



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Jaroslava Hubáčka a soudců JUDr. Elišky Cihlářové a JUDr. Karla Šimky v právní věci žalobce: **J. K.**, zastoupen JUDr. Jiřím Dvořákem, advokátem se sídlem Hálkova 24, Plzeň, proti žalovanému: **Odvolačí finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno (dříve Finanční ředitelství v Plzni), v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 16. 11. 2012, č. j. 30 Af 40/2010 - 181,

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 :

Včas podanou kasační stížností se žalobce J. K. domáhá u Nejvyššího správního soudu vydání rozsudku, kterým by byl zrušen rozsudek Krajského soudu v Plzni ze dne 16. 11. 2012, č. j. 30 Af 40/2010 - 181, a věc byla vrácena tomuto soudu k dalšímu řízení.

Krajský soud v Plzni (dále též „krajský soud“) napadeným rozsudkem ze dne 16. 11. 2012, č. j. 30 Af 40/2010 - 181, zamítl žalobu J. K., kterou se domáhal přezkoumání a zrušení rozhodnutí Finančního ředitelství v Plzni (dále také „finanční ředitelství“) ze dne 27. 7. 2010, č. j. 5545/10-1300-401706, č. j. 5838/10-1300-401706 a č. j. 5839/10-1300-401706, jimiž byla zamítnuta odvolání žalobce proti dodatečným platebním výměrům Finančního úřadu v Chebu (dále též „správce daně“) ze dne 23. 6. 2009, č. j. 54486/09/123910402152 na daň z přidané hodnoty za II. čtvrtletí roku 2007 ve výši 337.845 Kč, č. j. 54487/09/123910402152 na daň z přidané hodnoty za III. čtvrtletí roku 2007 ve výši 559.398 Kč a č. j. 54489/09/123910402152 na daň z přidané hodnoty za IV. čtvrtletí roku 2007 ve výši 726.530 Kč (dále jen „daň“).

Krajský soud nejprve vymezil podstatu sporu mezi účastníky řízení, již bylo posouzení otázky rozložení důkazního břemene mezi žalobce a správní orgány, včetně recentní judikatury

Nejvyššího správního soudu, a vyslovil, že správní orgány obou stupňů postupovaly v intencích ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu, zejména rozsudku ze dne 8. 7. 2010, č. j. 1 Afs 39/2010 - 124, který je dostupný na www.nssoud.cz. Krajský soud se přitom neztotožnil ani s tvrzením žalobce, že z napadených rozhodnutí Finančního ředitelství v Plzni není patrné, jak tento správní orgán posoudil odvolací námitku, jež vytýká správci daně neuvedení vlivu jednotlivých skutečností na hodnocení důkazů ve Zprávě o kontrole (dále jen „Zpráva“) (konkrétně konstatování, že daňové doklady byly vypsány ručně a hlavičky označeny razítky a že správce daně nepřípadně graficky oproti jiným skutečnostem zvýraznil okolnost, že subdodavatelé žalobce nepodávali daňová přiznání). Krajský soud nepřisvědčil ani výhradám žalobce vůči nezákonnému provádění dokazování a hodnocení důkazů. Správce daně sice mohl provést výslech svědka S. S. důkladněji, především s důrazem na odpovědi týkající se obchodního vztahu mezi žalobcem a společností Construction Consulting s. r. o. (dále jen „CC“), jejímž byl svědek S. S. jednatelem, nicméně z této výpovědi ještě nelze dovozovat, že by byla nepoužitelná, nebo že by ji správce daně dezinterpretoval. Je tomu tak proto, že ani vypuštěním slova „ano“ ve Zprávě nedošlo ke zkreslení této výpovědi (bylo vyloučeno, že by se jednalo o jeho zaměstnance). Z výpovědi S. S. proto nelze dovozovat, že prokazuje plnění pro žalobce od společnosti CC. K prokázání přijatých plnění od společností CC a KP credit s. r. o. (dále jen „KP“) není také přílehlavá argumentace žalobce o podobnosti a období služeb přijatých od společnosti REMAT design s. r. o. (dále jen „REMAT“). Okolnost, že tyto služby byly podobné nebo obdobné ještě neprokazuje naplnění podmínek pro uznání odpočtu daně z přidané hodnoty, který měl mít svůj původ od společností CC a KP jako oprávněných. Předmětem řízení totiž nebylo posouzení odpočtů daně ve vztahu ke společnostem REMAT, ale ve vztahu ke společnostem CC a KP. Krajský soud nepřisvědčil ani argumentaci žalobce stran hodnocení svědecké výpovědi D. D. (jednatele společnosti KP). Z této výpovědi sice vyplynulo, že mezi žalobcem a společností KP existovala smlouva o dílo (byť ústní), co bylo jejím předmětem i to že o jednotlivých zakázkách bylo jednáno s žalobcem. Tyto okolnosti však již neprokazují, že deklarované práce byly skutečně provedeny společností KP. Stejně tak nelze souhlasit s tvrzením, že by tato výpověď byla zcela v souladu s tvrzením žalobce. Svědek vypověděl, že úkoly pracovníkům z východu při provádění díla zadával (hlídal si) sám žalobce. Oproti tomu však žalobce vypověděl do protokolu ze dne 3. 12. 2009, že to byli naopak jednatele společností CC a KP, kterým vysvětlil, jaké práce mají být vykonány. Tomu odpovídají i další odpovědi svědka, v nichž uváděl, že jen dodával pracovní síly, či že byl jen „zprostředkovatelem pracovní síly“. Nemá proto oporu v provedeném dokazování tvrzení žalobce, že práce byly provedeny brigádníky společnosti KP. Ani tvrzení svědka D. o tom, že předmětem smlouvy bylo zajišťování výkopových a dokončovacích prací, že spolu s žalobcem při zadávání prací jezdil na místo a že společnost KP byla k žalobci v postavení obchodního partnera, nejsou ještě důkazem o skutečném provedení prací pro žalobce společností KP (toto tvrzení svědek D. nepotvrdil). Nebylo ani najisto postaveno, kde k tvrzeným pracím mělo ve skutečnosti docházet. Svědek Č. i D. uvedli, že to bylo v Sokolově a jeho okolí (svědek Č. konkretizoval okolí na Královské Poříčí), ale podle předložených faktur práce měly být prováděny v Karlových Varech, tedy na zcela jiném místě. Krajský soud neuvěřil ani tvrzení žalobce, že správním orgánům byla předložena řada listinných důkazů, které ve spojení s výpověďmi svědků D. a S. prokazují potvrzení provedení prací pro žalobce ze strany společností KP a CC. Je tomu tak proto, že samotné listiny uskutečnění těchto prací prokázat nemohou a výpovědi, jichž se žalobce dovolává, nemohly vyvrátit pochyby správce daně. Krajský soud proto právem dospěl k závěru, že se správní orgány nedopustily pochybení, která jim jsou v žalobě vytýkána.

