



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Ludmily Valentové a soudců JUDr. Lenky Matyášové a JUDr. Karla Šimky v právní věci žalobce: **O. I. a. s.**, zast. JUDr. Ivetou Végsőovou, advokátkou, AK Lucemburská 1569/47, Praha 3, proti žalovanému: **Finanční ředitelství pro hl. m. Prahu**, se sídlem Štěpánská 28, Praha 1, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 14. 9. 2006, č. j. 10 Ca 269/2005 – 99,

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 :

Včas podanou kasační stížností se žalobce (dále též „stěžovatel“) domáhá zrušení rozsudku Městského soudu v Praze, kterým byla zamítnuta jeho žaloba podaná proti rozhodnutí Finančního ředitelství pro hl. m. Prahu ze dne 13. 7. 2005, č. j. FŘ - 7326/13/05; tímto správním rozhodnutím bylo zamítnuto odvolání stěžovatele proti dodatečnému platebnímu výměru na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období duben 2001.

V kasační stížnosti stěžovatel namítá, že postupem daňových orgánů byl zkrácen na svých právech, neboť žalovaný vycházel při svém rozhodování o oprávněnosti odvolání

žalobce z právního posouzení skutkových zjištění při hodnocení provedených důkazů pouze v intencích svého správního uvážení a nárok žalobci nepřiznal výlučně z důvodu neunesení důkazního břemene ohledně žalobcem tvrzených skutečností, aniž sám dospěl k jiným nebo dokonce opačným skutkovým zjištěním.

Stěžovatel uvádí, že v rámci žaloby, již se domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného, stěžovatel zpochybnil právní závěry daňových orgánů týkající se hodnocení provedených důkazů, kdy zejména poukázal na skutečnost, že označil veškeré dostupné důkazní prostředky a na obranu svých tvrzení ohledně nároku na odpočet uvedl všechny dostupné skutečnosti, na jejichž základě mohl správní orgán při správném postupu dle § 31 odst. 2 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále „zákon o správě daní“) dospět k závěru o oprávněnosti nároku. Stěžovatel tedy navrhoval, aby soud provedl důkaz výsledkem svědka L. Š., který i podle zjištění daňových orgánů byl přítomen přijetí zdanitelných plnění stěžovatelem, dále výsledkem svědkyně B. a svědkyně Ing. K., jimiž měla být prokázána existence skladu v Ř., neboť neprokázání této skutečnosti vedlo daňové orgány k závěru o nepřijetí předmětných zdanitelných plnění stěžovatelem. Současně stěžovatel navrhoval v žalobě provedení dalších listinných důkazů s tím, že jedině jejich opětovným provedením mohl soud samostatně hodnotit jejich relevanci v souladu se zásadou volného hodnocení důkazů. Soud se návrhem na doplnění dokazování vypořádal tak, že důkazní prostředky nemohly nic měnit na skutkových závěrech a právním hodnocení případu, neboť stěžovatel navrhl především opakování stejných důkazů a nově navržené důkazy nemohly prokázat stěžovatelem tvrzené skutečnosti (např. výslech svědkyně B., výslech L. Š.).

Stěžovatel je přesvědčen, že za situace, kdy rozhodnutí daňového orgánu vycházelo z hodnocení provedení důkazů formou správního uvážení, bylo povinností soudu provést navržené důkazy a na jejich základě dospět k takovému závěru, který umožňuje soudu zcela se vypořádat s námitkou stěžovatele spočívající ve zpochybnění postupu daňového orgánu při hodnocení provedených důkazů. Jestliže soud neprovedl stěžovatelem navržené důkazy, které měly zpochybnit skutkové závěry učiněné daňovým orgánem, v takovém rozsahu, aby mohl posoudit vady vytýkané napadenému rozhodnutí daňového orgánu, pak nemohl vycházet z jiných skutečností, než které vzešly z provedení dokazování daňovým orgánem a nedošlo ze strany soudu k zákonnému přezkumu správního rozhodnutí dle § 4 písm. a) soudního řádu správního. Dle názoru stěžovatele se soud nevypořádal se zásadní námitkou, totiž, že žalovaný při svém rozhodování vycházel z nesprávně a nedostatečně zjištěného skutkového stavu a v důsledku toho vydal nezákonné rozhodnutí. Stěžovatel poukazuje na skutečnost, že výslech svědka L. Š. vyhodnotil soud bez jakéhokoli právního podkladu jako nadbytečný a účelový, aniž by tato osoba byla kdy jako svědek vyslechnuta.

