



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Marie Žiškové a soudců JUDr. Lenky Kaniové a JUDr. Josefa Baxy v právní věci žalobce **J. K.**, zastoupeného Mgr. Danou Růžickovou, advokátkou se sídlem Tábor, Husovo nám. 570, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Českých Budějovicích**, se sídlem České Budějovice, Mánesova 3a, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 6. 6. 2005, č. j. 8741/130/2004, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 25. 1. 2006, č. j. 10 Ca 138/2005 - 40,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II.** Žalobce **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III.** Žalovanému **s e n e p ř i z n á v á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

Včasnou kasační stížností se stěžovatel (dále i „žalobce“) domáhal zrušení shora uvedeného pravomocného rozsudku, kterým soud zamítl žalobu proti označenému rozhodnutí žalovaného. Tímto rozhodnutím žalovaný zamítl žalobcovo odvolání proti osmi rozhodnutím Finančního úřadu v Táboře ze dne 18. 8. 2004, dodatečným platebním výměrům, kterými mu byla dodatečně vyměřena daň z přidané hodnoty za 4. čtvrtletí roku 2001, dále pak za měsíce leden, duben, květen, červenec, září, říjen a prosinec roku 2002 – to vše v celkové výši 467 961 Kč s odůvodněním, že v průběhu daňové kontroly správci daně ani k výzvě neprokázal přijetí zdanitelných plnění od obchodní společnosti K. S., s. r. o., v podobě dodávek dřeva, na které v dotčených zdaňovacích obdobích uplatnil odpočet daně z přidané hodnoty.

Předmětem sporu se na základě žaloby stala otázka, zda žalobce prokázal, či nikoliv přijetí zdanitelných plnění od společnosti K. S., s. r. o., z titulu faktur nemajících všechny náležitosti daňových dokladů dle § 11 odst. 1 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví a zda tudíž oprávněně (či nikoliv) uplatnil v dotčených zdaňovacích obdobích nárok na odpočet daně z přidané hodnoty z plnění dle těchto sporných faktur.

Krajský soud v odůvodnění rozsudku k těmto námitkám uvedl zejména, že žalobce nesplnil své důkazní břemeno ohledně výše nároku na odpočet daně (pro nesplnění zákonných náležitostí § 19 odst. 1 zákona o DPH), měl proto možnost prokázat takový svůj nárok náhradním způsobem. To však za situace, kdy přijetí zdanitelných plnění od jmenované společnosti zpochybňovaly touto společností vystavené faktury, nemající náležitosti (zákonem striktně předepsané) daňového dokladu a kdy uskutečnění zdanitelného plnění touto společností silně zpochybňoval výsledek šetření uskutečněných prostřednictvím dožádaných správců daně. Z informací správců daně totiž vyplynulo, že uvedená společnost v udávaném místě firmy nesídlí, v dotčených zdaňovacích obdobích ve vztahu k vystaveným fakturám pro žalobce vykázala základ daně neodpovídající žalobcovým zdanitelným plněním a vykázala nulovou daň. Jediný jednatel této společnosti, J. P., je nekontaktní (nelze provést jeho výpověď), na adrese jím uváděné se nezdržuje, nepřebírá poštu a k výzvám správce daně se nedostavuje, jeho společnost je podezřelá z účasti na řetězové přefakturaci – proto byl žalobce vyzván, aby prokázal, že sporné faktury (nesplňující zákonné náležitosti) jsou fakticky daňovými doklady a že byly vystaveny osobou, která zdanitelné plnění uskutečnila.

Je sice skutečností, že nově vyhotovené (a to i po formální stránce) faktury již splňovaly náležitosti účetních dokladů dle § 11 zákona o účetnictví, neprokazují však beze zbytku uskutečnění zdanitelných plnění od společnosti K. S., s. r. o., neboť se nejedná o originální písemnosti tak, jak to požaduje § 11 zákona o účetnictví, ale i § 19 zákona o DPH. Zůstalo tak pouze u objektivními důkazy nepodloženého tvrzení žalobce, že dřevo v množství a ceně deklarované na sporných fakturách koupil u jmenované společnosti, neexistuje však řádný doklad o zakoupení takového zboží a nebyla ani prokázána obchodní činnost jmenovaného nekontaktního a daňovým povinností zjevně se vyhýbajícího dodavatele, který je od roku 2001 jednomužnou společností a jejíž jediný společník a jednatel je dokonce trestně stíhán právě v souvislosti s vystavováním nepravdivých faktur, na základě kterých jsou jinými daňovými poplatníky uplatňovány odpočty daně z přidané hodnoty.

