



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Elišky Cihlářové a soudců JUDr. Radana Malíka a JUDr. Jiřího Vyvadila v právní věci stěžovatele **Ing. M. K.**, zastoupeného Narcisem Tomáškem, advokátem se sídlem v Děčíně, Masarykovo nám. 193/20, za účasti **Finančního ředitelství v Praze**, se sídlem v Praze 2, Žitná 12, v řízení o kasační stížnosti podané proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 31. 5. 2004, č. j. 11 Ca 279/2003 – 56,

t a k t o :

Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 31. 5. 2004, č. j. 11 Ca 279/2003 – 56, **se zrušuje** a věc **se vrací** soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Rozsudkem Městského soudu v Praze ze dne 31. 5. 2004, č. j. 11 Ca 279/2003 – 56, byla zamítnuta žaloba stěžovatele proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Praze ze dne 13. 5. 2003, č. j. 3900/03 - 130, jímž bylo zamítnuto odvolání proti rozhodnutím Finančního úřadu v Poděbradech ze dne 11. 6. 2002 č. j. 28623/02/055921/2936, kterým byla stěžovateli doměřena daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období I. čtvrtletí 1999 ve výši 748 235 Kč. Městský soud v odůvodnění napadeného rozsudku uvedl, že stěžovateli se v daňovém řízení nepodařilo vyjasnit nesrovnalosti, které byly správcem daně zjištěny. Tyto nesrovnalosti se týkaly nákupu zboží od M. K., kde správce daně zjistil, že dodavatel pana K. firma V., spol. s r. o. neprokázala uskutečnění fakturovaných obchodních transakcí s panem K. ani faktickou existenci zboží. Dále správce daně obstaral důkazy, které nasvědčují závěru, že stěžovatel zboží uváděné na daňových dokladech nenakoupil a tudíž ani nemohl prodat. Jedná se o důkazy z celního řízení, podle nichž bylo do Ruska dovezeno jiné zboží než jaké stěžovatel uvedl na faktuře č. 00001/99 a na jednotné

celní deklaraci za údajný prodej a následný vývoz do Ruska. Obsah zjištění správce daně u daňových subjektů, jež v této věci vystupovali jako dodavatel stěžovatele (M. K.) či odběratel stěžovatele (V. B.) sloužil k odůvodnění pochybností, které měly správní orgány ke skutkovým tvrzením stěžovatele a jejich prokázání.

