



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Petra Příhody a soudců JUDr. Michala Mazance a JUDr. Jana Passera v právní věci žalobce: **DEZADATA spol. s r. o.**, se sídlem Mostní 102, Valašské Meziříčí, zastoupeného JUDr. Renatou Vaškovou, advokátkou se sídlem Tyršovo nábř. 536, Rožnov pod Radhoštěm, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Brně**, se sídlem Nám. Svobody 4, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 15. 7. 2004, čj. 315/04/FŘ/130, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 17. 5. 2006, čj. 30 Ca 220/2004 - 44,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá.**
- II. Žalobce **nemá právo** na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III. Žalovanému **se nepřiznává** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

Finanční úřad ve Valašském Meziříčí (správce daně) vyměřil žalobci dodatečným platebním výměrem ze dne 11. 9. 2003, čj. 54082/03/405921/0737, daň z přidané hodnoty za zdaňovací období října 1999 ve výši 82 940 Kč. Rozhodnutím ze dne 15. 7. 2004, čj. 315/04/FŘ/130, žalovaný zamítl odvolání žalobce proti dodatečnému platebnímu výměru.

Žalobce napadl rozhodnutí žalovaného žalobou u Krajského soudu v Brně, který ji rozsudkem ze dne 17. 5. 2006, čj. 30 Ca 220/2004 - 44, zamítl.

Žalobce (stěžovatel) brojil proti rozsudku krajského soudu kasační stížností, opírající se o stížní důvody podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., tj. nesprávné posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení, § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s., tj. vady řízení spočívající v tom, že skutková podstata, z níž správní orgán v napadeném rozhodnutí vycházel, nemá oporu ve spisech nebo je s nimi v rozporu a § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., tj. nepřezkoumatelnost spočívající v nesrozumitelnosti nebo nedostatku důvodů rozhodnutí, případně v jiné vadě řízení před soudem, mohla-li mít za následek vydání nezákonného rozhodnutí ve věci samé.

Krajský soud podle stěžovatele nepřihlédl k žalobním bodům uvedeným v doplnění žaloby ze dne 26. 10. 2004 s tím, že doplnění bylo učiněno po lhůtě pro podání žaloby. Stěžovatel byl ovšem k doplnění žaloby vyzván krajským soudem a učinil tak ve stanovené lhůtě. Žalobu doplnil o konkrétní ustanovení právních předpisů, jejichž porušení spatřuje v napadeném rozhodnutí, a nejednalo se o doplnění nových hmotně právních skutečností. Stěžovatel navíc považuje odůvodnění krajského soudu za zmatečné a nepřezkoumatelné, neboť z něj není možno zjistit, kterými žalobními body v podání žalobce ze dne 26. 10. 2004 se soud nemohl zabývat.

Stěžovatel polemizuje i se závěrem krajského soudu, podle něž v rámci daňového řízení neuvedl konkrétní důkazy, i když k tomu byl vyzván, naposledy dne 19. 2. 2004. Stěžovatel tvrdí, že na základě výzvy ze dne 19. 2. 2004 označil několik nových zákazníků a nové zakázky u dřívějších zákazníků a není tedy pravdou, že neuvedl konkrétní důkazy. Kontrolní orgán vybral z těchto nových zákazníků jen jednoho, Masný průmysl Krásno s. r. o. a předvolal si jako svědka „statutárního zástupce“ této firmy, Ing. Jana Andryse, který ovšem nebyl a ani nemohl být informován o pro něj okrajové oblasti. Jakkoliv svědek uvedl, že se výběrem informačního systému zabývali pověřeni zaměstnanci firmy, krajský soud o jeho výsledcích opírá své odůvodnění. Navíc svědek nevyloučil, že působením marketingové a reklamní činnosti byla jejich firma při výběru dodavatele ovlivněna.

