



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Miluše Doškové a soudců JUDr. Vojtěcha Šimíčka a Mgr. Radovana Havelce v právní věci žalobce: **ARCHING GROUP CZ, a. s.**, se sídlem Šumavská 525/31, Brno, zast. JUDr. Janou Skácelovou, advokátkou se sídlem v Brně, Jedovnická 8, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Brně**, se sídlem nám. Svobody 4, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 25. 11. 2002, č. j. 5630/2002/FŘ/130, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 29. 8. 2007, č. j. 29 Ca 158/2006 - 28,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá.**
- II. Žalovanému **se nepřiznává** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

Kasační stížností podanou v zákonné lhůtě se žalobce jako stěžovatel domáhá zrušení shora uvedeného rozsudku krajského soudu, kterým byla zamítnuta jeho žaloba proti v záhlaví specifikovanému rozhodnutí žalovaného, jímž bylo zamítnuto stěžovatelovo odvolání proti rozhodnutí Finančního úřadu Brno III ze dne 24. 5. 2002, č. j. 89554/02/290511/6239, tedy platebnímu výměru, kterým mu byla podle § 46 odst. 4 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále též „daňový řád“), a podle v rozhodné době účinného zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále též „zákon o DPH“), vyměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období říjen 2001 ve výši vlastní daňové povinnosti 23 292 Kč. Uvedeným platebním výměrem snížil správce daně stěžovateli na základě ukončeného vytykácího řízení uplatněnou daň na vstupu o částku 137 750 Kč, když vyloučil z nároku na odpočet daně z přidané hodnoty v rozhodnutí blíže

specifikované přijaté doklady z důvodu, že stěžovatel neprokázal přijetí zdanitelného plnění od deklarovaného dodavatele, jímž byla ve všech případech obchodní společnost RITERN s. r. o.

Proti rozhodnutí žalovaného podal stěžovatel žalobu, o níž Krajský soud v Brně rozhodl rozsudkem ze dne 22. 8. 2005, č. j. 29 Ca 300/2003-33. Tím bylo napadené rozhodnutí žalovaného zrušeno a věc mu byla vrácena k dalšímu řízení, neboť krajský soud dospěl k závěru, že napadené správní rozhodnutí je nepřezkoumatelné pro nedostatek skutkových důvodů. Žalovaný podal proti tomuto rozsudku kasační stížnost a Nejvyšší správní soud na jejím základě rozsudek krajského soudu zrušil rozsudkem ze dne 11. 5. 2006, č. j. 5 Afs 125/2005 - 54, a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení. Nejvyšší správní soud uvedl, že z odůvodnění napadeného správního rozhodnutí lze vyčíst, z jakých skutkových zjištění žalovaný a správce daně vyšel, a tedy rozhodnutí není nepřezkoumatelné. Proto měl Krajský soud v Brně podle závazného právního názoru věc meritorně projednat v rámci žalobních bodů. Krajský soud pak v nyní napadeném rozsudku dospěl k závěru, že stěžovatel v daňovém řízení neunesl důkazní břemeno podle § 31 odst. 9 daňového řádu, když neprokázal, že plátce uvedený na předmětných dokladech (tedy RITERN, s. r. o.) reálně uskutečnil zdanitelná plnění.

Stěžovatel výslovně uvádí, že jeho kasační stížnost obsahuje důvody odpovídající § 103 odst. 1 písm. a), d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále též „s. ř. s.“). Námitku spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předchozím řízení podle písm. a) citovaného ustanovení ovšem ve skutečnosti vůbec neuplatňuje, naopak namítá skutečnosti odpovídající písm. b) výše uvedeného ustanovení; brojí totiž proti vadám řízení, pro které měl soud napadené rozhodnutí správního orgánu zrušit.

Stěžovatel uvádí, že podle § 31 odst. 9 daňového řádu daňový subjekt prokazuje skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání, hlášení a vyúčtování nebo k jejichž prokázání byl správce daně v průběhu daňového řízení vyzván. V daném případě správce daně vyzval stěžovatele k prokázání skutečností, které uvedl ve svém daňovém přiznání, a proti tomuto postupu tedy nelze nic namítat. Jako důkazní prostředky však stěžovatel může předložit pouze takové, které mu je umožněno opatřit zákonnou cestou.

V předmětném případě na výzvy správce daně k prokázání přijetí zdanitelných plnění reagoval stěžovatel předložením listinných důkazů i ústními vyjádřeními. Tím prokázal, že uvedené práce (jakožto zdanitelná plnění) byly skutečně provedeny. Stěžovatel také listinami prokázal, že všechny uvedené práce provedla společnost RITERN s. r. o. Mezi listinami jsou zejména smlouvy o dílo uzavřené s touto společností, předávací protokoly, faktury – daňové doklady vystavené společností RITERN s. r. o., jakož i pokladní doklady o převzetí hotovosti. Tím tedy stěžovatel splnil svoji povinnost nést důkazní břemeno. Na výzvu správce daně reagoval stěžovatel v mezích zákona, resp. v souladu s těmi možnostmi, které mu zákon dává.

