



**ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Michala Mazance a soudců JUDr. Petra Příhody a Mgr. Jana Passera, v právní věci žalobkyně P. Š., zastoupené Lazarosem Dimitriadisem, advokátem ve Vsetíně, Horní město 12, proti žalovanému Finančnímu ředitelství v Brně, Brno, nám. Svobody 4, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 9. 2. 2004, čj. 4097/03/FŘ/130, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 17. 6. 2005, čj. 29 Ca 109/2004-42,

t a k t o :

- I. **Kasační stížnost se zamítá.**
- II. **Žalobkyně nemá právo na náhradu nákladů řízení.**
- III. **Žalovanému se právo na náhradu nákladů řízení nepřiznává.**

O d ů v o d n ě n í :

Žalovaný zamítl rozhodnutím ze dne 9. 2. 2004, čj. 4097/03/FŘ/130, odvolání žalobkyně proti rozhodnutí Finančního úřadu (správce daně) ze dne 3. 3. 2003, čj. 20320/03/403911/7097, kterým byla žalobkyni vyměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období třetího čtvrtletí roku 2002 ve výši nadměrného odpočtu 5014 Kč.

Žalobkyně napadla rozhodnutí žalovaného žalobou u Krajského soudu v Brně. Návrh odůvodnila tím, že závěr žalovaného, podle kterého je její evidence nevěrohodná a nezobrazuje skutečný stav jejího podnikání, není důvodný a neodpovídá skutečnosti. Namítla, že její postup přiznání k dani z přidané hodnoty odpovídal účetním dokladům a proto měla nárok na vydání nadměrného odpočtu ve výši 529 064 Kč. Žalobkyně rovněž namítla, že finanční orgány měly k dispozici všechny požadované doklady. Správce daně pak porušil § 50 zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen

„daňový řád“), neboť neidentifikoval a nekonstatoval včasnost, přípustnost a oprávněnost podání žalobkyně v řízení o odvolání. Tuto skutečnost považuje za závažnou proto, že finanční orgány I. a II. stupně nepochopily správně její žádost, ve které je žádala o potvrzení nadměrného odpočtu ve smyslu § 46 odst. 5 daňového řádu, a tím i o zastavení vytýkacího řízení.

Krajský soud žalobu zamítl s tím, že ačkoli žalobkyně v žalobě vznesla námitku znamenající ve svém obsahu jiný skutkový závěr, než jaký v dané věci učinil žalovaný, své tvrzení nijak neodůvodnila a neprokázala. Žalovaný naopak jednoznačně odůvodnil své závěry, které jsou založeny na hodnocení celého důkazního řízení. Krajský soud shledal námitky žalobkyně abstraktními, s výjimkou tvrzení, že finanční orgány měly k dispozici všechny požadované podklady. Krajský soud tak mohl pouze obecně konstatovat, že hodnocení důkazů a skutkový závěr z nich učiněný nevybočují ze zákonných mezí vymezených § 2 odst. 3 daňového řádu, dle něhož hodnotí správce daně důkazy podle své úvahy, a to každý důkaz jednotlivě a všechny v jejich vzájemné souvislosti. Další žalobní námitku, spočívající v tvrzeném porušení § 50 daňového řádu, krajský soud rovněž neshledal důvodnou a konstatoval, že obsahem § 50 daňového řádu není povinnost správce daně nakládat s podaným odvoláním způsobem dovozovaným stěžovatelkou (tj. řádně je identifikovat, konstatovat jeho včasnost, oprávněnost podávající osoby) a proto k namítanému porušení nemohlo vůbec dojít.

Žalobkyně (stěžovatelka) brojila proti rozsudku krajského soudu kasační stížností, kterou opřela o kasační důvody podle § 103 odst. 1 písm. a) a písm. b) s. ř. s. Z obsahu doplnění kasační stížnosti ze dne 12. 10. 2005 vyplývá, že kasační stížnost opírá také o důvod podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. Stěžovatelka uvádí, že nemůže souhlasit s krajským soudem, jehož rozsudek je povrchní, neobjektivní a v podstatě přebírá v plném rozsahu stanovisko žalovaného, námitky stěžovatelky nezdůvodnil a jeho zdůvodnění je kusé, což podle názoru stěžovatelky způsobuje nepřezkoumatelnost.

Žalovaný měl podle stěžovatelky k dispozici všechny podklady a své stanovisko dovodil ze závěru, že se jednalo o soukromé aktivity stěžovatelky, která tak nemá nárok na odpočet DPH.

