



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Václava Novotného a soudkyň JUDr. Ludmily Valentové a JUDr. Lenky Matyášové v právní věci žalobce: **M. M.**, zast. advokátem JUDr. Jaromírem Hanušem, Kosmova 20, Ostrava, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Brně**, nám. Svobody 4, Brno, o kasační stížnosti proti rozsudku Krajského soudu v Brně, ze dne 15. 4. 2005, č. j. 30 Ca 65/2003 – 56,

t a k t o :

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

O d ů v o d n ě n í :

Rozhodnutím žalovaného ze dne 10. 1. 2003, č. j. 6828/2002/FŘ/130, bylo zamítnuto odvolání žalobce podané proti platebnímu výměru Finančního úřadu v Kroměříži ze dne 21. 6. 2002, č. j. 70326/02/320911/1422, na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období 4. čtvrtletí 2001, kterým byla žalobci vyměřena vlastní daňová povinnost ve výši 398 161 Kč.

Proti rozhodnutí žalovaného podal žalobce dne 19. 2. 2003 žalobu, která byla napadeným rozsudkem Krajského soudu v Brně zamítnuta jako nedůvodná.

Včas podanou kasační stížností uvádí žalobce (dále též „stěžovatel“), že kasační stížnost podává z důvodu nezákonnosti ve smyslu § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“), nepřezkoumatelnosti rozsudku ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., kterou spatřuje v nedostatku důvodů rozsudku a nevypořádání se soudem se všemi žalobními námitkami.

Pochybení soudu spatřuje stěžovatel v tom, že krajský soud převzal plně argumentaci žalovaného uvedenou v jeho rozhodnutí. Krajský soud konstatoval, že závěr žalovaného je v souladu s logikou a obsahem jednotlivých důkazních prostředků. Svědecké výpovědi D. Č. (F.) označil krajský soud za rozporuplné a ze svědecké výpovědi pana V. nelze prokázat uskutečnění zdanitelného plnění. Ve správním spise jsou založeny čtyři protokoly o ústním jednání s paní Č. (pozn. NSS: jednatelka dodavatele stěžovatele od 27. 8. 2001), ve všech těchto protokolech svědkyně potvrdila, že předmětná zdanitelná plnění vůči stěžovateli byla uskutečněna, že pan V. (pozn. NSS: jednatel dodavatele stěžovatele do 27. 8. 2001) byl oprávněn jednat za společnost a že všechny vystavené faktury podepsala a úhrada za zdanitelná plnění byla od stěžovatele přijata. Nelze tedy dle názoru stěžovatele v tomto případě hovořit o rozporuplnosti výpovědi. V žádném z uvedených protokolů svědkyně neřekla, že by zdanitelná plnění pro stěžovatele neuskutečňovala. Stěžovatel vyjadřuje obavu, zda neexistují další protokoly, o kterých stěžovatel neví a tedy nebyl ani účasten těchto jednání. Pakliže existují, byly získány v rozporu se zákonem a nelze k nim přihlížet.

Stěžovatel dále namítá, že ve správním spise jsou založeny dva protokoly o ústním jednání se svědkem A. V., v obou těchto protokolech svědek potvrdil uskutečnění předmětných zdanitelných plnění pro stěžovatele. Mimo jiné popsal obsah zdanitelných plnění, v jakém byly balení. Pouze neuvedl svého dodavatele předmětného zboží, neboť si jej již nepamatuje. Zřejmě tato část výpovědi vedla žalovaného i soud ke konstatování, že pan V. uskutečnění zdanitelného plnění neprokázal. Stěžovatel je toho názoru, že není v jeho moci ani jeho povinností prokazovat dodávku zboží svému dodavateli. Stěžovatel konstatuje, že dodavatel zboží toto mohl nabýt jakýmkoliv způsobem a je věcí daňového řízení u dodavatele, zda mu bude uplatněná daň z přidané hodnoty na vstupu uznána a zda daň z přidané hodnoty na výstupu přiznal a dále odvedl do státního rozpočtu.

Stěžovatel trvá na tom, že své důkazní břemeno unesl a měl-li žalovaný další pochybnosti, přešlo důkazní břemeno na žalovaného podle § 31 odst. 8 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, dále jen ZSDP.

Krajský soud pak dle názoru stěžovatele převzal argumentaci žalovaného, aniž přezkoumal napadené rozhodnutí v rozsahu žalobních bodů a nepřezkoumal ani řízení, které vydání tohoto rozhodnutí předcházelo. S námitkou chybného posouzení platnosti nájemní smlouvy na oscilační frézu žalovaným se pak nevypořádal vůbec.