Stěžovatel dále odkazuje na výčet nálezů Ústavního soudu vztahující se k problematice tzv. opomenutých důkazů, v nichž Ústavní soud zastává právní názor, že obecné soudy mají bezesporu právo posoudit a rozhodnout, které z navržených důkazů provedou a které nikoli, toto právo je však nezavazuje povinnosti pečlivě odůvodnit, co je vedlo k takovému závěru a z jakého důvodu považují provedení takového důkazu za nadbytečné.

Stěžovatel tedy soudnímu řízení, které předcházelo vydání napadeného rozsudku, vytýká odmítnutí přezkoumat správní rozhodnutí v plné jurisdikci z důvodu neprovedení dokazování v rozsahu, aby se mohl vypořádat s námitkami žalobce a upřel mu tak právo na spravedlivý proces dle čl. 6 odst. 1 Úmluvy.

Stěžovatel proto navrhuje, aby byl rozsudek Městského soudu v Praze zrušen a věc mu byla vrácena k dalšímu řízení.

Žalovaný ve svém vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že napadený rozsudek soudu vychází ze spolehlivě zjištěného stavu a má oporu ve spisovém materiálu. Žalovaný uvádí, že hodnotil při svém rozhodování veškeré důkazní prostředky zajištěné v průběhu řízení a navržené stěžovatelem. V případě firem H. P. s. r. o. a V. B. a. s. žalovaný uvádí, že tyto firmy neposkytovaly správci daně žádnou součinnost, takže nelze v jejich účetnictví ověřit předmětná plnění. Navrhované svědectví pí. B. žalovaný odmítl s tím, že tato osoba měla o dodávkách pouze účtovat a nebyla jim přítomna, takže nemohla poskytnout svědectví o skutečné realizaci plnění. Předmětem daně z přidané hodnoty je uskutečnění zdanitelného plnění, v daném případě dodání zboží, jehož realizaci měl stěžovatel prokázat. Předložením faktury a smlouvy nemohlo být fyzické uskutečnění resp. přijetí zdanitelného plnění prokázáno, zvláště pokud se jednalo o rámcovou smlouvu, bez specifikace dodávek. Dle žalovaného vyplynulo z výsledku svědků v daňovém řízení, že tito nejsou schopni sdělit, která ze společností, figurujících mezi dodavateli stěžovatele, dodala konkrétní zboží a příjem zboží nebyl stěžovatelem ani potvrzován. Stěžovatel žádný konkrétní důkaz o přijetí plnění nepředložil a přestože byl zástupce stěžovatele pan L. Š. přítomen u výsledku svědků a mohl v průběhu daňového řízení tvrzení svědků doložit či vyvrátit, neučinil tak. Žalovaný se ztotožňuje s názorem soudu o neprovedení důkazu výsledkem pana Š., neboť tato osoba při projednání zprávy o kontrole prohlásila, že již všechny důkazní prostředky byly předloženy, tvrzení svědka p. K., že příjem zboží nebyl podepisován ani nijak potvrzován nevyvrátila, takže její případné tvrzení o přijetí zboží, by zůstalo nadále neprokázáno. Pan Š. by vypovídal o skutečnostech týkajících se osoby, kterou zastupuje, mohl veškeré argumenty, námitky a práva v daňovém řízení uplatnit. Na základě shora uvedeného proto žalovaný navrhuje, aby kasační stížnost byla Nejvyšším správním soudem jako nedůvodná zamítnuta.

Nejvyšší správní soud přezkoumal kasační stížností napadený rozsudek soudu v rozsahu stížnostních námitek vázán rozsahem a důvody, které stěžovatel uplatnil v kasační stížnosti ve smyslu ust. § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s.; neshledal přitom vady podle § 109 odst. 3 s. ř. s., k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

