

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Jaroslava Hubáčka a soudců JUDr. Elišky Cihlářové a JUDr. Karla Šimky v právní věci žalobce: **Ing. J. V.,** zastoupen Mgr. Janem Kostkou, advokátem se sídlem Slezská 36, Praha 2, proti žalovanému: **Finanční ředitelství pro hlavní město Prahu,** se sídlem Štěpánská 619/28, Praha 1, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 10. 11. 2010, č. j. 9 Ca 121/2008 - 41,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá**.

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

Odůvodnění:

Včas podanou kasační stížností se žalobce - Ing. J. V. domáhá u Nejvyššího správního soudu vydání rozsudku, kterým by byl zrušen rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 10. 11. 2010, č. j. 9 Ca 121/2008 - 41, a věc vrácena tomuto soudu k dalšímu řízení.

Městský soud v Praze (dále také „městský soud“) napadeným rozsudkem ze dne 10. 11. 2010, č. j. 9 Ca 121/2008 - 41, zamítl žalobu Ing. J. V., kterou se domáhal přezkoumání a zrušení rozhodnutí žalovaného Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu (dále též „finanční ředitelství nebo žalovaný“) ze dne 24. 1. 2008, č. j. 1397/08-1300-108210, jímž bylo zamítnuto odvolání žalobce proti dodatečnému platebnímu výměru Finančního úřadu pro Prahu 10 (dále též „správce daně“) ze dne 12. 6. 2007, č. j. 235114/07/010522/7226, na daň z přidané hodnoty za IV. čtvrtletí roku 2004 ve výši 4190 Kč, a ze dne 24. 1. 2008, č. j. 1396/08-1300-108210, jímž bylo zamítnuto odvolání žalobce proti dodatečnému platebnímu výměru správce daně ze dne 12. 6. 2007,

č. j. 235093/07/010522/7226, na daň z přidané hodnoty za IV. čtvrtletí roku 2003 ve výši 484 Kč.

Městský soud především neshledal opodstatněnou výtku žalobce, že prokázal oprávněnost uplatněného odpočtu daně z přidané hodnoty u plnění přijatých od daňového subjektu Ing. J. M. v zdaňovacím období 4 čtvrtletí roku 2004 (dále také „4Q2004“). Podle ustanovení § 72 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném pro 4Q2004 (dále jen „zákon o dani z přidané hodnoty“) měl nárok na odpočet daně plátce, pokud přijatá zdanitelná plnění použil pro uskutečnění své ekonomické činnosti. Žalobce však k prokázání uvedených podmínek nároku na odpočet daně z přidané hodnoty předložil faktury č. 28204 - 45204 (resp. 32204, 36204, 42204) a mandátní smlouvu, podle které měl Ing. M. písemně zpracovávat stav a rozsah plnění předmětu smlouvy a vést o jednotlivých krocích přehlednou písemnou a počítačovou evidenci. Podle čl. II mandátní smlouvy se však měly platby za služby uskutečnit na základě projednané písemné kalkulace mandatáře a mandanta. Další důkazy žalobce (včetně uvedených kalkulací) nepředložil a ani nenavrhl provést. Žalobcovo tvrzení o oprávněnosti nároku na odpočet daně tak zůstalo pouze v rovině tvrzení a nárok mu nemohl být po právu uznán. Ve spise nemá oporu tvrzení žalobce, že se správce daně a žalovaný nezabývali žalobcovými důkazy. Žalovaný došel k závěru, že předložení pouhých faktur a smlouvy nestačí k prokázání nároku na odpočet daně, který musí být stvrzen i po stránce faktické. Žalobce však neprokázal, že přijatou službu skutečně přijal, ani v čem spočívala, ani jak tato plnění dále použil. Ze spisu je patrné, že důkazní prostředky začal předkládat až po prvém projednání zprávy o kontrole. Na tomto závěru nemohly nic změnit ani písemné důkazy provedené u ústního jednání, a sice faxové zprávy Ing. J. M. a výpisy z účtu žalobce o tom, že žalobci byla faktura účtovaná věřiteli (klienty žalobce) zaplacena. Avšak ani důkazy provedené před soudem neprokazují, že by žalobcem přijatá zdanitelná plnění byla použita k uskutečnění ekonomické činnosti žalobce ve smyslu § 72 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty. Důkazy provedenými při ústním jednání může daňový subjekt jen dílčím způsobem doplňovat svá tvrzení z průběhu správního řízení. Nemůže tedy až v řízení před správním soudem zásadním způsobem doplňovat svá tvrzení ze správního řízení. Je tomu tak proto, že správnímu soudu nepřísluší nahrazovat činnost správního orgánu. Ani ve vztahu k přezkoumávanému rozhodnutí, jímž byla žalobci stanovena daň z přidané hodnoty za 4 čtvrtletí roku 2003 (dále jen „4Q2003“), městský soud neshledal, že by uplatnění nároku na odpočet daně dle dokladu B214 za instalaci UPC (paraboly satelitního přijímače a kabeláže) - bylo prokázáno v souladu se zákonem (§ 19 odst. 1 zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném pro 4 čtvrtletí roku 2003, dále jen „zákon o DPH“). Žalobce sice doložil odpočet daně perfektním daňovým dokladem, nicméně nárok na odpočet daně má nejen pokud nárok doloží po formální stránce, ale tehdy, kdy jej současně stvrdí i po stránce faktické. Žalobce ale k prokázání nároku na odpočet daně předložil pouze uvedený daňový doklad a předestřel tvrzení (v protokolu ze dne 22. 1. 2007), že se jednalo o montáž paraboly a kabeláže, která měla sloužit k připojení k internetu u společnosti UPC, a že tato služba nakonec nebyla žalobci poskytnuta. Za této situace je pak zcela opodstatněný závěr žalovaného, že internet nemohl být žalobci společností UPC poskytnut, když z webových stránek společnosti UPC je zřejmé, že obec Felbabka, resp. Hořovice nepatří mezi místa, ve kterých lze přijímat internet. Z tohoto důvodu proto také nemohl uvedené přijaté plnění použít pro své podnikání. Žalobce ani neprokázal, že by účelem využití přijatého

