



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Elišky Cihlářové a soudců JUDr. Jaroslava Hubáčka a JUDr. Jakuba Camrdu v právní věci žalobce: **M. S.**, zastoupen JUDr. Janem Součkem, advokátem se sídlem U Prašné brány 3, Praha 1, proti žalovanému: **Finanční ředitelství pro hlavní město Prahu**, se sídlem Štěpánská 28, Praha 1, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 30. 5. 2008, č. j. 7 Ca 61/2007 – 46,

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 30. 5. 2008, č.j. 7 Ca 61/2007- 46 zamítl žalobu podanou žalobcem (dále jen „stěžovatel“), kterou se domáhal zrušení rozhodnutí Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu (dále jen „finanční ředitelství“) ze dne 27. 11. 2006, č. j. FŘ 17932/13/06, jímž bylo zamítnuto jeho odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru Finančního úřadu pro Prahu 10 (dále jen „správce daně“), ze dne 10. 2. 2006, č. j. 52037/06/010521/7817, kterým byla stěžovateli dodatečně stanovena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období červen 2001 ve výši 71 887 Kč. Městský soud v odůvodnění napadeného rozsudku uvedl, že dospěl ke shodnému právnímu názoru jako finanční orgány, že stěžovatel neprokázal oprávněnost uplatněného odpočtu daně z přidané hodnoty (dále jen „daně“) ve smyslu ustanovení § 19 odst. 1, 2 zákona č. 588/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů, (dále jen „zákon o DPH“) u deklarovaného přijatého zdanitelného plnění od firmy BUSINESS and GLOBAL MARKETING COMUNIKATION, s. r. o. (dále jen „dodavatel“). Splnění důkazní povinnosti však nelze slučovat s unesením důkazního břemene. Stěžovatel sice doložil přijaté faktury, doklady o úhradách, příjemky na sklad, dodací listy a v jeho prospěch vypovídal i svědek D. K., ale

tyto důkazy nemohou obstát vedle skutečnosti, že dodavatel poskytnutí zdanitelného plnění neprokázal jinak než ústním tvrzením. Zásadním způsobem tak došlo ke zpochybnění skutečností uváděných v daňových dokladech. Pokud za tohoto stavu stěžovatel nepředložil, resp. si neobstaral, takové důkazy, které by objektivně prokázaly poskytnutí deklarovaného plnění dodavatelem, mělo to pro něj nutně za následek neprokázání nároku na odpočet daně. Nekonzkretizoval-li stěžovatel v podané žalobě změny ve zprávě o kontrole, s nimiž mu nebylo umožněno se seznámit, nebylo možno přisvědčit jeho námitce, že řízení před správními orgány bylo stíženo vadou ve smyslu ustanovení § 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s., která by mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí ve věci samé. Z obsahu spisu nadto vyplývá, že zpráva o kontrole byla stěžovateli předložena při ústním jednání dne 31. 10. 2005 a dále s ním byla projednávána i dne 12. 12. 2005. Stěžovatel měl proto dostatek času se seznámit závěry zprávy o kontrole a vyjádřit se k ní. Z těchto materiálů nepochybně vyplývá, jaké skutečnosti považoval správce daně za rozhodné pro stanovení daně, z jakých důkazů vycházel a proč neprovedl další stěžovatelem navržené důkazy (mimo jiné výslech svědka Z. Š., který měl být dalším odběratelem deklarovaného dodavatele). Městský soud neshledal ani důvodným žalobní tvrzení o marném uplynutí tříleté prekluzivní lhůty pro pravomocné vyměření daně.

