



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Vojtěcha Šimíčka a soudců Mgr. Radovana Havelce a JUDr. Miluše Doškové v právní věci žalobce **M. K.**, zastoupeného JUDr. Lubošem Hendrychem, advokátem se sídlem Ústí nad Labem, Vaníčková 1, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Ústí nad Labem**, se sídlem Ústí nad Labem, Velká Hradební 61, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 23. 7. 2007, č. j. 15 Ca 32/2006 - 24,

t a k t o :

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

O d ů v o d n ě n í :

Rozhodnutím žalovaného ze dne 2. 12. 2005, č. j. 19652/05-1300 (dále jen „napadené rozhodnutí“), bylo zamítnuto odvolání žalobce proti dodatečnému platebnímu výměru Finančního úřadu v Ústí nad Labem (dále jen „správce daně“) ze dne 6. 12. 2004, č. j. 229755/04/214911/6343, k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období prosinec 2001, která byla žalobci vyměřena ve výši 59 400 Kč, z důvodu neuznání jeho nároku na odpočet daně z dokladu č. 80 ze dne 21. 12. 2001, vystaveného společností ASPIRO CZ, s. r. o., za zhotovení elektronické podoby žalobcovy firmy. Rozhodnutí žalovaného napadl žalobce u Krajského soudu v Ústí nad Labem, žalobou, kterou se domáhal jeho zrušení. Krajský soud žalobu rozsudkem ze dne 23. 7. 2007, č. j. 15 Ca 32/2006 - 24, zamítl.

Krajský soud se v odůvodnění svého rozsudku, po přezkoumání skutkového a právního stavu a provedeném ústním jednání, zabýval otázkou, zda správce daně oprávněně neuznal žalobci nárok na odpočet daně z přidané hodnoty ve výši 59 400 Kč na základě shora uvedeného dokladu, s ohledem na zjištění, že žalobce neprokázal přijetí deklarovaných zdanitelných plnění, jak to vyžaduje § 31 odst. 9 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“). Ztotožnil se přitom s názorem žalovaného, že výdaje, jež měly být uhrazeny společnosti ASPIRO CZ, s. r. o. na základě faktury č. 80 nelze považovat za daňově uznatelné. K plnění žalobci mělo dojít na základě smlouvy o dílo ze dne 16. 7. 2001, jejímž předmětem bylo vytvoření elektronické podoby žalobcovy firmy; žalobce však žádnými důkazními prostředky neprokázal plnění dle uvedené faktury, přestože je z obsahu smlouvy zřejmé, že pro její zajištění si strany smlouvy musely vyměnit velké množství podkladů. Žalobce též neprokázal své tvrzení, že jednotlivé objednávky byly činěny telefonicky nebo ústně. V neprospěch faktického uskutečnění zdanitelného plnění pak hovoří i skutečnost, že dožádáním u Finančního úřadu pro Prahu 5 bylo zjištěno, že společnost ASPIRO CZ, s. r. o. v rozhodném období nepodala daňové přiznání k dani z příjmu fyzických osob, ani k dani z přidané hodnoty, k níž jí byla z moci úřední zrušena i registrace. Krajský soud připomněl, že důkazní břemeno je v daňovém řízení plně na daňovém subjektu a správce daně není povinen dokazování provádět za něj.

