



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Radana Malíka a soudkyň JUDr. Barbary Pořízkové a Mgr. Daniely Zemanové v právní věci stěžovatele **S. S.**, zastoupeného JUDr. Karlem Davidem, advokátem se sídlem v Lounech, Beneše z Loun 50, za účasti **Finančního ředitelství v Ústí nad Labem**, se sídlem v Ústí nad Labem, Velká Hradební 61, v řízení o kasační stížnosti podané proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 1. 11. 2006, č. j. 15 Ca 117/2005 - 34,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II.** Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Stěžovatel se včasnou kasační stížností domáhal zrušení shora uvedeného pravomocného rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem, kterým tento soud zamítl jeho žalobu proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Ústí nad Labem (dále jen „správce daně“) ze dne 4. 4. 2005, č.j. 14042/130/04. Napadeným rozhodnutím bylo zamítnuto odvolání stěžovatele proti dodatečnému platebnímu výměru Finančního úřadu v Lounech (dále jen „správce daně I. stupně“) na daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) ze dne 29. 6. 2004, č. j. 44271/04/201920/0726, za zdaňovací období druhé čtvrtletí 1998 ve výši 200 727 Kč, oproti stěžovatelem vykázanému nadměrnému odpočtu ve výši 178 057 Kč.

Krajský soud žalobu jako nedůvodnou zamítl. V odůvodnění svého rozsudku především uvedl, že podle § 19 odst. 1 zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění platném pro posuzované zdaňovací období (dále jen „zákon o DPH“), má obecně plátce nárok na odpočet daně, pokud přijal konkrétní zdanitelné plnění uskutečněné jiným plátcem. Stěžovateli se však přijetí zdanitelného plnění, v posuzovaném případě služby zprostředkování, nepodařilo prokázat, když svědci vyslechnutí v řízení, odpovědní zástupci odběratelů stěžovatele (S. C. a.s., C. a.s., Z. a. s., M., a sdružení fyzických osob H.-P., H.), provedení stavebních prací stěžovatelem na základě zprostředkování prostřednictvím společnosti P. s.r.o. nepotvrdili. Soud zdůraznil, že z jejich výpovědí lze vycházet, neboť nemohli mít v dané věci jakýkoliv zájem na uvedení nepravdivých skutečností. Na základě těchto skutečností správce daně prokázal existenci skutečností vyvracejících věrohodnost účetnictví stěžovatele ve smyslu ustanovení § 31 odst. 8 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“). Důkazní břemeno opaku pak leželo na stěžovateli, který jej však neunesl, neboť jím předložené účetní doklady samy o sobě neprokazují faktické uskutečnění zdanitelného plnění. Pokud jde o stěžovatelem navrhované důkazní prostředky, ty mohly dle závěru soudu nanejvýš doložit toliko dílčí nesprávnosti některých údajů o spolupráci stěžovatele s jeho odběrateli, nemohly však zpochybnit jednoznačná tvrzení svědků o tom, že k stěžovatelem deklarovanému zprostředkování stavebních prací prostřednictvím společnosti P. s.r.o. nedošlo.

Stěžovatel v kasační stížnosti uplatňuje zákonné důvody obsažené v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“). Zdůrazňuje, že po zrušení věci odvolacím soudem v předchozím řízení leželo důkazní břemeno stále na správci daně a tudíž vytvořená fikce o tom, že stěžovatel své důkazní břemeno neunesl, není důvodná. Navržené důkazní prostředky neměly sloužit jen k prokázání uskutečnění zdanitelného plnění, ale i k prokázání nevěrohodnosti výpovědí jednotlivých svědků. S ohledem na skutečnost, že tyto nebyly provedeny, nemohly být ani řádně zhodnoceny a nelze proto předjímat, co by případné provedení důkazů mohlo či nemohlo přinést. Stěžovatel se dovolává nálezu Ústavního soudu ze dne 29. 10. 2002, sp. zn. II. ÚS 232/02, který zdůraznil, že za situace, kdy stěžovatel na výzvu správce daně předloží účetní doklady, přesouvá se důkazní břemeno z daňového subjektu na správce daně. Ze všech výše uvedených důvodů stěžovatel navrhuje napadený rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem zrušit a věc mu vrátit k dalšímu řízení.

