



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Marie Součkové a soudců JUDr. Lenky Kaniové a JUDr. Antonína Koukala v právní věci **žalobce S. L., a. s.**, zastoupeného JUDr. Ing. Václavem Jermanem, advokátem, adresa pro doručování White & Case, advokátní kancelář se sídlem Na Příkopě 8, Praha 1, proti **žalovanému Finančnímu ředitelství v Českých Budějovicích se sídlem Prokišova 5, České Budějovice**, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 4. 11. 2002, č. j. 3633/130/2002, vedené u Krajského soudu v Českých Budějovicích pod sp. zn. 10 Ca 20/2003, o kasační stížnosti proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 14. května 2003, čj. 10 Ca 20/2003 - 221

t a k t o :

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

O d ů v o d n ě n í :

Žalobou napadeným rozhodnutím žalovaného ze dne 4. 11. 2002, č.j. 3633/130/2002 bylo zamítnuto odvolání žalobce proti rozhodnutí Finančního úřadu v Českých Budějovicích ze dne 9. 1. 2002 čj. 4857/02/077910/3349, kterým mu byl vyměřen nadměrný odpočet daně z přidané hodnoty za zdaňovací období březen 2001 ve výši 1 430 542 Kč, platební výměr napadl žalobce v části neuznaného odpočtu daně ve výši 14 300 000 Kč.

Žalobce se žalobou podanou soudu v zákonné lhůtě domáhal přezkoumání rozhodnutí žalovaného, uvedl, že rozhodnutí žalovaného je nezákonné, neboť bylo vydáno na základě nesprávného právního posouzení věci, uvedl, že podmínky pro uplatnění nároku na odpočet DPH ve zdaňovacím období března 2001 splnil. Žalovaný, dle názoru žalobce, nesprávně aplikoval ustanovení § 2 odst. 7 zákona č. 337/1992 Sb. o správě daní a poplatků (dále jen zákon č. 337/1992 Sb.), když nezohlednil při posouzení zdanitelného plnění poskytnutého žalobcem na vstupu též zdanitelné plnění na výstupu, uvedl, že společnost S. C.. a. s. stejně jako žalobce, odvedly příslušnou částku DPH na výstupu při uskutečnění svých zdanitelných plnění, žalobce však neodpovídá za případné neplnění daňových povinností jinými subjekty, nárok na vrácení nadměrného odpočtu nelze podmiňovat případným neplněním daňových povinností jinými daňovými subjekty. Žalovaný ve svém rozhodnutí nesprávně dovedl, že společnost S. C.. a. s. neprokázala přijetí stroje na výrobu papírových kapesníků od svého dodavatele, proto ani žalobce nemohl od tohoto dodavatele plnění přijmout, svůj závěr opřel žalovaný rovněž o interní sdělení Finančního úřadu Brno - venkov, kterým bylo prokázáno nepřijetí zdanitelného plnění. Nesprávnost postupu správce daně i žalovaného spatřuje žalobce v tom, že společnost S. C.. a. s. zdanitelné plnění uskutečnila ve prospěch žalobce, sama má plný nárok na odpočet DPH u nákupu zařízení od společnosti A., s. r. o. Rozhodnutí bylo zatíženo vadami řízení, žalobce nebyl seznámen s důkazy použitými při vydání napadeného rozhodnutí, nebylo mu umožněno nahlédnout do části spisu, ze všech těchto důvodů navrhl žalobce, aby soud napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

O žalobě rozhodl Krajský soud v Českých Budějovicích rozsudkem napadeným kasační stížností, ze dne 14. května 2003, čj. 10 Ca 20/2003 - 221 tak, že žalobu zamítl podle ustanovení § 78 odst. 7 s. ř. s. jako nedůvodnou.

V odůvodnění rozsudku krajský soud uvedl, že zásadní otázkou sporu je, zda žalobci vznikl nárok na odpočet daně z přidané hodnoty ve výši jím uplatněné a zda náležitě doložil oprávněnost tohoto nároku.