Stěžovatelka rovněž namítla, že žalovaný nezpochybnil relevantní obchodní případy. V prvním obchodním případě stěžovatelka obdržela částku, kterou řádným způsobem uvedla ve své účetní evidenci a zaplatila z ní daň z příjmu. K druhému obchodnímu případu stěžovatelka uvedla, že jí příjemce zboží dodnes dluží celou částku, kterou mu fakturovala, a přesto ji žalovaný vyzval, aby i z této částky zaplatila daň z příjmu jako podnikatelský subjekt, nikoliv jako soukromá osoba ze svých soukromých aktivit.

Žalovaný se ve vyjádření ke kasační stížnosti ztotožnil s názorem krajského soudu vysloveným v napadeném rozsudku a odkázal také na své vyjádření k žalobě.

Kasační stížnost není důvodná.

Nejvyšší správní soud o kasační stížnosti uvážil, vázán jejím rozsahem i důvody (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.), takto:

Nejprve se zabýval námitkou související s placením daně z příjmů stěžovatelkou z uvedených obchodních případů. Uzavřel, že tato námitka není přípustná, neboť ji stěžovatelka neuplatnila v řízení před soudem, jehož rozhodování je přezkoumáváno, ač tak učinit mohla (§ 104 odst. 4 s. ř. s.).

Dále stěžovatelka brojila proti tvrzené nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku, resp. proti jeho stručnému a kusému odůvodnění. Nepřezkoumatelnost rozsudku krajského soudu (§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.), je pojmem, jehož výkladem se Nejvyšší správní soud již zabýval. V rozsudku ze dne 4. 12. 2003, čj. 2 Azs 47/2003-130 (publ. pod č. 244/2004 Sb. NSS), konstatoval, že za nepřezkoumatelná pro nesrozumitelnost ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. lze považovat zejména ta rozhodnutí, která postrádají základní zákonné náležitosti, z nichž nelze seznat, o jaké věci bylo rozhodováno či jak bylo rozhodnuto, která zkoumají správní úkon z jiných než žalobních důvodů (pokud by se nejednalo o případ zákonem předpokládaného přezkumu mimo rámec žalobních námitek), jejichž výrok je v rozporu s odůvodněním, která neobsahují vůbec právní závěry vyplývající z rozhodných skutkových okolností nebo jejichž důvody nejsou ve vztahu k výroku jednoznačné. Ve vztahu k přílišné stručnosti rozsudku jako důvodu jeho nepřezkoumatelnosti je možné odkázat na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 7. 2005, čj. 2 Afs 24/2005-44 (publ. pod č. 689/2005 Sb. NSS), podle něž není-li z odůvodnění napadeného rozsudku krajského soudu zřejmé, proč soud nepovažoval za důvodnou právní argumentaci účastníka řízení v žalobě a proč žalobní námitky účastníka považuje za liché, mylné nebo vyvrácené, nutno pokládat takové rozhodnutí za nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. zejména tehdy, jde-li o právní argumentaci, na níž je postaven základ žaloby. Soud, který se vypořádává s takovou argumentací, ji nemůže jen pro nesprávnost odmítnout, ale musí také uvést, v čem konkrétně její nesprávnost spočívá. K nepřezkoumatelnosti rozsudku způsobené nezohledněním všech žalobních námitek se pak Nejvyšší správní soud vyjádřil v rozsudku ze dne 18. 10. 2005, čj. 1 Afs 135/2004-73 (publ. pod č. 787/2006 Sb. NSS) s tím, že opomene-li krajský soud v řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu přezkoumat jednu ze žalobních námitek, je jeho rozhodnutí, jímž žalobu zamítl, nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů (§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.).

V posuzované věci Nejvyšší správní soud shora popsané vady rozsudku krajského soudu neshledal.

