



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Elišky Cihlářové a soudců JUDr. Jaroslava Hubáčka a Mgr. et Ing. et Bc. Radovana Havelce v právní věci stěžovatele **Mgr. H. A. H.**, zastoupeného JUDr. Janem Konečným, advokátem se sídlem v Praze 2, Oldřichova 273/13, za účasti **Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu**, se sídlem v Praze 1, Štěpánská 28, v řízení o kasační stížnosti proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 25. 10. 2006, č. j. 9 Ca 271/2004 – 41,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II.** Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Městský soud v Praze rozsudkem ze dne 25. 10. 2006, č. j. 9 Ca 271/2004 - 41, zamítl žalobu stěžovatele proti rozhodnutí Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu ze dne 20. 8. 2004, č. j. FŘ-7799/13/04 (dále jen „finanční ředitelství“), kterým bylo zamítnuto odvolání stěžovatele proti platebnímu výměru Finančního úřadu pro Prahu - Jižní Město ze dne 31. 12. 2003, č. j. 157958/03/011911/7806, jímž byla stěžovateli za zdaňovací období IV. čtvrtletí 2002 vyměřena daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) ve výši 167 958 Kč. V odůvodnění napadeného rozsudku městský soud uvedl, že se neztotožňuje s názorem stěžovatele, že by finanční ředitelství v napadeném rozhodnutí nevycházelo ze skutečností, které v daňovém řízení vyšly najevo. Finanční ředitelství podle pravidel logického uvažování vyhodnotilo všechny skutečnosti významné pro rozhodnutí ve věci samé, jako je např. rozpor mezi údaji obsaženými v přiznání k DPH společnosti J., s. r. o. za zdaňovací období IV. čtvrtletí 2002 a údaji v záznamní povinnosti této společnosti za předmětné zdaňovací období, či rozpor mezi obsahem obou prohlášení V. V., jednatele této společnosti, předložených stěžovatelem a jeho výpovědí na Policii České republiky. Městský soud se proto ztotožnil s posouzením uvedených důkazních prostředků finančním ředitelstvím, tedy i s jeho závěrem o nevěrohodnosti prohlášení V. V. a o nemožnosti použít záznamní povinnosti společnosti J., s. r. o. k prokázání tvrzení stěžovatele. Městský soud konstatoval, že důvodem pro vydání platebního výměru rozhodně nebyla skutečnost, že společnost J., s. r. o. neplní řádně své povinnosti vůči svému věcně a místně příslušnému správci daně, ale to, že stěžovatel, i přes výzvy daňových orgánů, neunesl důkazní břemeno a

neprokázal přijetí zdanitelných plnění, která deklaroval v podaném daňovém přiznání a ze kterých nárokoval odpočet DPH, tj. od plátce uvedeného na daňovém dokladu. Stěžovatel v daňovém řízení správci daně dokládal, že zboží, které bylo předmětem přijatého zdanitelného plnění, vyvezl do zahraničí. Vývoz tohoto zboží správce daně ani finanční ředitelství nezpochybnily, resp. při provádění důkazního řízení se jím nezabývaly, neboť stěžovatel předně neprokázal přijetí zdanitelného plnění od deklarovaného plátce DPH (J., s. r. o.). Skutečnost, že stěžovatel neunesl důkazní břemeno a neprokázal v daňovém řízení, že právě společnost J., s. r. o. pro něj uskutečnila zdanitelné plnění a že od tohoto daňového subjektu zdanitelné plnění přijal, pak plně odůvodňuje závěr finančního ředitelství o nemožnosti uznání nárokováného odpočtu DPH. Městský soud rozhodl, že nebude provádět dokazování navrženými důkazy, neboť dospěl k závěru, že provádění jakýchkoliv dalších důkazů by bylo nadbytečné, protože stojí-li rozhodnutí finančního ředitelství na závěru o neunesení důkazního břemene stěžovatelem, nemůže se domáhat doplnění dokazování uvedenými důkazy až v řízení před soudem, když před tím neumožnil finančním orgánům, aby se těmito navrženými důkazy zabývaly.

