



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Marie Žiškové a soudců JUDr. Lenky Kaniové a JUDr. Zdeňka Kühna v právní věci žalobkyně **KM - PRODUKT s. r. o.**, se sídlem Holubova 254, 403 39 Chlumeck, zastoupené JUDr. Lubošem Hendrychem, advokátem se sídlem Vaničkova 1594/1, 400 01 Ústí nad Labem, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Ústí nad Labem**, se sídlem Velká Hradební 61, 400 21 Ústí nad Labem, proti rozhodnutím žalovaného ze dne 30. 5. 2006, č. j. 9452/06-1300, č. j. 9455/06-1300, č. j. 9456/06-1300, č. j. 9457/06-1300 a č. j. 9459/06-1300, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 24. 6. 2008, č. j. 15 Ca 1/2008 - 71,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II.** Žalobkyně **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III.** Žalovanému **s e n e p ř i z n á v á** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

Dne 30. 5. 2006 zamítl žalovaný odvolání žalobkyně proti dodatečnému platebnímu výměru ze dne 11. 8. 2005, č. j. 160331/05/214913/5789, vydanému Finančním úřadem v Ústí nad Labem (dále jen „správce daně“), kterým byla žalobkyni dodatečně vyměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období říjen 2002 ve výši 47 520 Kč. Téhož dne zamítl žalovaný odvolání žalobkyně proti dodatečnému platebnímu výměru správce daně ze dne 11. 8. 2005, č. j. 160338/05/214913/5789, kterým byla žalobkyni dodatečně vyměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období únor 2003 ve výši 47 520 Kč. Téhož dne zamítl žalovaný odvolání žalobkyně proti dodatečnému platebnímu výměru správce daně ze dne 11. 8. 2005, č. j. 160384/05/214913/5789, kterým byla žalobkyni dodatečně vyměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období září 2003 ve výši 40 920 Kč. Téhož dne zamítl žalovaný odvolání žalobkyně proti dodatečnému platebnímu výměru správce daně ze dne 11. 8. 2005, č. j. 160374/05/214913/5789, kterým byla žalobkyni dodatečně vyměřena daň z přidané hodnoty

za zdaňovací období duben 2003 ve výši 40 920 Kč. Konečně tentýž den zamítl žalovaný i odvolání žalobkyně proti dodatečnému platebnímu výměru správce daně ze dne 11. 8. 2005, č. j. 160380/05/214913/5789, kterým byla žalobkyni dodatečně vyměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období červenec 2003 ve výši 40 920 Kč. Ve všech případech byla důvodem doměření skutečnost, že žalobkyně neprokázala uskutečnění zdanitelného plnění společností A-Profit Consulting s. r. o. (vytváření elektronické podoby firmy žalobkyně). Správce daně proto neuznal žalobkyni nárok na odpočet daně z přidané hodnoty.

Proti rozhodnutím žalovaného brojila žalobkyně žalobami ke Krajskému soudu v Ústí nad Labem, který je spojil ke společnému projednání a následně svým rozsudkem ze dne 9. 5. 2007, č. j. 15 Ca 175/2006 - 28, zamítl. Ke kasační stížnosti žalobkyně Nejvyšší správní soud zrušil předmětný rozsudek krajského soudu, neboť ze soudního spisu nebylo zřejmé, že by krajský soud měl při rozhodování k dispozici správní spis (spis o daňové kontrole). Krajský soud tedy pokračoval v řízení a rozsudkem ze dne 24. 6. 2008, č. j. 15 Ca 1/2008 - 71, podané žaloby opět zamítl.

V nové kasační stížnosti žalobkyně uvedla, že prokázala, že přijatá zdanitelná plnění, která uskutečnil jiný plátce, byla vynaložena v souvislosti s podnikatelskou činností; k tomu odkazuje na předložené účetní doklady, svědecké výpovědi a další důkazy. Z hlediska důkazního břemene ve smyslu § 31 odst. 8 a 9 zákona České národní rady č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „daňový řád“), pokládá žalobkyně za prokázané, že veškeré dostupné důkazní prostředky nabídla. Žalobkyně pochybuje, že by důkazní břemeno mělo mít charakter břemene tak všeobecného, že přechází do povinnosti splnit libovůli správce daně. Žalobkyně byla a je schopna prokázat, jaký subjekt pro ni služby provedl a že je žalobkyně přijala, využívá je a po právu za ně zaplatila. Žalobkyně k tomu předložila účetní a další doklady a prokázala výsledky svědků dodání a zaplacení služeb. Žalobkyně odmítá nést pozici daňového subjektu, který sice nese důkazní břemeno, plní jej veškerými dostupnými prostředky, ale opakovaně jsou tyto prostředky označovány za nedostatečné, jsou podceňovány a znevažován jejich důkazní význam, aniž by aspoň obecně měla žalobkyně možnost prokázat uskutečnění zdanitelného plnění způsobem jiným. Jinak již podle přesvědčení žalobkyně ani prokazovat uskutečnění zdanitelných plnění nebylo v daném případě možné. Jelikož žalobkyně prokázala, že se zdanitelné plnění uskutečnilo, bylo na správci daně, aby prokázal opak.

