ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Miloslava Výborného a soudců JUDr. Michala Mazance a Mgr. Petry Weissové v právní věci žalobce: **J. B.**, zast. Mgr. Pavlínou Malíkovou, advokátkou se sídlem Kopeckého sady 152/15, Plzeň, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 25. 11. 2014, čj. 30579/14/5200-20443-711309, v řízení o kasační stížnosti žalobce, proti rozsudku Krajského soudu v Praze ze dne 9. 12. 2016, čj. 48 Af 1/2015-52,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá**.

II. Žalobce **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

III. Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

IV. Ustanovené zástupkyni žalobce Mgr. Pavlíně Malíkové, advokátce, **se přiznává** odměna za zastupování a náhrada hotových výdajů ve výši **6 800 Kč**, která jí bude vyplacena z účtu Nejvyššího správního soudu do 30 dnů od právní moci tohoto rozhodnutí.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Finanční úřad pro Středočeský kraj žalobci rozhodnutím ze dne 31. 1. 2013, čj. 341869/13/2121-24800-203638, doměřil daň z přidané hodnoty za zdaňovací období 3. čtvrtletí roku 2009 a neuznal nadměrný odpočet ve výši 421 040 Kč týkající se pořízení výbavy restaurace U Madly v Plzni, Bedřicha Smetany 10/163, kterou měl žalobce koupit

od společnosti APE GROUP s.r.o. Podle správce daně žalobce nepředložil žádné konkrétní důkazní prostředky prokazující použití přijatého zdanitelného plnění pro uskutečnění jeho ekonomické činnosti a nesplnil tak zákonnou podmínku pro uplatnění nadměrného odpočtu v souladu se zákonem č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty. Odvolání proti rozhodnutí správce daně žalovaný zamítl a napadené rozhodnutí potvrdil. Žalobu proti rozhodnutí žalovaného krajský soud zamítl.

[2] Krajský soud se zabýval otázkou, zda správce daně mohl z dokladů předložených žalobcem a z jím navrhovaných důkazů ověřit použití plnění na základě faktury ze dne 20. 7. 2009 (dodavatel APE GROUP s.r.o., fakturována technologie vybavení restaurace U Madly Plzeň v ceně 2 637 040 Kč, z toho DPH 421 040 Kč) pro žalobcovu ekonomickou činnost. Shledal, že žalovaný velmi detailně a přesvědčivě zpochybnil tvrzení žalobce a bylo proto na žalobci, aby pochybnosti správce daně vyvrátil. Žalobní námitky proti hodnocení důkazů provedených žalovaným krajský soud neshledal důvodnými; neztotožnil se ani s námitkou zpochybňující, respektive bagatelizující existenci rozporů v rámci svědeckých výpovědí. Důvodnou neshledal krajský soud ani námitku, podle které žalovaný žalobci nesdělil, v čem konkrétně spatřuje pochybnosti o faktickém uskutečnění zdanitelného plnění.

II. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[3] Žalobce (dále jen „stěžovatel“) v kasační stížnosti namítl, že krajský soud nesprávně posoudil právní otázku nezákonnosti postupu správce daně a žalovaného, nesprávně posoudil vady řízení vedeného správcem daně a žalovaným a vady náležitostí správních rozhodnutí. Rozsudek krajského soudu je také nepřezkoumatelný, neboť soud rozhodovací důvody opřel o skutečnosti v řízení dostatečně nezjišťované. Skutková podstata, ze které správní orgány vycházely, je rozporná a při jejím zjišťování byl porušen zákon.

[4] V doplnění kasační stížnosti stěžovatel prostřednictvím jemu ustanovené advokátky namítl, že soud v napadeném rozsudku de facto neučinil žádné právní závěry a nevypořádal se s námitkami a žalobními body. Krajský soud vesměs odkazoval na závěry žalovaného, své vlastní závěry neučinil žádné (vyjma závěru o nedůvodnosti žaloby).

