

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: **S., s. r. o.**, zast. JUDr. Věrou Liškovou, advokátkou se sídlem Praha 5, Kořenského 15/1107, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Praze**, Žitná 12, Praha 2, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 31. 1. 2005, č. j. 10 Ca 220/2003 – 35,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

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

Odůvodnění:

Rozhodnutím žalovaného ze dne 28. 8. 2003, č. j. 7877/03-130, bylo zamítnuto odvolání žalobce (nyní stěžovatele), podané proti rozhodnutí Finančního úřadu v Říčanech ze dne 24. 6. 2002, č. j. 39865/02/059922/2960, kterým mu byla dodatečně vyměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období prosinec 1998 ve výši 15640 Kč. Uvedené rozhodnutí žalovaného napadl stěžovatel dne 30. 10. 2003 žalobou, která byla výše označeným rozsudkem Městského soudu v Praze zamítnuta; proti tomuto rozsudku nyní podává kasační stížnost.

V podané kasační stížnosti ze dne 14. 3. 2005 stěžovatel uplatňuje důvod dle ustanovení § 103 odst. 1 písm. a), b), zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (s. ř. s.). Namítá, že k prokázání nároku na odpočet daně přidané hodnoty z plnění, poskytnutého mu firmou G. L. s. r. o., předložil veškeré jemu dostupné doklady prokazující tuto skutečnost, zejména příslušnou fakturu a doklad o zaplacení ceny uvedené na této faktuře, uvedl jemu

známé okolnosti a na podporu svých tvrzení navrhl důkazy, které by mohl opatřit pouze správní orgán sám. Je proto přesvědčen, že unesl důkazní břemeno ve smyslu § 31 odst. 9 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen zákon o správě daní a poplatků). V této souvislosti poukazuje i na to, že v průběhu daňové kontroly správce daně 1. stupně výslovně potvrdil, že listinnými důkazy stěžovatel doložil skutečné vykonání prací i to, že závazkům vůči odběratelům dostál. Dále namítá, že je třeba při posuzování věci vycházet z ust. § 19 odst. 1 zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen zákon o DPH), přitom toto ustanovení stanoví minimální podmínky pro úspěšné uplatnění nároku na odpočet DPH. Jak potvrdil i Městský soud v Praze, je prvotní a nezbytnou podmínkou pro uplatnění nároku na odpočet existence řádného daňového dokladu; není-li takového dokladu vůbec, je prokázání vyloučeno. Toto dle názoru soudu platí za podmínky, že plnění deklarované daňovým dokladem bylo poskytnuto a přijato a že dodavatelem resp. příjemcem jsou právě ty subjekty, jež jsou na dokladu uvedeny. Dle názoru soudu vychází tento princip z ust. § 2 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků a dovozuje, že daňový doklad lze akceptovat jen tehdy, pokud odpovídá realitě – tj. že deklarovaná obchodní operace skutečně proběhla, a to právě mezi těmi subjekty, jež jsou jako dodavatel a odběratel na dokladu uvedeny.