Správní orgán se ve vyjádření ke kasační stížnosti zcela ztotožňuje se závěrem krajského soudu. Dále uvedl, že podle § 19 odst. 1 zákona o DPH má plátce nárok na odpočet daně, pokud pořízené zboží, stavební objekty, převedené nemovitosti, přijaté služby nebo převedená a využitá práva použije k dosažení obrátu za svá zdanitelná plnění, pokud zákon nestanoví jinak. Podle ustanovení § 19 odst. 2 citovaného zákona má plátce daně nárok na odpočet daně na základě daňového dokladu zaúčtovaného podle zvláštního předpisu se všemi tímto zákonem předepsanými náležitostmi, který byl vystaven plátcem daně. V dané věci pak za rozhodující pro uplatnění nároku na odpočet daně považuje to, zda stěžovatel přijal konkrétní zdanitelné plnění, uskutečněné jiným plátcem. Podle ustanovení § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků prokazuje daňový subjekt veškeré skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván. V průběhu daňového řízení stěžovatel neprokázal faktické uskutečnění zdanitelného plnění, tj. nebyla prokázána souvislost mezi provedenými stavebními pracemi a činnostmi zprostředkovatele. Z těchto důvodů navrhuje správní orgán kasační stížnost zamítnout.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů (§ 109 odst. 2 a 3 s. ř. s.) a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná. Nejprve posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že kasační stížnost je podána včas, jde o rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost přípustná, a stěžovatel je řádně zastoupen (§ 105 odst. 2 s. ř. s.).

Přestože stěžovatel podřazuje důvody kasační stížnosti pod ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) a b) a d) s. ř. s., dle obsahu namítá pochybení krajského soudu spočívající v nesprávném hodnocení skutečnosti, na kom spočívalo důkazní břemeno a dále pak napadá skutkovou podstatu, z níž správní orgán i soud při svém rozhodování vycházely, když v neprovedení navrhovaných důkazů spatřuje takovou vadu řízení, která mohla mít za následek nezákonnost napadeného rozhodnutí. V této souvislosti Nejvyšší správní soud uvádí, že tvrzené důvody kasační stížnosti soud posuzuje podle jejich obsahu a nikoliv podle formálního označení. Rozsahem a důvody kasační stížnosti je Nejvyšší správní soud podle ustanovení § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s. vázán.

Nejprve se zdejší soud zabýval otázkou, zda krajský soud pochybil, neprovedl-li stěžovatelem navrhované důkazní prostředky a zda skutkový stav, který vzal za podklad svého rozhodnutí, byl v dosavadním řízení dostatečně spolehlivě zjištěn.

Z obsahu soudního spisu soud ověřil, že stěžovatel jako další důkazní prostředky v daňovém řízení (a dále i v žalobě) navrhl provedení důkazu spisem Okresního soudu v Mělníku sp. zn. D 190/98 o projednání dědictví po V. J.i (někteří svědci uvedli pana J., tchána stěžovatele, resp. Sdružení S.-P. protipožární ochrana staveb, J. V., jako osobu, se kterou byla započata jednání týkající se provedení protipožárních nástřiků s tím, že po jeho smrti jednali v této věci již přímo se stěžovatelem), dále dotaz na Obecní živnostenský úřad v Mělníku a Obecní živnostenský úřad v Kralupech nad Vltavou, zda v živnosti po panu J. bylo po jeho smrti pokračováno. Rovněž tak navrhl učinit dotaz na Obecní živnostenský úřad v Lounech o tom, kdy a na co získal stěžovatel živnostenské oprávnění, dále dotaz na vydavatele Zlatých stránek, jestli v době předcházející uzavření mandátních smluv stěžovatel inzeroval v tomto tisku, a konečně požadoval zjistit u společnosti Q., spol. s r.o., M. nebo I. B., které další firmy vlastnily atesty opravňující provádět protipožární izolační nástřiky. Správní orgány navržené důkazy neprovedly a jejich neprovedení podrobně odůvodnily. Z podrobného odůvodnění vyplývá, že navržené důkazní prostředky bezprostředně nesouvisely s předmětem dokazování, směřovaly do okolností dílčích, pro posouzení přijetí zdanitelného plnění nerozhodných.

