



**ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Michala Mazance a soudců JUDr. Petra Příhody a Mgr. Jana Passera v právní věci žalobce J. V., zastoupeného JUDr. Petrem Procházkou, advokátem v Brně, Jaselská 27, proti žalovanému Finančnímu ředitelství v Brně, Brno, nám. Svobody 4, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 3. 7. 2003, čj. 4713/01/FŘ/130, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 31. 8. 2005, čj. 30 Ca 283/2003-32,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 31. 8. 2005, čj. 30 Ca 283/2003-32, se zrušuje a věc se vrací tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Žalovaný rozhodnutím ze dne 3. 7. 2003, čj. 4713/01/FŘ/130, zamítl odvolání žalobce proti rozhodnutí (dodatečnému platebnímu výměru) Finančního úřadu Brno IV (správce daně) ze dne 26. 3. 2001, čj. 48231/01/291911/8571, kterým byla žalobci dodatečně vyměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období IV. čtvrtletí roku 1999 ve výši 97 988 Kč.

Žalobce napadl rozhodnutí žalovaného žalobou u Krajského soudu v Brně, který ji rozsudkem ze dne 31. 8. 2005, čj. 30 Ca 283/2003-32, zamítl.

Rozsudek odůvodnil takto:

Nárok na odpočet daně vzniká daňovému subjektu, pokud prokáže, že pořídil zboží nebo služby a že toto zboží nebo služby využil k dosažení příjmů za své zboží nebo služby [§ 19 odst. 1 zákona ČNR č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“)]. Žalobce v průběhu daňového řízení neprokázal faktické uskutečnění zdanitelného plnění, neboť nebyla prokázána souvislost mezi ním a plátcí O. M., s. r. o., u daňového dokladu č. 0310 a I., s. r. o., u daňového

dokladu č. 2410. Nebylo prokázáno, že předmětné doklady byly uvedenými subjekty vystaveny, ani že se uskutečnily obchodní případy deklarované těmito doklady.

Z ustanovení § 31 odst. 9 zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), ve spojení s § 19 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty vyplývá, že je to plátce, nikoliv správce daně, kdo prokazuje splnění zákonných podmínek nároku na odpočet – v posuzované věci, zda přijatá zdanitelná plnění, která žalobce deklaroval předmětnými doklady, uskutečnili plátcí na těchto dokladech uvedení. Žalobce žádné důkazy požadované správcem daně ani na výzvu nepředložil, a to ani při ústním jednání dne 24. 11. 2001.

Správce daně prověřoval uskutečnění předmětných plnění ve vazbě k subjektům uvedeným na předložených dokladech, ale zjistil skutečnosti, které byly v rozporu s tvrzeními žalobce. Jednalo se o skutečnost, že Z. K. nebyl statutárním zástupcem společnosti O. M. s. r. o., tím byl K. B., který však nepřebíral korespondenci a na uváděné adrese se nezdržoval; za předmětné zdaňovací období byla po vyměřovacím řízení společnosti O. M. s. r. o. vyměřena daňová povinnost ve výši 0 Kč a s účinností od 14. 6. 2000 byl na tuto společnost prohlášen konkurs. Jediný statutární zástupce společnosti I. s. r. o. zpochybnil oprávnění R. B., který podle tvrzení žalobce jednal za tuto společnost, činit za ni jakékoliv úkony.

Žalobce tedy nevyvrátil pochybnosti, které vyplynuly ze shora uvedených zjištění správce daně, který naopak svou povinnost podle § 31 odst. 8 daňového řádu splnil. Žalobce tak neunesl důkazní břemeno podle § 31 odst. 9 daňového řádu a nesplnil podmínky pro přiznání nároku na odpočet podle § 19 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty.