plnění byl prodej tohoto zabudovaného zařízení. Ve spise je zachyceno původní vyjádření žalobce o tom, že toto plnění pořídil výlučně za účelem budoucího připojení k internetu. Ani v tomto případě tedy žalobce neprokázal naplnění zákonných předpokladů pro vznik nároku na odpočet daně - § 19 odst. 1 a 2 zákona o DPH. Ostatně žalobce k prokázání nároku předestřel své tvrzení až po seznámení s výsledkem kontroly v protokolu ze dne 22. 1. 2007, kde vyslovil, že službu přijal se záměrem využít instalaci paraboly satelitního přijímače plus kabeláže k připojení firmy - provozovny na internet. O postoji žalobce v průběhu daňového řízení pak jednoznačně svědčí i předchozí protokoly ze dnů 26. 7. 2006 a 12. 10. 2006. Městský soud podanou žalobu neshledal důvodnou a proto ji zamítl.

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

Stěžovatel především namítl, že městský soud nesprávně uvážil otázku prokázání nároku na odpočet daně. Pokud jde o neuznaný odpočet daně za 4Q2004, správní soud vyšel chybně z toho, že pokud jako daňový subjekt nepředložil „*přehlednou písemnou a počítačovou evidenci, jak předpokládal čl. II. mandátní smlouvy*“, neměl nárok na odpočet daně. Ing. M. v souladu s mandátní smlouvou pro něho kontaktoval obchodní společnosti a fyzické osoby (dlužníky i věřitele). U dlužníků pak pro něho Ing. M. zjišťoval informace dle mandátní smlouvy, které se jich týkaly, a sjednával s nimi schůzky za účelem obchodního jednání vedoucího k úhradě problematických pohledávek. Nevyhnutelnou složkou činnosti Ing. M. tedy bylo obstarávání a ověřování aktuálních osobních údajů o dlužnících z veřejně přístupných databází, jako je obchodní rejstřík, registr ekonomických subjektů, apod. Tyto údaje pak jako daňový subjekt dále zpracovával, spravoval a doplňoval údaji ve smyslu zákona č. 101/2000 Sb., o ochraně osobních údajů. Tato databáze byla zřízena za podmínek ustanovení § 5 odst. 1 písm. b) a § 18 odst. 1 písm. a) téhož zákona. Důvodem, proč tuto databázi nepředložil bylo to, že ji byl nucen zlikvidovat po pominutí důvodů, pro něž byla zpracována - tj. po uhrazení souvisejících pohledávek věřitelům, a to v době několika měsíců před provedením kontroly. Stěžovatel je přesvědčen, že likvidaci evidence, která obsahovala osobní údaje - jména, adresy, bydliště, případně telefonní, faxové či e-mailové spojení, identifikační a daňový kód a kód správce databáze, provedl zcela v souladu s ustanovením § 20, popř. § 21 zákona o ochraně osobních údajů. Nelze mu proto nyní přičítat k tíži, že uvedenou databázi v daňovém řízení nepředložil. V opačném případě by totiž byl ohrožen sankcí až do výše 1 mil. Kč, neboť jejím