Stěžovatel nesouhlasí se způsobem, jakým správce daně v rámci svého volného uvážení zhodnotil předložené důkazy, přitom tento nesprávný postup vedl k tomu, že ze všech provedených důkazů účelově a bez bližšího vysvětlení nebo odůvodnění správce daně vyřadil důkazy, které se mu nehodily. Správce daně neprokázal skutečnosti vyvracející věrohodnost stěžovatelem předložených důkazů. Stěžovatel prokázal nárok na odpočet DPH daňovým dokladem (fakturou), jež měl všechny náležitosti předepsané zákonem o DPH a který byl vystaven plátcem daně G. L. s. r. o., který také ve smyslu § 12 odst. 2 tohoto zákona odpovídá za správnost údajů tam uvedených. Stěžovatel nemá právní možnost ověřit si v účetnictví této společnosti, zda předmětná faktura je jeho součástí a žádný právní předpis mu toto jako podmínku pro uplatnění nároku na odpočet DPH neukládá. Žalovaný tedy neměl pro odmítnutí uznání tohoto nároku dostatečnou oporu, když toto své rozhodnutí opřel pouze o výslech jednatele G. L. s. r. o. a o zjištění, že v účetnictví této společnosti předmětná faktura neexistuje a vzhledem ke způsobu vystavování faktur ani existovat nemůže. Stěžovatel přitom upozorňuje na neurčitost až vyhýbavost odpovědí svědka, jednatele společnosti G. L. s. r. o., obsažených v protokolu ze dne 3. 12. 20001. Stejně tak se nelze ztotožnit se závěrem soudu, že z výsledku šetření žalovaného vyplynuly skutečnosti popírající účast G. L. s. r. o. na tomto obchodním případě. Závěr žalovaného a správce daně 1. stupně se opírá pouze o výsledky šetření dožádaného finančního úřadu, jímž mělo být zjištěno, že společnost G. L. s. r. o. se činností, která byla předmětem obchodního případu v letech 1998 – 2000, nezabývala a v tomto období vystavovala faktury odlišných číselných řad, přičemž ale na jiném místě v odůvodnění svého rozhodnutí žalovaný uvádí, že provedené místní šetření u této společnosti bylo zaměřeno jen na kontrolu faktur, tedy dožádaný finanční úřad zjišťoval pouze to, zda se v účetnictví této společnosti nachází konkrétní faktura. V této souvislosti stěžovatel rovněž namítá, že vzhledem k předmětu činnosti této společnosti v rozhodné době nelze s určitostí vyloučit, že tato společnost prostřednictvím subdodavatele obchodní operace neprovedla. Stěžovatel je přesvědčen, že v provedeném důkazním řízení správcem daně nebylo jednoznačně vyvráceno, že doklad, na jehož základě stěžovatel uplatnil nárok na odpočet, nebyl vystaven tím subjektem, který je jako dodavatel deklarován. Správní orgán chybně ve svém rozhodnutí uvedl, že v rámci důkazního řízení vyslýchaná svědkyně V. H. byla v roce 1998 zaměstnána u stěžovatele jako účetní; v protokolu ze dne 21. 2. 2002 o svědecké výpovědi tato uvedla, že měla na starost skladovou evidenci. Jmenovaná ve skutečnosti pracovala jako skladnice, kromě toho měla na starost i skladovou evidenci. Chybné určení pracovního zařazení se promítlo bezesporu i do hodnocení významu této výpovědi (např.

neznala název firmy, jejíž dělníci byli najímáni a nesetkala se se jménem společnosti G. L. s. r. o.). Ve skutečnosti dlouholetou externí účetní firmy stěžovatele je J. Š., této je firma výše označená dobře známa. Tato svědkyně však nebyla správcem daně vyslechnuta.

Stěžovatel trvá na tom, že faktury byly vystaveny jmenovanou firmou, pro úplnost uvádí, že na tuto firmu byl prohlášen konkurs s účinky ke dni 23. 2. 2004. Stěžovatel je rovněž přesvědčen, že v případě, kdy by se odborným objektivním posouzením faktur prokázalo, že byly vystaveny jiným subjektem, než tím, který je na nich uveden, má nárok na odpočet daně z přidané hodnoty. Na podporu svých tvrzení uvádí stěžovatel rozsudky krajských soudů, z nichž jednoznačně vyplývá, že základní pro to, zda byly splněny podmínky pro nárok na odpočet, je především, zda předmětné plnění bylo uskutečněno. Stěžovatel k tomu uvádí, že správce daně nezpochybnil formální náležitosti předložených daňových dokladů ani jejich zaúčtování, ale navíc i výslovně potvrdil, že došlo k faktickému přijetí plnění. Stěžovateli bylo rovněž vytýkáno, že nepředložil zákonné důkazní prostředky prokazující, že plnění skutečně převzal od dodavatele – firmy G. L. s. r. o.; finanční orgány však již neuvedly, jaké další zákonné důkazní prostředky by měl ještě předložit. Tvrdí, že žalovaný i správce daně 1. stupně porušily základní zásady daňového řízení, zejména pak zásadu volného hodnocení důkazů (§ 2 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků); přitom porušení této zásady spatřuje především v nedostatečném zdůvodnění odmítnutých důkazů a jejich nesprávné interpretaci, a dále v tom, že správce daně neprokázal skutečnosti, jež by vyvrátily věrohodnost stěžovatelem předložených důkazů.

Stěžovatel tvrdí, že Městský soud v Praze tím, že nepřihlédl k zásadám daňového řízení obsaženým v § 2 odst. 3 cit. zákona, posoudil věc nezákonně. Je nepochybné, že soud není oprávněn přezkoumávat postup správního orgánu při hodnocení důkazů podle ust. § 2 odst. 3 cit. zákona, neboť svou úvahou nemůže nahrazovat úvahu správního orgánu a z provedených důkazů dovodit jiné závěry a jiná právní zjištění. Stěžovatel je však přesvědčen, že v daném případě správce daně vybočil z mezí správní úvahy předpokládané zákonem a nerespektoval zásadu *in dubio pro reo*.

