ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Miluše Doškové a soudců JUDr. Vojtěcha Šimíčka a JUDr. Petra Příhody v právní věci žalobce **M.R.,** zastoupeného advokátem JUDr. Petrem Poledníkem, se sídlem Příkop 4, 604 12 Brno, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Brně**, se sídlem nám. Svobody 4, 602 00 Brno, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 30. 9. 2003, sp. zn. 29 Ca 349/2001,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Finančnímu ředitelství v Brně **se nepřiznává** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

Žalobce (dále jen „stěžovatel“) včas podanou kasační stížností brojí proti shora označenému rozsudku Krajského soudu v Brně. Napadeným rozsudkem krajský soud zamítl žalobu stěžovatele proti rozhodnutí žalovaného ze dne 12. 6. 2001, č. j. 8090/99/FŘ/130. Citovaným rozhodnutím žalovaný zamítl odvolání stěžovatele proti dodatečnému platebnímu výměru Finančního úřadu ve Slavkově u Brna ze dne 2. 8. 1999, č. j. 15614/99/343970/8227.

Stěžovatel v kasační stížnosti uplatňuje důvody obsažené v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a), b) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“), neboť se domnívá, že krajský soud se dopustil nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právní otázky v předcházejícím řízení a že došlo k vadám řízení spočívajícím v tom, že skutková podstata, z níž správní orgán vycházel, nemá oporu ve spisech a je s nimi v rozporu a při jejím zjišťování byl porušen zákon v ustanoveních o řízení před správním orgánem takovým způsobem, že to mohlo ovlivnit zákonnost a pro tuto důvodně vytýkanou vadu soud měl napadené rozhodnutí správního orgánu zrušit.

Stěžovatel tvrdí, že uplatnil u správce daně nárok na odpočet DPH na základě faktury č. 96/195, vystavené firmou P. s. r. o. za dodaný materiál, nicméně tento nárok nebyl uznán a stěžovateli byla dodatečně vyměřena DPH. Předmětná faktura totiž sice měla všechny zákonem stanovené náležitosti, avšak podle názoru správních orgánů i krajského soudu

nebylo prokázáno, že skutečně došlo ke zdanitelnému plnění. Stěžovatel se domnívá, že tímto postupem byly rozšířeny povinnosti daňového subjektu o povinnost, kterou zákon neukládá, což odporuje čl. 4 odst. 1 Listiny základních práv a svobod, neboť k provádění odpočtu DPH dochází pouze na základě předloženého daňového dokladu dle ustanovení § 19 odst. 2 zákona č. 588/1992 Sb., o DPH a taková je také běžná praxe. Protizákonnost postupu finančních orgánů spatřuje stěžovatel rovněž v tom, že podle ustanovení § 31 odst. 8 písm. c) zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví a jiných povinných evidencí či záznamů vedených daňovým subjektem prokazuje správce daně, který má v tomto směru důkazní povinnost. V daném případě však správce daně fakticky přenesl důkazní povinnost na stěžovatele, který nicméně uskutečnění předmětné obchodní transakce prokázal, když kromě zmíněné faktury předložil rovněž výdajový doklad potvrzující zaplacení kupní ceny. Další možností prokázání toho, že k dodání materiálu skutečně došlo, bylo pouze místní šetření na místě stavby, kde je tento materiál viditelný, nicméně toto místní šetření provedeno nebylo, ačkoliv je stěžovatel navrhl.

V projednávané věci bylo porušeno rovněž ustanovení § 31 odst. 2 zákona č. 337/1992 Sb., podle něhož správce daně dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti byly zjištěny co nejúplněji. Správce daně totiž zjišťoval skutkový stav věci dožádáním, přičemž však Finanční úřad v Otrokovicích údaje uvedené v dožádání vůbec nezjišťoval a „jen odkázal na to, co jednatel společnosti P., s. r. o. někdy v minulosti uvedl, aniž by se pokusil zjistit aktuální informace k této věci.“ Dožádaný finanční úřad tak nepožadoval odpovědi na konkrétní otázky, např. ve smyslu, zda předmětná faktura byla vystavena či nikoliv, proč bylo veškeré účetnictví předáno Policii ČR apod.

Stěžovatel proto navrhuje napadený rozsudek Krajského soudu v Brně zrušit.

Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvádí, že i podle zákona č. 588/1992 Sb. představuje daňový doklad pouze jeden z důkazních prostředků v daňovém řízení a protože od sebe nelze odtrhnout aplikaci hmotného (zákon o DPH) a procesního (zákon o správě daní a poplatků) předpisu, není možno ani tvrdit, že je nutno použít nejprve normu hmotného práva a teprve při nenaplnění její formální dikce lze přistoupit k normě práva procesního. Pokud by správce daně měl toliko akceptovat formálně správně vystavené daňové doklady, byl by jen jejich pasivním příjemcem majícím jedinou možnost, a to vyplatit předmětnou sumu. V projednávané věci důvodem neuznání stěžovatelova nároku na odpočet DPH nebyly nedostatky v jeho účetnictví, nýbrž pochybnosti o tom, zda předmětný obchodní případ vůbec proběhl, přičemž stěžovatel tyto pochybnosti nedokázal vyvrátit. K průběhu důkazního řízení žalovaný konstatuje, že provedení důkazních prostředků, které stěžovatel zmiňuje v kasační stížnosti, v daňovém řízení navrženy nebyly, a správce daně postupoval v souladu s ustanovením § 31 odst. 2 zákona č. 337/1992 Sb. a se zásadou volného hodnocení důkazů.

Žalovaný navrhuje kasační stížnost zamítnout.

Ze soudního a správního spisu Nejvyšší správní soud především zjistil, že shora citovaným dodatečným platebním výměrem ze dne 2. 8. 1999 Finanční úřad ve Slavkově u Brna stěžovateli vyměřil daň z přidané hodnoty ve výši 153 807 Kč.

Žalovaný v odůvodnění výše uvedeného rozhodnutí, kterým zamítl odvolání proti citovanému platebnímu výměru, konstatoval, že v daném případě nedošlo k uskutečnění zdanitelného plnění, a to na základě předmětné faktury vystavené firmou P., s. r. o. K tomuto

závěru dospěl tak, že správce daně zjistil, že zmíněný daňový subjekt se na adrese zapsané v obchodním rejstříku nenachází, jednatel O. Č. sdělil, že veškeré firemní doklady se nacházejí na Krajském úřadu vyšetřování Ostrava, nicméně ze sdělení vyšetřovatele plyne, že žádné účetní ani daňové doklady této společnosti nemá k dispozici. Při ústním jednání stěžovatel nedokázal odpovědět, s kým jednal a komu předal peníze za materiál a na výzvu k prokázání uskutečnění zdanitelného plnění dle ustanovení § 31 odst. 9 zákona č. 337/1992 Sb. toliko odkázal na předmětnou fakturu. Žalovaný tak dospěl k závěru, že stěžovatel neprokázal faktické uskutečnění deklarované obchodní transakce a proto předložený doklad nepovažoval za daňový, neboť nesplňoval náležitosti uvedené v ustanovení § 12 odst. 2 písm. a), b) zákona č. 588/1992 Sb. Žalovaný dále uvedl, že byly zjištěny co nejúplněji skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti ve smyslu ustanovení § 31 odst. 2 zákona č. 337/1992 Sb. Protože důkazní břemeno leží na daňovém subjektu, nemohlo dojít ani k porušení ustanovení § 31 odst. 8 cit. zákona. K navrženým důkazním prostředkům žalovaný uvedl, že výpis z obchodního rejstříku a výpis plátců DPH nepředstavuje důkaz v tom smyslu, zda došlo k faktickému přijetí zdanitelného plnění a takovým důkazem není ani záznamní povinnost za březen 1999 ve vztahu k uskutečnění zdanitelného plnění v prosinci 1995.

