

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Milady Tomkové a soudců JUDr. Bohuslava Hnízdila a JUDr. Brigity Chrastilové v právní věci **žalobce: A. C., spol. s r. o.,** zastoupen JUDr. Jiřím Slezákem, advokátem, se sídlem Ulrichovo nám. 737, Hradec Králové, proti **žalovanému: Finanční ředitelství v Hradci Králové,** se sídlem Horova 17, Hradec Králové, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 25. 11. 2003, č. j. 31 Ca 59/2003 - 15,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá**.

II. Žalovanému **se** náhrada nákladů řízení **nepřiznává**.

Odůvodnění:

Žalobce (dále jen „stěžovatel“) napadá kasační stížností rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové č. j. 31 Ca 59/2003 - 15 ze dne 25. 11. 2003, kterým byla zamítnuta jeho žaloba proti rozhodnutí žalovaného č. j. 1715/130/2003 - Kl ze dne 14. 4. 2003, kterým bylo zamítnuto stěžovatelovo odvolání proti předchozímu rozhodnutí Finančního úřadu v Hradci Králové č. j. 221905/02/228912/4015 a č. j. 221911/02/228912/4015 ze dne 6. 12. 2002, kterými byla stěžovateli dodatečně vyměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období měsíců února 1998 a dubna 1998. Správce daně v rámci kontroly daně z přidané hodnoty prověřoval správnost uplatnění odpočtů daně stěžovatelem za opravy elektroinstalace v domě č. p. 133 na V. náměstí v H. K., přitom své rozhodnutí o dodatečném vyměření daně z přidané hodnoty opřel o závěr, že elektroinstalace, za něž stěžovatel odpočty uplatnil, nebyly ve skutečnosti provedeny.

Stěžovatel v kasační stížnosti namítá nezákonnost napadeného rozsudku krajského soudu podle § 103 odst. 1 písm. a) a b) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“), a tvrdí, že oprava elektroinstalace byla objednána u společnosti H., spol. s r. o., místem plnění byla nemovitost na adrese „V. náměstí č. p. 133, H. K.“, plnění podle smlouvy bylo uskutečněno a následně vyúčtováno, a proto stěžovatel cenu plnění zaplatil. Místo plnění je uvedeno na všech daňových dokladech. Pochybnosti žalovaného o tom, že práce podle smlouvy byly uskutečněny v jiné nemovitosti, je opřena o znalecké posudky o ceně nemovitosti vypracované ke dni 3. 9. 1996 a 6. 8. 1999 ing. V. Z. a ing. M. Š., tyto posudky, jak stěžovatel od počátku daňového řízení namítal, však byly vypracovány za účelem zjištění ceny nemovitostí pro převod. Nejedná se tedy o stavební posudky, které by vyčerpávajícím způsobem popisovaly dům. Žalovaný si z těchto posudků „vybral pouze to, co se mu hodilo“ do jeho tvrzení, že účtované náklady se netýkají domu č. p. 133. Stěžovatel v této souvislosti zpochybňuje způsob, jak žalovaný zhodnotil získané důkazy. Stěžovatel, vědom si své povinnosti unést důkazní břemeno, ve skutečnosti prokázal, že společnost H., spol. s r. o., uskutečnila plnění dle smlouvy spočívající v opravě elektroinstalace v nemovitosti na adrese „V. náměstí č. p. 133, H. K.“ a za toto plnění jí stěžovatel podle smlouvy zaplatil. Prokázal to za podmínek § 19 odst. 2 zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon“). Jiný důkazní prostředek než daňový doklad zákon v tomto ustanovení nepřipouští, nebylo tedy možné použít jako důkazní prostředek svědeckou výpověď, jak učinil správce daně. Ze všech právě uvedených důvodů stěžovatel navrhuje, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Žalovaný ve svém stručném vyjádření poukazuje na skutečnost, že v kasační stížnosti nejsou obsaženy žádné nové skutečnosti, které by měly vliv na výrok rozhodnutí žalovaného, a navrhuje zamítnutí kasační stížnosti jako nedůvodné.

