



ČESKÁ REPUBLIKA ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Michala Mazance a soudců JUDr. Petra Příhody a Mgr. Daniely Zemanové v právní věci žalobce B. T., s.r.o., zastoupeného JUDr. Antonínem Navrátilem, advokátem se sídlem Praha 1, Na Florenci 1, proti žalovanému Finančnímu ředitelství pro hlavní město Prahu, se sídlem Štěpánská 28, Praha 1, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 29. 4. 2002, čj. FŘ-9408/13/01, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 19. 11. 2003, čj. 28 Ca 449/2002 - 56,

t a k t o :

Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 19. 11. 2003, čj. 28 Ca 449/2002 - 56, se zrušuje a věc se vrací tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Žalobce (dále jen „stěžovatel“) v zákonné lhůtě podal kasační stížnost proti shora označenému rozsudku Městského soudu v Praze, kterým Městský soud v Praze zamítl žalobu stěžovatele proti rozhodnutí žalovaného ze dne 29. 4. 2002, čj. FŘ-9408/13/01. Tímto rozhodnutím žalovaný zamítl odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru Finančního úřadu pro Prahu 9 ze dne 20. 7. 2001 týkajícího se snížení základu daně na vstupu a dodatečného vyměření daně z přidané hodnoty za březen 1997.

Stěžovatel v kasační stížnosti uplatňuje zákonné důvody obsažené v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., namítá tedy nesprávné posouzení právní otázky v předcházejícím řízení. Domnívá se, že v řízení před soudem nebylo vyvráceno tvrzení stěžovatele, že reklamní propagace při sportovní akci M. F. dne 15. 3. 1997 se uskutečnila a náklady stěžovatele vynaložené na tuto reklamu souvisely s jeho podnikatelskou činností. Z toho je zřejmé, že přijal zdanitelné plnění od třetí osoby, kterou byla společnost A. C., s. r. o., což vyplývá z předložených dokladů. Zpochybil-li správce daně poskytnutí služby společností A. C., s. r. o., bylo jeho povinností sporné skutečnosti ověřit. Správce daně obdržel od stěžovatele všechny důkazy o uskutečnění reklamní akce, nárok na odpočet daně dle § 19 zákona ČNR č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění platném do 31. 12. 1997, (dále jen „ZDPH“), byl tak prokázán a správce daně nebyl oprávněn dle

§ 2 odst. 3, 7 zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „daňový řád“), doměřovat daň a vykázanou akci kvalifikovat jako zastřený právní úkon.

Dle názoru stěžovatele je pro posouzení věci nepodstatné, zda fakturovaná částka byla dohodnuta před akcí či až po její realizaci, nýbrž, že byla fakturována reklamní služba zajištěná společností A. C., s. r. o. Hodnocení rámcové smlouvy uzavřené mezi stěžovatelem a A. C., s. r. o., nemá vliv na uskutečnění zdanitelného plnění. Stěžovatel namítá porušení zásady zakotvené v § 2 odst. 2 daňového řádu, neboť správce daně nepostupoval v součinnosti s daňovým subjektem; dále zásady volného hodnocení důkazů dle § 2 odst. 3 daňového řádu, když správce daně předložené důkazy nehodnotil jednotlivě ani v jejich vzájemné souvislosti a nepřihlédl k tomu, co bylo v daňovém řízení zjištěno. Správce daně nevzal v rozporu se zásadou materiální pravdy v úvahu skutečný obsah úkonů, neboť mezi stěžovatelem a A. C., s. r. o., došlo k realizaci reklamní akce, která souvisela s podnikatelskou činností stěžovatele.

Stěžovatel poukazuje na § 9 ZDPH týkající se uskutečnění zdanitelného plnění v případě přeúčtování služeb, dle jeho názoru výtka chybného uvedení data uskutečnění zdanitelného plnění není oprávněná. Nelze zpochybňovat ani specifikaci rozsahu zdanitelného plnění, neboť není sporu o tom, že reklamní akce byla uskutečněna a tvrzení stěžovatele, že akci zajistila společnost A. C., s. r. o., nebylo vyvráceno. Dále stěžovatel namítá, že odůvodnění ohledně chybného uvedení data zdanitelného plnění a neobvyklosti zaplacené ceny mu bylo sděleno až rozhodnutím o odvolání, čímž mu byla odňata možnost se k těmto argumentům řádně a kvalifikovaně vyjádřit ve správním řízení. Tvrzená neobvyklost ceny nebyla podložena odborným vyjádřením. Z uvedených důvodů žádá stěžovatel zrušení napadeného rozsudku a vrácení věci k dalšímu řízení.

Žalovaný v písemném vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že nezpochybnil realizaci reklamní akce propagující stěžovatele, ale podíl společnosti A. C., s. r. o., na jejím uspořádání. Z šetření u Hotelu H. P., kde se akce konala, vyplynulo, že v den konání akce byly sály pronajaty společností M. & F. C., s. r. o. Společnost A. C., s. r. o. byla nekontaktní, správce konkursní podstaty neobdržel od statutárních zástupců účetní knihy ani jiné podklady. Z výpisu z obchodního rejstříku vyplývá propojení mezi A. C., s. r. o., a firmou M. & F. C., s. r. o. Dle žalovaného stěžovatel nepředložil důkazy umožňující ověřit, že služba byla dodána společností A. C., s. r. o. Správce daně se nezabýval datem plnění ani jeho rozsahem, neboť dospěl k závěru, že stěžovatel neměl nárok na odpočet vzhledem k neprokázání poskytnutí služby subjektem uvedeným na daňovém dokladu. Odvolací orgán zmíněné nedostatky konstatoval vzhledem ke své povinnosti prověřit všechny skutečnosti mající vztah k věci. Odkaz na přeúčtování služby dle § 9 písm. h) ZDPH považuje žalovaný pro danou věc za nepoužitelný, neboť přímá přefakturace služeb nebyla prokázána. Skutečnost, že společnost A. C., s. r. o., byla pouze zprostředkovatel, stěžovatel poprvé uvedl v žalobním řízení, uzavřená smlouva tomu neodpovídá.