vydáním cizí osobě (správci daně) by porušil právní předpisy. Nelze proto na něho přenášet odpovědnost za nedokonalost právního řádu, kdy mu na jedné straně je uložena povinnost zlikvidovat evidenci a na druhé straně tato evidence může sloužit jako důkaz v jeho daňovém řízení. Správci daně tedy doložil veškeré možné důkazy, které současně dostatečně prokazují oprávněnost jeho nároku. Ostatně žádný z jím dosud doložených důkazů nebyl zpochybněn ani žalovaným, ani správním soudem. Ke svým nárokům pak doložil faktury z období účinnosti mandátní smlouvy, v nichž zviditelnil provázanost na svá plnění - faktury: č. 32204, ze dne 6. 10. 2004 (pro DOMINO s. r. o.), č. 36204, ze dne 3. 11. 2004 (pro FEST HV) a č. 42204, ze dne 29. 12. 2004 (pro firmu Dostál). Tyto byly vystaveny pro jeho klienty - věřitele vymáhaných pohledávek. Nad rámec uvedeného doložil správnímu soudu i další důkazy - faxové zprávy podepsané Ing. M.,

z nichž je viditelná komunikace s věřiteli (klienty daňového subjektu), kteří zde potvrzují úhradu svých pohledávek předaných mu smluvně k řešení. Spolehlivě tedy prokázal oprávněnost v 4Q2004 uplatněného nároku na odpočet daně z plnění přijatých od Ing. M. Stejně tak to vyplývá z účetně zachycených výpisů z plateb, že za tyto služby řádně zaplatil. Nesprávný je i závěr městského soudu o neoprávněně uplatněném odpočtu daně v zdaňovacím období 4Q2003, za plnění od společnosti Radiotelevize spol. s r. o., pokud uvedený správní soud dovodil, že plnění nepoužil při podnikání nebo při činnosti vykazující znaky podnikání (§ 19 odst. 1 zákona o DPH). Z protokolu ze dne 21. 7. 2005 je zřejmé, že v daňovém řízení předložil smlouvu o nájmu provozovny, uzavřenou mezi ním jako nájemcem a Mgr. J. V. jako pronajímatelkou. Podle článku 6 této smlouvy se zavázal přednostně nabídnout pronajímateli k odkoupení věci nebo technologie nájemce umístěné v předmětu nájmu, sloužící k jeho provozu, zabezpečení a údržbě, popřípadě zhodnocení předmětu nájmu. Z toho je zřejmý úmysl v budoucnu prodat parabolu satelitního přijímače, kabeláže budoucího připojení k internetu třetí osobě, a to bez ztráty hodnoty věci. To vše bez ohledu na to, zda jej do té doby sám použije. Jelikož toto zařízení zařadil do svého obchodního majetku, má možnost jej dále i prodat. Tuto skutečnost pak měl vzít v úvahu správce daně již při provádění daňové kontroly. Má tedy za to, že i v tomto případě prokázal oprávněnost původně uplatněného odpočtu daně u uvedeného přijatého zdanitelného plnění. Ze všech uvedených důvodů navrhuje, aby Nejvyšší správní soud zrušil napadený rozsudek městského soudu, a věc vrátil tomuto soudu k dalšímu řízení.

