



ČESKÁ REPUBLIKA

R O Z S U D E K
J M É N E M R E P U B L I K Y

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Vojtěcha Šimíčka a soudců JUDr. Miluše Doškové a JUDr. Karla Šimky v právní věci žalobce: **V. J.**, zastoupeného JUDr. Jiřím Dvořákem, advokátem se sídlem Hálkova 24, Plzeň, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Plzni**, se sídlem Hálkova 14, Plzeň, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 25. 10. 2005, sp. zn. 58 Ca 97/2003,

t a k t o :

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

O d ů v o d n ě n í :

Žalobce (dále jen „stěžovatel“) včas podanou kasační stížností brojí proti shora označenému rozsudku Krajského soudu v Plzni. Tímto rozsudkem krajský soud zamítl žalobu stěžovatele proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Plzni (dále jen „žalovaný“) ze dne 25. 7. 2003, č. j. 1335/130/2003. Tímto rozhodnutím žalovaný zamítl odvolání stěžovatele proti dodatečnému platebnímu výměru Finančního úřadu v Chodově ze dne 11. 10. 2002, č. j. 30384/02/156970, kterým mu byla na dani z přidané hodnoty za 1. čtvrtletí roku 2000 vyměřena částka ve výši 176 396 Kč.

Stěžovatel v kasační stížnosti označuje zákonné důvody obsažené v § 103 odst. 1 písm. a) a b) zák. č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“), když namítá nesprávné posouzení právní otázky krajským soudem a vady řízení spočívající v tom, že skutková podstata, z níž správní orgán v napadeném rozhodnutí vycházel, byla v rozporu se spisy a při jejím zjišťování byl porušen zákon.

Spornou otázkou v daném případě bylo posouzení toho, zda stěžovatel má nárok na odpočet DPH z přijatého plnění deklarovaného daňovým dokladem č. 1/2000 ze dne 12. 1. 2000, vystaveným firmou T. H., spol. s r. o. a týkajícím se dodávky řeziva v celkovém objemu 211 m³. Konkrétně stěžovatel tvrdí, že nebyly provedeny důkazy výsledky svědků K. a K., kteří měli přímé poznatky o činnosti stěžovatele a jeho obchodního partnera. Krajský soud prý nereagoval ani na argument, že správní orgány neprovedly řádné dokazování o jediné relevantní skutečnosti a znemožnily tak prokázání uskutečnění přijatého zdanitelného plnění.

Z těchto důvodů stěžovatel navrhuje napadený rozsudek Krajského soudu v Plzni zrušit.

Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti toliko uvádí, že navrhuje její zamítnutí.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek Krajského soudu v Plzni v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů (§ 109 odst. 2 a 3 s. ř. s.) a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

Stěžovatel výslovně uplatnil dva důvody kasační stížnosti, tzn. nezákonnost posouzení relevantní právní otázky a vady správního řízení. Jak je však patrné z velmi stručné kasační stížnosti, ve skutečnosti se jedná toliko o tvrzené vady řízení spočívající v neprovedení důkazu výsledkem dvou jmenovaných svědků a nedostatečným dokazováním. O nezákonnost rozsudku krajského soudu by se totiž mohlo jednat jen tehdy, když by tento soud na dané skutkové okolnosti aplikoval chybná ustanovení právních předpisů anebo by sice vycházel ze správného právního základu, nicméně tento by vyložil způsobem odporujícím běžným výkladovým metodám. Nic takového však stěžovatel neuvádí a pokud spatřuje nezákonnost napadeného rozsudku v akceptaci neprovedení označených důkazů, nejedná se ve skutečnosti o nezákonnost ze strany krajského soudu ve smyslu ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., nýbrž o výtku ve vztahu ke krajskému soudu, že nezjistil namítané vady správního řízení, což je však kasační důvod podřazený pod písm. b) cit. ustanovení s. ř. s. Proto se Nejvyšší správní soud v dalším zaměřil výhradně na posouzení naplnění tohoto kasačního důvodu, byv vázán výslovně uplatněnými stížnostními námitkami.

Z obsahu správního spisu ke stížnostním námitkám především plyne (viz zejména zpráva o kontrole DPH ze dne 6. 6. 2002, č. j. 4409/02/156930/0455), že stěžovatel uplatnil v dodatečném přiznání za 1. čtvrtletí 2000 odpočet DPH na základě dodavatelské faktury za dodávku řeziva od dodavatele T. H., spol. s r. o. se základem daně 801 800 Kč a daně ve výši 176 396 Kč. V této faktuře je rozepsáno, že se jedná o odpočet zálohy za rok 1997 ve výši 593 000 Kč a za rok 1998 ve výši 385 196 Kč. Protože v průběhu daňové kontroly vznikly u správce daně pochybnosti o pravosti tohoto dokladu, byl stěžovatel vyzván ve smyslu ustanovení § 16 odst. 2 a § 31 odst. 9 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků („daňový řád“) k prokázání použití tohoto zboží pro podnikání. To se mu však prokázat nepodařilo, jelikož na předmětné faktuře je jako den zdanitelného plnění uveden den 12. 1. 2000, nicméně po tomto datu již v účetnictví stěžovatele nebyly zjištěny žádné doklady, z nichž by byl patrný prodej řeziva dalším odběratelům. K výdajům na rekonstrukci stáje, kravína a topení stěžovatel nedoložil žádnou skladovou evidenci a nelze tak určit, kolik dřeva bylo na jaký účel použito. Stěžovatel rovněž nevykázal žádné zásoby a neúčtoval ani o škodách. Proto správce daně dospěl k závěru o neoprávněném uplatnění odpočtu DPH.

