



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 17. 5. 2006, č. j. 30 Ca 217/2004 – 38,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **s e z a m í 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 17. 5. 2006, č. j. 30 Ca 217/2004 - 38 zamítl žalobu, kterou se stěžovatelka domáhala zrušení rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně (dále jen „finanční ředitelství“) ze dne 15. 7. 2004, č. j. 311/04/FŘ/130, kterým bylo zamítnuto odvolání stěžovatelky proti dodatečnému platebnímu výměru Finančního úřadu ve Valašském Meziříčí ze dne 11. 9. 2003, č. j. 54101/03/405921/0737, jímž byla stěžovatelce dodatečně stanovena daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) ve výši 47 190 Kč za zdaňovací období duben 1999. Krajský soud v odůvodnění rozsudku uvedl, že stěžovatelka nenavrhla konkrétní důkazy, kterými by prokázala uskutečnění deklarovaného plnění podle dokladu č. 99FV1023 ze dne 26. 4. 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, § 31 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků. Krajský soud neakceptoval argumentaci stěžovatelky, že prokázání zákonného předpokladu nároku na odpočet daně u deklarované reklamy svědčí zvýšení jejího obratu, protože je notorietou, 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. Ani provedení důkazu výsledkem zástupce V., a. s., výstaviště B. není pro rozhodnutí soudu v této věci potřebné. 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 krajského soudu 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 220/2004 - 26 (správně 30 Ca 217/2004 - 19), 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 důkazní prostředky 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. Opětovně poukázala na zřejmý omyl při vystavení daňového dokladu, v němž byl rozpor v termínu konání výstavy S. Tento nesprávný termín je však zcela nepodstatný. 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, jímž jí bylo zčásti vyhověno. 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 krajský soud zrušen a věc vrácena tomuto soudu k dalšímu řízení.

Finanční ředitelství ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedlo, že ji považuje za bezpředmětnou. K prokázání rozhodné skutečnosti, tj. faktické uskutečnění plnění podle faktury č. 99FV1023, stěžovatelka kromě dokladu ze dne 26. 4. 1999, jehož předmětem mělo být „Zabezpečení obchodně reklamního zastoupení na výstavě S. P. 21 - 23. 4. 1999“, nepředložila žádné rozhodné důkazní prostředky. Na základě výzvy ze dne 19. 2. 2004 sice uvedla nové zákazníky, avšak bez důkazního návrhu. Správní orgán proto z uvedených nových zákazníků vybral společnost M. p. K., s. r. o. a jeho statutárního zástupce vyslechl jako svědka. Tento svědek, za účasti stěžovatelky, však nepotvrdil, že by k uzavření obchodního vztahu došlo přičiněním deklarovaného dodavatele, resp. na základě propagace a prezentace na výstavě S., ale z jiných důvodů. Přesto stěžovatelka nenavrhla jako svědky další zaměstnance tohoto jejího odběratele, ani jiné osoby (dříve uvedené jiné odběratele).

Stěžovatelka v daňovém řízení nepředložila žádné důkazy o tom, jakou činnost pro ni měl skutečně vykonávat dodavatel jako poskytovatel služby - „Zabezpečení obchodně reklamního zastoupení na výstavě S. v P“. 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 žádosti stěžovatelky o 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. Navíc byla stěžovatelka v rámci postupu podle ustanovení § 50 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků seznámena s obsahem šetření dožádaného správce daně u poradatele výstavy S. I když to s rozhodnutím ve věci samé (nárok na odpočet daně dle dokladu č. 99FV1023) nemělo žádný význam, finanční ředitelství přesto zopakovalo výsledek právního nástupce V. B., a. s. ohledně účasti stěžovatelky na výstavě I. ve dnech 12. až 15. 5. 1998. 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 posouzení 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. 311/04/FŘ/130. V zákonné lhůtě podala stěžovatelka proti tomuto rozhodnutí dne 15. 9. 2004 žalobu, kterou se domáhala jeho zrušení. V žalobě stěžovatelka

mimo skutkové argumentace explicitně neuvedla, která konkrétní ustanovení relevantních právních předpisů (právní důvody) 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 podřazena 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 o tom, 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) 99FV1023, 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. 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. 3 doplnění žaloby) nově namítala porušení ustanovení § 16 odst. 4 písm. e); § 23 odst. 1, 2; § 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 a že jí nebylo umožněno vyjádřit se k podkladům rozhodnutí a ke zjištění těchto podkladů. 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, jmenovitě 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. 99FV1023 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. 99FV1023, a že jí proto nárok na odpočet daně 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 obrátu 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 výstavě S. v P., co bylo předmětem obchodního zastoupení a kdo za dodavatele toto zastoupení prováděl. Následně v rámci odvolacího správního 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-142 (doklad č. 99FV1023) a jeho použití k dosažení obrátu za vlastní zdanitelná plnění. K prokázání nároku na odpočet DPH, a tím i ke splnění důkazní povinnosti, předložila stěžovatelka v daňovém řízení daňový doklad č. 99FV1023, materiály zhotovené na PC (letáky), smlouvu s dodavatelem a též 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 obdobích. 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 obratu 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.

Nejvyšší správní soud konstatuje, že stížní námitka týkající se porušení zásad daňové kontroly, příslušných daňových předpisů, zákonů týkajících se daní a daňového řízení, včetně poukazovaného rozhodnutí finančního ředitelství ze dne 6. 9. 2004 (§ 104 odst. 4 s. ř. s.), je nepřípustná. Ustanovení § 104 odst. 4 s. ř. s. in fine brání tomu, aby stěžovatelka kasační

stížnost opírala o jiné důvody než uvedené v ustanovení § 103 s. ř. s. nebo aby uplatňovala jiné právní důvody, než které uplatnila v řízení před soudem, jehož rozhodnutí má být přezkoumáno, ač tak učinit mohla (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 9. 2004, č. j. 1 Azs 34/2004 - 49, publikovaný ve Sbírce rozhodnutí Nejvyššího správního soudu pod č. 419/04). Je tomu tak jednak proto, že namítané porušení právních předpisů, nedoplněné skutkovou a právní argumentací, nelze podřadit pod žádný z důvodů ustanovení § 103 odst. 1 s. ř. s., a zejména proto, že se jedná o důvody, které nebyly uplatněny již v řízení před krajským soudem (ve formě žalobních bodů), ač tomu nic nebránilo. Pokud pak stěžovatelka poukazuje na jiné rozhodnutí finančního ředitelství ze dne 6. 9. 2004 (č. j. 8290/03/FŘ/120), Nejvyšší správní soud dodává, že tato argumentace není případná. Zcela evidentně se totiž jedná o rozhodnutí finančního ředitelství, které bylo vydáno až následně po napadeném rozhodnutí, a proto podle ustanovení § 75 odst. 1 s. ř. s. k němu nelze přihlížet.

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 č e 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