. T. by to přimělo vypovídat, nehledě k tomu, že s ohledem na souvislost předmětných daňových řízení s řízením trestním by se mu nabízela možnost odmítnutí výpovědi i podle § 8 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků. Lze souhlasit se stěžovatelem, že výpověď tohoto svědka by mohla mít pro něj zásadní význam, pokud by potvrdila jeho tvrzení. Nelze opomenout skutečnost, že stěžovatel v první řadě měl předložit důkazy, že Ing. T. jednal jako zmocněnec vymahačských společností. Každý subjekt vstupující do obchodních vztahů totiž musí zachovávat náležitou míru obezřetnosti, především vzhledem k povaze poskytovaných služeb. V zájmu daňového subjektu tedy je, aby nad rámec svých běžných obchodních potřeb shromažďoval pro účely případného unesení důkazního břemene v daňovém řízení důkazy, kterými může prokázat, že k uskutečnění předmětné služby skutečně došlo, neboť důkazní břemeno ohledně faktické realizace služeb je v tomto řízení na jeho straně. Je proto třeba mít přitom na zřeteli, že stěžovatel neprokázal, 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 předávání podkladů pro vymáhání a výsledků této činnosti. Výpověď Ing. T. měla být pouze náhradou za neexistenci písemných dokladů. Nelze proto dovodit, že jen v důsledku nedostatku nátlaku správce daně na Ing. T. nedostal stěžovatel své důkazní povinnosti. Námitka stěžovatele, že nečinnost finančního ředitelství mu ve své podstatě znemožnila unést důkazní břemeno, proto není důvodná.

Ze všech shora uvedených důvodů dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost je důvodná, a proto napadený rozsudek městského soudu podle ust. § 110 odst. 1 věta první s. ř. s. zrušil a věc vrátil dalšímu řízení. Ve věci rozhodl v souladu s ust. § 109 odst. 1 s. ř. s., podle něhož rozhoduje Nejvyšší správní soud o kasační stížnosti zpravidla bez jednání, když neshledal důvody pro jeho nařízení.

Zruší-li Nejvyšší správní soud rozhodnutí městského soudu a vrátí-li mu věc k dalšímu řízení, je tento vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem ve zrušovacím rozhodnutí (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

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

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

V Brně dne 21. května 2009

JUDr. Eliška Cihlářová
předsedkyně senátu