



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Kaniové a soudců JUDr. Marie Žiškové a JUDr. Zdeňka Kühna v právní věci žalobce společnosti **RTJ s.r.o.**, se sídlem Na Výsluní 201/13, Praha 10, IČ: 45793751, zastoupeného Mgr. Karlem Tománkem, advokátem se sídlem Sokolská 505, Čerčany, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství pro hlavní město Prahu**, se sídlem Štěpánská 28, Praha 1, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 18. 9. 2007, č. j. 15215/07-1300-105163, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 12. 11. 2008, č. j. 7 Ca 286/2007 - 43,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žalobce **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III. Žalovanému **s e n e p ř i z n á v á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

I.

[1] Kasační stížností podanou v zákonné lhůtě se žalobce (dále též „stěžovatel“) domáhá zrušení v záhlaví označeného rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 12. 11. 2008. Tím soud zamítl žalobu, kterou se žalobce domáhal zrušení výše uvedeného rozhodnutí žalovaného, kterým bylo zamítnuto odvolání žalobce proti dodatečnému platebnímu výměru na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období červen 2002, č. j. 275034/06/006513/8452, vystavenému dne 19. 10. 2006 Finančním úřadem pro Prahu

6 na částku 143 737 Kč. Žalobce se současně domáhal i zrušení uvedeného rozhodnutí prvostupňového správního orgánu.

[2] Žalobce podal správci daně v řádném termínu daňové přiznání k dani z přidané hodnoty za měsíc červen 2002, v němž vykázal daňovou povinnost ve výši 15 921 Kč. Podle zjištění uvedených ve Zprávě o kontrole daně z přidané hodnoty, která proběhla u žalobce ve dnech 10. 5. 2004 až 19. 5. 2006 a která se týkala DPH za období leden 2001 až prosinec 2002 (dále jen „Zpráva o kontrole daně“), vyloučil správce daně z nároku na odpočet daně doklady č. 82 (20/2002) a č. 91 (21/2002), vystavené jménem daňového subjektu T. H., týkající se dodávek a skladování stavebního materiálu. Důvodem vyloučení dokladů byla skutečnost, že žalobce uplatnil nárok na odpočet daně v rozporu s § 19 odst. 1 a 2 zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném pro rok 2002 (dále jen „zákon o DPH“), neboť neprokázal přijetí zdanitelných plnění v rozsahu uvedeném na předmětných dokladech od uvedeného plátce a nárok na odpočet daně neprokázal daňovými doklady.