Stěžovatel je rovněž přesvědčen, že zásadu formulovanou v ust. § 2 odst. 7 cit. zákona, podle které se správce daně řídí vždy skutečným obsahem právního úkonu, uváděnou v odůvodnění napadeného rozsudku, nelze v předmětné věci použít, neboť stěžovatel rozhodně nezastíral uplatněním nároku na odpočet jiný simulovaný právní úkon. S ohledem na výše uvedené navrhuje, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek zrušil a věc vrátil Městskému soudu v Praze k dalšímu řízení.

Žalovaný ve svém vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že důvody, jež ho vedly k vydání napadeného rozhodnutí jsou uvedeny v odůvodnění rozhodnutí a ve vyjádření k podané žalobě, přičemž průběh daňového řízení je zřejmý ze spisu. Uvádí, že listinné doklady předložené stěžovatelem k prokázání přijetí zdanitelného plnění od firmy G. L. s. r. o. neprokázaly, že fakturované práce provedla společnost uvedená na faktuře jako „vystavitel“. Při provádění dokazování postupoval žalovaný v souladu s právními předpisy a přihlížel ke všemu, co v řízení vyšlo najevo. Protože rozhodnutí soudu považuje z hlediska skutkového i právního za opodstatněné, navrhuje zamítnutí kasační stížnosti.

Ze spisového materiálu bylo zjištěno, že na základě provedené daňové kontroly zahájené dne 26. 7. 2001 neuznal správce daně 1. stupně stěžovateli za zdaňovací období prosinec 1998 nárok na odpočet daně z přidané hodnoty uplatněný na základě předložení faktury č. 1201/98 ze dne 9. 12. 1998 s předmětem plnění „montáž silničních svodidel a práce

ve skladu“; vystavitelem faktury byla označena společnost G. L. s. r. o., se sídlem M. 82, Č. L. Důvodem pro neuznání uplatněného odpočtu daně bylo zjištění, že předložené doklady nelze použít jako důkaz pro uznání nároku na odpočet daně ve smyslu § 19 odst. 1 zákona o DPH, neboť v rámci provedeného dokazování bylo prokázáno, že nebyly vydány tam uvedeným plátcem daně – společností G. L. s. r. o. a nejedná se tedy o daňové doklady ve smyslu § 12 odst. 2 tohoto zákona, na základě kterého lze podle § 19 odst. 2 cit. zákona uplatnit nárok na odpočet daně. Na základě výsledků daňové kontroly vydal správce daně 1. stupně dodatečný platební výměr č. j. 39865/02/059922/2960 ze dne 24. 6. 2002 na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období prosinec 1998, kterým byla stěžovateli dodatečně vyměřena daň ve výši 15 640 Kč.

Proti dodatečnému platebnímu výměru podal stěžovatel odvolání, ve kterém k výše uvedenému zjištění správce daně 1. stupně namítl především, že správce daně 1. stupně vyšel při svém rozhodování z důkazu – výslechu svědka - jednatele společnosti G. L. s. r. o. Ing. V. F., aniž by jeho tvrzení a okolnosti za nichž výpověď učinil, blíže ověřoval. Namítl, že svědek byl poučen v rozporu s ust. § 8 zákona o správě daní a poplatků, závěr správce daně, jež si učinil z jeho výpovědi neodpovídá obsahu protokolu o výslechu svědka, věrohodnost osoby tohoto svědka nebyla ověřena a nebyla ověřena pravdivost jeho výpovědi u dalšího jednatele této společnosti ani jejího společníka, jakož i pravdivost výpovědi svědků dalších včetně všech okolností souvisejících s jejich podnikatelskou činností. Správci daně vytkl, že neučinil nic ke zjištění osoby, která vystupovala jako jednatel společnosti G. L. s. r. o. a jednala se stěžovatelem, přičemž poukázal na majetkové a personální propojení dalších firem se společností G. L. s. r. o. a osobou jejího jednatele Ing. F. a dále na okolnosti, za kterých vyšlo najevo, že jménem této společnosti jednal s dosud nezjištěnou osobou.

Žalovaný rozhodnutím ze dne 28. 8. 2003, č. j. FŘ 7877/03-130 odvolání stěžovatele zamítl. V odůvodnění rozhodnutí shrnul postup správce daně 1. stupně včetně jeho zjištění v daňové kontrole, zhodnotil důkazní prostředky a to jak ty, jež předložil stěžovatel, tak ty, jež za řízení získal správce daně a podrobně a přesvědčivě se vypořádal se všemi uvedenými odvolacími námitkami stěžovatele. Dospěl k závěru, že stěžovatelem předložené doklady, na základě kterých si uplatnil nárok na odpočet daně z přidané hodnoty, nebyly vystaveny plátcem daně, který je na nich uváděn jako plátce daně, jež uskutečnil zdanitelná plnění; předložené faktury nelze proto považovat za daňové doklady ve smyslu § 12 odst. 2 zákona o DPH, na základě kterých lze dle § 19 odst. 2 tohoto zákona uplatnit nárok na odpočet daně.