Soudy již bylo mnohokrát v minulosti judikováno, že daňový subjekt je povinen prokázat svá tvrzení a za tímto účelem předložit důkazní prostředky či navrhnout jejich provedení. Pokud tuto povinnost splní, je přeneseno důkazní břemeno na správce daně, který provádí řízení. V důkazním řízení, jak je koncipováno daňovým řádem, nepostačí

pouhá pochybnost o předložených důkazech, ale cestou dokazování se z pochybnosti musí stát jistota. Teprve pak přechází důkazní břemeno zpět na daňový subjekt. Žalovaný však nesprávně dospěl k závěru, že k přenesení daňového břemene zpět na daňový subjekt postačí vyjádření pouhé pochybnosti správcem daně. Tyto pochybnosti ovšem stěžovatel dost dobře nemůže rozptýlit jiným způsobem, než jak učinil. Přitom to po něm nelze ani spravedlivě požadovat. Stěžovatel nemá možnost jiným způsobem doložit, že výpověď svědka, která pochybnosti správce daně založila, je nepravdivá.

Stěžovatel také dodává, že nemůže prokazovat skutečnosti, na kterých se nepodílel. Je sice pravdou, že byl vyzván pouze k prokázání skutečností, které tvrdil v daňovém přiznání, a to v souladu s ustanovením § 31 odst. 9 daňového řádu. Žalovaný ovšem k tíži stěžovatele uvedl, že stěžovatel nevyvrátil pochybnosti správce daně vyplývající z výpovědi svědka. Stěžovatel k tomuto namítá, že pokud by měl takto učinit, musel by mít možnost prokazovat, v jakém vztahu byly osoby, které práce pro stěžovatele jménem společnosti RITERN, s. r. o. provedly, dále prokazovat, že není pravdivé tvrzení svědka, že tato společnost neměla žádné dodavatele či prokazovat nepravdivost jiných skutečností, které svědek ve svých výpovědích uvedl. Takovou možnost ovšem nemá.

Stěžovatel nijak nenapadá skutečnost, že správce daně použil jako důkazních prostředků soudu: zde a na některých dalších místech uvádí, že brojí podanou „žalobou“ a rekapituluje její obsah, fakticky ovšem jeho námitky směřují proti rozsudku krajského soudu, a tedy zdejší soud dospěl k závěru, že ve skutečnosti brojí nikoliv žalobou, ale kasační stížností, ač tak činí za výpovědi svědka nadřadil žalovaný (a správce daně) ostatním provedeným důkazům. Těmito důkazy se správce daně nezabýval a z řízení je vyloučil. Přitom z daňového spisu a odůvodnění napadeného rozhodnutí nevyplývá, že by správce daně tyto důkazy popřel jiným relevantním způsobem než rozporuplnou výpovědí svědka. Stěžovatel namítá, že zjištění skutkové podstaty způsobem, jak jej provedl správce daně, vytváří prostředí právní nejistoty. Podle žalovaného totiž postačuje tvrzení jediného svědka k tomu, aby druhý subjekt mohl být zkrácen na svých právech bez možnosti obrany. Stěžovatel v tomto směru poukazuje na skutečnost, že Nejvyšší správní soud ve svém rozhodnutí v předmětné věci nezavázal krajský soud k tomu, aby se ztotožnil s hodnocením věrohodnosti svědeckých výpovědí svědka, ale aby věc meritorně projednal ve smyslu žalobních důvodů.

Stěžovatel upozorňuje, že bylo na správci daně, aby ve smyslu § 31 odst. 2, 4 daňového řádu zjistil skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daně co nejúplněji a důkazy zhodnotil a vypořádal se s nimi. Jednotlivé skutečnosti rozhodné pro daňové řízení se prokazují v rámci důkazního řízení. V důkazním řízení nemůže být předem vyloučen žádný z důkazních prostředků, pokud nebyl získán nelegálně. Stěžovatel v žalobě nespatořoval nezákonnost postupu správce daně jen v rozporném hodnocení výpovědi svědka, ale napadal také rozpor těchto výpovědí s ostatními předloženými a provedenými důkazy. S tímto žalobním bodem se však krajský soud nijak nevypořádal. Nelze tedy souhlasit s tím, že pokud soud uzavřel, že není důležité, zda svědek vypovídal ve vlastním zájmu, neboť správce daně i žalovaný rozpornou výpověď svědka hodnotili jako neprůkaznou. Tyto výpovědi nejsou jen v rozporu navzájem, ale jsou i v rozporu s předchozím písemným projevem svědka i skutečností, že v řízení bylo prokázáno, že předmětné práce vyplývající z uzavřených smluv mezi společností RITERN, s. r. o. a

stěžovatelem byly skutečně provedeny. Stěžovatel tedy nemůže souhlasit se závěrem soudu, že žalovaný (resp. správce daně) unesl důkazní břemeno pro něj vyplývající z § 31 odst. 8 písm. c) daňového řádu. Nedostál totiž zásadě volného hodnocení důkazů podle § 2 odst. 3 daňového řádu.

Stěžovatel napadá také skutečnost, že žalovaný v odůvodnění svého rozhodnutí uvádí, že v rámci daňového řízení nebyly předloženy doklady prokazující ve smlouvách uvedená ujednání, k nimž se zhotovitel zavazuje. K předložení takových dokladů nebyl stěžovatel v daňovém řízení vyzván a jejich nepředložení nebylo ani uvedeno správcem daně ve sdělení rozdílů mezi stanoveným daňovým základem a daní, jež byla za řízení uznána. Stěžovatel tedy neměl možnost se k těmto pochybnostem správce daně vyjádřit, což je v rozporu s § 43 odst. 1 daňového řádu. Stěžovatel pak má za to, že také tento žalobní bod nebyl dostatečně projednán soudem.