Proti tomuto rozsudku krajského soudu podal žalobce J. K. jako stěžovatel (dále jen „stěžovatel“) včasnou kasační stížnost, kterou opřel o důvody uvedené v ust. § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s.

pokračování

Stěžovatel především namítal, že krajský soud při přezkoumávání zákonnosti napadených rozhodnutí posoudil nesprávně závěry správních orgánů stran způsobu poskytování výkonů ve stavebnictví právníckými osobami, jako účastníky obchodně právních vztahů. Správní orgány ani krajský soud nepřihlédly ke skutečnosti, že se před uzavřením obchodně-právních vztahů se svými dodavateli přesvědčil o jejich registraci jako plátců daně z přidané hodnoty, jakož i k tomu, že výkony, které od těchto subdodavatelů obdržel, jsou standardně vykonávány subdodavateli dílčích prací na velkých stavbách, které byly poskytovány i jinými firmami, jež nebyly zpochybněny (např. firma REMAT). Správní orgány ani krajský soud v rozporu se zákonem nepřihlédly ani k tomu, že tyto neuznané služby od společností CC a KP řádně objednal, převzal a po provedení zaplatil. Poté je pak použil dále, vyúčtoval je svým objednatelům, řádně přiznal a odvedl z nich daň z přidané hodnoty. Zásadním pochybením správních orgánů a krajského soudu je však to, že tyto orgány a správní soud přistoupily diametrálně odlišně k posouzení jím uplatněných odpočtů daně z přidané hodnoty (na jedné straně od společností KP a CC, a na druhé straně od společnosti REMAT, ačkoliv šlo v podstatě o zcela srovnatelnou subdodávku). Krajský soud vadně posoudil otázku důkazní síly výpovědí svědků provedených správními orgány. Je tomu tak proto, že se ztotožnil s hodnocením podaným správními orgány, které manipulovaly s obsahem evidentně nevzdělaných a mentálně jednoduchých dělníků tak, aby odůvodnily inkaso daně z přidané hodnoty od něho jako daňového subjektu a nikoliv od jeho dodavatelů. V projednávané věci byly stěžejní výpovědi jednatelů obou společností CC a KP, kteří relevantním způsobem potvrdili existenci obchodního vztahu, poskytnutí předmětných výkonů, vystavení dokladů i přijetí úhrad včetně daně z přidané hodnoty. Při navazování obchodních vztahů postupoval zcela zodpovědně a s dostatečnou mírou opatrnosti (zkoumal, zda jde o existující společnosti, zda tyto mají transparentní a kontaktní obchodní vedení, platnou registraci k dani z přidané hodnoty i to, zda mají schopnosti a kapacitu k provedení požadovaných výkonů). Krajský soud nesprávně posoudil i v žalobě vytýkané vady řízení před správními orgány spočívající na poli dokazování a při hodnocení důkazů. Jako daňový subjekt sám uváděl konkrétní rozpory (bez bližší specifikace), které jej vedly k závěru, že dokazování správních orgánů nebylo v souladu se zákonem o správě daní a poplatků. Šlo o manipulaci s obsahem výpovědí a zamlčování nepohodlných pasáží (str. 3, 4 a 5 žaloby). Krajský soud však v tomto směru pouze alibisticky odkázal na konstantní judikaturu Nejvyššího správního soudu, podle které měly správní orgány postupovat. Při posuzování konkrétní věci však nelze odhlížet od individuálního charakteru události a skutečností (charakter pomocných prací – bourání, výkopové práce, vyklízení a manipulace), jakož i od doby uplynulé od zkoumané události, a od rozumových a mentálních schopností svědků. Krajský soud ve svém rozsudku ani nepředestřel účastníkům řízení seznatelné důvody, jež svědčí vyslovenému výroku rozhodnutí. Rozsudek krajského soudu v důsledku této vady pak není řádně odůvodněn a je tudíž nepřezkoumatelný (bod 4 kasační stížnosti). Odůvodnění rozsudku je sice obsáhlé (cca 16 stran), ale převážně je složeno z konstatační části a z obsáhlé citace rozsudku Nejvyššího správního soudu a zákona. Tímto způsobem se krajský soud „vyhnul“ vypořádání s žalobními námitkami směřujícími do existence legálních obchodních vztahů, relevance vzniku a fungování konkrétních společností, kvality a obsahu listinných důkazů a výpovědí jednatelů obou společností (CC a KP). Z rozsudku pak není vůbec zřejmé, jak se správní soud dívá na poukazovaný princip volného hodnocení důkazů, který byl porušen a jež vyplývá i z předestřené judikatury kasačního soudu. V neposlední řadě krajský soud ani nepřihlédl k namítaným vadám řízení před správními orgány, když nezákonná rozhodnutí žalovaného nezrušil a neuvedl je do souladu s právními předpisy.