Ze správních spisů žalovaného a správce daně vyplývá, že daň z přidané hodnoty za období březen 1997 byla stěžovateli vyměřena dne 25. 4. 1997. Dne 13. 11. 1998 byl správcem daně sepsán protokol o ústním jednání, kterému byl přítomen jednatel stěžovatele. V protokolu o jednání je uveden seznam dokladů, které zástupce stěžovatele předložil, předmět jednání zde není vymezen. V závěru protokolu je uvedena poznámka, učiněná patrně správcem daně, že firma A. C., s. r. o., je v současné době nekontaktní, byla zahájena vyhledávací činnost. K tomuto zástupce stěžovatele uvedl, že jmenovaná

firma jim nabídla účast na sportovní akci v hotelu H. s mezinárodním obsazením, což stěžovatel považoval za lukrativní, účelem spolupráce mělo být seznámení veřejnosti s logem firmy pomocí médií. Zástupce stěžovatele předložil správci daně materiály týkající se konání a vyúčtování této akce: fakturu č. 37/97, výpis z účtu o úhradě částky 610 000 Kč, fotografie z reklamní akce prokazující přítomnost loga stěžovatele, program a poutač k akci. Další ústní jednání proběhlo dne 4. 1. 1999, správce daně konstatoval, že v rámci místního šetření byla provedena u stěžovatele kontrola oprávněnosti nároku na odpočet, jehož předmětem byla účast na sportovních akcích pořádaných firmou M. & F. C., s. r. o., zprostředkovaná firmou A. C., s. r. o. Finanční úřad konstatoval, že na základě předložených důkazních prostředků v návaznosti na šetření probíhající v rámci různých finančních úřadů, dospěl k závěru, že stěžovatel neodstranil předložením výše uvedených materiálů pochybnosti o faktickém uskutečnění zdanitelného plnění. Dodavatel reklamních služeb nepřiznal svou daňovou povinnost a místně příslušný správce daně u něho neprokázal faktické uskutečnění zdanitelného plnění. Stěžovatel uplatnil proto daň na vstupu ve výši 110 000 Kč neoprávněně a v rozporu s § 19 odst. 1 ZDPH a daň mu proto byla v této výši dodatečně doměřena.

Stěžovatel s tímto závěrem nesouhlasil. Podal námitku podle § 52 daňového řádu k obsahu protokolu o ústním jednání. Správce daně námitku zamítl s tím, že se jedná o postup správce při prováděném místním šetření. Proti tomuto se stěžovatel opět bránil a namítal, že předložil daňový doklad se všemi náležitostmi, dále při prokazování uskutečnitelného plnění doložil dalšími doklady jeho existenci. Správce daně dle jeho názoru neprokázal existenci skutečností vyvracejících průkaznost, správnost a úplnost předložených dokladů. Stěžovatel poukazuje na materiály prokazující, že na akci M. F. pořádané dne 15. 3. 1997 bylo vystaveno jeho logo, toto plnění bylo použito pro dosažení obrátu za jeho zdanitelná plnění na výstupu, nárok na odpočet prokázal daňovým dokladem řádně zaúčtovaným. Správce daně i tuto námitku zamítl, v odůvodnění se zavázal provést další šetření před ukončením daňového řízení v této věci.

Dne 18. 2. 1999 vydal správce daně dle § 31 odst. 9 daňového řádu výzvu k prokázání rozhodných skutečností a vyzval stěžovatele k předložení smlouvy mezi jím a firmou A. C., s. r. o. o zabezpečení služeb v rámci reklamní akce a důkazního materiálu o zajištění reklamní kampaně touto firmou. Při dalším jednání dne 6. 4. 1999 stěžovatel předložil prohlášení bývalých jednatelů A. C., s. r. o. k poskytování reklamních služeb, Rámcovou smlouvu o reklamě a propagaci ze dne 2. 1. 1997 a rozpis rozúčtování faktury č. 37/97.

Dne 20. 7. 2001 vydal správce daně dodatečný platební výměr, kterým doměřil stěžovateli daň z přidané hodnoty za období březen 1997 ve výši 110 000 Kč. Stěžovatel podal odvolání, ve kterém namítal, že doložil veškeré dostupné podklady k prokázání uskutečnění zdanitelného plnění, není sporu o tom, že jejich logo bylo na akci M. F. vystaveno, byly zde propagovány jejich výrobky, dodavatel potvrdil, že služby provedl. Stěžovateli nebylo známo, z jakých důvodů nepovažoval správce daně jimi předložené materiály za dostatečné, nebylo mu to sděleno ani na žádost o sdělení důvodu doměření daně a správce daně bez další specifikace pouze konstatuje, že stěžovatel neunesl důkazní břemeno. V takovém postupu shledává stěžovatel porušení zásad daňového řízení, zejména § 16 odst. 4 písm. f) daňového řádu.

