

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Václava Novotného a soudkyň JUDr. Lenky Matyášové a JUDr. Ludmily Valentové v právní věci žalobce: **G., s. r. o.**, zast. advokátem Mgr. Peterem Fábrym, Praha 2, Americká 15, proti žalovanému **Finanční ředitelství pro hlavní město Prahu,** Praha 1, Štěpánská 28, o kasační stížnosti proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 12. září 2003, č. j. 38 Ca 222/2002 – 92,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

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

Odůvodnění:

Rozhodnutím žalovaného ze dne 4. 2. 2002, č. j. FŘ – 6488/13/01, bylo zamítnuto odvolání žalobce G., s. r. o., dříve pod obchodním jménem I. ČR, spol. s r. o. podané proti platebnímu výměru na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období 3. čtvrtletí 1999, č. j. 305549/00/005511/6403, ze dne 17. 10. 2000, vystavené Finančním úřadem pro Prahu 5 na částku nadměrného odpočtu 53 569 Kč, když přitom snížil odvolatelem uplatněný nadměrný odpočet 969 026 Kč. V dané věci bylo rozhodováno podle zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, v té době platném znění (dále jen „zákon o DPH“).

Proti rozhodnutí žalovaného podal žalobce dne 4. 4. 2002 žalobu, která byla napadeným rozsudkem Městského soudu v Praze zamítnuta jako nedůvodná.

Včas podanou kasační stížností namítá žalobce jako stěžovatel, že soud rozhodl nezákonně, když nesprávně posoudil právní otázku postupu společnosti I., a. s., v likvidaci,

podle čl. II. bodu 1 zákona č. 133/1995 Sb., resp. vyložil toto nejednoznačné ustanovení v neprospěch žalobce. Soud dle názoru stěžovatele rozhodl nezákonně, když nesprávně posoudil právní otázku náležitostí dokladu č. 039/00021 jako daňového dokladu. Soud rovněž při svém rozhodování nevycházel ze stavu, který tu byl v době rozhodování žalovaného, tj. nevycházel ze skutkové podstaty, z níž žalovaný vycházel v napadeném rozhodnutí.

Stěžovatel odůvodňuje výše uvedené kasační námitky tímto: podstatou sporu je posouzení, zda stěžovatel má nárok na odpočet daně z přidané hodnoty na vstupu u přijatého zdanitelného plnění na základě dokladu č. 039/00021, vystaveného společností I., a. s., v likvidaci.

Stěžovatel má zato, že se soud při přezkumu žalobou napadeného rozhodnutí předně zabýval procesními námitkami žalobce, přičemž neshledal ve vydání napadeného rozhodnutí až po uplynutí lhůty stanovené ministerstvem financí pro vyřízení odvolání podstatné porušení ustanovení o řízení před správním orgánem. Tato procesní námitka žalobce byla vznesena v souvislosti s důkazní nouzí při dokazování rozsahu a předmětu zdanitelného plnění. Rozsahem a předmětem zdanitelného plnění se však soud nezabýval.

Soud se zabýval i námitkami směřujícími proti napadenému rozhodnutí ve věci samé, avšak soud rozhodl toliko na základě posouzení otázky, zda žalobce prokázal či neprokázal nárok na odpočet daňovým dokladem obsahujícím správný výpočet daně. Soud se již nezabýval námitkou stěžovatele směřující k prokázání rozsahu a předmětu zdanitelného plnění, tedy další náležitostí daňového dokladu. Soud žalobu zamítl z důvodu neprokázání nároku na odpočet daně daňovým dokladem, přičemž podle názoru soudu doklad č. 039/00021 neobsahuje správnou výši daně, pokud stěžovatel postupoval podle čl. II. bodu 1 zákona č. 133/1995 Sb. K tomu stěžovatel dodává, že nikoli stěžovatel, ale dodavatel stěžovatele, tj. I., a. s., v likvidaci postupoval při stanovení výše daně podle čl. II. bodu 1 zákona 133/1995 Sb., proto vycházel-li při svém rozhodování soud z toho, že stěžovatel byl tím, kdo postupoval podle čl. II bodu 1 zákona 133/1995 Sb., pak soud rozhodoval v rozporu se skutkovým stavem zjistitelným ze správního spisu. Stěžovatel neodpovídá za správnost údajů uvedených na běžném daňovém dokladu, odpovědným je plátce, který uskutečnil zdanitelné plnění, tj. I., a. s., v likvidaci (§ 12 odst. 2 zákona o DPH). Soud I. stupně uznal, že doklad č. 039/00021 obsahuje formální náležitosti uvedené obligatorně v § 12 odst. 2 zákona o DPH. Dle stěžovatelova názoru nesprávný výpočet výše daně z přidané hodnoty nemá obecně za následek, že doklad s nesprávnou výší daně není daňovým dokladem. Například chybné uplatnění vyšší sazby daně místo nižší sazby také není správně, přesto doklad s nesprávnou sazbou daně je daňovým dokladem, dokonce zákon zakazuje takový doklad s nesprávnou sazbou daně opravit (§ 15a odst. 4 zákona o DPH). I z tohoto příkladu je zřejmé, že případný nesprávný výpočet daně, za který odpovídá I., a. s., v likvidaci, a nikoli žalobce, nemá za následek, že by doklad č. 039/00021 nebyl daňovým dokladem ve smyslu § 12 zákona o DPH. Stěžovatel je přesvědčen, že v tomto případě se o daňový doklad jedná. Nárok na odpočet daně podle § 19 zákona o DPH je vázaný na formální náležitosti daňového dokladu, na přijetí zdanitelného plnění, zaúčtování dokladu a na podmínku, že doklad byl vystaven plátcem daně. Nárok na odpočet daně není vázaný na správnost výpočtu daně, za který odpovídá výstavce dokladu, proto stěžovatel tvrdí, že soud posoudil tuto právní otázku nesprávně.