V kasační stížnosti podané v zákonné lhůtě stěžovatel jako důvod jejího podání uvedl, že při zjišťování skutkové podstaty věci byl porušen zákon č. 337/1992 Sb. ve znění pozdějších předpisů, (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“) takovým způsobem, že to zásadním způsobem ovlivnilo zákonnost napadeného rozhodnutí a městský soud měl pro tyto vady napadené správní rozhodnutí zrušit. Dále jako důvod kasační stížnosti označil to, že napadený rozsudek městského soudu je nepřezkoumatelný. Městský soud vedl k vydání napadeného rozsudku v zásadě jediný závěr, a to, že stěžovatel v dané věci nedostal v rámci daňového řízení své povinnosti jednoznačně prokázat existenci zboží, za které uplatňoval odpočet na DPH. Takový závěr je podle stěžovatele již ve své podstatě v rozporu s úpravou § 31 zákona o správě daní a poplatků. Navíc zjištění správce daně, na něž městský soud odkazuje, nebyla v daňovém řízení vůbec prokázána nebo byla prokázána postupem odporujícím nejen zákonu, ale i Ústavě. Městský soud zcela přehlíží odst. 8 písm. c) citovaného ustanovení, podle něhož se po předložení účetních dokladů přesunulo důkazní břemeno na správce daně. Takový výklad zastává i Ústavní soud např. ve svém rozhodnutí sp. zn. II. ÚS 232/02. Argumentace o důkazním břemenu stěžovatele bez zohlednění citovaného ustanovení je potom zcela lichá. Skutečnost, že nějaký jiný subjekt v „obchodním řetězci“ neprokázal uskutečnění zdanitelného plnění, nemůže být považována za důkaz v daňovém řízení stěžovatele. Městský soud konečně v odůvodnění svého rozsudku připouští, že toto pouze „sloužilo k odůvodnění pochybností, které měly správní orgány“. Důkazy, podle kterých mělo být do Ruska vyvezeno jiné zboží, nejsou relevantní, neboť stěžovatel neměl vůbec možnost se s nimi seznámit a vyjádřit se k nim. A to ani na jeho výslovnou žádost po vydání rozhodnutí finančního ředitelství. Rovněž závěr, že stěžovatel neobjasnil rozdíly v údajích mezi vystavenými fakturami a skladovou evidencí je zcela neopodstatněný. Poněkud vágní tvrzení těchto rozdílů se navíc poprvé objevuje až v odůvodnění rozhodnutí finančního ředitelství v naprosto nepřezkoumatelné formě. Stěžovatel si je vědom zásady volného hodnocení důkazů, nicméně vyvozovat ze svědeckých výpovědí osob zúčastněných na vykládce a nakládce zboží to, že k této nikdy nedošlo, ačkoliv tuto výslovně potvrdilo několik svědků, nemá prostě oporu v dokazování. Zcela v rozporu se zákonem je, jak se městský soud, a potažmo i finanční ředitelství, vypořádaly s důkazem předloženým stěžovatelem, a to jednotnou celní deklarací, což je pravomocné rozhodnutí celního orgánu o propuštění zboží do režimu vývozu. Stěžovatel dále provedl podrobnou rekapitulaci, zejména průběhu daňové kontroly a porušení procesních předpisů vztahujících se k dokazování. Poukazoval zejména na to, že správce daně seznámil stěžovatele s výsledkem uvedeným ve zprávě o daňové kontrole, nikoliv však se způsobem zjištění, což má předcházet právu na vyjádření daňového subjektu. Ve zprávě z daňové kontroly se uvádí, že vzhledem k pochybnostem o existenci zboží vyzval správce daně stěžovatele k jeho prokázání. K tomu stěžovatel v kasační stížnosti namítal, že žádné pochybnosti ve výzvě uvedeny nebyly, jednalo se pouze o nesdělené pochybnosti správce daně. Správce daně tak nerespektoval nálezy Ústavního soudu zveřejněné pod č. 130/1996 Sb. Stěžovatel jednal v souladu s výzvami, nehledě na jejich nezákonnost, a podával správci daně v průběhu celého řízení vysvětlení k jím uváděným skutečnostem. Pokud se jedná o skutečnosti týkající se šetření u M. K., resp. další, tato nelze podle stěžovatele v jeho daňovém řízení hodnotit jako důkazní prostředky. V této souvislosti odkázal na nálezy Ústavního soudu sp. zn. IV. ÚS 402/99. Šetření u dodavatelů stěžovatele probíhala bez jeho účasti a správce daně tak nedbal na jeho práva a chráněné zájmy ve smyslu § 16 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků.

Citovaný nálezn je podle stěžovatele významný ve vztahu k tomu, jakým způsobem by měl správce daně při dokazování postupovat a jaké důkazní prostředky připadají v úvahu. V této souvislosti stěžovatel zdůraznil, že nemůže odpovídat za případné nedostatky při předcházejících obchodních transakcích. Stejně tak vyslovil nesouhlas s posouzením uskutečnění zdanitelného plnění na výstupu. K závěru, že plnění na základě faktur č. 3 a 5, které byly vystaveny M. K., ve smyslu § 19 odst. 1 zákona č. 588/1992 Sb., ve znění účinném v I. čtvrtletí 1999, (dále jen „zákon o DPH“) nenastalo, neboť se jedná o účelovou transakci, stěžovatel namítal porušení základních zásad daňového řízení ze strany správce daně a finančního ředitelství a porušení právních předpisů v části dokazování. Pokud při hodnocení důkazů pracovník správce daně provede selekci důkazních prostředků, a to ještě před vlastním důkazním řízením, jedná v rozporu se zásadou volného hodnocení důkazů. Proto se stěžovatel domáhal zrušení napadeného rozsudku.

Finanční ředitelství ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedlo, že důvody, které ho vedly k vydání napadeného rozhodnutí jsou uvedeny v jeho odůvodnění. Stěžovatel v kasační stížnosti, kromě důvodů uvedených v žalobě, uvádí důvody, které neuplatnil v řízení před soudem, ač tak učinit mohl. Tato skutečnost je zřejmá již z porovnání rozsahu žaloby a kasační stížnosti. Proto ji finanční ředitelství pokládá za nepřípustnou ve smyslu § 104 odst. 4 s. ř. s. a navrholo, aby byla odmítnuta.

Nejvyšší správní soud přezkoumal na základě kasační stížnosti napadená usnesení v souladu s ust. § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s. v rozsahu a z důvodů, které uplatnil stěžovatel v kasačních stížnostech a přitom neshledal vady uvedené v odst. 3 citovaného ustanovení, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti.