Z obsahu správního spisu Nejvyšší správní soud zjistil zejména následující pro posouzení této právní věci rozhodující skutečnosti: správce daně vyzval v průběhu kontroly daně z přidané hodnoty stěžovatele k předložení důkazů o tom, jaká konkrétní část z celkového objemu prací byla provedena ve shora uvedené nemovitosti. Stěžovatel v reakci na tuto výzvu sdělil, že nemovitost byla kompletně zrekonstruována, a tedy že požadavek žalovaného je nesplnitelný, a předložil dva znalecké posudky o ceně nemovitosti ke dni 3. 9. 1996 a 6. 8. 1999. Správce daně vyslechl bývalého jednatele společnosti H., spol. s r. o., a jejího zaměstnance, který tvořil výkazy práce, na základě kterých bylo v souvislosti s prováděním prací stěžovateli fakturováno, z jejich vyjádření vyplynulo, že společnost H., spol. s r. o., prováděla práce souběžně na dvou nemovitostech (kromě shora uvedené nemovitosti i na domě č. p. 6 na M. náměstí), převážná část měla být provedena na domě č. p. 6 na M. náměstí, kde jako odběratel byl uveden p. J. Vyslechnutý jednatel společnosti H., spol. s r. o., nevysvětlil, proč práce, které měly být účtovány podle výkazů na dům na M. náměstí, byly účtovány stěžovateli v souvislosti s pracemi na domě na V. náměstí. Správce daně dospěl k závěru, že účtované práce byly ve skutečnosti provedeny na jiném objektu, než na stěžovatelově nemovitosti na adrese „V. náměstí č. p. 133, H. K.“, že stěžovatelova vysvětlení a návrhy důkazních prostředků nevyvrátily pochybnosti správce daně a že skutkový stav byl jiný, než jak jej deklarují stěžovatelem předložené doklady. Proto byla stěžovateli dodatečně vyměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období měsíců února 1998 ve výši 3602 Kč a dubna 1998 ve výši 3866 Kč. Správnost takového závěru následně potvrdil i žalovaný. Z obsahu soudního spisu Nejvyšší správní soud zjistil, že proti rozhodnutí žalovaného podal stěžovatel žalobu, v níž namítal tytéž skutečnosti jako nyní v kasační stížnosti. Krajský soud žalobu zamítl; ztotožnil se se závěrem žalovaného, podle něhož

stěžovatel neunesl důkazní břemeno podávané z § 31 odst. 9 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZSDP“), ohledně skutečností uvedených v přiznání, hlášení a vyúčtování nebo k jejichž průkazu byl v průběhu daňového řízení vyzván. Rozsudek krajského soudu byl stěžovateli doručen dne 23. 12. 2003, ten jej napadl kasační stížností dne 5. 1. 2004.

Kasační stížnost byla podána včas, neboť byla podána ve lhůtě dvou týdnů od doručení napadeného rozsudku (§ 106 odst. 2 s. ř. s.), je podána osobou oprávněnou, neboť stěžovatel byl účastníkem řízení, z něhož napadený rozsudek krajského soudu vzešel (§ 102 s. ř. s.). Kasační stížnost je podána z kasačního důvodu podávaného z § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s., formálnímu označení v tomto směru odpovídá i obsah kasační stížnosti, a kasační stížnost je tak přípustná.

V rozsahu kasační stížnosti a v mezích řádně uplatněného kasačního důvodu podle § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s. tedy Nejvyšší správní soud napadený rozsudek krajského soudu přezkoumal, přitom dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

Mezi stěžovatelem a žalovaným není spornou skutečnost, že stěžovatel byl na základě kupní smlouvy ze dne 12. 12. 1996 vlastníkem nemovitosti na adrese „V. náměstí č. p. 133, H. K.“. Tuto nemovitost dne 5. 10. 1999 prodal a nový vlastník provedl její rekonstrukci. V únoru roku 1998 a v dubnu roku 1998 stěžovatel uplatnil nárok na odpočet daně z přidané hodnoty také na základě daňových dokladů vystavených společností H., spol. s r. o., za práce spočívající v opravách elektroinstalace v uvedené nemovitosti. Mezi stěžovatelem a žalovaným je sporu o to, zda stěžovatel prokázal, že práce spočívající v opravách elektroinstalace byly v uvedené nemovitosti skutečně provedeny, tedy zda unesl důkazní břemeno podle § 31 odst. 9 ZSDP či nikoli a do jaké míry je toto břemeno z pohledu stěžovatele třeba unést.