Proti rozhodnutí žalovaného podal stěžovatel žalobu k Městskému soudu v Praze. V žalobě namítl nedostatečně zjištěný skutkový stav (§ 31 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků), neboť nebyly provedeny všechny potřebné důkazy k jeho zjištění, žalovaný si neopatřil „pádné“ důkazy vyvracející důkazy a návrhy stěžovatele, tedy sám neunesl důkazní břemeno /§ 31 odst. 8 písm. c) zákona o správě daní a poplatků/. V této souvislosti namítl především, že správce daně 1. stupně ani žalovaný úřad řádně neprověřily, kdo pro stěžovatele reálně vykonal fakturované práce, jež byly skutečně provedeny, což potvrdily i výslechy svědků - odběratelů stěžovatele, kteří rovněž potvrdili, že mezi subdodavateli stěžovatele byla i firma „G.“. Proto stěžovatel v odvolání navrhl výslech pracovníků a prověření účetních evidencí firem, v niž jako jednatel nebo společník vystupuje Ing. F., a výslech jejich statutárních orgánů a společníků. Podle stěžovatele je pro řízení rozhodný skutečný stav (§ 2 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků), přičemž dle stěžovatele všechny okolnosti nasvědčují tomu, že za společnost G. L. s. r. o. „někdo“ falešně fakturoval a práce pak provedla „některá jiná z osobně nebo majetkově propojených firem“. Tyto důkazy

však žalovaný neprovedl, když v odvolacím řízení pouze zopakoval výslech Ing. F. a dožádal místně příslušného správce daně o provedení místního šetření u společnosti G. L. s. r. o.

Stěžovatel dále namítl, že mu nebylo umožněno se tohoto místního šetření zúčastnit, čímž došlo k porušení jeho práva uvedeného v § 16 odst. 4 písm. e) ve spojení s § 2 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků, jež jsou odrazem čl. 38 odst. 2 Listiny základních práv a svobod. Protože byl tento důkazní prostředek získán v rozporu s právními předpisy, neměl k němu žalovaný přihlížet.

Námitku důkazu, jež byl získán v rozporu s právními předpisy uplatnil stěžovatel i ve vztahu k výpovědi svědka Ing. F., kdy tvrdil, že svědek byl nesprávně poučen o právních následcích nepravdivé nebo neúplné výpovědi.

Zpochybnil rovněž závěr žalovaného o tom, že předložený doklad – fakturu nelze z výše uváděného důvodu uznat jako daňový doklad ve smyslu § 12 odst. 2 zákona o DPH na základě kterého lze podle § 19 odst. 2 tohoto zákona uplatnit nárok na nadměrný odpočet, neboť žalovaný opomněl 2. větu tohoto ustanovení znění platném pro rozhodné období, podle níž v případě, že doklad neobsahuje všechny náležitosti daňového dokladu, prokazuje plátce daně nárok podle § 31 zákona o správě daní a poplatků. Tyto důkazy stěžovatel navrhl, žalovaný je však neprovedl.

