

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Jaroslava Hubáčka a soudců JUDr. Elišky Cihlářové a JUDr. Karla Šimky v právní věci žalobce: **M. Ch.**, zastoupen JUDr. Ivanou Seifertovou, advokátkou se sídlem Masarykovo nábřeží 12, Praha 1, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Praze**, se sídlem Žitná 12, Praha 2, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze 19. 5. 2009, č. j. 10 Ca 187/2007 - 42,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

Městský soud v Praze (dále též „městský soud“) napadeným rozsudkem ze dne 19. 5. 2009, č.j. 10 Ca 187/2007-42, zamítl jako nedůvodnou žalobu M. Ch., kterou se domáhal zrušení rozhodnutí Finančního ředitelství v Praze (dále také „finanční ředitelství“) ze dne 26. 3. 2007, č. j. 2236/07-1300-506729, jímž bylo zamítnuto odvolání žalobce proti rozhodnutí Finančního úřadu ve Voticích (dále též „správce daně“) ze dne 12. 7. 2006, č. j. 12906/06/023970/2216, kterým byla žalobci za zdaňovací období 4 čtvrtletí roku 2004 stanovena daň z přidané hodnoty – vlastní daňová povinnost ve výši 948 651 Kč (dále jen daň“). Městský soud došel k závěru, že žalobce neprokázal oprávněnost uplatněného nároku na odpočet daně ve výši 1 377 226 Kč, jak jej původně vyčíslil v podaném daňovém přiznání. Naopak se ztotožnil s žalovaným finančním ředitelstvím, že předkládané důkazní prostředky žalobce jsou neprůkazné, nevěrohodné a navzájem si odporují. Správce daně proto v souladu se zákonem vyčíslil daň žalobce – vlastní daňovou povinnost částkou 948 651 Kč. Městský soud také nepřistoupil k doplnění důkazního řízení provedením výslechů navrhovaných svědků a předkládáním nových

listinných důkazů – příjmových dokladů – k předávacím protokolům č. 1 - 10, kterými by nahradil ty, jež původně předložil správním orgánům v daňovém řízení. Nelze totiž přehlédnout, že doposud předložené důkazní prostředky byly, co do uváděných údajů (tj. ve smlouvě, předávacích protokolech i fakturách) ve výrazném nesouladu, a takové intenzity a rozsahu, že ani dodatečným doložením nových pokladních dokladů nebyl žalobce sto prokázat předmět a rozsah jednotlivých deklarovaných přijatých plnění. Pokud jde o doplnění skutkového stavu věci provedením svědeckých výpovědí dovodil, že jejich provedení není třeba. Žalobce měl v daňovém řízení před správcem daně i finančním ředitelstvím dostatek možnosti využít všech dostupných prostředků k ochraně a prosazení svých práv. Není proto na místě snažit se teprve nyní až před soudem zvrátit důkazní nouzi návrhy na provedení nových důkazů – svědeckými výpověďmi. Neprovedení důkazu výslechem svědka P. není ani v rozporu se zásadami logického uvažování. Navržený svědecký výslech totiž nemohl vyvrátit, či odstranit vzniklé pochybnosti správce daně pramenící ze žalobcem doposud předložených důkazů. Žalovaný nepochybil ani pokud jde o hodnocení shromážděných důkazních prostředků, zejména dokládaných CD-R nosičů a jiných listinných důkazů. Hodnocení shromážděných důkazů bylo provedeno řádně a dostatečně. Rozhodnutí finančního ředitelství zřetelně obsahuje důvody a úvahy, kterými se rozhodující orgán řídil při hodnocení zjištěného skutkového stavu věci. Jeho závěry jsou v tomto směru logické a jsou odrazem řádně provedeného dokazování (srov. str. 3, 4 a 5). Městský soud proto dospěl k závěru, že žalobou napadené rozhodnutí finančního ředitelství není stiženo vytýkanými vadami, a proto podanou žalobu jako nedůvodnou zamítl.

Proti tomuto rozsudku městského soudu podal žalobce M. Ch. jako stěžovatel (dále jen „stěžovatel“) kasační stížnost, kterou opřel o důvody uvedené v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s.