Soud uzavřel, že žalobce měl prokázat faktické přijetí plnění od jiného plátce, to se mu však nepodařilo a proto závěr žalovaného byl v souladu s § 19 zákona o DPH; žalobu tedy jako nedůvodnou zamítl.

Žalobce napadl rozsudek krajského soudu kasační stížností, opírající se o důvody uvedené v § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s. a domáhal se jeho zrušení. Má za to, že rozsudek spočívá na nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení a proto je nezákonný.

Uvedl, že ve všech fázích řízení namítal chybný postup správce daně při dokazování v průběhu daňového řízení. Je podnikatelem v oblasti obchodování se dřevem. Nákupy dřeva se realizují vždy od jiného dodavatele, zatímco prodeje dřeva se uskutečňují na základě předem sjednaných dohod. Finanční úřad v Táboře měl pochybnosti o dodání zboží od jediného dodavatele, společnosti K. S., s. r. o. Z důvodu nedostatku formálních náležitostí dokladů a vzhledem k hodnotě fakturovaného zboží jej vyzval správce daně k odstranění

pochybností. Za tímto účelem mu tedy žalobce doložil čestné prohlášení dodavatele sporné dodávky, soupis nákupů a prodejů dřeva v kontrolovaných obdobích, účetní doklady – knihy faktur a peněžní deník, dále fyzické doklady – faktury a pokladní doklady, jakož i vysvětlení, jakým způsobem obchody probíhaly. Navrhl dále správci daně výslechy svědka – jednatele společnosti K. S., s. r. o. pana P., jakož i obdobných podnikatelských subjektů. Za zásadní považuje žalobce evidenci nákupů a prodejů dřeva (v časovém sledu, v nakoupeném množství, dle druhu dřeva a v cenách za jednotku), kterou správci daně předložil. Tento důkaz však byl odmítnut, neboť se jednalo o evidenci sepsanou až na základě požadavku správce daně. Tento závěr je však nesprávný, neboť takovou evidenci byl žalobce nucen si vést, protože dřevo nenakupuje na sklad, ale má sjednány odběratele, kterým dodává podle jejich potřeb. To znamená, že má nejprve odběratele a až následně shání dodavatele. Touto evidencí se správce daně vůbec nezabýval, neporovnával ani, zda např. souhlasí vystavené či přijaté faktury s údaji v této evidenci a podobně, tento důkaz odmítl bez odůvodnění.

Je skutečností, že sice nevedl skladovou evidenci, ale dřevo nenakupoval nikdy na sklad, proto takovou evidenci neměl, ta by vykazovala nulový zůstatek. Jako podpůrnou však vede již zmíněnou evidenci nákupů a prodejů.

Správce daně požadoval předložení jím zpochybňovaných faktur doplněných dodavatelem zboží o chybějící údaje, které jsou povinnou, zákonem stanovenou náležitostí (§ 12 zákona o DPH), s uvedením podpisu osoby, která doplnění provedla a data provedení doplnění. Žalobce si tento požadavek vyložil tak, že má zajistit doklady nové, jeho dodavatel je tedy vyhotovil a žalobce je předložil správci daně, ten takový důkaz však odmítl. Žalobce je přesvědčen, že nemůže nést odpovědnost za to, jaké doklady vystaví třetí osoba.

Žalobce navrhl správci daně jako důkaz provedení výpočtu výše marže, neboť ta se v průběhu jeho podnikání téměř neměnila. Tento důkaz však správce daně rovněž odmítl. Navrhl dále provedení zjištění skutečností ohledně způsobu obchodování se dřevem a výše marže u jiného subjektu se stejným předmětem podnikání. Tento důkaz správce daně rovněž odmítl s tím, že by stejně neosvědčoval uskutečnění nákupů od zpochybňovaného dodavatele.

Protože správce daně i žalovaný ukrátily žalobce na jeho právech tím, že neprovedly všechny navrhované důkazy, jejich neprovedení nezdůvodnily, právní úkony neposuzovaly podle skutečného obsahu, ale podle formálních náležitostí, navrhl žalobce, aby pro tyto vady v postupu správních orgánů a v této souvislosti nesprávně posouzenou právní otázkou správnosti dokazování krajským soudem, Nejvyšší správní soud napadený rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že se stěžovatelova tvrzení nezakládají na pravdě. Doklady, které stěžovatel ke kontrole předložil a jimiž hodlal prokazovat nárok na odpočet daně neměly zákonem požadované náležitosti dokladu. Správci daně vznikla tak pochybnost o přijetí plnění dle vadných faktur od plátce, na fakturách uvedeného. Proto nejprve začal zjišťovat pomocí institutu dožádání u jiného správce daně (FÚ Ostrava II) informace o dodavateli zboží. Dožádaný správce daně sdělil, že jmenovaná společnost je dlouhodobě nekontaktní, jediný jednatel (pan P.) na zaslané písemnosti nereaguje, a na jednání ke správci daně se nedostavuje. Stejně sdělení pak vyjádřil i Finanční úřad Brno – venkov, místně příslušný po změně sídla společnosti. Ten navíc uvedl, že vyměřil této společnosti za předmětná zdaňovací období daň, kterou si tento subjekt uvedl v přiznání a která naprosto neodpovídala údajům na žalobcem předložených fakturách. Správce daně

