

ČESKÁ REPUBLIKA

R O Z S U D E K
J M É N E M R E P U B L I K Y

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Marie Součkové a soudců JUDr. Antonína Koukala a JUDr. Lenky Kaniové v právní věci **žalobce D. S. spol. s r. o.,** zastoupeného JUDr. Evou Šimkovou, advokátkou se sídlem Havlíčkova 4, České Budějovice, proti **žalovanému Finančnímu ředitelství v Českých Budějovicích,** se sídlem Prokišova 5, České Budějovice, o přezkoumání rozhodnutí žalovaného ze dne 6. 5. 2002, čj. 8392/130/2001 a rozhodnutí ze dne 6. 5. 2002, čj. 8391/130/2001, vedené u Krajského soudu v Českých Budějovicích pod sp. zn. 10 Ca 189/2002, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 29. 1. 2003, čj. 10 Ca 189/2002 – 71,

t a k t o :

I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**

II. Žalovanému **s e 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 :

Rozhodnutím žalovaného ze dne 6. 5. 2002, čj. 8392/130/2001 bylo zamítnuto odvolání žalobce proti rozhodnutí Finančního úřadu v Českých Budějovicích ze dne 9. 7. 2001, čj. 158423/01/077910/5776, jímž byla žalobci (dále též „stěžovatel“) dodatečně vyměřena daň z přidané hodnoty za prosinec 1997 ve výši 583 000 Kč.

Rozhodnutím žalovaného ze dne 6. 5. 2002, čj. 8391/130/2001 bylo zamítnuto odvolání žalobce proti rozhodnutí téhož správce daně prvního stupně ze dne 9. 7. 2001 čj. 158443/077910/5776, jímž byla žalobci dodatečně vyměřena daň z přidané hodnoty za prosinec 1998 ve výši 847 000 Kč.

Rozsudkem Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 29. 1. 2003, čj. 10 Ca 189/2002-71 bylo rozhodnuto o zamítnutí žalob proti výše uvedeným rozhodnutím žalovaného. V odůvodnění rozsudku soud prvního stupně obsáhle shrnul obsah správního spisu a uvedl, že žalobce nedokázal v průběhu daňového řízení k uznání nároků na odpočet daně z přidané hodnoty verifikovat skutečnost, zda a jak přijal od společnosti D. S. spol. s r. o. zdanitelné plnění z vystavených faktur a jak tato zdanitelná plnění použil k dosažení obratu za svá zdanitelná plnění. Soud prvního stupně uvedl, že k prokázání plnění ze smluv o obchodní spolupráci žalobce předložil několik kopií odběratelských faktur z let 1997 až 1998 s tím, že tyto obchodní případy mohly být iniciovány plněním společnosti D. S. spol. s r. o., jež však správce daně neshledal důvodnými a proto byla žalobci dodatečně doměřena daň z přidané hodnoty. V odvolání proti tomuto rozhodnutí žalobce navrhoval výslechy zástupců společností M.S., s. r. o., E. P., firmy J. T. a blíže neoznačených