

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Vojtěcha Šimíčka a soudců JUDr. Miluše Doškové a Mgr. Radovana Havelce v právní věci žalobce: **B. M.**, zastoupeného JUDr. Beátou Burianovou, advokátkou se sídlem Hlavní 161, Mariánské Lázně, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Plzni,** se sídlem Hálkova 14, Plzeň, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 22. 6. 2010, č. j. 30 Ca 63/2008 - 92,

takto:

I. Kasační stížnost se zamítá.

II. Žalovanému se nepřiznává právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

I. Předmět řízení

[1] Žalobce (dále jen „stěžovatel“) včas podanou kasační stížností brojí proti shora označenému rozsudku Krajského soudu v Plzni. Tímto rozsudkem krajský soud zamítl stěžovatelovu žalobu proti rozhodnutím žalovaného ze dne 7. 4. 2008, č. j. 3304/08-1300-401087 a č. j. 3308/08-1300-401087.

[2] Citovanými rozhodnutími žalovaný zamítl odvolání stěžovatele proti dodatečnému platebnímu výměru Finančního úřadu v Sokolově ze dne 25. 6. 2007, č. j. 79003/07/155911/1160, kterým byla stěžovateli dodatečně vyměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období září 2004 ve výši 48 830 Kč, a proti dodatečnému platebnímu výměru Finančního úřadu v Sokolově ze dne 7. 4. 2008, č. j. 79001/07/155911/1160, kterým byla stěžovateli dodatečně vyměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období červen 2004 ve výši 71 879 Kč.

II. Obsah kasační stížnosti

[3] Stěžovatel proti tomuto rozsudku v kasační stížnosti uplatňuje důvody uvedené v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále též „s. ř. s."), když namítá nesprávné posouzení právní otázky krajským soudem.

[4] Podstata nesouhlasu stěžovatele s napadeným rozsudkem krajského soudu i jemu předcházejícím rozhodnutím žalovaného spočívá v odlišném náhledu na prokázání oprávněnosti odpočtu daně z přidané hodnoty uplatněného na základě dvou faktur: za generální opravu korečkového elevátoru a kolového mlýna ve výši 71 879 Kč a za opravu budov a zpevnění vozovky ve výši 48 830 Kč. Oba tyto daňové doklady vystavil P. D. Stěžovatel má za to, že nárok na odpočet předmětné daně v uvedené výši dostatečně prokázal.

[5] Stěžovatel poukázal na skutečnost, že soud odmítl všechny důkazní návrhy (výslechem svědků P. D., P. T. a L. J. a dále znaleckým posudkem ing. K. a odborným vyjádřením znalce L. K.), když neakceptoval námitku, že tyto výslechy nebyly správcem daně provedeny v dostatečném rozsahu a zejména nebyly odstraněny rozpory mezi výpověďmi svědků. Znalecký posudek a odborné vyjádření pak měly sloužit k prokázání řádné realizace oprav odbornou firmou.

[6] Stěžovatel argumentuje ustanovením § 77 s. ř. s. a dále uvádí, že na výzvu správce daně předložil veškerou potřebnou dokumentaci, zejména všechny daňové doklady, objednávky, smlouvy o dílo a doklady o zaplacení faktur. Protože ze strany správce daně byla vyjádřena pochybnost o věrohodnosti předložených dokladů, prokázal stěžovatel svůj nárok na odpočet této daně uvedením dodavatele a subdodavatelů předmětných prací. Správce daně však ani na základě výslechu těchto svědků (P. D., ing. V. R., L. J., P. T.) nedospěl k závěru, že by se stěžovateli podařilo prokázat provedení oprav způsobem, vymezeným v daňových dokladech. S tím stěžovatel zásadně nesouhlasí a uvádí, že na něj nelze přenášet odpovědnost za případné nedostatky v dokumentaci P. D. a jeho subdodavatelů.

[7] Stěžovatel rovněž tvrdí, že správce daně neprokázal existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví vedeného stěžovatelem tak, jak požaduje ustanovení § 31 odst. 8 zákona č. 337/1993 Sb., o správě daní a poplatků (dále též „daňový řád"). Požadavek na seznam zaměstnanců dodavatelských firem totiž považuje za neobvyklý a nemající oporu v zákoně. S tímto názorem se prý krajský soud sice ztotožnil, nicméně nevyvodil z toho žádné závěry.