Stran hodnocení důkazní situace ohledně vytváření elektronické podoby firmy žalobkyně odkazuje na obsah výpovědi Ing. B., jakož i na příslušné doklady, o kterých řádně účtovala – smlouvu o dílo, účetní doklady, věcné důkazy v podobě CD. Žalovaný přitom vyloučil veškeré plnění, ačkoliv samu existenci internetové podoby firmy žalobkyně nepochybnil, a nepochybnil ani její trvalou a kontinuální aktualizaci podpořenou obsahem výsledku Ing. B. O fyzické existenci zdanitelného plnění nelze mít pochybnosti ani vzhledem k obsahu znaleckého posudku znalce P. P. Žalobkyně rovněž není přesvědčena o správnosti postupu, kdy bylo jako neoprávněné vyloučeno veškeré plnění v celém rozsahu. Rozhodující soud se s těmito argumenty žalobkyně nevypořádal.

Žalobkyně závěrem navrhla, aby Nejvyšší správní soud zrušil napadený rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Žalovaný ve svém vyjádření ke kasační stížnosti odkázal na svá předešlá vyjádření, plně se ztotožnil se závěry krajského soudu a navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

Kasační stížnost není důvodná.

Právní rámec v tomto případě tvoří zejména ustanovení § 19 odst. 1 zákona České národní rady č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, podle nějž má plátce nárok na odpočet daně, pokud jím přijatá zdanitelná plnění, uskutečněná jiným plátcem, použije při podnikání nebo při činnosti vykazující všechny znaky podnikání kromě toho, že je prováděna podnikatelem. Výkladem předmětného ustanovení se zabýval Nejvyšší správní soud v řadě svých rozhodnutí; pro ilustraci lze uvést rozsudek ze dne 27. 10. 2004, č. j. 2 Afs 6/2004 - 67, www.nssoud.cz, kde zdejší soud dopěl k závěru, že „nárok na odpočet daně z přidané hodnoty (...) vzniká za současného splnění dvou podmínek: první z nich je skutečnost, že plátce daně přijal zdanitelné plnění uskutečněné jiným plátcem, druhou podmínkou pak je fakt, že přijaté plnění bylo plátcem použito k dosažení obratu za vlastní zdanitelná plnění a že je zde zároveň věcná a časová souvislost přijatých zdanitelných plnění se zdanitelnými plněními vlastními, z nichž je dosahováno obratu“.

Uplatnění nároku na odpočet daně z přidané hodnoty ve smyslu § 19 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty je právem, nikoliv povinností daňového subjektu; pokud však chce daňový subjekt tohoto práva využít, musí být připraven prokázat výše uvedené podmínky. Jak uvedl Ústavní soud ve svém usnesení ze dne 11. 6. 2002, sp. zn. IV. ÚS 19/02 (<http://nalus.usoud.cz>), „povinností toho, kdo požaduje od státu vrácení nadměrného odpočtu daně z přidané hodnoty (...), je prokázat, že na jeho vrácení má právní nárok. Prokazování tohoto nároku je prvotně záležitostí dokladovou, současně je však třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním. To znamená, že ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi nemohou být podkladem pro uznání nároku na odpočet daně z přidané hodnoty, není-li prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo tak, jak je v dokladech prezentováno“. Jestliže tedy daňový subjekt svůj nárok neprokáže, resp. neodstraní pochybnosti správce daně o splnění podmínek § 19 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty, nemůže výhody podle tohoto ustanovení využít. Tvrdí-li pak žalobkyně obecně, že její důkazní břemeno je bezbřehé, hraničící s libovůlí správce daně, nelze s ní souhlasit. Podle § 31 odst. 9 daňového řádu je žalobkyně povinna prokazovat pouze ty skutečnosti, které uvádí v daňovém přiznání, a ty skutečnosti, k jejichž prokázání ji vyzval správce daně. V projednávaném případě přitom správce daně nenutil žalobkyni k prokázání jiných skutečností, a pokud se rozhodl některé důkazy navrhané žalobkyní pro nadbytečnost neprovést, své rozhodnutí odůvodnil. Nejvyšší správní soud je tudíž toho názoru, že žalobkyně své důkazní břemeno neunesla, neboť „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“ (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 4. 2004, č. j. 3 Afs 12/2003 - 277, publikovaný pod č. 666/2005 Sb. NSS).

