



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Václava Novotného a soudkyň JUDr. Ludmily Valentové a JUDr. Lenky Matyášové v právní věci žalobce: **M.1, s. r. o.**, zast. advokátem JUDr. Vladimírem Focko, Pellicova 2c, 602 00 Brno, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Brně**, nám. Svobody 4, 602 00 Brno, o kasační stížnosti proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 18. 6. 2003, č. j. 30 Ca 451/2000 – 94,

t a k t o :

I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**

II. Žalovanému **s e** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **n e p ř i z n á v á .**

O d ů v o d n ě n í :

I.

Rozhodnutím žalovaného ze dne 27. 7. 2000, č. j. 1320/2000/FŘ/130, bylo zamítnuto odvolání žalobce podané proti platebnímu výměru č. 476 Finančního úřadu v Brně I. ze dne 10. 9. 1999, č. j. 128292/99/288914/2201, na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období červen 1998, kterým byla žalobci vyměřena vlastní daňová povinnost ve výši 94 048 Kč.

Proti rozhodnutí žalovaného podal žalobce dne 27. 9. 2000 žalobu, doplněnou dne 28. 3. 2001 a dne 3. 7. 2001, která byla napadeným rozsudkem Krajského soudu v Brně zamítnuta jako nedůvodná.

Včas podanou kasační stížností uvádí žalobce (dále též „stěžovatel“), že kasační stížnost podává z důvodu nezákonnosti ve smyslu § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., kterou spatřuje v nesprávném posouzení právní otázky, zda příslušný obchodní případ byl kupní smlouvou či údajně zastíranou smlouvou komisionářskou, když nebylo nijak prokázáno,

že by jeho obchodní případ jakkoli naplňoval § 577 a násl. Obch. zák., zejm. že by tuto obchodní transakci činil na účet komitenta, tj. společnosti M.2, a. s., nebo že by mu předával příslušné zprávy dle § 584 Obch. zák. či převáděl získaná práva dle § 585 Obch. zák. apod., ale naopak má zato, že bylo prokázáno, resp. výsledkem svědků navržených by bylo nepochybně prokázáno, že šlo o obchodní vztah mezi kupujícím a prodávajícím.

Jako další důvod kasační stížnosti poukazuje stěžovatel na vady řízení ve smyslu § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s. spočívající v tom, že nebyly provedeny navrhované důkazy – výsledky navržených svědků, které měly prokázat skutečný stav obchodního případu a stěžovatelova tvrzení o koupi předmětných stavů a vyvrátit tak závěry o zastíraném zprostředkování. Stěžovatel poukazuje na skutečnost, že ani žalovaný, resp. správce daně, v příslušném vytykáacím řízení neuvedli, že pochybují o uskutečnění zdanitelného daňového plnění, natož aby konkretizovali případné námitky, o kterých se zmiňuje žalovaný až v napadeném rozhodnutí, čímž dle názoru stěžovatele mu nebylo umožněno navrhnout provedení dalších důkazů, zejména výsledky svědků navržených v soudním řízení. Z toho stěžovatel dovozuje, že mu nebylo umožněno prokázat všechny skutečnosti uvedené v daňovém přiznání, a to ani v daňovém ani soudním řízení, což stěžovatel vnímá jako porušení ústavního práva na spravedlivý proces. V této souvislosti odkazuje stěžovatel, že zpráva o kontrole DPH vůbec nehovoří o období 05-06/98, což však bylo období zpochybňovaného uskutečněného zdanitelného plnění.

Závěr krajského soudu o nedůvodnosti žaloby, jelikož důvody žalovaného (resp. správce daně), které vedly k neuznání stěžovatelem předložených podkladů prokazujících zdanitelné plnění a opravňujících stěžovatele k získání nadměrného odpočtu, opírá stěžovatel o následující. Stěžovatel má zato, že z provedených listinných důkazů lze považovat za zřejmé, že se obchod uskutečnil. Obcházení zákona má vyplývat ze samotného znění kupní smlouvy, konkrétně z ustanovení o dodatkové ceně; stěžovatel obecně souhlasí, že takové stanovení ceny není v podnikatelské sféře obvyklým jevem, ovšem setrvává na názoru, že se jedná o ustanovení nepochybně obvyklé v oblasti např. sportu. Pokud soud spatřuje obcházení zákona dohodnutím příslušné provize, pak stěžovatel upřesňuje, že tato není provizí v pravém slova smyslu a týká se pouze dodatkové ceny, tedy ceny vyšší, za kterou by stěžovatel případně příslušné stavy prodal nad cenu základní. Stěžovatel nepovažuje tedy na překážku rozdělení rizika mezi dvě společnosti. Stěžovatel pojednává ve své kasační stížnosti o dodavatelsko-odběratelské praxi mezi jeho společnostmi a společností M.2, a. s., kdy se výrobky odkoupí na sklad za minimální ceny a při následném prodeji dojde ke korekci ceny a odbytové ceny se doplatí na skutečnou cenovou úroveň. Následně stěžovatel aplikoval tuto praxi na konkrétní projednávaný případ, současně uvedl, že zahraniční obchod neprováděla společnost M.2, a. s., nýbrž stěžovatel.

Stěžovatel se dále vyjadřuje ke skutečnosti, že soud zpochybňuje nutnost převzetí kontraktu stěžovatelem od společnosti M.2, a. s., a zdůvodňuje to neexistencí garancí, jež by mohly obavy odběratele rozptýlit. Soud zde dle názoru stěžovatele zcela pomlouvačnou kampaň vůči společnosti M.2, a. s., tak, jak ji stěžovatel popsal v doplnění žaloby, a kterou by nepochybně potvrdili navrhovaní svědci, přičemž právě tato kampaň byla důvodem obav mexického odběratele. Stěžovatel prohlašuje v kasační stížnosti, že předmětný obchodní případ proběhl řádně, platby z něj jsou předmětem dalších sporů.

Stěžovatel dále namítá, že soud také nijak nevzal v úvahu prvotní důvod vstupu společnosti stěžovatele do předmětného kontraktu, zohledňující fakt, že společnost M.2, a. s.,

je výrobní podnik bez zahraničního obchodu, proto tento obchod zajišťovala společnost stěžovatele na základě smlouvy o spolupráci ze dne 15. 12. 1997.