Rozsudkem Městského soudu v Praze byla žaloba jako nedůvodná zamítnuta. Za zcela nedůvodnou soud shledal námitku ohledně porušení povinnosti žalovaného zjistit skutečný stav věci, neboť to byl právě stěžovatel, který byl povinen prokázat pravdivost a správnost svého tvrzení o tom, že předložené doklady byly vystaveny společností G. L. s. r. o., avšak neučinil tak. V této souvislosti poukázal na důkazy, jež byly podkladem pro rozhodnutí žalovaného (zejm. výsledky šetření dožádaného správce daně ohledně společnosti G. L. s. r. o., z nichž vzešlo, že tato společnost se v letech 1998 až 2000 nezabývala deklarovanými pracemi, a závěry, jež vzešly z výslechu svědka Ing. F.). K námitce navržených a neprovedených výpovědí svědků soud uvedl, že pokud mělo být prováděno dokazování, jež by bylo pro stěžovatele relevantní, mohlo toto směřovat pouze k ověření toho, že deklarované plnění skutečně poskytla společnost G. L. s. r. o., neboť jedině to by vedlo k uznání oprávněnosti odpočtu daně dle předložené faktury. Zkoumat, zda plnění poskytl jiný subjekt bylo zde zcela bez významu, neboť i kdyby byl skutečný dodavatel prací zjištěn, pak by toto zjištění opět potvrdilo pouze to, že předložená faktura č.1201/98 nemůže být uznána jako doklad pro uplatnění odpočtu, neboť byla vystavena jiným než tím, kdo plnění poskytl. Soud uvedl, že sporným není to, zda fakturované práce byly provedeny či ne, ale to, zda to byla právě společnost G. L. s. r. o., která zdanitelné plnění poskytla a je jako dodavatel uvedena na faktuře. Z tohoto důvodu nebylo nutné zkoumat aktivity dalších, stěžovatelem uváděných společností a plnění jejich daňových povinností. Za neopodstatněnou považoval i námitku stěžovatele k předmětu místního šetření, zákonnosti tohoto důkazu a s tím souvisejícího porušení jeho práva dle § 16 odst. 4 písm. e) zákona o správě daní, neboť toto ustanovení nezakládá právo účasti daňového subjektu při místního šetření i pro případy, kdy v rámci tohoto úkonu není vyslýchán svědek. Rovněž tak nesprávné, resp. neúplné poučení svědka o možném trestním postihu nezakládá nezákonnost tohoto důkazu. K námitce stěžovatele ohledně prokázání chybějící náležitosti daňového dokladu (§ 19 odst. 2 zákona o DPH) soud uvedl, že tato možnost se týká pouze případů, kdy na daňovém dokladu chybí některá z jeho podstatných náležitostí; v případě stěžovatele o tento stav zjevně nešlo, neboť vada předložené faktury nespočívá v absenci některé z jejich podstatných náležitostí, nýbrž v tom, že údaje o dodavateli na ní uvedené nejsou pravdivé.

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

Dle ustanovení § 109 s. ř. s. byl Nejvyšší správní soud v řízení o kasační stížnosti vázán rozsahem a důvody kasační stížnosti. Skutkovým základem pro rozhodnutí kasačního soudu se tedy mohly stát pouze skutečnosti a důkazy, které byly uplatněny před soudem, který vydal napadené rozhodnutí.

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.

Rozhodující ve věci samé je posouzení právní otázky dle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., tedy, zda stěžovateli vznikl nárok na odpočet daně z přidané hodnoty a zda oprávněnost nároku na odpočet doložil daňovým dokladem a prokázal tak nárok na odpočet daně ve smyslu § 19 zákona o DPH.

Podle ustanovení § 19 odst. 1) zákona o DPH ve znění platném v rozhodném období, má plátce nárok na odpočet daně, pokud jím přijatá zdanitelná plnění uskutečněná jiným plátcem použije k dosažení obratu za svá zdanitelná plnění, případně k dosažení příjmů nebo výnosů za plnění, která nejsou zdanitelná, pokud tento zákon nestanoví jinak.

Podle odst. 2 tohoto ustanovení prokazuje plátce nárok na odpočet daně daňovým dokladem zaúčtovaným podle zvláštního předpisu, 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 (zde § 31 zákona o správě daní a poplatků).

Podle § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků, daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání, hlášení a vyúčtování, nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván.

Prokazování nároku na odpočet daně je prvotně záležitostí dokladovou, současně je však třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním. To znamená, že ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi nemohou být podkladem pro uznání nároku na odpočet daně z přidané hodnoty, není-li prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo tak, jak je v dokladech deklarováno. Daňové řízení je ovládáno zásadou, že každý daňový subjekt má povinnost jednak přiznat daň (břemeno tvrzení) a rovněž i povinnost toto tvrzení prokázat (břemeno důkazní). Důkazní břemeno nastává na straně daňového subjektu tehdy, když správce daně vyjádří relevantní pochybnosti o tvrzení daňového subjektu, ten je pak povinen tvrzené skutečnosti prokázat.