Z obsahu správního spisu vyplývá, že na základě výsledků daňové kontroly daně z přidané hodnoty za zdaňovací období duben 2001 byla stěžovateli dodatečně vyměřena daň ve výši 154 687 Kč. Stěžovateli nebyl přiznán nárok na odpočet daně dle faktury č. 2001088 na niž je jako dodavatel zboží uvedena společnost V. B. a. s., dále z faktury č. 01/1/48, č. 01/1/56, č. 01/1/53 na kterých je jako dodavatel zboží uvedena společnost H. P. s. r. o. Mimo uvedené, byla stěžovateli dodatečně stanovena daň z bezúplatného plnění (reklamní katalogy, jejichž cena dle dokladu č. 2001133 byla 235 Kč za kus), neboť stěžovatel nedodržel podmínku uvedenou v ust. § 8 písm. c) zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, tj. bezúplatné poskytování reklamního nebo propagačního předmětu opatřeného obchodním jménem či ochrannou známkou poskytovatele, jehož pořizovací cena bez daně nepřesáhne 200 Kč. Při prověřování existence zdanitelného plnění od společnosti H. P. s. r. o. formou dožádání, místně příslušný správce daně sdělil správci daně provádějícímu daňovou kontrolu u stěžovatele, že společnost H. P. s. r. o. se nepodařilo zkontaktovat již od počátku roku 2001. Bývalého jednatele této společnosti p. V. se nepodařilo předvést ani Policií ČR, od 24. 1. 2002 je zapsán do obchodního rejstříku nový jednatel p. L. D., který je rovněž nekontaktní. Správce daně proto vyzval stěžovatele dle ust. § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků (výzvou ze dne 7. 7. 2003) k prokázání přijetí zdanitelných plnění od společnosti

H. P. s. r. o. jiným způsobem než přijatými doklady a smlouvami, a to jím zvolenými důkazními prostředky.

Při prověřování existence zdanitelného plnění od společnosti V. B. a. s. dožádáním, místně příslušný správce daně sdělil správci daně provádějícímu daňovou kontrolu u stěžovatele, že při daňové kontrole společnosti V. B. a. s. nebyly předloženy požadované doklady vztahující se k přijatým a vystaveným fakturám, písemně byly oznámeny adresy všech skladových prostor, v nichž však správci daně nebylo umožněno provést místní šetření a dle vyjádření dalších dožádaných správců daně, v jejichž územní působnosti se skladové prostory nachází, na uvedených adresách tato společnost žádné zboží uskladněno nemá a deklarované prostory nemá ani neměla pronajaty. Dále bylo sděleno, že v současné době je společnost nekontaktní a není možno zjistit požadované údaje. K prokázání přijetí zdanitelných plnění od společnosti V. B. a. s. jiným způsobem než přijatými doklady a smlouvami byl stěžovatel vyzván dle ust. § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků (výzvou ze dne 23. 4. 2003), a to jím zvolenými důkazními prostředky.

Na výzvy správce daně bylo stěžovatelem sděleno, že spolupráce se společností V. B. a. s., navazovala na dřívější spolupráci s p. V. (předseda představenstva), kontaktní osobou je právě p. V., bylo jednáno v sídle této společnosti v T. V rámci daňové kontroly byly dále předloženy rámcové smlouvy a objednávky. Stěžovatel dále navrhl výslech pana K. - člena dozorčí rady stěžovatele a osoby zajišťující autodopravu, uvedl, že bylo jednáno s p. V. (za spol. H.) a dále byl navržen jako svědek dodávek od firmy V. B. a. s. p. Ž. - skladník. Dne 8. 10. 2003 byl proveden výslech svědků p. Ž. a p. K. Po vyhodnocení důkazních prostředků správce daně I. stupně dospěl k závěru, že tyto neprokazují konkrétní dodávky, jejich obsah ani způsob předání. Dodací listy nebyly vystavovány. Pan K. měl být přepravečkem zboží dodávaného stěžovateli. V jeho účetnictví, přestože tvrdil, že dopravu zboží uskutečňoval, byly nalezeny pouze dvě faktury, a to z roku 2000, jedna vydaná pro společnost H. P. s. r. o. a druhá pro společnost V. B. a. s., jmenovaný svědek neměl povědomost o tom, který sklad, v němž údajně zboží nakládal, které společnosti patří a pouze v obecné rovině uvedl jaké zboží bylo předmětem obchodování.