Proti tomuto rozsudku městského soudu podal stěžovatel v zákonné lhůtě kasační stížnost z důvodů uvedených v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a), b) s. ř. s. Stěžovatel především vytkl městskému soudu, že se chybně přiklonil k argumentaci finančního ředitelství, že neprokázal, zda skutečně došlo k uskutečnění zdanitelného plnění mezi ním a deklarovaným dodavatelem. Stěžovatel má za to, že o uskutečnění zdanitelného plnění předložil dostatečné důkazy. Po formální stránce doložil uplatněný nárok na odpočet daně veškerými potřebnými listinnými důkazy a nadto z výpovědi svědka K. vyplynulo, že obchodní vztah s dodavatelem existoval, že zboží bylo dodáno i zapláceno, nebylo ani reklamováno a bylo pořízeno od subdodavatele VEKO, s. r. o. Zásadní porušení zákona spatřuje v tom, že je mu v podstatě přičítána k tíži okolnost, kterou nemohl ovlivnit, a to, že dodavatel, resp. jeho statutární zástupce (svědek K.) své prohlášení nepodpořil důkazními prostředky (účetnictvím), které mu byly odcizeny. Navíc nebyly ve správním řízení připuštěny další důkazy, jmenovitě výslech svědka Z. Š. Při vydání správního rozhodnutí proto došlo i k porušení ustanovení § 2 odst. 1 a 3 zákona č. 337/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů, (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“). Městský soud, ačkoliv v napadeném rozsudku tvrdí opak, tedy k tíži stěžovatele, stejně jako správní orgány, přičítá pochybení jiného subjektu. V důsledku uvedených pochybení poukázal stěžovatel na nálezy Ústavního soudu ze dne 9. 1. 2008, sp. zn. II. ÚS 2095/07 v jeho jiné věci, neboť se jedná o zcela obdobný případ. Vydaná správní rozhodnutí jsou tak založena na vadách řízení, které neodstranil ani městský soud. Stěžovatel proto navrhl, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek městského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Finanční ředitelství ve vyjádření ke kasační stížnosti především poukázalo na okolnost, že nárok na odpočet daně nevzniká automaticky, ale je vázán na prokázání rozhodných podmínek uvedených v ustanovení § 19 odst. 1, 2 zákona o DPH. Stěžovatel však uplatněný nárok na odpočet daně neprokázal. Z toho ovšem nelze dovozovat, že jej neuplatnil v rozporu s ustanovení § 19 odst. 1, 2 citovaného zákona. Nedůvodná je i námitka, že skutečnosti, z nichž správní orgány vycházely, nemají oporu ve spisovém materiálu a jsou s ním i v rozporu. Je tomu tak proto, že v rozhodnutí finančního

ředitelství i v rozsudku městského soudu je podrobně popsán průběh předmětného řízení, jednotlivé úkony správce daně i dožádaného správce daně, finančního ředitelství, podání stěžovatele a jejich obsah, jakož i důkazní prostředky včetně jejich vyhodnocení, na jejichž základě byl vysloven závěr o neoprávněně uplatněném nároku na odpočet daně. Finanční ředitelství vyslovilo nesouhlas rovněž s námitkou stěžovatele, že bylo porušeno ustanovení § 2 odst. 1, 3 zákona o správě daní a poplatků v souvislosti s výpovědí svědka K. Tato výpověď obsahovala nesoulad pozitivních vyjádření svědka ve prospěch stěžovatele s dalšími rozhodnými skutečnostmi, např. se zjištěními, že dodavatel, jehož jménem svědek vystupoval, vůbec nepodal daňové přiznání za rozhodné daňové období, jež by deklarovalo uskutečnění zdanitelného plnění. Za situace, kdy jeden důkazní prostředek nemá návaznost na další zjištěné rozhodné skutečnosti, nelze mít tvrzené skutečnosti za prokázané v souladu se zásadou volného hodnocení důkazů podle § 2 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků. Stěžovatelem poukazovaný důkazní prostředek netvoří spolu s ostatními souvisejícími skutečnostmi vnitřně jednotný a bezrozporný celek. V kontextu se všim, co bylo v daňovém řízení zjištěno, i bez přičinění stěžovatele, pak nelze než dospět k závěru, že stěžovatel svá tvrzení neprokázal. Jak v předmětné věci, tak i ve věci projednávané Ústavním soudem lze sice shledávat určitou podobnost, ale nejde o totožnou věc. Zásadní je v tomto směru rozsudek sp. zn. 2 Afs 212/2005, v němž Nejvyšší správní soud konstatoval, že nebyla-li v souladu s celkovou koncepcí daně z přidané hodnoty odvedena daň na výstupu, bylo by přiznáním nároku na odpočet daně vypláceno plnění bez právního důvodu. Poukaz stěžovatele na rozhodnutí Ústavního soudu sp.zn. II. ÚS 2095/07 proto považuje finanční ředitelství za nepřipadný. Z uvedených důvodů finanční ředitelství navrholo, aby kasační stížnost byla zamítnuta jako nedůvodná.

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 přihlídnout z úřední povinnosti.