Podle stěžovatele byly ve správním řízení porušeny zásady daňové kontroly a příslušné daňové předpisy, o čemž svědčí také rozhodnutí žalovaného ze dne 6. 9. 2004. Stěžovatel podal proti „rozhodnutí správce daně ze dne 3. 10. 2003“ odvolání, kterému žalovaný „rozhodnutím ze dne 6. 9. 2004“ částečně vyhověl. Rozhodnutí ve věci samé (tj. napadené rozhodnutí) však bylo vydáno již dne 15. 7. 2004 a nabylo právní moci ještě před vydáním rozhodnutí ze dne 6. 9. 2004. Rozhodnutí ve věci samé tak bylo vydáno předčasně, neboť nemohlo zohlednit namítaná porušení. Stěžovatel se domnívá, že napadený rozsudek byl vydán v rozporu se zákonem a žádá, aby jej Nejvyšší správní soud zrušil.

Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že při místním šetření, provedeném dne 22. 11. 2002 u společnosti Veletrhy Brno, a. s., nebyly nalezeny žádné důkazy o existujících obchodních kontaktech mezi touto společností a žalobcem nebo společností W. P. N., s. r. o. Správce daně podle žalovaného prokázal existenci skutečností vyvracejících věrohodnost stěžovatelem předložených dokladů a stěžovatel měl proto povinnost prokázat skutečnosti uvedené v přiznání k dani z přidané hodnoty [§ 31 odst. 9 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“)]. Žalovaný je názoru, že si stěžovatel měl opatřit důkazní prostředky již při

sjednávání reklamního zastoupení, neboť musel vědět, že jej v daňovém řízení stíhá povinnost prokázat relevantní skutečnosti. Podle žalovaného je v této souvislosti zásadní ne/prokázání činnosti W. P. N., s. r. o. jako poskytovatele služeb „Prezentace f. Dezadata na INVEXu 1999, Pozvánky na INVEX 4. - 8. 10. 1999, Pronájem adres z databáze RF, Tisk barevných letáků A4 dle vzoru, Kameloti – roznos letáků a propagace firmy, Navigační poutače 60x30 cm“ pro stěžovatele a využití těchto služeb stěžovatelem k dosažení příjmů nebo výnosů.

Ke stížní námitce, podle níž v daňovém řízení došlo k porušení zásad daňové kontroly doloženému i částečným vyhověním odvolání stěžovatele ze dne 3. 10. 2003, žalovaný uvádí: Rozhodnutí, jemuž mělo být vyhověno, je v kasační stížnosti specifikováno pouze datem a lze se jen domnívat, že měl stěžovatel na mysli rozhodnutí ze dne 6. 9. 2004, čj. 8290/03/FŘ/120. Tímto rozhodnutím bylo rozhodnuto o odvolání stěžovatele proti rozhodnutí správce daně ze dne 3. 10. 2003, čj. 57709/03/405921/0737, ve věci rozsahu nahlížení do daňového spisu v souvislosti s daňovým řízením o doměření daně z příjmů právnických osob. Jedná se tedy o rozhodnutí, které není ani založeno do správního spisu týkajícího se DPH. Navíc se jednalo o místní šetření, nikoliv o výsledch svědka, a postup podle § 16 odst. 4 písm. e) daňového řádu tak nebyl na místě. Žalovaný pokládá kasační stížnost za bezpředmětnou a navrhuje její zamítnutí.

Nejvyšší správní soud posoudil důvodnost kasační stížnosti v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.).

Kasační stížnost není důvodná.

Ke stížní námitce, podle níž krajský soud nepřihlédl k podání stěžovatele ze dne 26. 10. 2004, vyplývají ze soudního spisu tyto skutečnosti: Krajský soud usnesením ze dne 11. 10. 2004, čj. 30 Ca 220/2004 - 26, vyzval stěžovatele podle § 37 odst. 5 s. ř. s., aby ve lhůtě dvou týdnů od doručení usnesení doplnil žalobu uvedením konkrétních ustanovení právních předpisů, která byla napadeným rozhodnutím porušena. Stěžovatel ve stanovené lhůtě žalobu doplnil.