Stěžovatel navrhuje, aby Nejvyšší správní soud napadené rozhodnutí Krajského soudu v Brně zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Žalovaný ve svém vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že hmotněprávní podstatou dané věci je § 19 zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „ZDPH“), které stanoví, kdy a za jakých předpokladů má plátcе daně nárok na odpočet daně, tj. pokud jím pořízené zboží, stavební objekty, převedené nemovitosti, přijaté služby nebo převedená a využitá práva (dále jen „přijátá zdanitelná plnění“), uskutečněná jiným plátcem, použije při podnikání nebo při činnosti vykazující všechny znaky podnikání kromě toho, že je prováděna podnikatelem s tím, že nárok na odpočet prokazuje daňový subjekt. Pro nárok na odpočet daně z přidané hodnoty musí být plátcem prokázáno, že uskutečnil zdanitelné plnění a musí být prokázáno, že tato plnění použil k dosažení obratu za svá zdanitelná plnění. Odpočet plátcе prokazuje daňovým dokladem, vystaveným plátcem daně, který zdanitelné plnění uskutečnil. Z výše uvedeného plyne, že i v otázce, zda plátcе má nárok na odpočet daně, je rozhodující, zda formálně právní stav (vyplývající například z daňového dokladu)

je v souladu se skutečným stavem pro oprávněnost nároku rozhodné okolnosti, tedy zda k deklarovanému zdanitelnému plnění skutečně došlo.

Stěžovatel deklaroval předloženými fakturami, že k uskutečnění zdanitelných plnění došlo s tím, že na předmětných fakturách jsou údaje identifikující plátce, který uskutečnil zdanitelné plnění, společnost A. G. s. r. o., Š. 1320, K. V souladu s výpisem z obchodního rejstříku byla od 27. 8. 2001 jediným jednatelem a společníkem D. Č.

Výzvou vydanou v rámci vytýkácího řízení (§ 43 ZSDP, zákon o správě daní a poplatků) ze dne 29. 1. 2002 k předložení všech dokladů, jejich evidence včetně účetní evidence, vztahující se k přijatým a uskutečněným zdanitelným plněním, které stěžovatel zahrnul do předloženého daňového přiznání k DPH za zdaňovací období IV/2001, vydal správce daně dle § 43 ve spojení s § 31 odst. 9 ZSDP výzvu k prokázání faktického uskutečnění zdanitelného plnění s tím, že uplatněný nárok na odpočet DPH byl proveden v souladu s § 19 odst. 1 a 2 ZDPH k prokázání jeho použití při podnikání. Stěžovatel byl současně vyzván k předložení veškerých dalších důkazních prostředků k prokázání oprávněnosti nároku na odpočet daně z přidané hodnoty a k prokázání, že došlo k uskutečnění zdanitelného plnění dle § 19 ZDPH.

Z protokolu o ústním jednání ze dne 28. 2. 2002 plyne, že se správce daně obrátil na stěžovatele s požadavkem na předložení knihy pohledávek a závazků, evidenci obchodního majetku a skladovou evidenci a to do 15. 3. 2002. K tomu stěžovatel uvedl, že skladovou evidenci nevede, sklad nemá, nákup a prodej zboží realizuje na základě objednávek a poté vyzvednutím u dodavatele a přímým odevzdáním odběratelům.

Žalovaný odkazuje na úpravu dokazování v daňovém řízení (§ 31 ZSDP), jež je podřízeno zásadě vyjádřené v 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“. Povinnost správce daně je dbát, aby skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti byly zjištěny co nejúplněji, a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů, nelze dle přesvědčení žalovaného aplikovat jednak ve své podstatě úplnou akceptaci všeho, co tvrdí stěžovatel, jednak poté přenesením veškeré aktivity včetně důkazní povinnosti z daňového subjektu na správce daně.

Žalovaný ve svém vyjádření ke kasační stížnosti opakoval obsah protokolů z jednání před správcem daně, kdy probíhaly výslechy svědků paní F. (Č.) a pana V. Zda je konkrétní důkazní prostředek tím prostředkem, jímž lze ověřit rozhodné skutečnosti, je dáno věcným vztahem důkazního prostředku k prokazované skutečnosti a jeho schopností takovou skutečnost objektivně doložit. Správce daně je povinen dbát, aby skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti byly zjištěny co neúplněji a není vázán jen návrhy daňových subjektů. Finanční úřad v Kroměříži tedy nepochybně nemohl pominout zjištění týkající se subjektu, který měl pro žalobce uskutečnit zdanitelné plnění, na základě kterého došlo k uplatnění nároku na odpočet. Žalobní námitka, že skutečnosti zjištěné u jiného daňového subjektu, byly nesprávně posuzovány k tíži stěžovatele, není důvodná. Uvedená zjištění byla (a musela být) v daňovém řízení posuzována stejně jako všechna ostatní zjištění, tj. hodnocena v rámci důkazního řízení. Žalovaný v žádném případě netvrdí, že stěžovatel odpovídá za plnění majetkové a účetní evidence jiného subjektu: váha důkazního břemene leží však v této skutečnosti na stěžovateli, a proto je jeho věcí zdokumentovat svou podnikatelskou činnost tak, aby v případě potřeby mohl spolehlivě doložit všechny

skutečnosti rozhodné pro uplatnění nároku na odpočet z toho kterého obchodního případu, tj. v dané věci předložit spolehlivé důkazy o předmětu zdanitelného plnění, způsobu jeho poskytnutí, přijetí a použití stěžovatelem.

Dle názoru žalovaného tedy nelze mít za spolehlivě prokázané že plnění, které žalobce přijal, bylo zajištěno právě společností A. G., s. r. o., která je na předmětné faktuře uvedena jako dodavatel. V daném případě tedy stěžovatel neprokázal uskutečnění zdanitelného plnění v rozsahu dle faktur ani skutečnost, že byla uskutečněna plátcem na této faktuře uvedeným. Z uvedených důvodů nelze tuto fakturu považovat za daňový doklad dle § 12 zákona o DPH, neboť nesplňuje shora uvedené náležitosti řádného daňového dokladu.