V rámci důkazního řízení bylo zjištěno, že fakturované práce byly provedeny a pochybností bylo jen to, zda je provedla společnost RITERN, s. r. o. Pokud tedy o rozsahu provedených prací nebyla pochybnost, neměl daňový subjekt žádný důvod (natož povinnost) předkládat další důkazy. Nelze tedy po ukončení daňového řízení a vydání rozhodnutí přičítat k tíži stěžovatele skutečnost, že nedoložil všechny doklady ke skutečnosti, která byla v daňovém řízení prokázána. Navíc nelze ani požadovat po stěžovateli doložení dokladů prokazujících ve smlouvě uvedená ujednání stanovující povinnosti zhotovitele, jako např. dodržovat na stanovišti pořádek, zabezpečit je proti vstupu nepovolanych osob, provádět čištění příjezdové komunikace apod.

Z těchto uvedených důvodů stěžovatel navrhuje, aby napadený rozsudek krajského soudu byl zrušen a věc byla tomuto soudu vrácena k dalšímu řízení.

Žalovaný ve svém vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že námitky stěžovatele nemá za důvodné. Tvzení stěžovatele považuje za účelová a snaží se podstatným zjednodušením obsahu odůvodnění napadeného rozhodnutí vyvolat dojem, že stěžovatel dostal své důkazní povinnosti podle § 31 odst. 9 daňového řádu. Skutečnost je ale taková, že žalovaný (resp. správce daně) nevycházel jen ze svědecké výpovědi jednatele společnosti RITERN, s. r. o., ale také z řady dalších důkazů, jak jsou uvedeny a hodnoceny v napadeném rozhodnutí. Mnohokrát přitom bylo judikováno, že předložení formálně správných daňových dokladů není dostatečným důkazem uskutečnění zdanitelného plnění. Nic jiného ovšem stěžovatel nepředložil. Tvzení stěžovatele, že kromě formálně správných daňových dokladů nemohl předložit jiný důkaz, je v případě zhotovení díla v hodnotě několika milionů Kč zjevně nepravdivé. Dalším dokladem účelovosti tvzení stěžovatele je i skutečnost, že v kasační stížnosti polemizuje stěžovatel zčásti nikoliv se závěry napadeného rozsudku, ale s vyjádřením žalovaného k žalobě.

Bylo na stěžovateli, jakými důkazy prokáže přijetí zdanitelného plnění zhotovitelem uvedeným na daňovém dokladu. Předložené důkazy pak správce daně a žalovaný hodnotí jednotlivě a ve vzájemných souvislostech. Při tomto hodnocení důkazů byla věrohodnost stěžovatelem předložených listin vyvrácena. Pokud by chtěl pravdivost listin stěžovatel dokázat, mohl tak učinit např. stavebním deníkem či zápisy z kontrolních

dnů, jimiž by prokázal, že zhotovitel uskutečnil zdanitelné plnění. Stěžovatel ovšem nic nepředložil.

Žalovaný v reakci na námitku stěžovatele, že nemohl pořídit doklady o kontrole pořádku na staveništi apod., uvádí, že vedle této činnosti podle smluv mezi stěžovatelem a společností RITERN, s. r. o. měla tato společnost provádět i řadu dalších odborných prací jako zpracování stavební dokumentace apod., které by ve stěžovatelem schválené podobě nepochybně byly uloženy u dodavatele nebo stěžovatele. Je tedy zřejmé, že uváděné námitky jsou účelové a zdaleka neodpovídají skutečnostem zjištěným v daňovém řízení.

Některé námitky stěžovatele jsou také uvedeny velmi obecně a v podstatě ponechávají na Nejvyšším správním soudu, aby vedle obsahu kasační stížnosti sám vyhledával skutečnosti, proč napadené rozhodnutí krajského soudu zrušit. Z toho pak pro žalovaného vyplývá otázka, nakolik se vůbec může Nejvyšší správní soud takto formulovanými námitkami zabývat.

Žalovaný navrhuje s ohledem na výše uvedené, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

Nejvyšší správní soud nejprve zkoumal formální náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že kasační stížnost je podána včas, stěžovatel je řádně zastoupen advokátkou a jde o rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost přípustná. Důvodnost kasační stížnosti pak posoudil v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.).

