



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Elišky Cihlářové a soudců JUDr. Jaroslava Hubáčka a JUDr. Radana Malíka v právní věci stěžovatele **M & K, s. s. r. o.**, zastoupeného JUDr. Zuzanou Greco, advokátkou se sídlem v Praze 10, nám. Bří. Jandusů 28, za účasti **Finančního ředitelství pro hl. město Prahu**, se sídlem v Praze 1, Štěpánská 28, v řízení o kasační stížnosti podané proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 30. 11. 2004, č. j. 8 Ca 274/2003 – 36,

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 :

Městský soud rozsudkem ze dne 30. 11. 2004, č. j. 8 Ca 274/2003 – 36, zamítl žalobu stěžovatele proti rozhodnutí Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu (dále jen „finanční ředitelství“) ze dne 9. 9. 2003, č. j. FŘ-3810/13/03, jímž bylo zamítnuto jeho odvolání proti platebnímu výměru Finančního úřadu pro Prahu 9, ze dne 16. 10. 2002, č. j. 224524/02/009513/7548, na daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období měsíce září 2001, kterým byl stěžovateli vyměřen nadměrný odpočet ve výši 306 189 Kč. Městský soud neshledal, že by napadené rozhodnutí bylo stíženo v žalobě namítanými rozpory se zákonem č. 337/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“), jakož i se zákonem č. 588/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“). Je tomu tak proto, že stěžovatel přesto, že v podaném daňovém přiznání uplatnil nárok na odpočet DPH na základě faktury č. 038/01, jejímž předmětem byly studie – K., W. a M., v daňovém řízení neprokázal, že by uvedené plnění od firmy U. C., s. r. o. přijal. Zákon přitom ukládá tomu, kdo si uplatňuje nárok na odpočet daně, že jej musí doložit řádným daňovým dokladem, tedy dokladem, který má jednak všechny obsahové náležitosti daňového dokladu a jednak byl vystaven v souladu s realitou, tj. že deklaruje skutečné (faktické) dodání zboží nebo služeb v tomto dokladu uvedené. Městský soud proto dospěl ke shodnému závěru s finančním ředitelstvím,

že stěžovatel sice měl účetní doklad, avšak k tomuto nepředložil žádný předmět plnění (studie), resp. neprokázal faktické uskutečnění těchto přijatých plnění.

V kasační stížnosti podané v zákonné lhůtě sice stěžovatel výslovně neuvedl, z jakých důvodů rozsudek městského soudu napadá, ale Nejvyšší správní soud posoudil podanou kasační stížnost po její obsahové stránce (srov. usnesení Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 3. 2004, č. j. 1 As 7/2004 - 47) a dospěl k závěru, že byla podána z důvodu uvedeného v ustanovení § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s. Stěžovatel především vytýkal městskému soudu, že nepřisvědčil jeho námitce o porušení zásady součinnosti a zákonnosti v daňovém řízení (§ 2 odst. 1, 2 zákona o správě daní a poplatků), neboť správce daně nedbal jeho práv a právem chráněných zájmů jako daňového subjektu a nepostupoval tak, aby ho nadměrně nezatěžoval. Správní orgán totiž zamítl jeho stížnosti bez toho, aniž by vyslechl jeho zástupce a další osoby, jejichž výslech by podpořil tvrzení, které učinil ve vytýkacím řízení i v řízení o odvolání. V této souvislosti brojil i proti tomu, že jím uvedené námitky městský soud neakceptoval, když mu vytkl nečinnost v daňovém řízení, ačkoliv v průběhu tohoto řízení vznášel námitky v písemné formě přímo do protokolů a v této věci nic nezanedbal. Správce daně jeho námitky zamítl nebo odmítl a neumožnil mu v souladu se zákonem o správě daní a poplatků řádně uplatnit práva v daňovém řízení. V důsledku tohoto postupu se stěžovatel dostal do bezprávného postavení a jeho námitky tak nebyly v daňovém řízení řádně prošetřeny. Správce daně i finanční ředitelství se rovněž v rozporu se zákonem ve svých rozhodnutích opírali o svědecké výpovědi, jejichž konání nebyl stěžovatel přítomen, čímž mu byla odňata možnost jednak klást svědkům otázky a jednak jakýmkoliv právně relevantním způsobem se na těchto výsleších podílet. Stěžovatel také namítal, že rozhodnutí správce daně bylo v přímém rozporu s ustanovením § 2 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků. Setrval na svém názoru, že správce daně nepostupoval správně, jestliže smluvní vztah mezi ním a firmou U. C., s. r. o. posoudil zcela formálně, aniž by posuzoval skutečný obsah smluvního vztahu. Zcela pominul skutečnosti, které převažovaly v jeho prospěch a pro posouzení věci vzal v úvahu, že firmu U. C., s. r. o. (dodavatele stěžovatele) neznaly šetřené společnosti M., W. a K. Správce daně rovněž chybně vycházel z určitých nesrovnalostí v činnosti motorestu U S. a opíral se o tvrzení starosty obce Ž., že tento motorest je určen k restauračnímu a nikoliv ubytovacímu provozu. Lze totiž předpokládat, že pokud je zařízení U S. v Ž. označeno jako motorest, poskytuje i ubytovací služby. Stěžovatel posléze odkázal na obsah žaloby, na jejichž důvodech setrval. Zdůraznil, že v důsledku uvedených pochybení a neúplně zjištěného skutečného stavu věci byla napadená rozhodnutí správních orgánů vydána v rozporu se zákonem. Proto navrhl, aby napadený rozsudek byl zrušen a věc vrácena k dalšímu řízení.