Stěžovatel v kasační stížnosti dále vyjadřuje pochybnost o správnosti postupu společnosti I., a. s., v likvidaci, když uplatnila daň z přidané hodnoty u dokladu č. 039/00021 podle čl. II. bodu 1 zákona č. 133/1995 Sb. Poslední věta tohoto článku zní: „V případě

prodeje je základem daně sjednaná cena, nejméně však původní vstupní cena předmětu bez daně snížená o podíl z ceny zaplacené podle původní smlouvy o finančním pronájmu s následnou koupí najaté věci.“ V této větě stěžovatel nespatřuje podmínku bezprostřednosti prodeje po zrušení smlouvy o finančním pronájmu s následnou koupí najaté věci. Bezprostřednost prodeje je podmínkou neuplatnění první věty, podmínka bezprostřednosti se ale nevztahuje na poslední větu. Je otázkou, zda je nesprávné postupovat v případě prodeje po zrušení smlouvy o finančním pronájmu s následnou koupí najaté věci podle čl. II. bodu 1 zákona č. 133/1995 Sb., ačkoli podmínka bezprostřednosti takového prodeje není zřejmá ze znění zákona. Vzhledem k nejednoznačnosti ustanovení pro případ prodeje po zrušení smlouvy o finančním pronájmu s následnou koupí najaté věci nelze spravedlivě požadovat po společnosti I., a. s., v likvidaci, potažmo ani po stěžovateli, aby uplatnění vyšší daně z přidané hodnoty než z ceny podle kupní smlouvy shledal jako nesprávný. Nelze se totiž ztotožnit s tím, že negativní důsledky nedostatků v právní úpravě, ať už jde o absenci příslušných norem nebo jejich nesrozumitelnou formulaci, pokud jsou jimi ze strany státu ukládány povinnosti jednotlivcům, nesly právě tyto subjekty. V této souvislosti odkazuje stěžovatel na nález Ústavního soudu II. ÚS 487/2000. Zákony by měl soud vyložit v pochybnostech ve prospěch nositele základních práv a svobod, nikoli ve prospěch státu (nález ÚS II. 485/1998). Stěžovatel má dále zato, že výklad zákona je třeba provádět i v kontextu různých druhů společenských zájmů, je nutno v něm hledat cíl, proč takový zákon a v takovém znění společnost přijala, jak uvádí Ústavní soud ve svém nálezu II. ÚS 438/2001. Zřetelným společenským zájmem je zdaňovat daní z přidané hodnoty spotřebu zboží a služeb u konečného příjemce plnění, která není plátcem DPH. Mezi plátci DPH dochází k přeúčtování daně z přidané hodnoty a tito plátci vypořádají takto zaplacenou, resp. vybranou daň se správcem daně v rámci svých daňových přiznání. Konečný finanční efekt pro plátce daně by měl být nulový. Společnost I., a. s., v likvidaci, uplatnila u dokladu č. 039/00021 daň z přidané hodnoty, přiznala ji a vypořádala se svým plátcem daně, stěžovatel zaplatil společnosti I., a. s., v likvidaci, cenu za zdanitelné plnění včetně daně z přidané hodnoty a uplatnila nárok na odpočet daně ve svém přiznání k dani z přidané hodnoty. Uplatněním nároku na odpočet stěžovatelem nedochází v žádném případě k porušení principu daně z přidané hodnoty ani k poškození státního rozpočtu.

Stěžovatel uzavírá, že odkaz na zjištění žalovaného v průběhu kontroly daně z přidané hodnoty za zdaňovací období červenec 1999 u společnosti I., a. s., v likvidaci, spočívající v opravě dokladu č. 039/00021, učinil soud v rozporu se zákonem č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“), podle kterého při rozhodování má soud vycházet ze skutkového stavu, který tu byl v době rozhodování žalovaného. Žalovaný vydal žalobou napadené rozhodnutí dne 4. 2. 2002, oprava dokladu č. 39/00021 byla společností I., a. s., v likvidaci, provedena dne 6. 2. 2002, a kontrola daně z přidané hodnoty za zdaňovací období červenec 1999 u společnosti I., a. s., v likvidaci, byla zahájena až 30. 4. 2002.

Stěžovatel proto navrhuje, aby rozsudek Městského soudu v Praze byl zrušen a věc mu byla vrácena k dalšímu řízení.

Žalovaný ve svém vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že důvodem pro neuznání dokladu č. 39/00021 jako daňového ve smyslu § 12 zákona o DPH byla skutečnost, že uvedený doklad obsahoval tři nesprávné náležitosti, a to předmět a rozsah zdanitelného plnění, výši ceny bez daně a výši daně. Podle § 12 odst. 1 zákona o DPH ze správnost údajů uvedených na běžném daňovém dokladu sice odpovídá plátce, který uskutečnil zdanitelné plnění, ale nárok na odpočet daně podle § 19 téhož zákona uplatňuje plátce, který zdanitelné plnění přijal. Ten také v souladu s tímto ustanovením prokazuje nárok na odpočet daně,

a to právě daňovým dokladem, který má všechny zákonem předepsané náležitosti, nejen formálně uvedené. Důkazní břemeno je tedy na straně stěžovatele, který pokud uplatňuje nárok na odpočet daně, musí dbát o to, aby od společnosti I., a. s., v likvidaci, obdržel daňový doklad se všemi náležitostmi, které odpovídají skutečnému obsahu obchodního případu. Skutečnost, že doklad č. 39/00021 po formální stránce obsahuje všechny náležitosti, neznamená, že se jedná o daňový doklad, když uvedené náležitosti nejsou pravdivé a jeho zaúčtování je sice pro uplatnění nároku na odpočet daně podmínkou nutnou, nikoliv však jedinou. Správnost výpočtu daně sice není v § 19 zákon o DPH uvedena jako podmínka pro uplatnění nároku na odpočet daně, ale je zde uvedena odvolávka na daňový doklad se všemi náležitostmi, tzn. i se základem daně a výší daně. Žalovaný se domnívá, že problematika uvedení nesprávné sazby daně na daňovém dokladu nemá vztah k projednávané věci, a proto se k ní nevyjádřil.

K námitce stěžovatele ohledně stanovení základu daně podle čl. II. zákona č. 133/1995 Sb., žalovaný uvádí, že dojde-li ke zrušení smlouvy o finančním pronájmu s následnou koupí najaté věci uzavřené do 31. 12. 1994, považuje se tato smlouva od data uzavření za smlouvu o pronájmu, kdy se najatá movitá věc vrací pronajímateli. To neplatí, pokud byl předmět pronájmu prokazatelně odcizen nebo zničen nebo pokud bude vrácený předmět bezprostředně prodán nebo se bezprostředně stane předmětem nové smlouvy o finančním pronájmu s následnou koupí najaté věci. V případě prodeje je základem daně sjednaná cena, nejméně však původní vstupní cena předmětu bez daně snížená o podíl z ceny zaplacené podle původní smlouvy o finančním pronájmu s následnou koupí najaté věci. Technologické zařízení bylo předmětem leasingové smlouvy ze dne 5. 11. 1993, od které společnost I., a. s., v likvidaci odstoupila dne 21. 12. 1994. K prodeji technologie společnosti M., a. s., došlo dne 19. 6. 1996 – ani v tomto případě se nejedná o bezprostřední prodej, k prodeji stěžovateli došlo až 30. 7. 1999 – tedy až 4,5 roku od zrušení leasingové smlouvy a prvním prodeji, což nelze ani označit za první ani za bezprostřední prodej. Z těchto důvodů nelze v daném případě postupovat podle čl. II přechodných ustanovení a stanovit základ daně ve výši 4 404 664,60 Kč, obzvláště pak za situace, kdy kupní cena potvrzená prodávajícím i kupujícím v dokumentu ze dne 3. 7. 2001 byla ve výši 100 Kč bez daně.