Krajský soud tak uzavřel, že žalobce povinnosti prokázat, že práce byly společností ASPIRO CZ, s. r. o. skutečně provedeny, nedostal, a tedy nesplnil podmínku pro uplatnění nadměrného odpočtu daně z přidané hodnoty dle § 19 odst. 1 zákona o DPH. Při popsaném hodnocení věci vycházel z ustanovení § 31 odst. 8 a 9 daňového řádu, kdy poukázal na nerovnoměrné rozvržení důkazního břemene (ve prospěch správce daně) v daňovém řízení; to vychází ze zásady ochrany zájmů státu na řádném plnění daňových povinností. Pokud je daňový subjekt schopen předložit důkazy potvrzující jeho tvrzení, přechází důkazní břemeno opět na správce daně, v opačném případě se má za to, že daňový subjekt důkazní břemeno neunesl. Krajský soud dále poukázal na §§ 12 a 19 zákona o DPH, které upravují podmínky nároku na odpočet daně; z nich vyplývá, že daňový subjekt musí především prokázat, že se zdanitelné plnění uskutečnilo a že bylo uskutečněno plátcem daně, přičemž pro vznik nároku na odpočet daně nepostačuje pouhé deklarování zdanitelného plnění při splnění formálně právních náležitostí. Kromě toho, s odkazem na nález Ústavního soudu ze dne 27. 8. 2001, sp. zn. IV. ÚS 121/01, dospěl krajský soud k závěru, že zpráva o daňové kontrole byla vypracována pečlivě a v takovém rozsahu, že je zřejmé, co vše daňový subjekt při kontrole předložil, jaký byl obsah předložených dokladů, jaké svědky navrhl a co svědci uvedli, i to, které z navrhovaných důkazních prostředků správce daně neosvědčil jako důkaz a proč.

Proti tomuto rozsudku brojil žalobce (dále jen „stěžovatel“) kasační stížností odkazující se na důvody uvedené v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) a b) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“).

Stěžovatel je přesvědčen, že splnění podmínky zakotvené v § 19 zákona o DPH nebylo v rámci dokazování zpochybněno; zde odkazuje na předložené účetní doklady,

svědecké výpovědi svědků a další důkazy, které prokazují, že k uskutečnění deklarovaných zdanitelných plnění skutečně došlo. Stěžovatel dále nesouhlasí se závěrem krajského soudu, že neunesl důkazní břemeno ve smyslu § 31 odst. 9 daňového řádu a pokládá za prokázané, že veškeré dostupné důkazy nabídl. K otázce důkazního břemene vyslovil pochybnost, že by důkazní břemeno mělo mít tak všeobecný charakter, aby přecházelo do povinnosti splnit libovůli správce daně a tvrdit a dokazovat, že se zdanitelné plnění uskutečnilo, za jakým účelem a od jakého jiného plátce. Podle stěžovatele v době daňové kontroly snad ani teoreticky nepřipadala v úvahu možnost prokázat uskutečnění zdanitelného plnění jiným způsobem. Za těchto okolností odmítá opakovaně předkládat všechny dostupné důkazní prostředky, které budou stejně správcem daně označeny za nedostatečné. Stěžovatel dále odmítá nést negativní důsledky spojené se zjištěním, že společnost ASPIRO CZ, s. r. o. v rozhodném období nepodala daňové přiznání k dani z příjmu fyzických osob, ani k dani z přidané hodnoty, k níž jí byla z moci úřední zrušena i registrace. Tyto skutečnosti stěžovatel nemohl nijak ovlivnit a ani mu nic o nich nebylo známo. Statutární zástupce společnosti ASPIRO CZ, s. r. o. zemřel a vyjma nákladů a daně z přidané hodnoty z faktury č. 80 správce daně všechna plnění uznal za uskutečněná. Nechápe tedy, proč právě plnění v podobě vytvoření elektronické podoby firmy způsobem direct e-mail správce daně vyloučil a dodatečně stěžovateli stanovil daňovou povinnost. Stěžovatel tak uzavřel, že správce daně neopatřil důkazní prostředky a skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti nad rámec návrhů daňového subjektu [§ 2 odst. 1 a 3 a § 31 odst. 2 a 4 daňového řádu], a ani žalovaný tyto vady nenapravil, když odvolání stěžovatelů zamítl (v rozporu s § 50 odst. 3 a 6 daňového řádu).