Žalovaný odvolání zamítl. Odkázal na ustanovení § 12 odst. 2 ZDPH, který definuje náležitosti daňového dokladu. Na faktuře stěžovatele je uvedeno nesprávné datum uskutečnění zdanitelného plnění (20. 3. 1997 namísto 15. 3. 1997), chybí jednoznačná

identifikace zdanitelného plnění (popis a rozsah služby). Faktura předložená stěžovatelem tedy neobsahovala všechny náležitosti stanovené zákonem. Žalovaný dále namítá, že stěžovatel neprokázal, že službu přijal od A. C., s. r. o., nespecifikoval rozsah služeb, neobjasnil, jakým způsobem byla na základě předložené smlouvy stanovena cena za plnění. Smlouva o reklamě a propagaci uzavřená stěžovatelem s firmou A. C., s. r. o. je obecná a nekonkrétní. V článku IV. se stěžovatel zavazuje uhradit za reklamu a propagaci dohodnutou částku po průběhu akce, nelze však určit, zda fakturovaná částka byla dohodnuta před nebo po akci, jaká reklama byla objednána a poskytnuta, jaké byly skutečné náklady na reklamní akci. Žalovaný se odvolává na zjištění, že v hotelu H. byla dne 15. 3. 1997 pronajata kongresová hala firmou M. & F. C., s. r. o. pro uspořádání akcí M. F. Hotel H. nemá k dispozici žádné materiály svědčící o aktivitách firmy A. C., s. r. o. Žalovaný poukázal na skutečnost, že z fotografií dodaných stěžovatelem nelze určit, zda se jednalo o reklamu na reklamních tabulích, či o promítanou reklamu, u názvu firmy stěžovatele není uveden typ obchodní společnosti ani sídlo.

Dle žalovaného nebyly písemným vyjádřením bývalých jednatelů firmy A. C., s. r. o., ani jiným důkazním prostředkem předloženým ze strany stěžovatele, odstraněny pochybnosti, zda došlo k poskytnutí uvedené služby přímo touto firmou, v jakém rozsahu a jakým způsobem byla poskytnuta. Tyto pochybnosti finanční úřad vyjádřil v průběhu řízení několikrát, stěžovatel byl o nich informován např. při jednání dne 4. 1. 1999, ve výzvách ze dne 18. 2. 1999 a ze dne 28. 11. 2000. Stěžovatelem předložená faktura č. 37/97 neobsahovala dle § 12 ZDPH dostatečný popis a rozsah přijatého zdanitelného plnění, datum uskutečnění zdanitelného plnění nebylo v souladu se skutečným datem konání sportovní akce. Daňový subjekt je dle § 31 odst. 9 daňového řádu povinen prokázat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání, nebo k jejichž průkazu byl správcem daně vyzván.

K námitce, že finanční úřad nepostupoval v součinnosti se stěžovatelem, žalovaný odkázal na sepsané protokoly o ústním jednání, písemné výzvy, nahlédnutí stěžovatele do spisu dne 26. 4. 2000. Stěžovatel měl možnost seznámit se se všemi doklady založenými ve vyměřovacím spisu, v protokolu o nahlédnutí do spisu nebyly uplatněny žádné připomínky či námitky. Stěžovatel mohl až do vydání platebního výměru podávat připomínky či předkládat důkazy. Ustanovení § 16 daňového řádu nebylo porušeno, neboť stěžovateli byla daň doměřena v rámci místního šetření dle § 15 daňového řádu. Skutkový stav má v daňovém řízení přednost před stavem formálním, stěžovatel byl povinen prokázat skutečný stav věci. Stěžovatel neodstranil pochybnosti správce daně a neprokázal dle § 31 odst. 9 daňového řádu přijetí zdanitelného plnění od firmy A. C., s. r. o., proto uplatněná daň z přidané hodnoty za březen 1997 nebyla uznána.

Stěžovatel se proti rozhodnutí žalovaného bránil žalobou u Městského soudu v Praze podanou dle § 65 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“). Uvedl, že nárok na odpočet DPH uplatnil na základě smlouvy o reklamní propagaci uzavřené s firmou A. C., s. r. o., doložil příslušnou fakturu, kterou byla vyúčtována reklamní činnost, prokázal, že tato činnost byla realizována. Stěžovatel se domníval, že správci daně předložil veškeré důkazy o uskutečnění reklamní činnosti na základě výše uvedené smlouvy. Dle jeho názoru žalovaný neuvedl důvod svých pochybností o přijetí zmíněného plnění stěžovatelem, a důvody nedostatečnosti či nevěrohodnosti jím předložených důkazů, proto lze dovodit, že žalovaný se nevypořádal s důkazy, které mu byly předloženy, nehodnotil je a nevyvrátil jejich vypovídací hodnotu. Skutkové i právní

závěry žalovaného jsou nesprávné a neodůvodněné. Je zcela zjevné, že služba spočívající v zajištění reklamní činnosti se uskutečnila a došlo k sjednanému plnění účastníků podle smlouvy o reklamě a propagaci ze dne 2. 1. 1997, tato služba byla rovněž stěžovatelem zaplacená. K nesprávnému datu uvedenému na faktuře stěžovatel odkázal na přednost stavu skutečného před formálním, když bylo prokázáno skutečné datum konání reklamní akce. Stěžovatel vytýká, že námitky týkající se formálních náležitostí byly uplatněny až v odvolacím řízení a nikoliv ve stadiu daňové kontroly, v čemž spatřuje zkrácení svého práva vyjádřit se k takové námitce dle § 16 odst. 4 daňového řádu. Žalovaný učinil nesprávná skutková zjištění, chybně hodnotil důkazy, stěžovatel žádal jeho rozhodnutí zrušit a vrátit mu věc k dalšímu řízení.