Správní orgány snížily nárokovaný nadměrný odpočet DPH na základě skutečností, které realizaci konkrétního obchodního případu zpochybnily, především v důsledku řetězce předchozích obchodních vztahů, rovněž bylo zjištěno, že skutečná cena stroje - výrobní linky byla výrazně nižší, než cena fakturovaná, což vyplývá z posudku soudního znalce, který určil, že cena výrobní linky činila k datu 26. 3. 2001 částku 24 973 000 Kč a pokud byl žalobce čtvrtým článkem řetězce v řadě smluvních vztahů, které se jeví jako nevěrohodné a účelově uzavřené, pak během několika dní došlo k mnohonásobnému navýšení kupní ceny stroje (cena při dovozu činila 13 987 400 Kč, žalobce nakoupil již zařízení za 65 000 000 Kč bez DPH dne 16. 1. 2001.

Soud uvedl, že podle ustanovení § 19 odst. 1 zákona č. 588/1992 Sb. má nárok na odpočet daně plátce, pokud jím přijatá zdanitelná plnění uskutečněná jiným plátcem použije k dosažení obrátu za svá zdanitelná plnění, případně k dosažení příjmů nebo výnosů za plnění, která nejsou zdanitelná, pokud tento zákon nestanoví jinak.

Nárok na odpočet vzniká za dodržení dvou podmínek, které musí být splněny současně - daňový subjekt prokáže v daňovém řízení pořízení zboží nebo služeb a současně tyto použije k dosažení příjmů .

Správce daně vyzval ve vytykáčím řízení, vedeném dle ustanovení § 43 zákona č. 337/1992 Sb. žalobce k prokázání přijetí předmětného stroje, žalobce k výzvě uvedl, že na koupi stroje existuje kupní smlouva ze dne 16. 1. 2001, k převzetí stroje že došlo přímo leasingovým nájemcem dne 26. 3. 2001, výši kupní ceny považoval žalobce za obvyklou. Správce daně prováděl zjištění, zda je žalobcem uplatněná částka odpočtu daně reálná,

vycházel ze zjištění, shrnutého v úředním záznamu z 8. 1. 2002, že iniciátorem uzavírání kupních smluv je společnost SP. CZ, a. s., dovozcem stroje z Itálie za cenu 13 987 400 Kč byla společnost AR. s. r. o.,P., která uzavřela následně kupní smlouvu bez uvedení data se společností A. s. r. o. B. za kupní cenu 40 686 200 Kč bez DPH. Dne 15. 1. 2001 byla uzavřena kupní smlouva společností A. s. r. o. se společností S. C. a. s. M. za kupní cenu 63 000 000 Kč bez DPH, dne 16. 1. 2001 kupní smlouva mezi společností S. C. a. s. a společností SP. C., kde kupní cena činila částku 65 000 000 Kč bez DPH. Tyto kupní smlouvy byly uzavírány bez ohledu na to, že stroj nebyl v té době na území České republiky, ten byl převezen z Itálie do celního skladu v Českých Budějovicích dne 6. 3. 2001. Z uvedeného je zřejmé, že žádná ze společností nemohla v lednu stroj převzít ani s ním disponovat, přesto se každá z nich zavázala, že jej druhé straně předá, účastníci těchto obchodních vztahů tedy věděli, že nemůže být takový závazek naplněn, správní orgány správně uzavřely, že mezi účastníky smluv byl okamžik předání stroje sjednáván účelově a odlišně od stavu reálného a stav posoudily za použití ustanovení § 2 odst. 7 zákona č. 337/1992 Sb. Vlastnictví stroje nemohlo být rovněž na žalobce převedeno společností S. C. a s., neboť tato společnost vlastnictví ke stroji nenabyla tak, jak uváděla, jako plátce DPH mohla přijmout zdanitelné plnění podle ustanovení § 19 odst. 1 zákona č. 588/1992 Sb. o dani z přidané hodnoty poté, kdy byla věc, přivezená ze zahraničí, propuštěna do režimu volného oběhu, což bylo, dle jednotné celní deklarace č. 10371011-08673-4 až dnem 15. 3. 2001. V daném případě jsou oněmi formálními úkony (dle ust. § 2 odst. 7 zákona č. 337/1992 Sb.) uzavřené smlouvy, jakož i předložený protokol o převzetí stroje, neboť skutečnosti tam uváděné jsou v rozporu se skutečným stavem. Soud uvedl, že ze shromážděných důkazů, výše specifikovaných, není pochybnosti o tom, že vytvořením řetězce došlo ke zcela neopodstatněnému navýšení kupní ceny, které mnohonásobně převýšilo cenu skutečnou, což bylo potvrzeno i posudkem znalce, v důsledku toho došlo k uplatňování nadměrného odpočtu daně z přidané hodnoty, jehož výše byla téměř shodná s nákupní cenou stroje. Obchodní transakce navíc probíhala s časovým předstihem před skutečným dovozem zařízení na území České republiky, zboží bylo propuštěno do režimu volného oběhu dne 15. 3. 2001, přičemž italský dodavatel vystavil účetní doklad na prodej stroje 5. 3. 2001 pro dovozce - společnost AR., společnost S. C. a s. jako plátce DPH mohla však stroj převzít až dne 15. 3. 2001 (po propuštění zboží do režimu volného oběhu).