V této věci ještě žalovaný uvádí, že odstoupením od kupní smlouvy nedochází k anulaci obchodního případu, to by totiž znamenalo, že by v případě odstoupení docházelo k původnímu stavu a technologické zařízení by tak bylo možné posoudit jako prvně pořízené leasingovou společností. Názoru žalovaného přisvědčil Městský soud v Praze, když problematiku stanovení základu daně podle čl. II. přechodných ustanovení k zákonu č. 133/1995 Sb., a nemožnost anulace podrobně osvětlil stěžovateli v napadeném rozsudku. Žalovaný poukazuje na základní zásady daňového řízení, kam patří zásada stanovit a vybrat daň tak, aby nebyly zkráceny daňové příjmy, jak to určuje hmotně právní norma. Proto nemůže obstát názor stěžovatele, že konečný finanční efekt pro plátce by měl být nulový, neboť ten neprovádí jen jakési přefakturování, ale nakupuje a prodává s cílem dosažení zisku, nikoliv s cílem vyplacení nadměrného odpočtu. Žalovaný setrvává na názoru, že již v době pořízení stěžovatel věděl, že technologické zařízení není úplné, je zrezivělé a nefunkční a kupoval jej s cílem prodeje za částku 100 Kč bez daně, a to k sešrotování.

K principu daně z přidané hodnoty ve vazbě na předmětný obchodní případ mezi stěžovatelem a společností I., a. s., v likvidaci, žalovaný uvádí, že stěžovatel nepředložil doklad o tom, že by za předmětné technologické zařízení zaplatil společnosti I., a. s., v likvidaci, 5 373 690,90 Kč (podle stěžovatele základ daně + daň). Ze všech předložených důkazních prostředků vyplývá, že technologické zařízení bylo stěžovatelem pořízeno za cenu

100 Kč bez daně. Do souvislosti je pak ještě třeba dát skutečnost, že společnost I., a. s., v likvidaci, sice zahrnula doklad č. 39/00021 do svého přiznání k dani z přidané hodnoty za červenec 1999, ale dodatečným přiznáním podaným dne 4. 4. 2002 daň z tohoto dokladu vyloučila a na výstupu uvedla částku 22 Kč, tedy 22% ze základu daně 100 Kč. Žalovaný je toho názoru, že společnost I., a. s., v likvidaci, snížením daně na výstupu sama potvrdila kupní cenu z prodeje technologického zařízení ve výši 100 Kč bez daně. K uvedenému dodatečnému přiznání zahájil Finanční úřad pro Prahu 5 vytýkací řízení a vyloučení dokladu č. 39/00021 v základu daně 4 404 664,60 Kč z daně na výstupu potvrdil, přičemž při tomto vytýkacím řízení byl společností I., a. s., v likvidaci, předložen opravený doklad č. 39/00021, na kterém byl uveden základ daně ve výši 100 Kč a daň ve výši 22 Kč. Dodatečné daňové přiznání společnost I., a. s., v likvidaci, sice podala až po vydání žalobou napadeného rozhodnutí, ale při rozhodování vycházel žalovaný ze skutečnosti, že doklad č. 39/00021 není dokladem daňovým ve smyslu § 12 zákona o DPH, na jehož základě lze uplatnit nárok na odpočet daně podle § 19 téhož zákona. Skutečnost, že společnost I., a. s., v likvidaci, snížila daň na výstupu, pouze znovu potvrdila správnost hodnocení a rozhodnutí žalovaného.

Správce daně i žalovaný hodnotili obchodní případ ve vzájemné souvislosti u stěžovatele i jeho dodavatele společnosti I., a. s., v likvidaci, a dospěli k závěru, že uvedený postup obou subjektů byl účelový, s cílem získat nadměrný odpočet daně ve značné výši ze státního rozpočtu, která ani do něj nebyla odvedena. K tomuto závěru vedla žalovaného i skutečnost, že k podání dodatečného přiznání a tím snížení daně na výstupu z dokladu č. 39/00021 společnosti I., a. s., v likvidaci, přistoupila tato společnost až po zamítnutí odvolání stěžovatele a k jednání před správcem daně byla za společnost I., a. s., v likvidaci, zplnomocněna společnost G.1 s. r. o., kterou zastupuje stejná osoba jako stěžovatele – pan Ing. C. B.

Žalovaný pro doplnění ještě uvádí, že při vytýkacím řízení u společnosti I., a. s., v likvidaci, za červenec 1999 (dodatečné přiznání) Finanční úřad pro Prahu 5 vyloučil dobropis vystavený pro společnost M., a. s., který se týká vrácení technologického zařízení. Společnost I., a. s., v likvidaci, se proti vyloučení tohoto dobropisu z daně na výstupu odvolala a její odvolání bylo žalovaným zamítnuto. Dne 28. 11. 2003 podala společnost I., a. s., v likvidaci, na rozhodnutí o odvolání žalobu s tím, že ani odvolání a ani v žalobě nemá námitky proti stanovení daně z prodeje stěžovateli za 100 Kč ve výši 22 Kč, přestože se jedná o stejné zdaňovací období a tedy stejný platební výměr.

Vzhledem ke shora uvedenému žalovaný považuje kasační stížnost za neodůvodněnou.

Ze spisového materiálu bylo zjištěno, že stěžovatel podal přiznání k DPH dne 7. 10. 1999 za zdaňovací období 3. čtvrtletí 1999, ve kterém na řádku 54 uplatnil nadměrný odpočet ve výši 1 022 595 Kč. Správce daně na základě pochybností o správnosti údajů v tomto daňovém přiznání zahájil za toto zdaňovací období ve smyslu § 43 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „zákon o správě daní“) vytýkací řízení. Na základě výsledků vytýkacího řízení a po provedeném dokazování správce daně dospěl ke zjištění, že stěžovatel jako plátce DPH neprokázal ve smyslu § 19 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty nárok na vrácení nadměrného odpočtu uplatněného na základě předložené faktury č. 39/00021 vystavené dne 30. 7. 1999 za dodávku použité technologie dle přílohy od dodavatele I., a. s., v likvidaci, odběrateli – stěžovateli (v tu dobu ještě pod obchodním jménem I. ČR spol. s r. o.). Stěžovateli byl proto snížen nárok na odpočet daně o částku 969 026 Kč. Zjištění správce daně bylo podkladem pro vydání rozhodnutí č. j.

305549/00/005511/6403 – platební výměr ze dne 17. 10. 2000 na DPH za zdaňovací období 3. čtvrtletí 1999, kterým byl stěžovateli vyměřen nadměrný odpočet ve výši 53 569 Kč.