V doplnění žaloby poukázal stěžovatel na skutečnost, že jako důkazní prostředky byly v daňovém řízení použity výsledky dožádání na Finanční úřad Brno I. Dožádaný orgán provedl místní šetření u jiných subjektů, aniž o tom předem vyrozuměl stěžovatele, čímž došlo k porušení § 16 odst. 4 písmeno e) daňového řádu a ke zkrácení práv stěžovatele, který nemohl uplatnit své právo klást svědkům otázky. Na tyto skutečnosti ovšem stěžovatel dříve žádným způsobem nepoukazoval a jde tedy o nový žalobní bod (§ 71 odst. 1 písm. d) s. ř. s.), který byl uplatněn již po lhůtě pro podání žaloby (§ 72 odst. 1 s. ř. s.). Krajský soud potom k těmto skutečnostem správně nepřihléžel.

Dále stěžovatel v doplnění ze dne 26. 10. 2004 uvedl, že neměl možnost seznámit se s důkazními prostředky uvedenými ve zprávě o daňové kontrole čj. 53548/02/405930/150, protože tyto důkazní prostředky nebyly součástí spisu předloženého stěžovateli k nahlédnutí dne 29. 9. 2003. Tím byl podle stěžovatele porušen § 23 odst. 1 daňového řádu. Tento bod doplnění žaloby lze posoudit jako zpřesnění výhrad

vůči postupu správce daně ohledně neumožnění nahlédnutí do daňového spisu obsažené již v žalobě. Nejedná se proto o nový žalobní bod. Krajský soud námitku neopomněl, konstatoval, že „žalobce byl seznámen se skutečností, že výsledkem ověření pronájmu reklamních ploch a účastí na výstavách ... dožádanými správci daně bylo, že v evidenci společností, které mohly výstavní plochy pronajímat nebo výstavy pořádat se nenachází žádné doklady prokazující jakékoli obchodní styky se žalobcem a společností W.P.N. spol. s.r.o.“ a uzavřel, že žalobce „nebyl zkrácen na svém právu reagovat na uvedené zjištění“.

I k další části doplnění ze dne 26. 10. 2004, podle níž nesprávným vyhodnocením a uvedením důkazních prostředků došlo k porušení § 2 odst. 3 daňového řádu, lze nalézt základ již v žalobě. Konkrétně se jedná o III. žalobní bod, podle nějž správní orgán uvedl skutkové okolnosti a hodnotil provedené výsledky v rozporu s těmito výpověďmi a učinil z nich nesprávný závěr. Nesprávným vyhodnocením předložených důkazních prostředků má stěžovatel na mysli zřejmě hodnocení počítačově vytištěných reklamních materiálů předaných správnímu orgánu, kterým se v žalobě zabýval v závěru bodu II. Rovněž zde se tedy nejedná o nový žalobní bod. Krajský soud se žalobními námitkami zabýval a uzavřel, že závěr žalovaného je „logicky správný a souladný s ust. § 2 odst. 3 a § 31 odst. 2 d.ř.“.

V rámci odvolání, ale již ne v žalobě, stěžovatel namítl, že součástí zprávy o daňové kontrole není vyjádření a stanovisko dodavatele služeb, společnosti W. P. N. s. r. o. Skutečnost, že žalovaný neosvědčil výsledky případného šetření u této společnosti jako důkazní prostředek považuje žalobce za porušení § 2 odst. 3 daňového řádu. Na tyto skutečnosti ovšem stěžovatel v rámci soudního řízení poukázal teprve v doplnění žaloby. Jde tedy o nový žalobní bod [§ 71 odst. 1 písm. d) s. ř. s.], který byl uplatněn již po lhůtě pro podání žaloby (§ 72 odst. 1 s. ř. s.). Krajský soud potom k těmto skutečnostem správně nepřihlížel.