[3] Městský soud dospěl ve svém rozsudku k závěru, že napadené rozhodnutí je dostatečným a podrobným způsobem zdůvodněno. Soud se ztotožnil s názorem žalovaného, že za rozhodující nelze považovat pouhé doložení a existenci jednotlivých účetních a jiných dokladů, ale řádné prokázání, že výše uvedená a zcela konkrétní zdanitelná plnění byla žalobcem přijata v souladu s § 19 zákona o DPH tak, aby zakládala nárok žalobce na odpočet DPH v posuzovaném zdaňovacím období. Soud se nejprve vyrovnal s námitkami žalobce týkajícími se důkazního břemene v řízení před správními orgány. Správce daně podle soudu postupoval zcela v souladu s ustanoveními § 31 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „daňový řád“), jestliže po žalobci požadoval předložení důkazních prostředků, které by prokázaly, že údaje, které uvedl v daňovém přiznání, odpovídají skutečnosti a jsou podloženy průkaznou evidencí o předmětném zdanitelném plnění. Žalobce pak své zákonné povinnosti předložit takové důkazní prostředky nedostál a neunesl tak důkazní břemeno, které jej v daňovém řízení tížilo. Nebylo důvodné, aby se žalobce spoléhal výhradně na písemné čestné prohlášení svého obchodního partnera (dodavatele žalobce ve sporném obchodním případě); nebylo tedy v rozporu se zákonem, pokud správce daně požadoval po žalobci předložení i dalších důkazních prostředků, které by prokazovaly žalobcem tvrzené skutečnosti. Dle soudu si lze představit existenci dalších dokladů, které by v rámci rozumného chování při podnikatelské činnosti mohly žalobcem tvrzené skutečnosti dokládat – např. doklady o uskladnění zboží, o provedených inventurách, o přepravě apod. Přitom pravdivost čestného prohlášení dodavatele lze mít za vyvrácenou s ohledem na zjištění učiněná správcem daně v rámci spolupráce daňových orgánů, s nimiž byl žalobce v průběhu daňové kontroly i odvolacího řízení seznámen. Důvodné pochybnosti správce daně o uskutečnění zdanitelného plnění měly původ v rozporu svědecké výpovědi p. H. a jím později učiněného čestného prohlášení. T. H. nejprve uvedl, že žalobci žádné zboží nedodal a že faktury byly vystaveny ke krytí půjček, následně písemně uvedl, že zboží žalobci dodal. Ze žádného důkazního prostředku však nevyplývá, o jaké zboží se jednalo, jaký byl původ tohoto zboží a zejména důvodnost a průkaznost tvrzení žalobce, že předmětné zboží pořídil právě od uvedeného plátce. Šetřením u daňového subjektu T. H. nebylo prokázáno, že by stavební materiál, který měl následně prodat žalobci, v roce 2002 nakoupil či evidoval. Žalobce k výzvě správce daně prokázal pouze skutečnost, že zboží uvedené na

faktuře evidoval na skladě a následně i prodal, neprokázal však, že toto zboží nakoupil od T. H.

II.

[4] Proti rozsudku podal žalobce včas kasační stížnost. Stěžovatel nejprve polemizoval se závěry městského soudu týkajícími se posouzení skutkového stavu. Soud se dle něj neseznámil se všemi okolnostmi daňové kontroly a žaloby a jeho hodnocení skutkového stavu je velmi obecné. Soud v rámci jednání nedal možnost a prostor pro doplnění a případné vysvětlení okolností průběhu daňové kontroly, protože zamítl návrh na výslech jednatele žalobce. Pro zjištění skutkového stavu a následné stanovení DPH považuje stěžovatel za rozhodující, že zboží bylo fakticky dodáno (služba byla poskytnuta) a že toto zdanitelné plnění uskutečnil dodavatel deklarovaný na daňovém dokladu. K prokázání uvedených skutečností údajně navrhl mnohé důkazní prostředky (např. inventury, faktury, skladovou evidenci – vše založeno v daňovém spisu Finančního úřadu Praha 6), které však správce daně i soud vyhodnotili v rozporu se skutečností. Odmítá proto tvrzení soudu, podle něž se spoléhal pouze na písemné prohlášení svého dodavatele a nepředložil žádné další důkazy. Pro podrobný rozbor předmětného obchodního případu odkázal stěžovatel na svou žalobu k městskému soudu.

[5] Stěžovatel dále brojil proti způsobu, jakým byly městským soudem posouzeny některé pro věc rozhodné právní otázky, a to konkrétně otázka zatížení stěžovatele důkazním břemenem ve věci jiného daňového subjektu, dále rozložení důkazního břemene mezi stěžovatele a správce daně a konečně otázka duplicitního výběru daně.

[6] Ve vztahu k první z uvedených otázek stěžovatel namítl, že soud v odůvodnění svého rozsudku souhlasil s tím, že správní orgán ve svém rozhodnutí rozváděl svá zjištění týkající se DPH jiného daňového subjektu (dodavatele stěžovatele). Ty se ale dle stěžovatelova názoru nemohou stát důkazem v jeho daňovém řízení. Jestliže je totiž správcem daně nucen prokazovat plnění poskytnuté jeho dodavatelem, pak jej stíhá důkazní břemeno ve věci jiného daňového subjektu, což je nepřijatelné. Na podporu svého názoru cituje jednak nálezy Ústavního soudu ze dne 15. 5. 2001, č. j. IV. ÚS 402/99, dále pak rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 3. 2005, č. j. 5 Afs 131/2004 - 45.