Proti tomuto rozhodnutí podal stěžovatel odvolání ze dne 13. 12. 2000, které odůvodnil tvrzením, že se v daném případě jednalo o zdanitelné plnění, odpočet byl uplatněný plátcem u jím přijatého zdanitelného plnění, zdanitelné plnění bylo uskutečněno jiným plátcem, zdanitelné plnění použil plátce uplatňující odpočet k dosažení obratu za svá zdanitelná plnění, plátce prokázal nárok daňovým dokladem, daňový doklad byl zaúčtovaný a má všechny předepsané náležitosti a byl vystaven plátcem, který zdanitelné plnění uskutečnil, odpočet byl uplatněn v daňovém přiznání za zdaňovací období, ve kterém se uskutečnilo zdanitelné plnění a zároveň odpočet daně byl uplatněný do tří let od konce zdaňovacího období, ve kterém se uskutečnilo zdanitelné plnění.

Odvolání žalovaný rozhodnutím č. j. FŘ – 6488/13/01 ze dne 4. 2. 2002 zamítl. V odůvodnění uvedl, že správce daně (I. stupně) vyloučil z nároku na odpočet daně doklad č. 39/00021, vystavený společností I., a. s., v likvidaci, na prodej použité technologie za 100 Kč bez daně, na jehož základě odvolatel uplatnil nárok na odpočet daně ve výši 969 026,30 Kč z upraveného základu daně 4 404 664,60 Kč. Uvedenou technologii odvolatel – stěžovatel ve stejném zdaňovacím období prodal dokladem č. 99/00/0002 za cenu v základu daně 100 Kč panu MVDr. J. J. V odpovědi na žádost o sdělení důvodu rozdílu mezi stanoveným základem a daní, jež byla přiznána odvolatelem a vyměřena napadeným platebním výměrem, sdělil správní orgán I. stupně stěžovateli, že porušil § 2 odst. 1 a § 19 odst. 1 zákona o DPH, když byl správce daně toho názoru, že stěžovatel nepoužil přijatá zdanitelná plnění uskutečněná jiným plátcem k dosažení obratu za svá zdanitelná plnění vzhledem k tomu, že správce daně nesprávně akceptoval při pořízení základ daně z dokladu č. 39/00021 ve výši 4 404 664,60 Kč a následný prodej za 100 Kč bez daně s tím, že odvolatel již při pořízení věděl, že daná technologie je nefunkční a do protokolu o ústním jednání ze dne 25. 11. 1999 uvedl, že jeho záměrem bylo technologie se zbavit. Správce daně I. stupně dospěl k závěru, že uvedený obchodní případ není ve smyslu zákona č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník, podnikáním a tedy není ani zdanitelným plněním ve smyslu § 2 odst. 1 zákona o DPH. Přezkoumáním platebního výměru ze dne 17. 10. 2000, č.j. 305549/00/005511/6403 a souvisejících důkazních prostředků shledal žalovaný oprávněné důvody pro vyměření daně ve výši nadměrného odpočtu 53 569 Kč. Ovšem došel k závěru, že stěžovatel při uplatnění nároku na odpočet daně z dokladu č. 39/00021 neporušil správcem daně uvedené ustanovení § 19 odst. 1 zákona o DPH, ale postupoval v rozporu s § 19 odst. 2 tohoto zákona, když při rozhodování vyšel i z výsledků doplněného daňového řízení v rámci odvolání. V dalším odůvodnění rozhodnutí žalovaného o odvolání žalovaný nastínil původ předmětné technologie, z něhož plyne, že smlouvou o pronájmu s následnou koupí najaté věci č. PL0093/0209 ze dne 5. 11. 1993 pronajala společnost I., a. s., v likvidaci, uvedenou technologii společnosti G.1, spol. s r. o., ale ke dni 21. 12. 1994 společnost I., a. s. v likvidaci, od smlouvy odstoupila. Dokladem č. 36/00057 ze dne 19. 6. 1996 byla společností I., a. s., v likvidaci, technologie prodána společnosti M., a. s. O předání technologie byl dne 25. 6. 1996 sepsán protokol, ze kterého vyplývá, že nedošlo k fyzickému předání některých částí technologie (4 akumulační ohřívače vody e. č. 5582, 5583, 5584 a 5585). Dne 28. 7. 1999 odstoupila společnost I., a. s., v likvidaci, od části smlouvy, ve které jsou mimo jiné uvedeny i nepředané akumulační ohřívače vody. Před tím dne 18. 3. 1998 vystavila společnost M., a. s., zálohovou fakturu č. 980312, kterou fakturovala společnosti I., a. s., v likvidaci, odběr strojů dle přílohy, ve které jsou předmětné akumulační ohřívače uvedeny (přestože je společnost M., a. s., nikdy nepřevzala), ale naopak v soupisu jednotlivých částí technologie chybí dvě baličky Holomatic č. 3639 a 3707. Dne 30. 7. 1999 prodala společnost

I., a. s., v likvidaci, předmětnou technologii dokladem č. 39/00021 stěžovateli. V průběhu odvolacího řízení předložil stěžovatel přílohu k tomuto dokladu, ve které je uveden seznam jednotlivých strojů včetně jejich čísel. Z této přílohy vyplynulo, že společnost I., a. s., v likvidaci, prodala stěžovateli i stroje, které nemohla dodat, jedná se o akumulační ohřívače vody. Jestliže je tedy společnost M., a. s., dne 25. 6. 1996 od společnosti I., a. s., v likvidaci, nepřevzala, nemohla je také po odstoupení od kupní smlouvy této společnosti vrátit a fakturovat. Následně je nemohl koupit ani stěžovatel. Další nejasnost ohledně předmětu zdanitelného plnění se týká výše zmíněných baliček. Jestliže podle dokladů po odstoupení z kupní ceny mezi společností M., a. s., a I., a. s., v likvidaci, společnost M., a. s., uvedené baličky nevrátila, nemohla je společnost I., a. s., v likvidaci, prodat stěžovateli dokladem č. 39/00021. Je tedy zřejmé, že předmět zdanitelného plnění na dokladu č. 39/00021 je odlišný od technologie, která byla skutečně dodána. Tímto dokladem byl stěžovateli fakturován i prodej šesti strojů (4 akumulační ohřívače vody a dvě baličky holomatic), které mu nemohly být dodány, neboť je dodavatel (I., a. s., v likvidaci), v době předmětného obchodního případu nevlastnil.