Jestliže stěžovatel v podané žalobě nenamítal nedostatečně zjištěný skutkový stav věci, nenavrhoval jeho doplnění soudem, ani se nedomáhal zopakování některých, ve správním řízení již provedených, důkazů (např. výsledku svědka D. K.) a výslovně souhlasil, aby městský soud rozhodl ve věci bez jednání, postupoval tento soud v souladu se zákonem, pokud o věci samé rozhodl bez nařízení ústního jednání, tj. bez dokazování, příp. jeho doplnění. Otázka prokázání nároku na odpočet daně, resp. hodnocení v daňovém řízení shromážděných důkazních prostředků, proto pro soudní řízení správní zůstala toliko v rovině přezkoumání zákonnosti hodnocení důkazů správním orgánem (žalovaným finančním ředitelstvím). V této souvislosti Nejvyšší správní soud poukazuje na rozsudek ze dne 28. 4. 2005, č. j. 5 Afs 147/2004 89, (publikovaný ve Sbírce rozhodnutí NSS pod č. 618/2005, v němž vyslovil, že: „Ustanovení § 77 s. ř. s. zakládá nejenom pravomoc soudu dokazováním upřesnit, jaký byl skutkový stav, ze kterého správní orgán ve svém rozhodnutí vycházel, ale také pravomoc dalšími důkazy provedenými a hodnocenými nad tento rámec zjistit nový skutkový stav jako podklad pro rozhodování soudu v rámci plné jurisdikce. Přitom soud zváží rozsah doplňování dokazování tak, aby nenahrazoval činnost správního orgánu.“ Pokud tedy nebylo provedeno soudem dokazování (které lze provést pouze při jednání), může soud při zjišťování a posuzování skutkového stavu věci vycházet pouze z důkazů provedených správními orgány v daňovém řízení. Přitom musí posuzovat, zda tento stav byl zjištěn dostatečně a zákonným způsobem a zda při hodnocení

provedených důkazů postupovaly správní orgány v souladu se zásadami uvedenými v ustanovení § 2 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků. Jen na základě těchto ve správním řízení provedených důkazů pak městský soud mohl posuzovat otázku, zda obstojí právní závěr správních orgánů, že stěžovatel neunesl důkazní břemeno ve smyslu ustanovení § 31 odst. 9 citovaného zákona, když neprokázal, že by odpočet daně podle faktur č. 027/2001 (FD-112/01) a č. 028/2001 (FD-111/01, vystavených dne 22. 6. 2001 za instalatérský materiál v částce 71 887 Kč byl uplatněn v souladu s § 19 odst. 1, 2 zákona o DPH.

Stěžovatel sice důvodně namítal, že městský soud pochybil, když vyslovil, že „dodavatel poskytnutí zdanitelného plnění neprokázal jinak než pouhým ústním tvrzením o dodání zboží, aniž by na jeho straně existovala jiná objektivně zjištělná skutečnost, která by o dodání zboží žalobci svědčila“. Tato formulace není přiléhavá, neboť stěžovateli nelze k tíži přičítat to, pokud svědek není schopen potvrdit po stránce faktické správnost a opodstatněnost své proklamace, že plnění uskutečnil. Současně však městský soud vyslovil, že tímto (touto okolností) došlo zásadním způsobem ke zpochybnění skutečností uváděných stěžovatelem v daňových dokladech a následně pak dospěl k závěru, že ani formální předpoklady pro nárok na odpočet daně nemohou obstát, pokud není prokázáno, že deklarovaná plnění uskutečnil právě v daňových dokladech deklarovaný dodavatel. Je proto pouhým logickým závěrem, byť to nebylo v odůvodnění napadeného rozsudku explicitně uvedeno, že městský soud neposoudil svědeckou výpověď jako relevantní důkaz, že by předmětné plnění bylo uskutečněno právě v těchto dokladech deklarovaným dodavatelem. Tomu odpovídá i následně vyjádřený závěr městského soudu, že stěžovatel nebyl schopen obstarat takové důkazy, které by svědčily jeho tvrzení, a tento soud, obdobně jako finanční ředitelství, dospěl nikoliv k závěru, že stěžovatel neprokázal faktickou existenci předmětu deklarovaného plnění (vodoinstalačního materiálu), ale že neprokázal, že by jej pořídil (slovy zákona přijal) od dodavatele deklarovaného v předmětných daňových dokladech.