[7] Stěžovatel dále namítl, že městský soud (v odůvodnění rozhodnutí na str. 6 odst. 2 a 3) nesprávně aproboval postup žalovaného, který se vyhnul své zákonné povinnosti, již mu ukládá § 31 odst. 8 písm. c) daňového řádu. Na jeho základě stíhá správce daně důkazní břemeno ve věci prokázání tvrzení, že shora uvedený dodavatel neuskutečnil předmětné zdanitelné plnění. Stěžovatel údajně během daňového řízení předložil ve smyslu § 31 odst. 9 daňového řádu dostatek důkazních prostředků k prokázání svých tvrzení, proto již důkazní břemeno netížilo jej, ale správce daně. Ten však toto břemeno neunesl. Stěžovatel v této souvislosti poukázal rovněž na § 2 odst. 7 citovaného zákona. Protože dle správce daně předmětný dodavatel zboží stěžovateli vůbec nedodal (neposkytl služby) a jednalo se tak o pokus o zastření skutečného obsahu právního úkonu stavem formálně právním ze strany účastníka, stíhalo důkazní břemeno ve věci prokázání těchto skutečností správce daně. Správce daně nepředložil žádný důkaz, ze kterého by jednoznačně vyplynulo, že zboží nebylo dodáno nebo služby nebyly poskytnuty. Pokud chce správce

daně vyvrátit tvrzení stěžovatele, je povinen prokázat, že zboží dodal jiný dodavatel než dodavatel deklarovaný na daňových dokladech předložených stěžovatelem, popřípadě prokázat, že žádný dodavatel nebyl.

[8] Konečně stěžovatel namítl, že v jeho případě došlo k duplicitnímu výběru daně. Na jedné straně totiž na základě předmětné faktury doměřil správce daně na FÚ pro Prahu 3 dodavateli stěžovatele (p. H.) úhradu za předmětné plnění jako nepřiznanou daň z příjmů, na druhé straně došlo v případě téže faktury k neuznání odpočtu z DPH stěžovatele.

[9] Žalovaný využil svého práva vyjádřit se ke kasační stížnosti. Ve vztahu k tvrzení stěžovatele, že navrhoval mnohé důkazní prostředky, které byly následně vyhodnoceny v rozporu se skutečností, uvedl, že stěžovatel předložil pouze doklady o platbě, obecné prohlášení svého dodavatele a skladovou evidenci. Tato skladová evidence byla přitom vedena na základě faktur od p. H., aniž by stěžovatel věděl, kde je předmět plnění skladován či ho někdy viděl. Je tak zřejmé, že se v daném případě jedná pouze o formálně vedenou skladovou evidenci, která se nemůže stát důkazem o přijetí předmětu plnění stěžovatelem. Žalovaný dále zdůraznil, že předmětná zjištění u dodavatele stěžovatele nebyla označena za důkaz o tom, že plnění nebylo poskytnuto, ale byla posouzena jako důkazní prostředek neprokazující přijetí zdanitelného plnění v rozsahu a od uvedeného dodavatele. K námitce stěžovatele týkající se neumožnění výpovědi jednatele stěžovatele při jednání před soudem žalovaný uvedl, že jednatel stěžovatele byl účastníkem daňového řízení a mohl tak kdykoli využít svého práva a vypovídat o skutečnostech, které považoval za podstatné.

