ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Ludmily Valentové a soudců JUDr. Lenky Matyášové a JUDr. Jakuba Camrdy v právní věci žalobce: **Stavby Bohemia a.s.,** se sídlem Praha 5, Plzeňská 1270/97, zastoupeného JUDr. Martinem Uzsákem, LL.M., advokátem se sídlem Praha 2, Václavská 316/12, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství,** se sídlem Brno, Masarykova 31 (dříve Finanční ředitelství v Českých Budějovicích, se sídlem České Budějovice, Mánesova 3a), v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 20. 6. 2012, č. j. 10 Af 115/2011 - 50,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

Finanční úřad v Českých Budějovicích vyměřil žalobci daň z přidané hodnoty za zdaňovací období červenec, srpen, září, říjen, listopad a prosinec 2010 a leden 2011 na základě výsledků vytýkacího řízení, a to platebním výměrem ze dne 4. 2. 2011, č. j. 36279/11/077910305052, za zdaňovací období červenec 2010 ve výši 6 051 125 Kč, platebním výměrem ze dne 4. 2. 2011, č. j. 36486/11/077910305052, za zdaňovací období srpen 2010 ve výši 4 548 035 Kč, platebním výměrem ze dne 18. 3. 2011, č. j. 105231/11/077910305052, za zdaňovací období září 2010 ve výši 5 909 248 Kč, platebním výměrem ze dne 22. 3. 2011, č. j. 109283/11/077910305052, za zdaňovací období říjen 2010 ve výši 1 347 952 Kč, platebním výměrem ze dne 22. 3. 2011, č. j. 109440/11/077910305052, za zdaňovací období listopad 2010 ve výši 1 184 565 Kč, platebním výměrem ze dne 7. 4. 2011, č. j. 168333/11/077910305052, za zdaňovací období prosinec 2010 ve výši 665 600 Kč a platebním výměrem ze dne 18. 5. 2011, č. j. 285009/11/077910305052, za zdaňovací období leden 2011 ve výši 318 200 Kč.

Žalobce výše uvedené platební výměry finančního úřadu napadl odvoláním z důvodu neuznaných nároků na odpočet daně. Žalovaný rozhodnutím ze dne 26. 8. 2011,

č. j. 3540/11-1300, odvolání žalobce jako nedůvodná zamítl, neboť žalobce byl v prokazování nároku na odpočet nečinný, neprokázal, že by přijal zdanitelná plnění a použil je v rámci ekonomické činnosti. Správce daně jako důkazní prostředek použil podaná daňová přiznání a poznatky z místního šetření provedeného ke zdaňovacímu období červen 2010. Žalovaný nepřisvědčil námitce žalobce, že daň měla být stanovena podle pomůcek, když pro takový postup nebyly splněny zákonem stanovené podmínky.

Rozhodnutí žalovaného napadl žalobce u Krajského soudu v Českých Budějovicích. Krajský soud žalobní námitky důvodné neshledal a žalobu zamítl.

Rozsudek krajského soudu žalobce (nyní stěžovatel) napadl včasnou kasační stížností z důvodu tvrzené nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právní otázky krajským soudem v předcházejícím řízení dle § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále též „s. ř. s."), dále z důvodu vady řízení spočívající v tom, že skutková podstata, z níž správní orgán v napadeném rozhodnutí vycházel, nemá oporu ve spisech nebo je s nimi v rozporu, nebo že při jejím zjišťování byl porušen zákon v ustanoveních o řízení před správním orgánem takovým způsobem, že to mohlo ovlivnit zákonnost, a pro tuto důvodně vytýkanou vadu soud, který ve věci rozhodoval, napadené rozhodnutí správního orgánu měl zrušit dle § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s. a dále z důvodu nepřezkoumatelnosti rozsudku spočívající v nesrozumitelnosti a nedostatku důvodů rozhodnutí dle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.

V kasační stížnosti stěžovatel konkrétně namítá, že krajský soud nesprávně posoudil otázku způsobu stanovení daně a otázku, zda existence nároku na odpočet daně je vázána na předložení bezvadného daňového dokladu, nebo je provedené zdanitelné plnění možno prokazovat i jinak.

Krajský soud podle stěžovatele pochybil také tím, že se v předcházejícím řízení nezabýval jeho argumentem, že vznik nároku na odpočet není vázán na formální existenci a faktické předložení bezvadného daňového dokladu, když provedení zdanitelného plnění lze prokázat i jiným způsobem, a dále argumentem, že daňové přiznání je sice ze zákona jedním z přípustných důkazních prostředků, to však neznamená, že daňová tvrzení v něm uvedená nemusí být hodnocena jako každý důkaz, jehož je důkazní prostředek „nosičem". Napadený rozsudek proto stěžovatel považuje za nepřezkoumatelný.