Podle § 52 odst. 1 s. ř. s. má soud bezesporu právo posoudit a rozhodnout, které z navržených důkazů provede a které nikoli; toto právo však soud nezabavuje povinnosti odůvodnit, co ho vedlo k takovému závěru a z jakého důvodu považuje provedení důkazů za nadbytečné. Této povinnosti v projednávané věci krajský soud dostal. V posuzovaném případě bylo odmítnutí provedení důkazů zdůvodněno tím, že navrhované důkazní prostředky nesměřovaly ani do vyvrácení výpovědí jednotlivých odběratelů, ani neprokazovaly přijetí stěžovatelem deklarovaného zdanitelného plnění. Soud zde také správně zhodnotil postup správních orgánů, když zdůraznil, že v posuzovaném případě nepochybily, neboť dle ustanovení § 31 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků byly při zjišťování skutkového stavu v posuzovaném případě vázány jen takovými navrhovanými důkazními prostředky, které jsou způsobilé doložit uskutečnění zdanitelného plnění a umožnit tak daňovému subjektu unést jeho důkazní břemeno. S ohledem na výše uvedené považuje

soud námitku stěžovatele týkající se neprovedení navrhovaných důkazních prostředků za nedůvodnou.

O námitce stěžovatele zpochybňující nesprávné posouzení toho, na kom za daných okolností leželo důkazní břemeno, uvážil soud následovně.

Podle § 19 odst. 1 zákona o DPH má plátce nárok na odpočet daně, pokud jím přijatá zdanitelná plnění uskutečněná jiným plátcem použije k dosažení obratu za svá zdanitelná plnění, pokud zákon nestanoví jinak. Podle ustanovení § 19 odst. 2 citovaného zákona má plátce daně nárok na odpočet daně na základě daňového dokladu zaúčtovaného podle zvláštního předpisu se všemi tímto zákonem předepsanými náležitostmi, který byl vystaven plátcem daně.

Důkazní břemeno o prokázání těchto skutečností leží dle § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků na stěžovateli, který byl povinen prokázat současné splnění dvou podmínek: 1) přijetí tvrzeného zdanitelného plnění, 2) využití přijatého zdanitelného plnění k dosažení obratu za svá zdanitelná plnění.

Podle § 642 zákona č. 513/1991 Sb., obchodního zákoníku, ve znění pozdějších předpisů, *smlouvou o zprostředkování se zprostředkovatel zavazuje, že bude vyvíjet činnost směřující k tomu, aby zájemce měl příležitost uzavřít určitou smlouvu s třetí osobou, a zájemce se zavazuje zaplatit zprostředkovateli úplatu (provizi)*. Předmětem plnění ze strany zprostředkovatele je tedy vyvíjení činnosti směřující k zákonem definovanému účelu (zajištění příležitosti pro zájemce, aby tento mohl se třetí osobou uzavřít určitou smlouvu). Zájemce, který u přijetí služeb zprostředkovatele uplatňuje odpočet DPH, tedy musí v první řadě prokázat, že zprostředkovatel skutečně vyvíjel pro něho zprostředkovatelskou činnost. Musí tedy prokázat, že zprostředkovatel jednal způsobem, který mohl objektivně sloužit k zajištění příležitosti k uzavření smluv zájemce se třetími osobami.

Především tedy je nutné, aby zájemce prokázal, že zprostředkovatel v jeho zájmu ve vztahu ke třetím osobám vůbec jednal, s kým a kdy bylo jednáno či komu a jaké materiály byly zasílány, neboť z této informace bude možné posoudit, zda zprostředkovatel vyvíjel svoji aktivitu v zájmu stěžovatele, tedy uskutečnil v jeho prospěch stěžovatelem deklarované zdanitelné plnění.