Z výpovědi p. Ž. vyplynulo, že tento neměl povědomost o tom, komu bylo zboží dodáno, přestože měl být skladníkem firmy, v níž byl od r. 2000 místopředsedou dozorčí rady; dodací listy na přepravované zboží vystavovány nebyly. Stěžovatel do protokolu ze dne 4. 10. 2002 uvedl, že skladované zboží je skladováno ve skladech H., manipulaci se zbožím zajišťovali pracovníci majitele skladu, kteří připravovali zboží k expedici. Stěžovatel však nevedl skladové karty a důkazy o převzetí zboží k datu uvedenému na předmětných dokladech nebyly doloženy. Při ústním jednání dne 8. 9. 2003 pak stěžovatel uvedl, že zboží bylo dopravováno do skladu na ulici N. S. Svědek p. V. žádné konkrétní důkazy o činnosti dodavatelských firem, jichž byl zástupcem, nedoložil, nebylo zjištěno odkud a kam bylo které zboží přepravováno a jeho obecná prohlášení o uskutečnění obchodních případů se stěžovatelem nebylo možno z jejich účetnictví ověřit, neboť ani jedna ze společností s místně příslušným správcem daně nekomunikuje.

Z provedeného řízení pak správce daně učinil závěr o tom, že stěžovatel neunesl důkazní břemeno a neprokázal přijetí zdanitelného plnění od osoby - dodavatele- uvedené na daňových dokladech a nesplnil tak podmínky pro vznik nároku na odpočet daně z přidané hodnoty dle § 19 zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty.

V obsáhlém zdůvodnění rozsudku Městského soudu v Praze tento shodně se správními orgány dospěl k závěru, že se stěžovateli v průběhu daňového řízení nepodařilo vyvrátit pochybnosti o tom, že zdanitelné plnění bylo přijato od osoby - dodavatele uvedeného na předmětných fakturách. Byť stěžovatel předložil v daňovém řízení řadu listinných důkazů, nepodařilo se mu prokázat, že zboží řádně nakoupil od dodavatelů, tj. společností H. P. s. r. o. a V. B. a. s., v důsledku čehož neunesl důkazní břemeno (§ 31 odst. 9 zákona o správě daní) a jeho tvrzení o obchodních transakcích s těmito dodavateli tak zůstalo jinými důkazy nepodložené. Městský soud v Praze rovněž neshledal rozpor s obsahem správního spisu, v němž jsou založeny jednotlivé listinné důkazy, které soud v napadeném rozsudku i velmi podrobně popsal. Soud dále uvedl, že ačkoliv v rámci splnění podmínek pro vznik nároku na odpočet daně z přidané hodnoty daň. subjekt nemusí prokazovat jakým způsobem zdanitelné plnění uskutečnil jeho dodavatel, je jeho povinností prokázat, že údaje uvedené na daňovém dokladu, včetně označení dodavatele zdanitelného plnění, jsou údaji pravdivými a odpovídajícími skutečnosti, což však bylo v posuzovaném případě vyvráceno. Městský soud konstatoval, že důkazní prostředky byly řádně zhodnoceny a provedené dokazování vyústilo v řádně zjištěný skutkový stav, z něhož správce daně při svém rozhodování vycházel. Rozhodnutí žalovaného je dostatečně srozumitelným a přesvědčivým způsobem odůvodněno a pro stěžovatele z něj jasně vyplývá z jakých skutečností správce daně a následně odvolací orgán vycházely a jakými právními úvahami se při rozhodování řídily.

Městský soud v Praze dále uvedl, že důkazní prostředky, které stěžovatel navrhl k doplnění dokazování v odvolacím řízení nemohly nic měnit na skutkových závěrech a právním hodnocení případu, neboť stěžovatel navrhl především opakování stejných důkazů a nově navržené důkazy nemohly prokázat stěžovatele tvrzené skutečnosti (výslech pí. B.).

Stěžovatel spatřuje nepřezkoumatelnost rozsudku pro nedostatek odůvodnění i v tom, že soud v řízení o žalobě neprovedl důkazy stěžovatelem navržené.