Krajský soud v Brně napadeným rozsudkem zamítl žalobu brojící proti citovanému rozhodnutí žalovaného když konstatoval, že správní orgány se v daném případě dostatečně zabývaly spornou záležitostí a za situace, kdy správce daně měl pochybnosti o existenci vykazovaného zdanitelného plnění, musel příslušné okolnosti náležitě prověřit. Na stěžovateli leželo důkazní břemeno a v tomto směru nebylo rozhodné, zda předmětná faktura splňovala všechny zákonné formální náležitosti, nýbrž podstata věci spočívala v tom, že stěžovatel nebyl schopen obchodní transakci fakticky doložit. I za situace, kdy nevznikly pochybnosti o formální bezchybnosti faktury, bylo nutno vycházet ze základního principu uplatňování zákona o DPH, a tím je podmíněnost nároku na odpočet daně na vstupu tím, že zakoupené zboží bude použito k dosažení obratu za zdanitelná plnění. Stěžovatel však v tomto směru neprokázal faktické uskutečnění obchodní transakce. K otázce provedeného dokazování soud uvádí, že požadavek výslechu jednatele firmy P., s. r. o. nebyl v rámci odvolání uplatněn a jednalo se proto o nový důkazní návrh, vznesený teprve v řízení před soudem, kterým se však již soud nemohl zabývat, neboť by tím porušil zásadu dvojinstančnosti správního řízení. K námitkám ohledně nepřizvání stěžovatele k výslechu zmíněného jednatele vycházel soud ze skutečnosti, že se jednalo o dožádání a o výzvu k součinnosti třetích osob dle ustanovení § 34 odst. 4 zákona č. 337/1992 Sb., což jsou důkazní prostředky ve smyslu ustanovení § 31 odst. 4 cit. zákona a nejedná se tak o výslech dalších osob, ke kterým měl být stěžovatel přiznán [§ 16 odst. 4 písm. e) cit. zákona]. Krajský soud dospěl k závěru, že v daňovém řízení byly respektovány všechny základní určující zásady a navrhované provedení místního šetření by již ve věci nemohlo přinést nic nového pro velký časový odstup od budování základů stavby, neboť základy pro zabudování železného materiálu byly vystavěny již koncem roku 1994, železo bylo zabudováno k 31. 12. 1995, nicméně daňová kontrola byla zahájena až 23. 2. 1998.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek Krajského soudu v Brně v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s) a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

Stěžovatel uplatňuje kasační důvody obsažené v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a), b) s. ř. s., když namítá nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení a dále vady řízení tkvící v tom, že skutková podstata, z níž správní

orgán v napadeném rozhodnutí vycházel, nemá oporu ve spisech a nebo je s nimi v rozporu, nebo že při jejím zjišťování byl porušen zákon v ustanoveních o řízení před správním orgánem takovým způsobem, že to mohlo ovlivnit zákonnost a pro tuto důvodně vytýkanou vadu soud měl napadené rozhodnutí správního orgánu zrušit.

Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval namítanou nezákonností napadeného rozsudku krajského soudu, kterou stěžovatel spatřuje v chybné interpretaci ustanovení § 12 odst. 2 a § 19 odst. 2 zákona č. 588/1992 Sb., když tvrdí, že pouze pokud daňový doklad nemá všechny náležitosti stanovené zákonem, prokazuje se nárok na odpočet daně dokazováním podle ustanovení § 31 zákona č. 337/1992 Sb.

K tomu je nutno předně uvést, že Nejvyšší správní soud se ztotožňuje s právním názorem vysloveným v projednávané věci krajským soudem i žalovaným, podle něhož pro vznik nároku na odpočet daně z přidané hodnoty je potřeba nejen deklarování určitého zdanitelného plnění při splnění formálně právních náležitostí, ale tento nárok vzniká teprve v důsledku faktického uskutečnění předmětných deklarovaných zdanitelných plnění. Tento názor je konformní s ustálenou judikaturou Nejvyššího správního soudu (viz např. rozsudek ze dne 24. 3. 2004, sp. zn. 3 Afs 1/2003) a vychází jak z dikce, tak především ze smyslu příslušných daňových předpisů. Podle ustanovení § 19 odst. 1 zákona č. 588/1992 Sb. totiž nárok na odpočet daně má plátce, pokud přijatá zdanitelná plnění použije k dosažení obratu za svá zdanitelná plnění. Určujícím kritériem pro uznatelnost daňového dokladu z hlediska nároku na odpočet DPH tudíž není pouze formální bezvadnost takovéhoto dokladu ve smyslu ustanovení § 12 cit. zákona (přičemž k odstraňování nedostatků takovéhoto dokladu může dojít podle § 19 odst. 2 cit. zákona), nýbrž především fakticita předmětného plnění. Jinak řečeno, materiálně viděno je rozhodným kritériem reálné použití přijatých zdanitelných plnění k dosažení obratu za svá zdanitelná plnění, čehož formálním potvrzením má být příslušný daňový doklad, který však sám o sobě toto použití v konkrétním případě prokázat nemusí. Soud proto souhlasí i s argumentací žalovaného obsaženou ve vyjádření ke kasační stížnosti ohledně nefunkčnosti striktního rozhraničení aplikace hmotného a procesního daňového práva a ve vztahu k postupu správce daně, který je v případě vzniku pochyb o reálném uskutečnění zdanitelného plnění oprávněn prověřit, zda k deklarovaným obchodním transakcím skutečně došlo. Takovýto postup odpovídá rovněž základní zásadě daňového řízení, podle níž se bere v úvahu vždy skutečný obsah právního úkonu nebo jiné skutečnosti rozhodné pro stanovení nebo vybrání daně (§ 2 odst. 7 zákona č. 337/1992 Sb.).