tak pojal pochybnosti o správnosti žalobcem uplatněného nároku na odpočet daně z předmětných plnění (§ 19 odst. 1 a 2 zákona o DPH) a proto jej vyzval výzvou ze dne 16. 10. 2003 k prokázání rozhodných skutečností. Ve výzvě přesně specifikoval své pochybnosti i požadavky, jaké doklady požaduje předložit a které skutečnosti požaduje prokázat, přičemž nechal zcela na žalobci, jaké další důkazy zvolí či předloží.

Žalobce však předložil nově vyhotovené účetní doklady, sice již se všemi náležitostmi, avšak rekonstruované doklady nemohou samy o sobě prokázat, že výdaj byl skutečně vynaložen a že k plnění došlo. I v případě formálních nedostatků dokladu se jedná o doklad jedinečný a právě tato jedinečnost má důkazní váhu, neboť popisuje skutečnosti, v důsledku kterých byl doklad vystaven. Opravu dokladu sice provést lze, ale tak, aby důkazní váha, spočívající v jeho jedinečnosti, nebyla porušena.

Evidenci nákupu a prodeje, posléze předloženou žalobcem, nemohl správce daně považovat za důkaz skutečné realizace nákupu dřeva od společnosti K. S., s. r. o. Důvody nepřijetí tohoto důkazního prostředku jsou uvedeny ve zprávě z kontroly a byly podrobně projednány se žalobcovou zástupkyní (z tohoto jednání je ve správním spise protokol), uvedeny jsou podrobně i na straně 8 a 9 napadeného rozhodnutí.

Marži u jiných dodavatelů nezjišťoval správce daně proto, že na posouzení uskutečnění předmětného plnění nemohly mít vliv poznatky o hospodaření jiných subjektů. Ze všech těchto důvodů závěrem žalovaný důvodnost kasační stížnosti odmítl.

Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.), a dospěl k závěru, že není důvodná; vycházel při tom z následujících skutečností, úvah a závěrů.

Nárok na odpočet daně z přidané hodnoty upravoval § 19 zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty (ve znění účinném pro rozhodná zdaňovací období – dále jen „zákon o DPH“). Podle jeho odstavce 1 měl plátce nárok na odpočet daně, pokud jím přijatá zdanitelná plnění, uskutečněná jiným plátcem, použije při podnikání nebo při činnosti vykazující všechny znaky podnikání kromě toho, že je prováděna podnikatelem.

Odstavec 2 pak upravoval způsob prokázání nároku tak, že plátce prokazuje nárok na odpočet daně daňovým dokladem zaúčtovaným podle zvláštního právního předpisu, případně evidovaným podle § 11 u plátců, kteří nejsou účetní jednotkou, který má všechny tímto zákonem předepsané náležitosti a který byl vystaven plátcem. V případě, že doklad neobsahuje všechny náležitosti daňového dokladu, prokazuje plátce nárok podle zvláštního právního předpisu – tím je zákon č. 337/1992 Sb. o správě daní a poplatků (dále jen „daňový řád“), konkrétně jeho § 31, přičemž za správnost údajů uvedených na běžném daňovém dokladu odpovídá plátce, který uskutečnil zdanitelné plnění (§ 12 odst. 2 zákona o DPH).

Ustanovení § 2 citovaného zákona normuje, co se pro účely této daně považuje za zdanitelné plnění – je jím dodání zboží (či převod nemovitosti, při němž dochází ke změně vlastnického práva). Podle § 9 se zdanitelné plnění při prodeji zboží podle kupní smlouvy považuje za uskutečněné dnem dodání, v ostatních případech dnem převzetí.

Je tak zcela na plátcích daně, který požaduje od státu vydání nadměrného odpočtu, aby tento svůj nárok prokázal. Aby tedy prokázal daňovým dokladem, který musí splňovat přísná zákonná kritéria na jeho obsah a náležitosti, musí být rovněž řádně zaúčtován a musí

být vystaven plátcem daně, že jednak skutečně přijal zdanitelné plnění (a kdy), jakož i že jej přijal od jiného plátce a že toto plnění použil při podnikání.

