

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: **J. M.,** zastoupeného JUDr. Jaroslavem Savkem, advokátem se sídlem Teplice, Dlouhá 31/63, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Ústí nad Labem,** Velká hradební 61, Ústí nad Labem, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 19. 2. 2004, č. j. 15 Ca 195/2003 - 30,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

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

Odůvodnění:

Rozhodnutím žalovaného ze dne 26. 6. 2003, č. j. 14633/130/02, bylo zamítnuto odvolání žalobce, podané proti dodatečnému platebnímu výměru Finančního úřadu v Teplicích ze dne 21. 5. 2002, č. j. 75934/02/210911/6611, na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období 1.čtvrtletí r. 2000, kterým byla žalobci dodatečně vyměřena daň ve výši 162 712 Kč.

Rozhodnutím žalovaného ze dne 26. 6. 2003, č. j. 14633/1/130/02, bylo zamítnuto odvolání žalobce, podané proti dodatečnému platebnímu výměru Finančního úřadu v Teplicích ze dne 21. 5. 2002, č. j. 75936/02/210911/6611, na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období 2. čtvrtletí r. 2000, kterým byla žalobci dodatečně vyměřena daň ve výši 141 900 Kč.

Rozhodnutím žalovaného ze dne 26. 6. 2003, č. j. 14633/2/130/02, bylo zamítnuto odvolání žalobce, podané proti dodatečnému platebnímu výměru Finančního úřadu

v Teplicích ze dne 21. 5. 2002, č. j. 75937/02/210911/6611, na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období 3. čtvrtletí r. 2000, kterým byla žalobci dodatečně vyměřena daň ve výši 150 700 Kč.

Rozhodnutím žalovaného ze dne 26. 6. 2003, č. j. 14633/4/130/02, bylo zamítnuto odvolání žalobce, podané proti dodatečnému platebnímu výměru Finančního úřadu v Teplicích ze dne 21. 5. 2002, č. j. 75940/02/210911/6611, na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období 3. čtvrtletí r. 2001, kterým byla žalobci dodatečně vyměřena daň ve výši 20 546 Kč.

Rozhodnutím žalovaného ze dne 26. 6. 2003, č. j. 14633/3/130/02, byl na základě odvolání žalobce změněn dodatečný platební výměr Finančního úřadu v Teplicích ze dne 21. 5. 2002, č. j. 75938/02/210911/6611, na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období 1. čtvrtletí r. 2001, kterým byla žalobci dodatečně vyměřena daň ve výši 134 420 Kč.

Výše uvedená rozhodnutí žalovaného napadl žalobce dne 20. 8. 2003 samostatnými žalobami, které Krajský soud v Ústí nad Labem spojil ke společnému projednání a rozsudkem ze dne 19. 2. 2004, č. j. 15 Ca 195/2003 - 30, jako nedůvodné zamítl.

Stěžovatel kasační stížnost podává z důvodu uvedeného v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen s. ř. s.). Nesouhlasí s právním posouzením žalobní námitky, týkající se uskutečnění zdanitelného plnění na základě komisionářské smlouvy s paní L. K., tak jak byla provedena soudem. V této souvislosti tvrdí, že důkazy o realizaci plnění z komisionářské smlouvy měl žalovaný k dispozici, plnění byla přesně specifikována, zápis pořízený následně nikoliv správcem daně jednoznačně dokazuje, se kterými firmami L. K. zprostředkovala obchody a údaje o tom jsou obsaženy v účetnictví stěžovatele. Žalovaný i soud proto pochybily, když nevzaly v rozporu s ust. § 2 odst. 7 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen zákon) v úvahu skutečný stav, podle něhož došlo k naplnění podmínek pro vznik nároku na odpočet daně ve smyslu ust. § 19 odst. 1 zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty.

Nesouhlasí rovněž s právním posouzením správnosti procesního postupu správce daně soudem, a proto setrvává na žalobních námitkách týkajících se vad řízení, uvedených v žalobě, spočívajících v neúplném zjištění skutečností rozhodných pro správné stanovení daně (§ 31 odst. 2 zákona), porušení práva účastnit se výslechu svědka a klást mu otázky § 8, § 16 odst. 4 písm. e/ zákona), nesprávném postupu odvolacího orgánu při doplňování výsledků daňového řízení s použitím výzvy dle § 43 zákona.

Tvrdí, že výrok II. rozsudku krajského soudu „žaloby se zamítají“ je neurčitý a nesrozumitelný, neboť původně bylo podáno pět žalob, výrok o spojení věcí ke společnému projednání neobsahuje spisové značky těch věcí, které byly spojeny, ale pouze toliko čísla jednací rozhodnutí žalovaného. Nesrozumitelnost a neurčitost výroku je spatřována v tom, že výrok rozsudku ve věci samé je rozhodnutím ve věci a mělo by z něj být seznatelné v jaké věci bylo rozhodnuto. Výrok II. rozsudku těmto zákonným požadavkům neodpovídá. Podle názoru stěžovatele došlo postupem žalovaného k porušení zákona a z tohoto důvodu měl krajský soud napadená rozhodnutí správního orgánu 1. a 2. stupně zrušit. To, že tak neučinil a jeho výrok II. rozsudku je neurčitý a nesrozumitelný, je podle stěžovatele důvodem pro podání kasační stížnosti dle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.

