



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNE REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Petra Příhody a soudců JUDr. Michala Mazance a JUDr. Jana Passera v právní věci žalobce: **P. P.**, bytem Podvinný mlýn 2131, Praha 9, zastoupený JUDr. Milošem Hoškem, advokátem se sídlem Kladenská 5, Praha 6, proti žalovanému: **Finanční ředitelství pro hlavní město Prahu**, se sídlem Štěpánská 28, Praha 1, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 18. 10. 2005, čj. FŘ-11772/13/05, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 12. 9. 2006, čj. 8 Ca 347/2005 - 67,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá.**
- II. Žalobce **nemá právo** na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III. Žalovanému **se nepřiznává** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

Žalovaný rozhodnutím ze dne 18. 10. 2005, čj. FŘ-11772/13/05, zamítl odvolání žalobce proti platebnímu výměru Finančního úřadu pro Prahu 9 (správce daně) ze dne 30. 11. 2004, čj. 274394/04/009912/4631, kterým správce daně po provedeném vytýkacím řízení vyměřil žalobci nadměrný odpočet na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období IV. čtvrtletí 2002 ve výši 91 316 Kč, přičemž neuznal žalobcem uplatněný nárok na odpočet na dani ve výši 117 700 Kč, vztahující se k faktuře ze dne 12. 12. 2002, č. 2002-028, kterou měla vystavit společnost Agentura LOMA s. r. o.

Žalobce napadl rozhodnutí žalovaného žalobou Městského soudu v Praze, který ji rozsudkem ze dne 12. 9. 2006, čj. 8 Ca 347/2005 - 67, zamítl s tím, že žalobce neprokázal přijetí zdanitelného plnění od společnosti Agentury LOMA s. r. o. ani jeho rozsah [§ 31 odst. 9 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“)].

Ze správního spisu podle městského soudu vyplývá, že správce daně i žalovaný provedli rozsáhlé důkazní řízení. Za pomoci dožádaných správců daně bylo ověřováno prokázání

tvrzeného nároku na odpočet daně z přidané hodnoty především u současného jednatele Agentury LOMA s. r. o. Milana Konečného a u jednatele Agentury 4 FUN, s. r. o., tyto osoby však zůstaly přes opakované výzvy správce daně nekontaktní.

Dále městský soud konstatoval, že procesní pochybení správce daně, spočívající v provedení výslechu svědků bez vědomí žalobce, žalovaný napravil v odvolacím řízení. Žalovaný vrátil spis správci daně a uložil mu provést výslechy znovu řádným procesním způsobem. Podle městského soudu nelze jako důkaz přijmout výslech svědka Igora Dobrozemského, bývalého jednatele společností Agentura LOMA s. r. o., který pouze potvrdil, že měl se společností „Vilas“ uzavřenou smlouvu o podílení se na reklamě, od které jeho společnost koupila práva k umístění reklam. Svědek dále potvrdil, že žalobce se seznámil s podmínkami provedení reklamy, sepsal s ním smlouvu a zaplatil částku podle vystavené faktury. Nepamatoval si však, kdo tuto reklamu, fotodokumentaci a plakáty vyrobil. Jmenovaný svědek uvedl, že deklarované plnění bylo Agenturou LOMA s. r. o. zaúčtováno, nicméně vzhledem k tomu, že již není jednatelem této společnosti, není schopen svá tvrzení doložit. Městský soud proto uzavřel, že uskutečněním zdanitelného plnění rozumí zákon č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění rozhodném v předmětném zdaňovacím období (dále jen „zákon o dani z přidané hodnoty“), faktický stav, nikoliv stav formálně vykázaný. Doklady o uskutečnění zdanitelného plnění, byť vyhotovené se všemi zákonem považovanými náležitostmi, nemohou být podkladem pro uznání nároku na odpočet, není-li prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo tak, jak je deklarováno.

Žalobce (stěžovatel) brojil proti rozsudku městského soudu kasační stížností. Dovolal se stížního důvodu podle § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s., tj. vady řízení před správním orgánem, pro níž měl soud napadené rozhodnutí správního orgánu zrušit a podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., tj. nepřezkoumatelnosti rozhodnutí městského soudu spočívající v nedostatku důvodů a v jiné vadě řízení, která mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé.