Současně žalovaný konstatoval, že zákon o DPH nezná pojem „úprava základu DPH“, který je uveden na předmětném dokladu č. 39/00021. Na tomto dokladu je uvedeno, že společnost I., a. s., v likvidaci, tímto dokladem fakturovala stěžovateli použitou technologii dle přílohy za částku 100 Kč. Uvedení „úpravy základu DPH“ ve výši 4 404 664,60 Kč jednou v kladné hodnotě a podruhé se záporným znaménkem, neodpovídá opravě základu daně podle ustanovení § 15 zákona o dani z přidané hodnoty. Odvolací orgán také nesouhlasí se způsobem stanovení základu daně ve výši 4 404 664,60 Kč a daně 969 026,60 Kč z fakturované částky 100 Kč, neboť uplatnění čl. II. přechodných ustanovení k zákonu č. 133/1995 Sb., kterým byl novelizován zákon o dani z přidané hodnoty, přicházelo v úvahu při uzavření první kupní smlouvy, a to se společností M., a. s. Při uzavření druhé kupní smlouvy mezi I., a. s., a I. s. r. o. již nešlo o smlouvu o finančním leasingu a následný prodej. Ostatně stěžovatel v průběhu odvolacího řízení na výzvu žalovaného č. j. FŘ – 5928/13/01, předložil dokument ze dne 3. 7. 2001, kterým stěžovatel i společnost I., a. s., v likvidaci dodatečně potvrdily uzavření kupní smlouvy na prodej předmětné technologie za cenu 100 Kč bez daně.

Na základě výše uvedeného dospěl žalovaný k závěru, že stěžovatel uplatnil nárok na odpočet daně neoprávněně, z důvodu postupu stěžovatele v rozporu s § 19 odst. 2 zákona o DPH, neboť neprokázal nárok na odpočet daně daňovým dokladem. S přihlédnutím ke skutečnosti, že nebyla prokázána správnost náležitostí uvedených na dokladu č. 39/00021, konkrétně předmět zdanitelného plnění, výše ceny bez daně a výše daně celkem, nelze tento doklad uznat za doklad daňový ve smyslu § 12 citovaného zákona. Žalovaný dále ve svém rozhodnutí uvedl, jakých důkazů v řízení o odvolání stěžovatele proti platebnímu výměru použil a zcela odůvodnil, které důkazní prostředky a z jakého důvodu nepoužil.

Proti rozhodnutí odvolacího orgánu – žalovaného podal žalobce dne 4. 4. 2002 žalobu u Městského soudu v Praze.

V žalobě pro nezákonnost rozhodnutí správce daně (ještě dle § 247 a násl. o. s. ř.) mimo popis celého obchodního případu stěžovatel uvádí, že nesouhlasí s tvrzením žalovaného, že předmět zdanitelného plnění není na daňovém dokladu uveden správně. Poukazuje na skutečnost, že Protokolem o předání ze dne 25. 6. 1996 převzala společnost M., a. s., od stěžovatele i čtyři akumulační kamna. Žalovaný nezpochybnil uskutečnění zdanitelného plnění, pouze poukázal na uvedení i takových částí technologie na daňovém dokladu, které podle jeho názoru nebyly součástí dodávky. To však neznamená,

že dokazováním nebyly náležitosti daňového dokladu doplněny, resp. opraveny. Základ daně nevycházel z rozsahu předmětu zdanitelného plnění nebo ze sjednané ceny, ale byl určen dle speciálního režimu obsaženého v přechodných ustanoveních čl. II zákona 133/1995 Sb. Daňový doklad obsahuje všechny předepsané náležitosti, o opravu základu daně se nejedná. Stěžovatel v žalobě trvá na názoru, že daňový režim podle přechodných ustanovení čl. II zákona 133/1995 Sb. zůstal zachovaný, jelikož nedošlo ke zpětnému odkoupení, nýbrž k vrácení předmětů na základě odstoupení od kupní smlouvy. Stěžovatel v žalobě trval na přesvědčení, že nedošlo ke krácení daňových příjmů státního rozpočtu, naopak nepřiznáním nároku na odpočet se stal stěžovatel poškozeným.

Žalovaný poukázal zejména na skutkový stav vyplývající z dokladů předložených v daňovém řízení, zejména pak na skutečnost, že doklad č. 39/00021 nelze uznat za doklad daňový ve smyslu § 12 zákona o DPH, neboť předmět zdanitelného plnění uvedený v tomto dokladu je odlišný od technologie, která byla stěžovateli skutečně dodána. Tímto dokladem byl totiž stěžovateli fakturován i prodej šesti strojů (čtyři akumulační ohřívače vody, dvě baličky holomatic), které mu nemohly být dodány s ohledem na skutečnost, že je dodavatel, společnost I., a. s., v likvidaci, v době předmětného obchodu nevlastnil. Uplatnění čl. II přechodných ustanovení k zákonu č. 133/1995 Sb., kterým byl novelizován zákon o DPH, přicházelo v úvahu při uzavření první kupní smlouvy, a to se společností M., a. s. Při uzavření druhé kupní smlouvy mezi I., a. s., v likvidaci, a stěžovatelem již nešlo o smlouvu o finančním leasingu a následný prodej. Doklad č. 39/00021 nelze uznat za doklad daňový ve smyslu § 12 zákona o DPH, neboť nebyla prokázána správnost na něm uvedených náležitostí (předmět zdanitelného plnění, výše ceny bez daně a výše daně celkem).

Rozsudkem Městského soudu v Praze byla žaloba jako nedůvodná zamítnuta. Soud mj. uvedl, že další dokazování ve věci provádět nebude, a po shrnutí skutkového stavu dospěl k závěru, že podstatou sporu je posouzení, zda žalobce daňovým dokladem č. 39/00021 prokázal nárok na odpočet daně z přidané hodnoty za příslušné zdaňovací období či nikoli. Soud se předně zabýval otázkou, zda byla dodržena základní lhůta pro ukončení vytýkacího řízení a lhůta pro vyřízení odvolání, a uzavřel konstatováním skutečnosti, že napadené rozhodnutí bylo vydáno až několik dní po datu, ke kterému byla lhůta pro vyřízení odvolání ministerstvem financí prodloužena, tato nezpůsobila tak podstatné porušení ustanovení o řízení před správním orgánem, aby mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé, a byla důvodem pro zrušení napadeného rozhodnutí pro vady řízení rozsudkem bez jednání; soud proto těmto námitkám nepřisvědčil.