K úvahám žalovaného, potažmo soudu o formálních náležitostech daňových dokladů a podkladů k nim stěžovatel uvádí, že podle úvahy žalovaného mělo k předání stavů dojít jen fiktivně, protože podle protokolu o předání (prvních 50 ks stavů), resp. dle data uvedeného na soupisu výrobních čísel byly podle předávacího lístku hotových výrobků předány k výrobě až 29. 5. 1998, a tak tedy nebylo možné provést fyzické předání všech stavů. Stěžovatel považuje interpretaci správního orgánu 1. stupně „předacího lístku hotových výrobků“ za chybnou, když ten byl předán do podnikové účtárny skutečně dne 28. 5. 1998. Tento den byl pátek a končil pracovní měsíc, uvedený předací lístek slouží k měsíční účetní uzávěrce a ke tvorbě mezd pracovníků strojírní, kteří se na výrobě podíleli; tento doklad však nic nevyovídá o tom, kdy byl který výrobek dokončen. Následovně stěžovatel výčtem uvádí, kdy bylo kolik strojů vyexpedováno a praktiky stěžovatele při vlastním expedování. Stěžovatel konstatuje stanovisko žalovaného, že ke dni 28. 5. 1998 nebylo dokončeno 39 strojů, když 16 strojů bylo dokončeno v měsíci předchozím. Stěžovatel nesouhlasí s tvrzením žalovaného, že stroje nebyly v době přejímky vyrobeny, naopak potvrzuje, že bylo nejprve předáno 50 ks strojů ve smyslu smlouvy a teprve následně bylo předáno zbývajících 5 ve smyslu dodatku č. 2 smlouvy.

Stěžovatel nesouhlasí se závěrem, že řa č. 186516 nespĺňuje veškeré požadavky daňového dokladu. Dle tvrzení žalovaného nelze uplatnit řa č. 186516 jako daňový doklad s ohledem na § 19 odst. 2 zákona č. 588/1992 Sb., zákona o dani z přidané hodnoty, který říká, že nárok lze uplatnit nejdříve v daňovém přiznání za zdaňovací období, ve kterém se uskutečnilo zdanitelné plnění. Nárok na odpočet daně nelze uplatnit po uplynutí tří let. Stěžovatel k tomuto dodává, že základní podmínkou pro fakturaci společnosti M.2, a. s., (dodavatel) dle jeho organizačních směrnic je dodací list (protokol o předání), ten byl vystaven 18. 5. 1998 a 28. 5. 1998, oba byly předány Ing. P., který je v následném týdnu 6/98 předal do účtárny k fakturaci, faktury byly vystaveny až v 6/98, což však nemá žádný dopad na DPH, neboť se v žádném případě nemění příslušná daň či její náležitost.

Stěžovatel se dále vyjadřuje k vytýkané chybné číselné řadě vypsané dodavatelem na řa č. 186116, k tomu stěžovatel připomíná, že zde nejsou vypsána konkrétní čísla stavů, protože označení od 9073027 do 9122027 by znamenalo dodávku 8 214 725 ks stavů. Čísla strojů jsou vyjádřeny řádně v protokolu o předání a převzetí strojů ze dne 18. 5. 1998. V souladu s tímto předávacím protokolem, kde je každý stroj vypsán vlastním celým výrobním číslem, jsou jednoznačně označeny i další doklady – jednotná celní deklarace potvrzená Celním úřadem v Rychnově nad Kněžnou a Celním úřadem v Děčíně. Každé toto JCD označuje č. kontejneru a v něm přepravované stavy a jejich výrobní čísla, která jsou naprosto shodná s protokolem o předání a převzetí strojů. Dále stěžovatel odkazuje na náloďovací konosament, vyjadřující souhrn dopravních kontejnerů.

Stěžovatel má zato, že taktěž řa č. 98020001 pro zahraničního odběratele opět obsahuje všechny zákonné náležitosti, když dále je fakturace rozdělena na jednotlivé dílčí podfaktury znějící na každý kontejner a stavy v něm samostatně. Rovněž každá podfaktura obsahuje konkrétní stroj a jeho výrobní číslo, které je opět shodné s předávacím protokolem; tyto dílčí podfaktury jsou označeny číslem souhrnné faktury a zlomkem písmeny A-S, celkem 55 ks, stavů a 19 ks podfaktur.

Stěžovatel doložil nejen dílčí fa č. 9802001/A – 98020001/E, ale všechny dílčí fa č. 98020001, tedy dílčí faktury se zlomkem A – S a fakturu konečnou č. 98020001 a společnost M.2, a. s., fakturovala ve smyslu kupní smlouvy č. 980012 a dodatku č. 2 a 3, kde byl stanoven termín úhrady 30. 6. 1998. Současně v této smlouvě je stanoveno, že stroje přechází do majetku stěžovatele ke dni podpisu smlouvy, tj. k 6. 1. 1998. Proto mohl stěžovatel vyvézt stroje, aniž bylo zapotřebí jejich vývoz podmiňovat fakturací od společnosti M.2, a. s. Z předložených písemných důkazů stěžovatel uzavírá, že byly vyvezeny stroje s výrobními čísly přesně podle protokolu o předání, fa č. 8020001, JCD a Certifikátu o původu zboží.

Stěžovatel uvádí, že veškeré garance za dodávku vyřešila společnost stěžovatele, jak je stanoveno v kupní smlouvě, zárukou výrobce, tj. M.2, a. s. K tomu stěžovatel provedl řadu úhrad náhradních dílů a zajistil opravu konstrukčních vad, některé pak společnost S. M., přičemž vzájemné vyrovnání a vyúčtování nákladů není ke dni podání kasační stížnosti vyrovnáno a vyúčtováno, hrazeno z pohledávek stěžovatele. Toto tvrzení lze svědecky prokázat.

Týkáje se žalovaným tvrzené neexistence nákladů stěžovatele souvisejících přímo s exportem, je třeba uvést, že se jedná o náklady vůči dopravci, neboť vše až po naložení kontejnerů na vozidlo je vždy záležitostí výrobce, obdobně je tomu s balením, vše je vždy v ceně. Dopravcem byla společnost F. C., která toto vyfakturovala k tíži stěžovatele a C. V. vůči C. I. Běžnou administrativní práci zajišťoval Mgr. R. G. dle dohody o provedení práce uzavřené se stěžovatelem; dále byla vyplacena provize pro obchodního zástupce S. M. dle Smlouvy o výhradním zastoupení; montáž strojů prováděl výrobce a tuto si vyfakturoval k tíži stěžovatele s náklady na cestovné montérů. V současné době stěžovatel financuje spor o dobytí pohledávky za C. I.

Stěžovatel trvá na svém názoru na osobní provázanost v osobě Ing. P., což nemůže být považováno za obcházení zákona; odkazuje na provedené listinné důkazy. Ing. P. delegoval svoje pravomoci jednatele ve společnosti stěžovatele, ani v M.2, a. s., neměl výlučné pravomoci. Stěžovatel v závěru své kasační stížnosti vyjmenovává členy správní rady, když tato rada byla nadřízena Ing. P. a pracovala autonomně.

Stěžovatel proto navrhuje, aby rozsudek Krajského soudu v Brně byl zrušen a věc mu byla vrácena k dalšímu řízení.

II.

Žalovaný ve svém vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že předmětem sporu byla otázka, zda měl stěžovatel za zdaňovací období červen 1998 nárok na odpočet daně z přidané hodnoty ve výši 2 917 033 Kč v souvislosti s deklarováním přijatým zdanitelným plněním - dodáním zboží (textilní stavy W 190 L) od obchodní společnost M.2, a. s. dle kupní smlouvy č. 98002 ze dne 6. 1. 1998.

