



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Miluše Doškové a soudců Mgr. Radovana Havelce a JUDr. Vojtěcha Šimíčka v právní věci žalobce: **J. V.**, zastoupeného JUDr. Petrem Procházkou, advokátem se sídlem nám. Svobody 12, Brno, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Brně**, se sídlem nám. Svobody 4, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 6. 11. 2007, č. j. 17877/07-1300-703305, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 26. 8. 2008, č. j. 30 Ca 5/2008 - 25, ve znění opravného usnesení ze dne 15. 1. 2009, sp. zn. 30 Ca 5/2008,

takto:

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

Odůvodnění:

Žalobce (dále též „stěžovatel“) včasnou kasační stížností napadl shora uvedený rozsudek krajského soudu, kterým byla zamítnuta jeho žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze dne 6. 11. 2007, č. j. 17877/07-1300-703305, jímž bylo zamítnuto jeho odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru vydanému Finančním úřadem Brno IV dne 26. 3. 2001 pod č. j. 48024/01/291911/8571. Tímto platebním výměrem byla žalobci dodatečně vyměřena daň z přidané hodnoty za I. čtvrtletí roku 1999 ve výši 196 123 Kč. Důvodem doměření daně bylo neprokázání zdanitelného plnění dokladovaného fakturami č. 00013/99, 20009/99 a 300021/99 vystavenými firmou UNIVERZAL, v. d., Prostějov,

z ledna r. 1999 na dodávky materiálu pro signalizační zařízení. Žalovaný rozhodoval o odvolání opakovaně, přičemž jeho první rozhodnutí bylo zrušeno rozsudkem Krajského soudu v Brně ze dne 26. 6. 2007, č. j. 30 Ca 96/2007 - 22, v důsledku vázanosti právním názorem vysloveným v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 3. 2007, č. j. 1 Afs 45/2006 - 55. Žalovanému bylo krajským soudem uloženo vyslechnout v dalším řízení svědka J. B. Žalovaný bezvýsledně vyzval zástupce daňového subjektu ke sdělení svědkovy adresy a poté se pokusil o její zjištění sám v centrální evidenci. Svědka se však nepodařilo zjistit a tudíž ani vyslechnout. Žalovaný tak uzavřel, že nebyly odstraněny pochybnosti o uskutečnění zdanitelného plnění, poukázal na důkazní povinnost daňového subjektu a nakonec i na skutečnost, že označený svědek měl být pouhým zprostředkovatelem obchodu a nebyl přítomen při jeho uskutečnění.

Krajský soud v napadeném rozsudku dospěl k závěru, že neúspěch při prokazování existence zdanitelného plnění nelze přičítat k tíži žalovanému, stejně tak ani skutečnost, že se nepodařilo vyslechnout svědka B. Žalobce porušil svou povinnost vyplývající z § 31 odst. 9 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) a v důsledku toho nebylo prokázáno splnění zákonných podmínek pro uplatnění daňového odpočtu podle § 19 odst. 1 zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“).

Stěžovatel v kasační stížnosti opřené o ust. § 103 odst. 1, písm. a), b) s. ř. s. namítá, že nemožnost provedení výslechu svědka J. B. byla způsobena tím, že se žalovaný odhodlal k provedení tohoto důkazu až po dlouhém časovém odstupu, což bylo příčinou nezjištění jeho stávající adresy. Časové prodlení musí jít k tíži žalovaného a nikoliv stěžovatele, který nezavinil nedostupnost tohoto důkazu. Právní závěr krajského soudu proto považuje za nesprávný a rozhodnutí žalovaného za vydané na základě nedostatečně zjištěného skutečného stavu věci. Proto navrhuje, aby Nejvyšší správní soud zrušil napadený rozsudek Krajského soudu v Brně a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že po zrušení svého prvního rozhodnutí krajským soudem uložil správci daně doplnění řízení. Správce daně vyzval zástupce stěžovatele ke sdělení adresy svědka J. B.; ten na výzvu nereagoval, nerespektoval tedy zásadu součinnosti. Správci daně nelze vytýkat, jestliže v řízení nehleděl na skutečnosti jemu neznámé, zjistitelné právě jen od daňového subjektu. Předpokladem výslechu svědka je jeho předvolání, které je nemožné bez znalosti jeho adresy. Jedinou identifikaci svědka, kterou stěžovatel v řízení označil, bylo místo jeho pobytu - město Hodonín. Z evidence obyvatel vyplynulo, že osoba tohoto jména není hlášena k pobytu v žádné obci nesoucí tento název. Žalovaný se tedy sám pokusil získat adresu nezbytnou pro předvolání svědka, ovšem bez úspěchu. Žalovaný připomíná, že daňové řízení stojí na povinnosti daňového subjektu prokázat svá tvrzení, tedy i prokázat existenci svých obchodních partnerů a označených svědků. K námitce časového odstupu, který měl být důvodem neúspěchu při zjišťování adresy svědka, žalovaný poukazuje na skutečnost, že ani v původním řízení stěžovatel svědka neoznačil tak, aby mohl být předvolán. Navíc žalovaný poukazuje na skutečnost, že z výpovědi stěžovatele v daňovém řízení nebylo zřejmé, jak by tato osoba mohla dosvědčit uskutečnění zdanitelného plnění u daňových dokladů vystavených dodavatelem UNIVERZAL, v. d., Prostějov, neboť se mělo jednat o zprostředkovatele, který uskutečnění plnění nebyl přítomen. Žalovaný poukazuje na