Odvolací finanční ředitelství jako právní nástupce Finančního ředitelství v Plzni považuje kasační stížnost za nedůvodnou a navrhuje, aby ji Nejvyšší správní soud zamítl. Předně uvádí, že se zcela ztotožňuje s právním posouzením věci, jak to učinil v projednávané věci krajský soud. Správní soud velmi přílehavě vyložil důvody, které jej vedly k závěru, že to byl stěžovatel a nikoliv správní orgán, kdo neunesl důkazní břemeno. Zákon o správě daní a poplatků, ani daňový řád

nestanoví, že pokud správce daně úspěšně zpochybní deklarované přijaté zdanitelné plnění, resp. kdy toto není prokázáno po stránce faktické, by musel zjišťovat, jak skutečně došlo ke zdanitelnému plnění, je-li zřejmé, že toto musel někdo uskutečnit. Správní orgány tedy v tomto směru nemohly pochybit. Vznik nároku na odpočet daně z přidané hodnoty není vázán na okolnost, zda má stěžovatel perfektní daňové doklady, ale na okolnost, zda prokáže, že formální stav je v souladu se stavem faktickým. Toto však stěžovatel neprokázal a neunesl tak důkazní břemeno. Pokud jde o vytýkané nesprávné hodnocení důkazů, stěžovatel zaměňuje zásadu volného hodnocení důkazů za zásadu vyšetřovací.

Nejvyšší správní soud přezkoumal kasační stížností napadený rozsudek krajského soudu, při vázanosti rozsahem a důvody, které uplatnil stěžovatel v podané kasační stížnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.) a dospěl k závěru, že kasační stížnost není opodstatněná.

Jelikož z kasační stížnosti vyplývá, že ji stěžovatel podal nejen z důvodu uvedeného v ust. § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s., ale také z důvodu obsaženého v ust. § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. [nesprávně uvedeno písm. c)], tedy pro nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku, zabýval se Nejvyšší správní soud nejprve námitkou nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu. Je tomu tak proto, že by bylo přinejmenším předčasné, aby se kasační soud nejdříve zabýval právním posouzením věci samé, bylo-li by současně napadené rozhodnutí krajského soudu skutečně nepřezkoumatelné, či založené na jiné vadě řízení s vlivem na zákonnost rozhodnutí o věci samé.

