



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Marie Žiškové a soudců JUDr. Lenky Kaniové a JUDr. Josefa Baxy v právní věci žalobkyně **R., a. s.**, zastoupené JUDr. Jiřím Spoustou, advokátem se sídlem Příkrá 14, 616 00 Brno, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství pro hlavní město Prahu**, se sídlem Štěpánská 28, 110 00 Praha 1, proti rozhodnutí ze dne 5. 6. 2003, č. j. FŘ-3639/13/03, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 4. 10. 2005, č. j. 6 Ca 227/2003 - 93,

t a k t o :

Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 4. 10. 2005, č. j. 6 Ca 227/2003 - 93, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Dne 5. 6. 2003 zamítl žalovaný odvolání žalobkyně proti platebnímu výměru na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období prosinec 2001 vydanému Finančním úřadem pro Prahu 9 (dále jen „správce daně“) dne 30. 9. 2002, jímž byl žalobkyni vyměřen nadměrný odpočet ve výši 351 719 Kč oproti v daňovém přiznání vykázanému nadměrnému odpočtu ve výši 421 019 Kč. Rozdíl ve výši 69 300 Kč odůvodnil žalovaný tím, že žalobkyni se nepodařilo prokázat přijetí zdanitelného plnění od společnosti I. A., s. r. o., ve výši 315 000 Kč bez daně z přidané hodnoty za umístění reklamního banneru žalobkyně na internetových stránkách www.kancl.cz. Žalovaný uvedl, že předmětná částka je vyšší než cena obvyklá za obdobný produkt, zpochybnil obchodní postupy společnosti I. A., s. r. o., a vyhodnotil vztah mezi žalobkyní a společností I. A., s. r. o., jako vztah jinak spojených osob podle § 6 zákona České národní rady č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty.

Proti rozhodnutí žalovaného brojila žalobkyně žalobou k Městskému soudu v Praze, který ji však dne 4. 10. 2005 zamítl.

Ve včas podané kasační stížnosti pak žalobkyně namítla, že soud nesprávně posoudil zejména plnění povinností žalobkyně, které pro ní vyplývají z ustanovení § 19 zákona č. 588/1992 Sb. Žalobkyně má za to, že jednoznačně prokázala, že přijatým zdanitelným plněním byla reklama na www.kancl.cz, a to svědectvím tří nezávislých osob. Prokázala tedy, že zdanitelné plnění od svého obchodního partnera přijala. Dále prokázala, že toto plnění použila k podnikání, a to předložením svého reklamního banneru, jehož odkaz vede na její domovské stránky. Dále prokázala svůj nárok na odpočet daně daňovými doklady vystavenými plátcem daně a uhrazením platně sjednané obvyklé ceny převodem mezi bankami. Toto tvrzení žalobkyně nebylo nikým vyvráceno, pouze bylo zpochybněno správcem daně na základě jím získaných informací, které se bez výjimky týkaly problémů zjištěných u dodavatele reklamy, tj. ani v jednom případě neprokázaly, že by žalobkyně porušila nebo nedostála jakékoliv zákonné povinnosti.

Soud podle žalobkyně neměl žádné důvody vyslovit závěr, že žalobkyně a dodavatel reklamy (společnost I. A., s. r. o.) jsou spojenými osobami, které vytvořily obchodní vztah za účelem snížení daňové povinnosti. Žalobkyně trvá na tom, že společnost I. A., s. r. o., dříve neznala a nikdy s ní neměla a nemá žádné vztahy mimo vztahů dodavatele a odběratele reklamy na základě mandátní smlouvy.

Žalobkyně tvrdí, že není možno po žádném subjektu vstupujícím do obchodního vztahu spravedlivě požadovat, aby si před uzavřením závazkového vztahu obstarával informace o původu zboží či oprávněnosti a odbornosti poskytovatele služeb. Závěr soudu, že žalobkyně měla mít znalosti o předmětné doméně, je dle žalobkyně irelevantní, neboť žádná obecně platná právní norma neukládá kupujícímu či objednateli služeb, aby zkoumal, zda služba či zboží nenese právní vady spočívající v postavení prodávajícího či zhotovitele nebo dokonce v závazkových vztazích, které tento dodavatel v minulosti uzavřel s neznámými třetími osobami. Soud přihlédl k řadě skutečností zjištěných správcem daně u dodavatele – společnosti I. A., s. r. o., tj. ke skutečnostem, které stěžovatel nemohl ovlivnit.