[8] Navíc, po třech letech od zdanitelného plnění si subdodavatelé nemohou pamatovat přesné okolnosti provedení předmětných oprav, nehledě na skutečnost, že soud neprovedl navržené výslechy svědků, vycházel pouze z výslechů učiněných v rámci daňové kontroly, takže stěžovatel neměl možnost svoje tvrzení prokázat. K osobě provádějící stavební dozor stěžovatel opakuje, že tento prováděl osobně, byť v dané oblasti není odborníkem.

[9] Stěžovatel konečně namítá, že žalovaný postupoval velmi formalisticky při hodnocení lhůt uvedených ve smlouvě a na objednávkách a nehodnotil tak skutečný obsah právního úkonu.

[10] Proto stěžovatel navrhuje, aby byl napadený rozsudek krajského soudu zrušen a věc mu byla vrácena k dalšímu řízení.

[11] Žalovaný se ke kasační stížnosti k výzvě soudu nevyjádřil.

III. Argumentace soudu

[12] Nejvyšší správní soud poté, co zjistil, že kasační stížnost je přípustná, přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu 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.

[13] Stěžovatel označil kasační důvod, zakotvený v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., takže namítá nezákonnost spočívající v nesprávním posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení. Z konstantní judikatury zdejšího soudu plyne, že tato nezákonnost by byla dána buď aplikací zcela nepřípadných zákonných ustanovení na řešený případ anebo použitím sice správných norem, nicméně vykládaných v rozporu s elementárními interpretačními principy.

[14] V nyní projednávané věci nicméně soud konstatuje, že ve skutečnosti stěžovatel obsahem uplatněné argumentace brojí proti postupu daňových orgánů, když má za to, že oprávněnost nárokovaných daňových odpočtů dostatečně prokázal, a také rozporuje neprovedení některých důkazů krajským soudem. Nejvyšší správní soud proto dospěl k názoru, že stěžovatel fakticky uplatňuje kasační důvody zakotvené v ustanovení § 103 odst. 1 písm. b) a d) s. ř. s., tzn. namítá vady správního řízení a jinou vadu řízení před soudem.

[15] Stěžovatel zejména uvádí, že krajský soud neprovedl jím navrhované důkazy – výslechy svědků P. D., P. T. a L. J. a dále znalecký posudek ing. K. a odborné vyjádření znalce L. K. K tomu z obsahu napadeného rozsudku krajského soudu plyne, že neprovedení těchto důkazů soud odůvodnil tím, že tyto svědecké výpovědi byly uskutečněny již v řízení před správcem daně a žalovaný jejich obsah náležitě zohlednil, a to v kontextu s ostatními důkazy. Zmiňovaný znalecký posudek a odborné vyjádření pak byly způsobilé prokázat toliko provedení oprav, což však daňové orgány nezpochybnily. Proto provedení těchto důkazů označil krajský soud za bezpředmětné.

[16] K tomu Nejvyšší správní soud uvádí, že podle jeho stabilní judikatury (viz např. rozsudek sp. zn. 2 Afs 70/2008, 7 Afs 79/2007, in: www.nssoud.cz) stávající systém soudního přezkumu správních rozhodnutí je založen na zásadě plné jurisdikce. To znamená, že krajský soud je povinen vypořádat se i s nově navrženými důkazními prostředky a posoudit jejich relevanci, nikoliv je paušálně odmítnout. Pokud tak neučiní, zatíží svoje řízení vadou (situace v literatuře a judikatuře označovaná jako „opomenutý důkaz“). Na straně jedné totiž samozřejmě platí, že soud přezkoumává napadené správní rozhodnutí podle skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 odst. 1 s. ř. s.). K objasnění tohoto skutkového a právního stavu je však rozhodující soud oprávněn zopakovat nebo i doplnit důkazy provedené správním orgánem (§ 77 odst. 2). Jakýkoliv jiný výklad proto smysl tzv. plné jurisdikce ve správním soudnictví popírá (viz také rozsudek sp. zn. 5 Afs 14/2004, in: č. 618/2005 Sb. NSS).

[17] Žalobce se proto v rámci řízení před krajským soudem může domáhat provedení dosud neprovedených důkazů, mají-li prokázat rozhodné skutečnosti ke dni rozhodování správního orgánu. Rozhodnutí, které z navržených důkazů provede a které nikoli, je samozřejmě výlučně na úvaze soudu (§ 52 odst. 1 s. ř. s.); to jej však nezbavuje povinnosti takový postup odůvodnit (viz např. rozsudek NSS ze dne 28. 4. 2005, sp. zn.