Stěžovatel dovozuje nepřezkoumatelnost rozsudku krajského soudu z toho, že krajský soud nepředestřel účastníkům řízení seznatelné důvody svého rozhodnutí, tedy že rozsudek není dostatečně a řádně odůvodněn (nereaguje na argumentaci stěžovatele o existenci legálních obchodních vztahů, na relevanci vzniku a fungování konkrétních společností, na kvalitu a obsah listinných důkazů, na obsah výpovědí jednatelů obou společností CC a KP, a posléze nereaguje ani na námitku porušení principu volného hodnocení důkazů a na stěžovatelem poukazovaný judikát Nejvyššího správního soudu).

Nejvyšší správní soud při posuzování nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu vychází z ustálené judikatury Ústavního soudu (např. nález Ústavního soudu ze dne 20. 6. 1996, sp. zn. III. ÚS 84/94, uveřejněný pod č. 34 ve svazku č. 3 Sbírký nálezů a usnesení Ústavního soudu, nález Ústavního soudu ze dne 26. 6. 1997, sp. zn. III. ÚS 94/97, uveřejněný pod č. 85 ve svazku č. 8 Sbírký nálezů a usnesení Ústavního soudu), podle níž jedním z principů, které představují součást práva na řádný a spravedlivý proces, jakož i pojem právního státu (čl. 36 odst. 1 Listiny základních práv a svobod, čl. 1 Ústavy), jež vylučuje libovůli při rozhodování, *je i povinnost soudů své rozsudky řádně odůvodnit* (ve správním soudnictví podle ust. § 54 odst. 2 s. ř. s.). Z odůvodnění rozhodnutí proto musí vyplývat vztah mezi skutkovými zjištěními a úvahami při hodnocení důkazů na straně jedné a právními závěry na straně druhé.

Nejvyšší správní soud nepominul ani nález Ústavního soudu ze dne 11. 4. 2007, sp. zn. I. ÚS 741/06 (dostupný na www.nalus.usoud.cz), v němž Ústavní soud vyslovil, že „*odůvodnění rozhodnutí soudu jednajícího a rozhodujícího ve správním soudnictví, z něhož nelze zjistit, jakým způsobem postupoval při posuzování rozhodné skutečnosti, nevyhovuje zákonným požadavkům kladeným na obsah odůvodnění a v konečném důsledku takové rozhodnutí zasahuje do základních práv účastníka řízení, který má nárok na to, aby jeho věc byla spravedlivě posouzena*“. Ostatně Ústavní soud i v nálezu ze dne 17. 12. 2008, sp. zn. I. ÚS 1534/08 (dostupný na www.nalus.usoud.cz), rovněž konstatoval, že: „*Soudy jsou povinny svá rozhodnutí řádně odůvodnit; jsou povinny též vysvětlit, proč se určitou námitkou účastníka řízení nezabývaly (např. proto, že nebyla uplatněna v zákonem stanovené lhůtě). Pokud tak nepostupují, porušují právo na spravedlivý proces garantované čl. 36 odst. 1 Listiny*“.

pokračování

Otázkou přezkoumatelnosti rozhodnutí správních soudů se Nejvyšší správní soud zabýval ve své judikatuře již dříve. Bylo tomu tak např. v rozsudku ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Azs 47/2003 - 130, který byl uveřejněn pod č. 244/2004 Sbírky rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, v němž vyložil, že: „*Za nepřezkoumatelné pro nesrozumitelnost ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. lze považovat zejména ta rozhodnutí, která postrádají základní zákonné náležitosti, z nichž nelze seznat, o jaké věci bylo rozhodováno či jak bylo rozhodnuto, která zkoumají správní úkon z jiných než žalobních důvodů (pokud by se nejednalo o případ zákonem předpokládaného přezkumu mimo rámec žalobních námitek), jejichž výrok je v rozporu s odůvodněním, která neobsahují vůbec právní závěry vyplývající z rozhodných skutkových okolností nebo jejichž důvody nejsou ve vztahu k výroku jednoznačné*“. V rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003 - 75, který byl publikován ve Sbírce rozhodnutí Nejvyššího správního soudu pod č. 133/2004, pak vyslovil Nejvyšší správní soud názor, že: „*Nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů je založena na nedostatku důvodů skutkových, nikoliv na dílčích nedostatecích odůvodnění soudního rozhodnutí. Musí se přitom jednat o vady skutkových zjištění, o něž soud opírá své rozhodovací důvody. Za takové vady lze považovat případy, kdy soud opřel rozhodovací důvody o skutečnosti v řízení nezjišťované, případně zjištěné v rozporu se zákonem, anebo případy, kdy není zřejmé, zda vůbec nějaké důkazy byly v řízení provedeny*“. Nejvyšší správní soud též judikoval v rozsudku ze dne 29. 7. 2004, č. j. 4 As 5/2003 - 52, dostupném na www.nssoud.cz, že pokud „*z odůvodnění napadeného rozsudku krajského soudu není zřejmé, jakými úvahami se soud řídil při naplňování zásady volného hodnocení důkazů či utváření závěru o skutkovém stavu, z jakého důvodu nepovažoval za důvodnou právní argumentaci stěžovatele v žalobě a proč subsumoval popsany skutkový stav pod zvolené právní normy, pak je třeba pokládat takové rozhodnutí za nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů a tím i nesrozumitelnost ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.*“. V rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 1. 6. 2005, č. j. 2 Azs 391/2004 - 62, dostupném na www.nssoud.cz, pak tento soud vyslovil právní názor, že: „*Nezabýval-li se krajský soud řádně uplatněným žalobním bodem a 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 [§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.]*“. V rozsudku ze dne 21. 8. 2008, č. j. 7 As 28/2008 - 75, dostupném na www.nssoud.cz, pak Nejvyšší správní soud judikoval, že: „*Rozhodnutí krajského soudu je nepřezkoumatelné pro nesrozumitelnost, pokud z něho jednoznačně nevyplývá, podle kterých ustanovení a podle jakých právních předpisů byla v kontextu podané správní žaloby posuzována zákonnost napadeného správního rozhodnutí*“.