Městský soud v Praze žalobu projednal v řízení dle části třetí, hlavy druhé, dílu prvního s. ř. s. Odkázal na znění rámcové smlouvy mezi stěžovatelem a firmou A. C., s. r. o., ze které nelze dovodit závazek této společnosti uskutečnit pro stěžovatele konkrétní reklamní akci. Ve smlouvě se společnost A. C., s. r. o. zavázala vyhledávat určité akce, na nichž by bylo možno realizovat reklamu pro stěžovatele, není však zřejmé, zda samotnou reklamu měla též realizovat tato společnost, případně v jakém rozsahu. V článku IV. smlouvy se stěžovatel zavazuje uhradit za reklamu a propagaci „dohodnutou“ částku, je proto nutné předpokládat, že realizaci každé jednotlivé reklamní akce ve prospěch žalobce muselo předcházet další jednání smluvních stran. Takové jednání stěžovatel ohledně částky 610 000 Kč neprokázal. Soud se ztotožnil se závěrem žalovaného, že z předložené smlouvy o reklamě a propagaci uzavřené dne 2. 1. 1997 nelze dovodit závazek společnosti A. C., s. r. o. uskutečnit pro stěžovatele reklamní akci dne 15. 3. 1997 v hotelu H. za částku 610 000 Kč. Pochybnosti správce daně se nevztahovaly ke skutečnosti, zda bylo na uvedené akci vystaveno logo stěžovatele, nýbrž, zda stěžovatel přijal plnění právě od společnosti A. C., s. r. o., přičemž nelze souhlasit s názorem stěžovatele, že určení postavení této společnosti jako zprostředkovatele či poskytovatele reklamní služby není podstatné. V případě, že by společnost A. C., s. r. o., vystupovala jako zprostředkovatel, stěžovatel by jí neplatil za poskytnutí služby, ale za zprostředkování. Soud souhlasil s žalovaným i ohledně nedostatečnosti daňového dokladu pokud se týká jeho náležitostí. Dále soud poukazuje na skutečnost, že žádná žalobní námitka nesměřovala proti závěru žalovaného, že na faktuře č. 37/97 není uveden rozsah zdanitelného plnění, ačkoliv se jedná o podstatný nedostatek. Předpokladem pro vznik nároku na odpočet daně je existence řádného daňového dokladu s náležitostmi předepsanými zákonem. Mezi tyto náležitosti patří i rozsah zdanitelného plnění. Soud dospěl k závěru, že žalovaný postupoval v souladu se zákonem, jestliže nepovažoval za oprávněný nárok na odpočet DPH za březen 1997 uplatněný stěžovatelem; žalobu proto dle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek Městského soudu v Praze v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.) a dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná.

K námitce stěžovatele zpochybňující posouzení oprávněnosti nároku na odpočet DPH u stěžovatele dle § 19 ZDPH Nejvyšší správní soud uvádí:

Městský soud v Praze nezpochybňoval realizaci reklamní propagace stěžovatele na dané akci, ani skutečnost, že by tyto náklady nesouvisely s jeho podnikatelskou činností. Jestliže soud konstatoval, že smlouva o reklamě a propagaci uzavřená dne 2. 1. 1997 je obecná a nekonkrétní a nevyplývá z ní závazek společnosti A. C., s. r. o., poskytnout pro

stěžovatele konkrétní reklamní činnost, pak toto tvrzení odpovídá skutečnosti, ale neposkytuje podklad pro závěr, že nárok na odpočet DPH stěžovatele je neoprávněný. Jak Městský soud v Praze správně uvedl, plátce má dle § 19 odst. 1 ZDPH nárok na odpočet daně, pokud přijaté služby použije k dosažení obrátu za svá zdanitelná plnění, pokud zákon nestanoví jinak. Dle odstavce 2 plátce uplatňuje nárok na odpočet na základě daňového dokladu zaúčtovaného podle zvláštního předpisu (odkaz na zákon o účetnictví) se všemi předepsanými náležitostmi. V dalších odstavcích § 19 ZDPH nejsou obsaženy další omezující podmínky pro uplatnění nároku na odpočet, které by se na případ stěžovatele vztahovaly. Z výše uvedeného vyplývá, že zákon o DPH nestanoví jako požadavek na uplatnění odpočtu skutečnost, aby zdanitelné plnění bylo předem dohodnuto a specifikováno na základě písemné smlouvy. Závěry Městského soudu v Praze o tom, že realizaci jednotlivé reklamní akce ve prospěch stěžovatele mělo předcházet další jednání smluvních stran ohledně výše částky, jsou logické, ovšem nemohou být samy o sobě důvodem pro neuznání nároku na odpočet DPH, neboť zákon takovou podmínku nestanoví.