Stěžovatel především brojí v kasační stížnosti proti nedostatečné odborné erudici pracovníků správního orgánu, která negativně ovlivnila průběh a zejména výsledek řízení před správcem daně na poli dokazování. Městskému soudu vytýká, že při svém rozhodování nepřihlédl k pochybením správního orgánu při zjišťování skutkového stavu věci - provádění a hodnocení důkazů. Pokud mu totiž nebylo umožněno prokázat přijatá a odvedená plnění v rámci dotčené zakázky, měl správní soud napadené rozhodnutí finančního ředitelství zrušit pro nedostatečně nebo nesprávně zjištěný skutkový stav věci, popřípadě sám skutkový stav doplnit. Toto ovšem městský soud neučinil, když vytýkané vady neshledal a ani neprovedl navržené důkazy. I z tohoto důvodu se proto i před Nejvyšším správním soudem musí domáhat provedení důkazů svědeckými výpověďmi Z. P., M. P., V. V. a A. Z., a nově i znaleckého posudku ohledně plnění a ocenění plnění poskytnutého daňovým subjektem. V důsledku těchto pochybení pak městský soud došel k nesprávnému právnímu závěru stran přijatých zdanitelných plnění daňovým subjektem. Stěžovatel proto navrhuje, aby Nejvyšší správní soud zrušil napadený rozsudek městského soudu a věc vrátil tomuto soudu k dalšímu řízení.

Žalované finanční ředitelství se k podané kasační stížnosti nevyjádřilo.

Nejvyšší správní soud přezkoumal kasační stížností napadený rozsudek městského soudu v souladu s ustanovením § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které

uplatnil stěžovatel v podané kasační stížnosti a dospěl k závěru, že kasační stížnost není opodstatněná.

Z obsahu předloženého spisu vyplývá, že si stěžovatel v přiznání k dani z přidané hodnoty vyčíslil nadměrný odpočet daně ve výši 428 575 Kč. Správci daně však vznikly pochybnosti o skutečné výši stěžovatelem uplatněného nároku na odpočet daně z přidané hodnoty. Vydal proto výzvu dle § 43 odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní a poplatků"), kterou stěžovateli uložil, aby mu prokázat nárok na odpočet daně v souladu s ustanovením § 72 odst. 1 a § 73 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném pro zdaňovací období 4. čtvrtletí roku 2004 (dále jen „zákon o dani z přidané hodnoty"). Po provedeném vytýkacím řízení dospěl správce daně k závěru, že si stěžovatel skutečně neoprávněně uplatnil odpočet daně z přidané hodnoty za zdaňovací období 4. čtvrtletí roku 2004 ve výši 1 377 226 Kč u plnění podle faktur č. CH/2004/01 - č. CH/2004/25, na nichž byl vymezen předmět plnění: Účtujeme Vám dle smlouvy uzavřené dne 2. 10. 2004 za práce viz příloha", kde byl jako dodavatel uvedena společnost D.B.-PR, s.r.o. (dále též „deklarovaný dodavatel nebo jen „dodavatel"). Správce daně proto platebním výměrem vyčíslil částku vlastní daňové povinnosti stěžovateli ve výši 948 651 Kč. Proti tomuto platebnímu výměru podal stěžovatel odvolání, ve kterém namítal nesprávně a nedostatečně provedené dokazování. K důkazu navrhl zejména smlouvu o spolupráci mezi stěžovatelem a deklarovaným dodavatelem z 2. 10. 2004 (dále jen smlouva") a k této smlouvě se vztahující předávací protokoly č. 1-25. Odvolání stěžovatele finanční ředitelství zamítlo svým rozhodnutím ze dne 26. 3. 2007, č. j. 2236/07-1300-506729. Toto ředitelství dospělo ke shodnému závěru se správcem daně, a to, že stěžovatel neprokázal oprávněnost uplatněného odpočtu daně mající původ v plnění, která měl dle předložených faktur č. CH/2004/01- č. CH/2004/25 uskutečnit pro stěžovatele právě deklarovaný dodavatel, resp. že neprokázal zákonné předpoklady vzniku nároku na odpočet daně. K totožnému právnímu závěru, tj. že stěžovatel neprokázal oprávněnost odpočtu daně u uvedených plnění dospěl i městský soud. Současně neshledal opodstatněnými žalobní body, jimiž stěžovatel vytýkal správním orgánům nedostatky při zjišťování skutkového stavu a hodnocení důkazů.