Žalovaný ke kasační stížnosti uvedl, že shodné důvody kasační stížnosti uplatnil stěžovatel jak v řízení odvolacím, tak v řízení o správní žalobě. Žalovaný se s nimi řádně vypořádal a zastává názor, že stejně jako správce daně postupoval v souladu s ustanoveními daňového řádu a daňového zákona. Krajský soud správnost postupu správce daně a žalovaného potvrdil a rovněž dospěl k závěru, že stěžovatelé neprokázali oprávněnost nároku na daňově uznatelné výdaje. Žalovaný se proto ztotožňuje s rozsudkem krajského soudu, ke kasačním námitkám se znovu nevyjadřuje a navrhuje Nejvyššímu správnímu soudu kasační stížnost zamítnout.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v rozsahu podané kasační stížnosti (§ 109 odst. 2, věta před středníkem s. ř. s.) a z důvodů v ní uvedených (§ 109 odst. 3, věta před středníkem s. ř. s.). Ve věci přitom rozhodl bez nařízení jednání za podmínek vyplývajících z § 109 odst. 1, věty první s. ř. s.

Kasační stížnost není důvodná.

Úvodem je nutno říci, že argumentace stěžovatele se do značné míry nese v rovině obecné, kdy polemizuje s rozsahem skutečností, které jsou daňové subjekty v rámci daňové kontroly povinny prokázat, ať již z pohledu požadavků hmotného práva, či úpravy procesní. V této, obecné, rovině proto považuje Nejvyšší správní soud za vhodné poukázat na část odůvodnění napadeného rozsudku (strana 3), kde je krajským soudem podán přílehlavý výklad povinnosti daňového subjektu v rámci dokazování v daňovém řízení. Nad tento rámec lze poukázat na základní judikaturu v této oblasti, např. na rozsudek

Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 2. 2005, č. j. 1 Afs 54/2004 - 125, publikovaný pod č. 1022/2007 Sb. NSS (kde je zdůrazněna prioritní povinnost daňového subjektu dokazovat vše, co sám tvrdí), rozsudek ze dne 14. 7. 2008, č. j. 8 Afs 70/2007 - 102, dostupný na www.nssoud.cz (k povinnosti daňového subjektu dostatečně identifikovat navrhované důkazy), rozsudek ze dne 13. 4. 2006, č. j. 3 Afs 12/2003 - 277, publikovaný pod č. 666/2005 Sb. NSS (k rozložení důkazního břemene mezi správce daně a daňový subjekt) či rozsudek ze dne 8. 11. 2007, č. j. 5 Afs 172/2006 - 115, dostupný na www.nssoud.cz (k neexistenci povinnosti daňového subjektu dokazovat skutečnosti, které sám netvrdí). Pokud jde o ústavněprávní rámec dokazování v daňovém řízení, lze odkázat např. na nález Ústavního soudu ze dne 1. 7. 2005, sp. zn. IV. ÚS 29/05 (dostupný na www.nalus.usoud.cz); zde se Ústavní soud vyslovil k ústavní konformnosti úpravy dokazování zakotvené v daňovém řádu.

Samotné uplatnění nároku na odpočet daně z přidané hodnoty ve smyslu § 19 odst. 1 zákona o DPH je právem, nikoliv povinností daňového subjektu. Pokud tedy chce daňový subjekt tohoto práva využít, musí být připraven prokázat existenci podmínek v citovaném ustanovení uvedených. V rozsudku ze dne 27. 10. 2004, č. j. 2 Afs 6/2004 - 67, (dostupném na www.nssoud.cz) zdejší soud dospěl k závěru, že „nárok na odpočet daně z přidané hodnoty (...) vzniká za současného splnění dvou podmínek: první z nich je skutečnost, že plátce daně přijal zdanitelné plnění uskutečněné jiným plátcem, druhou podmínkou pak je fakt, že přijaté plnění bylo plátcem použito k dosažení obrátu za vlastní zdanitelná plnění a že je zde zároveň věcná a časová souvislost přijatých zdanitelných plnění se zdanitelnými plněními vlastními, z nichž je dosahováno obrátu“. Jestliže tedy daňový subjekt svůj nárok neprokáže, resp. neodstraní důvodné pochybnosti správce daně o splnění podmínek § 19 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty, nemůže benefitu tohoto ustanovení využít. Tvrdí-li stěžovatel, že daňové orgány jeho důkazní břemeno v této věci pojali nepřipustně extenzivně, a jejich požadavky na další doložení rozhodných skutečností jsou výrazem jejich libovůle, je nutno poukázat na § 31 odst. 9 daňového řádu dle kterého je daňový subjekt povinen prokazovat pouze ty skutečnosti, které uvádí v daňovém přiznání, a ty skutečnosti, k jejichž prokázání byl (v odůvodněných pochybnostech) vyzván správcem daně. V projednávaném případě byl výrazem této povinnosti požadavek na prokázání faktické realizace stěžovatelem deklarovaného plnění, v souladu s požadavkem shora zmiňované hmotněprávní úpravy (§ 19 odst. 1 zákona o DPH). Správce daně ani žalovaný nenutili stěžovatele k prokázání jiných skutečností, než které sám tvrdil.