V odvolání proti shora označenému dodatečnému platebnímu výměru Finančního úřadu v Chodově stěžovatel především uvedl, že teprve 12. 1. 2000 po řadě měsíců urgování obdržel od svého dodavatele konečnou fakturu za zálohy, poskytnuté za spolupráci v období červen 1996 až duben 1998. V tomto období stěžovatel údajně od svého dodavatele koupil dřevovýrobky v celkové hodnotě 740 000 Kč, přičemž s ohledem na skutečnost, že stěžovatel měl od firmy T. H., spol. s r. o. pronajatu část areálu, nedocházelo k fyzickému přesunu výrobků. Výsledkem svědkyně K., disponentky firmy J., spol. s r. o., mělo být dosvědčeno, že prodej se uskutečňoval z těchto pronajatých prostor. Nákup dřeva se uskutečňoval od firmy L. T., spol. s r. o., což může dosvědčit zástupce této firmy pan K.

Toto odvolání zamítl žalovaný citovaným rozhodnutím ze dne 25. 7. 2003.

Krajský soud v Plzni v odůvodnění rozsudku napadeného nyní projednávanou kasační stížností především konstatoval, že klíčovou otázkou je unesení důkazního břemene stěžovatelem, kdy rozhodný není jen formální, nýbrž především faktický stav věci. V tomto směru stěžovatel postupoval rozporuplně, když nejprve předložil předmětnou fakturu, podle níž se jednalo o plnění uskutečněné k jednomu datu, následně však uváděl, že se jednalo o několik dodávek řeziva. Stěžovatel přitom nedokázal vymezit, kdy, v jakém množství a za jakou cenu byly tyto dílčí dodávky provedeny. Hlavním důvodem nemožnosti uskutečnění zdanitelného plnění tak bylo nevedení skladové evidence řeziva, která by navazovala na účetní záznamy. Za této situace označil krajský soud i neprovedení výsledku svědků K. a K. za nadbytečné, jelikož z jejich výpovědi nemohl vyplynout žádný relevantní důkaz k uskutečnění zdanitelného plnění. Je sice pravdou, že žalovaný zatížil řízení vadou, když odůvodnil neprovedení jmenovaných svědků teprve ve vyjádření k žalobě, nicméně tato vada není tak intenzivní, že by znamenala nezákonnost rozhodnutí žalovaného jako celek.

Při hodnocení důvodnosti námitky uplatněné stěžovatelem ve smyslu ustanovení § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s. Nejvyšší správní soud nejprve uvádí, že podle ustanovení § 31 odst. 9 daňového řádu 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. Nejvyšší správní soud dále připomíná nález Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 38/95 (in: Sbírka nálezů a usnesení, sv. 5, str. 271 a násl.), kterým byl zamítnut návrh na zrušení citovaného ustanovení § 31 odst. 9 daňového řádu a v němž Ústavní soud především konstatoval, že v důsledku dvou základních zásad daňového řízení (zákonnosti a součinnosti) je v první fázi řízení důkazní břemeno přeneseno na daňový subjekt a pokud správce daně vyjádří pochybnost o tvrzení daňového subjektu, je tento subjekt povinen tvrzené skutečnosti dokázat. Citované ustanovení proto nedává správci daně oprávnění vyzvat daňový subjekt k prokázání čehokoliv, nýbrž pouze k prokázání toho, co tento subjekt tvrdí sám. Z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 10. 2004, sp. zn. 2 Afs 6/2004, dále plyne, že podle ustanovení § 19 odst. 1 zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty nárok na odpočet vzniká za současného splnění několika 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. Je-li plátce daně podnikatelem, pak přijatá zdanitelná plnění musejí být podle Nejvyššího správního soudu použita bezprostředně k dosažení obratu z jeho vlastních zdanitelných plnění při jeho podnikání, neboť pouze z takových zdanitelných plnění je dosahován obrat, jenž je z hlediska aplikace ustanovení § 19 odst. 1 cit. zákona rozhodující. Jinými slovy,

pouze přijatá zdanitelná plnění, jež byla bezprostředně a účelně použita k dosažení obratu z plnění uskutečněných při podnikání plátce daně, resp. mezi nimiž a zdanitelnými plněními uskutečněnými při podnikání existuje přímý a bezprostřední vztah, zakládají nárok na odpočet daně; v opačném případě se o přijatá zdanitelná plnění použita pro dosažení obratu za vlastní zdanitelná plnění nejedná.