Městský soud tedy shodně s finančním ředitelstvím dovodil, že výpověď svědka D. K. neprokazuje, že by deklarovaným dodavatelem byla uskutečněna plnění uvedená ve fakturách č. 027/2001 a č. 028/2001, resp. že by mu předmětné zboží dodal právě tento dodavatel. Námitka stěžovatele o porušení ustanovení § 2 zákona o správě daní a poplatků proto není důvodná. Pokud pak jde o obsah výpovědi tohoto svědka tak z ní vyplývá, že uvedený dodavatel měl obchodovat se stěžovatelem, že mu měl dodat zboží podle výše uvedených faktur, i to, že podpisy na příjmových pokladních dokladech ze dne 22. 6. 2001 jsou jeho. Současně však uvedl, že zboží, které mělo být předmětem dodávky podle těchto faktur nakoupil od firmy VEKO, s. r. o. Přitom nevěděl s kým za tuto firmu jednal a stejně tak si nepamatoval, který autodopravce zboží přepravoval, kde bylo zboží z firmy VEKO, s. r. o. naloženo a kam bylo zboží vezeno. Pokud jde o účetní doklady k těmto obchodním případům, vypověděl, že mu byly spolu s vozidlem v Pelhřimově odcizeny, což se stalo právě v okamžiku, když jel na Policii ČR s účetnictvím dodavatele a že od tohoto okamžiku již firma nevyvíjí žádnou činnost. Jak vyplývá z obsahu správního spisu deklarovaný dodavatel nepodal za rozhodné zdaňovací období daňové přiznání k dani z přidané hodnoty ani k dani z příjmů za rok 2001, a proto mu byla stanovena ve smyslu ustanovení § 44 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků, tj. ve výši 0 Kč. Finanční orgány dále zjistily, že v roce 2001 používaly obchodní název VEKO, spol. s r. o. dvě firmy. Jedna se sídlem Chaloupky č.p. 133, Komárov (DIČ: CZ47052651), u níž bylo zjištěno,

že obchoduje s dřevěnými paletami, nákup a prodej předmětného vodoinstalačního materiálu nikdy neuskutečnila a firmu D. K. nezná. Druhá firma se sídlem Děčín, Bíluky 40, která byla nekontaktní a poslední přiznání k dani podala za zdaňovací období roku 2000. Dožádáními tak bylo zjištěno, že daň z přidané hodnoty, kterou si stěžovatel nárokoval podle faktur č. 027/2001 a č. 028/2001 nebyla nikdy odvedena do státního rozpočtu. Pokud při hodnocení shromážděných důkazů v daňovém řízení správní orgány vyhodnotily výpověď svědka D. K. jako neurčitou, nevěrohodnou, s čímž se poté ztotožnil i městský soud, pak nelze tomuto závěru nic vytknout. Otázka hodnocení důkazů, tj. proces, kdy je jednotlivým důkazům samostatně, a po té v souvislosti s jinými, přiznávána míra věrohodnosti, přesvědčivosti a pravdivosti, je výlučnou kompetencí správního orgánu. Nejvyšší správní soud neshledal, obdobně jako městský soud, že by finanční ředitelství při tomto hodnocení vybočilo z mezí daných ustanovením § 2 odst. 1, 3 zákona o správě daní a poplatků. Naopak z jeho argumentace na str. 6 a 7 napadeného rozhodnutí vyplývá, že je jeho úvaha při hodnocení výpovědi svědka D. K. dostatečně podrobná, logická a vnitřně nerozporná.

Obstát nemůže ani implicitně uplatněná námitka, že městský soud měl napadené rozhodnutí finančního ředitelství zrušit pro neprovedení důkazu – výsledku svědka Z. Š. Jak již uvedl městský soud, je z rozhodnutí finančního ředitelství dostatečně zřejmé, proč neprovedl další navrhované důkazní prostředky (mimo jiné i výslech tohoto svědka). Protože stěžovatel odůvodňoval návrh tohoto důkazního prostředku tím, že se jedná také o odběratele dodavatele, vyhodnotily finanční orgány tento návrh tak, že provedení tohoto důkazního prostředku je irelevantní v souvislosti s prokázáním uplatněného odpočtu daně, protože skutečnost, že Z. Š. odebíral zboží od téhož dodavatele nemůže být důkazem o tom, že deklarované zboží stěžovateli skutečně dodavatel dodal. Navrhovaný výslech svědka by proto nebyl způsobilý ani potvrdit, ani vyvrátit rozhodné skutečnosti pro uznání nároku na odpočet daně podle faktur č. 027/2001 a č. 028/2001 ve smyslu ustanovení § 19 odst. 1 zákona o DPH.

Podle ustanovení § 31 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků dbá správce daně, aby skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti byly zjištěny co nejúplněji a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů.