Soud přezkoumal i žalobcem namítané nesprávné hodnocení důkazů, shledal, že správce daně nepodmiňoval nárok na vrácení nadměrného odpočtu neplněním daňových povinností jinými subjekty, zdůvodnil, z jakých zjištění a důkazů dospěl k závěru, že zdanitelné plnění nemohlo být žalobcem ve skutečnosti přijato, rovněž nevyslovoval neplatnost právních úkonů, posuzoval pouze ve shodě s ustanovením § 2 odst. 7 zákona č. 337/1992 Sb. jejich skutečný obsah. Správce daně hodnotil žalobcem předložený doklad ze dne 26. 3. 2001, dle něhož měla společnost S. C. a s. prodat výrobní linku, tak, že doklad neobsahuje pravdivé skutečnosti, neboť nepřešlo-li na tuto společnost vlastnictví, nemohl žalobce toto přijmout a uskutečnit tak zdanitelné plnění ve shodě s ustanovením § 19 odst. 1 zákona č. 588/1992 Sb. Soud uvedl, že správní orgán při vydání svého rozhodnutí vycházel z uvedených zjištěných skutečností, uvedl řádně důvody pro aplikaci ustanovení § 2 odst. 7 zákona č. 337/1992 Sb., vycházel z dostatečných skutkových zjištění a jejich vzájemných souvislostí, soud nemohl ani přisvědčit žalobci, že by byl postupem finančních orgánů zkrácen na svých právech, napadené rozhodnutí je zcela srozumitelné, vyplývá z něho, že žalobce neunesl důkazní břemeno, neprokázal svůj nárok na odpočet daně z přidané hodnoty ve výši, kterou si uplatnil za zdaňovací období březen 2001, proto mu byl odpočet správcem daně snížen, důkazy byly hodnoceny v souladu s obsahem spisu, závěry správce daně byly podloženy skutkovými zjištěními, soud rovněž nezjistil, že by závěry správce daně

při hodnocení důkazů odporovaly zásadám logiky. Z uvedených důvodů soud uzavřel, že žaloba nebyla důvodná a proto ji ve shodě s ustanovením § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.

Proti tomuto rozsudku soudu podal žalobce (dále též „stěžovatel“) kasační stížnost.

Nejvyšší správní soud nejprve přezkoumal formální náležitosti a konstatoval, že kasační stížnost je podána včas. Rozsudek byl žalobci doručen 4. 6. 2003, kasační stížnost byla podána faxem a současně i k poštovní přepravě dne 18. 6. 2003 a byla podána včas. Jde o rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost přípustná. Stěžovatel je zastoupen advokátem

Důvodem kasační stížnosti, stěžovatelem uplatněným podle ustanovení § 103 odst. 1 písmeno a) s. ř. s. , je namítána nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení a rovněž tak ustanovení § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s., spočívající v tom, že skutková podstata, z níž správní orgán v napadeném rozhodnutí vycházel, nemá oporu ve spisech, je s nimi v rozporu, a řízení před správním orgánem trpělo takovými vadami, že to mohlo ovlivnit zákonnost, a pro tuto důvodně vytýkanou vadu soud, který ve věci rozhodoval, napadené rozhodnutí správního orgánu měl zrušit; za takovou vadu řízení se považuje i nepřezkoumatelnost rozhodnutí správního orgánu pro nesrozumitelnost.