Poslední kasační námitkou je tvrzená vada řízení před správním orgánem ve smyslu ustanovení § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s. Stěžovatel namítá, že správce daně zatížil dokazování zásadními vadami, které působí nezákonnost napadených správních rozhodnutí, když postup žalovaného při provádění a hodnocení důkazů nesl výrazné rysy libovůle správního orgánu při hodnocení důkazů a byl v rozporu se zásadou materiální pravdy vyjádřenou v ustanovení § 1 odst. 2, § 92 odst. 2 a § 93 odst. 1 daňového řádu.

S ohledem na výše uvedené stěžovatel navrhuje, aby Nejvyšší správní soud rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Žalovaný ve svém vyjádření ke kasační stížnosti trvá na správnosti svého rozhodnutí a odkazuje na své písemné vyjádření k žalobě. Kasační stížnost navrhuje zamítnout.

Nejvyšší správní soud vázán rozsahem a důvody podané kasační stížnosti (ustanovení § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.) přezkoumal napadený rozsudek a dospěl k závěru, že kasační stížnost stěžovatele není důvodná.

Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku. Stěžovatel ji spatřuje v tom, že se krajský soud nezabýval jeho argumentem, že vznik nároku na odpočet není vázán na formální existenci a faktické předložení bezvadného daňového dokladu, když provedení zdanitelného plnění lze prokázat i jiným způsobem, a dále argumentem, že daňové přiznání je sice ze zákona jedním z přípustných důkazních prostředků, to však neznamená, že daňová tvrzení v něm uvedená nemusí být hodnocena jako každý důkaz, jehož je důkazní prostředek „nosičem".

Není-li z odůvodnění napadeného rozsudku krajského soudu zřejmé, proč soud nepovažoval za důvodnou právní argumentaci účastníka řízení v žalobě a proč žalobní námitky účastníka považuje za liché, mylné nebo vyvrácené, nutno pokládat takové rozhodnutí za nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů ve smyslu ustanovení § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. zejména tehdy, jde-li o právní argumentaci, na níž je postaven základ žaloby. Soud, který se vypořádává s takovou argumentací, ji nemůže jen pro nesprávnost odmítnout, ale musí také uvést, v čem konkrétně její nesprávnost spočívá (rozsudek ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005 – 44, publikovaný pod č. 689/2005 Sb. NSS, www.nssoud.cz).

V daném případě však námitka nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu z důvodu, že se krajský soud nezabýval argumentem stěžovatele, že vznik nároku na odpočet není vázán na formální existenci a faktické předložení bezvadného daňového dokladu a že provedení zdanitelného plnění lze pro účely odpočtu DPH prokázat i jiným způsobem, byla stěžovatelem uplatněna nikoliv v žalobě datované dnem 21. 10. 2011, ale až po uplynutí lhůty pro podání žaloby ve smyslu § 72 odst. 1 s. ř. s., a to v doplnění svého vyjádření ze dne 11. 4. 2012. Uvedená argumentace není rozvedením již uplatněné žalobní námitky, jde o vznesení námitky nové, a to po uplynutí zákonné lhůty pro podání žaloby. S ohledem na výše uvedené krajský soud nepochybil, pokud se k této argumentaci stěžovatele nevyjadřoval.

Otázkou hodnocení důkazů ve vztahu k daňovému přiznání se krajský soud v napadeném rozsudku zabýval, když neshledal důvodnou námitku nepřezkoumatelnosti rozhodnutí žalovaného a prvostupňového rozhodnutí správce daně. Krajský soud v odůvodnění napadeného rozsudku mimo jiné konstatoval, že *„platební výměr na daň z přidané hodnoty je odůvodněn tím, že žalobce neprokázal, že přijatá zdanitelná plnění uvedená v daňovém přiznání přijal a vznikl mu nárok na odpočet v uplatněné výši. Proto správce daně učinil závěr, že žalobce neoprávněně uplatnil nárok na odpočet daně. Z úředního záznamu o výsledcích vytýkacího řízení vyplývá, že důkazním prostředkem pro vyměření daně byla daňová přiznání k dani z přidané hodnoty, které žalobce předložil. V daňových přiznáních jsou uvedeny částky základů daně na vstupu i výstupu i částky daně na výstupu a nároku na odpočet daně. Za této důkazní situace, kdy žalobce byl nečinný, neprokázal daňovými doklady uskutečněná zdanitelná plnění, správně správce daně uplatňovaný nárok na odpočet daně nevyměřil, neboť žalobce neunesl důkazní břemeno. Daň na výstupu byla vyměřena ve výši tvrzené žalobcem v daňovém přiznání. Daňový subjekt je povinen si sám daň vypočítat a podat daňové přiznání. V daňových přiznáních předložených žalobcem jsou uvedeny údaje, na základě kterých je možno správcem daně stanovit daň na výstupu. Částky v daňových přiznáních jsou uvedeny dle sazeb daně, správce daně proto správně vycházel ze skutečnosti, že podklady pro sestavení daňových přiznání existují, a že výše tvrzené daně na výstupu má reálný základ. Žalovaný rovněž odkázal na místní šetření provedené ke zdaňovacímu období červen 2010, kdy správce daně měl k dispozici kopie písemností k dani z přidané hodnoty, jakož i kopie daňových dokladů ze dne 30. 6. 2010. Z odůvodnění napadeného rozhodnutí tedy vyplývá, na základě jakých skutečností byla stanovena daň na výstupu, z odůvodnění je zřejmo, z jakých podkladů bylo při stanovení daně vycházeno."*

