



ČESKÁ REPUBLIKA

## ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Ludmily Valentové a soudců JUDr. Lenky Matyášové a JUDr. Vojtěcha Šimíčka 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 27. 10. 2006, č. j. 10 Ca 272/2005 – 164,

**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 (dále „městský soud“), kterým byla zamítnuta jeho žaloba podaná proti rozhodnutí Finančního ředitelství pro hl. m. Prahu ze dne 22. 7. 2005, č. j. FŘ - 3204/13/05; tímto správním rozhodnutím bylo zamítnuto odvolání stěžovatele proti dodatečnému platebnímu výměru na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období 2. čtvrtletí 2000.

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, jíž 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 v rámci daňového řízení navrhoval, že provedením výslechu svědka L. Š., který i podle zjištění daňových orgánů byl přítomen přijetí zdanitelných plnění stěžovatelem, a dále výslechu svědkyně B. a svědkyně Ing. K., měla být prokázána existence skladu v Ř., neboť neprokázání této skutečnosti vedlo daňové orgány k závěru o nepřijetí předmětných zdanitelných plnění uskutečněných stěžovatelem. Současně stěžovatel navrhoval v žalobě provedení listinných důkazů s tím, že jedině jejich opětovným provedením mohl soud samostatně hodnotit jejich relevanci v souladu se zásadou volného hodnocení důkazů. Postup soudu však byl v rozporu s ust. § 51 odst. 1 s. ř. s., neboť tento rozhodoval bez nařízení jednání, aniž byl stěžovatel v řízení o žalobě vyzván k vyjádření, zda s uvedeným postupem souhlasí. Řízení je tak dle stěžovatele zatíženo vadou, která měla za následek nesprávné rozhodnutí ve věci, neboť žalobci bylo upřeno právo zúčastnit se ústního projednání jeho věci, vyjádřit se ke všem projednávaným skutečnostem a navrhnout při tomto jednání v návaznosti na jeho průběh další důkazní návrhy.

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 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. 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. Výslech Ing. K. nebyl v daňovém řízení navrhován a ani z žaloby nevyplývalo, že by se tato osoba obchodů nějak účastnila. 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 uvádí, že výslech svědka pana Š. by byl nadbytečný, 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 městského 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 přihlídnout 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 2. čtvrtletí 2000 byla stěžovateli dodatečně vyměřena daň ve výši 470 162 Kč. Stěžovateli nebyl přiznán nárok na odpočet daně dle dokladů fa. č. 00/01/85 za vatované kabáty a kalhoty, u kterých byla jako dodavatel uvedena společnost V. a. s., a dále z faktury č. 00/1/39 a 00/1/40 za plátěné kalhoty a košile - jako dodavatel zboží je uvedena společnost H. P. s. r. o. 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 Policii 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. a. s. dožádáním, místně příslušný správce daně sdělil správci daně provádějícímu daňovou kontrolu u stěžovatele, že při daňové kontrole společnosti V. 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. 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 ze dne 3. 6. 2003), a to jím zvolenými důkazními prostředky.

Na výzvy správce daně stěžovatel sdělil, že spolupráce se společností V. a. s., navazovala na dřívější spolupráci s p. V. (předseda představenstva), kontaktní osobou je právě p. V. 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. 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 přepravcem zboží dodávaného stěžovateli. V jeho účetnictví, přestože tvrdil, že dopravu zboží uskutečňoval, byly nalezeny pouze dvě faktury z roku 2000, jedna vydaná pro společnost H. P. s. r. o. a druhá pro společnost V. 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 a vyčerpávajícím odůvodnění rozsudku městského soudu 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. 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 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 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.

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).

Za rozhodnutí nepřezkoumatelné pro nesrozumitelnost lze, v souladu s konstantní judikaturou 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.

Takové vady Nejvyšší správní soud v rozsudku městského soudu neshledal, a proto stěžovatelem vznesenou námitku nepřezkoumatelnosti odmítl.

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. Dokazování se provádí zásadně při jednání.