zaměstnanců společnosti D. S. spol. s r. o., kteří se měli podílet na poskytování předmětných služeb na základě smlouvy o obchodní spolupráci. Zástupci společnosti M. S., s. r. o. a firmy J. v písemném vyjádření potvrdili, že při rozhodování o nákupu kráčivých rypadel využili možnost shlédnout techniku při práci v terénu, což umožnila společnost D. S., spol. s r. o. Žalovaný odvolání zamítl s odůvodněním, že pouhé předložení dokladů ještě neznamená prokázání přijetí služeb, jež mělo spočívat ve spolupráci při vyhledávání obchodních partnerů pro žalobce; navíc bylo nesporně prokázáno, že s uvedenými subjekty žalobce obchodoval již v letech 1995 a 1996, nemohlo se tedy v daném případě jednat o nově vyhledané obchodní partnery. Soud prvního stupně uvedl, že z principu daně z přidané hodnoty vyplývá ve vztahu k souzené problematice, že výsledkem činnosti společnosti D. S. spol. s r. o. měl být prodej žalobcova zboží odběratelům vyhledaným buď přímo uvedenou společností nebo za jejího přispění a toto přijetí a využití služeb pak podle žalobce měly dokládat navázané obchodní vztahy s takto vyhledanými partnery. K důkazu těchto tvrzení žalobce dokládal písemná vyjádření několika odběratelů a navrhoval jejich výslech a dále výslech blíže neoznačených zaměstnanců společnosti D. S. spol. s r. o.; využití služeb a následný obrat dokládal pouze poukazem na obrat v letech 1997 a 1998 při současném tvrzení o poklesu obratu v následujících letech, kdy spolupráce se společností D. S. spol. s r. o. již neprobíhala. Z vyjádření odběratelů žalobce však nesporně vyplynulo, že tito odběratelé o možnosti koupě kráčivých rypadel u žalobce věděli již dříve, neboť podle předložených faktur tyto subjekty se žalobcem obchodovaly již v letech 1995 a 1996. Z těchto důvodů nebylo přistoupeno k provedení svědeckých výpovědí uvedených subjektů. Soud prvního stupně závěrem konstatoval, že pokud neexistují žádné písemné doklady, jež by verifikovaly tvrzení o vyhledávání obchodních partnerů společností D. S. spol. s r. o. pro žalobce, a tato skutečnost vyplývá i z výpovědi bývalého statutárního zástupce této společnosti, pak nelze žalovanému vytýkat, že nedostatečně zjistil skutkový stav, když v daňovém řízení nese důkazní břemeno zásadně daňový subjekt.; shromážděné důkazy byly žalovaným vyhodnoceny v mezích volného správního uvážení, při němž nebyly překročeny zákonné hranice. Z uvedených důvodů soud prvního stupně žaloby proti rozhodnutím žalovaného zamítl a poučil žalobce o možnosti podání kasační stížnosti.