Předložené faktury ani doklady o uhrazení neprokazují faktické přijetí zdanitelného plnění tak, jak stěžovatel deklaruje. Za účasti žalobce byly opětovně provedeny výslechy svědků a zhodnoceny jejich výpovědi. Jako nevěrohodná byla vyhodnocena výpověď paní Č. z důvodů uvedených jak v odůvodnění rozhodnutí účastníka řízení, tak podrobně rozvedených v rámci stížností napadeného rozhodnutí. Jednatel dodavatele původně zcela popřel uskutečnění zdanitelných plnění, následně uvádí, že k uskutečnění předmětných zdanitelných plnění došlo, ale v podstatě o nich nic neví, sám nic nečinil, pouze podepisoval faktury, účetnictví nemá, vzájemně nekorespondují údaje o předmětu zdanitelného plnění, neexistuje skladová evidence ani u něj ani u stěžovatele, oba taktéž nedisponují skladovými prostory. Za spolehlivý důkaz o faktickém uskutečnění zdanitelného plnění nelze považovat pouhé prohlášení o tom, že zdanitelné plnění uskutečněno bylo, ať již jde o prohlášení stěžovatele či jeho smluvního partnera. Nelze tedy naprosto přisvědčit tvrzení, že skutková podstata, z níž žalovaný vycházel, nemá oporu ve spisech, natož že je s nimi v rozporu.

Pro důkazní pozici stěžovatele mají zásadní vliv na závěry o uskutečnění zdanitelného plnění i výsledky šetření u jeho dodavatele. Při nákupu tohoto zboží od společnosti A. G., s. r. o. stěžovatel neprokázal skutečné přijetí zdanitelného plnění tak jak je uvedeno na předložených fakturách. tj. že toto plnění bylo uskutečněno osobami, které tyto faktury vystavily, že společnost A. G., s. r. o. skutečně poskytla žalobci předmětná plnění, tedy že byl dán důvod fakturace.

Vzhledem ke shora uvedenému žalovaný navrhuje, aby Nejvyšší správní soud nevyhověl návrhu stěžovatele a kasační stížnost dle ust. § 110 odst. 1 poslední věty s. ř. s. zamítnul.

Ze spisového materiálu bylo zjištěno, že přiznáním k dani z přidané hodnoty za 4. čtvrtletí roku 2001 nárokoval stěžovatel nadměrný odpočet ve výši 216 604 Kč. Výzvou ze dne 29. 1. 2002 bylo zahájeno vytýkácí řízení, v jehož průběhu se konala ústní jednání se stěžovatelem i s jednatelem jeho dodavatele společností A. G., s. r. o. Správce daně provedl kontrolu předložených dokladů k fakturám přijatým od společnosti A. G., s. r. o., Š. 1320, K.: fa č. , datum uskutečnění zdanitelného plnění 29. 11. 2001 s předmětem plnění odmašťovač AG 610, fa č. 12010158, datum uskutečnění zdanitelného plnění 5. 11. 2001, předmět plnění koncentrovaný odmašťovač AG 610F, fa č. 12010157 s datem uskutečnění zdanitelného plnění 5. 11. 2001 za komisní prodej odmašťovač AG 610 a konečně fa č. 12010171, datum uskutečnění zdanitelného plnění 3. 12. 2001 za pronájem oscilační frézy BS 300 od 30. 9. do 1. 12. 2001. Platebním výměrem ze dne 21. 6. 2002, č. j. 70326/02/320911/1422, na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období 4. čtvrtletí roku 2001, byla doměřena vlastní daňová povinnost ve výši 398 161 Kč.