Podle ustanovení § 72 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty má nárok na odpočet daně plátce, pokud přijatá zdanitelná plnění použije pro uskutečnění své ekonomické činnosti. Nárok na uplatnění odpočtu daně vzniká dnem uskutečnění přijatého zdanitelného plnění nebo dnem přijetí platby, pokud platba je přijata plátcem, který uskutečňuje zdanitelné plnění, přede dnem uskutečnění zdanitelného plnění.

Podle ustanovení § 73 odst. 1 věty prvé zákona o dani z přidané hodnoty plátce prokazuje nárok na odpočet daně daňovým dokladem, který byl vystaven plátcem a byl zaúčtován podle zvláštního právního předpisu, popřípadě evidován podle § 100 u plátců, kteří nevedou účetnictví.

Podle ustanovení § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků 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 vyzván.

Jelikož stěžovatel v kasační stížnosti implicitně namítl i jinou vadu řízení před městským soudem, která by mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé (neprovedení navrhovaných důkazů), zabýval se Nejvyšší správní soud nejprve touto vytčenou vadou. Je tomu tak proto, že pokud by byl rozsudek městského soudu zatížen touto jinou vadou řízení, mohlo by být přinejmenším předčasné, aby se Nejvyšší správní soud zabýval právním posouzením věci samé.

Rozsudek městského soudu není založen na uvedené jiné vadě řízení.

Otázku, zda je správní soud (v tomto případě městský soud) povinen při přezkoumávání správních rozhodnutí provádět navržené důkazy zodpověděl Nejvyšší správní soud již ve své dřívější judikatuře. Bylo tomu tak např. v rozsudku ze dne 26. 11. 2008, č. j. 8 As 47/2005 - 104, dostupný na www.nssoud.cz, v němž zaujal názor, že: „*Možnost soudu doplnit dokazování (§ 77 odst. 2 s. ř. s.) nelze bez dalšího zaměnit za povinnost*“. Obdobný názor pak vyslovil i v rozsudku ze dne 4. 2. 2009, č. j. 1 Azs 61/2008 - 98, dostupný na www.nssoud.cz, když uzavřel, že: „*Krajský soud nemá povinnost provést libovolný důkaz, který mu účastníci navrhnou. Pokud by účastník navrhoval důkaz, jež nemá s danou věcí zjevně žádnou souvislost, případně pokud by nebyl schopný ani k výzvě soudu uvést, co konkrétně má jím navrhovaný důkaz ve vztahu k danému případu dokázat, pak by soud nemusel takový důkaz provádět. Měl by ale povinnost řádně zdůvodnit, proč nepovažuje za nutné důkaz provést.*“. Těmto rozhodnutím je pak společné, že vycházejí z právního názoru Nejvyššího správního soudu obsaženém v rozsudku ze dne 28. 4. 2005, č. j. 5 Afs 147/2004 - 89, který byl publikován ve Sbírce rozhodnutí Nejvyššího správního soudu pod č. 618/2005. Kasační soud vyslovil v tomto rozsudku právní názor, že: „*I. Soud rozhodne, které z navržených důkazů provede a které nikoli (§ 52 odst. 1 s. ř. s.); to jej však nezbavuje povinnosti takový postup odůvodnit. II. Ustanovení § 77 s. ř. s. zakládá nejenom pravomoc soudu dokazováním upřesnit, jaký byl skutkový stav, ze kterého správní orgán ve svém rozhodnutí vycházel, ale také pravomoc dalšími důkazy provedenými a hodnocenými nad tento rámec zjistit nový skutkový stav jako podklad pro rozhodování soudu v rámci plné jurisdikce. Přitom soud zváží rozsah doplňování dokazování tak, aby nenahrazoval činnost správního orgánu. III. 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*“.