V projednávané věci se ve světle výše uvedených právních názorů a při srovnání s obsahem správního spisu jeví kasační stížnost nedůvodnou. Stěžovatelova argumentace je totiž založena na tom, že byla nesprávně posouzena předmětná faktura vystavená od jeho dodavatele T. H., spol. s r. o. Jak je však patrné ze shora provedené rekapitulace věci, správce daně vyjádřil pochybnost ve vztahu k tvrzení stěžovatele o pravosti této faktury a vyzval stěžovatele k jejímu prokázání. Protože tyto pochyby stěžovatel nevyvrátil, došlo k přenosu důkazního břemene na správce daně a ten pak byl povinen prokázat existenci takových skutečností, jež věrohodnost dokladů stěžovatele vyvracejí. Nejvyšší správní soud má za to, že se to správci daně podařilo a v tomto směru se ztotožňuje s argumentací krajského soudu.

Stěžovatel nicméně tvrdí, že vady řízení spatřuje v neprovedení výsledku dvou navržených svědků. K tomu zdejší soud uvádí, že podle ustanovení § 31 odst. 2 daňového řádu je správce daně povinen dbát, aby skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti byly zjištěny co nejúplněji a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů. Z nauky o tzv. opomenutém důkazu, bohatě zjudikované Ústavním soudem, plyne, že právu účastníka řízení navrhnout provedení konkrétního důkazu odpovídá povinnost orgánu veřejné moci tento důkaz provést anebo náležitě odůvodnit, z jakého důvodu jeho provedení není nutné. Pokud tak neučiní, zatíží svoje rozhodnutí vadou.

V projednávané věci Nejvyšší správní soud konstatuje, že kasační stížnost představuje mimořádný opravný prostředek a v řízení o ní se proto rozhoduje o napadeném rozsudku krajského soudu, proti kterému výhradně brojí, a nikoliv přímo o předchozím správním rozhodnutí. Konstrukce ustanovení § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s. je proto nastavena tak, že porušení zákona v ustanoveních o řízení před správním orgánem musí dosahovat takové intenzity, že to mohlo ovlivnit zákonnost vydaného správního rozhodnutí jako celku. V daném případě nicméně krajský soud dostatečně vyložil, že se žalovaný sice skutečně dopustil vady řízení, na kterou upozorňuje stěžovatel, když se náležitě nevypořádal s navrženými výsledky svědků. Tato vada však není natolik intenzivní, aby zpochybnila provedené daňové řízení jako celek. Jak totiž přesvědčivě plyne ze shora uvedeného, oba navržení svědci měli pouze vypovědět, že k prodeji předmětných výrobků docházelo z prostor firmy T. H., spol. s r. o. a že nákup dřeva se uskutečňoval od firmy L. T., spol. s r. o. Tyto informace však zcela zjevně nebyly předmětem polemiky s finančními orgány, jelikož podstata jejich argumentace, vyvracející věrohodnost předmětné faktury, je založena na neexistenci skladové evidence řeziva, z níž teprve by bylo lze dovodit vztah mezi nákupem a prodejem těchto výrobků.

Pokud dále stěžovatel zcela nekonkrétně uvádí, že finanční orgány neprovedly řádné dokazování, konstatuje Nejvyšší správní soud, že takto obecně formulovanou námitku neshledává po podrobném seznámení se s obsahem správního spisu (viz výše) důvodnou, neboť správce daně stěžovatele řádně vyzval k doložení tvrzených skutečností a následný jeho postup a vydaná rozhodnutí se opírají o zjištěné skutečnosti. V této souvislosti je vhodné rovněž připomenout, že kasační stížnost představuje mimořádný opravný prostředek, založený na zásadách dispozitivnosti a koncentrace řízení, a není proto možno bez bližší konkretizace

akceptovat prostý poukaz stěžovatele na „písemně vyhotovený závěrečný návrh v přezkumném řízení“ jako věcně projednatelnou námitku.

Ze všech uvedených důvodů Nejvyšší správní soud dospívá k závěru, že stěžovatelem označené kasační důvody obsažené v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a), b) s. ř. s. naplněny nebyly. Proto kasační stížnost zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

Stěžovatel, který neměl v tomto soudním řízení úspěch, nemá právo na náhradu nákladů řízení (§ 60 odst. 1 s. ř. s.) a Finančnímu ředitelství v Plzni náklady řízení nevznikly. Proto soud rozhodl, že se žalovanému nepřiznává právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

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

V Brně dne 24. května 2007

JUDr. Vojtěch Šimíček
předseda senátu