[10] Ve vztahu k námitkám týkajícím se posouzení právních otázek ve věci odkázal stěžovatel na své vyjádření k žalobě, protože stěžovatel v těchto bodech v podstatě pouze opakuje svou argumentaci uvedenou v žalobě. Žalovaný pouze doplnil, že finanční úřad byl oprávněn vyzvat svědka k předložení listin, které se mohly stát důkazním prostředkem v daňovém řízení stěžovatele. Toto právo dává správci daně ustanovení § 34 odst. 4 daňového řádu. Tímto postupem nedošlo k nepřipustnému přenesení důkazního břemene, finanční úřad tak pouze zjišťoval skutkový stav, což mu ukládá § 31 odst. 2 téhož zákona. K námitce týkající se duplicitního výběru daně žalovaný uvedl, že správce daně má povinnost přistupovat ke každému daňovému řízení samostatně a zjištění u dodavatele stěžovatele není zákonnou podmínkou pro přiznání nároku na odpočet daně u stěžovatele.

III.

[11] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval otázkou přípustnosti kasační stížnosti. Stěžovatel mimo jiné namítl, že v jeho případě došlo k duplicitnímu výběru daně (viz bod [8] výše). K tomu Nejvyšší správní soud uvádí, že v rozsahu této námítky je kasační stížnost v souladu s § 104 odst. 4 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“) nepřipustná a zdejší soud se jí nebude zabývat, protože se opírá o důvody, které stěžovatel neuplatnil v řízení před městským soudem, ač tak učinit mohl. V rozsahu ostatních námitek kasační stížnost přípustná je, a tak Nejvyšší správní soud mohl postoupit k meritornímu přezkumu věci.

[12] Kasační stížnost není důvodná.

[13] Stěžovatel namítal nesprávné posouzení právních otázek městským soudem, tedy že byl poškozen jednak nepřipustným zatížením důkazním břemenem ve věci jiných daňových subjektů (bod [6]), jednak nesprávným rozložením důkazního břemene mezi něj a správce daně (bod [7]).

[14] K tomu Nejvyšší správní soud uvádí, že daňové řízení je postaveno na zásadě, že každý daňový subjekt má povinnost sám daň přiznat, tedy má břemeno tvrzení, ale také povinnost toto své tvrzení doložit, tj. má i břemeno důkazní. Podle ustanovení § 31 odst. 9 daňového řádu 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. Pravidlo, že v daňovém řízení nese důkazní břemeno daňový subjekt, má některé výjimky – ve věci stěžovatele je podstatné zejména ustanovení § 31 odst. 8 písm. c) citovaného zákona, podle něhož správce daně prokazuje existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví a jiných povinných evidencí či záznamů, vedených daňovým subjektem. Uvedená ustanovení daňového řádu vytvářejí vyvážený komplex povinností tvrzení a důkazních povinností, rozložených mezi daňový subjekt a správce daně.

[15] K participaci na těchto povinnostech se zdejší soud již opakovaně vyjádřil, viz např. rozsudek ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 - 119. Podle něj splní daňový subjekt „svoji povinnost důkazní ve vztahu k tvrzením, která správcí daně předestře, prokáže-li tato tvrzení svým účetnictvím, ledaže správce daně prokáže [§ 31 odst. 8 písm. c) d. ř.], že ve vztahu k těmto tvrzením je účetnictví daňového subjektu nevěrohodné, neúplné, neprůkazné nebo nesprávné. Správce daně nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují natolik vážné a důvodné pochyby, že činí účetnictví nevěrohodným, neúplným, neprůkazným nebo nesprávným. Ne každá chyba v účetnictví proto bude způsobovat takto požadovanou intenzitu pochybností; budou to pouze takové nesrovnalosti, jež přímo (nedostatkem spolehlivých informací o konkrétním účetním případě) či nepřímo (celkovou nevěrohodností účetnictví, i když toto na první pohled o konkrétním účetním případě předepsané informace poskytuje) zatemní obraz o hospodaření daňového subjektu. Správce daně je zde povinen identifikovat konkrétní skutečnosti, na základě nichž hodnotí předložené účetnictví jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné.“ K dané otázce lze rovněž odkázat na judikaturu Ústavního soudu, např. na jeho nález ze dne 24. 4. 1996, sp. zn. Pl. ÚS 38/95 (publikováno ve sbírce zákonů pod č. 130/1996 Sb.). Zde Ústavní soud konstatoval, že správce daně samozřejmě nemůže postupovat zcela libovolně a požadovat po daňovém subjektu prokázání čehokoliv, nicméně je zcela v souladu s § 31 odst. 9 daňového řádu, pokud požaduje prokázání toho, co daňový subjekt sám tvrdí.