Jak již bylo naznačeno v rekapitulační části rozsudku, stěžovatel i v kasační stížnosti věty uvozoval slovy „...*napadá žalobou také skutečnost...*“, „...*stěžovatel v žalobě namítal...*“ apod. Tato skutečnost je způsobena patrně tím, že stěžovatel do kasační stížnosti převážně převedl ty námitky, které již vznášel v žalobě. Zdejší soud ovšem s přihlédnutím k tomu, že podání stěžovatele směřuje proti rozhodnutí krajského soudu, posuzuje tyto námitky jako námitky kasační stížnosti. Tam, kde stěžovatel opakuje svoje výhrady vůči tomu, že rozhodnutí žalovaného je nepřezkoumatelné pro nedostatek skutkových důvodů (tedy tam, kde stěžovatel uvádí, že se správce daně některými důkazy nezabýval a neporovnal váhu jednotlivých zjištění), je ovšem třeba upozornit na znění § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s., z něhož plyne, že kasační stížnost je nepřípustná proti rozhodnutí, jímž soud rozhodl znovu poté, kdy jeho původní rozhodnutí bylo zrušeno Nejvyšším správním soudem; to neplatí, je-li jako důvod kasační stížnosti namítáno, že se soud neřídil závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu. Výklad tohoto ustanovení provedl Ústavní soud ve svém nálezu ze dne 8. 6. 2005, sp. zn. IV. ÚS 136/05, publ. ve Sb. n. u. ÚS, Svazek č. 37, nález č. 119, str. 519. Z něj vyplývá, že citované ustanovení „*zajišťuje, aby se Nejvyšší správní soud nemusel znovu zabývat věcí, u které již jedenkrát svůj právní názor na výklad hmotného práva závazný pro nižší soud vyslovil, a to v situaci, kdy se nižší soud tímto právním názorem řídil. Vztáhnout však citované ustanovení též na případy, kdy Nejvyšší správní soud pouze vytýká nižšímu správnímu soudu procesní pochybení, resp. nedostatečně zjištěný skutkový stav, by ve svých důsledcích mohlo vést k naprosté zbytečnosti Nejvyššího správního soudu, neboť by mohl tento soud v každé projednávané věci vždy prvním kasačním rozhodnutím vytknout jakoukoli (třebas i malichernou) procesní vadu a poté v druhém kasačním řízení kasační stížnost odmítnout, a tím odmítnout i věcný přezkum naříkaného rozhodnutí z pohledu aplikace*

hmotného práva.“ Jinými slovy řečeno, Ústavní soud vyložil, že Nejvyšším správním soudem již jednou vyslovený názor nesmí být opětovně předmětem kasačního přezkumu. Vzhledem k tomu, že zdejší soud v dané věci již jednou rozhodoval a dospěl k závěru, že rozhodnutí žalovaného není nepřezkoumatelné (a krajský soud se tímto závazným právním názorem řídil), nelze nyní již tyto opakovaně vznesené námitky připustit.

Nejvyšší správní soud nesdílí plně pochybnost žalovaného ohledně toho, zda je kasační stížnost pro obecnost svých námitek vůbec projednatelná. Je sice pravdou, že námitky v kasační stížnosti nejsou zcela pregnantně formulovány, rekapitulační část podání je značně zbytnělá, stěžovatel se často opakuje a několikrát se vrací k již řečenému, nicméně v zásadě lze z kasační stížnosti vyčíst, že stěžovatel tvrdí, že v daňovém řízení nárok na odpočet prokázal předloženými listinami. Jiné důkazy předložit nemohl, neboť je není s to opatřit, navíc by musel prokazovat činnost, na níž se nepodílel. Předložením těchto důkazů stěžovatel přenesl důkazní břemeno na správce daně, který měl důkazy vyvrátit, což se mu ovšem nepodařilo. Pokud jde o výpovědi svědka Křivy (jednatele společnosti RITERN s.r.o.), pak stěžovatel namítá, že mezi nimi jsou rozpory. V intencích těchto námitok také Nejvyšší správní soud kasační stížnost přezkoumal. Zdejší soud také v této souvislosti připomíná zásadu, že v pochybnostech má být postupováno ve prospěch přezkumu. Opačný postup by totiž ve svém důsledku mohl znamenat *denegatio iustitiae* – odepření spravedlnosti. K zásadě, že v pochybnostech je třeba postupovat ve prospěch přezkumu, se Nejvyšší správní soud přiklonil již v řadě svých rozhodnutí, např. v rozsudku rozšířeného senátu ze dne 26. 10. 2005, č. j. 1 Afs 86/2004 - 54, publ. pod č. 792/2006 Sb. NSS, dále např. v rozsudku ze dne 2. 8. 2007, č. j. 2 Azs 54/2007 - 42, dostupném na www.nssoud.cz. Maximu „*v pochybnostech ve prospěch přezkumu*“ ctí ve svých rozhodnutích i Ústavní soud; z nálezu ze dne 17. 5. 2001, sp. zn. IV. ÚS 393/2000, publ. ve Sb. n. u. ÚS, Svazek č. 22, nález č. 76, str. 151, vyplývá, že z ustanovení čl. 4 odst. 4 Listiny základních práv a svobod je nutno dovodit, že žádné ustanovení procesního předpisu vylučující soudní přezkum správních rozhodnutí, nelze vykládat extenzivně. Namísto je naopak maximální zdrženlivost, tedy v pochybnostech postup ve prospěch zachování práva na přístup k soudu.

Z logiky věci se musí Nejvyšší správní soud vždy nejdříve věnovat námitkám směřujícím proti nepřezkoumatelnosti soudního rozhodnutí. Stěžovatel v tomto světle tvrdí, že nebyl dostatečně projednán jím vymezený žalobní bod spočívající v tom, že neměl možnost vyjádřit se k některým pochybnostem správce daně, což je rozporné s § 43 odst. 1 daňového řádu. Stěžovateli ovšem není možno dát za pravdu, neboť krajský soud v odůvodnění svého rozhodnutí uvedl následující: „*Výzvou ze dne 9. 1. 2002 podle ustanovení § 43 daňového řádu byl žalobce vyzván k prokázání správnosti vykázaného nadměrného odpočtu předložením soupisu daňových dokladů, veškerých daňových dokladů na vstupu i na výstupu a ostatních dokladů souvisejících s kontrolovaným zdaňovacím obdobím.*“ Krajský soud tak dospěl k závěru, že v průběhu daňového řízení nebyl stěžovatel vyzván k prokázání skutečností, na kterých se nepodílel, ale jen ke skutečnostem, které plynuly z jeho daňového přiznání v souladu s § 31 odst. 9 daňového řádu (listy 4-5 napadeného rozsudku). Z uvedeného je zřejmé, že se krajský soud k uvedenému žalobnímu bodu vyjádřil a zdůvodnil, proč jej nemá za pádný. Stejně tak není možné přisvědčit stěžovateli ani tam, kde namítá, že se krajský soud nevypořádal s rozdílností výpovědí klíčového svědka. Krajský soud zřetelně v rozsudku uvádí, že se ztotožňuje s posouzením rozdílných

výpovědí, jak je provedl žalovaný. Toto své stanovisko také odůvodnil tím, že specifikoval, z jakých důvodů považuje druhou svědkovu výpověď za nedůvěryhodnou.