Proti tomuto rozsudku městského soudu podal stěžovatel v zákonné lhůtě kasační stížnost z důvodu uvedeného v ustanovení § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s. V kasační stížnosti stěžovatel namítal, že závěry finančního ředitelství jsou postaveny na tom, že, ač byl opakovaně vyzván, nepředložil hodnověrné důkazy o způsobu nabytí zboží. Tak tomu ovšem nebylo, protože předložil přijaté faktury a doklady, kterými prokazoval další nakládání se zbožím. Neměl ani jinou možnost, jak způsob nabytí zboží dále doložit než ten, který zvolil. Jednatel společnosti J., s. r. o. na jeho žádost opakovaně podepsal prohlášení o tom, že mu zboží jeho společnost prodala a tyto listiny, aby nevznikly pochybnosti o osobě podepisující prohlášení potvrdil notářsky ověřeným podpisem. Je skutečností, že v rozporu s těmito prohlášeními tento jednatel opakovaně na Policii České republiky v podstatě popřel uskutečnění uvedených obchodů. Přesto i po této výpovědi opětovně na výzvu stěžovatele podepsal další prohlášení i s ověřením podpisu. Finanční ředitelství, ani městský soud, však nevzaly v úvahu uvedené pochybnosti vyplývající ze situace, kdy jednatel společnosti J., s. r. o. při policejním šetření prohlásí, že obchody se neuskutečnily a naproti tomu podepíše prohlášení, že k obchodům došlo. Stěžovatel se proto opakovaně dožadoval prošetření celé záležitosti, obrátil se s podnětem na státní zastupitelství a inicioval policejní šetření, vše s vědomím, že pokud by byla potvrzena verze správce daně, byl by to on, kdo by se měl obávat trestního postihu, když uplatnil nárok na odpočet DPH. Nedosáhl však ani toho, aby městský soud vyslechl jednatele společnosti J., s. r. o. V. V. Přitom právě tímto navrhovaným výsledkem mohlo být nade vší pochybnost prokázáno, že se obchody se společností J., s. r. o. uskutečnily. Stěžovatel proto navrhl, aby Nejvyšší správní soud zrušil rozsudek městského soudu a věc vrátil tomuto soudu k dalšímu řízení.

Finanční ředitelství ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedlo, že důvodem pro neuznání nároku na odpočet DPH bylo neprokázání faktického přijetí zdanitelných plnění od plátce, kterým měla být společnost J., s. r. o., a to i přesto, že k tomu byl stěžovatel v průběhu daňového řízení řádně vyzván. Správce daně, a následně i finanční ředitelství, se přitom nezabývaly důkazy o existenci zboží a o dalším nakládání s ním, neboť považovaly za prioritní nejprve prokázat, že zboží bylo přijato od plátce deklarovaného na daňovém dokladu. Čestná prohlášení a potvrzení, podepsaná před notářem jednatelem společnosti J., s. r. o. V. V., stvrzující uskutečnění zdanitelného plnění touto společností pro stěžovatele, byla hodnocena v kontextu s výpovědí tohoto jednatele na Policii České republiky a s ohledem na výsledek šetření policie, která uzavřela trestní oznámení na společnost J., s. r. o. s výsledkem, že ke zdanitelnému plnění v předmětném zdaňovacím období společností J., s. r. o. vůbec nedošlo. Pokud stěžovatel opakovaně požadoval prošetření celé záležitosti orgány činnými v trestním řízení, zdůraznilo finanční ředitelství, že i pokud by se tak stalo, jednalo by se o

zcela jiné řízení, odlišné od řízení daňového, založené na jiných právních normách a vedené za jiným účelem s jinými principy dokazování. Městský soud důvodně odmítl provedení výsledku V. V., protože stěžovatel v průběhu daňového řízení provedení tohoto důkazu nenavrhl a ani nepožadoval a ostatně finanční ředitelství již jednou touto výpovědí učiněnou na Policii České republiky disponovalo. Finanční ředitelství proto neshledává vady řízení při zjišťování skutkové podstaty, které by měly spočívat v porušení ustanovení zákona č. 337/1992 Sb. ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“), a tudíž nespátřuje ani důvod ke zrušení rozsudku městského soudu.