Finanční ředitelství ve svém písemném vyjádření ke kasační stížnosti označilo mimořádný opravný prostředek stěžovatele za nedůvodný a rozsudek městského soudu za věcně správný. Pokud jde o výtky vůči závěru stran stanovené daně za 4Q2004, pak má za to, že informacemi, které podléhají ochraně osobních údajů nemohou být skutečnosti údajně zjišťované deklarovaným dodavatelem. Je tomu tak proto, že údaje, které měl Ing. M. pro stěžovatele shromažďovat - údaje z obchodního rejstříku o sídle a osobě oprávněné jednat za dotčený subjekt - jsou veřejně dostupné. Obdobně údaje o místě, osobě a času schůzky nepatří mezi chráněné údaje. Nic tedy stěžovateli nebránilo, aby předložil správci daně údajně zlikvidovanou evidenci od Ing. M. Stejně tak nebyl stěžovatel omezen navrhnout jakýkoliv jiný důkaz o fakticitě přijatého plnění a jeho dalším použití. Není rovněž pravdou, že by jediným důkazním prostředkem, který by byl schopen prokázat oprávněnost nároku, byla právě uvedená evidence. Správce daně ani nemůže autoritativně stěžovateli určovat jakými důkazy může (musí) prokázat svůj nárok. Pokud jde o důkazy doložené při jednání, tak správní orgány rozhodovaly za stavu, kdy tu žádné takové důkazy nebyly. Nemůže tak předjímat, jak by tyto důkazy byly správními orgány hodnoceny, kdyby je stěžovatel předložil již ve správním řízení. I neuznaný nárok na odpočet daně z přidané hodnoty od společnosti Radiotelevize, spol. s. r. o., za „instalaci UPC“, byl stěžovatelem uplatněn neoprávněně. Pokud jde o nyní deklarovaný úmysl prodat instalované zařízení, je nutno uvést, že tuto skutečnost stěžovatel odhalil správním orgánům až nyní v kasační stížnosti. Po celou dobu provádění kontroly i trvání odvolacího řízení tvrdil, že firma UPC nabízena připojení na internet, ale toto se doposud nerealizovalo. Jde tedy o účelové tvrzení stěžovatele, které je přímou reakcí na odůvodnění rozsudku městského soudu. K protokolu, v jehož rámci mělo dojít k předání cca 27 smluv ze dne 21. 7. 2005 je pak nutno konstatovat, že tento protokol byl proveden v rámci kontroly daně z příjmů - v roce 2002. V žádném případě se stěžovatel nevyslovil tak, že by měl v úmyslu zařízení od UPC prodat, a že poukazovanou smlouvu považuje za důkaz

použití přijatého plnění ke svému podnikání. V podrobnostech pak žalovaný poukazuje na své rozhodnutí o odvolání a vyjádření ke správní žalobě. Finanční ředitelství proto navrhlo, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

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 předložených spisů vyplývá, že stěžovateli bylo shora uvedenými platebními výměry správce daně dodatečně stanovena daň z přidané hodnoty za 4 čtvrtletí roku 2004 a za 4 čtvrtletí roku 2003. V prvém případě nebyl stěžovateli uznán oprávněným původně uplatněný a přiznaný odpočet daně z přidané hodnoty u plnění od dodavatele - Ing. J. M. za deklarované plnění dle faktur č. FV04021, 04022, 04024 - na poskytnutí služby dle mandátní smlouvy v celkové výši 4190 Kč. V druhém případě nebyl stěžovateli uznán uplatněný odpočet daně z přidané hodnoty u přijatého plnění z dokladu č. B214, za instalaci UPC ve výši 484 Kč. V obou případech správce daně a po té i žalovaný v rozhodnutích o odvolání vyšli z toho, že stěžovatel neunesl v daňovém řízení důkazní břemeno, které na něm vázlo, když neprokázal oprávněnost těchto uplatněných odpočtů daně z přidané hodnoty, resp. že by tato plnění použil při podnikání či pro ekonomickou činnost, jak předpokládá zákon o DPH i zákon o dani z přidané hodnoty. Ve správním spise je pak založena výzva k dokazování ze dne 30. 5. 2006, č. j. 185106/06/010935/6647, kterou byl stěžovatel vyzván k prokázání zákonných předpokladů ke vzniku nároku na odpočet daně. Se skutkovými a právními závěry správních orgánů se posléze při přezkoumávání zákonnosti rozhodnutí žalovaného ztotožnil i městský soud a žalobu zamítl rozsudkem ze dne 10. 11. 2010, č. j. 9 Ca 121/2008 - 41. Obdobně jako žalovaný došel k závěru, že stěžovatel nesplnil podmínky, za nichž by mu oprávněně vznikl nárok na příslušný odpočet daně, a to jak u deklarovaných plnění od Ing. M. (4Q2004), tak i u plnění od dodavatele RADIOTELEVIZE spol. s r. o. (4Q2003). Na tomto závěru nic nezměnily ani při jednání stěžovatelem předložené důkazy. Právě proti tomuto rozsudku městského soudu pak směřuje Nejvyšším správním soudem projednávaná kasační stížnost.