Stěžovatel v žalobě uvedl, že správní orgán nepostupoval v souladu s platnými předpisy a své rozhodnutí učinil na základě neúplných a nedostatečných informací bez komplexního posouzení celé problematiky. Lze dovodit, že takto abstraktně formulovaným žalobním námitkám odpovídají odkazy na porušení právních norem v doplnění žaloby, např. opatření ke správnému zjištění daňových povinností (§1 odst. 2 daňového řádu), řízení v souladu se zákony a zachování práv a právem chráněných zájmů daňových subjektů (§ 2 odst. 1 daňového řádu), hodnocení důkazů (§2 odst. 3 daňového řádu), skutečnosti rozhodné pro stanovení daně (§ 2 odst. 7 daňového řádu) a skutečnosti rozhodné pro daňové řízení (§ 31 odst. 4 daňového řádu). Ani přiřazení zákonných ustanovení však není s to zpřesnit uvedené obecné námitky natolik, aby bylo seznatelné konkrétní pochybení, které je žalovanému vytýkáno. Naopak tvrzení týkající se nahlížení do spisů (§ 23 odst. 1, 2 daňového řádu) lze, jak bylo shora uvedeno, podřadit včas uplatněné žalobní námitce, podle níž správce daně neumožnil stěžovateli nahlédnout do daňového spisu.

Dále v žalobě nelze nalézt oporu pro později vznesený poukaz stěžovatele na § 16 odst. 1 daňového řádu v souvislosti s okolnostmi rozhodnými pro správné stanovení daně u daňového subjektu, na § 31 odst. 2 daňového řádu v souvislosti se skutečnostmi rozhodnými pro správné stanovení daňové povinnosti a pro její co nejúplnější zjištění, na § 50 odst. 3 daňového řádu ve vztahu k odstraňování vad řízení odvolacím orgánem a na § 50

odst. 7 daňového řádu, pokud se jedná o řádné odůvodnění rozhodnutí. Tyto argumenty byly poprvé vzneseny až v doplnění žaloby.

Nejvyšší správní soud tak nepřisvědčil stěžovateli v jeho stížní námitce, že žaloba nebyla v žádném případě doplněna o nové skutečnosti.

Krajský soud v rozsudku uvedl, že nepřihlížel k žalobním bodům specifikovaným v doplnění žaloby ze dne 26. 10. 2004. Nejvyšší správní soud shledal tuto formulaci zavádějící, neboť není zcela zjevné, kterými body se krajský soud nezabýval. Z rozsudku krajského soudu ovšem nelze dovodit, že by se doplněním žaloby nezabýval vůbec, naopak z něj vyplývá, že se žalobními body zabýval nejen jak byly uplatněny v žalobě, ale i v rozsahu, v němž byly tyto body zpřesněny doplněním žaloby. Lze tedy uzavřít, že krajský soud vzal doplnění žaloby v úvahu, byť pouze v rozsahu skutečností, které měly předobraz již v žalobě. S takto vymezenými žalobními body se pak krajský soud v rozsudku rovněž vypořádal. Nejvyšší správní soud proto uzavírá, že první stížní námitka není důvodná.

Co do stížní námitky týkající se důkazní aktivity stěžovatele v daňovém řízení Nejvyšší správní soud připomíná, že se podobnou otázkou ve své předešlé rozhodovací činnosti zabýval. Např. v rozsudku ze dne 9. 2. 2005, čj. 1 Afs 54/2004 - 125 (č. 1022/2007 Sb. NSS), Nejvyšší správní soud konstatoval, že v souladu s § 31 odst. 9 daňového řádu daňové řízení, resp. dokazování v jeho průběhu, není založeno na zásadě vyšetřovací, ale na prioritní povinnosti daňového subjektu dokazovat vše, co sám tvrdí. Pro posouzení oprávněnosti nároku na odpočet daně z přidané hodnoty podle § 19 zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, je rozhodující, aby daňový subjekt prokázal, že byly splněny podmínky umožňující uplatnit nárok na odpočet a aby daňový subjekt vyvrátil veškeré pochybnosti, které správce daně vyjádřil – což stěžovatel v posuzované věci neučinil.