Ve včas podané kasační stížnosti stěžovatel uvádí, že kasační stížnost podává z důvodu tvrzené vady řízení spočívající v tom, že skutková podstata, z níž žalovaný vycházel, nemá oporu ve spisech, a proto měl soud prvního stupně žalobami napadená rozhodnutí zrušit. Žalobce sdělil, že žalovaný se spokojil pouze s listinnými důkazy a neprovedl žalobcem navrhované svědecké výpovědi, aniž by tento postup dostatečně odůvodnil; žalobce je přesvědčen o tom, že výpověďmi svědků mohly vyjít najevo nové skutečnosti, jež proto nemohly být nahrazeny písemným vyjádřením a žalovaný nebyl v daném případě oprávněn

odmítnout jejich provedení. Stěžovatel uvádí, že okamžikem předložení důkazních prostředků ze strany daňového subjektu dochází k přesunu důkazního břemene na správce daně, jenž je povinen způsobem vylučujícím jakoukoliv pochybnost prokázat existenci skutečností vyvracejících věrohodnost daňovým subjektem poskytnutých vysvětlení. Stěžovatel odkázal na rozhodovací praxi Městského soudu v Praze, jenž v odůvodnění rozsudku sp. zn. 38 Ca 288/99 uvedl, že *„…pokud daňový subjekt poměr navrženého svědka k věci alespoň minimálně objasní, bude na místě jeho výslech provést, a teprve potom se v rámci hodnocení důkazů vypořádat i s tím, zda se jeho výpověď okolností důležitých pro daňové řízení týkala či nikoliv. Jen tehdy, když daňový subjekt není schopen vysvětlit, co podstatného k jeho daňové věci může navržený svědek uvést, lze tento důkazní prostředek odmítnout…“.* Žalobce připustil, že s některými obchodními partnery, jejichž svědecké výpovědi navrhoval, spolupracoval již v letech 1995 a 1996, avšak poté podle jeho sdělení došlo ke zhoršení ekonomické situace, pročež byl nucen zintenzivnit svou propagaci na trhu prostřednictvím smlouvy o obchodní spolupráci se společností D. S. spol. s r. o.; toto tvrzení se žalobce neúspěšně pokoušel podpořit návrhem výslechu bývalého zaměstnance společnosti D. S. spol. s r. o. pana M. M.. V neakceptování těchto žalobcem navrhovaných důkazů žalobce spatřuje porušení ustanovení § 31 odst. 2 a 3 daňového řádu. Dále stěžovatel obsáhle popisuje, v jakých činnostech spočívala plnění společnosti D. S. spol. s r. o. na základě smlouvy o obchodní spolupráci; jednalo se o poskytování služeb, jež měly v konečném efektu udržovat obrat žalobce. Žalobce uvedl, že soudem prvního stupně však nebyl připuštěn důkaz sdělením o stavbách společnosti T.a. s., když na základě prezentace strojů opatřených logem žalobce na těchto stavbách byly uzavřeny obchody se společností M. S., spol. s r. o., a navázána obchodní spolupráce s panem O. J. a s V. D., soud prvního stupně však uvedené subjekty nevyslechl. Stěžovatel považuje za mylný předpoklad správce daně, že každá předváděcí akce společnosti D. S. spol s r. o. musí mít za následek uzavření nového obchodního kontraktu; předmětem smlouvy o obchodní spolupráci bylo oslovování potenciálních zákazníků; rovněž tuto skutečnost měly osvětlit navrhované svědecké výpovědi. K výpovědi pana B. P. žalobce uvedl, že ve smlouvě uzavřené se společností D. S. spol. s r. o. nebyla odměna vázána na množství uzavřených obchodů, nýbrž na pouhé vyvíjení aktivit směřujících k uzavření obchodních případů ve prospěch žalobce, a tyto skutečnosti nemusely být společností D. S. spol. s r. o., evidovány; dostačující pak měla být pro správce daně evidence, kterou vedl žalobce; tuto skutečnost žalobce hodlal podpořit svědeckými výpověďmi, jež byly rovněž odmítnuty. Žalobce je přesvědčen o prokázání příčinné souvislosti obchodů uzavřených v letech 1997 a 1998 se spoluprácí se společností D. S. spol. s r. o., avšak v mnoha případech nebylo možné určit konkrétní plnění ze strany společnosti D. S. spol. s r. o. a na něj navazující žalobcem uzavřený obchod. K rozsudku soudu prvního stupně žalobce dále uvádí, že tento sice správně vyložil princip daně z přidané hodnoty, ale nesprávně posoudil skutkový stav, když neprovedl žalobcem navržené důkazy, a spokojil se toliko s listinnými důkazy, věcí se zabýval povrchně, bez dalšího přijal stanovisko žalovaného a odmítl provést navržené důkazy žalobce. Žalobce uznává, že v daňovém řízení nese důkazní břemeno daňový subjekt, ale je přesvědčen o tom, že mu musí být dán prostor, aby bylo uneseno, což se v daném případě nestalo. Skutková podstata, z níž žalovaný vycházel v napadeném rozhodnutí, nemá podle názoru žalobce oporu ve spisu a pro tuto vadu měl krajský soud napadená rozhodnutí zrušit a vrátit věc žalovanému k provedení dokazování. Z uvedených důvodů žalobce navrhuje, aby Nejvyšší správní soud rozsudek soudu prvního stupně zrušil a věc vrátil tomuto soudu k dalšímu řízení.

Žalovaný úvodem svého vyjádření ke kasační stížnosti odkázal na vyjádření k žalobě a rovněž na odůvodnění napadených rozhodnutí. K námitce stěžovatele, že se finanční orgány i soud spokojily toliko s listinnými důkazními prostředky a stěžovatelem navržení svědci byli