Podle § 19 odst. 1 zákona o DPH má plátce nárok na odpočet daně z přidané hodnoty, pokud jím přijatá zdanitelná plnění, uskutečněná jiným plátcem, použije při podnikání nebo při činnosti vykazující všechny znaky podnikání kromě toho, že je prováděna podnikatelem. Podle odst. 2 věta první téhož paragrafu plátce prokazuje nárok na odpočet daně daňovým dokladem zaúčtovaným podle zvláštního právního předpisu. Stěžovatel namítá, že nárok na odpočet prokázal již jen předložením formálně správných listin (smluv mezi ním a společností RITERN, s. r. o., předacích protokolů, příjmových dokladů a faktur – vše založeno ve spise). K tomu je třeba podotknout, že důkaz daňovým dokladem (ve smyslu § 19 odst. 2 zákona o DPH) je pouze formálním důkazem dovršujícím hmotně právní aspekty skutečného provedení zdanitelného plnění. Daň či nárok na odpočet daně nemají 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 plněních a evidovat zvlášť přijaté a vystavené doklady (§ 11 odst. 1). Zákon tedy nestojí na formálním vykazání zdanitelného plnění, ale na stavu faktickém. Jiný závěr by popíral smysl a účel zákona. Ústavní soud k tomu ve svém nálezu ze dne 15. 5. 2001, sp. zn. IV. ÚS 402/99, publ. ve Sb. n. u. ÚS, Svazek č. 22, náleze č. 73, str. 131, uvedl, že v případech, kdy „*zdanitelné plnění nebylo uskutečněno, nemůže být důkazní povinnost naplněna pouhým předložením, byť formálně správného, daňového dokladu. Daňový doklad, který jen simuluje (bez rozdílu, zda jde o simulaci absolutní či relativní) uskutečnění zdanitelného plnění, není relevantním důkazem a jeho předložení může vést k formulaci požadavku směřujícího k dokázání hmotně právního úkonu, tj. k důkazu existence zdanitelného plnění.*“ Význam stěžovatelem předložených dokumentů tak leží především v evidenční a účetní rovině, nikoliv ovšem již v rovině důkazní. Jak také uvedl Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku ze dne 14. 3. 2008, č. j. 2 Afs 116/2007 - 75, dostupném na www.nssoud.cz, „*dokazování v právu obecně vychází ze zásady tzv. materiální pravdy; ze zásady formální pravdy je přípustné vycházet jenom tehdy, pokud je tak výslovně stanoveno na základě nějakého rozumného důvodu.*“

Obecně je třeba také říci, že vzhledem k povaze daňového řízení je nezbytné, aby byla vedle povinnosti tvrzení formulována i důkazní povinnost a její rozsah. Tuto skutečnost reflektuje § 31 odst. 9 daňového řádu. Podle tohoto zákonného ustanovení 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. Na náležitosti takové výzvy správce daně poukázal náleze Ústavního soudu ze dne 24. 4. 1996, sp. zn. Pl. ÚS 38/95, publ. pod č. 130/1996 Sb., v němž je vyjádřena myšlenka, že citované ustanovení zákona o DPH nedává správci daně oprávnění vyzvat daňový subjekt k prokázání čehokoliv, ale pouze k prokázání toho, co tvrdí tento subjekt sám. Tento princip však byl v nyní souzeném případě respektován, protože stěžovatel tvrdil, že došlo k uskutečnění zdanitelného plnění a byl vyzván, aby toto tvrzení dokázal. Stěžovatel sice namítá, že nemůže prokázat nepravdivost výpovědi svědka Křivy, neboť to by musel dokázat něco, na čem se nepodílel, avšak ze spisu je zjevné, že jediné skutečnosti, k jejichž prokázání byl vyzván, vyplývají čistě z jím vyplněného daňového přiznání. Pokud se stěžovateli svědkova výpověď zdá nepravdivá, může i jinými způsoby doložit pravdivost tvrzení, která v přiznání uvedl. Podobně se lze vyjádřit i k námitce stěžovatele, že

v důkazním řízení nemohl prokázat, že společnost RITERN, s. r. o. během provádění v předložených listinách specifikovaných prací uskutečňovala i další související úkony z těchto smluv vyplývající (čištění příjezdové komunikace, zpracování stavební dokumentace a mnoho dalších). Ani k tomu nebyl stěžovatel vyzván. Pokud to správce daně (a později žalovaný) zmiňovali, pak jen z toho důvodu, že tím demonstrovali nedůvěryhodnost předložených listin a možné způsoby prokázání tvrzení stěžovatele. Ze smluv totiž plynula povinnost společnosti RITERN, s. r. o. zajišťovat tyto související úkony, a tedy se přímo nabízela možnost prokázat, že je opravdu uskutečnila tato společnost (např. předložením stavebního deníku, zpracované stavební dokumentace, zápisy z kontrolních dnů...), což by posléze mohlo posílit důvěryhodnost toho, že uskutečnila i práce hlavní. Rozhodující tedy je to, že se stěžovateli nepodařilo žádným způsobem prokázat skutečnosti vyplývající z jeho daňového přiznání, jak bude uvedeno dále.