Navrhuje proto, aby rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem byl zrušen a věc mu byla vrácena k dalšímu řízení. Součástí podané kasační stížnosti je i návrh na přiznání odkladného účinku dle § 107 s. ř. s.

Žalovaný ve svém vyjádření ke kasační stížnosti uvádí, že v rámci prováděné daňové kontroly daně z přidané hodnoty správce daně 1. stupně ověřoval oprávněnost uplatněného nároku na odpočet daně z přidané hodnoty vykázaného stěžovatelem v daňovém přiznání za zdaňovací období II. - IV. čtvrtletí r.1998, I .- IV. čtvrtletí r. 1999, I. - IV. čtvrtletí r. 2000 a I. - III. čtvrtletí r. 2001. Na základě výsledků daňové kontroly dospěl k závěru, že v rozporu s ust. § 19 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty byl ve zdaňovacích obdobích 1. – 3. čtvrtletí r. 2000 a 1. a 3. čtvrtletí r. 2001 uplatněn nárok na odpočet daně na základě daňových dokladů, vystavených paní L. K., bytem H. P. 152, za zprostředkování služby podle komisionářské smlouvy ze dne 1. 2. 2000. Žalovaný neuznal nárok na odpočet daně v souvislosti s těmito uskutečněnými zdanitelnými plněními a dodatečně vyměřil stěžovateli daňovou povinnost za zdaňovací období 1. – 3. čtvrtletí r. 2000 a 1. a 3. čtvrtletí r. 2001. V průběhu daňové kontroly opakovaně vyzval stěžovatele, aby prokázal, jakým způsobem použil přijatá zdanitelná plnění při podnikání a vyzval jej k předložení důkazů o způsobu, jakým byly naplňovány jednotlivé body komisionářské smlouvy ze strany dodavatele – paní L. K. Tuto správce daně 1. stupně následně vyslechl jako svědka. Po vyhodnocení důkazů dospěl k závěru, že předložené důkazy neprokázaly, že stěžovatel přijal zdanitelná plnění z komisionářské smlouvy a použil je při podnikání.

K námitce stěžovatele, že mu nebylo umožněno účastnit se výslechu svědkyně a klást jí otázky, žalovaný uvádí, že stěžovatel byl sice vyrozuměn o tomto výslechu den před jeho konáním (vyrozumění předáno stěžovateli přímo na finančním úřadě), avšak nevznesl proti tomuto zamýšlenému úkonu žádné námitky a nevyjádřil se, že by se jej nemohl účastnit. Po provedeném výslechu svědka byl stěžovatel s výpovědí seznámen a byla mu předána její fotokopie. Ani poté nezpochybnil stěžovatel zákonnost tohoto úkonu a nepožadoval jeho opakování.

Závěrem svého vyjádření žalovaný s odkazem na úpravu důkazního břemene v daňovém řízení (§ 31 odst. 9 zákona) uvádí, že důkazy získané v daňovém řízení neprokazují uskutečnění dohodnuté zprostředkovatelské činnosti tak, jak tvrdí stěžovatel; jeho tvrzení ve vztahu k plnění ze smlouvy je pouhé konstatování, které není schopen doložit řádnými důkazy.

Žalovaný proto navrhuje kasační stížnost jako nedůvodnou zamítnout.

Ze spisového materiálu bylo zjištěno, že správce daně 1. stupně – Finanční úřad v Teplicích zahájil u stěžovatele dne 2. 11. 2001 daňovou kontrolu daně z přidané hodnoty za zdaňovací období za zdaňovací období II. - IV. čtvrtletí r. 1998, I. - IV. čtvrtletí r. 1999, I. - IV. čtvrtletí r. 2000 a I .- III. čtvrtletí r. 2001. V jejím rámci bylo zjištěno, že stěžovatel uzavřel dne 1. 2. 2000 komisionářskou smlouvu s paní L. K., přičemž předmětem této smlouvy byl závazek komisionáře zařídit vlastním jménem pro komitenta a na jeho účet „zprostředkování a zajištění obchodu k nákupu a prodeji malovaného a dekorativního skla, broušeného a rytého skla, včetně uzavírání smluv s klienty o obstarání nákupu či prodeji uvedeného sortimentu“. Správce daně 1. stupně ověřil kromě jiného oprávněnost uplatněného nároku na odpočet daně z přidané hodnoty za zdaňovací období I. - III. čtvrtletí r. 2000, I. čtvrtletí r. 2001 a III.čtvrtletí r. 2001 na základě daňových dokladů (faktur), vystavených paní L. K., bytem H. P. 152, za zprostředkování služby na základě výše zmiňované

