



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 **M. S.**, zastoupeného JUDr. Janem Součkem, advokátem se sídlem v Praze 1, U Prašné brány 3, 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 31. 1. 2006, č. j. 8 Ca 257/2004 – 85,

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 31. 1. 2006, č. j. 8 Ca 257/2004 - 85, zamítl žalobu stěžovatele proti rozhodnutí Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu (dále jen „finanční ředitelství“) ze dne 23. 9. 2004, č. j. FŘ-9123/13/04, kterým bylo zamítnuto odvolání stěžovatele proti platebnímu výměru Finančního úřadu pro Prahu 10, ze dne 19. 8. 2003, č. j. 246583/03/010521/7817 na daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období srpen 2002 ve výši nadměrného odpočtu 46 773 Kč. Městský soud v odůvodnění napadeného rozsudku uvedl, že spornou otázkou mezi stěžovatelem a finančním ředitelstvím bylo, kdo z nich je nositelem důkazního břemene v daňovém řízení. Městský soud dospěl k závěru, že důkazní povinnost v daňovém řízení stíhá toho, kdo tvrdí určité skutečnosti. V tomto případě je tímto subjektem stěžovatel, který tvrdí, že zdanitelné plnění pořídil od společnosti J., s. s. r. o. Bylo proto jeho povinností prokázat, že k uskutečnění zdanitelného plnění došlo a za tím účelem i navrhnout důkazy. Jelikož stěžovatel svá tvrzení v daňovém řízení neprokázal, nemohlo ani dojít k přechodu důkazního břemene na správce daně. Městský soud posléze konstatoval, že neshledal v daňovém řízení průtahy, jak je stěžovatel namítal, i když připustil, že lze polemizovat o vhodnosti zvolených úkonů

z hlediska rychlosti řízení. Lhůty pro ukončení daňového řízení však nejsou zákonem stanoveny. Stěžovatelovy odkazy na judikaturu soudů nepovažoval městský soud v dané věci za relevantní.

Stěžovatel v kasační stížnosti podané proti rozsudku městského soudu uplatnil důvody uvedené v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s. Nesprávné posouzení právní otázky soudem spatřuje stěžovatel v tom, že městský soud nevzal v úvahu jím řádně prokázanou oprávněnost nároku na odpočet DPH. K prokázání nároku na odpočet této daně ve smyslu ustanovení § 19 odst. 1 zákona č. 588/1992 Sb., ve znění účinném do 30. 4. 2004, (dále také „zákon o DPH“) předložil řádně zaúčtovaný daňový doklad se všemi náležitostmi, který vystavil jiný plátce, ale finanční orgány, a potažmo i městský soud, přes tuto skutečnost tento odpočet neuznaly jako oprávněně uplatněný. Předložením perfektního daňového dokladu tak stěžovatel řádně prokázal oprávněnost nároku na odpočet DPH ve smyslu ustanovení § 19 odst. 2 zákona o DPH, a nevznikla mu tak povinnost prokazovat oprávněnost nároku na odpočet způsobem podle zákona č. 337/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů, (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“). Stěžovatel vytkl rozsudku městského soudu i nepřezkoumatelnost, neboť soud řádně neodůvodnil, z jakých skutečností vyplynulo, že správce daně mimo jakoukoli pochybnost prokázal skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost důkazů provedených daňovým subjektem. Nepřezkoumatelnost rozsudku spatřuje i v tom, že městský soud přezkoumatelným způsobem neodůvodnil, z jakých skutečností vyplynulo, že nárok na odpočet neprokázal. Stěžovatel poukázal též na to, že v důsledku průtahů v řízení před správcem daně nemohlo dojít k výsledku svědka, a to jediného jednatele společnosti J., s. s r. o., který v květnu 2003 zemřel. Zboží bylo dodáváno v souladu s běžnou obchodní praxí, kdy řidič, který zboží vozil, přijel vždy v dohodnutou dobu na určené místo a přivezl objednané zboží. Jeho totožnost ale nebyla prověřována. Tento fakt ještě nepotvrzuje skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost provedených důkazů v tom, že by zboží dodávala jiná společnost než J., s. s r. o. Jestliže měl správce daně pochybnosti o tom, zda doklady byly podepisovány společností J., s. s r. o., měl připustit důkaz písmoznaleckým posudkem a nikoli konstatovat, že není k dispozici dostatečný počet nepřerazítkovaných podpisů jednatele společnosti J., s. s r. o. Přijetí zdanitelného plnění ostatně potvrdil svědek S. Proto stěžovatel navrhl, aby byl rozsudek městského soudu zrušen a věc vrácena tomuto soudu k dalšímu řízení.