Nelze přisvědčit námitce stěžovatele, který dovozuje jinou vadu řízení před městským soudem od okolnosti, že městský soud neprovedl stěžovatelem v žalobě navrhované důkazy. Je tomu proto - s přihlédnutím k citované judikatuře kasačního soudu - že není povinností správního soudu (městského soudu) provádět navržené důkazy; tento postup však musí náležitě odůvodnit. Není tedy jinou vadou řízení před správními soudy ve smyslu ustanovení § 103 odst. 1 písm.d) s. ř. s., pokud soud neprovede navrhované důkazy a současně rozvede, z jakých důvodů doplnění skutkového stavu věci nepovažuje za nezbytné.

Tak tomu bylo i v této věci.

Městský soud v odůvodnění napadeného rozsudku dostatečně rozvedl své úvahy o tom, z jakých důvodů není třeba přistoupit k doplnění skutkového stavu věci o výpovědi

svědků a není třeba provádět stěžovatelem nově navrhované listinné důkazy (str. 13). Městský soud zcela opodstatněně dovodil, že jeho oprávnění doplnit skutkový stav zjištěný před správními orgány neznamená provádění „nového dokazování“, pokud stěžovatel nebyl na poli dokazování před správními orgány dostatečně aktivní a dostal se do důkazní nouze. Bylo naopak zcela na stěžovateli, aby v řízení před správním orgánem snesl k prokázání svých tvrzení dostatek důkazů. Správnímu soudu totiž nepřísluší nahrazovat činnost správního orgánu. Jeho kompetencí je právě přezkoumávání zákonnosti výsledků této činnosti správních orgánů. K doplňování dokazování pak lze přistoupit zejména za situace, kdy ze strany správního orgánu nejsou reflektovány důkazní návrhy. Ve vztahu k nadbytečnosti provedení výslechu svědka P. městský soud uzavřel, že tento důkaz sám o sobě, zvláště pak i s ohledem na rozsah nesrovnalostí v daňovém řízení doložených důkazů, nemůže prokázat předmět a rozsah jednotlivých sporných přijatých plnění. Ohledně navržených výslechů dalších svědků, městský soud zcela opodstatněně poukázal na skutečnost, že mu za důkazní nouze stěžovatele nepřísluší zjišťovat zcela nový skutkový stav věci, jakož i na to, že nelze žalovanému finančnímu ředitelství opodstatněně vytýkat, že se nezabýval výpověďmi těchto dalších svědků, kteří ve věci stanovené daně z přidané hodnoty nebyli před správními orgány navrženi jako svědci. Obdobně soud uvážil i o návrhu stěžovatele na předložení nových příjmových dokladů k protokolům č. 1-10, u nichž nesouhlasí uvedené částky s částkami obsaženými v těchto protokolech. Řízení před správními soudy totiž, jak přiléhavě podotkl městský soud, neslouží k postupnému odstraňování rozporů v doposud doložených důkazních prostředcích; stěžovatel je nadto ani nedoložil, ať již samotnému městskému soudu či soudu kasačnímu.

Městskému soudu nelze ani přičítat, že by otázka doplnění skutkového stavu věci zůstala zcela stranou jeho pozornosti před vyhlášením rozsudku, když z protokolu o jednání vyplývá, že se otázkou doplnění dokazování zabýval.

Pokud pak stěžovatel nesouhlasil s předestřeným postupem městského soudu ve vztahu k závěru o zbytnosti provedení jednotlivých důkazů ze žalobního řízení, nic mu nebránilo, aby kasačnímu soudu pregnantně předestřel důvody a argumenty, z nichž usuzuje, že městský soud zásadně pochybil, pokud jednotlivé navržené důkazy neprovedl. Za tohoto stavu Nejvyšší správní soud neshledal důvody k tomu, aby ve věci nařídil jednání a v jeho rámci prováděl důkazy svědeckými výpověďmi Z. P., M. P., V. V. a A. Z., a nově i znaleckým posudkem ohledně plnění a ocenění plnění poskytnutého stěžovatelem. Nadto nelze pominout, že zde není jakéhokoliv rozumného důvodu ke zkoumání plnění poskytnutého stěžovatelem. Spornou totiž byla otázka plnění přijatých stěžovatelem.