komisionářské smlouvy. Na základě výsledků daňové kontroly dospěl k závěru, že nárok na odpočet daně v souvislosti s těmito uskutečněnými zdanitelnými plněními za výše uvedená zdaňovací období byl uplatněn v rozporu s ust. § 19 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty, neboť stěžovatel v daňové kontrole přijetí zdanitelných plnění neprokázal. K tomuto závěru dospěl na základě provedeného dokazování, přičemž vycházel především z odpovědí stěžovatele při jednání dne 21. 11. 2001, kterých se mu dostalo na jeho otázky ohledně faktického plnění z uzavřené komisionářské smlouvy, z výslechu svědkyně L. K., uskutečněného 7. 12. 2001 ve Vazební věznici L., vyjádření stěžovatele z 15. 1. 2002 k výzvě správce daně 1. stupně k prokázání nároku na odpočet DPH dle § 19 zákona o dani z přidané hodnoty a předložení důkazu o tom, jak konkrétně došlo k naplnění předmětu komisionářské smlouvy při splnění práv a povinností obou smluvních stran. Na základě výsledků daňové kontroly dodatečně vyměřil stěžovateli daňovou povinnost za zdaňovací období 1. – 3. čtvrtletí r. 2000 a 1. a 3. čtvrtletí r. 2001.

Proti dodatečným platebním výměrům podal stěžovatel odvolání, ve kterém namítl, že skutečným obsahem právního úkonu bylo zprostředkování obchodu, jež prováděla paní K. a za toto jí stěžovatel zaplatil fakturovanou odměnu, která sice neodpovídala smluvním podmínkám, ale přesto se jednalo o odměnu z plnění závazků z obchodní smlouvy. Stěžovatel namítl, že správci daně nepříslušelo hodnotit, zda a jak byla stranami naplňována ustanovení smlouvy (hlavně pokud se týká výše odměny), ale příslušelo mu hodnotit jen podmínky vzniku nároku na odpočet DPH. Předmětem dokazování mohla být tedy pouze skutečnost, zda stěžovatel použil přijatá zdanitelná plnění uskutečněná jiným plátcem pro svá zdanitelná plnění, či pro dosažení nebo udržení příjmů. Toto důkazní břemeno stěžovatel dle svého mínění unesl. Dle stěžovatele se správce daně při hodnocení důkazů nevypořádal se svou povinností uvést, proč nepřihlédl k prohlášení stěžovatele a svědka a s povinností řádně odůvodnit závěr o tom, že stěžovatel neprokázal použití přijatých zdanitelných plnění pro podnikání. Namítl, že byl zbaven práva klást svědkovi otázky, když o tom, že bude vyslechnut svědek, byl informován pouze 1 den předem, v odvolání uplatnil i připomínky k obsahu otázek, položených svědkovi.

Žalovaný rozhodnutími ze dne 26. 6. 2003, č. j. 14633/130/02, č. j. 14633/1/130/02, č. j. 14633/2/130/02, č. j. 14633/4/130/02, odvolání žalobce proti dodatečným platebním výměrům na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období I. – III. čtvrtletí r. 2000 a III. čtvrtletí r. 2001 zamítl a rozhodnutím ze dne 26. 6. 2003, č. j. 14633/3/130/02, změnil dodatečný platební výměr na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období 1. čtvrtletí r. 2001. V odůvodnění rozhodnutí shrnul postup správce daně 1. stupně včetně jeho zjištění v daňové kontrole a dospěl ke stejnému právnímu závěru jako správce daně 1. stupně, tj. že stěžovatel neunesl v tomto řízení důkazní břemeno, neboť neprokázal, že přijal zdanitelná plnění na základě komisionářské smlouvy (§ 19 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty), tj. že neprokázal faktické plnění předmětu smlouvy ze strany komisionáře, spočívající ve zprostředkování a zajištění obchodů. Tvrzení stěžovatele, že k tomuto plněno došlo, označil za pouhé konstatování, jež tento nebyl schopen doložit jinými důkazy než komisionářskou smlouvou a daňovými doklady (vystavenými fakturami), a to ani v rámci daňové kontroly, ani v rámci doplnění dokazování, provedeného v odvolacím řízení. Plnění dohodnutého předmětu smlouvy nebylo podle žalovaného prokázáno ani svědeckou výpovědí svědkyně K. K námitce stěžovatele ohledně prováděné svědecké výpovědi žalovaný uvedl, že stěžovatel byl o jejím konání řádně vyrozuměn, s jejím obsahem byl posléze seznámen, přičemž neuplatnil k postupu správce daně 1. stupně žádné připomínky a nežádal o její opakování.