Finanční orgány dovodily, že svými důkazními prostředky - obesláním jednatelů Agentury LOMA, s. r. o. a Agentury 4 FUN, s. r. o., kteří měli podat svědecké výpovědi, vyvrátily důkazy, o které stěžovatel opíral nárok na odpočet daně. Podle stěžovatele však důkazní prostředky opatřené v daňovém řízení nepřinesly žádný důkaz. Závěr správce daně, podle něhož bylo vyvráceno tvrzení stěžovatele o přijatém zdanitelném plnění, je proto v rozporu s obsahem spisu.

Jiná vada správního řízení ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. podle stěžovatele spočívá v tom, že výslechy svědků byly provedeny až v rámci odvolacího řízení, nikoliv v řízení před správcem daně. Žalovaný vrátil věc správci daně k provedení výslechů, aniž k tomu měl zákonný mandát. Stěžovatel tvrdí, že v souladu s § 50 odst. 3 daňového řádu lze vrátit věc správnímu orgánu jen tehdy, jsou-li splněny podmínky dané § 49 odst. 2 daňového řádu. Tyto podmínky v případě stěžovatele nebyly dány, proto měl žalovaný zrušit rozhodnutí správce daně a i městský soud tuto skutečnost pominul.

Městský soud přehlédl také svou povinnost provést hodnocení všech důkazů. Nehodnotil totiž svědeckou výpověď bývalého jednatele společností Agentura LOMA s. r. o., Igora Dobrozemského, uvedenou v protokolu pořízeném správním orgánem. Tento protokol je veřejnou listinou, jejíž obsah je platný, neprokáže-li se opak. V posuzované věci nebyl prokázán opak, neboť navrhovaná svědectví jednatelů Agentury LOMA s. r. o. a Agentury 4 FUN, s. r. o. nebyla provedena, což nemůže jít k tíži stěžovatele.

Městský soud ve svém rozsudku přezkoumatelně nezdůvodnil, z jakých skutečností vyplynulo, že žalovaný nade vši pochybnost zmíněné skutečnosti prokázal a naopak stěžovatel neprokázal svůj nárok na odpočet daně z přidané hodnoty. Stěžovatel své tvrzení, že k deklarovanému plnění skutečně došlo, doložil listinnými důkazy a faktickou stránku věci doložil svědeckou výpovědí bývalého jednatele Agentury LOMA s. r. o. Tyto vzájemné souvislosti soud nehodnotil a ani dostatečně neargumentoval, proč nelze jako důkaz přijmout výslech svědka Igora Dobrozemského. Napadený rozsudek trpí také nedostatkem argumentace

právními předpisy a nedostatkem odůvodnění právních závěrů k otázce opatřování důkazních prostředků.

Žalovaný navrhl zamítnutí kasační stížnosti. Zdůraznil, že stěžovatel nesl v daňovém řízení podle § 31 odst. 9 daňového řádu důkazní břemeno k prokázání skutečností rozhodných pro nárok na odpočet daně. Stěžovatel své důkazní břemeno neunesl, nemohlo tedy dojít k jeho přechodu na správce daně.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek městského soudu v souladu s § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s. vázán rozsahem a důvody, které stěžovatel uplatnil v kasační stížnosti. Neshledal přitom vady podle § 109 odst. 3 s. ř. s., k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti.

Kasační stížnost není důvodná.

Při posouzení nepřezkoumatelnosti rozhodnutí pro nedostatek důvodů vyšel Nejvyšší správní soud ze své ustálené judikatury (srov. např. rozsudek ze dne 4. 12. 2003, čj. 2 Ads 58/2003 - 75, č. 133/2004 Sb. NSS) na kterou pro stručnost odkazuje. V nyní posuzované věci rozsudek městského soudu netrpí nedostatkem důvodů, neboť z jeho odůvodnění je zcela zřejmé, o jaké skutečnosti své rozhodnutí opřel a z jakých právních úvah přitom vycházel. Z rozsudku jednoznačně vyplývá, proč se městský soud ztotožnil s názorem žalovaného, a současně se městský soud řádně vypořádal se všemi žalobními námitkami, které stěžovatel uplatnil v zákonné lhůtě (§ 71 odst. 2 s. ř. s.). Odůvodnění napadeného rozsudku městského soudu je logické a dostatečně srozumitelné, proto Nejvyšší správní soud neshledal tuto stížní námitku důvodnou.

Dále stěžovatel namítl, že rozhodnutí žalovaného a následně i rozsudek městského soudu trpí neúplností skutkových zjištění a vadným právním posouzením, neboť stěžovatel předepsaným způsobem doložil své tvrzení o přijatém zdanitelném plnění.