[16] V případě, který je nyní předmětem soudního přezkumu, pojal správce daně pochyby o průkaznosti údajů obsažených v účetnictví proto, že považoval za běžnou praxi menších stavebních firem, že po zakoupení se stavební materiál dopravuje přímo na stavbu (namísto skladování, které deklaroval stěžovatel), a dále s ohledem informace sdělené dožádaným místně příslušným správcem daně dodavatele stěžovatele (Finančním úřadem pro Prahu 3). P. H. navíc dne 18. 11. 2004 vypověděl že předmětné faktury pro daňový

subjekt vystavil, ale zdanitelné plnění, které je na nich deklarováno, neuskutečnil. Faktury nebyly určeny k zaúčtování, ale jako zástava za poskytnuté půjčky. Po vrácení půjček měly být skartovány. Tyto své pochyby o průkaznosti údajů obsažených na sporných fakturách identifikoval správce daně ve svých výzvách daňovému subjektu. Důkazní břemeno proto nadále tížilo v souladu s § 31 odst. 9 daňového řádu daňový subjekt a bylo věcí jeho volby, jaké prostředky zvolí k rozptýlení pochybností správce daně.

[17] Stěžovatel následně předal správci daně svou skladovou evidenci a zejména písemné prohlášení p. H., v němž uvedený dodavatel potvrdil uskutečnění zdanitelných plnění vykázaných předmětnými fakturami. Jelikož tyto důkazní prostředky pochybnosti správce daně o věrohodnosti sporných faktur nerozptýlily (v případě písemného prohlášení p. H. zejména pro rozpor s jeho dřívější výpovědí), pak je zcela legitimní postup správce daně, který se snažil vést další důkazní řízení v této oblasti. Nejedná se proto o nepřípustné zatížení důkazním břemenem ve věci jiného subjektu, jak namítá stěžovatel. Naopak, stěžovatel při snaze unést své důkazní břemeno sám zvolil důkazní prostředky, které se vztahují k jeho dodavatelům. Možnost správce daně vyzvat třetí osoby k součinnosti navíc výslovně předpokládá daňový řád ve svém § 34 odst. 4.

[18] Správce daně tedy předvolal p. H. k výslechu, který se uskutečnil dne 30. 6. 2005. Ještě tentýž den jej zároveň vyzval, aby předložil veškeré listiny, které má k dispozici a kterými by mohl doložit svou výpověď o nákupu, zaplacení, skladování a přepravě zboží pro stěžovatele. Správce daně následně dospěl k závěru, že údaje uvedené svědkem v jeho písemném prohlášení a při výslechu ze dne 30. 6. 2005 je třeba považovat za nepravdivé. Jeho prohlášení o uskutečnění předmětného zdanitelného plnění tak kvalifikoval jako dohodnuté spekulativní jednání smluvené osoby, jejíž snahou bylo dosáhnout zisku prostřednictvím odpočtu DPH. V tomto bodě je pak třeba dát za pravdu stěžovateli v tom, že důkazní břemeno ve věci prokázání nepravdivosti tvrzení svědka o uskutečnění zdanitelných plnění tížilo s ohledem na § 31 odst. 8 daňového řádu správce daně.