Proti rozhodnutím odvolacího orgánu podal stěžovatel samostatné žaloby ke Krajskému soudu v Ústí nad Labem. V žalobách stěžovatel zopakoval námitky, jež uvedl v odvolání proti dodatečným platebním výměrům a uvedl, že se žalovaný nevypořádal se všemi důvody odvolání, a proto je stěžovatel považuje i za žalobní body. V této souvislosti namítl především, že žalovaný ani správce daně 1. stupně řádně nezjistil skutečný stav věci, tedy nezjistil co nejúplněji skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti (§ 31 odst. 2 zákona), přičemž pokud by tak učinil, dospěl by k závěru, že stěžovateli vznikl po právu nárok na odpočet daně z přidané hodnoty ve smyslu § 19 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty. Podle stěžovatele pro něj komisionář zprostředkoval obchody s podnikatelskými subjekty, z nichž později dosáhl obraty. Předmětem dokazování správce daně měla být pouze skutečnost, zda použil přijatá zdanitelná plnění uskutečněné jiným plátcem pro zdanitelná plnění vlastní. Dále namítl porušení ust. § 16 odst. 4 písm. e) a § 8 zákona, kdy tvrdil, že nesprávným postupem správce daně 1. stupně byl zkrácen ve svém právu účastnit se výslechu svědkyně paní K. a klást jí při tomto ústním jednání otázky. Ve vztahu k postupu žalovaného v odvolacím řízení namítl porušení ust. § 50 a § 43 zákona, kdy tvrdil, že v rámci odvolacího řízení nemůže správce daně doplňovat dokazování v rozsahu a způsobem, jak požadoval správce daně ve výzvě, vydané dle § 43 zákona.

Rozsudkem Krajského soudu v Ústí nad Labem byly samostatné žaloby spojeny ke společnému projednání (věc byla nadále vedena pod sp. zn. 15 Ca 195/2003) a poté byly jako nedůvodné zamítnuty. V odůvodnění rozhodnutí soud mj. uvedl, že z ust. § 19 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty vyplývá, že nárok na odpočet daně vzniká plátci pouze ohledně plnění, které prokazatelně přijal od jiného plátce a jež bylo použito takovým způsobem, že lze prokázat jeho konkrétní souvislost s podnikatelskou činností. Plátce podle § 19 odst. 2 tohoto zákona prokazuje nárok na odpočet daně daňovým dokladem, který obsahuje veškeré zákonem předepsané náležitosti a byl vystaven plátcem, avšak pouze formálně bezvadný daňový doklad sám o sobě neprokazuje, že došlo k faktickému uskutečnění zdanitelného plnění. Soud dále podrobně rozvedl rozložení důkazního břemene v daňovém řízení mezi daňový subjekt a správce daně a uvedl, že v rámci důkazního břemene stěžovatele (§ 31 odst. 9 zákona) měl tento povinnost prokázat správci daně, že jím uplatňovaná zdanitelná plnění byla skutečně realizována. Bylo tedy povinností stěžovatele předložit nebo navrhnout k prokázání tvrzení o faktickém uskutečnění zdanitelného plnění důkazy. Tuto svoji povinnost plnil stěžovatel v daňovém řízení pouze tím, že předkládal správci daně svá rozporná vyjádření o plnění předmětu komisionářské smlouvy ze strany komisionáře, v průběhu řízení neuvedl, jaké jednotlivé obchody mu komisionář zprostředkoval, v čem konkrétně jeho zprostředkovatelská činnost v jednotlivých případech spočívala a jaká plnění mu v důsledku jeho činnosti byla poskytnuta třetími osobami. Podle soudu tedy stěžovatel nesplnil svoji povinnost uvést taková tvrzení, kterými by bylo možno rozhodné skutečnosti posuzovat a již naprosto nedostál své povinnosti předložit na podporu skutečností uvedených v daňových přiznáních důkazy. Důkazy předložené stěžovatelem prokázaly pouze uzavření komisionářské smlouvy a skutečnost, že byly vystaveny daňové doklady, avšak nikoliv faktické uskutečnění zdanitelného plnění. K námitce stěžovatele ohledně porušení jeho práva dle § 16 odst. 4 písm. e) zákona soud uvedl, že stěžovatel byl o chystaném výslechu svědka vyrozuměn, přičemž žádné ustanovení zákona neupravuje lhůtu, v jaké nejpozději má být daňový subjekt o tomto úkonu správce daně zpraven. Správce daně tedy nepochybil, když stěžovatele o tom, že bude vyslechnut svědek vyrozuměl jeden den před konáním výslechu. Stěžovatel měl možnost se tohoto výslechu zúčastnit, případně požádat správce daně o změnu termínu, toto však neučinil a ani později v rámci probíhající daňové kontroly zákonnost tohoto úkonu nezpochybnil. Jako nedůvodnou shledal soud rovněž námitku stěžovatele, že žalovaný nebyl oprávněn v rámci odvolacího