Jak bylo již výše uvedeno, stěžovatel se závěry žalovaného i krajského soudu polemizuje převážně v obecné rovině; jako konkrétní skutečnosti, které, dle jeho názoru, popírají skutkové závěry uvedené v napadeném rozsudku, zmiňuje pouze „příslušné účetní a další doklady“, dále zaplacení reklamních služeb a výsledky blíže nespecifikovaných svědků. Pokud jde o předložené účetní doklady, ty samy o sobě nemohou existenci jakéhokoli zdanitelného plnění prokázat; vždy musí být najisto postavena též jeho faktická realizace (viz například rozsudek zdejšího soudu ze dne 25. 10. 2006, č. j. 2 Afs 7/2006 - 107, dostupný na www.nssoud.cz). Je tedy zřejmé, že k uznání výdaje jako daňově uznatelného nepostačuje v projednávané věci jen předložení smlouvy, faktury, výdajového dokladu apod., neboť ty reálné přijetí plnění pojmově prokázat nemohou. Pokud jde o stěžovatelem

zmiňované svědecké výpovědi, jeho tvrzení je zcela neurčité a není tedy možné je jakkoli blíže hodnotit.

Stěžovatel konečně namítá, že je fakticky činěn odpovědným za nekontaktnost svého dodavatelského subjektu, tedy za něco, co sám nemohl jakkoli ovlivnit. Tento názor lze v rovině obecné nepochybně přijmout (viz výše již zmiňovaný rozsudek ze dne 8. 11. 2007, č. j. 5 Afs 172/2006 – 115), o takový případ se však v projednávané věci nejedná. Závěr krajského soudu lze interpretovat tak, že i za situace, kdy reálnou existenci přijatého plnění není schopen svými vlastními silami prokázat daňový subjekt uplatňující z tohoto titulu odpočet daně (stěžovatel), mohlo by být prokázáno cestou šetření provedeného u tvrzeného dodavatelského subjektu (ASPIRO CZ, s. r. o.). Jelikož však je tento subjekt nekontaktní, je takový postup reálně vyloučen. Z uvedeného je zřejmé, že závěrům krajského soudu nelze ničeho vytknout.

Lze tedy uzavřít, že Nejvyšší správní soud stěžovatelem vytýkané důvody nezákonnosti napadeného rozsudku neshledal. Nezbylo mu proto, než kasační stížnost jako nedůvodnou zamítnout (§ 110 odst. 1, věta druhá s. ř. s.).

O náhradě nákladů tohoto řízení bylo rozhodnuto ve smyslu ustanovení § 60 odst. 1, věty první s. ř. s., ve spojení s ustanovením § 120 s. ř. s., dle 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. Vzhledem k tomu, že stěžovatel byl v řízení o kasační stížnosti procesně neúspěšný, právo na náhradu nákladů řízení mu nenáleží. Pokud jde o procesně úspěšného účastníka – žalovaného, v jeho případě nebylo prokázáno, že by mu v souvislosti s tímto řízením nějaké náklady vznikly. Nejvyšší správní soud proto v jeho případě rozhodl tak, že se mu právo na náhradu nákladu řízení nepřiznává.

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

V Brně dne 18. prosince 2008

JUDr. Vojtěch Šimíček
předseda senátu