Soud posuzoval, dle názoru stěžovatele, stav formálně právní v rozporu se stavem skutečným, z rozsudku není zřejmé jaký skutečný stav měl stěžovatel zastírat, otázkou vůle a úmyslu stěžovatele se soud nezabýval vůbec, přesto, že tato námitka byla stěžovatelem nastolena již v žalobě. Žalovaný ani soud nezdůvodnili, jaké skutečnosti vyvracely věrohodnost stěžovatelových tvrzení a dokladů jím předložených. Protože odůvodnění rozsudku, dle názoru stěžovatele, neobsahuje jakoukoliv identifikaci skutečného obsahu právního úkonu stěžovatele, proto je rozhodnutí soudu nezákonné z důvodu jeho nepřezkoumatelnosti spočívající v jeho nesrozumitelnosti a v nedostatku důvodů pro tvrzení zde uvedená. Stěžovatel namítá nesprávný výklad břemene dokazování – dle ustanovení § 31 odst. 8 zákona č. 337/1992 Sb. (důkazní břemeno správce daně).

Žalovaný i soud vycházeli z premisy, že důkazní břemeno leží na stěžovateli, a o tuto nesprávnou úvahu opřel soud i svůj výrok o neodůvodněnosti žaloby.

Stěžovatel nesouhlasí s odůvodněním rozsudku v té části, kdy krajský soud uvádí, že vytvořením obchodního řetězce by docházelo k daňovému úniku na jeho konci, tedy u společnosti SP. C. a. s. i za přispění žalobce, daň z přidané hodnoty je v běžných podnikatelských vztazích za podmínek daných zákonem zcela neutrální a nemůže vést k obohacení strany transakce vytvořením neoprávněného nadměrného odpočtu daně. Pokud si odběratel nárokuje vrácení daně z přidané hodnoty u přijatých plnění, které dodavatel řádně odvedl správci daně a odběratel mu tuto daň uhradil, nedochází k obohacení ani jedné strany transakce ani ke zkrácení daně. Navýšením kupní ceny podle stěžovatele dochází ke zvyšování obratu uplatňované daně na vstupu a odváděné daně na výstupu, při splnění zákonných podmínek však ke zkrácení daně nedochází.

K podstatné vadě řízení došlo již před správním orgánem prvního stupně, když tento i ve výzvě směřované stěžovateli požadoval prokázání či ověřování správnosti daně na vstupu, takový postup je zcela nerelevantní, neboť dle zákona lze vyměřit celou daňovou povinnost a nelze oddělovat daň na vstupu a daň na výstupu, jak to učinil správce daně a žalovaný i soud tento postup akceptoval, takový postup právo daňové procesní nezná, přezkoumat lze pouze celou daňovou povinnost. Rovněž závěr týkající se možnosti podání dodatečného daňového priznání je zcela mylný, když ustanovení § 41 odst. 4 písm. c) zákona č. 337/1992 Sb. výslovně vylučuje možnost podání dodatečného daňového priznání, když napadené rozhodnutí bylo již přezkoumáno pravomocně soudem. Ze všech těchto důvodů uvedených ve značně obsáhlé kasační stížnosti navrhuje stěžovatel, aby Nejvyšší

správní soud zrušil rozsudek soudu napadený kasační stížností a věc vrátil soudu k dalšímu řízení.

Žalovaný podal ke kasační stížnosti obsáhlé vyjádření, k námitce stěžovatele týkající se nesprávného výkladu ustanovení § 2 odst. 7 zákona č. 337/1992 Sb. uvedl, že z odůvodnění rozhodnutí je zcela zřejmé v čem simulace úkonů žalovaného spočívala, tato skutečnost je zřejmá i z napadeného rozsudku (podrobně viz strana 12 rozsudku), simulovanými úkony byly právě kupní smlouvy týkající se úplatného převodu předmětného stroje. Důvodem kvalifikace těchto smluv dle ustanovení § 2 odst. 7 zákona č. 337/1992 Sb. byla nemožnost nabytí vlastnictví ke stroji, když stroj nebyl ještě ani na území České republiky, přesto, všichni účastníci řetězujících obchodních vztahů prohlašovali, že stroj převzali a jsou jeho vlastníkem, stroj byl dle jednotné celní deklarace propuštěn do režimu volného oběhu až dnem 15. 3. 2001, žádný z obchodních partnerů nemohl tedy stroj před tímto datem vlastnit.