Z obsahu spisu, předloženého žalovaným, vyplynulo, že správci daně 1. stupně vznikly na základě skutečností zjištěných v průběhu daňové kontroly pochybnosti o věrohodnosti daňových dokladů, kterými stěžovatel prokazoval uskutečnění zdanitelného

plnění. Tyto pochybnosti se týkaly především osoby plátce, jež pro stěžovatele toto zdanitelné plnění měl uskutečnit. Výsledky provedeného dokazování postavily najisto, že doklady kterými stěžovatel prokazoval uskutečnění zdanitelného plnění, nevystavila osoba tam uvedená jako dodavatel – tj. společnost G. L. s. r. o., když vedle okolností, jež byly prokázány na základě výsledků místního šetření (tj. odlišnost použitého razítka, podpisu jednatele, podoby a číselné řady faktur, předmět činnosti této společnosti) a výslechu svědků, to byl sám stěžovatel, který uvedl, že osoba jednatele společnost G. L. s. r. o. Ing. F. mu není známa a není tou osobou, která jménem této společnosti vystupovala jako její jednatel Ing. F. a se kterou byl v kontaktu (přesněji řečeno sjednával s ní obchodní kontrakty a osobně od ní přijímal faktury, jež jí posléze v hotovosti proplácel).

Zákonnou náležitostí daňového dokladu jsou, mimo jiné, údaje identifikující plátce, který uskutečnil zdanitelné plnění /§ 12 odst. 2 písm. a), b) zákona o DPH/. V daném případě stěžovatel neprokázal přijetí zdanitelného plnění od plátce, který byl na faktuře uveden; proto nebyla tato faktura uznána za daňový doklad dle § 12 zákona o DPH, neboť nesplňuje shora uvedené náležitosti daňového dokladu.

Nejvyšší správní soud nezpochybňuje, že pro uznání nároku na odpočet nejsou rozhodné jen formální náležitosti předloženého a řádně zaúčtovaného daňového dokladu, ale stav faktický, tj. faktické přijetí zdanitelného plnění, které musí být uskutečněno jiným plátcem daně; není tedy ve sporu s judikaturou, kterou stěžovatel stran podmínek nároku na odpočet daně uvádí v kasační stížnosti. Je však nezbytné, aby daňový subjekt prokázal v daňovém řízení správci daně nejen to, zda došlo k faktickému uskutečnění zdanitelného plnění, ale i to, zda toto plnění uskutečnila osoba – plátce daně, která je jako poskytovatel tohoto plnění uvedena v dokladu, jež daňový subjekt jako důkaz k prokázání tvrzeného právního stavu předkládá. Stěžovateli se v průběhu daňového řízení nepodařilo prokázat, že společnost G. L. s. r. o. pro něj uskutečnila zdanitelná plnění shora specifikovaná a rovněž tak neprokázal, od koho tato zdanitelná plnění přijal. Jak správně konstatoval v odůvodnění svého rozsudku Městský soud v Praze, v případě stěžovatele není spor o tom, zda fakturované práce byly provedeny či nikoli ani to, zda stěžovatel dostál svým závazkům vůči svým odběratelům; v této souvislosti jsou jeho námitky zcela bezdůvodné, stejně tak jako jeho tvrzení o důkazech (provedených svědeckých výpovědích) prokazujících, že práce byly vykonány. Podstatné pro posouzení nároku stěžovatele však bylo, zda to byla právě společnost G. L. s. r. o., která zdanitelné plnění poskytla a která je jako dodavatel uvedena na faktuře. Stran těchto tvrzených skutečností stěžovatel důkazní břemeno neunesl. Na tomto závěru nemohou nic změnit námitky stěžovatele zpochybňující věrohodnost této společnosti a jeho ničím nepodložené úvahy o tom, že s ohledem na předmět činnosti této společnosti v rozhodné době nelze s určitostí vyloučit, že tato společnost prostřednictvím subdodavatele obchodní operace nemohla provést.

Jestliže bylo v průběhu daňového řízení prokázáno, že doklad, který má prokázat nárok na uplatněný nadměrný odpočet daně z přidané hodnoty ve skutečnosti nevystavil plátce, který je na dokladu uváděn jako ten, který zdanitelné plnění uskutečnil, nesplnil stěžovatel jednu z podmínek nutných pro uplatnění nároku na odpočet daně, neboť nepředložil správci daně doklad se všemi zákonem předepsanými náležitostmi. V takovém případě nelze již postupovat ani dle stěžovatelem namítané věty druhé ust. § 19 odst. 2 zákona o DPH, tedy ve smyslu ust. § 31 zákona č. 337/1992 Sb., neboť se jednalo o doklad, který nevystavil plátce a již z tohoto důvodu se nemohlo jednat o daňový doklad; prokazovat údaje v dokladu, který daňovým dokladem není, je zcela bezpředmětné,

neboť již žádné dokazování stran plnění v něm uvedeném nemohlo na jeho uznatelnosti nic změnit.