Nejvyšší správní soud proto konstatuje, že má-li být soudní rozhodnutí přezkoumatelné, musí z něj být zřejmé, jaký skutkový stav vzal krajský soud za rozhodný a jak uvážil o pro věc zásadních skutečnostech (uplatněných žalobních bodech), resp. jakým způsobem postupoval při posuzování těchto skutečností. Uvedené pak musí nalézt svůj odraz v odůvodnění soudního rozhodnutí. Je tomu tak proto, že jen prostřednictvím odůvodnění lze dovodit, z jakého skutkového stavu soud vyšel a jak o něm uvážil. Co do rozsahu přezkoumávání správního rozhodnutí (po věcné stránce) je pak správní soud, nestanoví-li zákon jinak (srov. ust. § 75 odst. 2 s. ř. s. v návaznosti na ust. § 71 odst. 2 věta třetí s. ř. s.), vázán dispoziční zásadou. Současně z rozsudku musí být patrné, jak se správní soud vypořádal se vznesenými žalobními body a k nim se vztahující zásadní žalobní argumentací. Ponechat stranou nelze ani okolnost, že odůvodnění soudního rozhodnutí v podstatě předurčuje možný rozsah opravného prostředku vůči němu ze strany účastníků řízení. Pokud by soudní rozhodnutí vůbec neobsahovalo odůvodnění nebo by nereflektovalo na žalobní námítky a zásadní argumentaci, o kterou se opírá, pomíjelo by jednotlivá podání žalobce a námítky v nich uvedené, mělo by to nutně za následek jeho zrušení pro nepřezkoumatelnost.

O takový případ však v projednávané věci nejde.

Z napadeného rozsudku krajského soudu je zřejmé, že správní soud při svém rozhodování posuzoval zákonnost napadených správních rozhodnutí v mezích správní žaloby, podané dne 24. 9. 2010 zástupcem stěžovatele - JUDr. J. D., daňovým poradcem, a v mezích vyjádření účastníků při jednání dne 30. 10. 2012 (č.l. 170). Z tohoto rozsudku je zřejmé, z jakého skutkového stavu vyšel, jak vyhodnotil pro věc rozhodné skutkové okolnosti a jak je následně právně posoudil (str. 11-15 napadeného rozsudku). Z odůvodnění rozsudku je rovněž patrné, proč ob stojí žalobou napadená rozhodnutí žalovaného ze dne 27. 7. 2010, č. j. 5545/10-1300-401706, č. j. 5838/10-1300-401706 a č. j. 5839/10-1300-401706, resp. proč má ty které právní závěry účastníků řízení za správné, a naopak, které má za liché, mylné a vyvrácené. Je z něj také patrné, jak hodnotil pro věc zásadní důkazy i jakou jim přiznával důkazní hodnotu. Nemůže tak ob stát námitka, že by se nezabýval a nehodnotil výpovědi jednatelů deklarovaných dodavatelů (CC a KP), resp. že by tyto soudy a úvahy nenašly odraz v odůvodnění rozsudku krajského soudu (str. 13, 14 a 15). Stejně tak je v odůvodnění rozsudku krajského soudu, za výrazného přispění poukazovaných judikátů Nejvyššího správního soudu (sp. zn. 1 Afs 39/2010, 2 Afs 26/2004, 3 Afs 12/2003, 5 Afs 40/2005, které jsou dostupné na www.nssoud.cz), vysloven názor, že správní orgány postupovaly při hodnocení důkazů a v otázce unesení důkazního břemene v mezích uvedené judikatury Nejvyššího správního soudu. Krajský soud tedy v odůvodnění napadeného rozsudku uvedl, z jakých důvodů a za použití jakých argumentů (majících původ v ustálené judikatuře) neshledal opodstatněnými výtky o porušení principu volného hodnocení důkazů, jak to mylně dovozuje stěžovatel ve své kasační stížnosti. Uvedené odůvodnění bezesporu zahrnuje i předestřené argumenty o „existenci legálních obchodních vztahů“, „relevanci vzniku a fungování konkrétních společností“, jakož i „o kvalitě a obsahu listinných důkazů“. Z předestřené konstantní judikatury totiž jednoznačně vyplývá, že aby mohl být odpočet uznán oprávněným, nestačí jen disponovat po formální stránce perfektními listinnými důkazy (např. daňovými doklady, doklady o úhradě). Uplatňovaný nárok musí být vždy jednoznačně prokázán a stvrzen i po faktické stránce, tj. co do svého průběhu a výsledku (byl uskutečněn tak, jak je předestřeno listinnými důkazy a v daňovém dokladu uvedeným plátcem daně). Krajský soud proto neshledal, že by správní orgány vybočily z mezí předestřené judikatury vztahující se k dokazování oprávněnosti uplatněných odpočtů daně z přidané hodnoty a k rozložení důkazního břemene v daňovém řízení. Takový závěr krajského soudu je nejen přezkoumatelný, ale i věcně správný. Vadu řízení ve smyslu ust. § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. Nejvyšší správní soud u napadeného rozsudku krajského soudu neshledal.