Podle krajského soudu nevyplývá z § 31 odst. 1 a 2 daňového řádu povinnost správce daně zjišťovat skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daně za daňový subjekt, který neunesl důkazní břemeno podle § 31 odst. 9 daňového řádu. Požadavek žalobce, aby žalovaný prokazoval, zda bylo či nebylo uskutečněno zdanitelné plnění plátcí uvedenými na žalobcem předložených dokladech, proto není právně relevantní. K naplnění důkazního břemene je nutno výslovně navrhnout provedení konkrétně označených důkazů, např. výsledků příslušných pracovníků dodavatele, kteří byli oprávněni za dodavatele jednat a předmětné obchody reálně provedli a zaúčtovali. Žalobce v uvedeném smyslu ničeho nenavrl. K námitce žalobce, že žalovaný neprovedl výsledky Z. K. a E. V., kteří mohli dodávku zboží potvrdit, se krajský soud ztotožnil s argumentací žalovaného, že pouhé konstatování určité skutečnosti žalobcem při ústním jednání nelze považovat za návrh, aby byl proveden důkaz určitým důkazním prostředkem.

Žalobce (stěžovatel) brojil proti rozsudku krajského soudu kasační stížností. Dovolal se stížných důvodů podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., tj. nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem, a podle § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s., tj. vad řízení před správním orgánem, které mohly ovlivnit zákonnost.

Namítl, že žalovaný byl nečinný k jeho podnětům k prokázání rozhodných skutečností a nesplnil tedy povinnost stanovenou § 31 odst. 2 daňového řádu. Žalovaný nezjistil podstatné skutečnosti, ani se nevypořádal se všemi skutečnostmi zjištěnými v průběhu dokazování. Stěžovatel totiž uvedl, že podstatné skutečnosti k obchodnímu případu mohou správci daně sdělit Z. K. a E. V. a že existenci trezoru je možné fyzicky

ověřit u stěžovatele doma. Pokud má daňový subjekt snahu a poskytuje správnímu orgánu potřebnou součinnost, není v souladu s obecnými morálními zásadami tyto skutečnosti pominout pouhým konstatováním o tíži důkazního břemene. Správní orgán má nesrovnatelně mocnější zbraně, jak provést důkaz, než občan neobdařený státní mocí - stěžovatel např. nemohl provést výslech R. B. Správní orgán měl k dispozici jak informace, tak potřebné instrumenty k jejich využití, nevyužil jich však a nezjistil řádně skutečný stav věci. Stěžovatel nesouhlasí ani s názorem krajského soudu, že pouhé konstatování určité skutečnosti při ústním jednání nelze považovat za návrh k provedení důkazního prostředku. V souladu s § 31 odst. 1 a § 16 odst. 8 daňového řádu měl správce daně uvedení jmen Z. K. a E. V. a kontaktů na ně považovat za navržení důkazů.

Podle stěžovatele příkládá krajský soud zásadní význam pro hodnocení zákonnosti napadeného rozhodnutí § 19 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty a § 31 odst. 9 daňového řádu, z nichž dovozuje, že stěžovatel neunesl důkazní břemeno ohledně prokázání nároku na odpočet daně z přidané hodnoty. Stěžovatel již v žalobě tvrdil, že reálné plnění proběhlo na základě řádně uzavřené kupní smlouvy, přičemž trezor dodaný stěžovateli byl řádně převzat a zaplacen. Fyzickou kontrolu přitom provedla až policie šetřící věc po trestněprávní stránce. Za dané situace byl správce daně povinen vyžádat si veškeré doklady, aby mohl učinit jednoznačný závěr, zda bylo zdanitelné plnění uskutečněno či nikoliv. Pouhý odkaz na sdělení zástupce společnosti I., s. r. o., není dostačující.

Stěžovatel rovněž opakovaně uvedl, že předložené listinné důkazy (daňové doklady) jsou v souladu s § 12 odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty, a připomněl, že odpovědnost za správnost údajů uvedených na daňovém dokladu nese plátcem, který zdanitelné plnění uskutečnil. Podle stěžovatele byly splněny obě zásadní podmínky pro uplatnění nároku na odpočet daně z přidané hodnoty a stěžovatel tedy nebyl tím, kdo by neunesl své důkazní břemeno. Konečně stěžovatel polemizoval s hodnocením dokazování žalovaným s tím, že jeho tvrzení byla významově umenšována a nedostatečně důkazně zhodnocena.

Žalovaný se ztotožnil s právním názorem krajského soudu a navrhl zamítnutí kasační stížnosti jako nedůvodné.