Městský soud dále konstatoval, že stěžovatel neprokázal poskytnutí reklamní služby právě společností A. C., s. r. o., nesouhlasil s jeho tvrzením, že není podstatné, zda společnost A. C., s. r. o., ve věci vystupovala jako zprostředkovatel či jako poskytovatel reklamní služby. K důvodu, proč tuto skutečnost považuje ve vztahu k § 19 či § 12 ZDPH za podstatnou soud uvedl, že v případě pouhého zprostředkování služby by stěžovatel byl povinen zaplatit provizi za zprostředkování. Nejvyšší správní soud se s touto argumentací neztotožňuje, neboť neobsahuje zřetelně formulované důvody, jakým způsobem uvedená skutečnost ovlivňuje nárok na odpočet daně na straně stěžovatele. Městský soud v Praze ani žalovaný tyto důvody ve svých rozhodnutích neuvádějí, pouze naznačují, že tato skutečnost má dle jejich názoru vliv na posouzení dané věci. Žalovaný poprvé své výhrady upřesnil až v písemném vyjádření ke kasační stížnosti, kde uvedl, že v případě, že zdanitelné plnění uskuteční jiná osoba, než která vystavila daňový doklad, jedná se o jeho neodstranitelnou vadu tohoto dokladu. Takto jednoznačně však svou pochybnost v daňovém řízení neformuloval, neoznačil ji tak ani Městský soud v Praze. Nejvyšší správní soud není povinen ani oprávněn dovozovat důvody neuvedené v napadených rozhodnutích, proto k této věci může pouze konstatovat, že identifikace plátce uskutečňujícího zdanitelné plnění je dle § 12 odst. 2 písm. a) a b) ZDHP povinnou náležitostí daňového dokladu. Daňový doklad, na jehož základě stěžovatel uplatňoval nárok na odpočet, tuto identifikaci plátce obsahoval, nejednalo se proto o chybějící náležitost daňového dokladu a není zřejmé, která ze zákonných podmínek stanovených pro nárok na odpočet DPH byla dokazováním uvedené skutečnosti dotčena. Jestliže správce daně dospěl k závěru, že identifikace plátce není správná, jak poprvé však upřesnil až v písemném vyjádření ke kasační stížnosti, pak byl povinen v souladu s § 31 odst. 8 a 9 daňového řádu daňovému subjektu sdělit důvod svých pochybností, byl oprávněn od něho žádat k odstranění těchto pochybností poskytnutí údajů, které měl daňový subjekt k dispozici, případně měl možnost je opatřit poté, kdy daňový subjekt na jeho výzvu odpovídajícím způsobem reagoval, byl povinen se s poskytnutými materiály vypořádat. V každém případě však byl správce daně stěžovateli povinen sdělit, které ze zákonných podmínek stanovených pro nárok na odpočet DPH se jeho pochybnosti týkají.

Výše uvedený postup však správce daně v tomto případě nedodržel, z obsahu správního spisu vyplývá, že stanovil na základě své vlastní úvahy (kterou daňovému subjektu neobjasnil) kritéria zpochybňující zákonný nárok daňového subjektu na

nadměrný odpočet bez zjevné souvislosti s ustanovením § 19 ZDPH, načež důsledně vyžadoval po daňovém subjektu jejich splnění. Takový přístup správce daně je v rozporu jak s příslušnými ustanoveními daňového řádu (§ 2 odst. 1, 2, § 31 odst. 2) tak i s právy uvedenými v čl. 2 odst. 4 Ústavy ČR a čl. 2 odst. 2, 3 Listiny základních práv a svobod.

Nejvyšší správní soud poukazuje na úkony správce daně, který činil rozsáhlá zjišťování ohledně vztahu společnosti M. & F. C., s. r. o. a společnosti A. C., s. r. o.; stěžovatele však s jejich obsahem a zjištěnými skutečnostmi neseznámil. Správce daně se několikrát na počátku řízení vyjádřil, že místní šetření u stěžovatele bylo zahájeno zejména z důvodu, že firma A. C., s. r. o., která měla uhradit předmětnou částku daně na výstupu, tuto daň neuhradila a byla nekontaktní, pochybnosti o správnosti daňového dokladu vystaveného stěžovateli vznikly při prověřování jiných reklamních akcí pořádaných společnostmi M. & F. C., s. r. o. Správce daně i žalovaný z údajů zjištěných v těchto jiných daňových řízeních vycházeli i v případě stěžovatele, o čemž svědčí několik odkazů na daňové řízení v souvislosti s uvedenou společností v protokolech o jednání správce daně i v rozhodnutí žalovaného, což je zjevně nepřipustná praxe.

Nejvyšší správní soud pouze pro úplnost konstatuje, že otázku, zda subjekt uvedený v daňovém dokladu jako plátcе uskutečňující zdanitelné plnění, skutečně toto plnění poskytl či pouze zprostředkoval, je namísto řešit v daňovém řízení týkajícím se kolize mezi případným skutečným poskytovatelem plnění a zprostředkovatelem, neboť pouze zde by ovlivňovala nárok na odpočet jednotlivých plátců DPH. Žalovaný v řízení poukazyval na nesrovnalost vztahů mezi společnostmi A. C., s. r. o., a M. & F. C., s. r. o. Pokud ovšem stěžovatel s druhou společností žádné obchodní vztahy týkající se poskytování reklamy nenavázal a v této oblasti prokazatelně spolupracoval pouze se společností A. C., s. r. o., nelze mu v řízení o odpočtu DPH vytýkat, že si nebyl vědom možnosti pouhého zprostředkování, když z jednání se společností A. C., s. r. o., vyplývalo, že akce hodlá realizovat sama. Tato skutečnost je podstatná pouze pro určení správce daně, u kterého z uvedených subjektů má vybrat daň na výstupu, odpovědnost za takové určení nelze dávat plátcí daně na vstupu, který je pouze příjemcem služby i daňového dokladu vystavovaného plátcem daně na výstupu.