Nejvyšší správní soud přezkoumal na základě kasační stížnosti napadený rozsudek v souladu s ustanovením § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které uplatnil stěžovatel v podané kasační stížnosti a přitom sám neshledal vady uvedené v odstavci 3, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

Ze spisu předloženého Nejvyššímu správnímu soudu zejména vyplývá, že výzvou k odstranění pochybností o údajích v daňovém přiznání ze dne 5. 2. 2003, č. j. 19335/03/011911/7806, zahájil správce daně dne 18. 2. 2003 u stěžovatele v souladu s ustanovením § 43 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků vytýkací řízení ve vztahu k DPH za zdaňovací období IV. čtvrtletí 2002. Následně byl stěžovatel výzvou ze dne 5. 3. 2003, č. j. 25560/03/011933/7653, vyzván, aby k přijatým fakturám č. 87/2002, 90/2002 a 98/2002 od dodavatele J., s. r. o. předložil doklad o platbě a prokázal, k jakému účelu bylo zboží podle uvedených dokladů nakoupeno a kde se toto zboží v současné době nachází. V případě, že bylo zboží již prodáno, měl stěžovatel předložit daňové doklady a smlouvy (objednávky) o prodeji zboží. U ústních jednání stěžovatel předložil příjmové doklady od společnosti J., s. r. o. vztahující se k předmětným fakturám a uvedl, že zboží, nakoupené na základě výše uvedených faktur, bylo vyvezeno, což doložil vývozními fakturami a jednotnými celními deklaracemi. Stěžovatel dále předložil prohlášení jednatele společnosti J., s. r. o. V. V. ze dne 22. 4. 2003, v němž jmenovaný prohlásil, že v účetní evidenci firmy J., s. r. o. eviduje v roce 2002 prodej zboží pro stěžovatele, a to podle přiloženého seznamu v celkové výši 3 922 300 Kč. V rámci vytýkacího řízení pak požádal správce daně věcně a místně příslušného správce daně (Finanční úřad pro Prahu 7) společnosti J., s. r. o., aby ověřil, zda u výše uvedených faktur došlo k uskutečnění zdanitelného plnění a co bylo jeho předmětem, zda byly faktury uhrazeny a jakým způsobem, zda společnost J., s. r. o. tyto faktury zahrnuje do přiznání k DPH a byla-li ve prospěch státního rozpočtu odvedena daň na výstupu. Dožádaný správce daně uvedl, že společnost J., s. r. o. je na Finančním úřadě pro Prahu 7 registrována od 1. 7. 1997, od počátku své registrace vykazovala především vlastní daňovou povinnost, kterou však neuhradovala a poté, co bylo přikročeno k exekutivnímu vymáhání daňových nedoplatků správcem daně, byla společnost prodána a jejím jediným společníkem a zároveň jednatelem se stal V. V. Poté podávala společnost J., s. r. o. přiznání k DPH s minimální vlastní daňovou povinností při milionových obrátech. Ale ani tuto vlastní daňovou povinnost neuhradila. Společnost nesídlí ani v místě svého sídla podle obchodního rejstříku, správci daně se nedaří doručit písemností ani jí, ani jednatelem V. V. K fakturám č. 87/2002, 90/2002 a 98/2002 dožádaný správce daně uvedl, že společnost J., s. r. o. v daňovém přiznání na DPH za zdaňovací období IV. čtvrtletí 2002 vykazovala vlastní daňovou povinnost ve výši 7075 Kč při téměř milionovém obrátu, kterou však neuhradila. S odkazem na výše uvedené skutečnosti pak byla ke dni 26. 2. 2003 společnosti J., s. r. o. z moci úřední zrušena registrace k DPH. Správce daně pak stěžovateli platebním výměrem na DPH ze dne 31. 12. 2003, č. j. 157958/03/011911/7806 vyměřil DPH za zdaňovací období IV. čtvrtletí 2002 – vlastní daňovou povinnost ve výši 167 958 Kč. V odvolacím řízení byl stěžovatel vyzván výzvou ze dne 14. 7. 2004, č. j. FŘ – 2355/13/04, aby veškerými důkazními prostředky, které má k dispozici (mimo faktur a dokladů o úhradě v hotovosti, které již byly v rámci daňového řízení předloženy), prokázal své tvrzení, že zdanitelná plnění uvedená na