řízení vyzvat stěžovatele dle § 43 zákona, přičemž poukázal na toto oprávněné odvolacího orgánu, jež je mu dáno § 50 odst. 4 zákona. Odmítl rovněž námitku, že žalovaný nebyl oprávněn v odvolacím řízení doplňovat dokazování s tím, že toto právo odvolacího orgánu vyplývá přímo z § 50 odst. 3 zákona, přičemž v tomto ustanovení není vymezen rozsah, v jakém lze doplňovat řízení či odstraňovat jeho vady.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem v rozsahu důvodů kasační stížnosti uplatněných dle § 103 odst. 1 písm. a), b), d) s. ř. s. a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

V podané kasační stížnosti stěžovatel předně uvádí, že ji podává z důvodu nesprávného posouzení právní otázky soudem, tedy z důvodu uvedeného v ust. § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., týkající se splnění podmínek pro vznik nároku na odpočet daně dle § 19 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty.

Tvrzená nezákonnost, spočívající v nesprávném právním posouzení věci soudem v předcházejícím řízení 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.

Takové pochybení Nejvyšší správní soud v napadeném rozhodnutí krajského soudu neshledal.

Podle § 19 odst. 1 zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen zákon o dani z přidané hodnoty), nárok na odpočet daně z přidané hodnoty má plátce, pokud jím přijatá zdanitelná plnění, uskutečněná jiným plátcem, použije při podnikání nebo při činnosti vykazující všechny znaky podnikání kromě toho, že je prováděna podnikatelem, pokud zákon nestanoví jinak.

Podle § 31 odst. 9 zákona o správě daní daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání, hlášení a vyúčtování, nebo k jejich průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván. Podle § 31 odst. 8 písm. c) zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen zákon o správě daní), správce daně prokazuje existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví a jiných povinných evidencí či záznamů, vedených daňovým subjektem.

Stěžovatel uzavřel dne 1. 2. 2000 komisionářskou smlouvu s paní L. K., jejímž předmětem byl závazek komisionáře, že zařídí vlastním jménem pro komitenta a na jeho účet „zprostředkování a zajištění obchodu k nákupu a prodeji malovaného a dekorativního skla, broušeného a rytého skla, včetně uzavírání smluv s klienty o obstarání nákupu či prodeji uvedeného sortimentu“. Pro vznik nároku na odpočet daně dle § 19 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty v souvislosti s plněními z uzavřené komisionářské smlouvy, spočívajícími ve zprostředkování a zajištění obchodů v dohodnuté oblasti komisionářem, byl stěžovatel povinen správci daně v prvé řadě prokázat, že přijal zdanitelná plnění od jiného plátce (komisionáře) a že tato plnění použil při podnikání nebo při činnosti vykazující všechny znaky podnikání. Na stěžovateli tak spočívalo důkazní břemeno k prokázání naplnění těchto dvou podmínek nutných ke vzniku nároku na odpočet daně dle citovaného § 19 odst. 1.

Daňové řízení obecně je postaveno na zásadě, že každý daňový subjekt má jednak povinnost sám daň přiznat, tedy břemeno tvrzení, ale též povinnost toto své tvrzení doložit, tedy břemeno důkazní. Povinnost nést důkazní břemeno daňovým subjektem v daňovém řízení je upravena v ust. § 31 odst. 9 zákona o správě daní, přičemž ze zvláštní povahy tohoto řízení vyplývá přesunutí důkazního břemene ve značném rozsahu ze správního orgánu na daňový subjekt . Pokud správce daně zákonem určeným způsobem vyjádří pochybnost o tvrzení daňového subjektu, je tento povinen tvrzené skutečnosti prokázat. Stěžovatel měl v rámci daňového řízení povinnost prokázat, zda a jakým způsobem došlo v kontrolovaných zdaňovacích obdobích k faktickému naplnění předmětu smlouvy ze strany komisionáře, deklarovanému po formální stránce daňovými doklady (fakturami), jež vystavil komisionář pro stěžovatele a na základě kterých stěžovatel uhradil komisionáři dohodnutou úplatu dle čl. III smlouvy.