rozhodnutí Ústavního soudu sp. zn. IV. ÚS 169/2000 a sp. zn. II. ÚS 339/2000, podle nichž se v daňovém řízení uplatňuje zásada volného hodnocení důkazů podle § 2 odst. 3 daňového řádu a současně i zásada projednací spočívající v tom, že správní orgán není povinen vyhledávat důkazní prostředky svědčící ve prospěch účastníka řízení. V dané věci stěžovatel neprokázal uskutečnění zdanitelných plnění a neunesl tak své zákonné důkazní břemeno. Proto navrhuje zamítnutí kasační stížnosti.

Důvodnost kasační stížnosti Nejvyšší správní soud posoudil v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.). Kasační stížností jsou výslovně uplatněny důvody podle § 103 odst. 1 písm. a), b) s. ř. s., a to výhradně ve vztahu k hodnocení neprovedení výsledku svědka J. B. v daňovém řízení.

Ze správního spisu vyplývá, že u stěžovatele byla provedena kontrola daně z přidané hodnoty, při níž bylo zjištěno, že za zdaňovací období 1. čtvrtletí r. 1999 u faktur č. 00013/99, 20009/99 a 300021/99 vystavených UNIVERZAL, v. d., Prostějov, nebylo prokázáno uskutečnění zdanitelného plnění. Spis obsahuje výzvu správce daně ze dne 2. 11. 2000 vydanou podle § 31 odst. 9 daňového řádu, kterou jej mimo jiné vyzval k prokázání nároku na odpočet daně za přijatá plnění od společnosti UNIVERZAL, v. d., Prostějov. Do protokolu o ústním jednání konaném dne 24. 1. 2001 stěžovatel uvedl, že označené obchody zprostředkoval J. B., bytem Hodonín a uvedl na něho telefonní kontakty. Zboží mělo být převáženo různými přepravci zajištěnými dodavatelem, jimž také přímo za zboží platil. Při projednání zprávy o kontrole stěžovatel žádný konkrétní návrh na doplnění dokazování neučinil a neučinil tak ani v podaném odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru; tam pouze obecně tvrdil porušení procesních předpisů, a že plnění je prokázáno řádnými doklady, přičemž mu nelze přičítat k tíži skutečnosti stojící na straně dodavatele. Spis byl po vrácení věci krajským soudem k dalšímu řízení doplněn o výzvu daňovému subjektu ke sdělení adresy svědka J. B., na níž po stanovené lhůtě stěžovatel reagoval přípisem, v němž uvedl, že výslech tohoto svědka navrhoval již v odvolání, tedy v roce 2001 a nelze očekávat, že by o něm při takovém časovém odstupu měl nyní nějaké informace. Správci daně pak doporučil, aby za této situace využil efektivnějších nástrojů státního orgánu ke zjištění adresy uvedené osoby. Ani touto cestou však adresa zjištěna nebyla.

Při posouzení důvodnosti kasačních námitek je třeba vycházet z předchozích soudních rozhodnutí vydaných v této věci. Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 21. 3. 2007, č. j. 1 Afs 45/2006 - 55, vyslovil, že správce daně měl, bez ohledu na nedostatek důkazního návrhu, sám dbát na zjištění rozhodných skutečností a bylo-li mu známo, že existuje osoba, která by mohla existenci zdanitelných plnění potvrdit, měl ji vyslechnout. Nejvyšší správní soud sice zdůraznil důkazní povinnost daňového subjektu podle § 31 odst. 9 daňového řádu, ale současně upozornil, že nelze pomíjet povinnosti správce daně plynoucí z § 31 odst. 2 daňového řádu. Pokud výslech svědka opomněl správce daně, měl být proveden žalovaným v rámci postupu podle § 50 odst. 3 daňového řádu, neboť mu existence svědka byla v odvolacím řízení zřejmá. Pokud takový postup krajský soud akceptoval proto, že nebyl daňovým subjektem výslovně podán návrh na výslech tohoto svědka, označil Nejvyšší správní soud jeho názor za nezákonný. Navíc shledal, že krajský soud se nevyjádřil k některým žalobním námitkám a tím učinil svůj rozsudek nepřezkoumatelným. Ze všech těchto důvodů byl zkoumaný rozsudek krajského soudu

zrušen. Názor vyslovený v tomto rozsudku Nejvyššího správního soudu byl podle § 110 odst. 3 s. ř. s. pro další rozhodování krajského soudu závazný.