[5] Podle stěžovatele krajský soud nesprávně právně posoudil rozložení důkazního břemene mezi něj a žalovaného; řádně prokázal a důkazně doložil nejen formálněprávní stav, ale i faktické (reálné) uskutečnění zdanitelného plnění. Krajský soud opomněl, že faktické uskutečnění zdanitelného plnění je prokazováno mimo jiné daňovým přiznáním stěžovatele k dani z příjmů za zdaňovací období roku 2009. Správce daně neidentifikoval konkrétní skutečnosti, ze kterých by bylo možné dospět k závěru, podle něhož jsou předložené doklady a účetnictví nevěrohodné, neúplné, nesprávné či neprůkazné. V tomto směru žalovaný neunesl své důkazní břemeno. Stěžovatel prokazoval faktické uskutečnění zdanitelného plnění, a to jinými důkazními prostředky, než daňovými a účetními doklady. Svědkové potvrdili realizaci předmětného plnění, již nemohou zpochybnit ani drobné rozpory ve svědeckých výpovědích. Stěžovatel předložil i listinné důkazy (příloha k trestnímu oznámení, fotodokumentace). Dle stěžovatele závěry správce daně vycházejí ze

zcela jednostranného a vadného hodnocení důkazů a nezpochybňují samotnou faktickou existenci zdanitelného plnění.

[6] Stěžovatel dále namítl, že krajský soud převzal nesprávné a protizákonné hodnocení důkazů žalovaným. Ačkoliv stěžovatel neustále označoval další důkazy, nebyly tyto návrhy brány v potaz a nebyly jakkoliv zhodnoceny. Mgr. M. F. měla být vyslechnuta jako svědkyně, nebylo možné vycházet jen z jejího písemného vyjádření. Také nebyl vyslechnut majitel nemovitosti ve vztahu k existenci předávacího protokolu; jeho nepředložení přitom považoval žalovaný za stěžejní. Závěry žalovaného o možné záměně fotodokumentace nejsou důkazně podloženy; ani správce daně neučinil žádný závěr či úsudek porovnáním stěžovatelem předložených fotografií se skutečným stavem zjištěným při místním šetření. Stejně tak měly být fotografie předloženy vyslechnutým svědků z řad zaměstnanců stěžovatele.
[7] Stěžovatel označil za protichůdné závěry žalovaného, který na jednu stranu argumentoval, že správce daně není vázán návrhy daňového subjektu, na stranu druhou se vyjadřoval k důkazním návrhům stěžovatele tak, že neodstraňují pochybnosti, a to aniž by tyto důkazy provedl, popřípadě vyzval stěžovatele k doplnění. Stěžovatel měl být k poskytnutí konkrétních údajů o navržených svědcích a o tom, jaké skutečnosti mají být jejich výslechy prokazovány, správcem daně vyzván, a až následně měl správce daně vyhodnotit, zda jsou navržené důkazy způsobilé prokázat faktické uskutečnění zdanitelného plnění a zda a proč k výslechům přistoupí či nikoliv.

[8] Podle stěžovatele žalovaný a krajský soud z provedených a navržených důkazů vzali v potaz a vyhodnotili pouze ty, které podporovaly jejich argumentaci a závěry. Nebyl tedy spolehlivě zjištěn stav věci rozhodný pro určení daňové povinnosti. Z rozsudku krajského soudu není možné zjistit, na základě jakých důkazů je vyvozován konkrétní skutkový a právní stav a jednotlivé závěry, které byly podkladem pro rozhodnutí.

[9] Stěžovatel navrhl, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení.

[10] Žalovaný se ve vyjádření ke kasační stížnosti ztotožnil se závěry krajského soudu a navrhl zamítnutí kasační stížnosti.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[11] Nejvyšší správní soud nenalezl žádné formální vady či překážky projednatelnosti kasační stížnosti, a proto přezkoumal jí napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu a v rámci kasační stížností uplatněných důvodů, zkoumaje přitom, zda napadené rozhodnutí či jemu předcházející řízení netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti [§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.].

[12] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu, jejíž důvodnost by sama o sobě postačovala k jeho zrušení. Ve své ustálené judikatuře mnohokráte Nejvyšší správní soud konstatoval, že má-li být soudní rozhodnutí přezkoumatelné, musí z něj být patrné, jaký skutkový stav vzal správní soud za rozhodný, jak uvážil o skutečnostech pro věc podstatných, resp. jakým způsobem

rozhodné skutečnosti posoudil (srov. např. rozsudek ze dne 4. 12. 2003, čj. 2 Ads 58/2003-75, č. 133/2004 Sb. NSS). Nejvyšší správní soud přitom neshledal, že by v napadeném rozhodnutí krajského soudu absentoval některý z výše uvedených požadavků. Krajský soud přehledně popsal rozhodný skutkový stav a s žalobními námitkami se řádně a srozumitelně vypořádal. Skutečnost, že se krajský soud se závěry žalovaného ztotožnil, sama o sobě nepřezkoumatelnost jeho rozsudku nezakládá.