5 Afs 147/2004, č. 618/2005 Sb. NSS). Přitom je třeba (viz např. rozsudek NSS sp. zn. 5 Afs 44/2008) respektovat specifickou povahu daňového řízení. Daňový subjekt totiž nese v daňovém řízení důkazní břemeno ohledně prokázání tvrzené výše svých daňových povinností; je proto povinen navrhovat již v daňovém řízení k prokázání svých tvrzení důkazy. Závěry finančních orgánů tedy i v předmětné věci nutně vycházejí z toho, zda daňový subjekt své důkazní břemeno unesl, či nikoliv. Pokud daňový subjekt tuto svoji povinnost nesplní, nemůže pak již rozhodnutí finančních orgánů z této skutečnosti vycházející následně zpochybňovat v řízení před soudem tím, že bude dodatečně navrhovat provedení důkazů, které již mohl uplatnit v daňovém řízení. Jinak řečeno, řízení před soudem nemůže a ani nemá nahrazovat řízení před správním orgánem a daňový subjekt nemůže svoji liknavost v daňovém řízení zhojit až v řízení soudním. V opačném případě by totiž byla zpochybňována samotná koncepce správního soudnictví, založená na přezkumu správních rozhodnutí.

[18] Neprovedení navrženého důkazu soudem ze shora uvedených důvodů však může být odůvodněno též tím, že jej mohl a měl navrhnout stěžovatel již v daňovém řízení, neboť tento důkaz měl sloužit zjevně k prokázání skutečností, o kterých byl daňový subjekt ze strany finančních orgánů dostatečně informován. Koncepce daňového řádu je totiž založena na součinnosti daňového subjektu, který musí být správcem daně vyzván, aby se vyjádřil k jeho pochybnostem (§ 16 odst. 8, § 43 odst. 1), zejména mu musí být umožněno navrhnout příslušné důkazy. Důkazní prostředky může daňový subjekt uvést i v odvolání [§ 48 odst. 3 písm. e) daňového řádu] a dokonce i poté, tj. až do doby, kdy je o odvolání rozhodnuto (odst. 7 cit. ustanovení).

[19] Jak uvedl zdejší soud v rozsudku sp. zn. 2 Afs 35/2009, v každém případě je třeba nalézat rozumnou rovnováhu, zohledňující jednak zásadu plné jurisdikce rozhodování správního soudu na straně jedné, a zamezující zjevným obstrukcím ze strany daňového subjektu na straně druhé, který si jejich existence v konkrétním případě mohl být dobře vědom, nicméně rozhodne se je uplatnit až v žalobním řízení z důvodu jakési procesní taktiky. Na provedení důkazů nově navržených v řízení před krajským soudem je proto třeba trvat tehdy, pokud (1.) soud přesvědčivě neodůvodní nadbytečnost jejich provedení a (2.) tyto důkazy nemohly být navrženy již v řízení odvolacím, a to kupř. proto, že odvolací rozhodnutí (resp. důvody, na nichž je založeno) bylo pro daňový subjekt objektivně překvapivé, anebo že toto řízení bylo zatíženo zásadními vadami (např. nebylo umožněno důkazní návrhy podat, finanční orgán je odmítl přijmout atp.).

[20] V nyní projednávané věci je situace specifická tím, že stěžovatel navrhl opětovné provedení výslechu svědků již jednou vyslechnutých správcem daně. Pokud tak proto krajský soud neučinil právě s odkazem na nadbytečnost z důvodu opakovanosti, nelze mu nic zásadního vytknout. Je tak zřejmé, že se krajský soud nedopustil vad řízení, spočívajících v situaci shora popsané jako „opomenutý důkaz“. Jinak řečeno, pokud by výslech těchto svědků měl soud zopakovat, musel by pro to existovat silný důvod: např. dříve provedené výslechy by byly procesně nepoužitelné, zmatečné, nedostatečné, nesměřující k podstatě řešených otázek apod. Nic takového však v nyní projednávané věci z obsahu spisu neplyne a argumentace vedená tímto směrem se neobjevuje ani v kasační stížnosti, když pouze v obecné rovině stěžovatel značně spekulativně uvedl, že výslechy učiněné v rámci daňové kontroly *„nejsou procesně ani kvalitativně srovnatelné s výslechy provedenými před soudem*“.