Stěžovatel dále namítal, že je rozsudek krajského soudu nezákonný pro nesprávné posouzení právní otázky soudem v předchozím řízení a pro vady v řízení před správními orgány při zjišťování skutkového stavu věci, pro které měl správně krajský soud žalobou napadená rozhodnutí zrušit.

Zcela neopodstatněná je námitka (bod 1.) kasační stížnosti, v níž stěžovatel krajskému soudu vytýká nesprávné posouzení závěrů obou správců daně o způsobu poskytování výkonů ve stavebnictví právníky osobami, jako účastníky obchodněprávních vztahů.

Je tomu tak proto, že při posuzování otázky oprávněnosti uplatněných odpočtů daně z přidané hodnoty není rozhodující, jaká je obvyklá praxe podnikání v režimu právníků osob ve stavebnictví, kde jsou stavby prováděny subdodavatelskými firmami. Naopak, je třeba vždy vycházet a zkoumat, zda daňové subjekty řádně naplnily zákonné předpoklady pro vznik nároku na odpočet daně z přidané hodnoty, který čerpaly ze státního rozpočtu, či nikoliv. To znamená, že pro posouzení zákonnosti tří rozhodnutí finančního ředitelství krajským soudem nebylo rozhodné blíže neurčené „*vybočení z mezí aplikace právního předpisu (ObchZ)*“ ze strany správních orgánů, jak dovozuje stěžovatel. Rozhodné bylo posouzení souladu stěžovateli stanovené daně z přidané hodnoty za období II., III. a IV. čtvrtletí roku 2007 se zákonem – zde zákonem

pokračování

č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném pro to které zdaňovací období. Jelikož nebylo stvrzeno po stránce faktické, že by deklarovaní dodavatelé skutečně subdodavatelsky realizovali stěžovatelem předestřené dodávky prací, nelze ničeho vytknout závěru krajského soudu, který vázán dispoziční zásadou došel k závěru, že se orgány daňové správy nedopustily pochybení, které jim byly vytýkány stěžovatelem. Při přezkoumávání oprávněnosti uplatněného nároku na odpočet daně nebylo rozhodné, jak uvádí stěžovatel - zda služby objednal, převzal je a pokud byly provedeny, tak je i zaplatil (existence obchodního vztahu). Rozhodné bylo to, zda šlo skutečně o přijaté zdanitelné plnění, tedy plnění v deklarovaném množství (rozsahu), zda bylo skutečně uskutečněno deklarovaným plátcem dle předestřených listinných důkazů a zda bylo následně použito zákonem předpokládaným způsobem (srov. § 72 a násl. zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném v rozhodné době). Naplnění všech uvedených podmínek ale ze zjištěného skutkového stavu věci nevyplývá. Na tomto závěru krajského soudu ničeho nemůže změnit to, pokud stěžovatel poukazuje na okolnost, že naplnil poslední z kumulativních podmínek nutných pro posouzení odpočtů jako oprávněných – tj. že deklarované subdodavatelské práce „*použil dále a vyúčtoval je svým objednatelům, tyto výkony řádně přiznal a odvedl z nich DPH*“ (srov. § 72 odst. 2 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném pro rok 2007). Aby totiž bylo možno považovat odpočet daně za oprávněný, musely by být splněny veškeré jeho zákonné podmínky. V projednávané věci proto není na místě poukaz stěžovatele na odpočty od společnosti REMAT. V této věci nebyla předmětem posouzení oprávněnost uplatněných odpočtů daně od společnosti REMAT, ale oprávněnost uplatnění těchto odpočtů od společností CC a KP.