Soud nepovažoval za důvodné ani námitky směřující proti rozhodnutí ve věci samé. Stěžovatel byl povinen prokázat nárok na odpočet daně daňovým dokladem (§ 19 odst. 2 zákona o DPH), doklad č. 39/00021 z formálního hlediska obsahuje všechny náležitosti uvedené obligatorně v § 12 odst. 2 zákona o DPH, avšak nejméně v údaji o „výši daně celkem“, uvedeným pod písm. k) tohoto ustanovení, je daňový doklad nesprávný, jelikož stěžovatel při stanovení výše daně postupoval podle čl. II. bodu 1 zákona č. 133/1995 Sb., kterým v tomto rozsahu, s účinností od 1. 1. 1996, měnil a doplňoval zákon o DPH (*dojde-li ke zrušení smlouvy o finančním pronájmu s následnou koupí najaté věci uzavřené do 31. 12. 1994, považuje se tato smlouva od data uzavření za smlouvu o pronájmu, kdy se po skončení nájemní smlouvy najatá movitá věc vrací pronajímateli. To neplatí, pokud byl předmět pronájmu prokazatelně odcizen nebo zničen nebo pokud bude vrácený předmět bezprostředně prodán nebo se bezprostředně stane předmětem nové smlouvy o finančním pronájmu s následnou koupí najaté věci. V případě uzavření další smlouvy o finančním pronájmu s následnou koupí najaté věci je základem daně původní vstupní cena předmětu bez*

daně snížená o podíl z ceny zaplacené podle původní smlouvy o finančním pronájmu s následnou koupí najaté věci. V případě prodeje je základem daně sjednaná cena, nejméně však původní vstupní cena předmětu bez daně snížená o podíl z ceny zaplacené podle původní smlouvy o finančním pronájmu s následnou koupí najaté věci). Stěžovatel by mohl vzít za základ daně původní vstupní cenu předmětu bez daně sníženou ve smyslu shora citovaného ustanovení článku II. bodu 1 tehdy, pokud by se jednalo o první a bezprostřední prodej předmětu leasingu po zrušení smlouvy o finančním pronájmu s následnou koupí najaté věci. V projednávané věci však bylo technologické zařízení předmětem leasingové smlouvy z 5. 11. 1993, od které I., a. s., jako pronajímatel odstoupil ke dni 31. 12. 1994. K prodeji technologie společnosti M., a. s., přistoupil I., a. s., až dne 19. 6. 1996, a není tak splněna podmínka bezprostředního prodeje po zrušení smlouvy o finančním pronájmu s následnou koupí najaté věci. K uzavřené kupní smlouvě mezi I., a. s., a společností M., a. s., však stěžovatel dále argumentoval, že od kupní smlouvy s touto společností I., a. s., v rozsahu týkající se předmětného technologického zařízení, odstoupila dne 28. 7. 1998, a že teprve prodejem vrácené části technologie stěžovateli došlo k prvnímu prodeji podle shora citovaného článku II. bodu 1 zákona č. 133/1995 Sb. Soud se shodl s žalovaným, který s tímto právním názorem nesouhlasil, neboť podle § 349 odst. 1 obchodního zákoníku odstoupením od smlouvy smlouva zaniká. Na rozdíl od úpravy v občanském zákoníku (§ 48 odst. 2), podle níž se zásadně smlouva odstoupením ruší od počátku (*ex tunc*), vychází obchodní zákoník ze zásady, že právní účinky odstoupení nastávají až okamžikem odstoupení (*ex nunc*). Odstoupením od smlouvy tak není dotčena její předchozí účinnost a práva vzniklá ještě před odstoupením od smlouvy pro porušení smluvních povinností zůstávají zachována. Jestliže tedy I., a. s., odstoupil pro prodlení se zaplacením kupní ceny (§ 347 odst. 1 obchodního zákoníku) od kupní smlouvy uzavřené dne 19. 6. 1996 se společností M., a. s., zůstává tato kupní smlouva do dne odstoupení, tj. do 28. 7. 1998, účinná. Za tohoto stavu pak nelze považovat následné uzavření kupní smlouvy, jejímž předmětem bylo stejné technologické zařízení, mezi I., a. s., a právním předchůdcem žalobce, společností I. ČR, s. r. o., dne 30. 7. 1999, za první a bezprostřední prodej vráceného předmětu smlouvy o finančním pronájmu s následnou koupí najaté věci. Je tedy zřejmé, že daňový doklad č. 39/00021, jímž stěžovatel prokazoval nárok na odpočet daně, neobsahuje správný údaj o výši daně /§ 12 odst. 2 písm. k) zákona o DPH/ a stěžovatel tak tímto dokladem nárok na odpočet daně ve smyslu § 19 odst. 2 zákona o DPH neprokázal. Z těchto důvodů se již soud nezabýval námitkou stěžovatele směřující k prokázání rozsahu a předmětu zdanitelného plnění, tedy další náležitostí daňového dokladu /§ 12 odst. 2 písm. f) zákona o DPH/.

Námitku stěžovatele, uplatněnou při ústním jednání dne 12. 9. 2003, brojící proti použití jiného zákonného ustanovení žalovaným oproti správním orgánem prvního stupně, soud nemohl zohlednit, neboť byla uplatněna po uplynutí zákonem stanovené lhůty dvou měsíců, v níž musí žalobce své námitky proti napadenému rozhodnutí žalovaného formulovat a uplatnit u soudu (§ 250b odst. 1 o. s. ř., § 72 odst. 1 s. ř. s.).

V souladu s ust. § 109 odst. 3 s. ř. s. je Nejvyšší správní soud vázán důvody kasační stížnosti; to neplatí, bylo-li řízení před soudem zmatečné /ust. § 103 odst. 1 písm. c) cit. zák./ nebo bylo zatíženo vadou, která mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé, anebo je-li napadené rozhodnutí nepřezkoumatelné (ust. § 103 odst. 1 písm. d) cit. zák./, jakož i v případech, kdy je rozhodnutí správního orgánu nicotné. Ke skutečnostem, které stěžovatel uplatnil poté, kdy bylo vydáno napadené rozhodnutí, Nejvyšší správní soud v souladu s ustanovením § 109 odst. 4 s. ř. s. nepřihlédne. Skutkovým základem pro rozhodnutí kasačního soudu se tedy mohly stát pouze skutečnosti a důkazy, které byly uplatněny před soudem, který vydal napadené rozhodnutí. Při svém rozhodování vycházel Nejvyšší správní

soud ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (ust. § 75 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s.).

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek Městského soudu v Praze v rozsahu důvodů kasační stížnosti uplatněných dle § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s. a dospěl k závěru, že kasační stížnosti nelze vyhovět.

V kasační stížnosti stěžovatel uplatňuje důvod uvedený v § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., tj. nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení. Tvrzenou nezákonnost spatřuje stěžovatel v nesprávném posouzení právní otázky postupu společnosti I., a. s., v likvidaci, podle čl. II. bodu 1 zákona č. 133/1995 Sb., resp. výkladu nejednoznačného ustanovení tohoto článku v neprospěch žalobce. Soud dle názoru stěžovatele rozhodl nezákonně, když nesprávně posoudil právní otázku náležitostí dokladu č. 039/00021 jako daňového dokladu.