Podle ustanovení § 72 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty má plátce nárok na odpočet daně, pokud přijatá zdanitelná plnění použije pro uskutečnění své ekonomické činnosti.

Podle ustanovení § 72 odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty plátce má nárok na uplatnění odpočtu daně u přijatých zdanitelných plnění, která použije k uskutečnění a) zdanitelných plnění, u kterých vzniká povinnost přiznat daň na výstupu, b) plnění osvobozených od daně s nárokem na odpočet daně, ... etc.

Podle ustanovení § 73 odst. 1 věta prvá 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 § 19 odst. 1 zákona o DPH pokud tento zákon nestanoví jinak, plátce má nárok na odpočet daně, pokud jím přijatá zdanitelná plnění, uskutečněná jiným plátcem nebo zboží z dovozu, použije při podnikání nebo při činnosti vykazující všechny znaky podnikání kromě toho, že je prováděna podnikatelem.

Podle ustanovení § 19 odst. 2 věta prvá zákona o DPH plátce prokazuje nárok na odpočet daně daňovým dokladem zaúčtovaným podle zvláštního právního předpisu, 16a) případně evidovaným podle § 11 u plátců, kteří nejsou účetní jednotkou, který má všechny tímto zákonem předepsané náležitosti a který byl vystaven plátcem.

Otázkou prokázání oprávněnosti uplatněného odpočtu se Nejvyšší správní soud zabýval již dříve. Bylo tomu tak např. v rozsudku ze dne 16. 3. 2005, č. j. 5 Afs 23/2003 - 122, který byl publikován ve Sbírce rozhodnutí Nejvyššího správního soudu pod č. 1254/2007, v němž vyslovil názor, že: „*Pro posouzení oprávněnosti nároku na odpočet daně z přidané hodnoty (§ 19 zákona ČNR č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty) není důležité, aby správce daně určil přesně typ smlouvy, na jejímž základě bylo poskytnuto plnění, ale je rozhodující, aby daňový subjekt prokázal, že byly splněny podmínky, za nichž lze odpočet uplatnit, a vyvrátil veškeré pochybnosti, které správce daně vyjádřil*“. V rozsudku ze dne 27. 10. 2004, č. j. 2 Afs 6/2004 - 67, který je dostupný na www.nssoud.cz, pak Nejvyšší správní soud vyslovil názor, že „*nárok na odpočet daně z přidané hodnoty ve smyslu § 19 odst. 1 zákona o DPH 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*“. V rozsudku ze dne 25. 10. 2006, č. j. 2 Afs 7/2006 - 107, který je také dostupný na www.nssoud.cz pak kasační soud judikoval, 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*“.

Této judikatuře je společné, že důkazní břemeno stran prokázání oprávněnosti uplatněného nároku na odpočet daně leží na daňovém subjektu. To znamená, že byl-li stěžovatel vyzván k prokázání oprávněnosti uplatněného nároku na odpočet (event. vyvrácení pochybností či doložení důkazů), bylo podle § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků ve spojení s § 19 odst. 1 zákona o DPH, resp. § 72 zákona o dani z přidané hodnoty, jeho povinností, aby formálními důkazy (daňovými doklady, popřípadě smlouvou) správci daně doložil a prokázal, že u dotčených přijatých plnění skutečně splnil podmínky pro přiznání nároku na odpočet daně - tj. aby prokázal, že k uskutečnění těchto plnění skutečně došlo. Současně byl ovšem také povinen prokázat naplnění i druhé podmínky nároku na odpočet daně, a to způsobu využití tohoto deklarovaného přijatého plnění - při podnikání nebo při činnosti vykazující všechny znaky podnikání kromě toho, že je prováděna podnikatelem (§ 19 zák. č. 588/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů) v případě uplatněného nároku v 4Q2003, či že je použije pro uskutečnění své ekonomické činnosti (§ 72 zák. č. 235/2004 Sb., ve znění pozdějších předpisů) v případě uplatněného nároku v 4Q2004.