Rozhodování Nejvyššího správního soudu o kasační stížnosti je ovládáno principem kasace, z čehož vyplývá, že napadené rozhodnutí soudu je přezkoumáváno pouze po právní stránce. Nejvyšší správní soud v rámci své přezkumné činnosti zjišťuje, jak soud, který ve věci rozhodoval, hodnotil důkazy, jak se vypořádal s tvrzením stěžovatele, popř. důkazy navrženými či předloženými, přičemž není oprávněn přezkoumávané rozhodnutí změnit. Shledá-li rozhodnutí nezákonným, musí je zrušit.

Skutečností rozhodnou pro přiznání nadměrného odpočtu DPH je splnění podmínek, které ustanovení § 19 odst. 1 zákona o DPH s takovým nárokem spojuje. Podle citovaného ustanovení má plátc nárok na odpočet daně, pokud jím přijatá zdanitelná plnění uskutečňována jiným plátcem, použije k dosažení obratu za svá zdanitelná plnění, případně k dosažení příjmů nebo výnosů za plnění, která nejsou zdanitelná, pokud tento zákon nestanoví. Podle odst. 2 citovaného ustanovení prokazuje plátc nárok na odpočet daně daňovým dokladem zaúčtovaným podle zvláštního právního předpisu, případně evidovaným podle § 11 zákona o DPH u plátců, kteří nejsou účetní jednotkou, který má všechny tímto zákonem předepsané náležitosti a který byl vystaven plátcem.

Z citovaného ustanovení vyplývá, že nárok na odpočet vzniká za současného splnění několika podmínek. První z nich je skutečnost, že plátc daně přijal zdanitelné plnění uskutečňované jiným plátcem a druhou podmínkou je, 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. To znamená, že pouze přijatá zdanitelná plnění, jež byla bezprostředně a účelně použita k dosažení obratu z plnění uskutečňovaných při podnikání plátc daně, resp. mezi nimiž a zdanitelnými plněními uskutečňovanými při podnikání existuje přímý a bezprostřední vztah, zakládají nárok na odpočet daně.

Nositelem důkazního břemene je v daňovém řízení v souladu s § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků daňový subjekt, který prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání, hlášení a vyúčtování nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván. Zákon neurčuje, jakými důkazními prostředky má daňový subjekt splnit svou důkazní povinnost. Nestanoví žádná omezení a podává v § 31 odst. 4 citovaného zákona pouze příkladný výčet důkazních prostředků, které nejčastěji přicházejí v daňovém řízení v úvahu. Obecně lze jako důkazních prostředků užít všech prostředků, jimiž lze ověřit skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti a které nejsou získány v rozporu s obecně závaznými právními předpisy. Podle citovaného ustanovení jde zejména o různá podání daňového subjektu (přiznání, hlášení, odpovědi na výzvy správce daně apod.), svědecké výpovědi, znalecké posudky, veřejné listiny, zprávy o daňových kontrolách, protokoly a úřední záznamy o místním šetření, ohledání, povinné záznamy vedené daňovými subjekty a doklady k nim apod. Předkládá-li daňový subjekt hodnověrné důkazy pro svá tvrzení, ale správce daně je považuje za nevěrohodné, je na správci daně, aby v souladu s § 31 odst. 8 zákona o správě daní a poplatků prokázal, že důkazy daňovým subjektem předložené, nemohou obstát. Nevyvrátí-li daňový subjekt pochybnosti správce daně, neunese důkazní břemeno a jím uplatněný daňový odpočet nelze uznat.

Stěžovatel v podstatě shodně jako v žalobě namítal, že skutečnost, že nějaký jiný subjekt v „obchodním řetězci“ neprokázal uskutečnění zdanitelného plnění, nemůže být považován za důkaz v daňovém řízení stěžovatele. Tuto námitku nepovažuje Nejvyšší správní soud za důvodnou. Zjištění učiněná dožádanými finančními úřady u dodavatele stěžovatele, resp. i dodavatele tohoto dodavatele, že tyto subjekty neuskutečnily deklarovanou dodávku předmětného zboží, jsou důkazem ve smyslu § 31 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků. Tímto správcem daně i finanční ředitelství zpochybnily, že stěžovatel nakoupil zboží způsobem deklarovaným v účetních dokladech a prokázaly ve smyslu § 31 odst. 8 písm. c) zákona o správě daní a poplatků existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví stěžovatele, pokud se jedná o jím deklarovaný nákup nábytku v I. čtvrtletí 1999. Účetní doklady stěžovatele mohou sice obsahovat všechny formální náležitosti, ale to nestačí pro prokázání nároku na odpočet DPH. Pokud stěžovatel v této souvislosti poukazyval na to, že tyto skutečnosti nebyly předmětem dokazování v daňovém řízení a že se k nim nemohl vyjádřit, tuto námitku neuplatnil v žalobě, a proto je v řízení o kasační stížnosti podle § 104 odst. 4 s. ř. s. nepřijatelná.