Odvolání žalovaný rozhodnutím č. j. 6828/2002/FŘ/130 ze dne 10. 1. 2003 zamítl. V odůvodnění uvedl, že v průběhu dokazování doložil daňový subjekt k prokázání nároku na odpočet daně z přidané hodnoty u předmětných výše uvedených faktur pouze samotné přijaté předmětné faktury, doklady o zaplacení (výdajové a příjmové doklady, výpisy z účtů), k faktuře č. 12010171 nájemní smlouvu ze dne 28. 9. 2001, sestavy faktur vydaných a přijatých (bez uvedení bližší specifikace subjektů), inventární soupis závazků k 31. 10. 2000, přehled zápisu v peněžním deníku, smlouvu o dílo ze dne 3. 10. 2001 s odběratelem (objednatelem) fy S. a K.-P., s. r. o. s projektovou dokumentací a kopii příslušného předávacího protokolu. Za řádné doložení a prokázání oprávněnosti uplatňovaného nároku na odpočet daně na vstupu ovšem nelze považovat pouze předložení faktur, příjmových či výdajových pokladních dokladů či výpisů z účtů, případně smluvních dokumentů. Správce daně za účelem spolehlivého zjištění skutkového stavu provedl v rámci vytykácího řízení opakovaně za účasti daňového subjektu výslech svědka - paní D. Č. (F.). Její tvrzení vyhodnotil jako rozporuplná, když uvedla, že neuskutečňovala žádná zdanitelná plnění a společnost neměla mimo zásob vyčerpaných do roku 2001 žádný majetek, současně tvrdila, že vůči daňovému subjektu zdanitelná plnění uskutečnila, povědomí o charakteru zboží či pronajmutí movitého majetku však neměla a přitom odkazovala na jednání bývalého jednatele společnosti pana V. Za absence dokladů osvědčujících tato tvrzení a neexistence řádně vedeného účetnictví, skladové evidence, inventárního soupisu majetku, nemohl mít správce daně za prokázané, že společnost A. G., s. r. o., zboží u deklarovaných faktur skutečně daňovému subjektu prodala či skutečně prodat mohla. Společnost A. G., s. r. o. taktéž nedisponovala skladovými prostory. Zboží, jež mělo být daňovému subjektu dodáno, bylo uskladněno dle výpovědi svědka v garáži na M. u. v K., což správce daně z provedeného místního šetření ověřoval a zjistil, že předmětnou garáž neměla v pronájmu společnost A. G., s. r. o., nýbrž pan A. V. jako fyzická osoba (viz smlouva o podnájmu nebytových prostor ze dne 1. 10. 2001). Věrohodnost výpovědi této svědkyně byla též zpochybněna výsledky z provedeného místního šetření konaného dne 15. 11. 2001, v protokolu o místním šetření č. j. 108274/01/320931/8410 u společnosti A. G., s. r. o., svědkyně k otázce správce daně, zda uskutečňovala společnost od doby, kdy je jednatelkou společnosti, tj. 27. 8. 2001 nějaká zdanitelná plnění, uvedla že zatím ne, se společností zatím nic nedělá, jelikož teprve uplynulý týden převzala razítko, klíče od kanceláře, účetnictví zatím nemá, má ho pan V., v tu dobu zatím nebyl žádný doklad o předání. Správce daně neměl z výsledků provedeného vytykácího řízení u společnosti dodavatele daňového subjektu A. G., s. r. o. za prokázané, že by tato měla v době po účinnosti smlouvy o převodu obchodního podílu na paní D. Č. (F.) jakýkoliv obchodní majetek či zásoby. Společnost v průběhu vytykácího řízení nepředložila žádné důkazní prostředky, které by prokazovaly uskutečněná či přijatá zdanitelná plnění ani existenci obchodního majetku společnosti.

Správce daně dále odůvodňuje své rozhodnutí tak, že vyloučil z důvodu neprokázání použití zdanitelného plnění při podnikání účtenku - daňový doklad č. 10 ze dne 21. 9. 2001 na 14 500 Kč dodavatele B. T. – E. (faktura č. 5). Důvodem pro vyloučení faktur je neprokázání skutečného přijetí zdanitelných plnění daňovým subjektem, nikoli neprokázání použití při podnikání. Výsledkem dožádání u FÚ Praha 9 a FÚ v Opavě je potvrzená skutečnost, že zboží odběratelům daňový subjekt dodal a ti jej použili do spotřeby.

Současně s odvoláním předložil daňový subjekt nové důkazy - originál plné moci udělené A. V. ze dne 27. 8. 2001, čestné prohlášení A. V. a navrhl jeho předvolání jako svědka. Správce daně provedl tento důkazní prostředek, ovšem ani zde nedošlo k osvědčení přijetí zdanitelného plnění, způsob dopravy či fyzické převzetí zboží. Originál plné moci však daňový subjekt po celou dobu daňového řízení nepředložil. V rámci vytykácího řízení byla

předložena pouze listina ze dne 22. 11. 2001 s notářsky ověřeným podpisem jednatelky D. Č. nadepsaná jako Potvrzení, vystavená pro G. P. v souvislosti s prodejem nákladního automobilu. Dne 20. 11. 2002 bylo odvolací řízení doplněno tak, že zástupce daňového subjektu předložil originál obdobného dokumentu - potvrzení s notářsky ověřeným podpisem paní D. Č., vystaveného na žádost p. J. M. v souvislosti s prodejem osobního automobilu L. D. Tyto listiny nenahrazují plnou moc, pouze konstatují, že pan A. V. jednal ve výše uvedených prodejkách na základě plné moci. V době deklarovaných zdanitelných plnění přijatých od společnosti A. G., s. r. o. byla jediným jednatelem společnosti paní D. Č. (F.), a to od 27. 8. 2001.

Žalovaný ve svém rozhodnutí dále argumentuje, že pokud šlo o daňovým subjektem předloženou nájemní smlouvu ze dne 28. 9. 2001 na pronájem oscilační frézy BS 300, kterou předložil daňový subjekt jako důkaz k prokázání zdanitelného plnění k faktuře č. 12010171, nebyla odvolacím orgánem osvědčena jako důkaz z důvodu její absolutní neplatnosti. V době uzavření předmětné nájemní smlouvy byla jediným jednatelem společnosti D. Č. (F.), A. V. nebyl statutárním orgánem společnosti. Čestné prohlášení pana V., předložené spolu s dovoláním, odvolací orgán neosvědčil jako důkaz, neboť se v daném případě nejedná o důkazní prostředek v pravém slova smyslu. Čestné prohlášení je pouze náhradou za důkaz v případě, kdy zákon takovou náhradu za důkaz připouští (např. zákon č. 71/1967 Sb., o správním řízení). Zákon o správě daní a poplatků, který je procesním předpisem pro daňové řízení, však náhradu důkazu čestným prohlášením nepřipouští.