Stěžovatel se rovněž mýlí, když tvrdí, že postupem správce daně byly rozšířeny jeho povinnosti nad rámec zákona v rozporu s čl. 4 odst. 1 Listiny. V projednávané věci totiž k rozšíření povinností daňového subjektu vůbec nedošlo, neboť správní orgán pouze prováděl dokazování v intencích ustanovení § 31 zákona č. 337/1992 Sb., přičemž postupoval v součinnosti s daňovým subjektem ve smyslu ustanovení § 2 odst. 2 cit. zákona.

K této stížnostní námitce proto Nejvyšší správní soud uzavírá, že napadený rozsudek krajského soudu neshledal nezákonným, neboť posouzení předmětné právní otázky krajským soudem v předcházejícím řízení bylo provedeno v souladu se zákonem a je rovněž konformní s judikaturou Nejvyššího správního soudu.

Stěžovatel dále namítá, že skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti nebyly zjištěny co nejúplněji ve smyslu ustanovení § 31 odst. 2 zákona č. 337/1992 Sb. a v tomto směru tvrdí některá pochybení správce daně v rámci dokazování (viz výše) a uvádí, že správce daně fakticky přenesl důkazní povinnost na stěžovatele.

K tomu soud konstatuje, že při aplikaci všech ustanovení zákona č. 337/1992 Sb. je nutno vycházet z ustanovení § 2 citovaného zákona, které upravuje základní zásady daňového řízení. Mezi ně patří zásada volného hodnocení důkazů vyjádřená v odst. 3 citovaného ustanovení. Z této zásady vyplývá, že správce daně je při dokazování vybaven značnými pravomocemi, jež jsou omezeny především zásadou zákonnosti obsaženou v odst. 1 tohoto ustanovení. Zásada volného hodnocení důkazů znamená, že je zcela v pravomoci správce daně posoudit závažnost jednotlivých důkazních prostředků. Není tak povinen vzít v úvahu všechny důkazy navržené daňovým subjektem, neboť má právo je nejprve samostatně posoudit. I když ustanovení § 31 odst. 2 citovaného zákona stanoví, že správce daně dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti byly zjištěny co nejúplněji a není v tom vázán návrhy daňových subjektů, není s ohledem na zásady daňového řízení (priorita zájmů státu) povinen vyhledat důkazní prostředky svědčící ve prospěch daňového subjektu a není ani nucen respektovat všechny důkazní prostředky předložené nebo navržené daňovým subjektem. Důkazní břemeno je podle ustanovení § 31 odst. 9 daňového řádu na daňovém subjektu, což znamená, že daňový subjekt je povinen doložit všechny údaje, které uvádí v daňovém přiznání nebo hlášení a dále vše, k čemu ho vyzve správce daně v průběhu daňového řízení. Jestliže daňový subjekt neprokáže v daňovém řízení jím tvrzené skutečnosti, jak mu ukládá citované ustanovení, nelze dovodit, že by rozhodnutí správce daně bylo vydáno na základě neúplných skutkových zjištění. To, co musí prokazovat správce daně, je výslovně uvedeno v odst. 8 citovaného ustanovení. V projednávané věci proto nelze spatřovat pochybení správce daně v tom, že údajně fakticky přenesl důkazní povinnost na stěžovatele, neboť stěžovatel v postavení daňového subjektu byl tímto důkazním břemenem zatížen ex lege a žalovaný dostatečně vyložil, z jakých důvodů považoval předmětnou fakturu za neprůkaznou.