K tvrzené nezákonnosti podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. konstatuje Nejvyšší správní soud, že tato spočívá buď v tom, že na správně zjištěný skutkový stav je aplikována nesprávná právní věta, popř. je sice aplikována správná právní věta, ale tato je nesprávně vyložena. Vztah mezi skutkovým zjištěním a právním posouzením lze charakterizovat tak, že jde o aplikaci právní normy na konkrétní případ nebo situaci.

Dle § 349 odst. 1 zákona č. 513/1991 Sb., obchodního zákoníku, platného v době odstoupení společnosti M., a. s., od kupní smlouvy (28. 7. 1999) platí, že *odstoupením od smlouvy smlouva zaniká, když v souladu s tímto zákonem projev vůle oprávněné strany odstoupit od smlouvy je doručen druhé straně; po této době nelze účinky odstoupení od smlouvy odvolat nebo měnit bez souhlasu druhé strany*. Je tedy zřejmé, že pro obchodní vztahy je zánik smlouvy odstoupením upraven tak, že smlouva zaniká *ex nunc*, a jak správně konstatoval soud I. stupně, jde tu o zásadní odchylku od úpravy občanského zákoníku, podle které zaniká smlouva *ex tunc*. Není tedy možné považovat kupní smlouvu uzavřenou mezi společností I., a. s., a společností M., a. s., za neexistující a bez účinků na právní posouzení ve smyslu čl. II bodu 1. zákona č. 133/1995 Sb.

Čl. II. bod 1. zákona č. 133/1995 Sb. říká, že: „*Dojde-li ke zrušení smlouvy o finančním pronájmu s následnou koupí najaté věci uzavřené do 31. 12. 1994, považuje se tato smlouva od data uzavření za smlouvu o pronájmu, kdy se po skončení nájemní smlouvy najatá movitá věc vrací pronajímateli. To neplatí, pokud byl předmět pronájmu prokazatelně odcizen nebo zničen nebo pokud bude vrácený předmět bezprostředně prodán nebo se bezprostředně stane předmětem nové smlouvy o finančním pronájmu s následnou koupí najaté věci. V případě uzavření další smlouvy o finančním pronájmu s následnou koupí najaté věci je základem daně původní vstupní cena předmětu bez daně snížená o podíl z ceny zaplacené podle původní smlouvy o finančním pronájmu s následnou koupí najaté věci. V případě prodeje je základem daně sjednaná cena, nejméně však původní vstupní cena předmětu bez daně snížená o podíl z ceny zaplacené podle původní smlouvy o finančním pronájmu s následnou koupí najaté věci.*“ Tento zákon ze dne 22. 6. 1995, účinný od 1. 1. 1996, změnil a doplnil zákon ČNR č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, v části přechodná ustanovení. Důvodová zpráva praví, že postup při stanovení základu v případě zrušení smlouvy o finančním pronájmu s následnou koupí najaté věci se přesunuje do přechodných ustanovení k zákonu, protože se týká pouze smluv uzavřených do konce roku 1994, u nichž se ještě uplatňuje osvobození od leasingové marže.

Za použití gramatické a logické metody výkladu právních norem lze dospět závěru, že v tomto ustanovení se smlouva o pronájmu konstruuje za přesně vymezených podmínek namísto smlouvy o finančním pronájmu s následnou koupí najaté věci. Stěžovatel vyvíjel snahu nesplnit podmínky uvedené ve větě první tohoto ustanovení tak, aby bylo možno jeho obchodní případ podřadit pod větu druhou, jež negativně vymezuje předpoklady, za nichž je možné zachovat povahu zrušené smlouvy o finančním pronájmu s následnou koupí najaté věci. Tyto negativní předpoklady jsou výslovně označeny jako vrácení předmětu nájmu pronajímateli a jeho bezprostřední prodej. Společnost I., a. s. (dodavatel), uzavřela smlouvu o finančním pronájmu s následnou koupí najaté věci se společností G., s. r. o.; tato smlouva byla zrušena odstoupením a předmět smlouvy byl vrácen pronajímateli. Předmět smlouvy byl prodán společností I., a. s. (stále totožný dodavatel), společnosti M., a. s., když se zde dá hovořit o bezprostředním prodeji nejen v časovém pojetí, nýbrž také o prodeji bez zprostředkovatele - přímo. Přestože od této kupní smlouvy bylo odstoupeno, čímž však v žádném případě nedošlo k anulaci či popření její existence, byly touto kupní smlouvou mezi společnostmi I., a. s., a M., a. s., vyčerpány možnosti pro využití aplikace dalších vět tohoto ustanovení, neboť jejich povaha je jen průvodní ke splnění podmínek věty druhé. Stěžovatel tedy nemohl v žádném případě splnit kritéria naznačená v tomto ustanovení, neboť jeho pozice – kupující od společnosti I., a. s., po odstoupení společnosti M., a. s., od kupní smlouvy - neumožňovala naplnění podmínek nutných k využití „výhod“ v cit. ustanovení č.II. bodu 1 zákona č. 133/1995 Sb. dále uvedených. Nejvyšší správní soud se proto neztotožňuje s kasační námitkou stěžovatele o nesrozumitelnosti a nejednoznačnosti tohoto ustanovení.

Dle § 12 odst. 1 zákona o DPH (vystavování daňových dokladů, dokladů o použití a jejich obsah), platného v době vydání prvostupňového rozhodnutí, je plátce povinen vyhotovit za každé zdanitelné plnění pro jiného plátce běžný daňový doklad, v případě uskutečnění zdanitelného plnění podle § 7 odst. 2 doklad o použití, a to nejdříve dnem uskutečnění zdanitelného plnění a nejpozději do 15 dnů od tohoto dne, pokud tento zákon nestanoví jinak. Údaje o ceně a dani se na daňových dokladech uvádějí v české měně. Doklad vystavený před uskutečněním zdanitelného plnění není daňovým dokladem, s výjimkou splátkového kalendáře. Plátce není povinen vystavit daňový doklad za zdanitelné plnění osvobozené od daně podle § 25 odst. 2 uvádí, že běžný daňový doklad musí obsahovat a) obchodní jméno, sídlo nebo místo podnikání, popř. bydliště nebo místo podnikání plátce, který uskutečňuje zdanitelné plnění, b) daňové identifikační číslo plátce, který uskutečňuje zdanitelné plnění, c) obchodní jméno, sídlo nebo místo podnikání, popř. bydliště nebo místo podnikání plátce, pro něhož se uskutečňuje zdanitelné plnění, d) daňové identifikační číslo plátce, pro něhož se uskutečňuje zdanitelné plnění, e) pořadové číslo dokladu, f) rozsah a předmět zdanitelného plnění, g) datum vystavení dokladu, h) datum uskutečnění zdanitelného plnění, i) výši ceny bez daně celkem, j) základní nebo sníženou sazbu daně, případně sdělení, že se jedná o zdanitelné plnění osvobozené od povinnosti uplatnit daň na výstupu podle § 46 nebo § 47, k) výši daně celkem zaokrouhlenou na desetihaléře nahoru, popřípadě uvedenou i v haléřích. Za správnost údajů uvedených na běžném daňovém dokladu odpovídá plátce, který uskutečnil zdanitelné plnění. Nejvyšší správní soud se ztotožňuje s názorem Městského soudu v Praze, který konstatoval, že stěžovatel neprokázal náležitost daňového dokladu „výše daně celkem“, aniž by se zabýval otázkou, zda stěžovatel splnil uvedení náležitosti daňového dokladu pod písm. f) – rozsah a předmět zdanitelného plnění. Uvedení náležitosti daňového dokladu stanovenou písmenem k) – výše daně celkem – je podstatnou náležitostí daňového dokladu, bez níž nelze vůbec určit odpočet na dani z přidané hodnoty, jak vyplývá z ustanovení níže uvedených.