Toto ustanovení zakládá kompetenci správce daně určit, který důkaz navržený daňovým subjektem bude proveden a který nikoliv (srov. § 31 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků). Tato kompetence není samozřejmě bezbřehá a k jejímu rozsahu se již dříve vyslovily i správní soudy. Např. Krajský soud v Plzni v rozsudku ze dne 11. 4. 2006 sp. zn. 30 Ca 179/2002 vyslovil právní názor, že správní orgán má právo určit, který daňovým subjektem navržený důkaz bude proveden, avšak v případě, že určitý důkaz nebude v odvolacím řízení proveden, když se ho daňový subjekt domáhá, je třeba v odůvodnění rozhodnutí uvést, proč nebyl proveden a zda jeho neprovedení může mít vliv na posouzení stavu věci. Obdobný právní názor vyslovil i Krajský soud v Brně v rozsudku ze dne 21. 11. 2006, č. j. 29 Ca 263/2004 37, když uvedl, že „Správce daně není povinen provést všechny daňovým subjektem navrhované důkazy (§ 31 odst. 2 a 4 zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků), a to zvláště za situace, pokud takové důkazy nejsou schopny prokázat spornou záležitost nebo skutečnosti požadované správcem daně v jeho výzvě“. Tato otázka nezůstala ani stranou pozornosti Nejvyššího správního soudu, který např. v rozsudku ze dne 24. 3. 2004, č. j. 3 Afs 1/2003-101

(publikován ve Sbírce rozhodnutí NSS pod č. 495/2005) vyslovil, že „pokud daňový subjekt v průběhu daňového řízení i v odvolacím řízení jako jediný důkaz plnění závazku ze smlouvy o obchodní spolupráci, na jejímž základě uplatnil odpočet daně z přidané hodnoty, navrhl výslech blíže neoznačených zaměstnanců několika právnických osob, ani neuvedl, co má být jejich výpovědi prokázáno ve vztahu k předmětu daňového řízení, není správce daně povinen takové dokazování provést v souladu s § 31 odst. 2 zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků“. Obdobný názor pak vyslovil v rozsudku ze dne 14. 7. 2008, čj. 8 Afs 70/2007-102, dostupný na www.nssoud.cz, a to že „Navrhne-li daňový subjekt k prokázání svého tvrzení provedení důkazu (§ 31 odst. 2 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků), musí jej dostatečně identifikovat, neboť možnost správce daně provést důkazní prostředek navržený daňovým subjektem je limitována poskytnutými údaji. Nelze přičítat k tíži daňového orgánu, že se mu nepodařilo vyhledat nedostatečně identifikovaný důkazní prostředek. Navrhne-li daňový subjekt výslech svědka, musí jej přesně označit, včetně kontaktních údajů, a zásadně musí uvést, co má být jeho výpovědi prokázáno ve vztahu k předmětu daňového řízení“.

Nejvyšší správní soud proto konstatuje, že finanční ředitelství nepochybilo, když neprovedlo stěžovatelem navržený důkaz – výslech svědka Z. Š., neboť jednak do jeho výlučné kompetence spadá rozhodnout, které důkazní prostředky v daňovém řízení provede a které nikoliv, ale především proto, že svou úvahu, proč tak neučinil, dostatečně odůvodnil ve svém rozhodnutí a před tím s ní seznámil i stěžovatele. Správní orgány tak postupovaly v souladu se zákonem a judikatorními závěry správních soudů, ale nadto poskytly stěžovateli dostatečný prostor k tomu, aby předložil jiné důkazy, kterými by prokázal svá tvrzení. Městský soud proto tuto otázku posoudil v souladu se zákonem.

Nejvyšší správní soud v této souvislosti považuje za nezbytné poznamenat, že bylo právem stěžovatele, aby navrhl městskému soudu doplnění dokazování výslechem svědka Z. Š. Městský soud by pak měl v mezích „plné jurisdikce“ (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 3. 2007, č. j. 1 As 32/2006-99, který byl publikován pod č. 1275/2007 Sbírky rozhodnutí Nejvyššího správního soudu) možnost dokazování doplnit a hodnocení důkazů správním orgánem nahradit vlastní úvahou. Toto však stěžovatel neučinil a místo toho výslovně souhlasil s rozhodnutím věci bez jednání, tedy bez dalšího dokazování.

Městský soud správně v napadeném rozsudku dovodil, že stěžovatel neprokázal splnění zákonných podmínek pro uznání nároku na odpočet daně podle § 19 odst. 1 zákona o DPH, resp. že by zboží deklarované ve fakturách č. 027/2001 a č. 028/2001 přijal právě od jimi deklarovaného dodavatele, tedy od plátce daně.

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.

Pokud jde o přijatá zdanitelná plnění platí podle ustanovení § 19 odst. 1 zákona o DPH, že plátce má 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. Podle odst. 2 citovaného ustanovení prokazuje plátce 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.