Aby bylo možno konstatovat, že stěžovatel unesl důkazní břemeno, které na něm v souvislosti s prokázáním oprávněnosti uplatněného odpočtu daně v 4Q2003 a 4Q2004 vázlo, musel by ve správním řízení předložit takové důkazní prostředky, které by jednoznačně prokázaly nejen faktické uskutečnění přijatého plnění (od firmy Ing. M. v 4.Q2004), ale také, které by současně prokázaly, že deklarované přijaté zdanitelné plnění (jak od Ing. M. ve 4 čtvrtletí roku 2004, tak i od firmy RADIOTELEVIZE, spol. s r. o. ze 4 čtvrtletí roku 2003) následně použil zákonem předpokládaným způsobem. Uvedenému požadavku však stěžovatel nedostál. Ve správním řízení nepředložil takové důkazy, které by prokázaly, že deklarované přijaté plnění skutečně přijal (4Q2004) a že je pak použil zákonem předpokládaným způsobem (4Q2004 i 4Q2003). V daňovém řízení doložená smlouva a faktury (které jinak mohou svědčit faktickému přijetí zdanitelného plnění) neprokazují, že stěžovatel použil přijaté plnění tak, jak předpokládá ustanovení § 19 odst. 1 zákona o DPH i § 72 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty.

Zcela neopodstatněná je pak v tomto směru výtka stěžovatele, že správní orgány v souvislosti s odpočtem za 4Q2004 nepřípadně vyžadovaly předložení toliko jediného důkazu - písemnou a počítačovou evidenci, a že pokud ji stěžovatel nepředložil, bylo to pravým důvodem pro doměření daně. Správní orgány nevyžadovaly výlučně předložení tohoto důkazního prostředku, ale jakéhokoliv důkazu, který by byl způsobilý prokázat stěžovatelovo tvrzení o způsobu použití přijatých plnění (viz výzva ze dne 30. 5. 2006, č. j. 185106/06/010935/6647). Správním orgánům nepřísluší určovat daňovým subjektům, jakými důkazy mohou prokázat svá tvrzení. Volba důkazních prostředků je totiž zcela v dispozici těchto subjektů. Stěžovatel však nepředložil správním orgánům ani požadovanou písemnou a počítačovou evidenci, ani žádný další relevantní důkaz. Např. ve věci daně z přidané hodnoty za 4Q2004 nenavrhl výslech dodavatele, či osob, s nimiž tento měl jednat apod. Ve věci daně z přidané hodnoty za 4Q2003 pak nepředložil např. důkaz - nabídku společnosti UPC z roku 2003, z níž by vyplývalo, že tato společnost zajišťuje nebo bude v budoucnu zajišťovat připojení k internetu prostřednictvím satelitního vysílání, či nenavrhl výslech dodavatele, v jehož rámci by se tento vyslovil, zda je vůbec technicky možné realizovat připojení k internetu prostřednictvím instalovaného satelitního přijímače/paraboly, či nikoliv. Lichá je v tomto směru i obrana stěžovatele, že písemná a počítačová databáze, která mu měla být poskytnuta Ing. M., byla zřízena za podmínek ustanovení § 5 odst. 1 písm. b) a § 18 odst. 1 písm. a) zákona o ochraně osobních údajů, a proto ji nemohl správním orgánům poskytnout. Je tomu tak již proto, že podle samotného sdělení stěžovatele měla obsahovat jen skutečnosti, které jsou veřejně dostupné a nikoliv skutečnosti utajované (ověřování osobních údajů o dlužnících z veřejně přístupných databází pro stěžovatele, jako je např. obchodní rejstřík). Uvedené tvrzení je proto třeba považovat za ryze účelové.

Jsou proto zcela oprávněné a v souladu se zákonem právní závěry žalovaného a městského soudu, že stěžovatel neunesl důkazní břemeno, které na něm vázlo, stran prokázání naplnění druhé z podmínek pro nárok na odpočet daně z přidané hodnoty, a to jak u plnění přijatých ve 4 čtvrtletí roku 2004, tak i ohledně sporného plnění ve 4 čtvrtletí roku 2003. Stejně tak je opodstatněný i závěr o nenaplnění podmínky prvé pro uznání oprávněnosti odpočtu daně z přidané hodnoty u deklarovaných přijatých plnění od Ing. M., neboť stěžovatel neprokázal, zda se deklarovaná služba skutečně udála a v čem vůbec spočívala. Neobstojí proto stížní výtka, že městský soud nesprávně uvážil otázku

prokázání nároku na odpočet daně jak v případě stanovené daně za 4Q2004, tak i v případě stanovené daně za 4Q2003.