V souzené věci je tedy zřejmé, že důkazní břemeno leželo s ohledem na znění § 31 odst. 9 daňového řádu na stěžovateli, přičemž pouhým předložením formálně správných listin jej neunesl z výše uvedených důvodů. Není případná ani stěžovatelova konstrukce spočívající v tom, že po předložení formálně správných listin se důkazní břemeno přenáší na daňový subjekt. Daňový řád zřetelně říká, jaké skutečnosti prokazuje správce daně. Dle ustanovení § 43 ve spojení s § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků je správce daně oprávněn vyjádřit pochybnost o tvrzení daňového subjektu. Daňový subjekt je poté povinen tvrzené skutečnosti prokázat, ovšem neučiní-li tak a nevyvrátí-li pochybnosti správce daně, neunesse důkazní břemeno a uplatněný daňový odpočet mu nelze uznat. V souzené věci vytykáací řízení, jak je upravuje § 43 daňového řádu, proběhlo. Pochybnosti, které správce daně vznesl, pak musí v souladu s § 31 odst. 9 *in fine* daňového řádu rozptýlit daňový subjekt, neboť toto ustanovení mu stanoví povinnost prokazovat i ty skutečnosti, k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván.

Případný není tedy ani stěžovatelův poukaz na § 31 odst. 8 písm. c) daňového řádu. Důkazní povinnost správce daně zde nebyla vůbec namístě, neboť není třeba zpochybnění celého účetnictví daňového subjektu k tomu, aby jednotlivý daňový doklad nebyl uznán. Důkazní povinnost podle tohoto ustanovení slouží zpravidla ke stanovení daně podle pomůcek (§ 31 odst. 5 daňového řádu), k němuž však nedošlo. Blíže viz též rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 10. 2006, č. j. 2 Afs 7/2006 - 107, dostupný na www.nssoud.cz.

Odvolává-li se stěžovatel na judikaturu, pak je nutno upozornit na to, že žádné konkrétní rozhodnutí nejmenuje, naopak je nutno uvést, že z judikatury zdejšího soudu, vedle citovaných rozhodnutí např. i z rozsudku ze dne 16. 3. 2005, č. j. 5 Afs 23/2003 - 122, zveřejněno pod č. 1254/2007 Sb. NSS, vyplývá, že pro posouzení oprávněnosti nároku na odpočet daně z přidané hodnoty podle § 19 zákona o DPH je rozhodující, aby daňový subjekt prokázal, že byly splněny podmínky, za nichž lze odpočet uplatnit, a vyvrátil veškeré pochybnosti, které správce daně vyjádřil. V tomto rozhodnutí jsou vysloveny i další závěry případné pro nyní posuzovanou věc. Zdejší soud v citovaném rozsudku mj. totiž uvedl, že zásada derogace účinnosti simulovaných právních úkonů obsažená v ustanovení § 2 odst. 7 daňového řádu „*upřednostňuje skutkový stav před stavem formálně právním, což znamená, že správní orgán při zjišťování skutečností rozhodných pro stanovení či*

vybrání daně nepřiblíží k zastřeným právním úkonům, které jsou formálně upraveny tak, že se fakta představují odlišně od skutečnosti. Takto je správce daně povinen postupovat ve smyslu ust. § 2 odst. 2 a ust. § 31 citovaného zákona vždy, tzn. nikoli jen tehdy, je-li takové posouzení v neprospěch daňového subjektu, ale také tehdy, vede-li takové posouzení k jeho zvýhodnění.“ Tuto zásadu daňového řízení žalovaný i v nyní souzeném případě respektoval a v řízení se zaměřil na zjištění skutečností, které nasvědčovaly tomu, že stěžovatel jednal v úmyslu simulovat právní úkon. Závěr, který žalovaný učinil v rozhodnutí, má oporu v provedeném dokazování, a nelze správnímu orgánu vytýkat, že neprovedl důkazy další, resp. nevyhledával důkazní prostředky ve prospěch žalobce, když tento sám tak v průběhu daňového řízení neučinil (dokazování podle daňového řádu není totiž založeno na zásadě vyšetřovací, nýbrž na prioritní povinnosti daňového subjektu dokazovat vše, co sám tvrdí – viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 2. 2005, č. j. 1 Afs 54/2004 - 125, publ. pod č. 1022/2007 Sb. NSS). Soustředěné důkazy pak žalovaný, stejně tak jako krajský soud, vyhodnotili v mezích svého volného uvážení, při němž nepřekročili jeho zákonné hranice.

Vedle listin, o nichž již byla řeč, totiž v průběhu dokazování ve stěžovatelův prospěch hovořila (navíc pouze částečně) již jen výpověď svědka Ks, jednatele společnosti RITERN, s. r. o., která měla být dodavatelem stěžovatele. V procesu dokazování byly přitom posuzovány hned tři výpovědi tohoto svědka, ve stěžovatelův prospěch hovořila zčásti až ta třetí.