Nejvyšší správní soud především zdůrazňuje, že důkazní břemeno k prokázání skutečností, které daňový subjekt uvedl v daňovém přiznání pro uplatnění odpočtu daně z přidané hodnoty, stíhá primárně daňový subjekt (§ 31 odst. 9 daňového řádu). K unesení důkazního břemene pak nepochybně nepostačuje předložení formálně bezvadného daňového dokladu. Jak vyplývá i z nálezu Ústavního soudu ze dne 15. 5. 2001, sp. zn. IV. ÚS 402/99, *„důkaz daňovým dokladem je pouze formálním důkazem dovršujícím hmotně právní aspekty skutečného provedení zdanitelného plnění. Jestliže zdanitelné plnění nebylo uskutečněno, nemůže být důkazní povinnost naplněna pouhým předložením, byť formálně správného, daňového dokladu“*. Prokazuje-li daňový subjekt nárok na nadměrný odpočet DPH formálně bezvadným daňovým dokladem, ale existují pochybnosti o faktickém stavu, je součástí důkazního břemene daňového subjektu prokázání existence zdanitelného plnění (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 10. 2006, čj. 2 Afs 7/2006 - 107, www.nssoud.cz). Doklady o uskutečnění zdanitelného plnění, byť se všemi zákonem vyžadovanými náležitostmi, nemohou být podkladem pro uznání nároku na odpočet, není-li současně prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo tak, jak je deklarováno. Pokud daňový subjekt v daňovém řízení neprokáže jím tvrzené skutečnosti, nelze s odkazem na § 31 odst. 8 daňového řádu dovodit, že byl správce daně povinen prokazovat tyto skutečnosti za daňový subjekt a neučinil-li tak, dospět k závěru, že jeho rozhodnutí bylo vydáno na základě neúplných skutkových zjištění a je nezákonné (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 4. 2006, čj. 5 Afs 40/2005 - 72, www.nssoud.cz). Správce daně ani žalovaný nejsou povinni prokazovat existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost důkazů provedených stěžovatelem, ale v souladu s § 31 odst. 8 písm. c) daňového řádu pouze existenci skutečností vyvracejících

věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví a jiných povinných evidencí či záznamů, vedených daňovým subjektem. Účetnictví ani jiné povinné evidence přitom nebyly v průběhu daňového řízení u stěžovatele zpochybněny. Stěžovatel se proto mylí, když tvrdí, že správní orgány neprokázaly existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost důkazů provedených stěžovatelem. Daňový řád jim totiž takovou povinnost nestanoví.

Stěžovatel deklaroval přijetí zdanitelného plnění od společnosti (Agentury LOMA, s. r. o.), která na výzvy dožádaného správce daně nereagovala a v registrovaném sídle byla nekontaktní. Správce daně měl proto oprávněné pochybnosti o faktickém přijetí zdanitelného plnění a vyzval stěžovatele v rámci vytýkacího řízení, aby jím uváděné skutečnosti prokázal. Stěžovatel předložil vedle daňového dokladu také smlouvu o zajištění reklamy a *public relations* aktivit ze dne 31. 10. 2002, č. 017-2002, dále plakáty oznamující konání koncertu Kamila Stříhavky s jeho podpisem, fotodokumentaci a CD s fotografiemi. Dále stěžovatel navrhl výslechy svědků, kteří však zůstali přes opakované výzvy správce daně k součinnosti nekontaktní. Jak konstatoval městský soud, svědek Igor Dobrozemský sice obecně potvrdil existenci smluvního vztahu Agentury LOMA, s. r. o. se stěžovatelem, ale nebyl schopen sdělit podrobnosti týkající se deklarované transakce a jeho výpověď byla nekonkrétní. Navíc lze souhlasit s žalovaným, že se ve výpovědi svědka Igora Dobrozemského objevily nejasnosti, zejména když nedokázal jednoznačně vyjádřit, jak k naplnění předmětné smlouvy vlastně došlo, tj. zda společnost Agentura LOMA, s. r. o. reklamu vyrobila či zprostředkovala. Předmět a rozsah fakturovaného plnění podle smlouvy není jednoznačný a jen stěží jej lze vysvětlit pozdějším prohlášením stěžovatele, že pro něho byl důležitý výsledek, s nímž byl spokojen.