Na uvedeném závěru nic nezmění ani okolnost, že stěžovatel doložil při projednávání správní žaloby před městským soudem (ve věci daně za 4Q2004) další důkazy (faxové zprávy, výpisy z účtu /dále jen „nové důkazy“/), které měly svědčit jeho tvrzení v daňovém řízení.

Podle ustanovení § 77 odst. 2 s. ř. s. může správní soud v rámci dokazování zopakovat nebo doplnit důkazy provedené správním orgánem. Tato dikce ovšem neznamená, že správní soud bude provádět dokazování, které mělo být především prováděno před správním orgánem. Takový výklad nemůže obstát. Správní soud by totiž v tomto případě nepřípustně nahrazoval činnost správního orgánu. Uvedené oprávnění správního soudu k doplnění skutkových zjištění je proto třeba vyložit tak, že správní soud provede (doplní) důkazy, jejichž provedení se stěžovatel marně domáhal ve správním řízení, popřípadě provede (zopakuje) důkazy, o jejichž hodnocení je mezi účastníky spor. Uvedenému výkladu ostatně svědčí i ustanovení § 75 odst. 1 s. ř. s., podle kterého soud při přezkoumání rozhodnutí vychází ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu. Nelze proto než konstatovat, že pokud stěžovatel předložil nové důkazy k prokázání oprávněnosti odpočtu daně z přidané hodnoty u plnění od Ing. M. až při jednání soudu, nemohly uvedené důkazy již ničeho změnit na rozhodném skutkovém stavu věci, z něhož musel nutně městský soud vycházet při svém rozhodování.

Řízení před Nejvyšším správním soudem je podle ustanovení § 109 s. ř. s., obdobně jako řízení před krajskými soudy (§ 75 odst. 2 s. ř. s.), založeno na dispoziční zásadě. Podle ustanovení § 109 odst. 2 s. ř. s. je Nejvyšší správní soud vázán rozsahem kasační stížnosti; to neplatí, je-li na napadeném výroku závislý výrok, který napaden nebyl, nebo je-li rozhodnutí správního orgánu nicotné. Podle ustanovení § 109 odst. 3 s. ř. s. je Nejvyšší správní soud vázán důvody kasační stížnosti; to neplatí, bylo-li řízení před soudem zmatečné [§ 103 odst. 1 písm. c)] nebo bylo zatíženo vadou, která mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé, anebo je-li napadené rozhodnutí nepřezkoumatelné [§ 103 odst. 1 písm. d)], jakož i v případech, kdy je rozhodnutí správního orgánu nicotné. Podle ustanovení § 109 odst. 4 s. ř. s. ke skutečnostem, které stěžovatel uplatnil poté, kdy bylo vydáno napadené rozhodnutí, Nejvyšší správní soud nepřihlíží. Ustanovení § 104 odst. 4 s. ř. s. pak zakotvuje zásadu, podle níž kasační stížnost není přípustná, opírá-li se jen o jiné důvody, než které jsou uvedeny v § 103, nebo o důvody, které stěžovatel neuplatnil v řízení před soudem, jehož rozhodnutí má být přezkoumáno, ač tak učinit mohl.

Ve světle uvedené zásady Nejvyšší správní soud došel k závěru, že je podle § 104 odst. 4 s. ř. s. nepřípustná námitka kasační stížnosti, v níž stěžovatel vytýká nesprávnost závěru městského soudu o neoprávněně uplatněném odpočtu daně za zdaňovací období 4Q2003 ohledně plnění od společnosti RADIOTELEVIZE spol. s r. o. s odůvodněním, že z předložených důkazů vyplýval zřejmý úmysl stěžovatele v budoucnu prodat parabolu satelitního přijímače, kabeláže budoucího připojení k internetu třetí osobě (pronajímatelce), a to bez ztráty na hodnotě věci. Je tomu tak proto, že tuto nyní nově v kasační stížnosti uvedenou námitku mohl stěžovatel uplatnit již v řízení před městským soudem. Takto však stěžovatel nepostupoval. Neučinil tak ostatně ani v řízení před

správním orgánem, v jehož průběhu měl apriori objasňovat skutkové okolnosti prokazující oprávněnost jím uplatněného odpočtu daně.

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 nevznikly úspěšnému správnímu orgánu žádné náklady v řízení o kasační stížnosti před soudem. 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 15. července 2011

JUDr. Jaroslav Hubáček
předseda senátu