[21] Stěžovatel přitom opomíjí, že význam svědecké výpovědi logicky klesá v závislosti

na plynutí času. Jestliže se v daném případě jednalo o daňově uznatelná plnění za období červen a září 2004 a k výslechu svědka J. došlo dne 11. 4. 2007, P. D. dne 30. 3. a 30. 10. 2006 a Z. T. dne 2. 10. 2007, nelze se domnívat, že by uvedení svědkové v řízení před soudem (žaloba byla podána až dne 13. 6. 2008) byli schopni uvést další skutečnosti, které v daňovém řízení opomenuli či zamlčeli. Zdejší soud považuje v této souvislosti za důležité, že ve všech případech byl u těchto výslechů přítomen stěžovatel, případně jeho zmocněný zástupce ing. H., resp. přinejmenším o tomto výslechu byli řádně vyrozuměni, takže jim nic nebránilo v náležitém vytěžení svědků. Přitom L. J. vypověděl, že neví, kteří konkrétní pracovníci vykonávali opravy, ani kolik jich bylo či pro jaké firmy pracovali; že neví, zda byl veden stavební deník a kdo vykonával odborný dozor a nebyl informován ani o finanční stránce věci. P. D. zase uvedl, že si nevzpomíná, kdo byl jeho odběratelem v období roku 2004 a že daňová přiznání nepodával z důvodu svého lajdáctví. Konečně Z. T. vypověděl, že o opravách strojů budov či vozovky v Chodově v roce 2004 nic neví, tyto práce neprováděl ani nezajišťoval. Až dne 10. 10. 2007 se sám dostavil ke správci daně s tím, že si vzpomněl, že pro pražskou firmu v Chodově pracoval, konkrétně vykonával zednické práce, nicméně příslušné doklady se mu ztratily.

[22] Pokud za dané situace krajský soud dospěl k závěru, že práce provedené Z. T. nebyly prokázány, což podrobně odůvodnil žalovaný zjištěním, že předložené faktury nemohly být vyrobeny v roce 2004 (nejdříve až v roce 2006) a ostatními svědeckými výpověďmi, nespatřuje v tomto závěru zdejší soud jakoukoliv nelogičnost či nezákonnost postupu krajského soudu. Svědek T. si ostatně nepamatoval, co konkrétně mělo být opravováno, s kým jednal a ani kdo si práce objednal. Navíc, v roce 2004 jmenovaný pracoval na stavbách v Plzni, avšak nikoliv na živnostenský list, který měl pozastavený.

[23] Rovněž ohledně znaleckého posudku ing. K. a odborného vyjádření L. K. krajský soud správně dovodil, že oba tyto navržené důkazy jsou způsobilé prokázat pouze faktické provedení předmětných oprav, což však finanční orgány nezpochybnily. Jejich provedení by proto nemohlo nic změnit na výsledku daňového řízení a jevilo se tedy i podle přesvědčení Nejvyššího správního soudu jako nadbytečné.

[24] Stěžovateli nelze přisvědčit ani ohledně údajného neprokázání existence skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví a jiných povinných evidencí či záznamů dle ustanovení § 31 odst. 8 písm. c) daňového řádu. Krajský soud totiž správně konstatoval, že v projednávaném případě nešlo o zpochybnění celého účetnictví stěžovatele, nýbrž pouze o dva konkrétní výdaje. V tomto směru jsou však obě rozhodnutí žalovaného přesvědčivě a řádně odůvodněna. Stěžovatel se proto mýlí, když namítá, že na něj finanční orgány přenesly odpovědnost za zjištěné nedostatky v účetnictví P. D. Ve skutečnosti totiž bylo v daňovém řízení vyvráceno, že tyto práce vůbec P. D. provedl a stěžovatel nedoložil, kdo konkrétně měl předmětné práce provést a neunesl tak svoje důkazní břemeno. V tomto směru postačuje odkázat na podrobné odůvodnění obou rozhodnutí žalovaného.

[25] Ze všech shora uvedených důvodů dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji podle ustanovení § 110 odst. 1 in fine s. ř. s. zamítl.

[26] Stěžovatel, který neměl v tomto soudním řízení úspěch, nemá právo na náhradu nákladů řízení a úspěšnému žalovanému náklady řízení nevznikly. Proto soud rozhodl, že se žalovanému právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznává (§ 60 odst. 1,

§ 120 s. ř. s.).

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

V Brně dne 21. prosince 2010

JUDr. Vojtěch Šimíček
předseda senátu