Namítá-li stěžovatel nezákonnost napadeného rozsudku v důsledku nesprávného posouzení právní otázky (§ 103 odst. 1 písm. a/ s. ř. s.) a napadá-li týmiž argumenty i způsob, jak bylo dokazování v průběhu daňového řízení vedeno a jakým se s výsledky dokazování vypořádal žalovaný (§ 103 odst. 1 písm. b/ s. ř. s.), pak tyto dvě oblasti námitek spolu věcně souvisejí. Nejvyšší správní soud předesílá, že nesprávným posouzením právní otázky je omyl soudu při aplikaci právní normy na zjištěný skutkový stav, přitom o mylnou aplikaci právní normy jde tehdy, pokud soud na zjištěný skutkový stav použil jiný právní předpis, než který měl správně použít, nebo jinou právní normu (jiné konkrétní pravidlo) jinak správně použitého právní předpisu, než kterou měl za daného skutkového stavu správně použít, anebo aplikoval správný právní předpis (správnou právní normu), ale dopustil se nesprávnosti při výkladu. Přezkum napadeného rozsudku tedy Nejvyšší správní soud zaměřil za podmínek podle § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s. na posouzení použití správného právního předpisu, správné právní normy a jejího výkladu, jak byl proveden krajským soudem. Dále se Nejvyšší správní soud za podmínek podle § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s. zabýval tím, zda řízení před žalovaným trpělo stěžovatelem namítanými vadami, pro které mělo být rozhodnutí žalovaného krajským soudem zrušeno. Při právě uvedených úvahách musel Nejvyšší správní soud nutně vycházet z pravidla přesunu podstatné části důkazního břemene na daňový subjekt, tedy na stěžovatele.

Podle § 31 odst. 8 ZSDP správce daně prokazuje doručení vlastních písemností daňovému subjektu, existenci skutečností rozhodných pro užití právní domněnky a nebo právní fikce, existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví a jiných povinných evidencí či záznamů vedených daňovým subjektem

a existenci skutečností rozhodných pro uplatnění zákonných sankcí. Podle § 31 odst. 9 ZSDP 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. Podle § 19 odst. 2 zákona plátce (nyní stěžovatel) prokazuje nárok na odpočet daně daňovým dokladem zaúčtovaným podle zákona o účetnictví, případně evidovaným podle § 11 zákona 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 právě ZSDP.

Nejvyšší správní soud tedy vycházel z toho, že při soudním přezkumu daňového rozhodnutí musí být na straně jedné důsledně dbáno na zachování podmínek fair procesu pro účastníka takového daňového procesu, tj. přezkum musí být na základě řádně uplatněných kasačních důvodů zaměřen na kontrolu, zda správce daně nezneužil specifik dokazování v daňovém řízení v neprospěch účastníka takového řízení, na straně druhé je však třeba tato specifika, jež se promítají zejména v rozdělení důkazního břemene v průběhu řízení, vždy plně respektovat. Při posuzování stěžovatelových námitek, podle nichž on sám údajně prokázal uskutečnění zdanitelného plnění, na základě kterého pak uplatnil odpočet daně z přidané hodnoty, vychází Nejvyšší správní soud z toho, že žádný daňový subjekt se nemůže zprostit dvou povinností; první z nich je povinnost přiznat daň, druhou povinností je pak svá tvrzení, jež se vztahují k jeho povinnosti daň přiznat, následně také doložit. V daňovém řízení tedy nelze odhlížet od takové zákonné konstrukce, podle níž má účastník daňového řízení, nyní v postavení žalobce, povinnost unést břemeno tvrzení i břemeno důkazní. Stanoví-li § 31 odst. 9 ZSDP, že daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání, hlášení nebo vyúčtování nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván, pak pro posouzení dané věci toto pravidlo nelze vyložit jinak, než že daňový subjekt má povinnost podat daňové přiznání a v něm skutečnosti o svém hospodaření tvrdit, a v rozsahu těchto tvrzení musí být následně připraven unést důkazní břemeno. Správce daně musí při soudním přezkumu obhájit způsob, jakým ke shora uvedeným povinnostem daňového subjektu přistoupil, konkrétně zda účastníka daňového řízení pro něj srozumitelným způsobem vyzval ke splnění důkazního břemene ohledně jím dříve tvrzených skutečností, zda tak učinil zákonným způsobem a zda ke svým povinnostem v rámci daňového řízení nepřistoupil toliko formálním, pro účastníka nepříznivým způsobem. Účastník daňového řízení má totiž nejen povinnost, ale také právo doložit všechny skutečnosti, jimiž hodlá podepřít svá předchozí tvrzení.