V daňovém řízení nebyly doklady předložené stěžovatelem (faktura č. 186 516 ze dne 25. 6. 1998, kupní smlouva ze dne 6. 1. 1998, včetně dodatků č. 2 a 3, protokoly o předání a převzetí strojů ze dne 18. 5. 1998 a 28. 5. 1998 a další) uznány jako věrohodné doklady prokazující uskutečnění zdanitelného plnění. Finanční orgány obou stupňů shodně dospěly k závěru, že zmíněné doklady zastíraly skutečný stav věci, a že k uskutečnění deklarování zdanitelného plnění fakticky nedošlo, neboť nebylo skutečným úmyslem zúčastněných

subjektů předmětné textilní stavy prodat, resp. koupit. V daném případě nešlo o reálnou kupní smlouvu, ale toliko o formální právní úkon zastírající spekulativní jednání zúčastněných subjektů. Pokud jde o skutečnosti, ze kterých byl zmíněný závěr vyvozen, ty byly podrobně popsány v odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí a následně v podstatných rysech shrnuty ve vyjádření k žalobě ze dne 29. 3. 2002.

Žalovaný pokračuje tvrzením, že po přezkoumání žalobou napadeného rozhodnutí a řízení, které jeho vydání předcházelo, se Krajský soud v Brně ztotožnil se závěrem finančních orgánů, že stěžovatel neprokázal správci daně uskutečnění zdanitelného plnění, deklarované obchodní transakce jsou transakcemi fiktivními a deklarovaný nárok na odpočet daně nebyl stěžovatelem v průběhu daňového řízení prokázán, a dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.

V podané kasační stížnosti stěžovatel poukazuje na vady řízení spočívající v tom, že nebyly provedeny jím navrhované důkazy - výslechy svědků. Dle stěžovatele je rozhodnou skutečností, že správce daně v příslušném vytykáčím řízení neuvedl, že pochybuje o uskutečnění zdanitelného plnění, natož aby konkretizoval případné námitky (bod 2. kasační stížnosti).

Pokud jde o neprovedení navrhovaných důkazů soudem, ztotožňuje se žalovaný zcela s názorem soudu, že provádění důkazů, jež se vztahují ke skutkovým zjištěním, navrhovaných až v žalobě je bez významu. Nenavrhl-li žalobce tyto důkazy již v průběhu řízení před správním orgánem, nemohl se jimi správní orgán při svém rozhodování zabývat.

Dále žalovaný uvádí, že vytykáčím řízení bylo dle jeho mínění provedeno standardně a v souladu s příslušnými ustanoveními zákona o správě daní a poplatků. Stěžovatel měl v rámci daňového řízení možnost požádat správce daně ve smyslu ust. § 32 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků o sdělení důvodu rozdílu mezi stanoveným daňovým základem a daní, jež byla přiznána. Této možnosti však stěžovatel nevyužil. Navíc stěžovatel zmíněnou výhradu k postupu správce daně při vytykáčím řízení neuplatnil ani v odvolacím řízení ani v řízení před soudem.

K poznámce stěžovatele, že příslušná zpráva o kontrole DPH vůbec nehovoří o období 05-06/98, což však bylo období zpochybňovaného uskutečnění zdanitelného plnění (bod 3. kasační stížnosti), je třeba poukázat na již zmiňovanou skutečnost, že v daném případě bylo provedeno vytykáčím řízení, nikoliv daňová kontrola. Je proto logické, že zpráva o daňové kontrole nepojednává o vytykáčím řízení.

Dle stěžovatele byla také nesprávně posouzena právní otázka, zda předmětný obchodní případ byl kupní smlouvou či zastíranou smlouvou komisionářskou, když nebylo nijak prokázáno, že by předmětný obchodní případ nějak naplňoval ust. § 577 a násl. obchodního zákoníku (bod 1. kasační stížnosti).

Ani tato námitka není dle mínění žalovaného opodstatněná. Závěr o zastíraní komisionářské smlouvy vychází ze samotného znění předmětné kupní smlouvy. V daném případě byly stroje v hodnotě cca 604 000 Kč za kus prodávány za tzv. základní cenu 160 000 Kč za kus a tzv. dodatkovou cenu představující rozdíl mezi základní cenou a cenou, za kterou budou stroje prodány dalšímu odběrateli, snížený o vynaložené náklady a provizi ve prospěch kupujícího (stěžovatele) ve výši 8 % (uzavření dodatku č. 2 k této kupní smlouvě, bylo de facto určením konečné (celkové) kupní ceny, ve smyslu dřívější dohody, a kupujícímu

bylo umožněno, aby předmět kupní smlouvy vrátil prodávajícímu, pokud se mu nepodaří v určitém časovém úseku stroje dále prodat. Takto uzavřená kupní smlouva dle názoru účastníka bezpochyby nasvědčuje tomu, že jsou naplněny pojmové znaky smlouvy komisionářské, kterou se komisionář zavazuje, že zařídí vlastním jménem pro komitenta na jeho účet určitou obchodní záležitost a komitent se zavazuje zaplatit mu úplatu.

Uvádí-li stěžovatel v souvislosti se zněním kupní smlouvy, že případné riziko z prodeje příslušných stavů, resp. riziko výše kupní ceny, tak bylo rozloženo na spřátelené společnosti a ku prospěchu obou, jde o tvrzení účelové a nepodložené. Způsob jakým byla předmětní kupní smlouva uzavřena totiž jednoznačně znevýhodňuje jednu ze smluvních stran, a to prodávajícího.

Stěžovatel polemizuje se závěrem soudu ohledně stěžovatelem tvrzené nezbytnosti jeho vstupu do probíhajícího obchodního případu mezi obchodní společností M.2, a. s. a mexickou firmou C. I. a nutnosti realizovat poslední dodávku textilních stavů do Mexika jeho prostřednictvím. Zde je třeba připomenout, že obchodní společnost M.2, a. s. měla na základě kupní smlouvy ze dne 21.7.1997 dodat mexickému odběrateli 120 textilních stavů W 190 L. Zatímco prvních 65 stavů bylo podle této smlouvy skutečně dodáno, zbývajících 55 stavů, které měly být dodány v lednu 1998, bylo dle předložených dokladů nejprve prodáno stěžovateli (na základě kupní smlouvy ze dne 6. 1. 1998) a následně dodáno mexickému odběrateli (na základě kupní smlouvy ze dne 23. 4. 1998).

Se závěrem soudu, že z dokladů a písemností předložených stěžovatelem (žalobcem) nevyplývá skutečnost, že bylo nezbytně nutné třetí dodávku stavů dle smlouvy ze dne 21. 7. 1997 realizovat prostřednictvím stěžovatele (M.1 s. r. o.) se žalovaný se zcela ztotožňuje. Předložené doklady nejenže nepotvrdily tvrzení stěžovatele, ale navíc v mnoha směrech jeho tvrzení spolehlivě vyvrátily.

