



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Elišky Cihlářové a soudců JUDr. Jaroslava Hubáčka a Mgr. et Ing. et Bc. Radovana Havelce v právní věci stěžovatelky **D. spol. s r. o.**, zastoupené JUDr. Renatou Vaškovou, advokátkou se sídlem v Rožnově pod Radhoštěm, Nádražní 188, za účasti **Finančního ředitelství v Brně**, se sídlem v Brně, náměstí Svobody 4, v řízení o kasační stížnosti proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 31. 7. 2006, č. j. 30 Ca 219/2004 – 46,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II.** Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Krajský soud v Brně rozsudkem ze dne 31. 7. 2006, č. j. 30 Ca 219/2004 - 46 zamítl žalobu, kterou se stěžovatelka domáhala zrušení rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně (dále jen „finanční ředitelství“) ze dne 15. 7. 2004, č. j. 314/04/FŘ/130, kterým bylo zamítnuto odvolání stěžovatelky proti dodatečnému platebnímu výměru Finančního úřadu ve Valašském Meziříčí ze dne 11. 9. 2003, č. j. 54084/03/405921/0737, jímž byla stěžovatelce dodatečně stanovena daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) ve výši 41 250 Kč za zdaňovací období září 1999. Krajský soud v odůvodnění rozsudku uvedl, že stěžovatelka nenavrhla konkrétní důkazy, kterými by prokázala uskutečnění deklarovaného plnění podle dokladu č. 99FV1036 ze dne 18. 9. 1999 od firmy W., spol. s r. o. (dále jen „dodavatel“) a že jeho uskutečnění nepotvrdila ani výpověď svědka Ing. A. Stěžovatelka tak s poukazem na ustanovení § 19 odst. 1 zákona č. 588/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů, (dále jen „zákon o DPH“) a ustanovení § 31 odst. 9 zákona č. 337/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů, (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“) neunesla důkazní břemeno. Proto finančním ředitelstvím vyslovený závěr o neprokázání nároku na odpočet DPH

je v souladu s ustanovením § 2 odst. 3 a § 31 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků. Krajský soud neakceptoval argumentaci stěžovatelky, že prokázání zákonného předpokladu nároku na odpočet DPH u deklarované reklamy svědčí zvýšení jejího obratu, protože je notorií, že výše obratu souvisí s reklamou, avšak tato okolnost (zvýšení obratu v následujících obdobích) nemůže sama o sobě prokázat uskutečnění konkrétní reklamní akce. Reklamní materiály takovým průkazem jako pouhý počítačový výstup rovněž být nemohou. Provedení důkazu výsledkem zástupce V. a. s., výstaviště B. není pro rozhodnutí soudu v této věci potřebné. Z hlediska vlivu na věc samou, resp. na zákonnost napadeného rozhodnutí, shledal jako irelevantní námitku týkající se nahlížení do spisu ve smyslu podání s datem 3. 10. 2003. Ze zprávy o daňové kontrole ze dne 19. 3. 2003 je totiž zřejmé, že stěžovatelka byla seznámena se skutečností, že výsledkem ověření pronájmu reklamních ploch a účasti na výstavách (mimo jiné i na Strojírenský veletrhu v B.) bylo zjištění, že v evidencích společností, jež dané výstavy provozují, resp. pořádají, a mohly pronajímat výstavní plochy, se nenachází žádné doklady prokazující jakékoliv obchodní styky se stěžovatelkou, ani s dodavatelem. Stěžovatelka tak nebyla zkrácena na svém právu reagovat na uvedená zjištění správce daně. Krajský soud také konstatoval, že nemůže přihlížet k žalobním bodům specifikovaným v doplnění žaloby ze dne 26. 10. 2004, protože vzhledem k tomu, že stěžovatelka převzala napadené rozhodnutí dne 20. 7. 2004, bylo provedeno až po zákonné lhůtě.