Z výše uvedených důvodů je zřejmé, že Městský soud v Praze zejména neposoudil náležitě podmínky nároku na odpočet daně dle § 19 ve spojení s § 12 ZDPH, neboť se ve svém rozhodnutí zabýval ověřováním skutečností, které zákon nestanoví jako podmínky pro nárok na odpočet daně dle uvedených ustanovení ZDPH, a neuvedl ani důvody, pro které by prověřované skutečnosti se splněním podmínek na nárok na odpočet daně mohly souviset, a na základě jakých zákonných ustanovení tuto souvislost dovozuje. Z jeho rozhodnutí nelze seznat, z jakých důvodů považoval za podstatný závěr žalovaného o pochybnostech ohledně skutečného poskytovatele zdanitelného plnění pro tuto konkrétní věc, přičemž samotnou realizaci zdanitelného plnění nezpochybnil. Nevyrovnal se též s námitkami stěžovatele ohledně tohoto závěru, ze kterých bylo zřejmé, že mu důvody těchto pochybností rovněž nejsou známy, neboť nebyly v daňovém řízení srozumitelně formulovány. Přestože v úvodu odůvodnění Městský soud v Praze citoval ustanovení ZDPH, kterými se nárok na odpočet daně řídí, při rozboru uvedených skutečností neuvedl žádná ustanovení tohoto zákona, jejichž porušení by dovozoval. Nejvyšší správní soud proto dospěl k závěru, že Městský soud v Praze nesprávně posoudil zákonné podmínky pro nárok na odpočet daně dle § 19 odst. 1, 2 ZDPH v souvislosti s § 12 odst. 2 ZDPH a námitka stěžovatele dle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. je proto důvodná.

Námítka stěžovatele, dle které Městský soud v Praze žalovanému nesprávně nevytkl porušení procesních předpisů, svým obsahem odpovídá důvodům uvedeným v § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s., přestože ji tak stěžovatel neoznačil. Soud je povinen přihlídnout k obsahu úkonů učiněných účastníky řízení, nikoli k jejich formě, a proto tuto námitku považoval za uplatněnou dle citovaného ustanovení. Stěžovatel procesní pochybení správců daně však vymezil velmi obecným způsobem; namítal, že nepostupovali v úzké součinnosti s daňovými subjekty dle § 2 odst. 2 daňového řádu; nebyla dodržena zásada volného hodnocení důkazů podle § 2 odst. 3 daňového řádu, neboť správce daně předložené důkazy nehodnotil jak jednotlivě, tak v jejich vzájemné souvislosti a nepřihlédl k tomu, co bylo v daňovém řízení nepochybně zjištěno, tj. že reklamní akce byla uskutečněna, čímž porušil i zásadu materiální pravdy. Nejvyšší správní soud konstatuje, že je v řízení o kasační stížnosti vázán rozsahem uplatněných stížných bodů (§ 109 odst. 2 s. ř. s.) a při respektování práva účastníků na rovné postavení (§ 36 odst. 1 s. ř. s.) není oprávněn napadené rozhodnutí přezkoumávat v širším rozsahu, stejně tak není oprávněn z obecně formulovaných důvodů kasační stížnosti dovozovat podrobnosti, které zde nejsou uvedeny. Přestože tedy již z výše uvedeného vyplývá, že správci daně v obou stupních daňového řízení nepostupovali vždy v souladu se základními zásadami daňového řízení uvedenými v § 2 daňového řádu, pokud stěžovatel konkrétně neuvedl, při jakých úkonech došlo k porušení daňového řádu v jeho neprospěch, tj. kdy s ním správce daně nepostupoval v součinnosti, jaké důkazy nesprávně hodnotil či nehodnotil, a s jakými následky, pak ze strany Nejvyššího správního soudu není možno vyhledávat jednotlivá pochybení v průběhu řízení a na základě takto obecně formulované námítky tato pochybení shledat v rozporu s procesními předpisy.

K takto obecně formulovaným námitkám Nejvyšší správní soud může pouze též obecně konstatovat, že v daňovém řízení, a to zejména před finančním úřadem, správce daně nepostupoval v úzké součinnosti se stěžovatelem. V první řadě je nutno finančnímu úřadu vytknout, že namísto místního šetření nezačal u stěžovatele daňovou kontrolu dle § 16 daňového řádu. Správce daně sice není výslovně povinen prověřovat správnost daňového základu či jiné okolnosti rozhodné pro správné stanovení daně pouze v rámci daňové kontroly, je však povinen dbát základních zásad daňového řízení uvedených v § 2 daňového řádu. Při respektování těchto základních zásad daňového řízení by správce daně musel dospět k závěru, že cílem úkonů, které v rámci místního šetření u stěžovatele činil, bylo zjištění nebo prověření okolností rozhodných pro správné stanovení daně za srpen 1997 a odpovídajícím postupem v souladu s daňovým řádem by bylo tedy zahájit daňovou kontrolu dle § 16 daňového řádu, která upravuje odpovídající postup správce daně a dává prostor pro uplatnění příslušných práv i povinností daňového subjektu. Prověření správnosti daňového základu DPH za březen 1997 prostřednictvím místního šetření v případě stěžovatele nemá oporu v příslušných ustanoveních daňového řádu. Tento zákon v ustanovení § 15 výslovně neupravuje, co vše může být pod tento pojem zahrnuto, pomocí výkladu předmětného ustanovení však je nutno dospět k závěru, že se jedná o kontrolní úkony správce daně, ovšem z povahy věci v užším smyslu, nežli při daňové kontrole. Tomuto výkladu odpovídá skutečnost, že místní šetření lze provést v rámci daňové kontroly, není však uskutečnitelné provést daňovou kontrolu v průběhu místního šetření. Z jazykového výkladu celého ustanovení § 15 daňového řádu vyplývá, že se musí jednat o „šetření v místě“ prověřovaného subjektu, tedy nikoliv například v sídle správce daně. Z koncepce ustanovení § 15 daňového řádu vyplývá, že místní šetření je časově omezený úkon, a to příchodem a odchodem pracovníka správce daně z místa, ve kterém