K poznámce stěžovatele, že obchodní společnost M.2, a. s. ukázala v průběhu obchodního případu neschopnost, takže druhou část kontraktu bylo nutno přesměrovat na M.1 s. r. o., žalovaný poukazuje na fakt, že veškeré záležitosti související s vývozem textilních stavů do Mexika (např. balení a expedice stavů, vystavení příslušných dokladů - vývozní faktury a JCD, zajištění dopravy - viz protokol o ústním jednání ze dne 26. 7. 1999, č. j.: 23117/99/255970/3730, zaslání chybějících dokladů ke zboží apod.) fakticky zajišťovala obchodní společnost M.2, a. s., resp. její zaměstnanci (Ing. Š., Mgr. G.), kteří byli pro ten účel vybaveni plnou mocí od žalobce. Obchodní společnost M.2, a. s. také zajišťovala v Mexiku montáž textilních stavů.

Stěžovatel zpochybňuje závěr, že předložené protokoly o předání a převzetí strojů ze dne 18. 5. 1998 a 28. 5. 1998 nejsou zcela věrohodné, když podle předacích lístků hotových výrobků č. 008425 a 008428 byla značná část příslušných textilních stavů předána z výroby až dne 29. 5. 1998.

Stěžovatel mimo jiné uvedl, že předací lístek slouží k měsíční účetní uzávěrce a ke tvorbě mezd pracovníků strojírní, kteří se na výrobě podíleli, avšak nevypovídá o tom, kdy byl ten který stoj dokončen, a že tyto a další doklady byly vždy předkládány na konci pracovního měsíce ke zmíněným účetním operacím. Stěžovatelem uvedené skutečnosti jsou dle přesvědčení žalovaného pouze účelové. O tom svědčí fakt, že jiné předací lístky hotových výrobků týkající se textilních stavů W 190 L byly datovány dnem 25. 9. 1997, 18. 11. 1997 a 19. 12. 1997.

Stěžovatel dále uvedl, že faktura č. 186516 dle jeho názoru obsahuje všechny náležitosti daňového dokladu. K tomu žalovaný podotýká, že je sice pravdou, že ve zmíněné faktuře jsou uvedeny všechny údaje, které zákon o dani z přidané hodnoty vyžaduje, nelze však přehlédnout zjevné nesrovnalosti, pokud jde o uvedený den uskutečnění zdanitelného plnění (25. 6. 1998) a uvedená výrobní čísla textilních stavů (9069017, 9073027, 9074027, 9075027 ... 9122027). Jde o to, že dne 25. 6. 1998 v daném případě nenastala žádná skutečnost, kterou zákon o dani z přidané hodnoty považuje za uskutečnění zdanitelného plnění (srov. § 9 odst. 1 písm. a) citovaného zákona), a že mezi výrobními čísly uvedenými na faktuře a v protokolech o předání a převzetí strojů ze dne 18. 5. 1998 a 28. 5. 1998 je nepochybný nesoulad. Navíc sám stěžovatel v průběhu daňového řízení uvedl (viz podání ze dne 23. 10. 1998 označené jako sdělení k výzvě č. j. 24712/98/255970/3730), že ve faktuře č. 186 516 ze dne 25. 6. 1998 dodavatel dle jeho názoru stanovil chybně den uskutečnění zdanitelného plnění (později) a chybně jsou také na daňovém dokladu uvedena výrobní čísla. Vzhledem k tomu má žalovaný za to, že závěr, že předmětnou fakturu nelze považovat za daňový doklad, kterým lze ve smyslu ust. § 19 odst. 2 věty první prokázat nárok na odpočet daně, je odůvodněný. Tvrzení stěžovatele, že na faktuře nejsou vypsaná konkrétní čísla stavů je ničím nepodložená smyšlenka.

V kasační stížnosti stěžovatel uvedl skutečnosti týkající se vývozu textilních stavů a fakturace pro zahraničního odběratele, které nejsou dle názoru účastníka pro posouzení daného případu směrodatné. Žalovaný proto nepokládá za potřebné, aby se k nim vyjadřoval. Pro úplnost však dodává, že v kupní smlouvě ze dne 6. 1. 1998 č. 98002 sice bylo stanoveno, že stroje přecházejí do majetku stěžovatele ke dni podpisu smlouvy, avšak v průběhu daňového řízení bylo prokázáno, že ne všechny textilní stavy byly v té době již vyrobeny.

Obdobně skutečnosti uvedené stěžovatelem v kasační stížnosti ohledně garancí za dodané textilní stavy a provádění garančních prací jsou pro posouzení daného případu v podstatě bezvýznamné. Navíc stěžovatel zcela pominul fakt, že v kupní ceně, za kterou od obchodní společnosti M.2, a. s. nakoupil předmětné textilní stavy, byly zohledněny mimo jiné náklady stěžovatele na garanční repase ve výši 1 977 000 Kč.

Pro úplnost žalovaný připomíná, že dne 6. 1. 1998 uzavřel stěžovatel jako kupující s obchodní společností M.2, a. s. jako prodávajícím kupní smlouvu č. 98002, jejímž předmětem byla koupě 50 ks textilních stavů WL 190, přičemž kupní cena byla stanovena jako součet základní ceny (160 000 Kč za jeden stroj, celkem 8 000 000 Kč) a dodatkové ceny (rozdíl mezi základní cenou a cenou, za kterou budou stroje prodány dalšímu odběrateli, snížený o vynaložené náklady a provizi ve prospěch žalobce ve výši 8 %), a že dne 28. 4. 1998 byl uzavřen dodatek č. 2 ke kupní smlouvě č. 98002, kterým byl zvýšen počet prodávaných stavů (na 55 ks) a stanovena konečná (celková) kupní cena 13 259 243 Kč (tj. 241 077,14 Kč za jeden stroj), kdy od ceny 34 100 000 Kč (tj. 620 000 Kč za jeden stroj) byly odečteny náklady [doprava a pojištění, provize I. (S. I.) 15 %, garanční repase, náklady za odloženou splatnost] a provize ve prospěch stěžovatele (8 %) v celkové výši 20 840 757 Kč.

V kasační stížnosti se stěžovatel vyjadřuje k otázce svých nákladů souvisejících s exportem textilních stavů do Mexika. Stěžovatel mimo jiné uvedl, že montáž strojů prováděl výrobce (M.2, a. s.) a vyfakturoval ji k tíži stěžovatele (faktura č. 0196051 na částku 1 096 200 Kč a faktura č. 196050 na částku 124 028 USD). K tomu žalovaný uvádí, že v průběhu daňového řízení byl stěžovatel vyzván, aby doložil veškeré náklady související s vývozem stavů do Mexika. Statutární zástupce stěžovatele potom uvedl dne 28. 5. 1999 při ústním

jednání do protokolu č. j.:18327/99/255970/3370, že v nákladech jsou pouze doklady související s vývozem, tj. doprava F. C., další náklady v účetnictví nejsou, a že přefakturace nákladů obchodní společnosti M.2, a. s., která služby související s vývozem fakticky zajišťovala, na stěžovatele neproběhla. Při šetření v obchodní společnosti M.2, a. s. bylo zjištěno, že faktura č. 186973 vystavená touto obchodní společností dne 7. 1. 1999 (vyúčtování za montážní práce a uvedení 55 stavů W 190 L do provozu) byla stěžovatelem vrácena s odůvodněním, že si neobjednali ani montážní práce ani uvedení stavů do provozu.