K důkaznímu břemeni správce daně (§ 31 odst. 8 zákona č. 337/1992 Sb.) žalovaný uvedl, že stěžovatel prokazoval v daňovém řízení přijetí zdanitelného plnění mj. i. „Předávacím protokolem“ – potvrzením o předání stroje dne 28. ledna 2002, toto prohlášení stěžovatele bylo však v rozporu s důkazním prostředkem – svědeckou výpovědí svědka O., který vypověděl do protokolu o ústním jednání dne 5. 9. 2001, že za společnost SP. C. a. s. přebíral stroj přímo od společnosti S. C. a. s. v celním skladě. Jednotná celní deklarace je dokladem o tom, že stroj byl do režimu volného oběhu propuštěn celními orgány dne 15. 3. 2001, kupní smlouvy byly však uzavřeny již v průběhu měsíce ledna 2001, když stroj se nenacházel na území České republiky. Správce daně má povinnost zjistit skutečný stav věci, proto zahájil vytykáací řízení dle ustanovení § 43 zákona č. 337/1992 Sb., když měl pochybnosti o úhradě ceny a ověřoval daň na vstupu, takový postup je v souladu se zákonem a správce daně nikterak nepochybil. Z celého odůvodnění napadeného rozhodnutí žalovaného i rozsudku soudu zřejmé, na základě jakých specifikovaných důkazních prostředků uvedených v rozhodnutí správce daně prokázal, že cílem těchto obchodů bylo krácení daně. Společnost SP. C. a. s., která stojí na konci řetězce, bude uplatňovat nárok na odpočet daně z koupě stroje (sice v průběhu 48 měsíců - dle leasingových splátek), do daně na výstupu u nájemného bude však zahrnovat pouze minimální částky z pronájmu tohoto stroje. Cena nájemného za stroj společností SP. C. a. s. (jako leasingovým nájemcem), byla stanovena v nájemní smlouvě se společností P. spol. s r. o. L. ve výši 100 000 Kč měsíčně. I když je nájemní smlouva uzavřena na dobu neurčitou, pouhým propočtem se dá zjistit, že cena stroje ve výši 65 milionů Kč by byla v ceně nájemného zaplacená za cca 54 let, sám stěžovatel uvedl v odvolání, že životnost stroje je pouze přibližně 10 let. Za tohoto stavu by nárok na odpočet daně byl uplatněn v plné výši leasingových splátek, daň na výstupu by byla odvedena pouze v ceně nájemného ze základu daně 100 000 Kč, tj. 22 000 měsíčně a to maximálně po dobu deseti let. Žalovaný souhlasí se žalobcem, že pro něho je daň z přidané hodnoty pouze průběžnou položkou, to však jen proto, že nestojí na konci takového řetězce, správce daně byl povinen prověřovat dopad celé obchodní transakce.

K námitce nemožnosti podání dodatečného daňového přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období března roku 2001 uvedl žalovaný, že daň tohoto období nebyla dosud pravomocně přezkoumána soudem, mohl stěžovatel podat tedy dodatečné daňové přiznání. Rovněž pro případ smlouvy o finančním pronájmu se každé dílčí plnění považuje za samostatné zdanitelné plnění, dílčí plnění se považuje za uskutečněné dnem uvedeným ve smlouvě, pokud tedy odváděl stěžovatel daň jak tvrdí v kasační stížnosti, tedy podle splátkového kalendáře, musel ji odvádět i za další zdaňovací období, následující po březnu 2001, tato zdaňovací období nejsou předmětem tohoto řízení, stěžovateli nebrání žádná

překážka v podání dodatečných přiznání, přesto však stěžovatel takto neučinil. Ze všech uvedených důvodů navrhuje žalovaný, aby Nejvyšší správní soud žalobu zamítl.

Nejvyšší správní soud přezkoumal kasační stížností napadený rozsudek soudu v rozsahu stížnostních námitek a vázán rozsahem a důvody, které stěžovatel uplatnil ve své kasační stížnosti. Nejvyšší správní soud přitom neshledal vady podle § 109 odst. 3 s. ř.s., k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

Kasační stížnost není důvodná.

Rozhodování soudu o kasační stížnosti je ovládáno principem kasace, soud tedy provádí přezkoumání rozhodnutí pouze po právní stránce, v rámci své přezkumné činnosti sleduje, jak soud, který ve věci rozhodoval zhodnotil důkazy, jak se vypořádal s tvrzením žalobce a důkazy navrženými či předloženými, přičemž opravný orgán nesmí zkoumané rozhodnutí změnit a nahradit je vlastním. Shledá-li rozhodnutí nesprávným, musí je zrušit.