Proti tomuto rozsudku podala stěžovatelka v zákonné lhůtě kasační stížnost z důvodů uvedených v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a), b), d) s. ř. s. V kasační stížnosti namítala, že krajský soud pochybil, když se nezabýval doplněním žaloby ze dne 26. 10. 2004. V tomto doplnění byly, na základě a v mezích výzvy krajského soudu ze dne 11. 10. 2004, č. j. 30 Ca 219/2004 - 26, pouze uvedeny právní předpisy, zejména procesní, které byly napadeným rozhodnutím finančního ředitelství porušeny. V žádném případě se nejednalo o doplnění žaloby novými hmotněprávními skutečnostmi, jak se snaží krajský soud podsunout. Za nesprávný označila i závěr krajského soudu, že neunesla důkazní břemeno, resp. že neuvedla konkrétní důkazy v rámci daňového řízení, ač k tomu byla vyzvána naposledy 19. 2. 2004. V reakci na tuto výzvu totiž uvedla několik nových zákazníků a nové zakázky u dřívějších zákazníků. Kontrolní orgán si však za svědka vybral pouze Ing. J. A., statutárního zástupce firmy M. p. K., s. r. o., který není, a ani nemůže být, informován o pro něj okrajové a úzké odborné oblasti. Krajský soud podle stěžovatelky nesprávně posoudil i otázku hodnocení důkazů správními orgány. Poukázala na to, že svědek uvedl, že výběrem IS se zabývali konkrétní zaměstnanci společnosti M. p. K., s. r. o. a zdůraznila, že svědek potvrdil okolnost, že každá smlouva je výsledkem marketingové obchodní politiky. Tedy nevyloučil ovlivnění jeho firmy jako odběratele při výběru dodavatelské firmy (stěžovatelky) působením marketingové a reklamní činnosti. Krajský soud v rozporu se zákonem posoudil i její námitky týkající se neumožnění nahlížení do správního spisu a znemožnění reagovat na některé písemné materiály. Poukázala přitom na okolnost, že finanční ředitelství rozhodlo o částečném umožnění nahlížení do spisu až dne 6. 9. 2004, avšak rozhodnutí ve věci samé bylo vydáno již dne 15. 7. 2004. Není podstatná okolnost, že v účetnictví společnosti provozující veletrhy, mimo jiné i strojírenský veletrh v B., se nenachází doklady o pronájmu reklamních ploch nebo účasti na výstavách znějících na ni či na jejího dodavatele. V rámci daňového řízení totiž nikdy netvrdila, že by na výstavišti měla pronajaté výstavní plochy. Provedené šetření správce daně bylo v tomto směru zcela zbytečné a bezpředmětné. Naopak z protokolu o ústním jednání ze dne 21. 10. 2004 o výsledku svědka ve vztahu k Mezinárodnímu strojírenskému veletrhu v B. je zřejmé, že společnost V. B., a. s. nemá přehled o spoluvystavovatelích na jednotlivých stáncích a s těmito dalšími partnery nemá ani obchodní vztah, což byl právě její případ. V řízení byly porušeny i zásady daňové kontroly a příslušné

daňové předpisy. Správní rozhodnutí ve věci samé bylo vydáno předčasně, neboť nemohlo být reagováno na porušení zásad daňové kontroly uvedené v rozhodnutí finančního ředitelství ze dne 6. 9. 2004. Rozhodnutí krajského soudu proto nemá ani oporu ve spisech, resp. je s nimi v příkrém rozporu. Vzhledem k výše uvedeným důvodům se stěžovatelka domáhala a žádala, aby byl rozsudek krajského soudu zrušen a věc vrácena tomuto soudu k dalšímu řízení.

Finanční ředitelství ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedlo, že ji považuje za bezpředmětnou. Předně neodpovídá skutečnosti, že by stěžovatelka k prokázání požadovaných údajů dokládala a navrhla nějaké další důkazy mimo předloženého daňového dokladu ze dne 18. 9. 1999, jímž měla být prokázána „Prezentace a propagace firmy D. na Strojírenském veletrhu 13 - 17. 9. 1999 v B.“ Na základě výzvy ze dne 19. 2. 2004 sice uvedla nové zákazníky, avšak bez důkazního návrhu. Správce daně proto z uvedených nových zákazníků vybral firmu M. p. K., s. r. o. a jejího statutárního zástupce vyslechl jako svědka. Tento svědek však nepotvrdil, že by uzavření obchodního vztahu došlo přičiněním deklarovaného dodavatele, resp. na základě propagace a prezentace na strojírenském veletrhu v B., ale z jiných důvodů. Přesto stěžovatelka nenavrhla jako svědky další zaměstnance tohoto jejího odběratele ani jiné osoby (dříve uvedené jiné odběratele). Stěžovatelka si měla být vědoma, že může být vyzvána k prokázání uskutečnění deklarovaného zdanitelného plnění od dodavatele a že pokud jej neprokáže, neunese důkazní břemeno. V daňovém řízení nepředložila žádné důkazy o tom, jakou činnost pro ni měl dodavatel jako poskytovatel služby - „Prezentace a propagace firmy D. etc.“ skutečně vykonávat. Pokud jde o stěžovatelkou uváděné rozhodnutí ze dne 6. 9. 2004, zřejmě se jednalo o rozhodnutí č. j. 8290/03/FŘ/120. Tímto rozhodnutím bylo skutečně vyhověno stěžovateli ohledně nahlížení do daňového spisu, avšak v souvislosti s řízením ve věci dodatečně stanovené daně z příjmů právnických osob. Jelikož toto rozhodnutí nesouvisí s dodatečně stanovenou DPH, není ani součástí správního spisu v této věci. Pokud jde o namítané porušení zásad daňového řízení, nebyly tyto stěžovatelkou blíže specifikovány. Z obsahu spisu však vyplývá, že k takovému porušení právních předpisů nedošlo. S poukazem na tyto skutečnosti finanční ředitelství navrholo, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