V dalších stížních bodech týkajících se nedostatků ve skladové evidenci, svědeckých výpovědí osob zúčastněných na vykládce a skutečností souvisejících s vývozem zboží je rozsudek městského soudu nepřezkoumatelný.

Za rozhodnutí nepřezkoumatelné pro nesrozumitelnost lze považovat zejména rozhodnutí postrádající základní zákonné náležitosti, rozhodnutí, z něhož nelze seznat o jaké věci bylo rozhodováno či jak bylo o věci rozhodnuto, rozhodnutí zkoumající správní úkon z jiných než žalobních důvodů (pokud by se nejednalo o případ zákonem předpokládaného přezkumu mimo rámec námitek), rozhodnutí, jehož výrok je v rozporu s odůvodněním, rozhodnutí neobsahující vůbec právní závěry vyplývající z rozhodnutých skutkových okolností nebo jehož důvody jsou ve vztahu k výroku neurčité, nejednoznačné atd. Z hlavy páté Listiny základních práv a svobod vyplývá obecný požadavek, podle něhož jsou soudy povinny svá rozhodnutí řádně zdůvodnit. Absence řádného odůvodnění napadeného rozhodnutí tak vede k nepřezkoumatelnosti a takové rozhodnutí nedává dostatečné záruky pro to, že nebylo vydáno v důsledku libovůle a způsobem porušujícím ústavně zaručené právo na spravedlivý proces (II ÚS 686/02).

Městský soud se s uvedenými žalobními body buď nevypořádal vůbec (nedostatky ve skladové evidenci a nemožnost seznámit se s důkazy týkajícími se vývozu zboží do Ruska), nebo jen velmi obecně (svědecké výpovědi týkající se doby a okolností vykládky) nebo v podstatě stručným konstatováním obsaženým ve dvou větách (jednotná celní deklarace). Přitom např. ve vztahu jak k žalobnímu, tak také stížnímu, bodu týkajícímu se nemožnosti stěžovatele seznámit se s důkazy o vývozu zboží do Ruska vyplývá ze správního spisu, předmětné důkazy byly celními orgány předány dne 19. 6. 2002, přičemž zpráva o daňové kontrole byla projednána dne 31. 5. 2002 a dodatečný platební výměr je datován dne 11. 6. 2002 a finanční ředitelství mimo jiné i o tyto důkazy opírá své rozhodnutí. Z důvodů výše uvedených je v rozsahu uvedených stížních bodů napadený rozsudek městského soudu nepřezkoumatelný. V této souvislosti odkazuje Nejvyšší správní soud na náleží ÚS ze dne 29. 10. 2002 sp. zn. II. ÚS 232/02, v němž je vyjádřen právní názor k dokazování v daňovém řízení.

Pokud stěžovatel v kasační stížnosti podrobně rekapituluje průběh daňové kontroly a porušení procesních předpisů vztahujících se k dokazování a v návaznosti na tuto rekapitulaci namítá porušení základních zásad daňového řízení a porušení právních předpisů v části dokazování, tyto námítky neuplatnil v žalobě, a proto je v této části kasační stížnost ve smyslu § 104 odst. 4 s. ř. s. nepřijatelná, neboť se jedná o důvody, které stěžovatel neuplatnil v řízení před městským soudem, jehož rozhodnutí je přezkoumáváno, ač tak učinit mohl.

Vzhledem k výše uvedenému Nejvyšší správní soud napadený rozsudek podle § 110 odst. 1 s. ř. s. zrušil a podle odst. 2 citovaného ustanovení vyslovil, že se věc vrací městskému soudu k dalšímu řízení.

Podle § 110 odst. 3 s. ř. s. je městský soud názorem vysloveným v tomto rozsudku vázán.

Podle § 110 odst. 2 s. ř. s. rozhodne městský soud v novém rozhodnutí i o nákladech řízení o kasační stížnosti.

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

V Brně dne 31. srpna 2005

JUDr. Eliška Cihlářová
předsedkyně senátu