Námítka žalobkyně, že prokázala plnění ze strany společnosti A-Profit Consulting s. r. o. týkající se vytváření elektronické podoby firmy, poskytování informací, využití technologie Direct E-mail a dalších plnění na základě smlouvy o dílo ze dne 18. 2. 2002, se opírá o svědeckou výpověď Ing. P. B. V této rozsáhlé výpovědi Ing. B. skutečně obecně potvrdil, že společnost A-Profit Consulting s. r. o. poskytovala plnění z předmětné smlouvy o dílo žalobkyni; jeho výpověď však nelze hodnotit izolovaně od dalších důkazů provedených v rámci daňového řízení. Ing. B. například uvedl, že internetová prezentace žalobkyně před podpisem smlouvy o dílo nebyla zpracována společností A-Profit Consulting s. r. o., při tvorbě prezentace z ní nevycházeli. Správce daně přitom zjistil, že již dne 26. 1. 2002 (před podpisem smlouvy o dílo) byly na internetu uveřejněny stránky téměř stejného obsahu, jako stránky uložené na CD, které Ing. B. předložil jako důkaz plnění smlouvy. Ing. B. dále ve své výpovědi tvrdil, že fotografie a grafika byly optimalizovány. Ze znaleckého posudku P. P., vypracovaného na žádost správce daně, však vyplývá, že k žádné optimalizaci na stránkách nedošlo. Tento posudek navíc zdůrazňuje, že předmětné internetové stránky mohly být vyrobeny kdekoliv, kdykoliv a kýmkoliv, prezentace

neobsahuje žádné prvky vztahující se k autorské příslušnosti, přičemž znalec ohodnotil internetovou prezentaci maximálně částkou 30 000 Kč; o zvláštním designu nebo výjimečnosti prezentace se nedá hovořit. Tyto a další skutečnosti popsané ve zprávě o daňové kontrole (např. sdělení dožádaného správce daně, že společnost A-Profit Consulting s. r. o. nedoložila žádné doklady potvrzující plnění od žalobkyně, a jeho upozornění, že tato společnost vytváří pro ostatní daňové subjekty náklady za účelem snížení základu daně z příjmů) svědčí o nevěrohodnosti výpovědi Ing. B. Žalobkyně současně nepředložila jiné důkazy prokazující vytváření elektronické podoby firmy (konkrétní změny stránek, podklady, korespondence), což potvrzuje závěr žalovaného a krajského soudu, že žalobkyně neunesla své důkazní břemeno a neprokázala, že ze strany společnosti A-Profit Consulting s. r. o. došlo ke zdanitelnému plnění ve smyslu § 19 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty.

Namítá-li žalobkyně, že existenci zdanitelného plnění potvrzuje znalecký posudek, pak lze v souladu s krajským soudem uvést, že žalovaný nezpochybnil existenci internetových stránek žalobkyně, avšak tato neprokázala, že by elektronická podoba firmy žalobkyně byla vytvářena společností A-Profit Consulting s. r. o. (znalecký posudek jednoznačně uvádí, že autorství internetové prezentace nelze určit; žádný jiný důkaz v daňovém řízení pak neprokázal, že by jejich autorem byla společnost A-Profit Consulting s. r. o., popřípadě že by tato společnost poskytla žalobkyni jiné plnění podle smlouvy o dílo). Nebyly tak naplněny podmínky § 19 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty, a je proto logické, že správce daně neuznal nárok žalobkyně na odpočet daně z přidané hodnoty z částek zaplacených této společností za tvrzenou úhradu zdanitelného plnění. Neudržitelná je i poslední námitka žalobkyně, že správce daně, resp. žalovaný, neuznali plnění v celém rozsahu: žalobkyně nikdy netvrdila, že by elektronickou podobu firmy vytvářel i někdo jiný než společnost A-Profit Consulting s. r. o. Jestliže bylo vyvráceno tvrzení žalobkyně, že toto plnění bylo poskytnuto právě touto společností, pak nezbyval žalovanému žádný prostor pro uznání částečného nároku na odpočet daně (žalobkyně ostatně ani nespécifikovala, v jaké části byl dle jejího názoru nárok na odpočet prokázán).

Jelikož v řízení o kasační stížnosti nevyšly najevo žádné vady, k nimž je nutno přihlížet z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 s. ř. s.), Nejvyšší správní soud zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou. O náhradě nákladů řízení rozhodl Nejvyšší správní soud v souladu s § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobkyně neměla ve věci úspěch, a nemá proto právo na náhradu nákladů řízení; žalovanému pak v řízení o kasační stížnosti žádné náklady nevznikly.

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

V Brně dne 3. září 2008

JUDr. Marie Žišková
předsedkyně senátu