Nejvyšší správní soud přezkoumal na základě kasační stížnosti napadený rozsudek v souladu s ustanovením § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které uplatnila stěžovatelka v podané kasační stížnosti a přitom sám neshledal vady uvedené v odstavci 3, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

Protože stěžovatelka v kasační stížnosti uplatnila mimo jiné důvod podle ustanovení § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., považuje Nejvyšší správní soud proto za nezbytné zabývat se nejdříve otázkou přezkoumatelnosti napadeného rozsudku. Pokud by totiž shledal rozsudek krajského soudu nepřezkoumatelným, mohlo by být nadbytečným zabývat se následně i právním posouzením věci samé.

V rámci tohoto stížního důvodu stěžovatelka uvedla, že krajský soud pochybil, když se nezabýval doplněním žaloby ze dne 26. 10. 2004, a to jednak proto, že žaloba byla doplněna k výslovnému požadavku krajského soudu a jednak proto, že neobsahovala žádné nové žalobní námitky, jak nesprávně dovozoval krajský soud.

Podle ustanovení § 71 odst. 1 písm. d) s. ř. s. musí žaloba obsahovat žalobní body, z nichž musí být patrné, z jakých skutkových a právních důvodů považuje žalobce napadené

výroky rozhodnutí za nezákonné nebo nicotné, jakož i jaké důkazy k prokázání svých tvrzení žalobce navrhuje provést.

Podle ustanovení § 72 odst. 1 s. ř. s. lze žalobu podat do dvou měsíců poté, kdy bylo rozhodnutí žalobci oznámeno doručením písemného vyhotovení nebo jiným zákonem stanoveným způsobem. Podle odst. 4 citovaného ustanovení nelze zmeškání lhůty pro podání žaloby prominout.

Podle ustanovení § 75 odst. 1, 2 s. ř. s. vychází soud při přezkoumání rozhodnutí ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu a napadené výroky rozhodnutí přezkoumá v mezích žalobních bodů.