[19] Ten však své důkazní břemeno v této věci unesl. Jak vyplývá ze stanoviska správce daně z 18. 11. 2005, č. j. 278459/05/006932/2464 a ze Zprávy o kontrole daně, správce daně dospěl k uvedeným závěrům o nepravdivosti tvrzení p. H. jednak na základě zjištění učiněných u jeho místně příslušného správce daně, jednak na základě důkazních prostředků, které mu daný svědek předložil k prokázání svých tvrzení. P. H. svému správci daně předmětné faktury při kontrole vůbec nepředložil, namísto nich předložil pod shodnými čísly faktury vystavené pro zcela jiné odběratele a na zcela jiné částky. Coby svědek předložil správci daně stěžovatele nákupní faktury za stavební materiál z roku 2001 a 2002 a peněžní deník. Správce daně z faktur z roku 2001 odečetl zboží, které se na fakturách z daného roku určených pro daňový subjekt nevyskytuje. Zbývající částka představovala hodnotu zboží ve výši cca 200 000 Kč bez DPH, avšak celková částka na fakturách vystavených p. H. stěžovateli v roce 2001 byla 3 922 178 Kč bez DPH. Fakturované zboží nemohlo pocházet ani z podnikatelské činnosti dodavatele z předchozích let, neboť v daňovém přiznání za rok 2000 dodavatel vykázal hodnotu zásob k 31. 12. 2000 v řádech několika tisíc korun. V případě faktur z roku 2002 správce daně shodně odečetl zboží, které se na fakturách z daného roku určených pro daňový subjekt nevyskytuje. Poté na nich zůstal pouze polystyrén různého druhu v celkové hodnotě

cca 100 000 Kč, což opět nekorespondovalo s údaji uvedenými na fakturách vystavených svědkem stěžovateli v daném roce.

[20] Z uvedeného je evidentní, že správce daně ve věci prokázání nepravdivosti tvrzení dodavatele stěžovatele o uskutečnění předmětných plnění své důkazní břemeno ve smyslu § 31 daňového řádu unesl. Správce daně nezpochybnil skutečnost, že stěžovatel prokázal, že zboží uvedené na předmětných fakturách evidoval na skladě a následně je prodal nebo spotřeboval. Nebyl však podle něj schopen prokázat, že by je přijal od dodavatele, který je na fakturách deklarován. Stěžovatel sice namítl, že se nespolehal pouze na prohlášení svého dodavatele a předložil řadu dalších důkazů k prokázání svých tvrzení. K tomu však Nejvyšší správní soud, ve shodě s městským soudem uvádí, že tyto důkazy (skladová evidence stěžovatele) samy o sobě nestačí k prokázání přijetí zboží od konkrétního dodavatele. Tuto skutečnost stěžovatel prokazoval zejména jeho písemným prohlášením a výpovědí, které správce daně přesvědčivým způsobem vyvrátil. Co se týče návrhu stěžovatele na provedení výslechu jeho jednatele v řízení před městským soudem, zdejší soud uvádí, že neshledává nic závadného na jeho zamítnutí. Jak správně uvedl městský soud, v dané věci bylo povinností účastníka řízení tvrdit veškeré právně podstatné skutečnosti v žalobě a výslech jeho jednatele by byl zcela nadbytečný. V čem konkrétně by spočíval jeho přínos není patrné ani ze soudního spisu, ani z kasační stížnosti. Nejvyšší správní soud proto nemůže přisvědčit ani stěžovatelovým námitkám brojícím proti závěrům městského soudu, které se týkaly posouzení skutkového stavu (viz bod [4] výše).

IV.

[21] Kasační stížnost byla s ohledem na shora uvedené důvody shledána nedůvodnou a Nejvyšší správní soud ji proto dle § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl.

[22] O náhradě nákladů řízení bylo rozhodnuto podle § 60 odst. 1 za použití § 120 s. ř. s. Žalobce nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti, neboť ve věci neměl úspěch; žalovanému správnímu orgánu, kterému by jinak jakožto úspěšnému účastníku řízení právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, náklady řízení nevznikly.

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

V Brně dne 11. června 2009

JUDr. Lenka
Kaniová
předsedkyně

senátu