[13] Krajský soud v napadeném rozsudku stěžovatele upozornil (s odkazem na rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 8. 2010, čj. 4 As 3/2008-78, publ. pod č. 2162/2011 Sb. NSS) na to, že míra precizace žalobních bodů do značné míry předurčuje, jaké právní ochrany se žalobci u soudu dostane. Čím je žalobní bod obecnější, tím obecněji k němu správní soud přistoupí a posoudí ho. V právě souzeném případě byly vznesené žalobní námitky obecné značně. Nelze proto krajskému soudu vytýkat, že se, po přezkumu žalobou napadeného rozhodnutí v rozsahu uplatněných žalobních bodů, jakož i řízení jemu předcházejícího, ztotožnil s postupem správních orgánů při provádění a hodnocení důkazů. Krajský soud navíc závěry správních orgánů doplnil o konstatování dalších rozporů ve svědeckých výpovědích a řádně vypořádal žalobní námitku, podle které nebylo stěžovateli sděleno, v čem žalovaný spatřuje pochybnosti o faktickém uskutečnění zdanitelného plnění. Kasační námitka dovozující, že krajský soud neučinil žádné právní závěry a nevypořádal se s žalobními body, proto není důvodná.

[14] Žalovaný v odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí správně uvedl, že *„[d]aň ani nárok na odpočet nemají základ ve formálním dokladu, ale v existenci zdanitelného plnění. (...) To znamená, že ani doklady o přijetí zdanitelného plnění vyhotovené se všemi zákonem požadovanými náležitostmi a řádně zaúčtované, nemohou být podkladem pro uznání nároku na odpočet, není-li prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo právě tak, jak je v dokladech uvedeno.“* Žalovaný nezpochybňoval, že stěžovatelem předložené doklady splňovaly náležitosti dokladů, kterými lze prokázat nárok na odpočet daně. Tyto doklady (formální stav) však žalovaný shledal v nesouladu se stavem skutečným. Nebylo proto nutné, aby žalovaný uvedl konkrétní skutečnosti, z nichž by se dalo usuzovat na nevěrohodnost, neúplnost, nesprávnosti či neprůkaznost stěžovatelem předložených dokladů; opačná argumentace se míjí s podstatou věci.

[15] Nejvyšší správní soud se ztotožňuje s krajským soudem v závěru, podle kterého žalovaný přezkoumatelným a srozumitelným způsobem v odpovídajícím rozsahu své závěry o skutkových zjištěních odůvodnil. Rozpory ve svědeckých výpovědích nepovažuje, na rozdíl od stěžovatele, Nejvyšší správní soud za nevýznamné či drobné. Tyto rozpory naopak důvodně utvrzovaly správce daně v pochybnostech o faktickém uskutečnění zdanitelného plnění. Nejednalo se totiž o méně významné nesrovnalosti v okolnostech, za nichž proběhla údajná dodávka vybavení restaurace a platba za ni, ale o zcela zásadní rozpory v tvrzení, kdo a jakým způsobem dopravil vybavení do restaurace a kdo přebíral platby za toto vybavení.

[16] Žalovaný k písemnému vyjádření Mgr. M. F. (jeho obsahem bylo sdělení, že nebytové prostory byly pronajímány jako plně vybavené a původní inventář stěžovatel nikdy nevrátil) nepřihlížel, protože toto vyjádření bylo v rozporu s tvrzeními stěžovatele, přičemž po provedení místního šetření žalovaný nemohl bez předávacího protokolu dojít

k závěru, co se v restauraci již nacházelo a co pořídil stěžovatel. Na uvedeném by nic nezměnil ani výslech Mgr. M. F. jako svědkyně.

[17] Důkazní břemeno tížilo v prvé řadě stěžovatele. Byl to stěžovatel, kdo měl předložit předávací protokol jakožto nedílnou součást smlouvy o podnájmu nebytových prostor z 1. 7. 2009, na jehož základě by mohl správce daně zjistit, zda a případně jaké vybavení restaurace stěžovatel nakoupil. Tento protokol však stěžovatel nepředložil. Daňové řízení není založeno na zásadě vyšetřovací, správce daně proto nebyl povinen vyslýchat majitele nemovitosti ve vztahu k existenci předávacího protokolu. V důsledku absence předávacího protokolu by provedení důkazu předloženou fotodokumentací nemělo vypovídací hodnotu, protože stav zachycený na fotografiích nebylo jak porovnat se stavem, v němž se restaurace nacházela při předání stěžovateli. Rovněž bylo bez významu porovnávat stav zachycený na fotografiích se stavem zjištěným při místním šetření, neboť pro věc podstatným byl stav na počátku podnájmu. Ani předložení fotografií při výslechu zaměstnanců by nebylo pro rozhodnutí žalovaného relevantní, protože zaměstnanci by mohli nejvýše osvědčit, že se vyfotografované vybavení v restauraci nacházelo, ale nikoliv zda jej pořídil stěžovatel. Protože fotodokumentace neměla žádnou vypovídací hodnotu a žalovaný jí důkaz neprováděl, nemůže mít na zákonnost rozhodnutí vliv ani podpůrné tvrzení žalovaného, podle kterého mělo v minulosti dojít k záměně fotografií několika provozoven.