Ze spisového materiálu vyplynulo, že správce daně 1. stupně v rámci daňové kontroly vyzval stěžovatele, aby mu sdělil, co bylo konkrétně předmětem fakturovaných služeb, popsal činnost vykonanou pro něj komisionářem, sdělil mu, zda a jakým způsobem byl ze strany komisionáře průběžně o plnění smlouvy informován a zda pro něj komisionář obstaral konkrétní zakázky. Na tyto dotazy stěžovatel odpověděl do protokolu o ústním jednání ze dne 21. 11. 2001, tak, že v obecné rovině popsal činnost komisionáře při přípravě projektu spojeného s výstavbou sklárny, k jehož realizaci však nedošlo a uvedl, že konkrétní zakázky na prodej skla komisionář nezprostředkoval. Odměny, které byly komisionáři vyplaceny na základě vystavených faktur, vycházely pouze z kalkulace komisionáře, k níž však stěžovatel neměl podklady. V daňovém řízení byla dne 7. 12. 2001 vyslechnuta jako svědkyně paní Křížová, jež měla dle smlouvy jako komisionářka zprostředkovat a zajistit uzavření obchodů k nákupu a prodeji skla, avšak ani tento výslech svědka neprokázal, že ze strany komisionáře došlo k faktickému plnění předmětu smlouvy, tj. zprostředkování a zajištění konkrétních obchodů ve prospěch stěžovatele. Svědkyně opět pouze v obecné rovině vypověděla, že svojí činností přispěla k uzavření obchodů stěžovatele, avšak nebyla schopna označit konkrétné subjekty, se kterými jednala, nespecifikovala v čem konkrétně její zprostředkovatelská činnost spočívala, v jakém rozsahu a kdy konkrétně byla prováděna, případně jaké náklady jí s tomto činností vznikly. Výpověď svědka nepotvrdila ani nevyvrátila tvrzení stěžovatele ze dne 21. 11. 2001 o tom, že komisionář svojí činností nepřispěl k uzavření žádného z obchodů stěžovatele. Ani poté, co se stěžovatel s výpovědí svědka seznámil, nepředložil žádné důkazy k svému tvrzení, že došlo k faktickému plnění z komisionářské smlouvy, tedy že přijal zdanitelná plnění uskutečněná jiným plátcem. Na výzvu správce daně 1. stupně reagoval stěžovatel pouhým vyjádřením, ve kterém uvedl, že komisionář jednal s celou řadou zahraničních firem, přičemž výsledkem těchto jednání bylo uskutečnění obchodu s označenými firmami s tím, že příslušné doklady k těmto obchodům stěžovatele jsou součástí jeho účetnictví. Důkazy, jež by osvědčily jeho tvrzení o tom, že v kontrolovaných zdaňovacího obdobích fakticky přijal zdanitelné plnění od komisionáře, nepředložil stěžovatel ani v rámci doplnění dokazování, provedeném v odvolacím řízení proti dodatečným platebním výměrům na daň z přidané hodnoty. Na doplnění považuje Nejvyšší správní soud za nutné uvést, že i k osobě komisionáře měl správce daně 1. stupně k dispozici jeho daňová přiznání za uvedená zdaňovací období včetně zprávy o daňové kontrole na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období 1.- 4.čtvrtletí r. 2000. Z kontrolní zprávy správce daně místně příslušného osobě komisionáře vyplynulo, že tento daňový subjekt nepředložil správci daně žádné důkazy, prokazující jeho daňovou povinnost, uvedenou v daňových přiznáních k DPH za kontrolované období, neboť, jak se sám daňový subjekt vyjádřil, žádné nemá.

Pouhé tvrzení stěžovatele o tom, jakým způsobem bylo fakticky plněno na základě smlouvy bez toho, že by toto své tvrzení opřel o důkazy, nemůže v daňovém řízení obstát. Stěžovatel nedostál své povinnosti prokázat své tvrzení o tom, že přijal zdanitelná plnění od komisionáře, přičemž jako důkaz neobstojí pouhý odkaz stěžovatele na to, že důkazy, prokazující uskutečnění obchodů, na jejichž zprostředkování se komisionář podílel, jsou součástí jeho účetnictví. Jak již bylo uvedeno, má daňový subjekt v daňovém řízení nejen povinnost nést břemeno tvrzení, ale i povinnost k tomuto tvrzení nést břemeno důkazní. Pouhým tvrzením stěžovatele, že určité skutečnosti nastaly, nemůže být splněna jeho povinnost prokázat v daňovém řízení správnost a pravdivost údajů uvedených v jeho daňových přiznáních (§ 31 odst. 9 zákona), pokud není současně spojena se splněním jeho povinnosti toto tvrzení podložit věrohodnými důkazy. Důkazy označené stěžovatelem v jeho vyjádřeních adresovaných správci daně a v jeho podáních jsou způsobilé osvědčit pouze to, že stěžovatel uzavřel smlouvy o prodeji zboží se třetími osobami a že na základě těchto smluv plnil. Stěžovatel v průběhu daňového řízení žádnými důkazy neprokázal, že by k uzavření těchto smluv došlo v příčinné souvislosti se zprostředkovatelskou činností komisionáře, což má pro posouzení, zda stěžovatel přijal zdanitelné plnění od komisionáře, zcela zásadní význam. Posoudil-li tedy správce daně 1. stupně a posléze žalovaný, že stěžovatel smlouvou a daňovými doklady neprokázal faktickou přijetí deklarovaného zdanitelného plnění, nelze tomuto závěru nic vytknout. Pokud žalobce uzavřel komisionářskou smlouvu, jejímž předmětem bylo zprostředkování a zajištění obchodů v dané oblasti, šlo o jeho rozhodnutí v rámci podnikatelské činnosti, jež je ale následně spojeno s jeho povinností prokázat v daňovém řízení nejen existenci tohoto právního úkonu, ale faktického naplnění jeho obsahu. Důkazní povinnost zde leží pouze na daňovém subjektu, kterou nelze přenášet na správce daně 1. stupně či žalovaného.