ignorováni, žalovaný uvádí, že stěžovatelem v průběhu daňového řízení předložené důkazní prostředky neprokázaly, že se žalobcem tvrzená zdanitelná plnění, jež měla plynout z obchodní spolupráce se společností D. S. spol. s r. o., uskutečnila a že byla použita k dosažení obratu za jeho zdanitelná plnění. Ze spisu dále vyplývá, že stěžovatel navrhl výslech svědků, avšak namísto bližší konkretizace uvedl toliko názvy několika obchodních společností. Přesto správce daně vyslechl za účasti stěžovatele v souladu s ustanovením § 16 odst. 4 daňového řádu jako svědka pana B. P., bývalého statutárního zástupce společnosti D. S. spol. s r. o.; tento svědek, jenž podepisoval předmětné smlouvy o obchodní spolupráci se žalobcem, však neuvedl žádná konkrétní jména zaměstnanců, kteří by prováděli pro žalobce zmíněnou činnost a také neuvedl žádné obchodní partnery, kteří se na základě této činnosti stali odběrateli stěžovatele a jedinou dokumentaci spolupráce pak představují fotografie stavebních strojů při práci v terénu. Navíc bylo místním šetřením z účetnictví žalobce zjištěno, že navrhovaní svědkové byly obchodními partnery žalobce již v letech 1995 a 1996; proto tvrzení žalobce, že by svědecké výpovědi těchto subjektů mohly přinést nové okolnosti, pokládal žalovaný vzhledem k existenci zmíněných listinných důkazů za účelové. Žalovaný dále sděluje k námitce stěžovatele, že mu nebylo umožněno nést důkazní břemeno, že tento měl na prokázání svých tvrzení dostatek času, když jen odvolací řízení, v jehož průběhu mohl žalobce v souladu s dikcí ustanovení § 48 odst. 7 daňového řádu doplňovat a pozměňovat údaje svého odvolání, včetně předkládání dalších důkazních prostředků, trvalo téměř devět měsíců; žalobce se však omezil pouze na návrhy výše zmíněných svědeckých výpovědí, avšak vzhledem k tomu, že svědek pan B. P. statutární zástupce společnosti D. S. spol. s r. o., neuvedl konkrétní jména zaměstnanců společnosti, kteří by předmětnou činnost měli pro stěžovatele provádět, žalovaný k výslechu těchto žalobcem navržených svědků nepřistoupil, a to plně v souladu s dikcí ustanovení § 31 odst. 2 daňového řádu. K námitkám žalobce směřujícím proti rozsudku soudu prvního stupně žalovaný sděluje, že rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích považuje za správný a podrobně odůvodněný. S ohledem na shora uvedené žalovaný navrhuje, aby kasační stížnost žalobce byla jako nedůvodná zamítnuta.

Kasační stížnost je podle § 102 a násl. s. ř. s. přípustná a stěžovatel v ní namítá důvody odpovídající ustanovení § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s. a jejím rozsahem a důvody je Nejvyšší správní soud podle § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s. vázán. Nejvyšší správní soud přitom neshledal vady podle § 109 odst. 3 s. ř. s., k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

Nejvyšší správní soud přezkoumal kasační stížnost žalobce a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

Kasační stížnost byla podána z důvodu vymezeného v ustanovení § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s. Podle tohoto ustanovení lze kasační stížnost podat z důvodu tvrzené vady řízení spočívající v tom, že skutková podstata, z níž správní orgán v napadeném rozhodnutí vycházel, nemá oporu ve spisech nebo je s nimi v rozporu, nebo že při jejím zjišťování byl porušen zákon v ustanoveních o řízení před správním orgánem takovým způsobem, že to mohlo ovlivnit zákonnost a pro tuto důvodně vytýkanou vadu soud, jenž ve věci rozhodoval, měl napadené rozhodnutí správního orgánu zrušit. Stěžovatel v kasační stížnosti namítal zejména porušení ustanovení § 2 odst. 3 daňového řádu a § 31 odst. 2 daňového řádu. Při aplikaci všech ustanovení daňového řádu je nutno vycházet z ustanovení § 2 citovaného zákona, které upravuje základní zásady daňového řízení. Mezi ně patří zásada volného hodnocení důkazů vyjádřená v odst. 3 citovaného ustanovení, Z této zásady vyplývá, že správce daně je při dokazování vybaven značnými pravomocemi, jež jsou omezeny pouze zásadou zákonnosti obsaženou v odst. 2 citovaného ustanovení. Zásada volného hodnocení