je místní šetření prováděno. Nelze patrně vyloučit, že ve složitých případech může prověření všech nutných skutečností přesáhnout rámec jednoho dne, v každém případě však z uvedené úpravy vyplývá, že místní šetření je určeno k prověřování údajů v místě, které souvisí s podnikatelskou činností daňového subjektu či jiných osob, tedy mimo sídlo správce daně, a je časově omezeno na provedení kontrolních úkonů v tomto místě. Místní šetření je správce daně dle § 15 odst. 1 daňového řádu oprávněn provádět pouze v souvislosti s daňovým řízením, hodnocení výsledků místního šetření se provede právě při dalších úkonech předmětného daňového řízení. Pokud daňový subjekt není seznámen s důkazními prostředky ani s jejich hodnocením správcem daně, nemůže se k nim vyjádřit a podávat jakékoliv návrhy, nemůže namítat vady vztahující se k důkazům, bez znalosti skutečných důvodů pro rozhodnutí má ztíženou možnost obrany proti rozhodnutí. Vzhledem k těmto nedostatkům řízení nelze souhlasit s opakovaným tvrzením žalovaného i Městského soudu v Praze, že stěžovatel byl správcem daně upozorňován na nedostatky a přesto je neodstranil, neboť námitky správce daně obsažené v textu protokolů o jednání jsou velmi kusé a nevypovídající nic o podstatě pochybností, které vyjádřil správce v napadeném rozhodnutí, další otázkou je legálnost vydávání výzev dle § 31 odst. 9 daňového řádu při místním šetření. I na základě obecně formulovaných námitek stěžovatele lze proto vyslovit závěr, že daňové řízení bylo v obou jeho stupních zatíženo podstatnými vadami, stěžovateli nebyly ukládány povinnosti v řádném řízení a proto nelze dovozovat negativní důsledky v souvislosti s jejich nesplněním. Vzhledem k tomu, že nejzávažnějšími vadami bylo zatíženo zejména řízení před finančním úřadem, Nejvyšší správní soud považuje pro uplatnění práv a povinností daňového subjektu nejvhodnější, napravit tato pochybení ve stejném stupni řízení.

Nejvyšší správní soud oproti tomu nesouhlasí s námitkou, že rozhodnutí žalovaného nasvědčuje tomu, že nevyhodnotil správně základní skutečnost o nepochybném uskutečnění reklamní akce, neboť žalovaný ani Městský soud v Praze realizaci reklamní akce nezpochybnili, pouze nesprávným způsobem hodnotili ostatní podmínky ustanovení § 19 ZDPH.

Nelze též přisvědčit námitce stěžovatele, že pokud není sporu o realizaci reklamní akce společností A. C., s. r. o. nelze zpochybňovat specifikaci rozsahu zdanitelného plnění a nesprávné datum uskutečnění zdanitelného plnění. Jestliže dnem uskutečnění zdanitelného plnění byl v souladu s § 12 odst. 2 písm. h) ZDPH den poskytnutí služby, tj. 15. 3. 1997, pak je na daňovém dokladu č. 37/97 uveden tento den na příslušném místě tiskopisu nesprávně jako 20. 3. 1997[odkaz na § 9 písm. h) ZDPH zde skutečně nelze použít]. Je možno zvážit, zda při hodnocení tohoto nedostatku nemůže být vzato v úvahu následné uvedení správného data poskytnutí služby v textu faktury, v každém případě se ovšem nejedná o neodstranitelný nedostatek.

Ustanovení § 19 odst. 2 ZDPH, umožňující chybějící náležitosti doplnit, bylo v minulosti několikrát změněno. Ve znění do 1. 1. 1998 platilo, že pokud daňový doklad neobsahoval všechny náležitosti, finanční orgán ho vyzval, aby si v určené lhůtě zajistil u plátce, který uskutečnil zdanitelné plnění, doplnění chybějících náležitostí. Zákonem č. 208/1997 Sb. byla s účinností od 1. 1. 1998 tato věta odstavce 2 změněna tak, že pokud doklad neobsahuje všechny předepsané náležitosti podle § 12 ZDPH, má plátce možnost prokázat podle § 31 zákona o správě daní a poplatků oprávněnost svého odpočtu. Z této změny vyplývá vůle zákonodárce změnit dosavadní způsob nápravy nedostatečnosti daňového dokladu, neboť dával daňovému subjektu, který doklad nevydal, pouze