Za této důkazní situace nemohou být listinné důkazy předložené stěžovatelem postačujícím důkazem o přijetí zdanitelného plnění v deklarovaném rozsahu. Podle § 19 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty platí, že plátce má nárok na odpočet daně, pokud jím přijatá zdanitelná plnění, uskutečněná jiným plátcem, použije k podnikání nebo jiné činnosti vykazující všechny znaky podnikání kromě toho, že je prováděna podnikatelem. K uplatnění nároku na odpočet daně musí být splněny obě uvedené podmínky současně, tj. přijaté zdanitelné plnění musí být plátcem poskytnuto jiným plátcem a plátce je musí použít k podnikání. Samotný daňový doklad (faktura), byť by obsahoval všechny zákonné náležitosti, sám o sobě neprokazuje, že fakticky došlo k uskutečnění platby a k plnění uvedenému na faktuře.

Nejvyšší správní soud uzavírá, že stěžovatel neunesl důkazní břemeno k prokázání skutečností rozhodných pro vznik nároku na odpočet daně z přidané hodnoty a nemohlo dojít ani k přenesení důkazního břemene na správce daně či žalovaného ve smyslu § 31 odst. 8 písm. c) daňového řádu.

Nejvyšší správní soud nepřisvědčil ani stížní námitce o pochybení správce daně a žalovaného při provádění dokazování výsledkem svědků. Jak uvedl již městský soud, procesní pochybení správce daně, který provedl výslechy svědků bez vědomí daňového subjektu, bylo napraveno v odvolacím řízení. Žalovaný postupoval v souladu s § 50 odst. 3 daňového řádu, podle kterého může odvolací orgán v rámci odvolacího řízení doplňovat výsledky daňového řízení, odstraňovat vady řízení anebo toto doplnění nebo odstranění vad řízení uložit správci daně se stanovením lhůty. Nejvyšší správní soud neshledává v postupu žalovaného žádné pochybení, neboť tento způsob odstranění vad v odvolacím řízení je daňovým řádem výslovně umožněn.

Žalovaný i dožádaní správci daně využili všech zákonných možností k ověření skutečností tvrzených stěžovatelem a nelze jim klást k tíži, že dodavatelé stěžovatele nereagovali na výzvy finančních orgánů, nepodařilo se je přimět k součinnosti a stěžovatelem navržené svědci zůstali v průběhu daňového řízení nekontaktní. Není-li pak stěžovatel schopen prokázat tvrzenou skutečnost, nemůže se své důkazní povinnosti zbavit námitkou, že má neexistenci tvrzené skutečnosti prokázat daňový orgán. Takový výklad by byl v rozporu s konstrukcí důkazního břemene v daňovém řízení.

Konečně stěžovatel namítl, že městský soud pominul veřejnou listinu, za kterou stěžovatel označil protokol o výslechu svědka Igora Dobrozemského, a jejímuž obsahu svědčí podle stěžovatele presumpce správnosti. Stěžovateli je možné přisvědčit v názoru, že protokol o ústním jednání v daňovém řízení pořízený správcem daně je veřejnou listinou (§ 12 odst. 1 daňového řádu). Je však nutné zároveň připomenout, že protokol o výslechu svědka potvrzuje pouze průběh konkrétního procesního úkonu, o němž je sepisován, např. že byl určitý subjekt vyslýchán, zda a jakého poučení se mu před výslechem dostalo, jaké mu správce kladl otázky a co na položené dotazy vyslýchaná osoba odpověděla, zda správce daně umožnil vyslýchánému seznámit se s obsahem protokolu apod. Nejvyšší správní soud ovšem odmítá konstrukci stěžovatele, podle které tato listina osvědčuje pravdivost samotných odpovědí svědka. V tomto názoru se stěžovatel mylí, neboť obsah výpovědi svědka zachycený v protokolu o jeho výslechu podléhá hodnocení stejně jako ostatní důkazní prostředky. Nejvyšší správní soud pak uzavírá, že se žalovaný i městský soud svědeckou výpovědí Igora Dobrozemského řádně zabývali a přezkoumatelným způsobem zdůvodnili jak tento důkaz hodnotili.

Nejvyšší správní soud neshledal napadené rozhodnutí městského soudu nezákonným, proto kasační stížnost zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

Stěžovatel neměl ve věci úspěch, nemá tedy právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 60 odst. 1 *a contrario* za použití § 120 s. ř. s.). Žalovanému, jemuž by jinak právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti příslušelo (§ 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s.), soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, neboť mu podle obsahu spisu náklady řízení nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly.

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

V Brně dne 30. dubna 2008

JUDr. Petr Příhoda
předseda senátu