Stěžovatel v průběhu daňového řízení nedoložil řádným daňovým dokladem oprávněnost uplatněného nároku na odpočet daně z přidané hodnoty za zdaňovací období listopad 1998. Nejvyšší správní soud se proto ztotožnil se závěry Městského soudu v Praze, že stěžovatel v řízení nedoložil řádnými daňovými doklady oprávněnost nároku na odpočet daně z přidané hodnoty. Důkazní břemeno zde spočívalo na stěžovateli, bylo proto jeho povinností skutečnosti jím uváděné v daňovém přiznání (§ 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků) prokázat a spolehlivě doložit všechny skutečnosti rozhodné pro uplatnění nároku na odpočet z obchodního případu, tj. v dané věci předložit spolehlivé důkazy o předmětu zdanitelného plnění, způsobu jeho poskytnutí a přijetí a použití. Důkazní břemeno, které stěžovatele ve smyslu ust. § 31 odst. 9 zákona o správě daní stíhá, nelze přenášet s poukazem na § 31 odst. 8 cit. zákona na správce daně. Jestliže daňový subjekt neprokáže v daňovém řízení jím tvrzené skutečnosti, nelze s odkazem na toto ustanovení dovozovat, že je to naopak správce daně, kdo byl povinen tyto skutečnosti prokazovat za stěžovatele; přitom v případě, že tak neučinil dospět k závěru, že rozhodnutí správního orgánu bylo vydáno na základě neúplných skutkových zjištění. Správce daně dostál své povinnosti stran ust. § 31 odst. 8 cit. zákona, když prokázal, že společnost uvedená na dokladu tento nevystavila, přitom i sám stěžovatel potvrdil, že osoba zde uvedená není tou osobou, s níž jednal. Nestíhá za této situace správce daně povinnost prokazovat, kdo tedy doklad vystavil. Tuto povinnost má výhradně daňový subjekt.

Z rozhodnutí správních orgánů založených v soudním spisu, jakož i ze žaloby, je zřejmé, že stěžovateli bylo v rámci správního řízení umožněno bránit svá práva a předkládat důkazy, navrhované k jeho tvrzením. Stejně tak jsou zřejmé důkazy, které byly provedeny za účelem prokázání skutkového stavu, jejich hodnocení a právní závěry na jejich základě přijaté. Ve věci bylo provedeno rozsáhlé dokazování; způsob, jakým žalovaný a posléze soud zhodnotily výsledky provedeného dokazování a jeho zákonnost, má oporu ve spisu a je výsledkem logického uvažovaní opřeného o řádně získané důkazy, jež byly hodnoceny jak jednotlivě, tak ve svém celku a tvoří dostatečnou oporu skutkovému stavu, jak byl žalovaným a posléze soudem zjištěn.

V souvislosti s výše uvedeným je nutno odmítnout námitku stěžovatele týkající se nesprávné aplikace § 2 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků Městským soudem v Praze, neboť tento soud pojednal o výše citovaném ustanovení, obsahující jednu ze základních zásad daňového řízení, pouze obecně v rámci svých úvah o právním rámci, kterým vymezil „minimální podmínky pro úspěšné uplatnění nároku na odpočet daně z přidané hodnoty“, avšak na spornou věc stěžovatele již toto ustanovení neaplikoval.

Nejvyšší správní soud se rovněž nezabýval námitkami stěžovatele, jež neobsahovala žaloba podaná proti rozhodnutí žalovaného, ale stěžovatelem byly uplatněny až v kasační stížnosti, kdy zde nově zpochybnil svědeckou výpověď svědkyně V. H., nově namítl, že nebyla vyslechnuta svědkyně Š., novými tvrzeními zpochybnil svědeckou výpověď Ing. V. F. a jeho věrohodnost, když poukázal na neurčité až vyhýbavé odpovědi svědka a tvrdil, že správce daně tento výslech interpretoval výhradně v neprospěch stěžovatele. Stěžovatel v této souvislosti sám z odpovědí svědka dovozuje nové možné závěry a skutečnosti a vytýká správci daně, že se z tohoto nového pohledu měl odpověďmi svědka zabývat a provádět další dokazování. V kasační stížnosti pak nově tvrdí, že nebylo jednoznačně prokázáno, že sporný daňový doklad nebyl vystaven společnosti G. L. s. r. o.

Podle ust. § 109 odst. 4 s. ř. s. Nejvyšší správní soud nepřihlíží ke skutečnostem, které stěžovatel uplatnil poté, kdy bylo vydáno napadené rozhodnutí.