S ohledem na výpovědi jednatelky společností A. G., s. r. o. paní D. Č. (F.), kdy dne 15. 11. 2001 uvedla v protokolu o místním šetření č. j. 108274/01/320931/8410, že „nikdo neměl oprávnění za společnost jednat od té doby, co jsem jednatelem“ a následně v protokolu o ústním jednání č. j. 33429/02/320931/8410 ze dne 18. 3. 2001 uvedla, že jediná plná moc, která byla vystavena, je potvrzení ze dne 22. 11. 2001 a vzhledem ke skutečnosti, že po celou dobu vytýkacího řízení a dokazování daňový subjekt nepředložil plnou moc pro pana A. V., nezbylo odvolacímu orgánu než označit originál plné moci ze dne 27. 8. 2001 předložený až spolu s dovoláním jako účelově doložený s cílem zlepšit důkazní pozici daňového subjektu v rámci odvolacího řízení.

Žalovaný své rozhodnutí uzavřel konstatováním, že správce daně je povinen, při uplatňování daňových zákonů brát v úvahu vždy skutečný stav a nikoli pouze stav formálně vykázaný. Daňový doklad, příjmové či výdajové doklady nejsou dostatečným důkazem toho, že došlo k uskutečnění zdanitelného plnění. Pro správce daně není rozhodující, že daňový subjekt uplatněný nárok na odpočet doloží po formální stránce perfektním daňovým dokladem, ale ta skutečnost, že uplatněný nárok na odpočet prokáže po stránce faktické. Daňový subjekt nepředložil žádný důkaz o faktickém předání a převzetí deklarovaného zboží, o uskutečnění přepravy. Pouhé tvrzení daňového subjektu o fyzickém převzetí zboží bez doložení jakýchkoliv přepravních dokladů, za situace, kdy bylo zboží uskladněno v prostorách, které nebyly pronajaty společnosti A. G., s. r. o., není sto prokázat skutečnost, že daňový subjekt zboží převzal od dodavatele deklarovaného na daňovém dokladu. Pokud tedy daňový subjekt nebyl schopen předložit žádné nebo dostatečné důkazy o tom, jakým konkrétním způsobem byla zdanitelná plnění realizována, respektive předložit důkazy, které by uskutečnění zdanitelných plnění zachycovaly co do průběhu a výsledku (doklady o uskutečnění přepravy, o fyzickém převzetí zboží atd.), neunesl důkazní břemeno a nárok na odpočet daně nemohl být správcem daně uznán. Nebylo-li prokázáno, že společnost A. G., s. r. o. vlastnila zboží, které bylo daňovému subjektu dodáno, není možné, aby předmětné zboží právě tento dodavatel daňovému subjektu dodal.

Proti rozhodnutí odvolacího orgánu podal žalobce dne 19. 2. 2003 žalobu u Krajského soudu v Brně. V žalobě pro nezákonnost rozhodnutí správce daně mimo popis celého obchodního případu stěžovatel uvádí, že nesouhlasí s provedeným dokazováním a tím s přesunem důkazního břemene na stěžovatele, tvrdil, že žalovaný nesprávně hodnotil dodací listy, které současně přiložil. Ke způsobu dopravy stěžovatel tvrdil, že plnění předáno bylo a že vzhledem ke vzdálenosti 3 km nebylo dopravné účtováno, bylo zahrnuto v ceně. K absolutní neplatnosti nájemní smlouvy na pronájem oscilační frézy stěžovatel v žalobě odkazuje na § 15 obchodního zákoníku a dovozuje tak chybný závěr žalovaného. Další žalobní námitka se týkala vlastnictví zboží společností A. G., s. r. o., jež mělo být žalobci dodáno; žalovaný vyvodil, že toto zboží nemohlo být žalobci dodáno, pokud dodavatel zboží nevlastnil. K tomu žalobce podotkl, že za plnění či neplnění majetkové a účetní evidence u jiného subjektu žalobce neodpovídá. Žalobce závěrem vytkl žalovanému, že pokud hodnotí právní úkon jako formální, zastírající skutečný obsah právního úkonu, není zřejmé, jaký úkon byl zastřen a zejména jaké důkazy ho k tomuto závěru vedly.

Žalovaný ve svém vyjádření k žalobě poukázal zejména na skutkový stav tak, jak vyplývá z dokladů předložených v daňovém řízení, zejména pojednal o dokazování v daňovém řízení a o úpravě místního šetření a jeho postavení v případném daňovém řízení. Žalovaný zdůraznil, že dodací listy nikdy nebyly v daňovém řízení jako důkaz ze strany žalobce předloženy. K nájemní smlouvě žalovaný shrnul výpovědi k plným mocím a zopakoval, proč neuvěřil plné moci ze dne 27. 8. 2001. K aplikaci § 2 odst. 7 ZSDP žalovaný uvedl, že toto ustanovení vlastně nepoužil.