Námitku podřaditelnou pod ustanovení § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s. stěžovatel předestřel kasačnímu soudu poměrně stroze. Nedostatky při zjišťování skutkového stavu stěžovatel totiž omezil, resp. blíže konkretizoval, toliko ve vztahu k pochybení správního orgánu spočívajícího v neprovedení důkazu svědeckou výpovědí Z. P.; neprovedení jiných svědeckých výpovědí však blíže neupřesnil. Je tomu tak proto, že v ostatním směřují výtky stěžovatele ve skutečnosti vůči nesprávnému právnímu posouzení vytýkaných vad řízení před správními orgány, konkrétně proti nesprávnému hodnocení důkazů.

Námitka, že správní orgány vyšly z nedostatečně zjištěného skutkového stavu věci neobstojí.

Nejvyšší správní soud nejprve konstatuje, že předestřené závěry stran rozsahu odůvodnění soudního rozhodnutí (povinnosti soudu uvést ve svém rozhodnutí důvody, pro které neprovádí navržené důkazy), je nutno bezezbytku vztáhnout i na rozhodnutí vydávaná v rámci správního-daňového řízení. V tomto směru lze obecně odkázat na závěry obsažené v usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 2. 2008, č. j. 7 Afs 212/2006 - 74, které je uveřejněno pod č. 1566/2008 Sbírky rozhodnutí Nejvyššího správního soudu. V tomto rozhodnutí Nejvyšší správní soud judikoval, že *„Rozsah provedeného přezkumu musí nalézt odraz v písemném odůvodnění rozhodnutí odvolacího orgánu"*. Nepřezkoumatelnost rozhodnutí pro nedostatek důvodů je tedy třeba vykládat v jejím skutečném smyslu, tj. jako nemožnost přezkoumat určité rozhodnutí bez možnosti zjistit v něm jeho obsah nebo důvody, pro které bylo vydáno. Odvolací správní orgán je tak - obdobně jako správní soud - povinen při svém rozhodování ozřejmit účastníkům řízení důvody, které jej vedou k tomu, že navržený důkaz neprovede. Pokud by tak neučinil, mohla by být opodstatněná výtka, že vyšel z nedostatečně zjištěného skutkového stavu věci. Tak tomu ale v této věci nebylo.

Je tomu tak proto, jak již uvedl ve svém rozsudku městský soud, že odvolací správní orgán – finanční ředitelství v odůvodnění svého rozhodnutí obsáhle rozvedlo své úvahy pro které mělo za nadbytečné provádět výslech svědka P. údajného zaměstnance dodavatele (B.D. - PR, s. r. o.). Konkrétně finanční ředitelství, i s poukazem na sdělení dožádaného správce daně – Finanční úřad Brno II., poukazovalo zejména na okolnost, že deklarovaný dodavatel neměl v rozhodném období žádné zaměstnance. Za bezpředmětné považovalo finanční ředitelství provedení této svědecké výpovědi i s ohledem na vzájemnou rozporuplnost jednotlivých důkazních prostředků – listin, které měly být vystaveny uvedeným dodavatelem. Nejvyšší správní soud, s ohledem na uvedené, proto považuje předestřenou úvahu správního orgánu o tom, že je nadbytečné tento navržený důkaz provádět, za zcela opodstatněnou a dostačující. Nelze totiž bez povšimnutí přejít zásadní nesrovnalosti v do té doby předložených důkazech. Konkrétně jde zejména o nesrovnalosti stran předmětu deklarovaných plnění dle předložené smlouvy ve vztahu k deklarovanému rozsahu plnění dle jednotlivých protokolů, jak ostatně žalované finanční ředitelství detailně popsalo ve svém rozhodnutí (str. 2, 3, 4 odůvodnění) a o nesrovnalosti v protokolech a fakturách ve vztahu k doloženým příslušným pokladním dokladům. Pokud proto v této souvislosti městský soud neshledal, že by správní orgány pochybily při zjišťování skutkového stavu věci, nelze jeho závěru ničeho vytknout.