důkazů znamená, že je zcela v pravomoci správce daně posoudit závažnost jednotlivých důkazních prostředků. Není např. povinen vzít v úvahu všechny důkazy navržené daňovým subjektem, neboť má právo je nejprve samostatně posoudit a tedy i vyloučit ze svého rozhodování. I když ustanovení § 31 odst. 2 citovaného zákona stanoví, že správce daně dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti byly zjištěny co nejúplněji a není v tom vázán návrhy daňových subjektů, není s ohledem na zásady daňového řízení (priorita zájmů státu) povinen vyhledat důkazní prostředky svědčící ve prospěch daňového subjektu a není ani nucen respektovat všechny důkazní prostředky předložené nebo navržené daňovým subjektem. Pokud tedy daňový subjekt navrhuje jako důkazní prostředek např. výpověď svědka, je povinen uvést, co jeho výpovědí sleduje ve vazbě na předmět daňového řízení. Správce daně posuzuje věrohodnost důkazních prostředků a rozhodne o jejich osvědčení jako důkazu. V případě, že by daňový subjekt nebyl schopen vysvětlit, co podstatného k jeho daňové věci může navržený svědek uvést, lze tento důkazní prostředek odmítnout; v takovém případě však musí správce daně vyložit a odůvodnit, proč takto postupoval. Důkazní břemeno je podle ustanovení § 31 odst. 9 daňového řádu na daňovém subjektu, což znamená, že daňový subjekt je povinen doložit všechny údaje, které uvádí v daňovém přiznání nebo hlášení a dále vše, k čemu ho vyzve správce daně v průběhu daňového řízení. Jestliže daňový subjekt neprokáže v daňovém řízení jím tvrzené skutečnosti, jak mu ukládá citované ustanovení, nelze dovodit, že by rozhodnutí správce daně bylo vydáno na základě neúplných skutkových zjištění. To, co musí prokazovat správce daně, je výslovně uvedeno v odst. 8 citovaného ustanovení. Nejvyšší správní soud ve shodě s právním názorem soudu prvního stupně konstatoval, že rozhodnutí žalovaného i správce daně bylo vydáno na základě výsledků dokazování, když žalobce neunesl důkazní břemeno ve smyslu § 31 odst. 9 daňového řádu. V průběhu daňové kontroly ani v odvolacím řízení žalobce nepředložil žádný důkaz o tom, jakým konkrétním způsobem byl realizován předmět smlouvy o obchodní spolupráci. Důkazy, jejichž provedení žalobce navrhoval, tj. výslechy pracovníků společnosti D. S. spol. s r. o. nebo obchodních partnerů stěžovatele, nemohly zpochybnit závěr, k nimž na základě provedených důkazů dospěly správní orgány. Závěr, který žalovaný učinil v napadeném rozhodnutí, že zákonem požadované skutečnosti pro uznání nároku odpočet daně z přidané hodnoty na základě předložených daňových dokladů zde nejsou, má oporu v provedeném dokazování. Provedené důkazy pak správní orgány vyhodnotily v mezích svého volného uvážení, přičemž nepřekročily jeho zákonné meze. Pro vznik nároku na odpočet daně z přidané hodnoty je potřeba nejen deklarování určitého zdanitelného plnění při splnění formálně právních náležitostí, ale tento nárok vzniká teprve v důsledku faktického uskutečnění předmětných deklarovaných zdanitelných plnění. Nejvyšší správní soud se v daném případě ztotožnil se závěry soudu prvního stupně i žalovaného v tom smyslu, že stěžovatel neprokázal, že skutečně došlo k uskutečnění zdanitelného plnění tak, jak ho popisuje. Za této situace nemá stěžovatel nárok na uplatnění nadměrného odpočtu, proto postup žalovaného je plně v souladu s právním řádem, neboť právní podmínky pro uplatnění nadměrného odpočtu vyplývající z ustanovení § 19 zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, nebyly dány.

Nejvyšší správní soud proto kasační stížnost žalobce jako nedůvodnou zamítl podle ustanovení § 110 odst. 1 věty druhé s. ř. s.

O nákladech řízení o kasační stížnosti rozhodl soud podle ustanovení § 60 odst. 1 věta první s. ř. s., neboť neúspěšnému žalobci náhrada nákladů řízení nepřísluší a žalovanému v souvislosti s kasační stížností žalobce žádné náklady nad rámec jeho úřední činnosti nevznikly.

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

V Brně dne 24. března 2004

JUDr. Marie Součková
předsedkyně senátu