Rozsudkem Krajského soudu v Brně byla žaloba jako nedůvodná zamítnuta. Soud mj. uvedl, že v dané věci bylo na základě výzvy podle § 43 a § 31 odst. 9 ZSDP zahájeno vytykácí řízení, ve kterém byl žalobce zatížen důkazním břemenem prokázat podmínky nároku na odpočet podle § 19 odst. 1 zákona o DPH, tj. především prokázat fakticitu zdanitelných plnění. Žalobce poté předkládal účetní doklady vyjmenované v odůvodnění rozhodnutí a také navrhoval výsledky svědků (zejména A. V., jak to vyplývá z odvolání proti platebnímu výměru). Žalovaný tyto důkazy zhodnotil tak, že žalobce neprokázal fakticitu přijetí jednotlivých zdanitelných plnění. Jde o závěr v souladu s logikou a obsahem jednotlivých důkazních prostředků. Za stěžejní důkazní prostředky považuje soud jednak svědecké výpovědi jednatelky D. Č. a jednak svědecké výpovědi A. V. Přitom svědkyně D. Č. byla jednatelkou dodavatele žalobce, tj. společnosti A. G., s. r. o. v době uskutečnění předmětných zdanitelných plnění a A. V. byl předchozím jednatelem v této společnosti (jednatelka D. Č. byla ustanovena do této funkce 27. 8. 2001). Svědeckou výpověď jednatelky D. Č. žalovaný v odůvodnění rozhodnutí zhodnotil jako rozporuplnou, neboť uvedla, že neuskutečňovala žádná zdanitelná plnění a společnost neměla mimo zásob vyčerpaných do roku 2001 žádný majetek a současně tvrdila, že vůči žalobci uskutečnila zdanitelná plnění, nicméně neměla bližší povědomost o charakteru zboží či pronajmutí movitého majetku a odkazovala na jednání bývalého jednatele společnosti A. V. Žalovaný za absence dokladu ohledně osvědčení těchto tvrzení, neexistence řádně vedeného účetnictví, skladové evidence, inventárního soupisu majetku, nemohl mít za prokázané, že společnost A. G., s. r. o. zboží u deklarovaných faktur skutečně žalobci prodala či prodat mohla. Pokud jde o svědeckou výpověď A. V., tu žalovaný zhodnotil tak, že jeho výpovědi neosvědčily přijetí zdanitelného plnění u deklarovaných faktur, způsob dopravy či fyzické převzetí zboží. Z výpovědi tohoto svědka ze dne 9. 9. 2002, vyplývá, že svědek A. V. nebyl schopen blíže konkretizovat dodavatele, od kterých získal odmašťovadla či tryskací stroj, nebyl schopen blíže identifikovat místa, ze kterých se toto zboží vezlo, pojmenovat osoby, které prováděly

dopravu (vyjma žalobce); konečně nebyl schopen uvést, u kterého daňového poradce v Brně se nachází účetnictví společnosti A. G., s. r. o. Za této situace žalovaný řádně zhodnotil důkazní prostředky tak, že neprokazují faktické uskutečnění zdanitelného plnění, konkrétně neprokazují skutečné přijetí zdanitelných plnění žalobcem od dodavatele A. G., spol. s r.o.

Krajský soud v Brně dále konstatoval, že nedošlo k porušení § 31 odst. 8 písm. b) a c) ZSDP žalovaným, neboť důkazní břemeno bylo založeno žalobci řádnou výzvou ze dne 27. 2. 2002, č. j. 24670/02/320931/8350, podle § 31 odst. 9 a 43 ZSDP a toto důkazní břemeno k prokázání nároku podle § 19 odst. 1 zákona o DPH žalobce neunesl. Žalobcem předložené dodací listy, předložené až zároveň se žalobou, nebyly jím předloženy během celého daňového řízení, a protože soud přezkoumává skutkový i právní stav k datu vydání rozhodnutí žalovaného, nemohl k těmto dodacím listům přihlídnout.

Podle názoru krajského soudu protokol o místním šetření ze dne 15. 11. 2001 žalovaný nemohl vzít jako důkaz, neboť žalobce neměl možnost vyjádřit se k výpovědi D. Č. v tomto protokolu, protože je součástí neveřejné části spisu. Navíc D. Č. se v tomto protokolu nevyjadřuje konkrétně ke zdanitelným plněním ve vztahu k žalobci na rozdíl od pozdějších svědeckých výpovědí, u kterých již byl žalobce přítomen. Z dalších důkazů, které jsou obsaženy ve správním spise však jasně vyplývá, že žalobce důkazní břemeno neunesl, a proto vzetí protokolu o místním šetření ze dne 15. 11. 2001 za důkaz není takovou vadou řízení, která by měla za následek nezákonné rozhodnutí ve věci samé. To samé lze konstatovat i ohledně hodnocení žalovaného ve vztahu k plné moci předložené až v rámci odvolacího řízení. Samotné předložení až v rámci odvolacího řízení nemůže zpochybnit věrohodnost této plné moci. I přesto však skutkový stav věci, tj. neunesení důkazního břemene žalobcem, zůstává nezměněn, neboť rozhodující výpovědi svědků D. Č. a A. V. neprokazují dodání odmašťovadel a oscilační frézy žalobci. Lze souhlasit se žalobcem, že za plnění či neplnění majetkové a účetní evidence u jiného subjektu A. G., spol. s r. o. žalobce neodpovídá, avšak právě žalobce požaduje vrácení nadměrného odpočtu a pouze žalobce nikoli jeho dodavatel nese důkazní břemeno k prokázání tohoto nároku ve smyslu § 19 odst. 1 zákona o DPH. Jestliže však ani svědci nejsou schopni blíže uvést konkrétní okolnosti dodání zboží žalobci, právě žalobce stíhá odpovědnost za neunesení důkazního břemene.