Finanční ředitelství ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedlo, že k plnění deklarovanému dokladem č. 038/01, že stěžovatel neprokázal v souladu s ustanovením § 19 odst. 1, 2 zákona o DPH, zda a jaké zdanitelné plnění přijal, ani správnost na něm uvedených náležitostí – konkrétně předmět a rozsah zdanitelného plnění a datum uskutečnění tohoto plnění. V průběhu vytýkacího řízení rovněž nebyly, jak v kasační stížnosti stěžovatel uvádí, do protokolů o ústních jednáních vznášeny žádné námitky. Dokazování bylo vedeno tak, aby byl ověřen nárok na odpočet daně a výzvami k jeho ověření nebyl a nemohl být stěžovatel nepřiměřeně zkrácen na svých právech. Finanční ředitelství proto navrholo, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

Nejvyšší správní soud přezkoumal na základě kasační stížnosti napadený rozsudek v souladu s ust. § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s. v rozsahu a z důvodů, které uplatnil stěžovatel

v kasační stížnosti a přitom sám neshledal vady uvedené v odst. 3 citovaného ustanovení, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

Úkolem Nejvyššího správního soudu v řízení o kasační stížnosti není, jak bylo v rámci žalobních bodů povinností městského soudu, opětovně posuzovat námitky související s řízením před správním orgánem, nýbrž jeho úkolem je zejména posoudit, zda předchozí řízení naplňuje důvody vymezené v ustanovení § 103 odst. 1) s. ř. s. Kasační stížnost je mimořádným opravným prostředkem proti pravomocnému rozhodnutí soudu a stěžovatel se jejím prostřednictvím domáhá zrušení tohoto rozhodnutí. V kasační stížnosti je proto nezbytně nutné spojit námitky ve smyslu ustanovení § 103 odst. 1 s. ř. s. s příslušnými částmi odůvodnění napadeného rozsudku, konkrétně uvést, v čem spočívá nesprávnost či nedostatečnost úvah soudu, při jakých úkonech se dopustil procesních pochybení a jaká konkrétní ustanovení procesních předpisů tím byla porušena.

Nejvyšší správní soud považuje stěžovatelem napadený závěr městského soudu, kdy tento odmítl jeho žalobní námitku o tom, že odvolací správní orgán zamítl jeho stížnosti (odvolací námitky) bez toho, aby vyslechl zástupce stěžovatele a další osoby, jejichž výslech by podpořil jeho tvrzení jak ve vytýkacím, tak i odvolacím řízení, za zcela opodstatněný a v souladu se zákonem o správě daní a poplatků.

Z obsahu správního spisu totiž jednoznačně vyplývá, že stěžovatel byl správcem daně vyzván dne 7. 1. 2002 k prokázání přijetí zdanitelného plnění deklarovaného dokladem č. 038/01, tj. byla mu uložena povinnost prokázat jím v daňovém přiznání tvrzené přijetí plnění od dodavatele U. C., s. r. o., tj. studie K., W. a M. Stěžovatel však v tomto směru zůstal pasivní a za účelem prokázání plnění od dodavatele nenavrhl provedení výslechů svědků, kteří by potvrdili, že k přijetí deklarovaného plnění stěžovatelem skutečně došlo. V důsledku tohoto postupu stěžovatele, správce daně ani odvolací orgán neprovedly, ale také nebyly povinni provést, výslechy svědků a s jejich případným neprovedením se vypořádat. Obecně totiž platí, že správce daně není povinen vyhledávat důkazní prostředky svědčící ve prospěch daňového subjektu (§ 2 odst. 1, 2 zákona o správě daní a poplatků). Správce daně i odvolací orgán proto také nemohly v tomto směru porušit stěžovatelem uváděné zásady daňového řízení uvedené v ustanoveních § 2 odst. 1, 2 zákona o správě daní a poplatků. Městský soud proto dospěl důvodně k závěru, že uvedené zásady daňového řízení porušeny nebyly a že ověřování toho, zda deklarované plnění bylo stěžovateli skutečně poskytnuto, nelze považovat za nadměrné zatěžování.