Zde je třeba připomenout i další judikaturu Nejvyššího správního soudu, podle níž i když daňový subjekt prokazuje nárok na nadměrný odpočet daně z přidané hodnoty formálně bezvadným daňovým dokladem, ale existují pochybnosti o faktickém stavu, resp. uskutečnění plnění, je součástí důkazní povinnosti daňového subjektu prokázání existence zdanitelného plnění (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 10. 2006, čj. 2 Afs 7/2006 - 107, www.nssoud.cz). Stěžovatel by k prokázání nároku na odpočet daně z přidané hodnoty musel předložit či navrhnout provedení takových důkazů, které by jednoznačně prokázaly naplnění zákonných předpokladů pro vznik nároku (§ 19 zákona o dani z přidané hodnoty), musel by zejm. prokázat, že fakticky přijal zdanitelné plnění uskutečněné jiným plátcem a že toto plnění použil k dosažení obratu za svá zdanitelná plnění. Zároveň by pak musela existovat věcná a časová souvislost přijatých zdanitelných plnění s vlastními zdanitelnými plněními.

Dále je třeba dodat, že samotná skutečnost, že správní orgány neprovedly všechny důkazy navržené stěžovatelem, nemůže bez dalšího vést k závěru, že stěžovatel unesl důkazní břemeno. V tomto směru je třeba vycházet ze zásady volného hodnocení důkazů (§ 2 odst. 3 daňového řádu), v souladu s níž je v pravomoci správce daně posouzení závažnosti a relevance jednotlivých důkazů. Správce daně přitom není povinen vzít v

úvahu všechny důkazy navržené daňovým subjektem a má právo je nejprve samostatně posoudit, příp. i vyloučit ze svého rozhodování.

Polemizuje-li stěžovatel v této souvislosti se závěry vyplývajícími z výsledku Ing. Jana Andryse, Nejvyšší správní soud se ztotožňuje s názorem, že jakkoliv tento svědek nevyloučil možnost ovlivnění „působením marketingové a reklamní činnosti“ stěžovatele při výběru dodavatele (jak stěžovatel uvedl v kasační stížnosti), je z hlediska posouzení věci rozhodné, že toto ovlivnění nijak nepotvrdil.

Ani druhou stížní námitku tedy Nejvyšší správní soud neshledal důvodnou.

Namítl-li konečně stěžovatel, že porušení daňových předpisů a zásad daňové kontroly vyplývá i z částečného vyhovění odvolání stěžovatele ze dne 6. 9. 2004, nelze mu přisvědčit. Otázka řešená v předmětném řízení se týkala nahlížení do spisů, navíc ve věci daňového řízení na daň z příjmů právnických osob. Jednalo se tak o věcně jinou problematiku, než v nyní posuzované věci.

Nejvyšší správní soud nepřehlédl, že již rozhodoval ve věcech téhož stěžovatele a téže daně, byť vyměřené za různá zdaňovací období. Nejvyšší správní soud přitom rozsudky ze dne 12. 7. 2007, čj. 7 Afs 4/2007 - 69 a čj. 7 Afs 5/2007 - 61, kasační stížnosti stěžovatele zamítl, zatímco rozsudkem ze dne 4. 10. 2007, čj. 2 Afs 205/2006 - 73, napadený rozsudek krajského soudu zrušil. Jak však uvedl druhý senát v posledně citovaném rozhodnutí, není dán důvod k předložení věci rozšířenému senátu (§ 17 s. ř. s.). Takový postup by byl na místě za situace, kdyby rozhodující senát dospěl k jinému právnímu závěru než učinil dříve jiný senát Nejvyššího správního soudu. V posuzované věci se však jedná především o posouzení skutkového stavu, ke kterému je z podstaty věci vždy oprávněn ve věci rozhodující senát.

Nejvyšší správní soud neshledal napadené rozhodnutí krajského soudu nezákonným, proto kasační stížnost jako nedůvodnou zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

Stěžovatel neměl ve věci úspěch, nemá tedy právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 60 odst. 1 *a contrario* za použití § 120 s. ř. s.). Žalovanému, jemuž by jinak právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti příslušelo (§ 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s.), soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, neboť mu náklady řízení nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly.

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

V Brně dne 30. června 2008

JUDr. Petr Příhoda
předseda senátu