V dané věci stěžovatelka dne 20. 7. 2004 převzala rozhodnutí finančního ředitelství ze dne 15. 7. 2004, č. j. 314/04/FŘ/130. V zákonné lhůtě podala stěžovatelka proti tomuto rozhodnutí dne 15. 9. 2004 žalobu, kterou se domáhala jeho zrušení. V žalobě mimo skutkové argumentace explicitně neuvedla, která konkrétní ustanovení relevantních právních předpisů podle jejího názoru finanční ředitelství porušilo. Vycházejí z premisy, že soud zná právo, resp. z toho, že bezvadnou žalobní námitkou není jen taková, která je explicitně podražena pod konkrétní ustanovení zákona (srov. nálezy Ústavního soudu ze dne 13. 1. 2000 sp. zn. III. ÚS 236/99, uveřejněném pod č. 5 ve svazku č. 17 Sbírky nálezů a usnesení Ústavního soudu, str. 35), Nejvyšší správní soud, shodně jako krajský soud, dovodil, že podaná žaloba obsahovala, byť pouze implicitně vyjádřené, právní důvody. Stěžovatelka v žalobě brojila proti závěrům finančního ředitelství, že neunesla důkazní břemeno, tzn. porušení ustanovení § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků, dále vyjádřila nesouhlas se závěrem, že neprokázala oprávněnost uplatněného odpočtu DPH u plnění od dodavatele deklarovaného dokladem (fakturou) 99FV1036, tzn. stanovení daně v rozporu s ustanovením § 19 zákona o DPH, dále, že rozhodnutí bylo založeno na neúplných a nedostatečných informacích bez komplexního posouzení celé problematiky, tzn., že je v rozporu s ustanovením § 31 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků, že finanční ředitelství nesprávně hodnotilo důkazní prostředky, a to jmenovitě svědeckou výpověď Ing. A., tzn. rozpor s ustanovením § 2 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků a že jí nebylo umožněno nahlédnout do daňového spisu, čímž jí bylo znemožněno reagovat na některé písemné materiály, tzn. rozpor s ustanovením § 23 citovaného zákona. Následně v podání, kterým reagovala na usnesení krajského soudu ze dne 11. 10. 2004, kterým jí uložil, aby uvedla konkrétní ustanovení právních předpisů, která byla, z důvodů uvedených v žalobě, napadeným rozhodnutím porušena, jinak bude žaloba odmítnuta, tuto možnost doplnit argumentaci k již uplatněným žalobním bodům využila tak, místo toho, aby výslovně specifikovala, resp. konkretizovala ustanovení právních předpisů, které v podané žalobě vyjádřila toliko implicitně, tak (mimo bod č. 2, 3 doplnění žaloby) nově namítala porušení ustanovení § 16 odst. 4 písm. e), § 1 odst. 2, § 2 odst. 1, 7, § 16 odst. 1, § 31 odst. 4 a § 50 odst. 3, 7 zákona o správě daní a poplatků, jakož i nicotnost správních rozhodnutí. V neposlední řadě pak k již uplatněnému právnímu důvodu (§ 2 odst. 3) uplatnila nové skutkové důvody (bod č. 4 doplnění žaloby). Doplnila tak podanou žalobu o novou skutkovou a právní argumentaci, resp. o nové žalobní body. Když proto krajský soud k nově uplatněným žalobním bodům nepřihlížel, resp. napadené rozhodnutí přezkoumal pouze v rozsahu žalobních námitek obsažených v žalobě, tak nepochybil, řízení nezatížil stěžovatelkou namítanou vadou a postupoval v souladu se zákonem. Nejvyšší správní soud již vyslovil shodný názor v rozsudku ze dne 29. 12. 2004, č. j. 1 Afs 25/2004 - 69, v němž uvedl, že „Krajský soud postupuje v rozporu se zásadou koncentrace (§ 71 odst. 2, § 72 odst. 1

a § 75 odst. 2 s. ř. s.), jestliže napadené rozhodnutí k opožděně uplatněné námitce žalobce zruší, aniž současně shledal důvody pro takový přezkum z úřední povinnosti“.

Lze sice konstatovat, že krajský soud pochybil, když v odůvodnění svého rozsudku neuvedl přílehavější formulaci, tj. že při přezkoumání rozhodnutí finančního ředitelství nepřihlížel k žalobním bodům „nově“ specifikovaným v podání stěžovatelky ze dne 26. 10. 2004 místo uvedeného, že „nepřihlížel k žalobním bodům specifikovaným v podání stěžovatelky ze dne 26. 10. 2004“. Tato formulační nepřesnost však neměla vliv na zákonnost jeho rozhodnutí. Z rozsudku krajského soudu je naopak patrné, že se zabýval žalobními body uplatněnými v podané žalobě, jakož i těmi, jenž byly následně shodně s žalobou uvedeny i v jejím doplnění ze dne 26. 10. 2004. Jeho rozhodnutí proto není ani zmatečné, ani nepřezkoumatelné, jak mylně dovozuje stěžovatelka. Pokud pak jde o skutečnost, že odůvodnění krajského soudu je poměrně strohé, Nejvyšší správní soud konstatuje, že zcela odpovídá podané žalobě. Obsah a kvalita správní žaloby totiž, s ohledem na dispoziční zásadu ovládající správní soudnictví (§ 75 s. ř. s.), předurčuje i obsah a kvalitu následného rozhodnutí krajského soudu.

Nejvyšší správní soud neshledal opodstatněnou ani stížní námitku, že krajský soud pochybil, když napadené správní rozhodnutí nezrušil pro vytýkanou vadu spočívající v nesprávném hodnocení důkazů správními orgány, konkrétně výpovědi svědka Ing. J. A.