Za rozhodnutí nepřezkoumatelné pro nesrozumitelnost lze považovat zejména rozhodnutí postrádající základní zákonné náležitosti, rozhodnutí, z něhož nelze seznat o jaké věci bylo rozhodováno či jak bylo o věci rozhodnuto, rozhodnutí zkoumající správní úkon z jiných než žalobních důvodů (pokud by se nejednalo o případ zákonem předpokládaného přezkumu mimo rámec žalobních námitek), rozhodnutí jehož výrok je v rozporu s odůvodněním, rozhodnutí neobsahující vůbec právní závěry vyplývající z rozhodnutých skutkových okolností nebo jehož důvody nejsou ve vztahu k výroku jednoznačné atd. Skutkovými důvody, pro jejichž nedostatek je možno rozhodnutí soudu zrušit pro nepřezkoumatelnost, budou takové vady skutkových zjištění, která utvářejí rozhodovací důvody, typicky tedy tam, kde soud opřel rozhodovací důvody o skutečnosti v řízení nezjišťované, případně zjištěné v rozporu se zákonem anebo tam, kdy není zřejmé, zda vůbec nějaké důkazy v řízení byly provedeny.

Z hlavy páté Listiny základních práv a svobod vyplývá obecný požadavek, podle něhož jsou soudy povinny svá rozhodnutí řádně zdůvodnit. Absence řádného odůvodnění napadeného rozhodnutí tak vede k nepřezkoumatelnosti; takové rozhodnutí nedává dostatečné záruky pro to, že nebylo vydáno v důsledku libovůle a způsobem porušujícím ústavně zaručené právo na spravedlivý proces (viz rozhodnutí ÚS, sp. zn. II ÚS 686/02).

Ust. § 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 zjistit nový či jiný skutkový stav jako podklad

pro rozhodování soudu v rámci plné jurisdikce 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 ust. § 52 odst. 1 s. ř. s. soud rozhodne, které z navržených důkazů provede. Zásada volného hodnocení důkazů přitom neznamená, že by soud ve svém rozhodování měl na výběr, které z provedených důkazů vyhodnotí a které nikoli nebo o které z provedených důkazů své skutkové závěry opře a které opomene. Soud má bezesporu právo posoudit a rozhodnout, které z navržených důkazů provede a které nikoli, toto právo jej však nezavazuje povinnosti odůvodnit, co jej vedlo k takovému závěru a z jakého důvodu považuje provedení důkazu za nadbytečné. Této povinnosti Městský soud v Praze dostál.

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. Co se týče dokazování je procesní postavení účastníků řízení daňového, které je ovládáno zásadou formální pravdy, odlišné od postavení účastníků v řízení vedeném podle správního řádu založeném na zásadě materiální pravdy.

Podle ustanovení § 19 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty má plátce 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. Podle odst. 2 citovaného ustanovení plátce prokazuje nárok na odpočet daně daňovým dokladem zaúčtovaným podle zvláštního právního předpisu, případně evidovaným podle § 11 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 (viz §31 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků).

Podle ustanovení § 12 odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty musí běžný daňový doklad obsahovat: a) obchodní jméno, sídlo nebo místo podnikání, popř. bydliště nebo místo podnikání plátce, který uskutečňuje zdanitelné plnění, b) daňové identifikační číslo plátce, který uskutečňuje zdanitelné plnění, c) obchodní jméno, sídlo nebo místo podnikání, popř. bydliště nebo místo podnikání plátce, pro něhož se uskutečňuje zdanitelné plnění, d) daňové identifikační číslo plátce, pro něhož se uskutečňuje zdanitelné plnění, e) pořadové číslo dokladu, f) rozsah a předmět zdanitelného plnění, g) datum vystavení dokladu, h) datum uskutečnění zdanitelného plnění, i) výši ceny bez daně celkem, j) základní nebo sníženou sazbu daně, k) výši daně celkem zaokrouhlenou na desetihaléře nahoru, popřípadě uvedenou i v haléřích. Za správnost údajů uvedených na běžném daňovém dokladu odpovídá plátce, který uskutečnil zdanitelné plnění.

Podle ustanovení § 31 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků dokazování provádí správce daně, který vede daňové řízení, nebo z jeho pověření správce daně dožádaný. Podle odst. 2 citovaného ustanovení správce daně dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti byly zjištěny co nejúplněji, a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů. Podle odst. 9 citovaného ustanovení 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 případě stěžovatele však důkazní prostředky jím předkládané nebyly způsobilé prokázat faktické uskutečnění zdanitelného plnění podle předmětných daňových dokladů ani to, v jakém rozsahu mělo být plnění poskytnuto. Stěžovatel pouze obecně uváděl princip fungování obchodování se svými dodavateli. Shodně vypovídali i vyslechnutí svědci. Nicméně podstatou dokazování nebyly principy fungování obchodů a vzájemné vazby, ale prokázání konkrétního předmětu a rozsahu deklarovaného zdanitelného plnění, tedy konkrétního obchodního případu. Z žádného z předložených důkazních prostředků nevyplývá vazba na konkrétní daňové doklady, jenž jsou předmětem sporu.