Stěžovatel byl tedy v daňovém řízení povinen předložit důkazy o tom, jakým konkrétním způsobem se předmět zprostředkovatelské smlouvy realizoval. Poté, co byl k tomu správcem daně vyzván, předložil mandátní smlouvu a účetní doklady. Se stěžovatelem lze souhlasit, že za této situace přešlo důkazní břemeno dle § 31 odst. 8 zákona o správě daní a poplatků na správce daně. Tento závěr nepochybně vyplývá také ze stěžovatelem citovaného nálezu Ústavního soudu ze dne 29. 10. 2002, sp. zn. II. ÚS 232/02, publikovaného pod č. 134 Sb. n. u. US, svazek č. 28, str. 143: *Vyhověl-li stěžovatel výzvě předložením účetních dokladů, splnil svou zákonnou povinnost, a tak bylo na správci daně, aby stěžovateli jeho nárok na nadměrný odpočet uznal nebo aby ve smyslu § 31 odst. 8 písm. c) zákona č. 337/1992 Sb. prokázal, že předložené doklady jsou nevěrohodné či nesprávné, tedy že neodpovídají skutečnému stavu věci (tím se skutečně, jak uvádí stěžovatel, důkazní „břemeno“ přesunulo na správce daně).*

Nejvyšší správní soud se však ztotožňuje s názorem krajského soudu, že správce daně příslušné důkazní břemeno unesl. Provedenými výsledky jednotlivých odběratelů stěžovatele

byla aktivita zprostředkovatele, tj. společnosti P. s.r.o., jednoznačně vyvrácena. V této souvislosti je vhodné uvést, že zdejší soud považuje za krajně nepravděpodobné, že by ke zprostředkování došlo, když výpovědi vyslechnutých svědků jednoznačně prokazují, že k deklarovanému zprostředkování nedošlo. Jak již Nejvyšší správní soud judikoval: *Unesl-li správce daně důkazní břemeno ve shodě s § 31 odst. 8 zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, tím, že vyvrátil tvrzení daňového subjektu o skutečnostech uvedených ve smlouvách o přijetí zdanitelného plnění, bylo na daňovém subjektu, aby prokázal svá tvrzení, přičemž absence takových důkazů šla k jeho tíži* (podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 4. 2004, č. j. 3 Afs 12/2003 - 277, publikovaného pod č. 666/2005 Sb. NSS, www.nssoud.cz). Stěžovatelem navrhované důkazní prostředky nesměřovaly ani do vyvrácení výpovědí jednotlivých odběratelů, ani neprokazovaly přijetí stěžovatelem deklarovaného zdanitelného plnění. Stěžovatel tedy neunesl své důkazní břemeno podle § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků a nesplnil podmínky pro uplatnění nároku na nadměrný odpočet daně z přidané hodnoty dle § 19 odst. 1 zákona o DPH.

S ohledem na skutečnost, že uskutečněním zdanitelného plnění rozumí zákon o DPH stav faktický, nikoli stav formálně vykázaný, nemohlo být rozhodující, že stěžovatel uplatněný nárok na odpočet daně doložil po formální stránce perfektními doklady. Rozhodující je naopak ta skutečnost, že uplatněný nárok nebyl stvrzen po stránce faktické. Závěr správních orgánů, jakož i soudu ve věci, že stěžovatel nedoložil reálné a prokazatelné výsledky dohodnutých služeb zprostředkovatele, je správný, v rozhodnutí dostatečně odůvodněný a podložený skutkovými zjištěními.

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

Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o ustanovení § 60 odst. 1, větu první, s. ř. s., dle kterého nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Stěžovatel v soudním řízení úspěch neměl, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení, správnímu orgánu náklady řízení nad rámec jeho činnosti nevznikly. Soud proto rozhodl o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti za použití § 120 s. ř. s. tak, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

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

V Brně dne 10. května 2007

JUDr. Radan Malík
předseda senátu