Daňové řízení, jako jedna z forem veřejnoprávního řízení, není založeno na principu rovnosti účastníků. Stejně tak důkazní povinnost je rozložena nerovně. Pro stěžovatele jako daňový subjekt platí zásada, že je povinen prokazovat 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). Oproti tomu důkazní povinnost správce daně je taxativně omezena ustanovením § 31 odst. 8 citovaného zákona, podle nějž 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. Na takovém rozložení důkazní povinnosti je třeba o to více setrvat, jde-li o uplatněný nárok na odpočet daně, tedy za situace, má-li být plněno ze státního rozpočtu, resp. mají-li být daňovým subjektům poskytnuty finanční prostředky, které do rozpočtu státu odvedly jiné subjekty.

Otázkou rozložení důkazního břemene mezi správce daně a daňové subjekty se již Nejvyšší správní soud zabýval, např. v rozsudku ze dne 25. 10. 2006, čj. 2 Afs 7/2006-107 (dostupný na www.nssoud.cz), v němž vyslovil názor, že „prokazuje-li daňový subjekt nárok na nadměrný odpočet daně z přidané hodnoty formálně bezvadným daňovým dokladem, ale o faktickém stavu jsou pochybnosti, je součástí důkazní povinnosti daňového subjektu prokázání existence zdanitelného plnění“. V rozsudku ze dne 12. 4. 2006, čj. 5 Afs 40/2005-72 (dostupný na www.nssoud.cz), Nejvyšší správní soud uvedl, že „Jestliže daňový subjekt neprokáže v daňovém řízení jím tvrzené skutečnosti, nelze s odkazem na ustanovení § 31 odst. 8 daňového řádu dovozovat, že je to naopak správce daně, kdo byl povinen tyto skutečnosti prokazovat za stěžovatele; přitom v případě, že tak neučinil, dospět k závěru, že rozhodnutí správního orgánu bylo vydáno na základě neúplných skutkových zjištění a je nezákonné“.

Z výše uvedeného vyplývá, že důkazní břemeno stíhá jako daňový subjekt vždy, vyjádří-li správní orgán své pochyby o jím uváděných skutečnostech, např. uvedené v daňovém přiznání, sdělené v průběhu daňové kontroly či odvolacím řízení. Této povinnosti se nelze zprostit ani s poukazem na taxativní ustanovení § 31 odst. 8 zákona o správě daní a poplatků, neboť z něj nevyplývá povinnost správce daně prokazovat rozhodné skutečnosti nebo je vyvracet. Uvedené platí potud, je-li požadavek správce daně legální, tj. jeho splnění není nemožné nebo jej lze oprávněně požadovat. Tak tomu ale není např. při prokazování negativní skutečnosti (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 11. 2007, č. j. 5 Afs 172/2006-115, dostupný na www.nssoud.cz). S důkazní povinností stěžovatele jako daňového subjektu však neodlučitelně souvisí povinnosti správce daně upravené právě v ustanovení § 31 odst. 2 a § 2 odst. 1 a 3 citovaného zákona, tj. povinnost dbát, aby skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti byly zjištěny co nejúplněji, hodnotit důkazy podle své úvahy, a to každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti a při tom postupovat v souladu se zákonem.

Pokud jde o pochybnosti správce daně, tak není rozhodné, zda mají svůj původ v nevěrohodnosti předkládaných důkazů nebo zda jsou vyvráceny jinými důkazy, které si např. obstará správce daně i bez součinnosti daňového subjektu (§ 31 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků). Rozhodné však je, jak s důkazy předloženými daňovým subjektem naloží, tzn., jak je hodnotí, zda jsou dostatečné k úsudku a zda prokazují rozhodnou okolnost.