Ostatní stěžovatelem uvedené skutečnosti potom v zásadě odpovídají tomu, co bylo zjištěno v daňovém řízení. Pokud jde o náklady stěžovatele na dopravu stavů do Mexika, je třeba poukázat na již zmiňovaný dodatek č. 2 ke kupní smlouvě č. 98002, ze kterého plyne, že v kupní ceně, za kterou stěžovatel od obchodní společnosti M.2, a. s. nakoupil předmětné textilní stavby, byly zohledněny mimo jiné náklady stěžovatele na dopravu a pojištění stavů ve výši 2 000 000 Kč.

Žalovaný dále uvádí, že prokázané významné personální propojení mezi obchodní společností M.2, a. s. a stěžovatelem, a to v osobě Ing. P., který byl v rozhodné době společníkem a jednatelem stěžovatele a současně předsedou představenstva a generálním ředitelem obchodní společnosti M.2, a. s., je dle jeho názoru důležitou indicií pro hodnocení deklarovaného obchodního případu. Byl to totiž Ing. P., kdo měl v obou společnostech rozhodující slovo, i když se stěžovatel snaží vzbudit dojem, že tomu tak nebylo.

Vzhledem ke shora uvedenému žalovaný navrhuje, aby Nejvyšší správní soud ČR nevyhověl návrhu stěžovatele a kasační stížnost dle ust. § 110 odst. 1 poslední věty zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní zamítnul.

III.

Ze spisového materiálu bylo zjištěno, že stěžovatel podal přiznání k DPH ze dne 20. 7. 1998 za zdaňovací období červen 1998, ve kterém na řádku 54 uplatnil nadměrný odpočet ve výši 2 822 985 Kč. Správce daně na základě pochybností o správnosti údajů v tomto daňovém přiznání zahájil za toto zdaňovací období ve smyslu § 43 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „zákon o správě daní“) vytykáací řízení. Na základě výsledků vytykáacího řízení a po provedeném dokazování správce daně dospěl ke zjištění, že stěžovatel jako plátce DPH neprokázal ve smyslu § 19 odst. 1 a 2 zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty nárok na vrácení nadměrného odpočtu uplatněného na základě předložené faktury č. 9812000005 vystavené dne 25. 6. 1998 za dodávku vodních tkalcovských stavů od dodavatele M.2, a. s. odběrateli - stěžovateli. Stěžovateli byl proto snížen nárok na odpočet daně o částku 2 918 033 Kč. Zjištění správce daně bylo podkladem pro vydání rozhodnutí č. j. 128292/99/288914/2201 – platební výměr č. 476 ze dne 10. 9. 1999 na DPH za zdaňovací období červen 1998, kterým byla stěžovateli vyměřena vlastní daňová povinnost ve výši 94 048 Kč.

Proti tomuto rozhodnutí podal stěžovatel odvolání ze dne 11. 10. 1999, které odůvodnil tvrzením, že správce daně vyměřil tuto daňovou povinnost odchýlně od daně přiznané za předmětné období a neuvedl ve smyslu § 46 zákona, na podkladě čeho a jaký důvod ho vedl k odchýlnému stanovení daně. Stěžovatel uvedl, že daňové přiznání podané za předmětné zdaňovací období v zákonné lhůtě bylo správné a navrhl platební výměr zrušit v plném rozsahu. Dodatečným zdůvodněním odvolání stěžovatel namítl, že správce daně nevzal v úvahu, že obchodní transakce proběhla v souladu s ustanovením obchodního zákona,

dodavatel i odběratel jsou dvě rozdílné obchodní společnosti a zboží, které je předmětem odpočtu daně DPH bylo společností stěžovatele dodáno zahraničnímu odběrateli v souladu s celními a daňovými předpisy.

Odvolání žalovaný rozhodnutím č.j. 1320/2000/FŘ/130 ze dne 27. 7. 2000 zamítl. V odůvodnění žalovaný uvedl, že ve zdaňovacím období 6/98 nebyl daňovému subjektu na základě ukončeného vytýkácího řízení uznán nárok na odpočet daně z dokladu č. 186516 ze dne 25. 6. 1998, který byl zaúčtován ve firmě stěžovatele pod č. 9812000005, dodavatel M.2, a. s., na 55 ks vodních stavů, základ daně 13 259 243 Kč a daň v sazbě 22% ve výši 2 917 033 Kč. K tomuto obchodnímu případu byl ve zdaňovacím období září 1998 vystaven daňovým subjektem M.2, a. s., doklad č. 486719 ze dne 17. 9. 1998, ve společnosti stěžovatele zaúčtován pod č. 9812000008, jedná se o dobropis k faktuře č. 186516 ze dne 25. 6. 1998 a byl vystaven z důvodů „změny nákladů na prodej“, základ daně 1 237 643 Kč a daň v sazbě 22% 272 281 Kč. Tento dobropis nebyl uznán jako daňový doklad u subjektu M.2, a. s., a současně nebyl uznán jako daňový doklad u daňového subjektu stěžovatele. Ve stejném zdaňovacím období byl k tomuto obchodnímu případu vystaven další doklad společností M.2, a. s., a to doklad č. 486735 ze dne 23. 9. 1998, který byl zaúčtován u daňového subjektu stěžovatele pod č. 9812000009; tento dobropis byl vystaven z důvodů „vrácení strojů“, základ daně 7 500 000 Kč a daň v sazbě 22% ve výši 1 650 000,- Kč; dobropis nebyl opět uznán jako daňový doklad u daňového subjektu M.2, a. s., a současně nebyl uznán jako daňový doklad u daňového subjektu stěžovatele. Doklady č. 486719 ze dne 17. 9. 1998 a č. 486735 ze dne 23. 9. 1998 vystavené firmou M.2, a. s., nejsou daňovými doklady ve smyslu ustanovení § 2 odst. 2 písm. g) a § 13 zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění platném od 1. 1. 1998 do 31. 3. 2000 (dále jen „ZDPH“) a daňovému subjektu – stěžovateli tedy nevznikla povinnost snížení nároku na odpočet daně na vstupu ve zdaňovacím období září 1998. V souladu s ustanovením § 2 odst. 1 a § 16 odst. 8 ZSDP, správce daně přihlédl ke všem okolnostem, které byly zjištěny a snížil daňovému subjektu – stěžovateli za zdaňovací období září 1998 daňovou povinnost o 1 922 281 Kč. Za zdaňovací období červen 1998 byl celkem snížen nárok na odpočet daně o částku 2 917 033 Kč. Z důvodu, že podstata předmětného případu, jenž je nezbytná pro jeho souvislý popis, se úzce prolíná s obchodními aktivitami daňového subjektu uskutečněnými ve zdaňovacím období květen 1998, obsahuje hodnocení správce daně vazbu na obě zdaňovací období. Správce daně při rozhodování posoudil všechny důkazy získané při daňových řízeních u daňového subjektu stěžovatele a M.2, a. s. v souladu s § 2 odst. 3 a 7 ZSDP, všechny důkazy posoudil v jejich vzájemné souvislosti a přitom přihlédl ke všemu, co v daňových řízeních vyšlo najevo, přičemž v řízení bral v úvahu vždy skutečný obsah právního úkonu nebo jiné skutečnosti rozhodné pro stanovení a vybrání daně a dospěl k závěru, že nebylo naplněno ustanovení § 2 odst. 1 písm. a) a § 9 odst. 1 písm. a) ZDPH, nebylo uskutečněno zdanitelné plnění – prodej tkalcovských stavů firmou M.2, a. s. firmě stěžovatele, a neuznal u daňového subjektu stěžovatele všechny doklady vystavené v souvislosti s tímto obchodem jako doklady daňové ve smyslu § 2 odst. 2 písm. q) ZDPH. Ze strany daňového subjektu došlo k porušení § 19 odst. 1 a 2 ZDPH a k neoprávněnému uplatnění nároku na odpočet daně. Po rozsáhlém popisu obchodního případu dospěl správce daně k závěru, že se obchod neuskutečnil tak, jak bylo uváděno daňovým subjektem – stěžovatelem a společností M.2, a. s., a nebylo prokázáno uskutečnění zdanitelného plnění, tj. dodání tkalcovských stavů stěžovateli. Správce daně má zato, že § 2 odst. 7 ZSDP byl použit oprávněně – skutečný stav byl zastřen stavem formálně právním a lišil se od něho s cílem získat nadměrný odpočet na dani z přidané hodnoty u stěžovatele. Všechny rozhodující smlouvy podepisoval Ing. P., který byl oprávněn jednat a podepisovat za obě společnosti; firma M.2, a. s., nedodala zboží kupujícímu – stěžovateli tak, jak bylo deklarováno v kupních