V daňovém řízení je důkazní povinnost mezi správcem daně a daňový subjekt rozložena nerovně. Správce daně prokazuje toliko skutečnosti, jež jsou taxativně uvedeny v ustanovení § 31 odst. 8 zákona o správě daní a poplatků., zatímco daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání, hlášení a vyúčtování nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván. Daňové řízení je totiž postaveno na zásadě, že daňový subjekt má jednak povinnost sám daň přiznat (břemeno tvrzení), ale také povinnost toto své tvrzení prokázat (břemeno důkazní). V této souvislosti lze odkázat také na rozhodnutí Ústavního soudu ze dne 24. 4. 1996, sp. zn. Pl. ÚS 38/95 a ze dne 1. 6. 2005, sp. zn. IV. ÚS 29/05.

Podle ustanovení § 31 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků 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. Jde zejména o různá podání daňových subjektů (přiznání, hlášení, odpovědi na výzvy správce

daně apod.), o svědecké výpovědi a znalecké posudky, veřejné listiny, zprávy o daňových kontrolách, protokoly a úřední záznamy o místním šetření a ohledání, povinné záznamy vedené daňovými subjekty a doklady k nim apod. Podle odst. 1 a 2 citovaného ustanovení provádí dokazování správce daně, přičemž dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti byly zjištěny co nejdůvěrněji a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů.

Nejvyšší správní soud neshledal opodstatněnou ani námitku stěžovatele směřující proti tomu, že městský soud neakceptoval jeho námitky a vytkl mu nečinnost v průběhu řízení přesto, že v průběhu vytykácího řízení vznášel námitky do protokolů o ústních jednáních. Aby stěžovateli nebylo možno vytýkat nečinnost, měl v řízení před správními orgány navrhnout konkrétní důkazy, které by mohly jednak vyvrátit jejich pochybnosti a jednak prokázat pravdivost jeho tvrzení v průběhu daňového řízení. Toto však neučinil. Tato námitka není tedy na místě, protože ze správního spisu nesporně plyne, že stěžovatel žádné námitky do protokolů nevznášel.

Nejvyšší správní soud považuje závěr městského soudu, který neakceptoval žalobní námitku stěžovatele o namítaném rozporu rozhodnutí finančního ředitelství s ustanovením § 2 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků, když smluvní vztah mezi stěžovatelem a firmou U. C., s. r. o. posoudil zcela formálně, aniž by vzal v úvahu jeho skutečný obsah, za opodstatněný, dostatečně odůvodněný a v souladu se zákonem o správě daní a poplatků.

Pokud totiž daňový subjekt uplatňuje nárok na odpočet DPH, je povinen ve smyslu ustanovení § 19 odst. 2 zákona o DPH tento nárok prokázat daňovým dokladem zaúčtovaným podle zvláštního právního předpisu. Daňový doklad musí obsahovat náležitosti stanovené v ustanovení § 12 odst. 2 citovaného zákona. Existence daňového dokladu však sama o sobě neprokazuje, že k uskutečnění deklarovaného plnění skutečně (fakticky) došlo, jakož i to, že toto plnění bylo deklarovaného rozsahu. Teprve pokud plnění deklarované v daňovém dokladu (jeho věcný, osobní a časový rozsah) bude, za předpokladu, že je toto správcem daně vyžadováno, prokázáno i po stránce faktické, lze konstatovat, že nárok na odpočet daně byl uplatněn důvodně.

