



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Miluše Doškové a soudců JUDr. Vojtěcha Šimíčka a JUDr. Karla Šimky v právní věci žalobce: **Z.e., s. r. o.**, proti žalovanému: **Finančnímu ředitelství v Hradci Králové**, se sídlem Horova 17, Hradec Králové 2, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 12. 5. 2005, č. j. 31 Ca 182/2004 - 23,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 12. 5. 2005, č. j. 31 Ca 182/2004 - 23, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I.

Včas podanou kasační stížností brojil žalovaný (dále jen „stěžovatel“) proti výše uvedenému rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové, kterým bylo zrušeno jeho rozhodnutí ze dne 19. 4. 2004, č. j. 6211/130/2004-Do.

Ve své kasační stížnosti stěžovatel uvádí, že jestliže ze spisu nebylo možno zjistit, kdy a kde byly čerpány PHM, jak tvrdí sám krajský soud na str. 4 rozsudku, pak chybí i jakékoliv důkazy o použití PHM pro podnikání a není splněna jedna ze základních podmínek čerpání nároku na odpočet ve smyslu ustanovení § 19 odst. 1 zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, v platném znění (dále jen „zákon o DPH“). Z této skutečnosti dle stěžovatele neplyne jednoznačný závěr, že žalobou napadené rozhodnutí je nepřezkoumatelné, ale naopak z ní vyplývá, že nebyl doložen nárok na odpočet daně na vstupu. Ze spisu je totiž zřejmé, že žalobce byl vyzýván, aby nárok doložil. Pokud ve spisu důkazní prostředky chybí, pak žádné předložené nebyly.

Stěžovatel dále konstatuje, že je chybný úsudek krajského soudu, o tom že není možné akceptovat jeho odkaz na sdělení správce daně z 15. 1. 2003. Stěžovatel je toho názoru,

že forma odůvodnění není zákonem č. 327/1992 Sb., o správě daní a poplatků v platném znění (dále jen „d. ř.“), nikde předsána. Pokud odůvodnění obsahuje odkaz na listinu, která je jednoznačně a jedinečně specifikována a navíc ji mají prokazatelně obě strany k dispozici, není odůvodnění vadné. Podle názoru krajského soudu by totiž nebylo možné provádět odkazy ani např. na zprávu o výsledku daňové kontroly, daňové doklady, smlouvy a ani další písemnosti předložené daňovým subjektem. V předmětných odůvodněních byly odkazy vždy pouze „něčím navíc“ a rozhodující závěry byly vždy učiněny v rozhodnutí samém.

Na základě těchto skutečností stěžovatel navrhuje napadený rozsudek krajského soudu zrušit a věc vrátit k dalšímu řízení. Dále uvádí, že v rámci dalšího řízení by měla být potvrzena oprávněnost vydání rozhodnutí o odvolání, jež je předmětem sporu.

II.

Žalobce ve svém vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že navrhuje, aby kasační stížnost byla odmítnuta, neboť se domnívá, že napadený rozsudek je naprosto správný. Pokud by byla věc vrácena k novému projednání krajskému soudu, došlo by tím ke značnému porušení práv daňového subjektu, neboť by samotné daňové řízení bylo tak nepřehledné, že by nevěděl, proč bylo tak rozhodnuto a co vlastně porušil. Z kasační stížnosti není zřejmé, s jakým konkrétním ustanovením zákona je výrok soudu v rozporu.

S ohledem na tyto skutečnosti žalobce navrhuje kasační stížnost stěžovatele odmítnout jako zcela nedůvodnou.

III.

Kasační stížnost je podle § 102 a násl. s. ř. s. přípustná a podle jejího obsahu jsou v ní namítány důvody odpovídající ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., neboť stěžovatel namítá, že krajský soud nesprávně posoudil právní otázku, zda je jeho žalobou napadené rozhodnutí nepřezkoumatelné.

Rozsahem a důvody kasační stížnosti je Nejvyšší správní soud podle § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s. vázán.

IV.

Ze správního a soudního spisu zjistil Nejvyšší správní soud následující skutečnosti rozhodné pro posouzení důvodnosti kasační stížnosti. Na základě vytykácích řízení provedených podle § 43 d. ř. Finanční úřad v Trutnově (dále jen „finanční úřad“), rozhodnutím ze dne 6. 12. 2002, č. j. 90820/02/268917/2622, vyměřil za zdaňovací období prosinec 2001 nadměrný odpočet na dani z přidané hodnoty ve výši 381 246 Kč (vyměřil tedy nadměrný odpočet o 45 017 Kč nižší než žalobce nárokoval).