Pokud tedy ve světle shora uvedených zásad Nejvyšší správní soud nahlíží na závěry žalovaného, pak v nich taková pochybení, jež by v rozsahu uplatněných žalobních bodů přivodila nutnost zrušit v řízení před krajským soudem jeho napadené rozhodnutí, neshledává. Stěžovatel byl vyzván k doložení skutečnosti, že plnění podle smlouvy se společností H., spol. s r. o., bylo ve prospěch stěžovatele realizováno v nemovitosti na adrese „V. náměstí č. p. 133, H. K.“. Daňové doklady, o které stěžovatel své nároky na odpočet daně z přidané hodnoty opíral, byly po formální stránce bezchybnými, to však nic nemění na skutečnosti, že z výsledku dokazování i s přihlédnutím k těmto dokladům nevyplynulo, že by práce, jež byly těmito doklady účtovány, byly v nemovitosti umístěné na shora uvedené adrese skutečně realizovány. Pokud správce daně vycházel ze znaleckého posudku ing. M. Š., výkazů práce vyhotovených v souvislosti s pracemi prováděnými společností H., spol. s r. o., a skutečností zjištěných výslechem svědků - jednatele a zaměstnance společnosti H., spol. s r. o., pak daňové doklady vystavené společností H., spol. s r. o., nelze považovat za akceptovatelné daňové doklady a závěr krajského soudu učiněný ohledně této otázky tak lze aprobovat. Za

situace, kdy nárok na odpočet daně z přidané hodnoty byl stěžovatelem opřen o daňové doklady vystavené společností H., spol. s r. o., která prováděla věcně shodné práce souběžně na dvou nemovitostech, a kdy podle výkazů odpracované doby připadaly práce účtované stěžovateli na jiný dům, nikoli na nemovitost umístěnou na adrese V. náměstí č. p. 133, H. K.“, aniž by tento nesoulad byl vysvětlen, pak závěr správce daně, podle něhož účtované práce byly ve skutečnosti provedeny na jiném objektu, než na stěžovatelově nemovitosti na adrese „V. náměstí č. p. 133, H. K.“, byl závěrem legitimním. Stěžovatel, stižen v tomto směru svojí povinností podle § 31 odst. 9 ZSDP, přitom právě podaný závěr správce daně a následně i žalovaného nevyvrátil.