Žalobkyně dále upozorňuje, že správce daně nemůže a není schopen posuzovat kvalitu, návštěvnost a jiné parametry předmětných www stránek. Žádný zákon ani jiná obecně platná právní norma neukládá povinnost, aby při uzavírání závazkového vztahu s poskytovatelem reklamy žalobkyně zjišťovala návštěvnost stránek a aby při nákupu čehokoliv jako součást daňového dokladu měla další doklad potvrzující stoprocentní kvalitu či jakost, naopak zákon jí nezakazuje nakupovat zboží i se sníženou kvalitou. Žalobkyně není povinna tyto skutečnosti prokazovat, neboť v rámci daňového řízení tyto skutečnosti netvrdí. Podle současné judikatury navíc není důkazní břemeno žalobkyně nekonečně široké.

Konečně žalobkyně spatřuje nesprávnost postupu soudu ve skutečnosti, že odůvodňuje své rozhodnutí tím, že žalobkyně opakovaně objednávala poskytnutí reklamy, aniž by se přesvědčila o její efektivnosti, přičemž správce daně i soud zřejmě vzali za prokázanou vzestupnost křivky růstu hospodářského výsledku a růstu daně z příjmu žalobkyně. Žalobkyně není ze zákona povinna vyhodnocovat účinnost nakoupené reklamy a je absurdní tvrdit, že křivka růstu úspěšnosti by pokračovala i bez nakoupené reklamy. To vše jsou pouze nepodložené hypotézy.

Žalobkyně proto navrhl, aby Nejvyšší správní soud zrušil napadený rozsudek Městského soudu v Praze a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že umístění reklamního banneru na stránkách www.kancl.cz nebylo v daňovém řízení zpochybňováno, avšak tato skutečnost neprokazuje, že službu poskytla právě společnost I. A., s. r. o., a zjištěné poznatky tomu nenasvědčují.

Podle žalovaného byl vlastníkem domény www.kancl.cz od 9. 5. 2001 Ing. R. P., předtím byla doména několik let volná. Ing. P. měl doménu ještě před zaregistrováním na své jméno pronajmout společnosti B. Inc. sídlící v U., s ní pak měla dne 9. 4. 2001 uzavřít smlouvu o umístění reklamy společnost I. A., s. r. o., a již dne 11. 4. 2001 si měl reklamu na dosud neexistující adrese objednat stěžovatel. Ing. P. byl navíc s jednatelkou společnosti I. A., s. r. o., v úzkém příbuzenském vztahu, z pronájmu domény nevykazoval žádné příjmy a smlouvu o jejím pronájmu společnosti B. Inc. odmítl předložit. Společnost B. Inc. byla žalovanému z jeho činnosti známá jako společnost nabízená na internetu koncem roku 1999 k prodeji jako tzv. nečinná, pouze zaregistrovaná společnost. Společnost I. A., s. r. o., měla podle smlouvy poukazovat společnosti B. Inc. cca 99 % přijatých plateb; tato skutečnost však nebyla žádným způsobem prokázána, naopak bylo zjištěno, že finanční prostředky od zadavatelů reklamy byly z účtu společnosti I. A., s. r. o., obratem v hotovosti vybírány. Společnost I. A., s. r. o., neměla žádné zaměstnance ani počítačovou síť a bylo zjištěno, že v době, kdy vystavovala faktury za reklamu na www.kancl.cz, uplatňovala na vstupu fiktivní faktury, takže jí nevznikala daňová povinnost. Jednání s finančním úřadem se společnost I. A., s. r. o. vyhýbala, kompletní účetnictví nikdy nepředložila a v současné době již neexistuje.