omezenou možností vlastní aktivitou dosáhnout nápravy pro něho nežádoucího stavu. Postup dle § 31 daňového řádu je pro takový stav vyhovující, dává daňovému subjektu dostatečný prostor pro obhájení jeho zájmů. Je rovněž namístě konstatovat, že způsob, kterým je dodatečně prokazován některý z nedostatků daňového dokladu, je procesním ustanovením, byť obsaženým v hmotněprávní normě. V období, za které byl nadměrný odpočet uplatňován, bylo platné znění § 19 odst. 2 ZDPH, které jej odkazovalo na doplnění chybějících náležitostí u plátce vystavujícího daňový doklad. V případě, kdy společnost A. C., s. r. o. byla v konkursu a nebylo možno jejím prostřednictvím daňový doklad doplnit, bylo i za účinnosti staré úpravy § 19 odst. 2 ZDPH v souladu se základními zásadami daňového řízení dát daňovému subjektu prostor pro případné prokázání náležitostí dle ustanovení o dokazování v daňovém řádu. Tím spíše měl tuto cestu zvolit správce daně, který prověřoval nárok na odpočet již za účinnosti nového znění § 19 odst. 2 ZDPH a byl vázán procesní úpravou platnou při provádění dotyčných úkonů.

Je nutno přisvědčit stěžovateli v tvrzení, že finanční úřad mu nesprávně uvedení zdanitelného plnění na daňovém dokladu nevytýkal, na tento nedostatek dokladu poukázal ve svém rozhodnutí poprvé žalovaný. Odvolací orgán v souladu s § 50 daňového řádu není vázán pouze rozsahem odvolání, může daňovému subjektu vytknout i další případné vady, kterých se dopustil. K realizaci tohoto oprávnění je mu dána § 50 odst. 3 daňového řádu možnost doplnit výsledky daňového řízení, odstraňovat vady řízení, nebo toto doplnění či odstranění vad uložit správci daně. Je proto nepřípustné, aby pouze vzhledem k tomu, že nedostatek daňového dokladu spočívající v nesprávném uvedení data zdanitelného plnění byl zjištěn až v odvolacím řízení, nebyla daňovému subjektu poskytnuta možnost jej v souladu s § 19 odst. 2 ZDPH napravit. Námitka stěžovatele, že mu byla odňata možnost se k této skutečnosti vyjádřit, je důvodná.

Námitku napadající nesprávné hodnocení rozsahu zdanitelného plnění jakožto náležitosti daňového dokladu by mohl stěžovatel v řízení o kasační stížnosti úspěšně uplatnit pouze tehdy, pokud by tuto vadu řízení důvodně vytýkal již v řízení o žalobě [§ 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s.]. Městský soud v Praze ve svém rozhodnutí vyjádřil názor, že žádná žalobní námitka nesměřovala proti závěru ohledně nedostatečně uvedeného rozsahu zdanitelného plnění. Nejvyšší správní soud však s tímto závěrem nesouhlasí. Žalovaný ve svém rozhodnutí provedl hodnocení důkazů předložených stěžovatelem a uzavřel, že těmito důkazy nebyly mimo jiné vyvráceny pochybnosti správce daně ohledně rozsahu zdanitelného plnění. Pokud tedy stěžovatel v žalobě namítal, že se žalovaný nevyřadil s těmito důkazy dostatečně, nesouhlasil s jejich hodnocením, pak je takovou námitkou zpochybněn i závěr, ke kterému žalovaný na základě hodnocení důkazů dospěl. Nejvyšší správní soud k obsahu žaloby podotýká, že stěžovatel žalobními body reagoval zejména na závěrečné shrnutí věci žalovaným, dle kterého nebyla u stěžovatele uznána na vstupu uplatněná daň z přidané hodnoty, neboť neodstranil pochybnosti správce daně a neprokázal přijetí zdanitelného plnění od společnosti A. C., s. r. o., proto bylo jeho odvolání zamítnuto. Tento závěr rozhodnutí žalovaného působí zavádějícím dojmem, že z tohoto jediného důvodu bylo odvolání stěžovatele zamítnuto, přestože v odůvodnění rozhodnutí žalovaného jsou uvedeny i další skutečnosti. Vzhledem k uvedeným skutečnostem Nejvyšší správní soud hodnotí námitku týkající se nesprávného hodnocení rozsahu zdanitelného plnění v kasační stížnosti za přípustnou. Zaujal k ní shodný závěr jako u předchozí námitky, tedy nutnost seznámit stěžovatele s důvody pochybností

správce daně a poskytnout mu v daňovém řízení prostor k odstranění tohoto nedostatku se znalostí všech souvislostí.

Ze všech výše uvedených důvodů Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že Městský soud v Praze neposoudil v řízení o žalobě správně podmínky § 19 ZDPH a nezabýval se vadami řízení před správním orgánem, které mohly ovlivnit zákonnost rozhodnutí ve věci samé, přičemž stěžovatel tuto vadu v žalobě důvodně vytýkal, jeho rozhodnutí je proto nezákonné z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s. Nejvyšší správní soud proto napadený rozsudek dle § 110 odst. 1 s. ř. s. zrušil a vrátil věc Městskému soudu k dalšímu řízení.

V tomto dalším řízení je Městský soud v Praze vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem v tomto rozhodnutí, v novém rozsudku rozhodne v souladu s § 110 odst. 2 s. ř. s. i o nákladech řízení o kasační stížnosti.

Poučení: Proti tomuto rozsudku nejsou opravné prostředky přípustné.

V Brně 31. srpna 2005

JUDr. Michal Mazanec
předseda senátu