jím předložených dokladech č. 87/2002, 90/2002 a 98/2002 přijal od plátce, který je na těchto dokladech deklarován jako dodavatel. Stěžovatel na tuto výzvu reagoval tím, že předložil potvrzení s notářsky ověřeným podpisem, že společnost J., s. r. o. je vystavitelem výše uvedených faktur, kopii daňového přiznání k DPH za IV. čtvrtletí 2002 společnosti J., s. r. o. spolu s potvrzením o zaplacení vlastní daňové povinnosti této společnosti a kopii listiny označené jako záznamní povinnost vztahující se k tomuto zdaňovacímu období. O odvolání rozhodlo finanční ředitelství tak, jak je výše uvedeno.

Podle názoru Nejvyššího správního soudu není důvodný stížní bod, v němž stěžovatel namítal, že závěry finančního ředitelství jsou postaveny jen na nepředložení hodnověrných důkazů stěžovatelem o způsobu nabytí zboží. Nejvyšší správní soud poukazuje na skutečnost, že v rámci daňového řízení nebylo po stěžovateli požadováno, aby prokázal, že zdanitelné plnění, z něhož nárokoval odpočet DPH, uskutečnil někdo jiný. Nebyla tedy na něho přenesena povinnost správce daně, ani finančního ředitelství vyjádřená v ustanovení § 31 odst. 8 písm. c) zákona o správě daní a poplatků. Naopak, stěžovatel byl vyzván, aby prokázal, že od plátce DPH, tj. společnosti J., s. r. o., zdanitelné plnění přijal. Na výzvu reagoval stěžovatel předložením písemných prohlášení jednatele společnosti J., s. r. o. V. V. potvrzujících, že tato společnost zboží podle výše uvedených faktur stěžovateli prodala a zároveň tyto faktury vystavila a tato prohlášení byla opatřena notářsky ověřeným podpisem V. V. Důkazní síla těchto listinných důkazů však byla následně zpochybněna výpovědí tohoto jednatele na Policii České republiky, který do protokolu sepsaného dne 20. 1. 2004 uvedl, že vystavoval fiktivní doklady na plnění, která se neuskutečnila. Ke spolupráci se stěžovatelem konkrétně uvedl, že zboží si stěžovatel zajistil sám od A. z P. a že nákupní fakturu na toto zboží mu pak dal sám stěžovatel. Usnesením Policie České republiky, Obvodního ředitelství Praha I ze dne 13. 2. 2004, č. j. ORI 7426/1OHK-7-2004, bylo odloženo trestní oznámení proti V. V. pro podezření ze spáchání trestného činu krádeže daně, poplatku a podobné povinné platby podle ustanovení § 148 odst. 1 trestního zákona, protože bylo zjištěno, že se nejedná o trestný čin. V odůvodnění tohoto usnesení je uvedeno, že výsledkem V. V. bylo zjištěno, že tento přijímal od různých osob faktury, v jeho účetnictví uvedené jako příjmové faktury, a následně vystavoval výdajové faktury, které byly vyhotovovány na stejné nebo nepatrně vyšší částky. Na základě provedeného šetření bylo zcela prokázáno, že ke zdanitelnému plnění deklarovanému stěžovatelem vůbec nedošlo, neboť uvedené obchodní operace nebyly společností J., s. r. o. vůbec provedeny.