Ustanovení § 2 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků vyjadřuje zásadu volného hodnocení důkazů. Zákon nestanoví pravidla, a ani stanovit nemůže, z nichž by mělo vycházet jak hodnocení jednotlivých důkazů, tak hodnocení jejich vzájemné souvislosti. Je tomu tak proto, že hodnocení důkazů je složitý myšlenkový postup, jehož podstatou jsou jednak dílčí a jednak komplexní závěry správního orgánu o věrohodnosti obsahu provedených důkazů, jež jsou pak podkladem pro závěr o tom, které skutečnosti daňovým subjektem tvrzené má správní orgán za prokázané a které tak tvoří zjištěný skutkový stav. Zásada volného hodnocení důkazů znamená, že je zcela v pravomoci správce daně posoudit závažnost jednotlivých důkazních prostředků. Není při tom ani např. povinen vzít v úvahu všechny důkazy navržené daňovým subjektem, neboť má právo je nejprve samostatně posoudit, a tedy i vyloučit ze svého rozhodování. Správce daně posuzuje věrohodnost důkazních prostředků a rozhodne o jejich osvědčení jako důkazu.

Otázkou hodnocení důkazů se již dříve zabýval např. Krajský soud v Ostravě, a to v rozsudku ze dne 12. 4. 2002 sp. zn. 22 Ca 277/2001, v němž uvedl, že „hodnocením důkazů je třeba rozumět myšlenkovou činnost správce daně, kterou je provedeným důkazům přisuzována hodnota závažnosti (důležitosti) pro rozhodnutí, hodnota zákonnosti a posléze hodnota pravdivosti (věrohodnosti). Při hodnocení důkazů z hlediska jejich závažnosti správce daně určuje, jaký význam mají jednotlivé důkazy pro jeho rozhodnutí a zda o ně může opřít svá skutková zjištění (zda jsou pro správné stanovení daně upotřebitelné)“.

V předmětné věci správce daně provedl výslech svědka Ing. J. A., který zaznamenal v protokole o ústním jednání ze dne 5. 4. 2004, č. j. 29862/04/405930/6338. Výslechu svědka se zúčastnil i zástupce stěžovatelky RNDr. V. V., který také využil práva klást svědkovi otázky. Ve své výpovědi se svědek vyjádřil, že se domnívá, že kontakt na stěžovatelku vzešel z firmy W., s. r. o., s níž prováděli spoustu školení a že nemůže říci, zda ke kontaktům pracovníků jeho firmy se stěžovatelkou došlo na výstavách a dále, že nemůže vyloučit, že v roce 1999 byly předány reklamní materiály stěžovatelky pracovníkům jeho firmy.

Nejvyšší správní soud se v otázce hodnocení výpovědi uvedeného svědka zcela ztotožňuje s právním závěrem krajského soudu. Z této svědecké výpovědi totiž neplyne, že by k uzavření smluv mezi firmou M. p. K., s. r. o. a stěžovatelkou došlo jakýmkoliv přičiněním dodavatele, resp. že by tento na kontraktu mezi stěžovatelkou a touto firmou jakkoliv participoval. Pokud tedy finanční ředitelství posoudilo tuto svědeckou výpověď tak, že jí v otázce prokázání uskutečnění zdanitelného plnění deklarovaného fakturou č. 99FV1036 nepřikládalo žádnou důkazní hodnotu, nehodnotilo ji v rozporu s ustanovením § 2 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků. Když pak tuto výpověď obdobně vyhodnotil i krajský soud tak nepochybil, jak mylně dovozuje stěžovatelka.

Nejvyšší správní soud nepovažuje za důvodnou ani námitku, že krajský soud nesprávně vyložil ustanovení § 31 zákona o správě daní a poplatků v návaznosti na ustanovení § 19 zákona o DPH, když dovodil, že stěžovatelka neunesla důkazní břemeno ve vztahu k uplatněnému nároku na odpočet DPH podle dokladu č. 99FV1036, a že jí proto nárok na odpočet DPH u tohoto plnění nevznikl.