Podle § 52 odst. 1 s. ř. s. soud rozhodne, které z navržených důkazů provede. Má tak právo posoudit, které z navržených důkazů také provede a které nikoli, toto právo jej však nezavazuje povinnosti odůvodnit, co jej vedlo k takovému závěru a z jakého důvodu považuje provedení důkazu, který např. žalobce navrhoval provést, za nadbytečné. V případech, kdy soud bude opakovat důkazy, které byly již uplatněné v předchozím řízení, tyto důkazy zhodnotí a 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 na to, 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 nově 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.

Podle ust. § 51 odst. 1 s. ř. s., soud může rozhodnout o věci samé bez jednání, jestliže to účastníci shodně navrhli nebo s tím souhlasí. Má se za to, že souhlas je udělen také tehdy, nevyjádří-li účastník do dvou týdnů od doručení výzvy předsedy senátu svůj nesouhlas s takovým projednáním věci; o tom musí být ve výzvě poučen. Podmínkou je řádné doručení výzvy účastníkům řízení.

Výše uvedené zákonné ustanovení stanoví předpoklady (fikci souhlasu), kdy může soud o žalobě rozhodnout bez jednání. Pravidlem při soudním rozhodování je vždy nařízení ústního jednání, aby byla zachována zásada ústnosti a veřejnosti soudního jednání (srov. též čl. 38 odst. 2 Listiny základních práv a svobod, čl. 96 odst. 2 Ústavy České republiky). Výjimkou z této zásady je právě možnost soudu projednat věc bez nařízení jednání, a to na základě buď výslovného souhlasu nebo souhlasu uděleného tzv. mlčky, což znamená, že účastník nevyjádří svůj nesouhlas s takovým projednáním věci.

Městský soud ve věci rozhodl bez jednání. Sám neshledal nařízení jednání účelným, neboť listiny připojené k žalobě již byly součástí správního spisu popř. ze správního spisu vyplývá, že již byly předloženy v daňovém řízení a účastníci řízení svůj nesouhlas s takovým postupem k výzvě soudu v zákonné lhůtě podle § 51 odst. 1 s. ř. s. nevyjádřili. Výzva soudu k vyjádření se k možnosti rozhodnout věc bez jednání společně s poučením o důsledcích marného uplynutí lhůty dvou týdnů č. j. 10 Ca 272/2005 - 159 byla stěžovateli doručena dne 2. 2. 2006. Stěžovatel se k této výzvě ve lhůtě dvou týdnů ani po jejím uplynutí do doby vydání napadeného rozsudku nevyjádřil. Fikce souhlasu s rozhodnutím věci bez nařízení ústního jednání tak v tomto případě byla naplněna. Jak je uvedeno výše, účastník řízení má bezesporu ústavně zaručené právo na to, aby jeho věc byla projednána veřejně a v jeho přítomnosti (čl. 38 odst. 2 Listiny základních práv a svobod). Je však pouze na jeho vůli, zda a jak toto své právo využije. Pokud účastník sám na využití tohoto svého práva netrvá, jedná se pouze o jeho rozhodnutí, a z něho potom případně vychází další postup soudu při projednání věci. Dovodil-li městský soud z projevu vůle stěžovatele (mlčení k výzvě dle § 51 odst. 1 s. ř. s.), že stěžovatel souhlasí s rozhodováním bez nařízení jednání a následně žalobu zamítl bez jednání, nezatížil z tohoto důvodu řízení vadou, která mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí ve věci samé.

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).

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 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 vyžván.

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, 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 položkovým porovnáním listin 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. 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. 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. 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, neboť tento se stal jednatelem uvedené společnosti dle výpisu z obchodního rejstříku až od 24. 1. 2002 a nemohl by tedy osvědčit realizaci plnění v roce 2000.

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. Skutkový stav byl zjištěn v dostatečné míře a pokud se soud I. stupně ztotožnil se závěry obsaženými v rozhodnutí žalovaného, když tyto závěry shledal správnými, nezbylo mu než přisvědčit postupu správního orgánu ohledně neprokázání deklarovaných zdanitelných plnění.