Z přezkoumávaného rozsudku je tak zřejmé, že se krajský soud otázkou hodnocení důkazů ve vztahu k daňovému přiznání zabýval. Námitku nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku Nejvyšší správní soud neshledal důvodnou.

Stěžovatel v kasační stížnosti dále namítá nesprávné posouzení otázky způsobu stanovení daně. Závěr soudu, že daň bylo možné v dané věci stanovit dokazováním a k využití institutu pomůcek nebyl důvod, považuje stěžovatel za nesprávný. Správce daně byl podle stěžovatele povinen stanovit daň podle pomůcek, neboť daňový subjekt nesplnil svou povinnost stanovenou daňovým řádem uchovávat a na výzvu správce daně předložit příslušné daňové doklady a v důsledku nesplnění této povinnosti daň nelze stanovit dokazováním. Stěžovatel připouští, že nepředložil žádné daňové doklady, a z toho vyvozuje, že výši daně nebylo možno jakkoli dokazovat. S ohledem na důvodné pochybnosti správce daně o pravdivosti daňového tvrzení stěžovatele v daňových přiznáních nebylo možné stanovit daň dokazováním podle zpochybněných údajů uvedených v daňových přiznáních.

Krajský soud v napadeném rozsudku žalobní námitku, že daň měla být stanovena podle pomůcek, důvodnou neshledal. Soud v této souvislosti argumentoval, že stanovení daně podle pomůcek je náhradním způsobem stanovení daně a přednostně je uplatňován způsob stanovení daně dokazováním. Správce daně přistoupí ke stanovení daně podle pomůcek teprve poté, kdy daň dokazováním stanovit nelze a v dané věci se o takový případ nejedná. Správce daně měl totiž k dispozici daňová přiznání, ze kterých jsou seznatelné údaje pro vyměření daně z přidané hodnoty na výstupu, přičemž správce daně měl i ověřeno v rámci místního šetření, že podklady pro sestavení daňového přiznání měl stěžovatel k dispozici. Skutečnost, že stěžovatel nereagoval na výzvy a neprokázal, jaká uskutečněná zdanitelná plnění jím byla zahrnuta v daňovém přiznání, nezakládá předpoklady pro stanovení daně dle pomůcek ohledně vyměření daně na výstupu. Správce daně měl dostatečné podklady pro vyměření daně z přidané hodnoty za předmětná zdaňovací období, neboť stěžovatel podal daňová přiznání, ve kterých vyčíslil jak základ daně, tak i výši daně na výstupu, jakož i základ daně z přijatých zdanitelných plnění a výši nároku na odpočet, z čehož je nutno učinit závěr, že daň bylo možno stanovit dokazováním. Skutečnost, že stěžovatel nesplnil některou ze svých povinností uloženou mu zákonem, ještě neznamená, že pro tuto okolnost nelze daň stanovit dokazováním. V daném případě, kdy stěžovatel neprokázal daň na vstupu, neznamená, že by daň na výstupu nešla stanovit dokazováním na základě daňového přiznání. Správce daně měl totiž pochybnosti pouze ohledně daně na vstupu, o ostatních rozhodných skutečnostech nepochyboval, což vyplývá z výzvy vydané ve vytýkacím řízení. Daňovou povinnost tak bylo možno stanovit dokazováním a k uplatněné dani na vstupu, jejíž oprávněnost stěžovatel k výzvě správce daně neprokázal, nebylo možno přihlédnout.