Důkazní povinnost je v daňovém řízení rozložena mezi daňový subjekt a správce daně nerovně. Správce daně prokazuje pouze skutečnosti uvedené v ustanovení § 31 odst. 8 zákona o správě daní a poplatků, zatímco daňový subjekt podle ustanovení § 31 odst. 9 citovaného zákona prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání, hlášení a vyúčtování nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván. Nárok na odpočet DPH v r. 1999 byl upraven v ustanovení § 19 zákona o DPH, podle něhož měl nárok na odpočet DPH plátce, pokud jím přijatá zdanitelná plnění uskutečněná jiným plátcem použil k dosažení obratu za svá zdanitelná plnění, případně k dosažení příjmů nebo výnosů za plnění, která nejsou zdanitelná, pokud tento zákon nestanoví jinak. Nárok na odpočet DPH prokazoval plátce daňovým dokladem zaúčtovaným podle zvláštního předpisu, případně evidovaným podle § 11 u plátců, kteří nejsou účetní jednotkou, který má všechny tímto zákonem předepsané náležitosti a který byl vystaven plátcem daně.

Stěžovatelka byla v průběhu daňové kontroly jako daňový subjekt ex lege (§ 16 odst. 2 písm. c) zákona o správě daní a poplatků) povinna předkládat záznamy, účetní a jiné doklady a účetní písemnosti, které prokazují hospodářské a účetní operace, jež jsou pro správné stanovení daňové povinnosti rozhodné anebo o které pracovník správce daně požádá. Rovněž byla povinna předložit důkazní prostředky prokazující její tvrzení v průběhu kontroly (písm. e) citovaného ustanovení). V rámci kontroly byla stěžovatelka rovněž mimo jiné na základě výzvy ze dne 10. 12. 2002, č. j. 63628/02/405930/6338 povinna prokázat, jakým způsobem byla prezentována na Mezinárodním strojírenském veletrhu v B. podle dodavatelských faktur v roce 1999. Následně v odvolacím řízení byla stěžovatelka postupem podle ustanovení § 50 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků výslovně vyzvána k prokázání faktického uskutečnění přijatého plnění deklarovaného mj. fakturou D-294 (doklad č. 99FV1036) a jeho použití k dosažení obratu za vlastní zdanitelná plnění. K prokázání nároku na odpočet DPH, a tím i ke splnění důkazní povinnosti, předložila stěžovatelka daňový doklad č. 99FV1036, materiály zhotovené na PC (letáky), smlouvu s dodavatelem a další daňové doklady a vlastní vyjádření k předmětu plnění.

Otázkou důkazního břemene daňových subjektů se již dříve Nejvyšší správní soud zabýval. Např. v rozsudku ze dne 25. 10. 2006, č. j. 2 Afs 7/2006 - 107 se vyslovil tak, že „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“. V rozsudku ze dne 28. 4. 2005, č. j. 5 Afs 147/2004 - 89, který byl uveřejněn ve Sbírce rozhodnutí Nejvyššího správního soudu pod č. 618/2005, vyjádřil Nejvyšší správní soud závěr, že „podle § 31 odst. 9 zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, leží v daňovém řízení důkazní břemeno na daňovém subjektu; jestliže ten nesplnil svou zákonnou povinnost již v řízení před správním orgánem, nemůže taková skutečnost být k tíži správního orgánu“. V rozsudku ze dne 16. 3. 2005, č. j. 5 Afs 23/2003 - 122 Nejvyšší správní soud uvedl, že „pro posouzení oprávněnosti nároku na odpočet daně z přidané hodnoty (§ 19 zákona o dani z přidané hodnoty) je rozhodující, aby daňový subjekt prokázal, že byly splněny podmínky, za nichž lze odpočet uplatnit a vyvráceny veškeré pochybnosti, které správce daně vyjádřil“. V kontextu judikatury Ústavního soudu pak Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 9. 2. 2005, č. j. 1 Afs 54/2004 - 125, publikovaném ve Sbírce rozhodnutí Nejvyššího správního soudu pod č. 1022/2007, zaujal stanovisko, že „daňové řízení, resp. dokazování v jeho průběhu, není založeno na zásadě vyšetřovací, ale na prioritní povinnosti daňového subjektu dokazovat vše, co sám tvrdí (§ 31 odst. 9 zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků). Nebylo proto povinností správce daně tvrdit a prokázat, jaký byl úmysl účastníků smluvního vztahu a co sledovali uzavřením určité smlouvy“. K samotným podmínkám vzniku nároku na odpočet DPH zaujal Nejvyšší správní soud stanovisko v rozsudku ze dne 27. 10. 2004, č. j. 2 Afs 6/2004 - 67, že „nárok na odpočet daně z přidané hodnoty ve smyslu § 19 odst. 1 zákona ČNR č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, vzniká za současného splnění dvou 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“.