V dané věci správce daně v průběhu daňové kontroly vyzval mimo jiné, aby mu prokázal a doložil, k jakým konkrétním podnikatelským účelům použil plnění podle faktur č. 027/2001 a č. 028/2001, jak byly tyto faktury uhrazeny, kdo zajišťoval přepravu zboží, zda existují předávací protokoly, dodací listy, objednávky obchodní smlouvy a aby k těmto případům předložil veškeré důkazní prostředky (např. faktury, výdejky ze skladu, jméno řidiče a reg. značku vozu zajišťujícího dopravu). V návaznosti na tuto výzvu stěžovatel předložil správci daně předmětné faktury, příslušné pokladní doklady o úhradě v hotovosti (vše ze dne 22. 6. 2001), příjemky na sklad ze dne 1. 7. 2001 a sdělení, že předmětné zboží bylo použito na „akci Milánská č.p. 452-457“, Praha 15 podle smlouvy č. 113/2001. Ze smlouvy o dílo č. 113/2001 ze dne 21. 5. 2001 uzavřené mezi firmou NOBILES, s. r. o., zastoupené jednatelem M. S. na straně objednatele a M. S. – firma MS&spol. na straně druhé vyplývá, že jejím předmětem byla rekonstrukce rozvodu teplé a studené vody, požárního vodovodu a uzemnění bytových jader na akci Milánská č.p. 452-457 v Praze 15 s termínem provedení do 30. 6. 2001. V této souvislosti byl také vyslechnut svědek D. K., statutární zástupce deklarovaného dodavatele zboží uvedeného na předmětných fakturách. Na základě provedeného dokazování dospěl správce daně k závěru, že stěžovatel uplatnil nárok na odpočet daně v rozporu s ustanovením § 19 odst. 1, 2, zákona o DPH. V odvolacím řízení vydalo finanční ředitelství výzvu k dokazování, kterou uložilo stěžovateli, aby všemi dostupnými důkazními prostředky prokázal přijetí zdanitelných plnění podle faktur č. 027/2001 a č. 028/2001, vždy v předmětu a rozsahu a od dodavatele, jak je v nich uvedeno; převzetí zboží; způsob účtování o uvedených přijatých plnění; oprávněnost nároku na odpočet v souladu s § 19 odst. 1, 2, zákona o DPH. Na tuto výzvu stěžovatel do 16.10.2006 nereagoval, pouze zaslal správci daně dne 13. 11. 2006 doplnění odvolání, v němž shrnul doposud shromážděné důkazní prostředky a opětovně navrhl výslech svědka Z. Š. Finanční ředitelství, z totožných důvodů jako správce daně, výslech tohoto svědka neprovedlo. Také finanční ředitelství dospělo k závěru, že stěžovatel neunesl důkazní břemeno, když neprokázal faktické uskutečnění deklarovaného plnění.

Z uvedeného průběhu daňového řízení lze jednoznačně konstatovat, že se správní orgány v daňovém řízení opakovaně a dostatečně zabývaly otázkou prokázání oprávněnosti stěžovatelem uplatněných odpočtů daně podle faktur č. 027/2001 a č. 028/2001. Jejich závěr, že stěžovatel neunesl své důkazní břemeno, když neprokázal nárok ve smyslu ustanovení § 19 odst. 1, 2 zákona o DPH vycházel z toho, že předmětné doklady nesplňovaly zákonné předpoklady kladené na daňové doklady ve smyslu ustanovení § 12 odst. 2 písm. h) citovaného zákona a že stěžovatel neprokázal ve smyslu ustanovení § 19 odst. 1 citovaného zákona a ustanovení § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků faktické uskutečnění deklarovaným plátcem daně. V podané žalobě pak byly v této souvislosti vzneseny pouze námitky vůči právnímu závěru finančního ředitelství ohledně

uplatněného odpočtu daně v souladu s ustanovením § 19 odst. 1 zákona o DPH v návaznosti na ustanovení § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků. Městský soud se proto zabýval pouze otázkou, zda stěžovatel splnil svou důkazní povinnost či nikoliv, a při tom dospěl k totožnému právnímu závěru jako finanční ředitelství. Není při tom rozhodné, zda stěžovatel doklady neměl nebo nebylo v jeho silách je obstarat, anebo objektivně ani existovat nemohou. Tato okolnost pak znamená neunesení důkazního břemene.

Jak již dříve judikoval Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 25. 10. 2006, č. j. 2 Afs 7/2006-107 (dostupný na www.nssoud.cz), prokazuje-li daňový subjekt nárok na nadměrný odpočet daně z přidané hodnoty formálně bezvadným daňovým dokladem, ale o faktickém stavu jsou pochybnosti, je součástí důkazní povinnosti daňového subjektu prokázání existence zdanitelného plnění.