smlouvách a uvedeno na dokladech, nepředala stavy stěžovateli, jak dokladoval Ing. P. sepsanými protokoly o předání, to bylo pouze formálně deklarováno na dokladu, k fyzickému předání a převzetí ve skutečnosti nedošlo. Povinností prodávajícího je dodat zboží a předat doklady, které se ke zboží vztahují; tyto doklady byly předány firmě S. M. (dodání balicích listů a projednávání celního odbavení zaměstnancem firmy M.2, a. s.), která byla zprostředkovatelem tohoto obchodu a svým dopisem potvrdila firmě M.2, a. s., že zboží je již na místě a zákazník toto zboží převzal. I doklady vztahující se ke zboží nebyly předány firmou stěžovatele, ale zaslány firmou M.2, a. s.. Dodání zboží – dle kupní smlouvy- se uskutečňuje předáním zboží prvnímu dopravci, předání zboží prováděla firma M.2, a. s. (dopis z Mexika, kde je panu H. oznámeno S., že M.2, a. s., předává zboží dopravci a příjemcem tohoto zboží byla firma C. I.). I záruku za dodané stavy poskytuje firmě C. I. firma M.2, a. s., jak je uvedeno v kupních smlouvách se zahraničním odběratelem, odpovědnost za vady tedy nese stěžovatel. Dále je podrobně rozebráno ujednání o úplatě ve smlouvách komisionářských, aplikováno na daný obchodní případ. Správce daně uzavírá, že danou věc posoudil jako cílené, účelové jednání jednatele stěžovatele a současně v té době jediného akcionáře M.2, a. s., který formálně právními úkony, kupními smlouvami, daňovými doklady a jednáním před správcem daně zastíral skutečný obsah svého jednání; celá transakce měla dosáhnout čerpání odpočtu daně na vrub státního rozpočtu a tímto neoprávněně zvýhodnit stěžovatele.

Proti rozhodnutí odvolacího orgánu podal žalobce dne 27. 9. 2000 žalobu u Krajského soudu v Brně.

V žalobě pro nezákonnost rozhodnutí správce daně mimo popis celého obchodního případu stěžovatel uvádí, že sice byla sepsána smlouva se společností M.2, a. s., ale skutečným prodávajícím byl stěžovatel. Nesouhlasí s hodnocením postavení Ing. P., dále s hodnocením, že měli v předmětném období pouze příjmy z pronájmu; tvrdí, že zástavní smlouva platně nezaložila vznik zástavního práva, doklad o předání a převzetí strojů dle jeho názoru doložil, objasňuje nadbytečnost skladovacích smluv, vyjadřuje se k praxi návštěv u stěžovatele nezapisovaných do knihy návštěv, osvětluje praxi příkazů k fakturaci, expedování, navrhuje výslechy svědků a podotýká, že správní orgán nevyhověl návrhům na výslech svědků. Stěžovatel v žalobě trval na přesvědčení, že se jedná o uskutečněné zdanitelné plnění.

Žalovaný ve svém vyjádření k žalobě poukázal zejména na skutkový stav tak, jak vyplývá z dokladů předložených v daňovém řízení, zejména pak na osobní provázanost stěžovatele a M.2, a. s., časovou nesouvislost mezi vystavením faktury a změnou vývoze, nesouvislost mezi daty předání a převzetí strojů, náležitosti vývozu stavů do Mexika, nezvyklé sjednání kupní ceny v kupní smlouvě současně se zpochybněním tohoto smluvního typu, a závěrem na nezbytnou aplikaci ustanovení § 2 odst. 7 ZSDP, které správci daně ukládá povinnost nepřihlížet k formálně právním úkonům, zastírají-li obsah jiného právního úkonu či jiné skutečnosti rozhodné pro stanovení či vybrání daně.

Rozsudkem Krajského soudu v Brně byla žaloba jako nedůvodná zamítnuta. Soud mj. uvedl, že další dokazování ve věci je bez významu, a po shrnutí skutkového stavu dospěl k závěru, že správní orgány postupovaly v daném řízení ve shodě se základními zásadami daňového řízení, když zkoumaly, zda se skutečně jednalo v deklarovaném obchodním případě o zdanitelné plnění. Správce daně měl dostatečné podklady k tomu, aby dovedl, že deklarovaná zdanitelná plnění ve skutečnosti realizována nebyla, soud se ztotožnil se závěrem žalovaného, že žalobce neprokázal správci daně uskutečnění zdanitelného plnění,

deklarované obchodní transakce jsou fiktivní a deklarovaný nárok na odpočet daně nebyl žalobcem v průběhu daňového řízení prokázán. Krajský soud v Brně ve svém rozhodnutí uzavřel, že zákon o dani z přidané hodnoty rozumí uskutečněním zdanitelného plnění stav faktický, nikoli stav formálně vykazovaný, a shodl se s žalovaným, že žalobce v průběhu daňového řízení nedoložil oprávněnost uplatněného nároku na odpočet daně a přidané hodnoty ve smyslu § 19 tohoto zákona. Soud I. stupně nezjistil ani takové vady řízení, které by mohly mít vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí.