Závěru o spojených osobách (žalobkyně a společnosti I. A., s. r. o.) ve smyslu § 6 zákona č. 588/1992 Sb. nasvědčuje podle žalovaného kromě výše uvedených skutečností i vzhled a obsah stránek www.kancl.cz, jakož i údajná cena zdanitelného plnění. Žalovaný dále nesouhlasí s námitkou žalobkyně, podle níž doložila svůj nárok na odpočet daňovými doklady, neboť nebylo prokázáno, že zdanitelné plnění bylo přijato za deklarovanou cenu a od uvedeného dodavatele. K důkaznímu břemenu žalovaný uvádí, že žalobkyně v daňovém přiznání tvrdila, že od společnosti I. A., s. r. o., přijala příslušné zdanitelné plnění a žalovaný po ní požadoval pouze prokázání takových skutečností, které měly faktické přijetí tohoto zdanitelného plnění prokázat. Žalobkyně rovněž nebyla schopna doložit, jaký přínos pro její podnikatelskou činnost reklama měla a ani se o toto nezajímala, a proto žalovaný nesouhlasí ani s námitkou, že žalobkyně použila zdanitelné plnění při své podnikatelské činnosti. Zjištěné poznatky svědčí o tom, že se žalobkyně účastnila vztahu, který byl vytvořen za účelem snižování daňových povinností osob, jejichž bannery byly na stránkách www.kancl.cz umístěny. Od bannerů nebylo očekáváno zajištění reklamy, nýbrž byly pouze zámkou pro vystavení faktur, přičemž cena na nich uvedená byla hrazena pouze z menší části a nebyla platbou za reklamu, nýbrž za vystavení faktury, která měla jejímu příjemci umožnit vyplacení odpočtu na dani z přidané hodnoty a snížení základu daně z příjmu.

Kasační stížnost je důvodná.

Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval námitkou žalobkyně, že rozhodnutí městského soudu je nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů [§103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.]. Pokud by tato námitka byla důvodná, již tato okolnost samotná by musela vést ke zrušení rozhodnutí městského soudu. Jak vyslovil Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003 - 75, zveřejněném pod č. 133/2004 Sb. NSS, nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů je založena na nedostatku důvodů skutkových, nikoliv na dílčích nedostatecích odůvodnění soudního rozhodnutí. Musí se přitom jednat o vady skutkových zjištění, o něž soud opírá své rozhodovací důvody. Za takové

vady lze považovat případy, kdy soud opřel rozhodovací důvody o skutečnosti v řízení nezjišťované, případně zjištěné v rozporu se zákonem, anebo případy, kdy není zřejmé, zda vůbec nějaké důkazy byly v řízení provedeny. Podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005 - 44, zveřejněného pod č. 589/2005 Sb. NSS, není-li z odůvodnění napadeného rozsudku krajského soudu zřejmé, proč soud nepovažoval za důvodnou právní argumentaci účastníka řízení v žalobě a proč žalobní námitky účastníka považuje za liché, mylné nebo vyvrácené, nutno pokládat takové rozhodnutí za nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. zejména tehdy, jde-li o právní argumentaci, na níž je postaven základ žaloby. Soud, který se vypořádává s takovou argumentací, ji nemůže jen pro nesprávnost odmítnout, ale musí také uvést, v čem konkrétně její nesprávnost spočívá.

V daném případě proto Nejvyšší správní soud posuzoval, zda se městský soud dostatečně na základě skutkových důvodů plynoucích ze správního spisu vypořádal s žalobními námitkami. Lze konstatovat, že z odůvodnění napadeného rozsudku městského soudu není zcela zřejmé, proč soud nepovažoval za důvodnou právní argumentaci žalobce a proč jeho žalobní námitky považuje za liché, mylné nebo vyvrácené.

Městský soud po rozsáhlé rekapitulaci skutkového stavu a citaci právních předpisů uvedl, že mezi doklady opatřenými žalovaným a doklady předloženými žalobkyní je řada nesrovnalostí, že žalovaný postupoval v souladu s § 2 odst. 3 zákona České národní rady č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, a že jeho závěr o neprokázání přijetí zdanitelného plnění má oporu v dokazování. Na žalobkyni podle názoru soudu nebylo požadováno, aby prokázala něco, k čemu není povinna. Avšak věrohodnost jí předložených důkazních prostředků je zpochybněna vlastním šetřením správce daně takovým způsobem, že je třeba mít za to, že nárok na odpočet nebyl uplatněn v souladu s § 19 odst. 1 a 2 zákona č. 588/1992 Sb.

Městský soud však neuvedl argumentaci podloženou konkrétními skutkovými důvody, proč usoudil, že žalobkyně nespĺnila podmínky pro uplatnění nároku na odpočet daně podle § 19 odst. 1 zákona č. 588/1992 Sb. Za takové odůvodnění přitom nelze považovat úvahy městského soudu (resp. jeho konstatování) o tom, že k uzavření mandátní smlouvy mezi žalobkyní a společností I. A., s. r. o. došlo ještě v době, kdy předmětná doména www.kancl.cz byla volná. Žalobkyně přitom v žalobě uváděla konkrétní námitky, kterými se pokoušela dokazovat, že splnila podmínky pro uplatnění nároku na odpočet. Například uváděla, že žalovaný ani správce daně nezpochybnili, že existují doklady, ze kterých vyplývá, že žalobkyně od společnosti I. A., s. r. o. reklamu nakupovala, dále že nezávislé osoby potvrdily, že reklama na předmětných stránkách skutečně byla, což dokládá i vytištěný banner ze stránky www.kancl.cz, a že jedna společnost na základě této reklamy uzavřela s žalobkyní obchod a že žalobkyně zaplatila sjednanou cenu.