Tento platební výměr žalobce napadl odvoláním doručeným finančnímu úřadu dne 6. 3. 2003, doplněným dne 11. 3. 2003. Toto odvolání stěžovatel zamítl svým rozhodnutím ze dne ze dne 19. 4. 2004, č. j. 62011/130/2004-Do. Předmětné rozhodnutí stěžovatele žalobce napadl žalobou ze dne 2. 8. 2004.

Žalobě krajský soud vyhověl a rozhodnutí stěžovatele zrušil. Svůj rozsudek odůvodnil především tím, že názor vyjádřený odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí, že žalobce

nevedl takové evidence o provozu vozidla, které by prokázaly všechny případy jeho použití pro podnikání, nemá oporu ve spise. Stěžovatel sice v odůvodnění uvedl některé jím zjištěné nesrovnalosti mezi doklady o nákupu pohonných hmot a vykázanými jízdami, avšak tato jeho zjištění nebylo možné porovnat s obsahem spisu, přičemž žalobce tvrdí, že předložil všechny potřebné doklady. Z několika málo záznamů o provozu předmětného vozidla není zřejmé, zda žalobce předložil jen ty záznamy o provozu zmíněného vozidla, které jsou založeny ve spise, nebo byly předloženy i záznamy jiné, které však nejsou součástí správního spisu. Není ani možné akceptovat odkaz stěžovatele na sdělení správce daně ze dne 15. 1. 2003. Z těchto důvodů považoval krajský soud rozhodnutí stěžovatele za nepřezkoumatelné.

V.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v rozsahu důvodů uplatněných v kasační stížnosti a dospěl k závěru, že tato je důvodná.

Nejvyšší správní soud považuje v úvodu za nezbytné připomenout rozložení důkazního břemene mezi daňový subjekt a správce daně, neboť je klíčové pro posouzení toho, jaké nároky jsou na odůvodnění rozhodnutí stěžovatele kladeny z hlediska přezkoumatelnosti.

Daňové řízení je v České republice, obdobně jako i v jiných státech, postaveno na zásadě, že každý daňový subjekt má povinnost sám daň přiznat, tedy jakési břemeno tvrzení, ale také povinnost toto své tvrzení doložit, tj. břemeno důkazní. Toto své břemeno daňový subjekt plní v řízení důkazním, které vede správce daně. Podle ustanovení § 31 odst. 9 daň. ř. je povinností daňového subjektu prokázat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání, hlášení a vyúčtování nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván. Toto ustanovení však nedává správci daně oprávnění vyzvat daňový subjekt k prokázání čehokoliv, ale pouze k prokázání toho, co tvrdí tento subjekt sám (viz nálezy Ústavního soudu ze dne 24. 4. 1996, sp. zn. Pl. ÚS 38/95, zveřejněný pod č. 130/1996 Sb. a pod č. 33 ve svazku č. 5 Sbírký nálezů a usnesení Ústavního soudu).

Taková úprava důkazního břemene v daňovém řízení není v rozporu s ustanovením čl. 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod ani s jinými ústavně zaručenými právy a svobodami. Je samozřejmé, že by nebylo spravedlivé a často ani možné požadovat po daňovém subjektu, aby prokazoval všechny skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti. V důsledku toho d. ř. v ust. § 31 odst. 8 přesouvá část důkazního břemene na správce daně. Podle tohoto ustanovení správce daně prokazuje doručení vlastních písemností daňovému subjektu, existenci skutečností rozhodných pro užití právní domněnky anebo právní fikce, existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví a jiných povinných evidencí či záznamů, vedených daňovým subjektem, a existenci skutečností rozhodných pro uplatnění zákonných sankcí.

Důkazní břemeno ohledně prokázání splnění podmínek pro nárok na odpočet daně ve smyslu § 19 zák. o DPH bylo tedy na straně žalobce a touto optikou je třeba posuzovat odůvodnění stěžovatele.

V. a)

Nejvyšší správní soud se dále zabýval námitkou, ve které je vyjádřen nesouhlas s názorem krajského soudu, že je jeho rozhodnutí v části, která se zabývá odvolacími námitkami ohledně neuznání nároku na odpočet daně z pořízených PHM.