V předmětné věci byl stěžovatel vyzván, aby prokázal přijetí plnění deklarovaného dokladem č. 038/01, tj. studie – K., W. a M. Stěžovatel skutečnost, že by přijal uvedeným daňovým dokladem deklarované studie, relevantními důkazními prostředky, neprokázal a místo toho uvedl, že předmět plnění byl jiný, a to, že zaměstnancům bylo též poskytováno školení a konzultační hodiny, mimo jiné v motorestu U S. Stěžovatel tak nejen neprokázal přijetí dokladem č. 038/01 deklarovaného plnění, ale tvrdil, že přijal jiné plnění. Tato skutečnost tak již sama o sobě způsobila, že nárok na odpočet DPH nebylo možno uznat oprávněným, neboť stěžovatel neprokázal přijetí zdanitelného plnění deklarovaného na dokladu č. 038/01. Stěžovatelem předložená smlouva ze dne 17. 1. 2001 deklaruje zcela jiný předmět činnosti než ten, který byl uveden na dokladu č. 038/01. Jak plyne i z odůvodnění napadeného rozsudku, není námitka o formálním posouzení uvedené smlouvy finančním ředitelstvím na místě, neboť stěžovatel tímto vlastně brojí proti něčemu, co nebylo pro vydání rozhodnutí správce daně a finančního ředitelství rozhodné. Nejvyšší správní soud tak shodně s městským soudem uvádí, že v daňovém řízení bylo primárně na stěžovateli, aby prokázal, že přijal předmět plnění uvedený v zaúčtovaném dokladu č. 038/01, tj. uváděné studie. Toto však stěžovatel neučinil, a proto neunesl důkazní břemeno. Tato skutečnost pak byla důvodem pro neuznání nároku na odpočet DPH. Z tohoto důvodu proto zcela postrádá opodstatnění argumentace stěžovatele o tom, že správce daně zjistil nesrovnalosti

v činnosti motorestu U S. a opíral se současně o tvrzení starosty obce Ž. Tvrzení stěžovatele a k nim navrhované nebo předkládané důkazní prostředky musí totiž nezbytně směřovat k prokázání předmětu přijatého plnění tak, jak byl tento vymezen v daňovém dokladu. Daňové řízení se však poskytování školení a konzultačních hodin v motorestu U S. netýkalo.

Nedůvodný je také stížní bod, v němž stěžovatel namítal vadu řízení před správním orgánem, která podle něj měla spočívat v tom, že správní orgán zcela pominul skutečnosti, které převažovaly ve prospěch daňového subjektu a pro posouzení věci vzal jen v úvahu, že společnosti M., W. a K. neznaly firmu U. C., s. r. o., která byla dodavatelem stěžovatele. Předně je nutno uvést, že ani sám stěžovatel nebyl schopen označit a popsat skutečnosti, které podle jeho názoru měly v jeho prospěch převažovat. O namítaném zjištění správce daně, že společnosti M., W. a K. neznaly stěžovatelem deklarovaného dodavatele, je Nejvyšší správní soud nucen konstatovat, že k těmto zjištěním dospěl správce daně v souladu s § 31 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků. Nebylo ovšem jeho povinností dokazovat, že k přijetí deklarovaného zdanitelného plnění nedošlo, když to byl právě stěžovatel, který byl povinen správci daně prokázat, že dokladem č. 038/01 deklarované plnění, co do věcného, osobního a časového rozsahu, přijal.

Pokud jde o stížní námitku, že závěr správních orgánů o neprokázání nároku na odpočet DPH byl opřen o výslechy svědků, kterým stěžovatel nemohl klást otázky a relevantním způsobem se na těchto výsledcích podílet, Nejvyšší správní soud konstatuje, že se ve smyslu ustanovení § 104 odst. 4 s. ř. s. jedná o nepřipustnou námitku. Podle citovaného ustanovení nelze v kasační stížnosti uplatňovat jiné právní důvody než které jsou uvedeny v § 103 s. ř. s. nebo ty, které stěžovatel neuplatnil již v řízení před soudem, jehož rozhodnutí má být přezkoumáváno, ač tak učinit mohl. Nejvyšší správní soud proto k nově uváděnému rozporu správních rozhodnutí se zákonem o správě daní a poplatků, který stěžovatel uplatnil až po vydání napadeného rozsudku, při rozhodování o kasační stížnosti pro nepřipustnost nepřihlížel.

Ze všech shora uvedených důvodů Nejvyšší správní soud neshledal kasační stížnost důvodnou, a proto ji podle ustanovení § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl. O kasační stížnosti rozhodl rozsudkem bez jednání, protože mu takový postup umožňuje ustanovení § 109 odst. 1 s. ř. s.

Výrok o nákladech řízení se opírá o ustanovení § 60 odst. 1 s. ř. s. za použití § 120 s. ř. s., podle 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 řízení úspěch neměl, proto mu nevzniklo právo na náhradu nákladů řízení a finančnímu ředitelství žádné náklady s tímto řízením nevznikly.

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

V Brně dne 26. července 2006

JUDr. Eliška Cihlářová
předsedkyně senátu