Právní úprava správního soudnictví tu klade důraz na to, aby všechny důvody, pro něž je rozhodnutí správního orgánu napadáno, byly uplatněny již v řízení před krajským soudem, pokud je to možné. Jinými slovy, zákon vyžaduje, aby již v žalobě byly uplatněny všechny důvody nezákonnosti napadeného rozhodnutí nebo všechny vady řízení, které mu předcházelo tak, aby již krajský soud měl možnost se řádně a v úplnosti se všemi žalobními námitkami vypořádat. Pouze tehdy, jestliže stěžovatel nemohl důvody v řízení před krajským soudem uplatnit, může o ně opřít kasační stížnost, avšak v takovém případě je třeba v kasační stížnosti uvést skutečnosti, které bránily takové důvody uplatnit dříve, nejde-li o případ, kdy je taková skutečnost zřejmá z povahy věci, např. jsou-li nově uplatněny důvody týkající se výlučně řízení před krajským soudem. Pokud tomu tak není a kasační stížnost je opřena i o důvody před krajským soudem neuplatněné, nelze k nim ve smyslu citovaného ustanovení přihlížet.

Nejvyšší správní soud neshledal konečně důvodnou námitku stěžovatele stran hodnocení důkazů soudem, který setrval na nesprávném postupu žalovaného, přitom z toho dovozuje nezákonnost napadeného rozsudku.

Podle ust. § 75 odst. 1 s. ř. s. při přezkoumání rozhodnutí vychází soud ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu. Zákon o soudním řízení správním v § 71 odst. 1 písm. e) výslovně uvádí, že žaloba kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat jaké důkazy k prokázání svých tvrzení žalobce navrhuje provést.

Ustanovení § 77 s. ř. s. zakládá právo soudu dokazováním ujasnit nebo upřesnit, jaký byl skutkový stav, ze kterého správní orgán ve svém rozhodnutí vycházel, ale také právo soudu důkazy provedenými a hodnocenými nad rámec zjistit nový či jiný skutkový stav a porovnat jej s užitou právní kvalifikací, kdy soud není vázán ani důkazními návrhy a může provést i další důkazy k úplnému přezkoumání i co do stavu skutkového. Podle § 52 odst. 1 s. ř. s. soud rozhodne, které z navržených důkazů provede. V případech, kdy soud bude opakovat důkazy, které byly již uplatněné v předchozím řízení, tyto důkazy zhodnotí, vyjádří úvahu o správnosti či nesprávnosti hodnocení důkazů správním orgánem. Bude-li soud dokazování doplňovat, tzn. provádět důkazy nové, v předchozím řízení neprovedené, musí dbát především toho, aby jím prováděné důkazy směřovaly ke skutkovému stavu, který zde byl v době rozhodování správního orgánu. Stanovení hranice, kdy je dokazování doplňováno a kdy je dokazováno, je nutno odvozovat od procesního předpisu, podle kterého je vedeno řízení, v němž je přezkoumávané rozhodnutí vydáno. Soud rovněž musí zvažovat rozsah doplňování dokazování, aby svou činností nenahrazoval činnost správního orgánu. V dané věci probíhalo daňové řízení podle zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků. Podle § 31 odst. 9 citovaného zákona leželo v tomto řízení důkazní břemeno na stěžovateli, který byl povinen prokázat jím tvrzené skutečnosti, které v řízení před žalovaným neprokázal.

V projednávané věci však stěžovatel v podané žalobě nenavrhl provedení důkazních prostředku nebo jejich doplnění, popř. nenavrhl důkazní prostředky jiné, kterými by závěr žalovaného hodlal zvrátit, naopak k výzvě soudu vyjádřil souhlas s tím, aby o věci bylo rozhodnuto bez nařízení jednání. Namítá-li proto nyní, že soud postupoval nezákonně při hodnocení důkazů, vycházel z nedostatečně zjištěného skutkového stavu, přitom zároveň nesprávně vylučuje, že by mohl soud dospět k jinému právnímu hodnocení, aniž sám v řízení

o žalobě uplatnil relevantní důkazy a tvrzení, z nichž by bylo možno na takový postup soudu usuzovat, je jeho námitka nedůvodná.

Protože Nejvyšší správní soud neshledal naplnění důvodů kasační stížnosti dle § 103 odst. 1 písm. a), b) s. ř. s., kasační stížnost podle ustanovení § 110 odst. 1 s. ř. s. jako nedůvodnou zamítl.

Stěžovatel, který neměl v tomto soudním řízení úspěch, nemá právo na náhradu nákladů řízení (§ 60 odst. 1, § 120 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 rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné (§ 53 odst. 3, § 120 s. ř. s.).

V Brně dne 7. prosince 2005

JUDr. Václav Novotný
předseda senátu