Jak již bylo výše uvedeno, důkazní břemeno ohledně splnění nároku na odpočet podle § 19 zák. o DPH bylo na straně žalobce. Předmětem sporu pak nebylo předložení či nepředložení dokladů o provozu předmětných vozidel, ale to, zda žalobcem předložené doklady prokazují, že má nárok na odpočet daně za pořízené PHM. Stěžovatelem bylo ve vztahu k žalobcem předloženým důkazním prostředkům vyčtena především neúplnost a nedostatek následnosti. Výzvou ze dne 8. 7. 2003, č. j. 54264/03/268930/4141, byl žalobce vyzván k jejich doplnění (měl doložit servisní knížky, důkazní prostředky prokazující účel cesty vozidla a stav tachometru před a po jízdě apod.). V odpovědi na uvedenou výzvu žalobce uvedl, že servisní knížka byla zcizena (což však nedoložil), a podle stěžovatele rovněž nepředložil jiné důkazní prostředky, kterými by důkazní břemeno unesl. Tvrzení žalobce, že předložil všechny potřebné doklady, tak ve světle těchto okolností nelze rozumět tak, že předložil i jiné doklady, které nejsou součástí správního spisu, ale vyjadřuje názor na zhodnocení jím předložených důkazních prostředků. Lze tak souhlasit s tvrzením stěžovatele, že absence těchto dokladů nesevčí o nepřezkoumatelnosti jeho rozhodnutí, ale o neunesení důkazního břemene žalobcem. Odlišná situace by byla, pokud by žalobce uváděl, že předložil důkazní prostředky, které nejsou součástí správního spisu, a stěžovatel je při rozhodování nepoužil, např. proto, že se ze spisu ztratily či že je stěžovatel z jiných důvodů pominul, aniž by toto pominutí racionálně zdůvodnil. To se však v daném případě nestalo.

Samotný odkaz na jinou listinu (v tomto případě na sdělení správce daně z 15. 1. 2003), by jako odůvodnění rozhodnutí o odvolání bez dalšího nepostačoval. V daném případě však rozhodnutí o odvolání obsahuje dostatečné odůvodnění, proč se domnívá, že stěžovatel nárok na odpočet daně z pořízených PHM neprokázal a proč jeho námitky považuje za nedůvodné. Rozhodnutí správního orgánu je plně srozumitelné, popisuje zjištěný skutkový stav, přičemž vychází z provedených důkazů a obsahuje logicky postavené důvody, o které se opírá.

Nelze však souhlasit s názorem stěžovatele, že podle názoru krajského soudu by nebylo možné provádět odkazy ani např. na zprávu o výsledku daňové kontroly. Je nutné rozlišit mezi typy rozhodnutí, kde d. ř. odůvodnění nevyžaduje (což je obecný princip daňového řízení, srov. § 32 odst. 3 d. ř.), a např. v případě platebního výměru bude jako odůvodnění postačovat odkaz na zprávu o daňové kontrole. Odlišná situace však bude např. u rozhodnutí o odvolání, kdy je odůvodnění vyžadováno přímo zákonem (§ 50 odst. 7 d. ř.). V daném případě však rozhodnutí z hlediska přezkoumatelnosti ob stojí i bez odkazu na výše uvedenou listinu.

VI.

Ze všech výše uvedených důvodů Nejvyšší správní soud nesdílí názor vyslovený v rozsudku krajského soudu, že žalobou napadené rozhodnutí je nepřezkoumatelné.

VII.

Vzhledem k výše uvedenému tak Nejvyššímu správnímu soudu nezbylo než rozsudek krajského soudu zrušit a věc mu vrátit k dalšímu řízení, neboť kasační stížnost stěžovatele byla důvodná [§ 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.].

VIII.

Zruší-li Nejvyšší správní soud rozhodnutí krajského soudu a vrátí-li mu věc k dalšímu řízení, je tento vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem ve zrušovacím rozhodnutí (§ 110 odst. 3 s. ř. s.). Na krajském soudu tedy nyní bude, aby napadené rozhodnutí přezkoumal v rozsahu žalobních námitek a v souladu s výše uvedeným rozložením důkazního břemene mezi stěžovatelem a žalobcem.

V novém rozhodnutí rozhodne krajský soud znovu i o nákladech řízení o kasační stížnosti (§ 110 odst. 2 věta první s. ř. s.).

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

V Brně dne 31. října 2006

JUDr. Miluše Došková
předsedkyně senátu