Skutečnost, že stěžovatel nesplnil svoji důkazní zákonnou povinnost ve smyslu ust. § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků, již v řízení před správními orgány, nelze přičítat k tíži žalovanému v řízení před správním soudem. Důkazní prostředky, které stěžovatel navrhl k doplnění dokazování v soudním řízení nemohly nic změnit na hodnocení skutkového stavu věci a aplikaci zákonných ustanovení, neboť pouhým porovnáním listin společnosti H. P. s. r. o. nemohla být prokázána realizace přijetí deklarovaných zdanitelných plnění.

Důkaz daňovým dokladem je pouze formálním důkazem dovršujícím hmotněprávní aspekty skutečného provedení zdanitelného plnění. Samotné předložení, po formální stránce bezvadného daňového dokladu, nemůže být dostatečným podkladem pro uznání nároku na odpočet daně; vždy musí být v první řadě fakticky prokázáno existující zdanitelné plnění. Prokázat skutečnou existenci zdanitelného plnění není způsobilá ani samotná smlouva, a to ani za předpokladu, že by o ní nebyla žádná pochybnost.

Pokud se pak u vystavitelů daňových dokladů (H. P. s. r. o. a V. B. a. s.) nepodařilo správci daně po celou dobu daňového řízení jakkoli ověřit faktické uskutečnění konkrétního zdanitelného plnění (výpověď bývalého jednatele H. P. s. r. o. a předsedy představenstva V. B. a. s. p. V. v obecné rovině, nemožnost ověřit, zda o plnění bylo dodavatelem účtováno, rozpory ve výpovědích ohledně existence skladovacích prostor), bylo z tohoto pohledu na místě zamítnout výše uvedený návrh na provedení takového důkazu soudem. Případný výslech současného jednatele H. P. s. r. o. L. D., kdy žádný z vyslýchaných svědků jej neoznačil jako osobu, která by byla přítomna jednání o uskutečnění zdanitelného plnění či přímo jeho realizaci byl bez významu. Ostatně i z tvrzení samotného stěžovatele vyplývalo, že se jmenovaný vlastních obchodů neúčastnil. Městský soud v Praze jej tedy správně odmítl, neboť jmenovaný nemohl podat svědectví o realizaci fakturovaných plnění, pokud jich osobně nebyl účasten. Nadto se navrhovaný svědek stal jednatelem uvedené společnosti dle výpisu z obchodního rejstříku až od 24. 1. 2002 a nemohl tedy osvědčit realizaci plnění v roce 2001.

Rovněž lze přisvědčit zdůvodnění napadeného rozsudku o neprovedení navrhovaného důkazního prostředku výslechem svědka L. Š., jehož výslech navrhl stěžovatel u ústního jednání dne 14. 9. 2006. Výpověď jmenovaného mělo být dle stěžovatele prokázáno přijetí plnění (převzetí zboží ve skladu stěžovatele v P. 4, ul. N. S.). Navrhovaný svědek, jako statutární zástupce stěžovatele jménem stěžovatele tvrdil v řízení, že k faktickému uskutečnění plnění deklarovanému v dokladech došlo. Tato skutečnost měla vyplynout z jednání se stěžovatelem navrženým svědkem H. K., kterého se zúčastnil i právě jmenovaný L. Š. Vzhledem k rozporům mezi tvrzenými skutečnostmi (např. deklarovaná přeprava zboží H.