Nejvyšší správní soud posoudil věc takto:

Rozhodnou skutečností pro přiznání nadměrného odpočtu daně z přidané hodnoty je splnění podmínek, které ustanovení § 19, odst. 1) zákona č. 588/1992 Sb. s takovým nárokem spojuje. Podle citovaného ustanovení má plátce 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.

Podle odst. 2) tohoto ustanovení prokazuje plátce nárok na odpočet daně daňovým dokladem zaúčtovaným podle zvláštního právního předpisu, případně evidovaným podle § 11 zákona č. 588/1992 Sb. u plátců, kteří nejsou účetní jednotkou, který má všechny tímto zákonem předepsané náležitosti a který byl vystaven plátcem. V případě, že doklad neobsahuje všechny náležitosti daňového dokladu, prokazuje plátce nárok podle zvláštního právního předpisu, jímž je zákon č. 337/1992 Sb., v jehož ustanovení § 31 jsou obsažena pravidla pro dokazování v daňovém řízení.

Z uvedeného je zřejmé, že aby vznikl nárok na přiznání nadměrného odpočtu daně z přidané hodnoty, musí být prokázáno přijetí zdanitelného plnění daňovým subjektem a toto musí být použito při podnikání, či činnosti, která vyazuje všechny znaky podnikání, kromě toho, že je prováděna podnikatelem.

Soud v předcházejícím řízení po přezkoumání napadeného rozhodnutí dospěl k závěru, že finanční orgány jednaly v souladu se svou kompetencí (§ 1 odst. 2 zák. č. 337/1992 Sb. v platném znění), se základními zásadami daňového řízení (§ 2 odst. 2 a 7 cit. zák.) a svou povinností podle § 31 odst. 2 cit. zák., jestliže v rámci dokazování a posuzování oprávněnosti žalobcem uplatněného odpočtu se zabývaly tím, zda se v dané věci skutečně jednalo o zdanitelné plnění.

Soud svůj závěr opírá o důkazy provedené v daňovém řízení žalovaným, které v odůvodnění napadeného rozsudku podrobně popisuje (a na něž je možno pro stručnost poukázat), přičemž při hodnocení těchto důkazů přihlédl ke všemu, co bylo v řízení zjištěno, závěr učiněný soudem vychází z důkazů ve správním spise obsažených a jeho argumentace je založena na zásadách logiky a v souladu s právní úpravou, když mj. uvedl, že pro uznání nároku na odpočet nejsou rozhodné formální náležitosti předloženého a řádně zaúčtovaného daňového dokladu, ale stav faktický tj. faktické přijetí zdanitelného plnění, které musí být uskutečněno jiným plátcem daně, a faktické použití právě tohoto zdanitelného plnění k dosažení obratu za zdanitelná plnění daňového subjektu.

Své rozhodnutí, kterým uplatněný nárok nebyl uznán, žalovaný opřel především o zjištění, že nedošlo k faktickému uskutečnění zdanitelného plnění ve smyslu zákona o DPH, ačkoliv žalobce předložil po formální stránce správné doklady pro uplatnění nadměrného odpočtu. Žalovaný vzal v úvahu skutečný obsah právního úkonu a nákup předmětného stroje a jeho následný pronájem kvalifikoval jako dílčí účelovou transakci v řetězci vytvořeném zúčastněnými subjekty za účelem neoprávněného získání finančních prostředků ze státního rozpočtu. Oprávnění k takovému postupu mu umožňuje právě ustanovení § 2 odst. 7 zákona č. 337/1992 Sb.

Soud v předcházejícím řízení nebyl již oprávněn přezkoumávat postup správního orgánu při hodnocení důkazů podle ust. § 2 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků, neboť soud svou úvahou nemůže nahrazovat úvahu správního orgánu a z provedených důkazů vyvodit jiné závěry a jiná právní zjištění. Soud může pouze posoudit, zda při hodnocení důkazů správní orgán dostatečným a zákonným způsobem zjistil skutkový stav věci, zda právní zjištění, které z takto zjištěného skutkového stavu dovodil, není s tímto skutkovým stavem v rozporu. Hodnocení důkazů je ve výlučné pravomoci správního orgánu, přičemž správní orgán hodnotí důkazy podle své úvahy, když meze uvážení jsou dány ust. § 2 odst. 3 zák. č. 337/1992 Sb.