[18] Žalovaný se pochybení při provádění dokazování nedopustil. Z jeho rozhodnutí je zřejmé, že hodnotil důkazy v souladu se zásadou volného hodnocení důkazů (§ 8 daňového řádu), neboť získané důkazy hodnotil z hlediska jejich věrohodnosti a vzájemně je porovnával, hodnotil je tedy jednotlivě i v souvislostech a následně na základě těchto důkazů věc právně posoudil. Nevyhovění některým důkazním návrhům žalovaný odůvodnil. Způsob, jakým žalovaný zhodnotil provedené dokazování je podrobný, má oporu ve spise a je výsledkem logického uvažování. Závěr, k němuž žalovaný po provedeném dokazování dospěl, považuje Nejvyšší správní soud za správný a odpovídající prokázaným skutečnostem. Stěžovateli se nepodařilo vyvrátit pochybnosti správce daně o faktickém uskutečnění zdanitelného plnění, protože některé provedené důkazy toto potvrzovaly, jiné vyvracely, přičemž podstatný důkazní prostředek (předávací protokol) absentoval. Stěžovatel ani jinak neosvědčit vynaložení předmětného výdaje; neunesl proto důkazní břemeno. Námitky, podle kterých stěžovatel prokázal faktické uskutečnění zdanitelného plnění a krajský soud nesprávně posoudil rozložení důkazního břemene, nemohou být s ohledem na výše uvedené důvodné.

[19] Co se týče kasační námitky, podle které jsou závěry žalovaného ve vztahu k důkazním návrhům protichůdné, a kasační námitky, podle které měl žalovaný stěžovatele vyzvat k doplnění údajů o navržených svědcích, jde o námitky nepřípustné podle § 104 odst. 4 s. ř. s. (srov. rozsudek NSS ze dne 22. 9. 2004, čj. 1 Azs 34/2004-49, publ. pod č. 419/2004 Sb. NSS).

IV. Závěr a náklady řízení

[20] Pro uvedené dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost je nedůvodná, a proto ji podle § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl. O věci přitom rozhodl bez jednání postupem podle § 109 odst. 2 s. ř. s.

[21] O náhradě nákladů řízení rozhodl Nejvyšší správní soud podle § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel neměl ve věci úspěch, nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému v řízení o kasační stížnosti žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly, a proto mu soud náhradu nákladů nepřiznal.

[22] Podle § 35 odst. 9 ve spojení s § 120 s. ř. s. zástupkyni stěžovatele, která mu byla soudem ustanovena, hradí hotové výdaje a odměnu za zastupování stát. Ustanovená zástupkyně stěžovatele, Mgr. Pavlína Malíková, advokátka, provedla ve věci v řízení před Nejvyšším správním soudem dva úkony právní služby, a to první poradu s klientem včetně převzetí a přípravy zastoupení [§ 11 odst. 1 písm. b) vyhlášky Ministerstva spravedlnosti č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif)] a písemné podání ve věci samé, tj. doplnění kasační stížnosti [§ 11 odst. 1 písm. d) advokátního tarifu]. Za jeden úkon právní služby náleží mimosmluvní odměna ve výši 3 100 Kč [§ 7 ve spojení s § 9 odst. 4 písm. d) advokátního tarifu], která se zvyšuje o 300 Kč paušální náhrady hotových výdajů podle § 13 odst. 3 advokátního tarifu. Celkem tedy odměna za zastupování a náhrada hotových výdajů činí 6 800 Kč. Mgr. Pavlína Malíková zdejšímu soudu nedoložila, že by byla plátcem DPH. K nákladům řízení se tedy DPH nepřičítá. Náhrada nákladů řízení bude vyplacena z účtu Nejvyššího správního soudu do 30 dnů ode dne právní moci tohoto rozhodnutí.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně 3. října 2017

JUDr. Miloslav Výborný
předseda senátu