Krajský soud své závěry v otázce nesplnění podmínek pro stanovení daně podle pomůcek vyjádřil jasným a dostatečným způsobem. Stěžovatel v kasační stížnosti v souvislosti s touto otázkou pouze vyjádřil svůj nesouhlas s výše uvedenými závěry krajského soudu, aniž by však uvedl, v čem konkrétně nesprávnost argumentace krajského soudu spatřuje. Za této situace Nejvyšší správní soud na výše uvedené závěry krajského soudu pouze odkazuje.

K argumentaci stěžovatele, že daň nebylo možné stanovit dokazováním, neboť daňové tvrzení stěžovatele v daňovém přiznání bylo důvodně zpochybněno, Nejvyšší správní soud uvádí, že v daném případě bylo možné stanovit daň na výstupu dokazováním, a to na základě daňového přiznání jako řádného důkazního prostředku. Nepředložení daňových dokladů ohledně daně na vstupu nebrání tomu, aby daň na výstupu byla stanovena podle daňového přiznání (dokazováním).

Stěžovatel na podporu svého názoru o nemožnosti v předmětné věci stanovit daň dokazováním poukazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2007, sp. zn. 5 Afs 129/2006, který podle něj potvrzuje, že nepodaří-li se uchovat daňové doklady v takovém rozsahu, že je zpochybněna vypovídací schopnost účetnictví jako celku, je na místě stanovit daň podle pomůcek.

Nejvyšší správní soud však stěžovatelem zmiňovaný rozsudek nepovažuje za přiléhavý na daný případ, neboť v dané věci nebyla zpochybněna vypovídací schopnost účetnictví jako celku. Předmětem posuzování nebyla totiž správnost a úplnost účetnictví ani jiných evidencí stěžovatele, když platební výměr na daň z přidané hodnoty je odůvodněn tím, že stěžovatel neprokázal, že přijatá zdanitelná plnění uvedená v daňovém přiznání přijal a vznikl mu nárok na odpočet v uplatněné výši.

Krajský soud podle stěžovatele také nesprávně odmítl jeho argumentaci, že pokud správce daně shledal existenci daňově relevantních příjmů, měl na druhé straně přiznat i existenci objektivně minimálně nutných výdajů. V této souvislosti stěžovatel poukazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 8. 2009, sp. zn 7 Afs 62/2009 a uvádí, že krajský soud odkaz stěžovatele na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 9. 2007, sp. zn. 5 Afs 148/2006 zhodnotil jako nepřiléhavý, neboť rozsudek má řešit případy minimálních nutných nákladů k dosažení zdanitelných příjmů ve vztahu k přímým daním; nepřímých daní (tj. i daně z přidané hodnoty) se týkat nemá. Stěžovatel argumentuje, že rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 8. 2009, sp. zn 7 Afs 62/2009 se vyjadřuje shodně i pro případ daně z přidané hodnoty.

Nejvyšší správní soud však ani tento stěžovatelem zmiňovaný rozsudek nepovažuje za přiléhavý na daný případ, neboť v uvedeném rozhodnutí se Nejvyšší správní soud vyjadřoval ke stížní námitce, že při stanovení daně za použití pomůcek nebylo přihlédnuto k výhodám (podle § 46 odst. 3 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů, musí správce při použití pomůcek při stanovení základu daně a daně přihlédnout také ke zjištěným okolnostem, z nichž vyplývají výhody pro daňový subjekt, a to i když jím nebyly za řízení uplatněny). V daném případě však nebyla daň stanovena za použití pomůcek.

Závěrem kasační stížnosti stěžovatel namítá vady řízení před správním orgánem, a to vady „provedeného dokazování“, kdy postup žalovaného při provádění a hodnocení důkazů nesl podle stěžovatele výrazné prvky libovůle a byl v rozporu se zásadou materiální pravdy. Stěžovatel se zde však zaměřil pouze na rozporování chyb správce daně a nikoliv na chyby v rozhodování krajského soudu. Nejvyšší správní soud pochybení krajského soudu za stěžovatele vyhledávat nemůže. Kasační námitka proto nemohla být shledána důvodnou.

Nejvyšší správní soud kasační námitky stěžovatele důvodné neshledal, 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, § 120 s. ř. s.). Žalovaný právo na náhradu nákladů řízení neuplatnil, ostatně mu ani žádné náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly (§ 60 odst. 1 a § 120 s. ř. s.). Nejvyšší správní soud proto rozhodl, že se žalovanému právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznává.

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

V Brně dne 30. srpna 2013

JUDr. Ludmila Valentová
předsedkyně senátu