Právnímu závěru městského soudu, že stěžovatel neprokázal nárok na odpočet daně u plnění podle faktur č. 027/2001 a č. 028/2001 po stránce faktické, zejména pokud jde o prokázání toho, že jej uskutečnil právě v těchto dokladech deklarovaný plátce, a že proto neunesl důkazní břemeno ve smyslu ustanovení § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků, nelze nic vytknout. Stěžovatel byl v daňovém řízení opakovaně vyzýván, aby uplatněný nárok na odpočet daně ve výši 71 887 Kč prokázal také po stránce faktické. To však neučinil. Předložené písemné důkazy (faktury, příjmové a výdajové doklady, příjemku na sklad, smlouvu č. 113/2001) lze sice považovat za důkazy o uskutečnění plnění, ale pouze po stránce formální. Takové formální důkazní prostředky však nemohou obstát za situace, kdy stěžovatel, ač k tomu byl povinen a výslovně vyzýván, uplatněný nárok neprokáže po stránce faktické.

K faktickému prokázání nároku na odpočet daně ve výši 71 887 Kč navrhl stěžovatel jako důkaz pouze výslech svědka D. K., a posléze Z. Š.. Svědecká výpověď D. K. nebyla v daňovém řízení osvědčena jako důkaz, a proto k ní při hodnocení skutkového stavu věci nemohlo být přihlíženo. Výslech svědka Z. Š. pak nebyl vůbec proveden, neboť pro posouzení faktického uskutečnění plnění deklarovaných fakturami č. 027/2001 a č. 028/2001 byla irelevantní. Prokázání faktického uskutečnění přijatého plnění totiž zahrnuje prokázání toho, že se předmětné plnění reálně uskutečnilo, tj. uváděného dne (v tomto směru navíc nebylo ani prokázáno, kdy mělo k uskutečnění zdanitelného plnění dojít), v uváděném rozsahu (množství jednotlivých položek) a že bylo uskutečněno v dokladech uváděným dodavatelem, případně kde, kým a za účasti koho bylo zboží z jakého konkrétního místa (skladu dodavatele) převzato a kde bylo vyloženo. Jiné důkazy stěžovatel k faktickému uskutečnění předmětného plnění nepředložil ani nenavrhl jejich provedení. Otázka faktického uskutečnění tohoto plnění tak zůstala neobjasněna. Nejvyšší správní soud proto shodně s městským soudem konstatuje, že stěžovatel neprokázal uplatněný nárok na odpočet daně v částce 71 887 Kč ve smyslu ustanovení § 19 odst. 1 zákona o DPH, resp. že neunesl důkazní břemeno, které na něm jako na daňovém subjektu v daňovém řízení vázlo. Ani tato námitka stěžovatele proto není důvodná.

Případný není ani návrh stěžovatele, aby Nejvyšší správní soud zrušil rozsudek městského soudu s ohledem na právní závěry Ústavního soudu obsažené v jeho nálezu ze dne 9. 8. 2008, č. j. II. ÚS 2095/07, který se týkal týchž účastníků. Je tomu tak proto, byt

se stěžovatel Nejvyššímu správnímu soudu snaží předejít opak, že se jedná o věc po skutkové stránce odlišnou. Důvodem pro zrušení rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 3. 2007, č. j. 7 Afs 117/2006 - 119 a jemu předcházejícího rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 31. 1. 2006, č.j. 8 Ca 257/2004-85 i rozhodnutí Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu ze dne 23. 9. 2004, č. j. FŘ-9123/13/04 byla okolnost, že Nejvyšší správní soud nereflektoval na důvodnou námitku stěžovatele, že mu nelze přičítat k tíži nemožnost provedení důkazu svědecké výpovědi zemřelého jednatele firmy JUWO, spol. s r.o. (deklarovaného dodavatele stěžovatele), který by jinak, pokud by nezemřel, mohl objasnit okolnosti dodání předmětného zboží stěžovateli, resp. jeho faktického uskutečnění. O takový případ však v předmětné věci nešlo. Dodavatelem stěžovatele nebyla firma JUWO, spol. s r.o., ale firma BUSINESS and GLOBAL MARKETING COMMUNICATIONS, s.r.o., za kterou byl oprávněn jednat nikoli zemřelý Z. L., ale D. K. Tento jednatel byl také řádně vyslechnut. Vzhledem k obsahu jeho výpovědi a dalším zjištěním správních orgánů však tento důkazní prostředek nebyl osvědčen v daňovém řízení jako důkaz, a proto k ní nebylo možno přihlížet. Návrh k provedení výpovědi tohoto svědka pak navíc nebyl učiněn ani vůči městskému soudu k doplnění skutkových zjištění správního orgánu (§ 77 s. ř. s.). Nelze proto předmětnou věc ztotožňovat s věcí, která byla dříve projednávána před Ústavním soudem pod sp. zn. II. ÚS 2095/07.

Ze všech shora 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 nejsou žádné opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 19. listopadu 2008

JUDr. Eliška Cihlářová
předsedkyně senátu