Ke konkrétním námitkám stěžovatele ve vztahu k důkaznímu řízení (uplatněným až ve správní žalobě, nikoliv v odvolání proti správnímu rozhodnutí I. stupně) je nutno uvést zejména následující. Stěžovatel k prokázání uskutečnění předmětné obchodní transakce předložil zmíněnou fakturu, výpis z obchodního rejstříku, výpis plátců DPH a záznamní povinnost za měsíc březen 1999 (viz odvolání ze dne 23. 8. 1999 proti citovanému dodatečnému platebnímu výměru). Jak však vyplývá ze shora uvedeného, žalovaný se s těmito návrhy řádně a dostatečně vypořádal, když konstatoval, že výpis z obchodního rejstříku a výpis plátců DPH nepředstavuje důkaz dokládající faktické přijetí zdanitelného plnění a takovým důkazem nemůže být ani zmíněná záznamní povinnost. Správní orgán tak podle přesvědčení Nejvyššího správního soudu dostatečně vyložil a odůvodnil, proč odmítl provedení citovaných důkazních prostředků a v tomto směru soud nezjistil protizákonnost jeho postupu. Návrh, aby se pracovníci správce daně dostavili na staveniště za účelem zjištění zabudování předmětného materiálu stěžovatel učinil v přípisu ze dne 2. 9. 2000, nicméně tuto námitku již neuplatnil v odvolání podaném proti předmětnému dodatečnému platebnímu výměru. Ze spisu plyne, že místní šetření bylo provedeno v provozovně stěžovatele dne 21. 5. 1999 (č. l. 15) a v jeho průběhu bylo prověřeno zaúčtování předmětných dokladů. Z úředního záznamu správce daně ze dne 10. 5. 1999 (č. l. 14) vyplývá, že investorem stavby nemovitosti blíže specifikovaného hotelu je stěžovatel s manželkou, řádného dodavatele ani stavební dozor tato stavba nemá, když tvrzený dodavatel se stěžovatelem nemá uzavřenou smlouvu. Dne 31. 10. 1995 byly veškeré stavební práce rozhodnutím stavebního úřadu zastaveny, s výjimkou zabezpečovacích a zajišťovacích prací, přičemž ke zdanitelnému plnění mělo podle faktury dojít až ke dni 28. 12. 1995. Z odpovědi dotazovaného Finančního úřadu v Otrokovicích ze dne 21. 4. 1998 (č. l. 6) je dále patrno, že jednatel firmy P., s. r. o. O. Č. sdělil, že se všechny doklady firmy nacházejí na Krajském

úřadě vyšetřování v Ostravě (což však ze strany příslušného vyšetřovatele bylo následně popřeno), a z porovnání údajů uvedených v daňovém přiznání k DPH za prosinec 1995 je zjevné, že daň na výstupu z předmětného daňového dokladu (faktury) nebyla přiznána ani odvedena.

Nejvyšší správní soud tak ve shodě s právním názorem krajského soudu uzavírá, že rozhodnutí žalovaného i správce daně byla vydána na základě výsledků dokazování, když stěžovatel neunesl důkazní břemeno ve smyslu ustanovení § 31 odst. 9 daňového řádu. V průběhu daňové kontroly ani v odvolacím řízení žalobce nepředložil žádný důkaz o tom, že předmětná obchodní transakce byla skutečně realizována a naopak ze zjištění, provedených správcem daně, je zřejmé, že k ní fakticky nedošlo. Důkazy, jejichž provedení stěžovatel v odvolacím řízení navrhoval, pak nemohly zpochybnit závěr, k němž na základě provedených důkazů dospěly správní orgány. Závěr, který žalovaný učinil v citovaném rozhodnutí, že zákonem požadované skutečnosti pro uznání nároku odpočet daně z přidané hodnoty na základě předložených daňových dokladů zde nejsou, proto má oporu v provedeném dokazování. Provedené důkazy správní orgány vyhodnotily v mezích svého volného uvážení, přičemž nepřekročily jeho zákonné meze.

Ze všech shora uvedených důvodů Nejvyšší správní soud neshledal existenci v kasační stížností namítaných důvodů ve smyslu ustanovení § 103 odst. 1 písm. a), b) s. ř. s. a proto kasační stížnost zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

Stěžovatel, který neměl v tomto soudním řízení úspěch, nemá právo na náhradu nákladů řízení (§ 60 odst. 1 s. ř. s.) a žalovanému Finančnímu ředitelství v Brně náklady řízení nevznikly. Proto soud rozhodl, že se žalovanému nepřiznává právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

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

V Brně dne 2. 9. 2004

JUDr. Miluše Došková
předsedkyně senátu