Aby tedy stěžovatelka ve smyslu zákonných předpisů a citované judikatury prokázala nárok na odpočet DPH, jak požadovaly správní orgány, a unesla tak důkazní břemeno, musela by předložit či navrhnout provedení takových důkazních prostředků, které by jednoznačně prokázaly naplnění zákonných předpokladů pro vznik nároku na odpočet DPH, jak je definuje § 19 zákona o DPH. Musela by prokázat, že fakticky přijala zdanitelné plnění uskutečněné jiným plátcem, že toto zdanitelné plnění použila k dosažení obratu za svá zdanitelná plnění a že je zde zároveň věcná a časová souvislost přijatých zdanitelných plnění se zdanitelnými plněními vlastními. V této věci tomu tak nebylo. Je-li vyžadováno faktické naplnění podmínek vzniku nároku na odpočet DPH (§ 19 odst. 1 zákona o DPH), není, byť i perfektní, daňový doklad, relevantním důkazem. Tento doklad je totiž pouze formálním předpokladem pro uplatnění nároku na odpočet DPH. Obstojí pak pouze v případech, kdy není správními orgány vyžadováno naplnění materiálních předpokladů vzniku nároku na odpočet DPH. Rovněž tak stěžovatelkou podaná „vysvětlení, stanoviska“ nejsou pro posouzení věci relevantní. Nemají totiž povahu důkazu, ale pouhého tvrzení, které má být právě důkazy prokázáno. Stejně tak není relevantním důkazem o faktickém uskutečnění deklarovaného plnění (reklamní činnosti) předložená smlouva stěžovatelky s dodavatelem ze dne 1. 3. 1999. Tato smlouva je totiž také pouhým předpokladem pro deklarovanou „zprostředkovatelskou, reklamní, resp. propagační činnost“, která měla být pro stěžovatelku dodavatelem vykonávána. Shodně pak uskutečnění tohoto plnění neprokazují ani předložené reklamní materiály stěžovatelky. V dané věci bylo rozhodné prokázat poskytnutí služby stěžovatelce dodavatelem, tj. kdo, kdy, kde a jakým způsobem službu pro stěžovatelku vykonal. Průkaz souvislosti s deklarovaným přijatým plněním pak postrádají i doložené jiné daňové doklady, které jinak svědčí dosažení obratu stěžovatelky v totožném i následujícím zdaňovacím období. Stejně tak poskytnutí deklarované služby dodavatelem stěžovatelce neprokazuje ani,

jak bylo již výše uvedeno, výpověď Ing. J. A. Jiné důkazní prostředky, jež by prokázaly uskutečnění předmětného zdanitelného plnění, např. výpovědi svědků, kteří by potvrdili uskutečňování konkrétní činnosti dodavatele, nebyly předloženy ani navrženy. Ohledně prokázání druhé z podmínek ustanovení § 19 odst. 1 zákona o DPH, tj. použití plnění k dosažení obrátu za svá zdanitelná plnění, stěžovatelka pouze poukázala na nové zákazníky, resp. nové zakázky u dřívějších zákazníků, aniž by v tomto směru učinila návrh na provedení jakéhokoliv důkazu. Proto za situace, kdy stěžovatelka nepředložila žádné důkazy prokazující uskutečnění deklarovaného plnění od dodavatele, neprokázala souvislost mezi deklarovaným zdanitelným plněním a vlastními zdanitelnými plněními. Právní závěr krajského soudu o neprokázání oprávněnosti uplatněného nároku na odpočet DPH je proto v souladu se zákonem.

Stejně tak Nejvyšší správní soud neshledal důvodnou stížní námitku o pochybení krajského soudu, pokud neposoudil žalobní námitku stěžovatelky týkající se nahlížení do správního spisu jako relevantní.