Důvodná není ani výtka, že by městský soud pochybil, pokud napadené rozhodnutí nezrušil pro vytýkané vady při hodnocení důkazů správními orgány (DVD, sporné faktury) a vyšel z mylného závěru o propojení dodavatele s firmou BEDY a. s.

Jak již dříve judikoval Nejvyšší správní soud např. v rozsudku ze dne 28. 7. 2008, č. j. 5 Afs 5/2008 - 75, který by publikován ve Sbírce rozhodnutí Nejvyššího správního soudu pod č. 1702/2008, je podle ustanovení § 2 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků dokazování v daňovém řízení založeno na zásadě volného hodnocení důkazů. To znamená, že hodnocení důkazů musí vyplynout z racionálního myšlenkového procesu odpovídajícího požadavkům formální logiky, v jehož rámci bude důkladně posouzen každý z provedených důkazů jednotlivě a zároveň budou veškeré tyto důkazy posouzeny v jejich vzájemné souvislosti. Toto oprávnění si ovšem nelze na druhou stranu vykládat tak, že by rozhodnutí správce daně o skutkové stránce věci mohlo být výsledkem libovůle. Musí tedy v souladu se zásadou zákonnosti a přiměřenosti řízení dbát na zachování práv a

právem chráněných zájmů daňových subjektů a volit takové prostředky, které daňový subjekt nejméně zatěžují (§ 2 odst. 1 a 2 zákona o správě daní a poplatků), to znamená, že správce daně musí dát daňovému subjektu dostatečný prostor pro uplatnění jeho práv.

Pokud došel městský soud k závěru, že správní orgány při provádění dokazování nepochybily, byť v podrobnostech odkázal na obsah odůvodnění správního rozhodnutí, nelze tomuto závěru ničeho vytknout.

Je tomu tak proto, že se finanční ředitelství dostatečně zabývalo jednotlivými předloženými důkazními prostředky, jak to vyplývá ze strany 3, 4 a 5 odvolacího rozhodnutí. V odůvodnění tohoto rozhodnutí je obsaženo nejen hodnocení jednotlivých důkazních prostředků, ale především jejich hodnocení ve všech vzájemných souvislostech. Jinými slovy vyjádřeno, z odůvodnění rozhodnutí odvolacího správního orgánu lze dovozovat, jakou důkazní hodnotu přisuzovalo finanční ředitelství jednotlivým důkazním prostředkům. Konkrétně ve vztahu k vytýkanému vadnému hodnocení předloženého DVD nosiče (ve skutečnosti však byly předloženy toliko 2 ks CD-R nosičů k protokolům č. 16 a 18) je nutno konstatovat, že se jimi odvolací orgán zabýval. Bylo tomu konkrétně na straně 4. odůvodnění rozhodnutí. Finanční ředitelství zde k předloženým CD-R konstatovalo, že část souborů na nich uložených je z roku 2001-2003 – tj. před tím než mělo být vůbec deklarované plnění kontrahováno (před účinností smlouvy) a část až z roku 2005, tzn. po účinnosti smlouvy i po datu uvedenému na předložených předávacích protokolech. Ze samotných CD-R je pak zřejmé, že byla vytvořena až koncem roku 2006, přestože mělo být součástí protokolu ze dne 26. 11. 2004 a ze dne 30. 11. 2004. Dále pak finanční ředitelství konstatovalo rozporuplnost obsahu důkazních prostředků. V několika případech zde totiž byly i ve vztahu k příslušnému protokolu (č. 16 i 18) nesrovnalosti stran autora internetových stránek (obdobně i pokud jde o protokol č. 23 /www.iceman.cz/). Nelze proto ničeho vytknout právnímu závěru odvolacího správního orgánu, že tyto důkazní prostředky nelze, a to pro jejich vnitřní rozpor i rozpor s jinými předloženými důkazními prostředky, osvědčit jako důkazy o uskutečnění deklarovaných plnění uváděným dodavatelem stěžovatele.