Krajský soud nepovažoval za důvodnou ani žalobní námitku, že žalovaný nesprávně hodnotil zastřený právní úkon, neboť žalovaný konstatoval neunesení důkazního břemene podle § 19 odst. 1 zákona o DPH žalobcem, nikoli zastřený právní úkon.

V souladu s ust. § 109 odst. 3 s. ř. s. je Nejvyšší správní soud vázán důvody kasační stížnosti; to neplatí, bylo-li řízení před soudem zmatečné /ust. § 103 odst. 1 písm. c) cit. zák./ nebo bylo zatíženo vadou, která mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé, anebo je-li napadené rozhodnutí nepřezkoumatelné /ust. § 103 odst. 1 písm. d) cit. zák./, jakož i v případech, kdy je rozhodnutí správního orgánu nicotné. Ke skutečnostem, které stěžovatel uplatnil poté, kdy bylo vydáno napadené rozhodnutí, Nejvyšší správní soud v souladu s ustanovením § 109 odst. 4 s. ř. s. nepřihlídně. Skutkovým základem pro rozhodnutí kasačního soudu se tedy mohly stát pouze skutečnosti a důkazy, které byly uplatněny před soudem, který vydal napadené rozhodnutí. Při svém rozhodování vycházel Nejvyšší správní soud ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (ust. § 75 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s.).

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek Krajského soudu v Brně v rozsahu důvodů kasační stížnosti uplatněných dle § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s. a dospěl

k závěru, že kasační stížnosti nelze vyhovět. V kasační stížnosti stěžovatel uplatňuje důvod uvedený v § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., tj. nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení. Tvrzenou nezákonnost spatřuje stěžovatel v nesprávném posouzení právní otázky, zda stěžovatel prokázal uskutečněné zdanitelné plnění pro uplatnění nároku na odpočet daně z přidané hodnoty za předmětné zdaňovací období.

K tvrzené nezákonnosti podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. konstatuje Nejvyšší správní soud, že tato 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.

Ustanovení § 19 odst. 1 zákona o DPH, platného pro posuzované období, říká, že plátce má 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.

Ve smyslu § 31 odst. 9 ZSDP, ve znění pro předmětné zdaňovací období, prokazuje daňový subjekt všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání, hlášení a vyúčtování nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván. Naopak dle odst. 8 téhož ustanovení správce daně prokazuje a) doručení vlastních písemností daňovému subjektu, b) existenci skutečností rozhodných pro užití právní domněnky a nebo právní fikce, c) existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví a jiných povinných evidencí či záznamů, vedených daňovým subjektem, d) existenci skutečností rozhodných pro uplatnění zákonných sankcí.

Podle Nejvyššího správního soudu z ust. § 19 odst. 1 ZDPH vyplývá, že nárok na odpočet vzniká za současného splnění několika podmínek. První z nich je skutečnost, že plátce daně přijal zdanitelné plnění uskutečněné jiným plátcem, druhou podmínkou pak je fakt, že přijaté plnění bylo plátcem použito k dosažení obratu za vlastní zdanitelná plnění a že je zde zároveň věcná a časová souvislost přijatých zdanitelných plnění se zdanitelnými plněními vlastními, z nichž je dosahováno obratu. Je-li plátce daně podnikatelem, pak přijatá zdanitelná plnění musejí být podle Nejvyššího správního soudu použita bezprostředně k dosažení obratu z jeho vlastních zdanitelných plnění při jeho podnikání, neboť pouze z takových zdanitelných plnění je dosahován obrat, jež je z hlediska aplikace ust. § 19 odst. 1 cit. zákona rozhodující. Shodně rozsudek NSS 2 Afs 6/2004 - 67 (www.nssoud.cz).

V daném případě se jeví jako klíčová první podmínka označená výše, tj. skutečnost, že plátce daně přijal zdanitelné plnění uskutečněné jiným plátcem. Jelikož stěžovatel neměl k dispozici řádné a úplné (tedy průkazné) účetnictví, obrátil správce daně svou pozornost ohledně posuzovaných faktur na dodavatele, společnost A. G., s. r. o. Ve správním spise jsou založeny obsáhlé protokoly o jednání s bývalým i aktuálním jednatelem tohoto dodavatele, avšak způsob ani obsah jejich výpovědí se nemohl stát přesvědčivým důkazem o tom, že předmětné faktury nejsou pouhými formálními účetními doklady. Zřetelná rozpornost a nápadná účelovost těchto svědků nepřesvědčily ani Nejvyšší správní soud o přijetí zdanitelného plnění uskutečněné jiným plátcem. Doklady o uskutečnění zdanitelného plnění, vyhotovené se všemi zákonem požadovanými náležitostmi, nemohou být podkladem pro uznání nároku na odpočet, není-li prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo tak, jak je deklarováno. Rozhodující pro daňové řízení je vždy faktická stránka věci,