Finanční ředitelství ve vyjádření k podané kasační stížnosti poukázalo na to, že obsah stížních bodů odpovídá odvolacím námitkám i žalobním bodům uplatněným v žalobě. Důvodem pro neuznání odpočtu DPH bylo to, že stěžovatel nárok na odpočet daně neprokázal ve smyslu ustanovení § 19 odst. 1 zákona o DPH, ačkoli k tomu byl správcem daně vyzván. Podmínky pro přechod důkazního břemene ze stěžovatele na správce daně ve smyslu ustanovení § 31 odst. 8 zákona o správě daní a poplatků nebyly naplněny. Finanční ředitelství proto navrhlo, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

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.

Podle ustanovení § 19 odst. 1 a 2 zákona o DPH má 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.

Plátce prokazuje nárok na odpočet daně daňovým dokladem zaúčtovaným podle zvláštního právního předpisu (§ 3 odst. 1 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů), 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 (§ 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků).

Důkazní břemeno je mezi daňovým subjektem a správcem daně rozloženo nerovnoměrně. 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. Podle ustanovení § 31 odst. 8 citovaného zákona správce daně prokazuje: a) doručení vlastních písemností daňovému subjektu, b) existenci skutečností rozhodných pro užití právní domněnky a nebo právní fikce, c) existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví a jiných povinných evidencí či záznamů, vedených daňovým subjektem, d) existenci skutečností rozhodných pro uplatnění zákonných sankcí.

V dané věci bylo zahájeno správcem daně vytýkácí řízení ve smyslu ustanovení § 43 zákona o správě daní a poplatků. Důvodem byla skutečnost, že objem uskutečněných zdanitelných plnění se značně odlišoval od částek stěžovatelem běžně uváděných v předcházejících daňových přiznáních. Proto byl stěžovatel vyzván k předložení originálů dokladů vztahujících se k přiznání k DPH za zdaňovací období srpen 2002, a to smlouvy, daňové a účetní doklady, případně, aby podal další potřebná vysvětlení. V rámci místního šetření prováděného správcem daně stěžovatel předložil doklady k přijatým a uskutečněným zdanitelným plněním v předmětném zdaňovacím období, mezi nimi také daňové doklady vystavené dodavatelem J., s. s. r. o. Za účelem prověření přijetí zdanitelného plnění od tohoto dodavatele zjistil správce daně prostřednictvím dožádání od místně příslušného správce daně, že se dodavatel na adrese sídla uvedeného v obchodním rejstříku nevyskytuje a že jedná se o byt rodičů jediného jednatele a společníka Z. L. Ani další pokusy o ověření, zda tento dodavatel provedl ve prospěch stěžovatele zdanitelná plnění podle předložených daňových dokladů nebyly úspěšné. Z. L., jednateli a společníkovi J., s. s. r. o. se nepodařilo písemnosti správce daně doručit, ani ho předvést Policií ČR. Správce daně tedy následně postupoval podle ustanovení § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků a zaslal stěžovateli výzvu k prokázání těch skutečností, které sám stěžovatel tvrdil. Tento postup neshledává Nejvyšší správní soud v rozporu se zákonem. Pokud daňový subjekt předloží listinné důkazy, kterými prokazuje přijetí zdanitelného plnění od nekontaktního dodavatele, takže správce daně nemůže pravost těchto dokladů ověřit, je jeho povinností vyzvat daňový subjekt k předložení důkazů o tom, že zboží bylo skutečně dodáno konkrétním plátcem uvedeným na daňovém dokladu.

Nejvyšší správní soud s poukazem na ustálenou judikaturu konstatuje, že prokazuje-li daňový subjekt nárok na nadměrný odpočet DPH sice formálně bezvadným daňovým dokladem, ale o faktickém stavu jsou pochybnosti, je součástí důkazní povinnosti daňového subjektu prokázání existence zdanitelného plnění (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 10. 2006, č. j. 2 Afs 7/2006 - 107, www.nssoud.cz). Doklady o uskutečnění zdanitelného plnění, byť se všemi zákonem vyžadovanými náležitostmi, nemohou být proto podkladem pro uznání nároku na odpočet, není-li prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo tak, jak je deklarováno. Rozhodující pro daňové řízení je tudíž vždy faktická stránka věci, a proto jakékoliv doklady lze akceptovat jen tehdy, je-li nesporné, že plnění bylo uskutečněno tak, jak je v těchto dokladech uvedeno. Jestliže daňový subjekt

neprokáže v daňovém řízení jím tvrzené skutečnosti, nelze s odkazem na ustanovení § 31 odst. 8 zákona o správě daní a poplatků dovozovat, že je to naopak správce daně, kdo byl povinen tyto skutečnosti prokazovat za tento subjekt a v případě, že tak neučinil, dospět k závěru, že rozhodnutí správního orgánu bylo vydáno na základě neúplných skutkových zjištění a je nezákonné (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 4. 2006, č. j. 5 Afs 40/2005 - 72, www.nssoud.cz). Správce daně ani finanční ředitelství nejsou povinny prokazovat existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost důkazů provedených stěžovatelem, ale v souladu s ustanovením § 31 odst. 8 písm. c) zákona o správě daní poplatků jen existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví a jiných povinných evidencí či záznamů, vedených daňovým subjektem. Účetnictví ani jiné povinné evidence nebyly v průběhu daňového řízení zpochybňovány. Stěžovatel se proto ve svém úsudku mylí, když tvrdí, že správní orgány mimo jakoukoli pochybnost neprokázaly existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost důkazů provedených stěžovatelem, protože takovou povinnost jim zákon o správě daní a poplatků nestanoví.