Opodstatněná není též výtká stěžovatele, že krajský soud nesprávně posoudil otázku důkazní síly výpovědi svědků (především jednatelů dodavatelů stěžovatele) provedených správními orgány, když se ztotožnil s jejich právním hodnocením, ke kterým došly správní orgány.

Jde-li o výpověď svědka S. S., tak z této skutečně vyplývá, že měl se stěžovatelem uzavírat ústní smlouvy, že svědek vystavil zpochybněné faktury (č. 1-2007 až 16-2007, 47-2007, 70-2007 až 87-2007), které měl stěžovatel ve své evidenci a z nichž si uplatnil odpočet daně, a že pracovníky měla vyplácet společnost CC, což mělo probíhat tak, že svědek měl dát peníze J. K., aby jim on „koupil svačinu, cigarety a dal nějaké to kapesné“. Ze svědecké výpovědi však již neplyne, kdy a kde přesně a prostřednictvím jakých konkrétních osob (bez ohledu na to, zda šlo o zaměstnance, podnikatele či pouhé brigádníky) mělo dojít k deklarované subdodavatelské činnosti, ani v čem měla konkrétní subdodavatelská činnost spočívat a jaká měla být hodnota těchto prací. Obstojí proto závěr krajského soudu, že tato výpověď neprokazuje, že sporné deklarované plnění, z něž si stěžovatel původně uplatnil odpočet daně z přidané hodnoty, bylo skutečně poskytnuto stěžovateli právě ze strany deklarovaného dodavatele – společnosti CC. Aby byl nárok na odpočet uvedené daně prokázán, muselo by být uskutečněno stěžovatelem deklarovaného přijatého zdanitelného plnění jednoznačně prokázáno. Takovouto důkazní hodnotu ale poukazovaná svědecká výpověď nemá. Vytýká-li nyní stěžovatel správním orgánům, že výslech svědka nebyl proveden dostatečně podrobně, čemuž lze přisvědčit (to ostatně konstatoval již krajský soud), je tato výtká nyní lichá. Lze přisvědčit i tomu, že šlo o rozhodující důkaz, který mohl svědčit ve prospěch stěžovatele, neboť to byl stěžovatel, kdo měl prokazovat správnost a pravdivost svých daňových tvrzení. Stěžovatel ovšem rezignoval na právo účastnit se prováděné výpovědi. Je tak pouze jeho věcí a odpovědností, že nerealizoval svá procesní práva, která mu v daňovém řízení náležela. Pokud stěžovatel nekladl svědku otázky, ač tak mohl činit, jejichž zodpovězení by mohlo svědčit (prokázat) jeho tvrzení, je logické, že se tak sám dostal do důkazní nouze. Ta pak má v daňovém řízení za následek neunesení důkazního břemene. Tak tomu je i v této věci.

Pokud jde o výpověď svědka D. D. (jednatele společnosti KP) krajský soud došel ke správnému závěru, že z podané výpovědi nevyplývá, že by tato společnost byla subdodavatelem stěžovatele. Tento svědek jednoznačně nepodpořil tvrzení stěžovatele, že práce provedla společnost KP. Nebyl ani sto ztotožnit místo, kde k plnění mělo docházet, resp. uváděl místa jiná (Sokolov a jeho okolí). Totéž pak obdobně platí, i pokud jde o svědka Č. Obstojí proto závěr krajského soudu, že pokud skutečně na zakázkách stěžovatele společnost svědka participovala, tak jako zprostředkovatel pracovní síly, ale nikoliv jako subdodavatel. Bylo také vyvráceno, že by tyto deklarované práce byly vykonávány zaměstnanci deklarovaných dodavatelů. Nebylo ani prokázáno, že by tyto práce prováděli brigádníci deklarovaných dodavatelů, či jiní subdodavatelé. Vysloveným závěrům krajského soudu k průkaznosti a relevanci provedených svědeckých výpovědí, jejichž mylného výkladu správním soudem se stěžovatel dovolává, proto nelze ničeho vytknout.