Předně je třeba odmítnout argumentaci stěžovatelky opírající se o rozhodnutí finančního ředitelství ze dne 6. 9. 2004, č. j. 8290/03/ŘŘ/120 a protokol o ústním jednání ze dne 21. 10. 2004 (bez bližší specifikace). Jedná totiž se o úkony evidentně učiněné až následně po vydání napadeného rozhodnutí finančního ředitelství ze dne 15. 7. 2004, č. j. 314/04/ŘŘ/130. Současně odvolání ze dne 3. 10. 2003, na které stěžovatelka poukazovala, bylo podáno jak po ukončení daňové kontroly dne 19. 8. 2003, tak i po vydání platebního výměru správce daně ze dne 11. 9. 2003, č. j. 54084/03/405921/0737. Ve správním soudnictví je krajský soud vázán ustanovením § 75 odst. 1 s. ř. s., a proto již z tohoto důvodu je uvedená argumentace stěžovatelky nepřipadná. Navíc ze správního spisu je zřejmé, že namítané rozhodnutí nebylo vydáno jako úkon v řízení souvisejícím s řízením ve věci DPH za uvedené zdaňovací období, ale v souvislosti s kontrolou daně z příjmů právnických osob za rok 1998 a 1999. Také je třeba poukázat na to, že protokol datovaný dnem 21. 10. 2004 se ve správním spise nenachází a stěžovatelkou nebyl soudu předložen.

Pro posouzení uvedené námitky je rozhodné, že napadené správní rozhodnutí bylo založeno na neunesení důkazního břemene stěžovatelkou, resp. na neprokázání zákonných předpokladů vzniku nároku na odpočet DPH a nikoliv na správními orgány shromážděných důkazech, s nimiž by stěžovatelka nebyla seznámena. V této souvislosti je také nutno konstatovat, a to shodně se závěrem stěžovatelky (bod č. 2. odvolání), že výsledky dožádání (v evidencích společností, které mohly výstavy pořádat, na nichž měla být stěžovatelka prezentována, se nenacházejí žádné doklady prokazující jakékoliv obchodní styky se stěžovatelkou nebo dodavatelem) nelze vůbec považovat za důkazy. Jedná se totiž pouze o závěry jiných správců daně a nikoliv o důkazní prostředky. Stěžovatelka proto usuzuje nesprávně, když namítala pochybení správních orgánů spočívajících v neseznámení s důkazními prostředky, ačkoliv se ve skutečnosti jednalo jen o podklady pro následné důkazní řízení. Tato okolnost je pak zcela evidentní ze zprávy o daňové kontrole, v níž správce daně uvedl: „protože se tvrzení stěžovatelky nepotvrdilo, byl plátce daně vyzván (ve smyslu ustanovení § 16 odst. 2 písm. e) a § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků) k prokázání a řádnému doložení daňových dokladů vystavených dodavatelem“. Vytýkaná vada v řízení před správními orgány tak nemohla zkrátit stěžovatelku na jejích právech, nemohla proto ani mít vliv, jak správně dovodil krajský soud, na zákonnost napadeného správního rozhodnutí.

Pokud jde o stěžovatelkou namítané porušení zásad daňové kontroly, příslušných daňových předpisů, zákonů týkajících se daní a daňového řízení, v důsledku čehož dovozuje nezákonnost rozhodnutí krajského soudu, Nejvyšší správní soud konstatuje, že se nezabýval těmito zcela obecnými formulovanými námitkami, protože rozhodnutí krajského soudu je podrobeno přezkoumání Nejvyšším správním soudem jen z důvodů uvedených v ustanovení § 103 odst. 1 s. ř. s., v jejichž rámci je třeba uvést skutkové a právní okolnosti, z nichž stěžovatel dovozuje naplnění toho kterého zákonného důvodu. V tomto případě tomu tak není. Jedná se pouze o proklamované porušení blíže neurčených právních předpisů, a jedná se proto ve smyslu ustanovení § 104 odst. 4 s. ř. s. o nepřipustnou námitku. Citované ustanovení totiž in fine brání tomu, aby stěžovatelka v kasační stížnosti uplatňovala jiné důvody, než které jsou vymezeny v ustanovení § 103 odst. 1 s. ř. s.

Z výše uvedených důvodů dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.). O kasační stížnosti rozhodl bez jednání, protože mu takový postup umožňuje ustanovení § 109 odst. 1 s. ř. s.

Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o ustanovení § 60 odst. 1, věta první ve spojení s § 120 s. ř. s., podle kterého, nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Nejvyšší správní soud žádnému z účastníků náhradu nákladů nepřiznal, protože stěžovatelka v řízení úspěch neměla a finančnímu ředitelství žádné náklady s tímto řízením nevznikly.

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

V Brně dne 12. července 2007

JUDr. Eliška Cihlářová
předsedkyně senátu