proto jakékoliv doklady lze akceptovat jen tehdy, je-li nesporné, že plnění bylo uskutečněno tak, jak je v těchto dokladech uvedeno. Shodně rozsudek KS v Hradci Králové 31 Ca 286/2005 - 23. K otázce vystavování daňových dokladů jednatelem společnosti v souvislosti s tvrzením jednatelky společnosti dodavatele, uvedeným v daňovém řízení, je třeba poukázat na rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 5 Afs 188/2004 - 63: I. Jestliže v průběhu daňového řízení vyšlo najevo, že doklad, kterým má být prokázán nárok na nadměrný odpočet daně z přidané hodnoty, ve skutečnosti nevystavil na něm uvedený plátc, nesplnil daňový subjekt jednu z podmínek nutných pro uplatnění nároku na odpočet daně; takový doklad pak nelze uznat za daňový doklad ve smyslu § 12 zákona ČNR č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném pro zdaňovací období roku 1998. II. Prokázal-li správce daně, že osoba uvedená na dokladu, kterým má být prokázán nárok na nadměrný odpočet daně z přidané hodnoty, tento doklad nevystavila, dostal své povinnosti ve smyslu § 31 odst. 8 zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků. Správce daně za této situace nemá povinnost prokazovat, kdo doklad vystavil; tuto povinnost má výhradně daňový subjekt.

K námitce stěžovatele o chybném hodnocení absolutní neplatnosti nájemní smlouvy na oscilační frézu, jež vyvodil žalovaný, je nutno poznamenat, že správce daně byl povinen se platností této smlouvy zabývat, viz též rozsudek NSS 8 Afs 2/2005 - 81 (I. Je-li v řízení před správním orgánem zpochybněno oprávnění statutárního orgánu nezapsaného v obchodním rejstříku jednat jménem účastníka řízení, správní orgán při svém rozhodování tento fakt nemůže nechat stranou pozornosti.). Ačkoli se touto námitkou Krajský soud v Brně výslovně nezabýval, nelze jí připisovat takovou nadřazenost jiným, že by tento nedostatek mohl způsobit nepřezkoumatelnost rozsudku krajského soudu pro nedostatek důvodů. Kasačním důvodem podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. je nepřezkoumatelnost, spočívající v nesrozumitelnosti nebo nedostatku důvodů rozhodnutí, popřípadě v jiné vadě řízení před soudem, mohla-li mít taková vada za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé. Námitku uplatněnou v tomto ohledu neshledal Nejvyšší správní soud opodstatněnou, když podstatněji významnou skutečností k posuzování se v tomto případě jeví to, zda a jak se krajský soud vypořádal s argumentací stěžovatele týkající se unesení důkazního břemene ve smyslu § 31 odst. 9 ZSDP. Tedy zda stěžovatel spolehlivě doložil všechny skutečnosti rozhodné pro uplatnění nároku na odpočet z předmětných faktur, tj. předložení důkazů o předmětu zdanitelného plnění, způsobu jeho poskytnutí, přijetí a použití stěžovatelem. Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že napadené rozhodnutí žalovaného je dostatečně srozumitelným a přesvědčivým způsobem odůvodněno, pro stěžovatele z něj zcela jasně vyplývá, z jakých skutečností správní orgán a následně i soud vycházely a jakými právními úvahami se při rozhodování řídily. Nad rámec výše uvedeného Nejvyšší správní soud konstatuje, že otázka posouzení platnosti či neplatnosti, ať již absolutní i relativní, nemá být tím stěžejním ukazatelem nároku na odpočet, tím má být především faktické plnění, tedy skutečný stav. A tak případné vadné posouzení platnosti nájemní smlouvy tedy představuje vadu nemající vliv na zákonnost rozhodnutí žalovaného. Týká se procesní stránky provedení daňového řízení, nelze mu vytknout ničeho, neboť správce daně dodržel všechna předepsaná procesní ustanovení o vytýkacím řízení a dokazování. Rovněž tak procesní stránka rozhodnutí krajského soudu je až na výše uvedenou námitku bezvadná, dodací listy tento soud nemohl zahrnout do rámce přezkumu, a to s ohledem na § 75 odst. 1 s. ř. s. Kasační námitka týkající se svědecké výpovědi A. V. v tom smyslu, že neuvedl svého dodavatele s tím, že si to již nepamatuje, z čehož stěžovatel dovozuje závěr žalovaného a soudu o neprokázání uskutečnění zdanitelného plnění, Nejvyšší správní soud dodává, že toto nebyl a ani nemohl být ten jediný aspekt pro zde předestřený závěr, nýbrž při rozhodování hodnotí správce daně důkazy podle své úvahy, a to každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy

v jejich vzájemné souvislosti; přitom přihlíží ke všemu, co v daňovém řízení vyšlo najevo (§ 2 odst. 3 ZSDP).

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

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

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

V Brně dne 10. ledna 2007

JUDr. Václav Novotný
předseda senátu