Pokud by měla být provedeným svědeckým výpovědím přikládána jiná důkazní síla, než jak bylo učiněno správními orgány a krajským soudem, muselo by z nich jednoznačně vyplývat, že svědci, resp. jejich společnosti pro stěžovatele skutečně vlastním jménem a na vlastní odpovědnost zajišťovali sporné subdodavatelské práce, v čem přesně tyto práce spočívaly (jejich rozsah), kde byly vykonávány a také, kým byly vykonávány. Takové rozhodné skutečnosti však z těchto výpovědí nevyplývají. Došel-li proto krajský soud k závěru (byť je shodný se závěry správních orgánů), že svědecké výpovědi neprokazují realizaci sporných subdodavatelských prací pro stěžovatele společnostmi CC a KP, a že proto tyto výpovědi nemají zásadní důkazní hodnotu (sílu), je tento závěr zcela oprávněný.

Lichá je proto v tomto směru i stížnostní argumentace, že bylo nesprávně krajským soudem posuzováno provedené důkazní řízení a hodnocení důkazů ze strany správních orgánů.

Jak již bylo uvedeno shora, pro posouzení otázky oprávněnosti uplatněných odpočtů daně z přidané hodnoty za deklarované subdodavatelské práce je rozhodné to, zda stěžovatel v daňovém řízení prokáže naplnění zákonných podmínek, na něž je vázán nárok na odpočet daně z přidané hodnoty. Jednou z těchto podmínek je, že tato sporná plnění byla fakticky uskutečněna, jak je deklarováno formálními důkazními prostředky – zde daňovými doklady a jinými listinnými důkazy. Toto důkazní břemeno vážne výhradně podle ust. § 31 odst. 9 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění účinném v rozhodné době, na daňovém subjektu. Bylo tedy povinností stěžovatele v daňovém řízení správci daně prokázat oprávněnost svých uplatněných nároků na odpočet daně z přidané hodnoty, který měl mít původ v přijatých plněních od společností CC a KP. Stěžovatel však této své povinnosti nedostál s ohledem na zjištěný skutkový stav věci (správní soudy zpravidla vychází ze skutkového stavu zjištěného v daňovém řízení – viz § 75 odst. 1 s. ř. s.). V projednávané věci nad to krajský soud vyhověl požadavku stěžovatele a provedl (zopakoval) při jednání důkaz – protokolem o výslechu svědka S. S. provedeného dne 29. 4. 2009. Ve své kasační stížnosti pak stěžovatel ani blíže nepředestřel, která konkrétní ustanovení zákona o správě daní a poplatků měla být porušena na poli dokazování a při hodnocení důkazů správními orgány či krajským soudem.

Nejvyšší správní soud je obdobně jako krajský soud vázán dispoziční zásadou. Nepřísluší mu proto v zásadě nahrazovat vůli účastníků řízení a vyhledávat v jejich prospěch možné vady daňového řízení a k nim se vztahující argumenty. Pokud stěžovatel dovozoval, že bylo řízení založeno na účelovém hodnocení a na zkreslování vypovídací hodnoty jednotlivých důkazů, bylo jen a pouze na něm, aby tyto tvrzené nezákonné závěry krajského soudu popsal a nabídl o tom důkazy, které svědčí opaku. Takto ale stěžovatel nepostupoval. Nejvyšší správní soud proto jen v obecné rovině posoudil, zda vyslovené závěry a hodnotící soudy krajského soudu nejsou

pokračování

ve vztahu ke zkoumaným skutkovým okolnostem v logickém rozporu a neodporují pravidlům pro hodnocení důkazů. Při této činnosti však neshledal, že by hodnotící úvahy provedeného dokazování trpěly vytýkanými vadami – tj. že by bylo jak ze strany správních orgánů či krajského soudu „*manipulováno s obsahem podaných svědectví, byly zamlčovány jejich nepohodlné pasáže, či vedení výslechů bylo nedbalé*“. Nejvyšší správní soud neshledal ani jinou – opět blíže nespecifikovanou zásadní vadu v řízení před správními orgány a soudem, jak namítal stěžovatel v posledním stížnostním bodu (bod 5.).

Nejvyšší správní soud proto z uvedených důvodů došel k závěru, že kasační stížnost stěžovatele proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 16. 11. 2012, č. j. 30 Af 40/2010 - 181, není opodstatněná, a proto ji zamítl (§ 110 odst. 1 poslední věta s. ř. s.).

Nejvyšší správní soud rozhodl o kasační stížnosti rozsudkem bez jednání, protože mu takový postup umožňuje ust. § 109 odst. 2 s. ř. s.

Výrok o nákladech řízení se opírá o ust. § 60 odst. 1 s. ř. s., za použití ust. § 120 s. ř. s. Stěžovatel ve věci úspěch neměl a podle obsahu spisu úspěšnému správnímu orgánu nevznikly žádné náklady v řízení o kasační stížnosti před soudem. Nejvyšší správní soud proto rozhodl tak, že žádný z účastníků nemá 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 13. března 2013

JUDr. Jaroslav Hubáček
předseda senátu