Dle § 19 zákona o DPH (nárok na odpočet daně) odst. 1: *„Pokud tento zákon nestanoví jinak, plátce má nárok na odpočet daně, pokud jím přijatá zdanitelná plnění, uskutečněná jiným plátcem, použije při podnikání nebo při činnosti vykazující všechny znaky podnikání kromě toho, že je prováděna podnikatelem*.“

Dle § 19 odst. 2 zákona o DPH prokazuje plátce nárok na odpočet daně daňovým dokladem zaúčtovaným podle zvláštního předpisu (zákon o účetnictví), případně evidovaným podle § 11 u plátců, kteří nejsou účetní jednotkou, který má všechny tímto zákonem předepsané náležitosti a který byl vystaven plátcem daně. V případě, že doklad neobsahuje všechny náležitosti daňového dokladu, prokazuje plátce nárok podle zvláštního předpisu. (zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků). Nárok na odpočet lze uplatnit nejdříve v daňovém přiznání za zdaňovací období, ve kterém se uskutečnilo zdanitelné plnění. Nárok na odpočet daně nelze uplatnit po uplynutí tří let od konce zdaňovacího období, v němž se uskutečnilo zdanitelné plnění, pokud zákon nestanoví jinak.

V této souvislosti lze odpovědět na námitku stěžovatele stran prokazování rozsahu a předmětu zdanitelného plnění soudem I. stupně, a to závěrem, že i Nejvyšší správní soud má zato, že další prokazování je zcela nadbytečné a nepřeklene nedostatek deklarované výše daně celkem.

Jako další důvod podání kasační stížnosti uplatnil stěžovatel § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s.; dle tohoto ustanovení lze kasační stížnost podat z důvodu tvrzené 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, měl napadené rozhodnutí správního orgánu zrušit; za takovou vadu řízení se považuje i nepřezkoumatelnost rozhodnutí správního orgánu pro nesrozumitelnost.

Stěžovatel má zato, že soud při svém rozhodování nevycházel ze stavu, který tu byl v době rozhodování žalovaného, tj. nevycházel ze skutkové podstaty, z níž vycházel v napadeném rozhodnutí žalovaný; konkrétně odkaz soudu na zjištění žalovaného v průběhu kontroly daně z přidané hodnoty za zdaňovací období červenec 1999 u společnosti I., a. s., v likvidaci, spočívající v opravě dokladu č. 039/00021. Žalovaný vydal žalobou napadené rozhodnutí dne 4. 2. 2002, oprava dokladu č. 39/00021 byla společností I., a. s., v likvidaci, provedena dne 6. 2. 2002, a kontrola daně z přidané hodnoty za zdaňovací období červenec 1999 u společnosti I., a. s., v likvidaci, byla zahájena až 30. 4. 2002. K tomu Nejvyšší správní soud upomíná, že skutková podstata, z níž správní orgán vycházel v napadeném rozhodnutí, je se spisy v rozporu, pokud skutkový materiál, jinak dostačující k učiněnému správnému skutkovému závěru, ve spisu obsažený, vede k jiným skutkovým závěrům, než jaký učinil rozhodující orgán. Skutková podstata nemá oporu ve spisech, chybí-li podklad pro skutkový závěr učiněný rozhodujícím orgánem, resp. je nedostačující k učinění správného skutkového závěru. V dané situaci nelze o porušení soudního řádu správního vůbec mluvit, jelikož pochybnosti o správnosti dokladu nastaly na straně správních orgánů již dříve, než došlo k opravě dokladu č. 039/00021, a soud I. stupně tuto skutečnost uvedl pouze v rekapitulační části odůvodnění svého rozhodnutí, tedy nelze dovodit, že vzal tuto skutečnost za základ svého rozhodnutí.

Nejvyšší správní soud, shodně se závěrem krajského soudu, shledal rozhodnutí žalovaného řádně odůvodněným, jeho závěry jsou logické a jsou odrazem řádně provedeného

dokazování. Ze správního spisu je zcela zřejmé, že správní orgán provedl v řízení úplné dokazování, je z něj zřejmé, z jakých důkazních prostředků správní orgán při svém rozhodování vycházel. Důkazní prostředky byly řádně zhodnoceny a provedené dokazování vyústilo v řádně zjištěný skutkový stav, z něhož správní orgán při svém rozhodování o tom, zda jsou zde důvody k prokázání uskutečnění zdanitelného plnění či nikoli. Nejvyšší správní soud se ztotožňuje s hodnocením prokázání uskutečnění zdanitelného plnění tak, jak se soud I. stupně s danou námitkou vypořádal. Nejvyšší správní soud se neodchýlil názorově ani od přístupu Městského soudu v Praze ohledně stěžovatelovy námitky stran vydání napadeného rozhodnutí žalovaným až po uplynutí lhůty stanovené ministerstvem financí.

Důkazní břemeno v daňovém řízení leží v souladu s § 31 odst. 9 zákona č. 377/1992 Sb., o správě daní a poplatků, na daňovém subjektu, který prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání, hlášení a vyúčtování nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván.

Ze všech shora uvedených důvodů Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji dle ustanovení § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl.

O nákladech řízení rozhodl Nejvyšší správní soud podle ustanovení § 60 odst. 1 a 7 s. ř. s. Protože úspěšný žalovaný žádné náklady neuplatňoval, resp. mu žádné náklady nad rámec jeho úřední činnosti nevznikly, soud mu nepřiznal náhradu nákladů řízení.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné (§ 53 odst. 3, § 120 s. ř. s.).

V Brně dne 4. listopadu 2005

JUDr. Václav Novotný
předseda senátu