Nejvyšší správní soud dále posuzoval uplatněný důvod kasační stížnosti dle § 103 odst. 1 písm. a) a písm. b) s. ř. s. Vzhledem k tomu, že stěžovatelka přesně nespecifikovala, v čem má být shledána nesprávnost právního posouzení právní otázky krajským soudem (§ 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.) nebo vady řízení ve smyslu § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s., přezkoumal Nejvyšší správní soud napadené rozhodnutí v souladu s § 109 odst. 2 a odst. 3 s. ř. s. Z výroku napadeného rozsudku je zřejmé,

že jím došlo k zamítnutí žaloby proti rozhodnutí žalovaného, a je tedy zřetelné, že napadený rozsudek není nepřezkoumatelný pro nesrozumitelnost. Rovněž nelze shledat nedostatek důvodů pro rozhodnutí, neboť krajský soud při hodnocení nároku stěžovatelky na odpočet daně podle § 19 odst. 1 zákona ČNR č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“) své rozhodnutí zdůvodnil. Podle § 19 odst. 1 zákona o DPH má plátcem daně nárok na odpočet daně, pokud jím přijatá zdanitelná plnění uskutečněná jiným plátcem nebo zbožím z dovozu, použije při podnikání nebo při činnosti vykazující všechny znaky podnikání, kromě toho, že jsou prováděna podnikatelem. Z provedeného důkazního řízení v rámci vytýkácího řízení vyplynulo, že tvrzené nároky žalobkyně na odpočet DPH žalobkyně neprokázala: samotné formální předložení daňových dokladů bez splnění dalších podmínek vymezených v § 19 zákona o DPH nelze považovat za dostačující. Stěžovatelka byla vyzvána, aby své tvrzené obchodní transakce vývozu zboží do Senegalu doložila. Stěžovatelka nabídla opatření znaleckého posudku týkajícího se vyváženého zboží, prokázání přijetí finanční částky za prodané zboží a případné provedení výměnové transakce z cizí měny do české měny. K tomuto však nakonec nedošlo a stěžovatelka následně uvedla, že zboží již nemá, ale dokládá technickou dokumentaci k montáži zboží ve francouzském jazyce, kterou vytvořila popisem fotokopie schématu mechanického ovládání ke zboží, původně přilepeného na obalu zboží, a dále doložila faxovou objednávku. Převzetí hotovosti v měně EUR a doklady k účtu zřízenému v zahraničí stěžovatelka rovněž nedoložila a dokumenty odmítla předložit s tím, že se jedná o její soukromé účty.

Nejvyšší správní soud ve shodě s judikaturou Ústavního soudu (srov. nálezy ve věci sp. zn. IV. ÚS 402/99 ze dne 15. 5. 2001, dostupný na www.judikatura.cz) poukazuje na konstrukci důkazního řízení jako stádia daňového řízení. Vzhledem k povaze daňového řízení je nezbytné, aby byla, kromě povinnosti tvrzení, formulována i důkazní povinnost a její rozsah. Proto § 31 odst. 9 daňového řádu určuje, že 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. V této souvislosti lze rovněž poukázat na nálezy Ústavního soudu ve věci sp. zn. Pl. ÚS 38/95 ze dne 24. 4. 1996 (publikován pod č. 130/1996 Sb., dostupný na www.judikatura.cz), podle nějž citované ustanovení daňového řádu nedává správci daně oprávnění vyzvat daňový subjekt k prokázání čehokoli, ale pouze k prokázání toho, co tvrdí tento subjekt sám. tuto paremii žalovaný respektoval, protože stěžovatelka tvrdila, že došlo k uskutečnění zdanitelného plnění a byla vyzvána, aby tedy toto tvrzení dokázala. Je třeba podotknout, že důkaz daňovým dokladem (ve smyslu § 19 odst. 2 zák. zákona o DPH), je pouze formálním důkazem dovršujícím hmotně právní aspekty skutečného provedení zdanitelného plnění. Daňový doklad nemusí být sám o sobě relevantním důkazem a jeho předložení může vést k formulaci požadavku směřujícího k dokázání hmotně právního úkonu.

Na základě výše uvedeného Nejvyšší správní soud uzavřel, že stěžovatelka neunesla v daňovém řízení své důkazní břemeno a neprokázala, že transakci doloženou pouze formálně správnými daňovými doklady skutečně realizovala. Rozsudek krajského soudu proto netrpí vytýkanými vadami. Proto soud kasační stížnost podle § 110 s. ř. s. zamítl.

Výrok o nákladech řízení se opírá o ustanovení § 60 odst. 1 s. ř. s., za použití ustanovení § 120 s. ř. s. Stěžovatelka neměla ve věci úspěch a nemá proto právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti, žalovanému podle obsahu spisu náklady v řízení o kasační stížnosti nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly.

Poučení: Proti tomuto rozsudku nejsou opravné prostředky přípustné.

V Brně 27. července 2007

JUDr. Michal Mazanec
předseda senátu