Obstát nemůže ani námitka stěžovatele, že prokazoval další nakládání se zbožím předložením přijatých faktur a dokladů a že neměl jinou možnost, jak způsob nabytí zboží dále prokázat než ten, který zvolil. Nárok na odpočet DPH nemá základ ve formálním dokladu, ale v existenci zdanitelného plnění (§ 1 zákona o DPH). Tomu také koresponduje povinnost plátce vést záznamy o přijatých a uskutečněných zdanitelných plnění a evidovat zvláště přijaté a vystavené doklady (§ 11 odst. 1). Zákon tedy nestojí na formálním vykázání zdanitelného plnění, ale na stavu faktickém. Jiný závěr by popíral smysl a účel zákona. Ostatně i v nálezu Ústavního soudu sp. zn. IV. ÚS 402/99 byl vysloven právní názor, že důkaz daňovým dokladem je pouze formálním důkazem dovršujícím hmotněprávní aspekty skutečného provedení zdanitelného plnění. Jestliže zdanitelné plnění nebylo uskutečněno, nemůže být důkazní povinnost naplněna pouhým předložením, byť formálně správného, daňového dokladu. Proto nemůže být jen samotné doložení po formální stránce bezvadného daňového dokladu dostatečným podkladem pro uznání nároku na odpočet daně. Vždy musí být v prvé řadě fakticky podložen existujícím zdanitelným plněním. Pokud jde o důkazní povinnost v daňovém řízení, je zásadou, že 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 (§ 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků). Přesto, že je povinností správce daně dbát, aby skutečnosti rozhodné pro správné stanovení

daňové povinnosti byly zjištěny co nejúplněji, a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů (odst. 2 citovaného ustanovení), není daňové řízení založeno na zásadě vyšetřovací, ale na prioritní povinnosti daňového subjektu dokazovat vše, co sám tvrdí (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 2. 2005, č. j. 1 Afs 54/2004 - 125). Stěžovatel však neprokázal, že skutečně přijal deklarované plnění. Nelze akceptovat jeho tvrzení, že neměl jinou možnost, jak způsob nabytí zboží dále prokázat, protože jako důkazních prostředků lze užít všech prostředků, jimiž lze ověřit skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti a které nejsou získány v rozporu s obecně závaznými právními předpisy (§ 31 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků).

Podle názoru Nejvyššího správního soudu není důvodný ani stížní bod, v němž stěžovatel tvrdí, že městský soud pochybil, když při ústním jednání neprovedl výslech jednatele společnosti J., s. r. o. V. V souladu s ustanovením § 75 odst. 1 s. ř. s. vychází soud při přezkoumávání napadeného správního rozhodnutí ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu. Jestliže stěžovatel navrhoval jako důkaz listiny, které jsou součástí správního spisu, bylo by jejich opětovné provádění nadbytečné. Výsledky svědků (jednatelů společnosti J., s. r. o. a společnosti P. C., s. r. o.) měl stěžovatel navrhnout již při jednání před finančním ředitelstvím, neboť k tomu byl tímto správním orgánem vyzván a jeho postup by tak byl v souladu s ustanovením § 31 odst. 9 zákona o právech daní a poplatků. Městský soud naopak správně uvedl, že stojí-li napadené správní rozhodnutí na neunesení důkazního břemene stěžovatelem, nemůže se stěžovatel domáhat doplnění dokazování navrženými důkazy až v řízení před soudem, když předtím neumožnil svým návrhem správním orgánům, aby se těmito důkazními prostředky zabývaly.

Závěr městského soudu, že stěžovatel neunesl důkazní břemeno a neprokázal oprávněnost nároku na odpočet DPH podle ustanovení § 19 odst. 1 zákona č. 588/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů, v návaznosti na ustanovení § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků je proto v souladu se zákonem.

Ze všech výše uvedených důvodů Nejvyšší správní soud neshledal kasační stížnost důvodnou, 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 náhradě nákladů řízení se opírá o ustanovení § 60 odst. 1, věta první ve spojení s § 120 s. ř. s., podle kterého, nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Nejvyšší správní soud žádnému z účastníků náhradu nákladů nepřiznal, protože stěžovatel v řízení úspěch neměl a finančnímu ředitelství žádné náklady s tímto řízením nevznikly.

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

V Brně dne 5. září 2007

JUDr. Eliška Cihlářová
předsedkyně senátu