Nejvyšší správní soud přezkoumal rozsudek krajského soudu, vázán rozsahem a důvody, které stěžovatel uplatnil v kasační stížnosti (§ 109 odst. 2 a 3 s. ř. s.). Shledal přitom vady uvedené v § 109 odst. 3 s. ř. s., k nimž musel přihlídnout z úřední povinnosti. Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že napadené rozhodnutí je nepřezkoumatelné [§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.].

Stěžovatel v žalobě mj. namítal, že:

- ve vztahu k daňovému dokladu č. 0310 vystavenému plátcem O. M. s. r. o. bylo v souladu s ustálenou judikaturou povinností správce daně, a zejm. žalovaného, vyžádat si všechny důkazy provedené dožádaným správcem daně a v odůvodnění rozhodnutí je zhodnotit a vyvodit z nich skutkové a právní závěry, pouhý odkaz na zprávu dožádaného správce daně, resp. pouhé konstatování jeho závěru, činí napadené rozhodnutí nepřezkoumatelným pro nedostatek důvodů (viz strana 4 odst. 2 žaloby),

- ve vztahu k daňovému dokladu č. 2410 vystavenému plátcem I., s. r. o. bylo povinností žalovaného vyžádat si všechny doklady tak, aby bylo možné učinit jednoznačný závěr, zda bylo zdanitelné plnění uskutečněno, a pouhý odkaz na sdělení zástupce tohoto plátce nelze považovat za dostačující pro vytvoření příslušného závěru (viz strana 5 odst. 2 žaloby),
- žalovaný neakceptoval stěžovatelem předložené daňové doklady s tím, že nebylo prokázáno jejich vystavení plátcem na nich uvedeným, ale neučinil žádná šetření, která by jeho domněnku potvrdila. Žalovaný tuto skutečnost v napadeném rozhodnutí vyvrací pouze sdělením statutárního zástupce společnosti I., s. r. o. v jiné věci, což pro takovou právní argumentaci není postačující (viz strana 5 odst. 3 žaloby).

Krajský soud se v napadeném rozsudku s těmito žalobními námitkami nevypořádal.

Nejvyšší správní soud setrvale judikuje, že pokud se krajský soud v řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu nezabýval řádně uplatněným žalobním bodem, případně pokud místo toho odkázal na odůvodnění rozhodnutí žalovaného správního orgánu, které problematiku, na niž žalobní bod dopadal, vůbec neřešilo, nelze než soudní rozhodnutí zrušit, neboť je nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. (srov. rozsudek č. 787/2006 Sb. NSS, a rozsudek ze dne 1. 6. 2005, čj. 2 Azs 391/2004-62, www.nssoud.cz). K takovému pochybení krajského soudu Nejvyšší správní soud přihlédne z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 s. ř. s.). I tehdy, jeví-li se žalobní tvrzení krajskému soudu nedůvodná, musí se s nimi vypořádat, aby bylo zřejmé, že se jimi zabýval, a musí zdůvodnit, proč jim nepřisvědčil. Pouze tehdy se soudní rozhodnutí stává přesvědčivým a správnost závěrů krajského soudu je možno v kasačním řízení přezkoumat.

Již nad rámec nutného odůvodnění Nejvyšší správní soud dodává:

Argumentace krajského soudu se opírá o závěr, že stěžovatel neunesl důkazní břemeno (§ 31 odst. 9 daňového řádu), neboť neprokázal splnění zákonných podmínek nároku na odpočet (§ 19 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty).

Podle § 31 odst. 9 daňového řádu přitom platí, že 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. Stěžovatel byl v posuzované věci správcem daně řádně vyzván k prokázání uskutečnění zdanitelných plnění plátcem uvedenými na předložených dokladech a k prokázání vystavení dokladů těmito plátcem. Důkazní břemeno tedy bylo jasně stanoveno a bylo pouze na stěžovateli, aby správci daně poskytl potřebné důkazy. Jde nepochybně k tíži stěžovatele, že tak ve stanovené lhůtě neučinil.

Současně je však nutno vzít v úvahu § 31 odst. 2 daňového řádu, podle něhož správce daně dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti byly zjištěny co nejúplněji a není v tom vázán pouze návrhy daňových subjektů. Nelze přehlédnout ani § 2 odst. 3 *in fine* daňového řádu, který ukládá správci daně povinnost přihlédnout ke všemu, co v daňovém řízení vyšlo najevo. Pokud tedy správce daně přistoupil poté, kdy stěžovatel nevyhověl shora uvedené výzvě, k ústnímu jednání, při němž stěžovatel uvedl jména a kontakty osob, které zjevně mohly objasnit, zda ke zdanitelným plněním skutečně došlo, bylo na místě tyto osoby předvolat a vyslechnout.