Žalovaný přitom nezpochybňoval skutečnost, že reklamní banner byl na příslušných stránkách skutečně umístěn, tedy že formálně k přijetí nezdanitelného plnění došlo. Rovněž je zřejmé, že toto plnění bylo použito v souvislosti s podnikáním žalobkyně, a že žalobkyně v souladu s § 19 odst. 2 zákona č. 588/1992 Sb. doložila svůj nárok na odpočet daňovými doklady. Nicméně z ostatních okolností případu (vztahy mezi společností I. A., s. r. o., a společností B. Inc., propojení majitele domény www.kancl.cz s majitelkou společnosti I. A., s. r. o., charakter a obsah stránek www.kancl.cz, jakož i neobvyklá cena za poskytnuté plnění) bylo lze usuzovat na spojení osob za účelem snížení daňové povinnosti podle § 6 zákona č. 588/1992 Sb. Městský soud v Praze však tímto směrem své úvahy nevedl a žalobní námitkou

o způsobu výpočtu ceny za poskytnuté plnění se ve svém rozsudku nezabýval vůbec, což činí jeho rozhodnutí nepřezkoumatelným.

Městský soud naopak založil své rozhodnutí na úvahách o tom, že žalobkyně uzavřela mandátní smlouvu, aniž by si byla vědoma, že se svým obsahem o mandátní smlouvu nejedná, že se nepřesvědčila, zda druhá strana smlouvy má vůbec možnost s předmětnou doménou nakládat, a že sjednala výši odměny za dohodnutou službu, aniž by jí vzhledem k neobsazení předmětné domény v době uzavření smlouvy vůbec mohly být známy skutečnosti rozhodné pro stanovení ceny. Tyto domněnky městského soudu přitom nijak neodůvodňují neunesení důkazního břemene žalobkyní nebo spojení příslušných osob za účelem snížení daňové povinnosti. Není vůbec rozhodné, jaký název předmětná smlouva mezi žalobkyní a společností I. A., s. r. o. má, neboť rozhoduje její obsah. Taktéž nelze uznat za relevantní názor městského soudu, že by se žalobkyně měla přesvědčit o tom, zda společnost I. A., s. r. o., měla možnost s příslušnou doménou nakládat: při respektování zásady *pacta sunt servanda* je otázka splnění smluvních závazků ze strany společnosti I. A., s. r. o., pouze její záležitostí a její odpovědností, kterou nelze přenášet na žalobkyni. Pokud by společnost I. A., s. r. o., svůj závazek nesplnila, je na místě aplikovat sankční mechanismy předmětné smlouvy nebo zákona. Nevědomost žalobkyně o právních vadách domény či právních vztazích k této doméně nelze přičítat k tíži žalobkyně v daňovém řízení. Rovněž ke stanovení ceny není zapotřebí speciálních znalostí žalobkyně o kvalitě domény; cena je pouze otázkou dohody smluvních stran. Její nepřiměřená výše nicméně může být skutečností vedoucí k úvahám o spojených osobách za účelem snížení daňové povinnosti, k čemuž se však městský soud nikterak nevyjádřil. Za správné lze považovat úvahy městského soudu o tom, že se žalobkyně vůbec nezajímala o efektivitu objednané reklamy, což nasvědčuje situaci předvídané v ustanovení § 6 zákona č. 588/1992 Sb.; sama o sobě však tato skutečnost (bez dalších argumentů ke skutečnostem zmíněným výše) nemůže jako odůvodnění rozhodnutí soudu obstát. Nejvyšší správní soud tedy shledal naplnění kasačního důvodu podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.

Žalobkyně se svými námitkami tedy uspěla; Nejvyšší správní soud proto zrušil napadené rozhodnutí Městského soudu v Praze a věc mu vrátil k dalšímu řízení, v němž bude městský soud vázán názorem vysloveným v rozsudku zdejšího soudu, vyjádří se ke všem námitkám žaloby a své závěry náležitě odůvodní. V novém řízení rozhodne městský soud i o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 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 30. května 2007

JUDr. Marie Žišková
předsedkyně senátu