První zmíněná výpověď svědka byla provedena policejním orgánem v souvislosti s podezřením ze spáchání trestného činu. Dne 27. 9. 2001 byl na Městském ředitelství Policie ČR v Brně sepsán s jednatelem společnosti RITERN, s. r. o. Jiřím Křivou úřední záznam o podání vysvětlení ve věci týkající se této společnosti. Pan Křiva vypověděl, že koncem roku 2000 jej navštívil jistý pan Ch. s návrhem na převedení společnosti RITERN, s. r. o. na jeho osobu. Doklady o převodu společnosti byly podepsány v prosinci roku 2000, účetnictví ani razítko v té době nepřevzal, dispoziční právo k účtu bylo převedeno až v květnu nebo červnu 2001. Společnost nevyvíjela žádné aktivity. Koncem června nebo začátkem července obdržel vzkaz od pana Ch., že se má dostavit do sídla stěžovatele. Při jednání mu bylo sděleno, že je třeba podepsat nějaké faktury za společnost RITERN, s. r. o. Jednalo se o fiktivní faktury, které podepsal, dále předávací protokoly a snad nějaké smlouvy, rovněž příjmové a výdajové doklady. Společnost RITERN, s. r. o. žádné práce neprováděla a rovněž neobdržela finanční prostředky uvedené na fakturách. Razítko obdržel od pana Ch. někdy v červnu 2001. Účetnictví společnosti v době výpovědi svědka nikdo nevedl.

Druhá výpověď svědka byla učiněna již před orgánem finanční správy. Oznámení o výsledku svědka Křivy převzal stěžovatel dne 19. 4. 2002, k jednání se však nedostavil. Do protokolu o ústním jednání svědek sdělil, že v roce 2001 společnost RITERN, s. r. o. nevykonávala žádné činnosti, neměla žádné odběratele a žádné dodavatele. Společnost zastupoval pouze on jako jednatel a před finančním úřadem pan D. Faktury pro stěžovatele pouze podepisoval, byly připraveny v kanceláři stěžovatele. Pro stěžovatele pak nevykonával žádné služby, práce ani materiál nedodával, ostatně neměl žádné zaměstnance ani žádnou techniku, se kterou by mohl provádět jakékoliv práce. Pan Křiva sám byl v

roce 2001 zaměstnán ve společnosti Flextronics International. Rovněž nepřebíral peníze za úhradu faktur, ačkoliv podepsal pokladní doklady.

Teprve na základě požadavku stěžovatele a svědka byl se svědkem za účasti stěžovatele sepsán dne 14. 5. 2002 další protokol o ústním jednání. Svědek uvedl, že při výpovědi dne 22. 4. 2002 se uvedené skutečnosti týkaly společnosti ARCHING GROUP, s. r. o. (tedy nikoliv stěžovatele, neboť ten má sice stejný název, ale je akciovou společností – pozn. soudu). Na otázku správce daně, zda ostatní skutečnosti uvedené v protokolu ze dne 22. 4. 2002 jsou pravdivé, nedošlo k žádné jiné záměně, svědek odpověděl, že nikoliv. Na otázku, jak vysvětlí odpověď ze dne 22. 4. 2002, že společnost RITERN, s. r. o. nevykonávala v roce 2001 žádné činnosti, neměla žádné odběratele ani dodavatele, sdělil, že špatně pochopil otázku. Na další otázku, jaké činnosti tedy jeho společnost vykonávala pro stěžovatele, sdělil, že se jednalo o pomocné stavební práce na Šumpersku, Jihlavsku, Děčínsku a v Brně. Na dotaz, kdo uvedené práce vykonával, odpověděl, že práce vykonávaly osoby zprostředkované, jednalo se o pracovníky, kteří uvedenou činnost vykonávali na základě živnostenských listů. Jednalo se o tři osoby, které však nebyl schopen jmenovat. Součástí prací nebyla dodávka materiálů, jednalo se pouze o zprostředkování těchto pracovníků. V roce 2001 společnost neměla žádné zaměstnance. Na dotaz, zda práce byly prováděny i za pomoci strojní techniky, odpověděl, že se jednalo pouze o ruční práce, žádná technika se nepoužívala. Také sdělil, že odvoz sutí z bouracích prací, případně zeminy z výkopových prací jeho společnost nikdy neprováděla. On sám vždy jezdil pouze nepravidelně na kontroly. Ohledně účetnictví společnosti vypověděl, že se nachází na adrese Zubatého 4 a obsahuje pouze faktury vydané pro stěžovatele. Na závěr pak uvedl, že faktury za uvedené práce byly sepsány, ale byly špatně čitelné. Z tohoto důvodu sekretářka stěžovatele přepisovala faktury na základě požadavku společnosti RITERN, s. r. o. Faktury svědek následně orazítkoval a podepsal, práce byly provedeny tak, jak je fakturováno. Veškeré práce byly stěžovatelem uhrazeny a následně hotovost vyplácel svým dodavatelům. Na otázku, zda má doklady týkající se vlastních dodavatelů, sdělil, že nemá. Dožádaný správce daně pak sdělil, že společnost RITERN, s. r. o. podala dne 4. 6. 2002 dodatečné daňové přiznání k DPH za zdaňovací období 2. čtvrtletí 2001, v němž přiznala na výstupu DPH z faktur vystavených pro daňový subjekt. Správce daně zahájil s uvedenou společností k tomuto daňovému přiznání vytýkačí řízení, po jehož skončení dospěl k závěru, že společnost deklarované zdanitelné plnění neuskutečnila a DPH tedy nebyla akceptována.