K., u něhož bylo zjištěno z jeho účetnictví, jakož i z jeho následné výpovědi, že zboží pro společnost H. P. s. r. o. a V. B. a. s. v roce 2001 nepřepřavoval), by však taková výpověď nebyla způsobilá vyvrátit již zjištěné skutečnosti. Jak vyplývá ze správního spisu, byl dne 6. 8. 2002 L. Š. slyšen ve věci pronájmu skladovacích prostor v areálu A. v P. 4, N. S. 35, přičemž jmenovaný jako předseda představenstva A. a. s. mezi nájemci skladovacích prostor na uvedené adrese stěžovatele (ostatně ani dodavatele společnost V. B. a. s.) nejmenoval, byť bylo stěžovatelem deklarováno, že zde měl pronajatý sklad (protokol z ústního jednání dne 8. 9. 2003). Soud při posouzení, zda bylo na místě provést navržený důkaz, vzal na zřetel skutečnost, že jmenovaný L. Š. byl jako člen představenstva a statutární zástupce stěžovatele přítomen výslechům všech svědků v daňovém řízení a aktivně jim kladl otázky. Při projednání výsledků daňové kontroly dne 1. 11. 2004 L. Š. jako zástupcem stěžovatele bylo nadto sděleno, že všechny důkazní prostředky již byly předloženy.

V souvislostech výše uvedených nezbyvá k námitce stěžovatele stran neprovedení tohoto důkazu soudem, než konstatovat, že provedení navrhovaného důkazního prostředku výsledkem uvedeného svědka nemohlo být v dané věci důkazem, jímž by došlo k vyvrácení pochybností o přijetí zdanitelného plnění, a to s ohledem na výše uvedené rozpory ve výpovědích, jakož i s ohledem na vztah L. Š. jako statutárního zástupce jednatelského jménem stěžovatele v předmětném řízení. Další případné obecné tvrzení o tom, že jmenovaný zpravidla přebíral zboží, při absenci jakýchkoliv dalších důkazů by nadále zůstalo neprokázáno a navrhovaný důkazní prostředek nebyl způsobilý vyvrátit resp. potvrdit předmětnou skutečnost, a to realizaci konkrétního zdanitelného plnění deklarovaného stěžovatelem. Vzhledem k tomu, že o přijatém zdanitelném plnění, kromě kopie dokladů vedených stěžovatelem, neexistovaly další záznamy (např. dodací listy, protokoly o předání či převzetí konkrétního zboží popř. věrohodné výpovědi svědků), nebylo dostatečně prokázáno, že k faktickému uskutečnění zdanitelného plnění dle předložených faktur došlo. Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že odmítnutí tohoto důkazu v řízení před soudem nemohlo mít vliv na zákonnost jeho rozhodnutí. Skutkový stav byl zjištěn v dostatečné míře a pokud se soud ztotožnil se závěry obsaženými v rozhodnutí žalovaného, když tyto závěry shledal správnými, nezbylo mu než odmítnout provedení neúčelného důkazu.

Stěžovateli nelze rovněž přisvědčit v tvrzení, že se Městský soud v Praze nevypořádal s návrhem na provedení důkazu výsledkem p. B. a Ing. K. Jak je výše uvedeno, zásada volného hodnocení důkazů neznamená, že by soud ve svém rozhodování měl na výběr, které z provedených důkazů vyhodnotí a které nikoli nebo o které z provedených důkazů své skutkové závěry opře a které opomene. Městský soud shodně s názorem žalovaného v napadeném rozsudku uvedl, že provedení důkazu se jeví jako neúčelné, a to s ohledem na skutečnosti, že stěžovatelem nebyly jmenované uváděny jako osoby s nimiž by bylo jednáno ani jako osoby přítomné realizaci předmětného zdanitelného plnění. Rovněž žádný ze svědků je neoznačil za osoby, jež by byly přítomny realizaci plnění. Z uvedeného vyplývá, že nemohly o těchto plněních podat svědectví a prokázat tak skutečnosti stěžovatelem tvrzené. Ze správního spisu je patrna správnost rozhodnutí o nadbytečnosti důkazu (výslech p. B.), rovněž tak z odůvodnění rozsudku soudu je zřejmé, že jeho neprovedení nemá vliv na posouzení skutkového stavu. S tímto závěrem se Nejvyšší správní soud ztotožňuje, neboť v daném případě stěžovatelem tvrzená skutečnost (že plnění bylo uskutečněno), k jejímuž ověření byly důkazy (svědecké výpovědi) navrhovány, nemohla na skutkovém stavu ničeho změnit. Navržené důkazní prostředky totiž nedisponují vypovídací potencí, nevedou ke zjištění nového, resp. odlišného skutkového stavu a jejich provedení by bylo v daném případě nadbytečné.