Lze tedy uzavřít, že na předmětnou smlouvu a daňové doklady vystavené komisionářem je nutné pohlížet pouze jako na právní důvod zdanitelného plnění. Stěžovatel byl povinen prokázat správci daně, že takové zdanitelné plnění od jiného plátce skutečně přijal a že v přímé souvislosti s přijatým zdanitelným plněním uzavřel označené smlouvy se třetími osobami. Bylo pouze věcí stěžovatele, jaké důkazy předloží či jaké navrhne a zda je schopen tvrzené skutečnosti prokázat. Pokud závazek komisionáře spočíval ve vyvíjení takové činnosti, aby měl stěžovatel příležitost uzavřít určitou smlouvu s třetí osobou a tvrdí-li stěžovatel, že komisionář zprostředkovatel takovouto činnost vyvíjel, bylo na něm tyto skutečnosti prokázat. Důkazy předložené a navržené stěžovatelem však toto tvrzení neprokazují, neboť z nich lze dovodit toliko to, že stěžovatel s komisionářem uzavřel předmětnou smlouvu, s odkazem na tuto smlouvu komisionář vystavil faktury, jejich úhradu stěžovatel doložil účetními doklady a že stěžovatel uzavíral obchody se třetími osobami. Nikterak z nich však nevyplývá, že k uzavření stěžovatelem označených smluv došlo na základě činnosti komisionáře.

Důkazní břemeno ve vztahu k první podmínce vzniku nároku na odpočet daně dle § 19 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty stěžovatel neunesl a vzhledem k rozložení důkazního břemene v daňovém řízení nelze souhlasit s tvrzením, že tak místo stěžovatele měl činil správce daně 1. stupně a žalovaný s odkazem na ustanovení § 31 odst. 2 zákona.

Za nedůvodné považuje Nejvyšší správní soud i stížnostní námitky, podřaditelné pod ust. § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s., týkající se vytýkaných procesních pochybení žalovaného a správce daně 1. stupně, spočívajících v porušení jeho práva účastnit se výslechu svědka a klást mu otázky (§ 8, § 16 odst. 4 písm. e/ zákona) a nesprávném postupu odvolacího

orgánu při doplňování výsledků daňového řízení s použitím výzvy dle § 43 zákona (§ 50 zákona).

Podle § 48 odst. 6 zákona nemůže-li správce daně posoudit všechny údaje odvolání z výsledků již provedeného řízení, řízení doplní.

Podle § 50 odst. 3 zákona v rámci odvolacího řízení může odvolací orgán výsledky daňového řízení doplňovat, odstraňovat vady řízení anebo toto doplnění nebo odstranění vad uložit správci daně se stanovením přiměřené lhůty.

Podle § 50 odst. 4 zákona je v odvolacím řízení odvolací orgán oprávněn použít přiměřeně i § 43.

Cílem daňového řízení je podle ust. § 2 odst. 2 zákona stanovení a vybrání daně tak, aby nebyly zkráceny daňové příjmy. Pokud odvolací orgán při přezkoumání napadeného rozhodnutí v rozsahu požadovaném v odvolání shledá, že výsledky dosavadního řízení mu pro svou neúplnost neumožňují učinit si úsudek o důvodnosti odvolání, je oprávněn řízení doplnit a odstranit případné vady, přičemž tak činí sám nebo doplnění výsledků řízení či odstranění vad uloží správci daně, jež napadené rozhodnutí vydal. Doplnění řízení má zajistit, aby konečné rozhodnutí ve věci bylo vydáno na základě náležitě zjištěného skutkového stavu (§ 31 odst. 2). Oprávnění odstraňovat vady řízení nebo výsledky daňového řízení doplňovat má však orgán, jež o podaném odvolání rozhoduje, pouze v rozsahu skutečností významných pro správné stanovení daňové povinnosti, kterými se správce daně prvého stupně zabýval, s cílem, aby skutková zjištění, provedená v daňovém řízení byla úplná a procesně bezvadná. Zákon zde pak odvolacímu orgánu vymezuje v ustanovení § 50 odst. 4 jako jeden z nástrojů, jímž je možné doplňovat výsledky řízení, institut vytýkacího řízení, jehož lze přiměřeně využít i v řízení odvolacím. V případě stěžovatele nebylo zjištěno, že by žalovaný svým postupem v odvolacím řízení překročil meze svého oprávnění, dané mu § 48 odst. 6 ve spojení s § 50 odst. 3, 4 zákona, neboť žalovaný prováděl doplnění dokazování ohledně týchž skutečností, jež prověřoval v daňové kontrole správce daně 1. stupně a v rozsahu a intencích námitek uplatněných v podaném odvolání proti dodatečným platebním výměrům na daň z přidané hodnoty.