Stěžovateli nelze rovněž přisvědčit v tvrzení, že se městský soud nevypořádal s návrhem na provedení důkazu výsledkem p. B. Městský soud, ačkoliv sám již neprováděl dokazování, shodně s názorem žalovaného v napadeném rozsudku uvedl, že provedení navrhovaného důkazu se jevílo jako neúčelné, a to s ohledem na skutečnosti, že stěžovatelem nebyla jmenovaná uváděna jako osoba s níž by bylo jednáno ani jako osoba přítomná realizaci předmětného zdanitelného plnění. Rovněž žádný ze svědků ji neoznačil za osobu přítomnou realizaci plnění. Z uvedeného vyplývá, že nemohla o těchto plněních podat svědectví a prokázat tak skutečnosti stěžovatelem tvrzené. Ze správního spisu je patrna správnost rozhodnutí o nadbytečnosti důkazu (výslech p. B.) a jeho neprovedení nemělo 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 nedisponují vypovídací potencií, nevedou ke zjištění nového, resp. odlišného skutkového stavu a jejich provedení by bylo v daném případě nadbytečné.

Stěžovatel v kasační stížnosti 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. Současně byl stěžovatel připraven při jednání před soudem navrhnout doplnění dokazování výsledkem p. Š., který i dle zjištění daňových orgánů byl přítomen přijetí zdanitelných plnění. Jedině dokazováním mohl soud dospět ke zjištění opravňujícím učinit závěr o správnosti postupu správce daně.

S 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 stěžovatele 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 stěžovatel si měl být svého důkazního břemene vědom již v době, kdy k obchodování se zbožím docházelo a bylo 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](http://www.nssoud.cz)).

Co se týče výpovědi jmenovaného p. Š., namítá stěžovatel, že městský soud dokazování neprováděl. Nejvyšší správní soud na tomto místě podotýká, že jak vyplývá ze správního spisu, i případné provedení navrhovaného důkazního prostředku výsledkem uvedeného svědka by nemohlo být v dané věci důkazem, jímž by došlo k vyvrácení pochybností o přijetí zdanitelného plnění, a to s ohledem na rozpory ve svědeckých výpovědích a tvrzení stěžovatele, jakož i s ohledem na vztah L. Š. jako statutárního zástupce jednajícího jménem stěžovatele v předmětném řízení. Další jeho případná obecná tvrzení o tom, že 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. Nadto byl jmenovaný L. Š. byl jako člen představenstva a statutární zástupce stěžovatele přítomen výsledkům 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 sděleno, že všechny důkazní prostředky již byly předloženy.

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 správními, nezbylo mu, než žalobu proti rozhodnutí správního orgánu zamítnout. Jak již bylo uvedeno výše, stěžovatel svým chováním vyjádřil souhlas s projednáním věci bez nařízení ústního jednání, tudíž jeho návrh na provedení důkazu byl již z tohoto hlediska pouze formální.

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. Stěžovatel na výzvu soudu, zda souhlasí s rozhodnutím bez jednání dle § 51 s. ř. s. nereagoval a ani v průběhu řízení o žalobě nepožadoval provedení dokazování soudem. Listiny připojené k žalobě, jimiž mělo být dokládáno žalobní tvrzení nebyly navrhovány k doplnění dokazování soudem. Nadto, jak uvedl městský soud ve svém zdůvodnění napadeného rozsudku, uvedené listiny byly již součástí správního spisu popř. ze spisu vyplývalo, že byly předloženy v rámci daňové kontroly správci daně, soud se jimi proto zabýval i bez návrhu stěžovatele v rámci přezkumu rozhodnutí žalovaného. Městský soud proto neshledal důvody pro opakování těchto důkazů dle ust. § 52 odst. 1 a § 77 odst. 1 a 2 s. ř. s. a neshledal tedy ani důvod k nařízení jednání. Namítá-li stěžovatel, že „nebyl účasten osobního projednání věci“ a dovozuje-li z toho zkrácení svých práv, pak mu nelze přisvědčit, neboť za shora popsaného zjištěného skutkového stavu nemuselo být podle § 51 odst. 1 s. ř. s. jednání nařizováno.

Zdůvodnil-li pak městský soud neprovedení dokazování, 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 č e n í :** Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné (§ 53 odst. 3, § 120 s. ř. s.).

V Brně dne 7. listopadu 2007

JUDr. Ludmila Valentová  
předsedkyně senátu