Namítá-li stěžovatel za shora popsané situace, že závěr žalovaného se opírá o znalecké posudky o ceně nemovitosti, které byly vypracovány za účelem zjištění ceny nemovitostí pro převod, a nejde tedy o stavební posudky, které by vyčerpávajícím způsobem popisovaly dům, pak této námitce Nejvyšší správní soud nepřisvědčuje. Je zřetelné, že posudek vypracovaný ke dni 6. 8. 1999 hodnotí elektronistalaci jako podstandardní, znalec nebyl se stěžovatelem tvrzenými opravami elektroinstalace seznámen ani je nezjistil, přitom nemovitost byla takto oceňována poté, kdy mělo k opravám elektroinstalace dojít. Je sice pravdou, že znalecké posudky, které stěžovatel zpochybňuje, byly vypracovány k ocenění nemovitosti při její koupi a při jejím následném prodeji, to však neznamená, že skutečnosti v nich obsažené nemohly být součástí důkazů, které si správce daně opatřil. Ověření skutečného rozsahu prací a jejich skutečného provedení ve vztahu ke shora uvedené nemovitosti bylo vyloučeno, to ostatně tvrdil i stěžovatel v reakci na výzvu správce daně. Za této situace to byly právě znalecké posudky, které obsahovaly ohledně stavu elektroinstalace natolik konkrétní údaje, že z nich bylo možno zřetelně seznat, nakolik se stav elektroinstalace před obdobím, kdy měly být práce provedeny, a po tomto období změnil. Pokud byly údaje o stavu elektroinstalací v obou posudcích v zásadě shodné, pak stěžovatelovo tvrzení o uskutečnění oprav ztrácí na věrohodnosti. Tato skutečnost byla tedy žalovaným a následně i krajským soudem hodnocena ve vztahu k ostatním důkazům v řízení shromážděným při respektování všech zásad logiky. Ani ve způsobu a rozsahu jiných provedených důkazů, a sice výslechů svědků, Nejvyšší správní soud neshledává pochybení, jež by mohlo mít vliv na zákonnost nyní napadaného rozhodnutí krajského soudu. Za situace, kdy stěžovatel podle § 19 odst. 2 zákona prokazoval nárok na odpočet daně zaúčtovaným daňovým dokladem, avšak tato skutečnost se jevila s ohledem na výsledky dokazování vyplývající ze shora uvedených znaleckých posudků nevěrohodnou, správce daně stěžovatelem tvrzenou skutečnost ohledně uhrazení ceny za práce na nemovitosti umístěné na adrese „V. náměstí č. p. 133, H. K.“ vyvracel za podmínek § 31 odst. 8 ZSDP, činil tak z pohledu následného soudního přezkumu úspěšně a poukaz na specialitu § 19 zákona k úpravě dokazování podle ZSDP nemůže obstát. Vyvrátil-li správce daně tvrzení stěžovatele o skutečnostech uvedených v dokladech, které předložil, a tedy unesl-li důkazní břemeno ve shodě s ustanovením § 31 odst. 8 ZSDP, přešlo důkazní břemeno zpět na stěžovatele v režimu § 31 odst. 9 ZSDP a nadále spočívalo právě na stěžovateli. Nepředložení důkazů ze strany stěžovatele šlo potom k jeho tíži. Nejvyšší správní soud tedy i v této otázce aprobuje závěry krajského soudu, jež korespondují se zásadou, podle níž zákon (zákon o dani z přidané hodnoty) je nutno aplikovat v jeho celku, s přihlédnutím k jeho smyslu a účelu. Uskutečněním zdanitelného plnění rozumí tento zákon stav faktický, nikoli stav formálně vykázaný, byť formálně bezvadným daňovým dokladem.

Ze shora uvedeného Nejvyšší správní soud uzavírá, že stěžovatel v průběhu daňového řízení prokázal správci daně existenci daňových dokladů, o které odpočet daně z přidané hodnoty opíral, neprokázal však uskutečnění zdanitelného plnění, na něž měly být tyto

doklady vázány. Krajský soud aplikoval při posuzování stěžovatelovy žaloby správné právní předpisy, v jejich rámci správné právní normy a vyložil je způsobem, kterému Nejvyšší správní soud v mezích kasačních důvodů uplatněných kasační stížností nemá, čeho by vytknul. Stejně tak Nejvyšší správní soud neshledal namítané vady řízení, pro které by měl krajský soud napadené rozhodnutí žalovaného rušit.

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

O nákladech řízení o kasační stížnosti rozhodl Nejvyšší správní soud podle § 60 odst. 1 a 7 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel neměl ve věci úspěch, proto mu právo na náhradu nákladů nenáleží. To by náleželo žalovanému. Protože však žalovaný žádné náklady neuplatňoval a Nejvyšší správní soud ani žádné náklady, jež by mu vznikly a jež by překročily náklady jeho běžné administrativní činnosti, ze spisu nezjistil, rozhodl tak, že žalovanému, přestože měl ve věci plný úspěch, se náhrada nákladů řízení nepřiznává.

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

V Brně dne 14. července 2005

JUDr. Milada Tomková
předsedkyně senátu