Procesním právem daňového subjektu v daňovém řízení je dle ust. § 16 odst. 4 písm. e) zákona právo klást svědkům a znalcům otázky při ústním jednání a místním šetření. Aby mohl daňový subjekt tohoto svého zákonného práva využít, musí mu správce daně dát možnost ho uplatnit, to však může učinit pouze tím, že daňový subjekt o uvažovaném výslechu svědka předem vyrozumí. V případě stěžovatele správce daně svoji povinnost informovat jej o výslechu svědka splnil, když jej o skutečnosti, bude vyslechnut svědek řádně informoval, což stěžovatel stvrdil svým podpisem. Pokud je správci daně vytýkáno, že tak učinil pouze jeden den před konáním svědecké výpovědi, považuje Nejvyšší správní soud za nutné uvést, že stěžovatel nebyl v daňovém řízení zbaven možnosti být přítomen výslechu svědka a svého práva klást mu otázky, když měl možnost tuto skutečnost namítnout v okamžiku, kdy se o termínu výslechu svědka dozvěděl a požádat tak o jeho změnu. Pro reálnou možnost stěžovatele tak učinit svědčí i skutečnost, že o konání výslechu byl vyrozuměn přímo při jednání u správce daně a měl proto dostatek příležitosti tento požadavek vznést. Stejně tak měl stěžovatel možnost tuto námitku uplatnit následně, případně požádat o opakování svědecké výpovědi a to poté, co byl s obsahem výpovědi seznámen. Pokud tak stěžovatel neučinil, nelze jeho nekonání a nedbání jeho práv přičítat k tíži správce daně a jeho postup pak považovat za procesně vadný.

Dle § 39 odst. 1 s. ř. s. může předseda senátu samostatné žaloby, směřující proti témuž rozhodnutí nebo proti rozhodnutím, která spolu skutkově souvisejí, spojit ke společnému projednání.

Předpokladem společného řízení o více věcech je to, že všechny mohou být z pohledu věcné a místní příslušnosti být projednány u stejného soudu a že spolu skutkově souvisí nebo že se týkají týchž účastníků. Hlavním důvodem je pak hospodárnost řízení. Soudu je tak dána možnost, aby s přihlédnutím k okolnostem případu rozhodl o tom, že samostatné žaloby, směřující proti rozhodnutím žalovaného, budou projednány společně a bude o nich rozhodnuto jedním rozhodnutím. Řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu dle § 65 a násl. s. ř. s. je řízením sporným, zahajovaným výlučně na návrh. Předmět řízení je vymezen žalobním petitem, což je v případě napadeného rozhodnutí správního orgánu návrh na jeho zrušení. Soud rozhoduje o celém předmětu řízení, výrok rozsudku musí ve smyslu § 78 s. ř. s. odpovídat žalobnímu petitu, což znamená, že celý předmět řízení musí být postižen buď kladným nebo záporným rozhodnutím – tj. žaloba se zamítá (§ 78 odst. 7 s. ř. s.) nebo napadené rozhodnutí se ruší a věc se vrací k novému projednání (§ 78 odst. 2, 3, 4 s. ř. s.). V případě, kdy soud spojí více věci ke společnému projednání, nelze vyloučit, aby v případě, kdy dospěje v těchto spojených věcech po provedeném společném řízení, tj. po posouzení důvodnosti jednotlivých žalobních petitů ke stejnému právnímu závěru, vynesl výrok společný pro více věcí spojených ke společnému projednání. I v tomto případě však musí být výrok rozsudku, jež je společný pro více věcí, přesný, určitý a srozumitelný tak, aby byl vykonatelný po stránce materiální. Tento požadavek výrok rozsudku krajského soudu splňuje.

Nelze proto postup soudu, který poté, co rozhodl o spojení věci ke společnému projednání, rozhodne meritorně o podaných žalobách, přičemž výrok jeho meritorního rozhodnutí je společný pro více věcí, spojených ke společnému projednání, považovat za vadu řízení ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., která má za následek nesrozumitelnost rozhodnutí.

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

Vzhledem k tomu, že soud rozhodoval ve věci samé, se z důvodu nadbytečnosti již samostatně nezabýval návrhem na přiznání odkladného účinku kasační stížnosti.

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

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

V Brně dne 7. března 2005

JUDr. Václav Novotný
předseda senátu