Důvěryhodnost třetí výpovědi svědka je ve světle předchozích dvou zcela podkopána. Nebylo zohledněno pouze kvantitativní hledisko („dvě výpovědi oproti jedné“), ale rovněž hledisko kvalitativní. Náhlý nákup společnosti RITERN, s. r. o. svědkem, nenadálé podání dodatečného daňového přiznání společnosti po třetí výpovědi i absence jakýchkoliv zaměstnanců naznačují naprostou neaktivitu této společnosti. Nedůvěryhodné je i tvrzení, že společnost najímala na těžké a rozsáhlé práce pouze tři dělníky (ty navíc svědek nedokázal jmenovat) a nedisponovala jakoukoliv technikou. Je tak evidentní, že první dvě výpovědi svědka nebyly nadřazeny té třetí bez souhrnného zvážení věci, jak uvádí stěžovatel. Naopak byly zasazeny do celkového kontextu, čímž bylo učiněno zadost zásadě volného hodnocení důkazů, garantované ustanovením § 2 odst. 3 daňového řádu. Není ani pravda, že tvrzení jediného svědka vede k tomu, že druhý subjekt může být zkrácen na svých právech bez možnosti obrany. Předně je třeba říci, že stěžovatel byl ke

konfrontaci se svědkem během jeho druhé výpovědi vyzván, ale nevyužil ji. Dále pak zdejší soud zdůrazňuje, že rozpory v obou výpovědích byly srovnány se zjištěným skutkovým stavem, proti němuž ani stěžovatel nebrojil. Na základě tohoto srovnání lze dospět k závěru, že první dvě výpovědi jsou v souladu s tzv. materiální pravdou. Nelze tak v žádném případě tvrdit, že by svědek jakýmkoliv způsobem stěžovatele poškodil. K výpovědi svědka se vyjádřil i krajský soud, a to na základě vlastní úvahy (strana 8 napadeného rozsudku). Není tak pravda, jak tvrdí stěžovatel, že by krajský soud napadené správní rozhodnutí zrušil, neboť by se domníval, že to plyne z předchozího rozsudku Nejvyššího správního soudu v dané věci. Krajský soud totiž sám uvedl, že vázanost názorem Nejvyššího správního soudu v této konkrétní věci dopadá pouze na skutečnost, že napadené správní rozhodnutí není nepřezkoumatelné. V ostatním provedl krajský soud přezkum sám jako soud první instance.

Jako nepřipadnou je také nutno vyhodnotit argumentaci stěžovatele, která se opírá o to, že v rámci důkazního řízení bylo zjištěno, že fakturované práce byly skutečně provedeny, a pochybností bylo jen to, zda je provedla společnost RITERN, s. r. o. Stěžovatel se domnívá, že pokud o rozsahu provedených prací nebyla pochybnost, neměl žádný důvod předkládat další důkazy. Chce-li touto argumentací stěžovatel říci, že rozhodující je, že práce byly provedeny, a jen vedlejší je, kdo je provedl, pak zdejší soud opětovně poukazuje na znění § 19 odst. 1 zákona o DPH, z něhož plynou podmínky pro odpočet této daně. Mezi tyto podmínky patří i ta, že přijaté zdanitelné plnění musí být uskutečněno jiným plátcem. Právě tento plátec musí být označen a musí být prokázáno, že (v daném případě) dodavatelské práce skutečně realizoval. Není tak důležitý jen fakt, že práce nakonec zrealizovány byly, ale též to, kdo je uskutečnil (pokud by práce uskutečnil např. stěžovatel sám, nárok na odpočet by nevznikal).

Za této situace je ovšem zřejmé, že stěžovatel neunesl důkazní břemeno ve své věci, které jej, jak již bylo shora řečeno, tíží. Dokazování před správcem daně proběhlo v souladu se zásadami dokazování stanovenými v daňovém řádu. Přisvědčit nelze konečně ani tomu, že stěžovatel prostě nemohl předložit v důkazním řízení nic jiného, než reálně předložil. Zde se Nejvyšší správní soud musí ztotožnit se závěrem žalovaného, že takové tvrzení je v případě zhotovení rozsáhlých děl v hodnotě několika milionů Kč zjevně nepravdivé. Mezi stěžovatelem a společností RITERN, s. r. o. totiž měla podle stěžovatelem předložených materiálů probíhat čilá a déletrvající spolupráce, která se nevztahuje jen ke zdaňovacímu období, jež je předmětem nynějšího přezkumu (což je zřejmé z věci vedené u tohoto soudu pod sp. zn. 2 Afs 1/2008).

Krajský soud tedy posoudil věc po skutkové i právní stránce správně. Nebyly naplněny namítané kasační důvody a zdejší soud neshledal ani důvody, pro které by měl rozhodnutí zrušit pro pochybení, k nimž by měl přihlížet mimo uplatněné námitky podle § 109 odst. 3 s. ř. s. Proto Nejvyšší správní soud kasační stížnost jako nedůvodnou zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

Stěžovatel, který neměl v tomto soudním řízení úspěch, nemá právo na náhradu nákladů řízení a úspěšnému žalovanému náklady řízení nevznikly. Proto soud rozhodl, že se žalovanému právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznává (§ 60 odst. 1, § 120 s. ř. s.).

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 26. září 2008

JUDr. Miluše Došková
předsedkyně senátu