Zpochybněna byla (v rámci daňové kontroly) otázka faktického, skutečného přijetí zdanitelného plnění od jiného plátce. K rozptýlení těchto pochybností správce daně byly proto směřovány výzvy správce daně.

Je skutečností, že primárním důkazem k prokázání nároku na odpočet daně, jsou daňové doklady, jež splňují zmíněná zákonná kritéria. Není-li jich, pak je jistě možné svůj nárok na odpočet daně prokazovat postupem podle § 31 daňového řádu, přičemž jako důkazních prostředků může být užito všech prostředků, jimiž lze ověřit rozhodné skutečnosti.

Protože žalobce předložil při daňové kontrole daňové doklady, v nichž chyběly některé podstatné náležitosti, vyzval jej správce daně k jejich doplnění tak, aby již veškeré náležitosti splňovaly a poučil ho, jakým způsobem má takové doplnění provést. Žalobce však poté předložil doklady zcela nové, další, které sice již ony „formální“ náležitosti splňovaly, nespĺňovaly však podstatnou vlastnost daňového dokladu, totiž jeho originalitu. Správce daně nemohl takové doklady přijmout jako doklad, splňující náležitosti § 19 odst. 2 zákona o DPH a prokazující tak nárok na odpočet daně; nabídl proto žalobci alternativní řešení.

Již ve výzvě ze dne 16. 10. 2003 č. j. 11470/03/110933/3958, vydané v rámci daňové kontroly požadoval správce daně po žalobci prokázání faktického uskutečnění plnění (zde dodávek dřevní hmoty) od jiného plátce, tedy uvedení, jakým způsobem byla doprava dřeva od společnosti K. S., s. r. o., zajištěna, kdo za tuto společnost se žalobcem sjednával kontrakty, kdo zajišťoval nakládku a vykládku dřeva, odkud a kam bylo dřevo dopravováno, kdo přebíral a předával jednotlivé platby v hotovosti apod. Poučil jej současně, že existenci uskutečněných plnění může prokazovat jakýmkoliv jiným, dalším důkazem či jeho návrhem.

Na výzvu reagovala žalobcova zástupkyně, Mgr. Růžicková, uvedla, že žalobce s uvedenou obchodní společností spolupracoval dlouhodobě, vždy však jednal pouze s jejím jednatelem, panem P.. Uvedla, že manipulaci se dřevem zajišťovala tato společnost, finanční prostředky byly předávány žalobcem přímo p. P..

Z celého správního spisu není zřejmé, že by žalobce uvedl relevantní návrh na výslech svědka, který by mohl některou z těchto aktivit potvrdit. Navrhl sice výslech pana P., ten však byl nekontaktní, přes opakované výzvy se ke správci daně nikdy nedostavil.

Žalobce namítá, že existenci sporných zdanitelných plnění prokázal čestným prohlášením pana P., které bylo notářem ověřené. I v tom se však mýlí.

Zmíněné čestné prohlášení správce daně správně neosvědčil jako důkaz listinou o provedených zdanitelných plněních a to právě pro absenci důkazních souvislostí. Nemůže obstát ani tvrzení, že tato listina opatřená doložkou notáře z ní činí veřejnou listinu a je tedy důkazem o tom, co je v ní uvedeno. V daném případě by v této souvislosti obstál pouze závěr, že ono prohlášení učinil před notářem právě pan P., neboť notářská doložka se vztahuje toliko k osvědčení totožnosti osoby, která prohlášení činila. Nevztahuje se však již na osvědčení existence reálného průběhu zdanitelných plnění ze strany p. P.; na základě takové listiny nemohl být uznán žalobci nárok na odpočet daně.

Není na místě ani tvrzení, že správce daně měl porovnat marži ostatních subjektů, podnikajících v této komoditě; ani takovým porovnáním by totiž rozhodně nebylo možno prokázat uskutečnění sporných plnění; to samé platí o žalobcem posléze předložené evidenci nákupu a prodeje dřeva. Evidenci jednak žalobce vyhotovil až později a samotná evidence, aniž by byla vázána na existenci originálních dokladů, svědčících o průběhu plnění, nemůže jako důkaz o faktickém dodání dřevní hmoty obstát.

Nejvyšší správní soud se tedy ve všech bodech zcela ztotožnil s hodnocením daného sporu krajským soudem, stížnostní důvody ve smyslu ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. tak naplněny nebyly. Proto kasační stížnost zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

Žalobce nedosáhl v řízení procesního úspěchu, a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti; žalovanému správnímu orgánu, kterému by jinak jakožto úspěšnému účastníku řízení právo na náhradu nákladu řízení o kasační stížnosti náleželo, náklady řízení nevznikly (§ 120, § 60 odst. 1 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 7. února 2007

JUDr. Marie Žiškova
předsedkyně senátu