Jestliže tak neučinil správce daně, měl uvedené pochybení napravit žalovaný v odvolacím řízení, neboť vyjdou-li při přezkoumávání najevo skutečnosti odvolatelem sice neuplatněné, ale mající podstatný vliv na výrok rozhodnutí, lze k nim rovněž při rozhodování přihlídnout (§ 50 odst. 3 věta druhé a třetí daňového řádu). Odvolací orgán při tom není vázán návrhy odvolatele.

Nejvyšší správní soud již dříve judikoval (srov. rozsudek č. 868/2006 Sb. NSS), že pod pojmem „vyjít najevo“ je nutno rozumět jakýkoliv způsob, jímž se do dispoziční sféry správního orgánu dostane informace o skutečnosti, která může být pro výsledek řízení rozhodná. Pokud je předmětná informace obsahem správního spisu, je nepochybně nutno ji považovat za vyšlou najevo. Jestliže se tedy do sféry správce daně či žalovaného dostane informace o skutečnosti vztahující se k projednávanému případu, je jejich povinností zabývat se touto skutečností z moci úřední bez ohledu na to, zda je taková skutečnost výslovně daňovým subjektem navrhována jako důkaz.

Dospěl-li by žalovaný po předběžném hodnocení účelnosti důkazu vyplývajícího pouze ze spisu (resp. z výpovědi stěžovatele) a nikoliv z výslovné žádosti stěžovatele k závěru, že by tento důkaz nemohl na dosavadním stavu dokazování nic změnit, a jeho provedení by tedy nemělo význam, resp. pokud by tento důkaz nebylo možno vůbec provést, měl by se s touto skutečností vypořádat věcně v odůvodnění svého rozhodnutí. V takovém případě totiž nelze odmítnout provedení důkazu pouze proto, že jej stěžovatel výslovně k provedení nenavrhl a takto formalistický přístup nemá oporu v zákonných ustanoveních.

Nejvyšší správní soud tedy konstatuje, že stanovisko žalovaného, podle něž je třeba k provedení výslechu určité osoby výslovný návrh daňového subjektu, je v rozporu s § 2 odst. 3 a s § 50 odst. 3 daňového řádu, a žalovaný pochybil, pokud k této skutečnosti nepřihlédl – stejně jako krajský soud, který shledal, že pouhé konstatování určité skutečnosti stěžovatelem na ústním jednání nelze považovat za návrh na provedení důkazu a že k naplnění důkazního břemene je nutno výslovně navrhnout provedení konkrétně označených důkazů.

V uvedených (*obiter dictum* vyjádřených) závěrech Nejvyšší správní soud vychází i ze svého rozsudku ze dne 21. 3. 2007, čj. 1 Afs 45/2006-55, dostupného na www.nssoud.cz.

Nejvyšší správní soud uzavírá, že krajský soud v posuzovaném případě pochybil, když se ve svém rozsudku nevypořádal s řádně uplatněnými žalobními námitkami. Jeho rozhodnutí je proto nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů [§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.]. V řízení vyšla najevo vada, k níž Nejvyšší správní soud přihlédl z úřední povinnosti [§ 109 odst. 3 s. ř. s.], rozsudek krajského soudu podle § 110 odst. 1 věty první s. ř. s. zrušil a věc vrátil tomuto soudu k dalšímu řízení. Krajský soud je právním názorem Nejvyššího správního soudu vysloveným v tomto rozsudku vázán [§ 110 odst. 3 s. ř. s.].

S ohledem na shora uvedené odůvodnění Nejvyšší správní soud nepřezkoumával rozsudek krajského soudu v rozsahu všech stížních bodů.

O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne krajský soud v novém rozhodnutí [§ 110 odst. 2 s. ř. s.].

Poučení: Proti tomuto rozsudku nejsou opravné prostředky přípustné.

V Brně 27. srpna 2007

JUDr. Michal Mazanec
předseda senátu