Stěžovatel v kasační stížnosti závěrem uvádí, že jak ve správním, tak i soudním řízení beze zbytku splnil svoji důkazní povinnost tím, že označil veškeré skutečnosti, předložil listinné důkazy a uvedl veškeré osoby, jejichž výpovědi mohly vést k závěru o oprávněnosti jeho nároku a skutečnost, že stěžovatel nemohl předvídat závěry daňového orgánu při hodnocení jednotlivých důkazů, nemůže být stěžovateli přičítána k tíži.

S tímto názorem stěžovatele nelze souhlasit. Ani jeden z hodnocených důkazních prostředků totiž nemůže bez dalšího s jistotou prokázat faktické uskutečnění zdanitelného plnění o němž v projednávané věci šlo. Prokazuje-li daňový subjekt nárok na nadměrný odpočet daně z přidané hodnoty formálně bezvadným daňovým dokladem, ale o faktickém stavu jsou pochybnosti, je součástí důkazní povinnosti daňového subjektu prokázání existence zdanitelného plnění). Povinností daňového subjektu tedy bylo nejen předložit daňové doklady splňující formální požadavky, tj. faktury, uzavřené smlouvy a objednávky, ale zároveň prokázat, že došlo k faktickým plněním, která těmto dokladům odpovídají. Nejvyšší správní soud podotýká, že daňový subjekt by si měl být svého důkazního břemene vědom již v době, kdy k obchodování se zbožím dochází, a cíleně shromažďovat důkazy, že k tomu skutečně došlo a bude na něm, aby si zajistil přiměřené záznamy - např. dodací listy, skladovou evidenci příp. svědectví o tom, kterým konkrétním osobám či na jaká konkrétní místa bylo konkrétní zboží dodáno (srovn. např. rozsudek NSS ze dne 25. 10. 2006, č. j. 2 Afs 7/2006 – 107, dostupný na www.nssoud.cz).

Nejvyšší správní soud konstatuje, že nebyly zjištěny vytýkané vady správního řízení, pro které by měl Městský soud v Praze napadené rozhodnutí správního orgánu zrušit. Soud se přezkoumatelným způsobem vypořádal s námitkami uvedenými v žalobě a pokud se po přezkoumání rozhodnutí správního orgánu soud ztotožnil se závěry obsaženými v rozhodnutí žalovaného, když tyto závěry shledal správnými, nezbylo mu, než žalobu proti rozhodnutí správního orgánu zamítnout.

Nelze přisvědčit konečně ani námitce stěžovatele, tvrdí-li, že postupem Městského soudu v Praze byl zkrácen na právu na spravedlivý proces ve smyslu čl. 6 odst.1 Úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod.

Stěžovateli nebyl odepřen přístup k soudu, rovněž mu bylo umožněno účastnit se jednání před soudem. Stěžovatel navrhl při ústním jednání provedení dokazování soudem, přitom označil osoby, které mají být vyslechnuty aniž uvedl, které konkrétní skutečnosti by mohly prokázat. Jak již Nejvyšší správní soud výše uvedl, 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 jako podklad pro rozhodování soudu v rámci plné jurisdikce a porovnat jej s užitou právní kvalifikací; soud přitom 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.

Neakceptování návrhu na provedení důkazů lze založit pouze argumentem, podle něhož tvrzená skutečnost, k jejímuž ověření nebo vyvrácení je důkaz navrhován nemá relevantní souvislost s předmětem řízení. Dalším je argument, dle kterého důkaz není způsobilý vyvrátit nebo potvrdit tvrzenou skutečnost, tzn. nedisponuje vypovídací potencií. Odmítnutí provedení důkazu může být konečně zdůvodněno jeho nadbytečností, a to tehdy,

byla-li již skutečnost, která má být dokazována v dosavadním řízení bez důvodných pochybností postavena najisto.

Zamítl-li Městský soud v Praze návrh na provedení výpovědí označených osob, přitom řádně uvedl důvody, které jej k takovému postupu vedly, nelze bez dalšího z této skutečnosti dovozovat odepření práva stěžovatele na spravedlivý proces.

Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že důvody uvedené v kasační stížnosti stěžovatelem podřazené pod ust. § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s., nebyly prokázány, a proto podanou kasační stížnost podle ust. § 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 náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznává.

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 18. září 2007

JUDr. Ludmila Valentová
předsedkyně senátu