IV.

V souladu s ust. § 109 odst. 3 s. ř. s. je Nejvyšší správní soud vázán důvody kasační stížnosti; to neplatí, bylo-li řízení před soudem zmatečné (ust. § 103 odst. 1 písm. c) cit. zák.) nebo bylo zatíženo vadou, která mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé, anebo je-li napadené rozhodnutí nepřezkoumatelné (ust. § 103 odst. 1 písm. d) cit. zák.), jakož i v případech, kdy je rozhodnutí správního orgánu nicotné. Ke skutečnostem, které stěžovatel uplatnil poté, kdy bylo vydáno napadené rozhodnutí, Nejvyšší správní soud v souladu s ustanovením § 109 odst. 4 s. ř. s. nepřihlédne. Skutkovým základem pro rozhodnutí kasačního soudu se tedy mohly stát pouze skutečnosti a důkazy, které byly uplatněny před soudem, který vydal napadené rozhodnutí. Při svém rozhodování vycházel Nejvyšší správní soud ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (ust. § 75 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s.).

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek Krajského soudu v Brně v rozsahu důvodů kasační stížnosti uplatněných dle § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s. a dospěl k závěru, že kasační stížnosti nelze vyhovět.

V kasační stížnosti stěžovatel uplatňuje důvod uvedený v § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., tj. nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení. Tvrzenou nezákonnost spatřuje stěžovatel v nesprávném posouzení právní otázky, zda příslušný obchodní případ byl kupní smlouvou či údajně zastíranou smlouvou komisionářskou.

K tvrzené nezákonnosti podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. konstatuje Nejvyšší správní soud, že tato spočívá buď v tom, že na správně zjištěný skutkový stav je aplikována nesprávná právní věta, popř. je sice aplikována správná právní věta, ale tato je nesprávně vyložena. Vztah mezi skutkovým zjištěním a právním posouzením lze charakterizovat tak, že jde o aplikaci právní normy na konkrétní případ nebo situaci.

Ze závěru Krajského soudu v Brně se podává, že z formulace předmětné kupní smlouvy jednoznačně plyne, že se jedná o zprostředkování prodeje textilních stavů jménem žalobce pro firmu M.2, a. s., a na její účet, přičemž firma M.2, a. s., se zavázala za tuto službu stěžovateli zaplatit. Nejvyšší správní soud, na rozdíl od soudu krajského, má za to, že není nezbytné zpochybňovat předmětnou smlouvu jako smlouvu kupní. Přísně vzato z formálního hlediska totiž všechny znaky kupní smlouvy splňuje. Dodatek o tom, že „tím není dotčena možnost provize“ samozřejmě úmysl znejasňuje, ovšem z hlediska příslušných ustanovení Obchodního zákoníku by mohla být smlouva v této části jediné neplatná, ledaže by celý právní úkon byl disimulovaný, pak by neplatnou byla smlouva jako celek. Závěrem uvedená výhrada kupujícího pak z tohoto pohledu žádný problém nečiní. Pro posouzení oprávněnosti nároku na odpočet DPH (dle § 19 zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty) není významné, jestliže správce daně neprovede přesnou typologizaci smlouvy, na jejímž základě

bylo plněno, rozhodující je, aby daňový subjekt prokázal, že byly splněny podmínky, za nichž lze odpočet uplatnit a vyvrátil veškeré pochybnosti, které vyjádřil správce daně. Krajský soud velmi přesně a výstižně popsal důvody, pro které považuje pochybnosti správce daně za stěžovatelem nevyvrácené a činí tak nadmíru přehledně v hodnotící části svého rozsudku. Na oprávněnosti pochybností žalovaného nic nemění ani vytýkaná úvaha krajského soudu o zprostředkování prodeje a komisionářské smlouvě, neboť ve smyslu zásady *superfluum non est quod ad declarationem ponitur*, nešlo v skutku o více, než dostatek vysvětlení, jehož nepřesnost není důvodem považovat celkové závěry soudu za chybné. Je třeba vzít v úvahu při posuzování povahy dané smlouvy, že především nebylo prokázáno plnění na jejím základě; rovněž je třeba připomenout, jak správně konstatoval i Krajský soud v Brně, že správce daně měl na základě zjištěných skutečností oprávněné pochybnosti o věrohodnosti dokladu, kterým stěžovatel uskutečnění zdanitelného plnění dokazoval a v souladu s § 31 odst. 8 písm. c) ZSDP také důvodnost této pochybnosti prokázal. Z tohoto pohledu jsou ovšem úvahy o vlastní povaze smlouvy uvedeny nad rámec.

Dle § 19 zákona o dani z přidané hodnoty má plátce daně nárok na odpočet DPH za předpokladu, že splní zákonné podmínky pro úspěšné uplatnění tohoto nároku, mezi něž patří právě prokázání jeho oprávněnosti. Dle ustanovení § 43 v kombinaci s § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků je správce daně oprávněn vyjádřit pochybnost o tvrzení daňového subjektu. Daňový subjekt je poté povinen tvrzené skutečnosti prokázat, ovšem neučiní-li tak a nevyvrátí-li pochybnosti správce daně, neunese důkazní břemeno a uplatněný daňový odpočet mu nelze uznat.

Zásada derogace účinnosti simulovaných právních úkonů obsažená v ustanovení § 2 odst. 7 zákona č. 337/1992 Sb. upřednostňuje skutkový stav před stavem formálně právním, což znamená, že správní orgán při zjišťování skutečností rozhodných pro stanovení či vybrání daně nepřihlíží k zastřeným právním úkonům, které jsou formálně upraveny tak, že se fakta představují odlišně od skutečnosti. Takto je správce daně povinen postupovat ve smyslu ust. § 2 odst. 2 a ust. § 31 citovaného zákona vždy, tzn. nikoli jen tehdy, je-li takové posouzení v neprospěch daňového subjektu, ale také tehdy, vede-li takové posouzení k jeho zvýhodnění. Tuto zásadu daňového řízení žalovaný respektoval a v řízení se zaměřil na zjištění skutečností, které nasvědčovaly tomu, že žalobce jednal v úmyslu simulovat právní úkon. Závěr, který žalovaný učinil v rozhodnutí, má oporu v provedeném dokazování, a nelze správnímu orgánu vytýkat, že neprovedl důkazy další, resp. nevyhledával důkazní prostředky ve prospěch žalobce, když tento sám tak v průběhu daňového řízení neučinil. Soustředěné důkazy pak žalovaný, stejně tak jako krajský soud, vyhodnotil v mezích svého volného uvážení, při němž nepřekročil jeho zákonné hranice.