V daném případě nesplnil stěžovatel povinnost stanovenou v ustanovení § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků. Bylo sice prokázáno, že se stěžovatel a Z. L. znali, ale stěžovatel již neprokázal, resp. z důkazů jím předložených či navržených po jejich provedení nevyplývalo, že zdanitelné plnění podle daňových dokladů FD č. 206, 207, 210, 211 a 212 uskutečnila právě společnost J., s. s r. o. Ze závěrů učiněných městským soudem nelze dovozovat ani nepřezkoumatelnost rozsudku městského soudu. Z tohoto rozsudku vyplývá, z jakých skutečností městský soud dovodil, že stěžovatel v daňovém řízení neunesl důkazní břemeno a jeho závěry mají oporu ve spise správních orgánů i v soudním spise. Svědci P. Š. a J. B. potvrdili, že stěžovatel a Z. L. se znali, ale ani jeden z nich se však neúčastnil obchodních transakcí mezi stěžovatelem a společností J., s. s r. o. Tím nebylo potvrzeno ani tvrzení stěžovatele, že za společnost J., s. s r. o. jednal s J. B. Svědek M. S. sice potvrdil existenci zboží a plateb, ale o tom, že materiál je dodáván společností J., s. s r. o. ho informoval jen stěžovatel. Předložení přiznání k dani z přidané hodnoty společnosti J., s. s r. o. v daném případě není relevantní, neboť se v posuzované věci nejedná o zdaňovací období III. čtvrtletí 2001, ale o zdaňovací období srpen 2002. Výpis z obchodního rejstříku a osvědčení o registraci k DPH či živnostenské oprávnění neprokazují, že konkrétní zdanitelná plnění uskutečnila společnost J., s. s r. o. Listina označená jako „Objednávka na rok 2003“ také neprokazuje, že podle daňových dokladů FD č. 206, 207, 210, 211 a 212 uskutečnila zdanitelné plnění společnost J., s. s r. o., protože obsahuje pouze obecné konstatování, že by stěžovatel na základě dobré spolupráce dále rád spolupracoval za stejných podmínek i v roce 2003. Navíc se jedná o listinu vyhotovenou stěžovatelem a adresovanou společnosti J., s. s r. o., ale nebylo prokázáno ani její doručení ani realizace další spolupráce. Tímto listinným důkazem si stěžovatel i protirečí, když na druhé straně uvedl, že spolupráce probíhala prostřednictvím faxu a telefonicky.

Pokud jde o stížní námitku týkající se délky vytýkacího řízení, pak v postupu správce daně a finančního ředitelství neshledává Nejvyšší správní soud žádná pochybení. O stavu řízení se mohl stěžovatel informovat u správce daně v rámci svého oprávnění při nahlížení do spisu. Správce daně a dožádaný správce daně využili všech zákonem stanovených institutů k tomu, aby skutečnosti tvrzené stěžovatelem u společnosti J., s. s r. o. ověřili, tj. místního šetření, předvolání a předvedení. Skutečnost, že jediný společník a jednatel společnosti J., s. s r. o. v průběhu vytýkacího řízení zemřel, nemůže jít k tíži správce daně a finančního ředitelství, neboť bylo na stěžovateli, aby v rámci vytýkacího řízení navrhol provedení

důkazů či tyto důkazy sám předkládal. Ze spisového materiálu nebylo zjištěno, že by stěžovatel v rámci vytýkacího řízení Z. L. navrhl jako svědka.

Nejvyšší správní soud se v otázce neprovedení důkazu z oboru písmoznalectví ohledně ověření pravosti podpisů Z. L. na jednotlivých pokladních dokladech ztotožňuje s názorem městského soudu, protože Z. L. předem podepsané pokladní doklady neprokazují, že zboží (materiál) dodala společnost J., s. s. r. o., a nikoli Z. L. jako fyzická osoba. I kdyby bylo prokázáno, že doklady podepsal Z. L., nebyl by to důkaz o tom, že k uskutečnění zdanitelného plnění podle předložených daňových dokladů došlo fakticky.

Nejvyšší správní soud proto kasační stížnost stěžovatele jako nedůvodnou zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.). O kasační stížnosti rozhodl bez jednání, protože mu takový postup umožňuje ustanovení § 109 odst. 1 s. ř. s.

Výrok o nákladech řízení se opírá o ustanovení § 60 odst. 1 s. ř. s. za použití ustanovení § 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 22. března 2007

JUDr. Eliška Cihlářová
předsedkyně senátu