Jak je zřejmé ze správního spisu, existenci skutečností, které zpochybňovaly provedení smlouvami tvrzeného zmiňovaného zdanitelného plnění žalobcem, správce daně prokázal (ve shodě s ustanovením § 31 odst. 8 zákona č. 337/1992 Sb. prokázal správce daně skutečnosti, které vyvracely tvrzení žalobce v uvedených smlouvách o přijetí zdanitelného plnění), v důsledku čehož opět přešlo důkazní břemeno na žalobce, bylo tedy jeho povinností prokázat všechny skutečnosti, které byl povinen uvést v daňovém přiznání nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván, tedy faktické přijetí zdanitelného plnění, které musí být uskutečněno jiným plátcem daně, a faktické použití právě tohoto zdanitelného plnění při podnikání nebo při činnosti vykazující všechny znaky podnikání - ve shodě s ustanovením § 19 odst. 1 zákona č. 588/1992 Sb.

Všechny tyto souvislosti soud v předcházejícím řízení přezkoumal a zhodnotil, Nejvyšší správní soud se ze všech shora uvedených důvodů, neztotožňuje s námitkami stěžovatele, že by rozhodnutí soudu v předcházejícím řízení bylo nezákonné z důvodu nesprávného posouzení právní otázky, či, že by byly shledány vady řízení spočívající v tom, že skutková podstata, z níž správní orgán vycházel neměla oporu ve spisech, nebo že by v řízení před správním orgánem byl porušen zákon takovým způsobem, že to mohlo ovlivnit zákonost a soud měl z takových důvodů rozhodnutí žalovaného zrušit.

Vadu řízení před správním orgánem nelze spatřovat ani ve skutečnosti, že bylo zahájeno vytýkácí řízení ve shodě s ustanovením § 43 zákona č. 337/1992 Sb., podle něhož vzniknou-li pochybnosti o správnosti, pravdivosti, průkaznosti nebo úplnosti podaného daňového přiznání nebo hlášení, nebo dodatečného daňového přiznání nebo hlášení a dokladů daňovým subjektem předložených nebo o pravdivosti údajů v nich uvedených, sdělí správce daně tyto pochybnosti daňovému subjektu a vyzve jej, aby se k nim vyjádřil, zejména aby neúplné údaje doplnil, nejasnosti vysvětlil a nepravdivé údaje opravil nebo pravdivost údajů řádně prokázal.

Jak je z textu uvedeného ustanovení zřejmé, má správce daně oprávnění vyzvat daňový subjekt i k objasnění či prokázání jednotlivých údajů uvedených v daňovém přiznání, tedy například i k dani na vstupu, není možno vyložit ustanovení § 43 zákona č. 337/1992 Sb. tak, že by bylo povinností správce daně v rámci vytýkácího řízení prověřovat veškeré údaje, ale pouze ty, u nichž bylo nutno rozptýlit pochybnosti správce daně. Tento institut nelze zaměňovat s institutem daňové kontroly, jak je upravena v ustanovení § 16 zákona

č. 337/1992 Sb., neboť vytýkácí řízení předchází vyměření daně a ve vytýkáčím řízení neprovádí správce daně kontrolní úkony, pouze vyzývá subjekt ke splnění jeho zákonných povinností důkazního charakteru.

Z odůvodnění kasační stížností napadeného rozsudku je zřejmé, že se krajský soud podrobně vypořádal se všemi námitkami uplatněnými v žalobě, svoje rozhodnutí soud obsáhle odůvodnil, přičemž nevybočil z rámce své přezkumné činnosti, Nejvyšší správní soud neshledal v rozsudku soudu v předcházejícím řízení nezákonnost z důvodu nesprávného posouzení právní otázky, ani vady řízení spočívající v tom, že by skutková podstata, z níž správní orgán vycházel neměla oporu ve spisech, nebo že by v řízení před správním orgánem byl porušen zákon takovým způsobem, že to mohlo ovlivnit zákonnost a soud měl z takových důvodů rozhodnutí žalovaného zrušit.

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.).

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

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

V Brně dne 13. dubna 2004

JUDr. Marie Součková
předsedkyně senátu