Při aplikaci ustanovení § 2 odst. 7 zákona č. 337/1992 Sb. správce daně nezkoumá vůli daňového subjektu ten či onen právní úkon a jím založený právní vztah simulovat, resp. dostatek vážné vůle účastníků právního úkonu, kteří nemínili uskutečnit to, co pouze předstírali. Podstatné ve věci je, zda řádně zjištěný skutkový stav jednoznačně určil skutečný obsah vzniklého právního vztahu. Postupem žalovaného ani správce daně I. stupně nebyla nikterak dotčena ani omezena práva stěžovatele, týkající se svobody podnikání ani smluvní volnosti. Nad rámec potřebného odůvodnění Nejvyšší správní soud v této souvislosti uvádí, že zásada smluvní volnosti, která je beze sporu respektována v právních vztazích v rovině práva soukromého, nepřichází v úvahu v právu veřejném. Zatímco předpisy soukromého práva umožňují subjektům zvolit si, jakým právním úkonem zamýšlený právní vztah založí, (zda bude např. uzavřena smlouva kupní, komisionářská apod.), veřejnoprávní předpisy

nedávají již subjektům volbu v tom, jakým způsobem příjem z uzavřeného právního vztahu mohou zdanit.

Jako další důvod podání kasační stížnosti uplatnil stěžovatel § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s.; dle tohoto ustanovení lze kasační stížnost podat z důvodu tvrzené vady řízení spočívající v tom, že skutková podstata, z níž správní orgán v napadeném rozhodnutí vycházel, nemá oporu ve spisech nebo je s nimi v rozporu, nebo že při jejím zjišťování byl porušen zákon v ustanoveních o řízení před správním orgánem takovým způsobem, že to mohlo ovlivnit zákonnost, a pro tuto důvodně vytykanou vadu soud, který ve věci rozhodoval, měl napadené rozhodnutí správního orgánu zrušit; za takovou vadu řízení se považuje i nepřezkoumatelnost rozhodnutí správního orgánu pro nesrozumitelnost.

Nejvyšší správní soud shodně se závěrem krajského soudu shledal rozhodnutí žalovaného řádně odůvodněným, jeho závěry jsou logické a jsou odrazem řádně provedeného dokazování. Ze správního spisu je zcela zřejmé, že správní orgán provedl v řízení úplné dokazování, je z něj zřejmé, z jakých důkazních prostředků správní orgán při svém rozhodování vycházel. Důkazní prostředky byly řádně zhodnoceny a provedené dokazování vyústilo v řádně zjištěný skutkový stav, z něhož správní orgán při svém rozhodování o tom, zda jsou zde důvody k prokázání uskutečnění zdanitelného plnění či nikoli. Nejvyšší správní soud se ztotožňuje s hodnocením osobní provázanosti obou společností tak, jak se krajský soud s danou námitkou vypořádal.

Důkazní břemeno v daňovém řízení leží v souladu s § 31 odst. 9 zákona č. 377/1992 Sb., o správě daní a poplatků, na daňovém subjektu, který prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání, hlášení a vyúčtování nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván.

Nejvyšší správní soud se s některými důvody nezabýval, neboť je lze označit jako *nova* ve smyslu § 109 odst. 4 s. ř. s., ke kterým se nepřihlíží při rozhodování o podané kasační stížnosti; konkrétně v žalobě nebyla namítána 1) pochybnost o zprávě o kontrole DPH, 2) nekonkretizované pochybnosti o uskutečnění zdanitelného plnění, 3) obcházení zákona spočívající v ustanovení o dodatkové ceně, 4) nebylo věcně a konkrétně vytykáno hodnocení žalovaného, jimiž hodnotí formální náležitosti daňových dokladů a podkladů k nim, 5) specifikace garančních prací, ani 6) zřízení správní rady nadřízené Ing. P.

Nejvyšší správní soud posoudil dle obsahu kasační stížnosti, konkrétně podsunuto ke kasačnímu důvodu podle § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s., že lze selektovat námitku subsumovatelnou pod § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., již stěžovatel napadá rozhodnutí z důvodu nepřezkoumatelnosti spočívající v nesrozumitelnosti nebo nedostatku důvodů rozhodnutí, popřípadě v jiné vadě řízení před soudem, mohla-li mít taková vada za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé, konkrétně vytyká, že nebylo řádně provedeno dokazování navrženými svědky.

K tomu je třeba poznamenat, že dokazování má ve správním soudnictví jiný charakter než dokazování v řízení občanskoprávním, trestním nebo správním. Správní soudnictví je především v žalobním řízení podle části třetí hlavy druhé dílu prvního (§ 65 a násl.) kontrolou rozhodovací činnosti veřejné správy. V tomto řízení proto soud vychází ze skutkového stavu zjištěného správním orgánem v době, kdy správní orgán vydal rozhodnutí soudem přezkoumávané (§ 75 odst. 1), neboť jinak by posuzoval jiný skutkový stav, než tak činilo přezkoumávané rozhodnutí. Tento základní princip znamená, že soud

pouze zkoumá, zda správní orgán zjistil skutkový stav dostatečně a úplně a zda na základě takto zjištěného stavu věci správně a v souladu se zákonem rozhodl. V případě nedostatků ve zjištění skutkového stavu správním orgánem soud pouze konstatuje, v jakém rozsahu je třeba dokazování doplnit. Zjistí-li, že je nutné jen ověřit některé skutečnosti zjištěné správním orgánem, provede dokazování v tomto směru sám, stejně tak sám provede doplnění dokazování, avšak pouze v nezbytném rozsahu potřebném pro rozhodnutí ve věci. Jinak by totiž nepřiměřeně nahrazoval vadné zjištění skutkového stavu správním orgánem. (Vopálka, V., Mikule, V., Šimůnková, V., Šolín, M. Správní řád soudní. Komentář. 1. vydání. Praha: C.H.Beck, 2004, s. 120-121). Navíc lze odkázat na 3. list napadeného rozsudku poslední odstavce, kde se soud I. stupně bezchybně s touto námitkou zcela vypořádal.

Ze všech shora uvedených důvodů Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji dle ustanovení § 110 odst.1 s. ř. s. zamítl.

O nákladech řízení rozhodl Nejvyšší správní soud podle ustanovení § 60 odst. 1 a 7 s. ř. s. Protože úspěšný žalovaný žádné náklady neuplatňoval, resp. mu žádné náklady nad rámec jeho úřední činnosti nevznikly, soud mu nepřiznal náhradu nákladů řízení.

P o u ě n í: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné (§ 53 odst. 3, § 120 s. ř. s.).

V Brně dne 16. března 2005

JUDr. Václav Novotný
předseda senátu