Obdobně nelze ničeho vytknout ani hodnocení důkazů – faktur ze strany finančního ředitelství. Z podaného odůvodnění je totiž dostatečně zřejmé, že se jimi zabývalo v potřebném rozsahu (zejména předmětem plnění). Toto ostatně byla okolnost, pro kterou správce daně přistoupil k vytýkacímu řízení. Podle ustanovení § 73 odst. 12 zákona o dani z přidané hodnoty totiž daňový doklad (§ 28 a násl. téhož zákona) pro prokázání nároku na odpočet daně musí obsahovat všechny náležitosti stanovené tímto zákonem. Pokud doklad neobsahuje všechny náležitosti daňového dokladu, prokazuje se nárok podle zvláštního právního předpisu. Tímto je pak ustanovení § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků. Tak tomu bylo i v tomto případě. Nárok na odpočet daně již nevychází, resp. nemá podklad v předložených dokladech, ale v provedeném dokazování. Pro posouzení oprávněnosti nároku na odpočet daně totiž není za tohoto stavu rozhodující formální stav vykazovaný fakturami – daňovými doklady, ale stav skutečný – prokázaný jinými důkazními prostředky v mezích povinnosti stanovené stěžovateli ustanovením § 31 odst. 9 a požadavky správních orgánů (§ 32 odst. 1 téhož zákona). Pokud proto městský soud aproboval postup správních orgánů, které neosvědčily jako důkaz samotné faktury vystavené dodavatelem, nelze mu ničeho vytknout.

Nelze přisvědčit ani tvrzení stěžovatele, že mu nebylo umožněno prokázat přijatá plnění. Je tomu tak proto, že podle ustanovení § 48 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků platí, že do doby, než je o odvolání rozhodnuto, může odvolatel údaje svého odvolání doplňovat a pozměňovat. Naopak, stěžovatel byl na základě výzvy ze dne 2. 1. 2006, č. j. 67/06/023971/3089, sdělení žalovaného ze dne 13. 12. 2006, č. j. 9330/06-1300-506729, a v neposlední řadě na základě výzvy k doplnění odvolání ze dne 22. 9. 2006, č. j. 15297/06/023970/2216, povinen prokázat uplatněný nárok. Obdobně neobstojí ani tvrzení stěžovatele, že správní orgány nesprávně vycházely ze závěru o propojení dodavatele s firmou BEDY a. s. Tomuto tvrzení neodpovídá jednak obsah spisu a jednak předmětem řízení před právními orgány bylo prokázání nároku stěžovatele na odpočet daně za 4. čtvrtletí roku 2004, a nikoliv vztah uvedených subjektů.

Nejvyšší správní soud se nezabýval námitkou, že městský soud došel k nesprávnému právnímu závěru stran stěžovatelem uplatněného odpočtu daně u plnění dle faktur č. CH/2004/01- č. CH/2004/25, resp. že stěžovatel prokázal nárok na odpočet daně ve smyslu ustanovení § 72 odst. 1 a § 73 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty. Je tomu tak proto, že stěžovatel k této výtce nepředestřel žádnou skutkovou ani právní argumentaci.

Ze všech shora uvedených důvodů Nejvyšší správní soud neshledal kasační stížnost opodstatněnou, a proto ji podle ustanovení § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl bez jednání postupem podle ustanovení § 109 odst. 1 s. ř. s., podle kterého o kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud zpravidla bez jednání.

Výrok o nákladech řízení se opírá o ustanovení § 60 odst. 1 s. ř. s. za použití ustanovení § 120 s. ř. s. Stěžovatel ve věci úspěch neměl a podle obsahu spisu úspěšnému účastníku řízení (žalovanému) žádné náklady v řízení o kasační stížnosti před soudem nevznikly. Nejvyšší správní soud proto rozhodl tak, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

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

V Brně dne 31. března 2010

JUDr. Jaroslav Hubáček

předseda senátu