Krajský soud jej také v rozsudku ze dne 26. 6. 2007, č. j. 30 Ca 96/2007 - 20 plně převzal, přičemž dále uvedl, že pokud by žalovaný nemohl důkaz výsledkem svědka B. provést, či pokud by jej vyhodnotil jako nerozhodný ve vztahu ke stávajícím zjištěním, je třeba, aby to ve svém rozhodnutí řádně zdůvodnil. Takové doplnění nelze považovat za vybočení ze závazného právního názoru vysloveného Nejvyšším správním soudem, neboť jím krajský soud pouze reflektoval možné situace v dalším daňovém řízení. Tento právní názor pak byl závazným pro žalovaného podle § 78 odst. 5 s. ř. s.

Žalovaný rovněž učinil vše, aby tomuto závaznému právnímu názoru dostál. Vyzval stěžovatele ke sdělení adresy tvrzeného svědka, neboť jediné co k jeho osobě měl k dispozici, byla vědomost o tom, že s ním byl stěžovatel v minulosti v kontaktu a dále sdělení o obci, v níž měl žít. Ani tato výzva ani vlastní šetření správce daně však svědka neučinilo dostupným a tudíž jeho výslech nemohl být proveden. Žalovaný za této situace provedl nové hodnocení skutkového stavu.

Je třeba mu přisvědčit v tom, že podle § 19 odst. 1 zákona o DPH má nárok na odpočet daně plátce, pokud jím přijatá zdanitelná plnění uskutečněná jiným plátcem použije k dosažení obrátu za svá zdanitelná plnění, přičemž podle odst. 2 téhož ustanovení plátce prokazuje nárok na odpočet daňovými doklady, jejichž vystavování a náležitosti jsou upraveny v § 12 téhož zákona.

V daném případě stěžovatel takový nárok uplatnil, ovšem v průběhu daňové kontroly vznikla odůvodněná pochybnost, zda plnění deklarované zaúčtovanými doklady bylo fakticky uskutečněno.

Jak setrvale judikuje Nejvyšší správní soud, důkazní břemeno k prokázání tvrzených skutečností nese podle § 31 odst. 9 daňového řádu stěžovatel, který byl povinen prokázat současné splnění dvou podmínek: 1) přijetí tvrzeného zdanitelného plnění, 2) využití přijatého zdanitelného plnění k dosažení příjmů nebo výnosů za plnění, která nejsou zdanitelná (srovnej např. rozsudek ze dne 15. 5. 2007, č. j. 2 Afs 177/2006 - 61, dostupný na www.nssoud.cz).

Nelze proto bez dalšího a priori přisvědčit stěžovateli, že zcela splnil své důkazní povinnosti tím, že doložil daňové doklady. Daň či nárok na odpočet daně nemají základ ve formálním dokladu, ale v existenci zdanitelného plnění (§ 1 zákona o DPH). Zákon tedy nestojí na formálním vykázaní zdanitelného plnění, ale na stavu faktickém. Jiný závěr by popíral smysl a účel zákona. Ostatně náleží Ústavního soudu sp. zn. IV. ÚS 402/99 vyslovil, že *důkaz daňovým dokladem je pouze formálním důkazem dovršujícím hmotněprávní aspekty skutečného provedení zdanitelného plnění. Jestliže zdanitelné plnění nebylo uskutečněno, nemůže být důkazní povinnost naplněna pouhým předložením, byť formálně správného, daňového dokladu. Daňový doklad, který jen simuluje uskutečnění zdanitelného plnění, není relevantním důkazem a jeho předložení může vést k formulaci požadavku směřujícího k dokázání hmotněprávního úkonu, tj. k důkazu existence zdanitelného plnění. Proto nemůže být jen samotné doložení po formální stránce bezvadného daňového dokladu*

dostatečným podkladem pro uznání nároku na odpočet daně, vždy musí být v první řadě fakticky podložen existujícím zdanitelným plněním. Stejně tak není dostatečným doložením existence zdanitelného plnění uzavřená smlouva, a to ani za předpokladu, že by o ní nebyla žádná pochybnost. Ke zpochybnění daňového dokladu pak může dojít různým způsobem, například může být zpochybněn i tím, že vystavitel za dané období zdanitelné plnění nevykázal, na což lze soudit z toho, že nepodal daňové přiznání k dani z přidané hodnoty. Pokud pak u vystavitele daňového dokladu není o něm účtováno, případně to nelze ověřit proto, že je vystavitel nekontaktní a jeho účetnictví tak vůbec není k dispozici, pochybnost je dokonána. I za této situace lze však pochybnost vyvrátit, a to tím, že je existence zdanitelného plnění prokázána jinak.

Nárok na odpočet tedy nestojí a ani nemůže stát pouze na formálně perfektních dokladech, vždy musí být nepochybné i to, že k plnění skutečně došlo.

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 (§ 31 odst. 9 daňového řádu). Přesto, že je povinností správce daně dbát, aby skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti byly zjištěny co nejúplněji, a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů, není daňové řízení založeno na zásadě vyšetřovací, ale na prioritní povinnosti daňového subjektu dokazovat vše, co sám tvrdí (k tomu srovnej rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 2. 2005, č. j. 1 Afs 54/2004 - 125, publikovaný pod č. 1022/2007 Sb. NSS).

Zaúčtováním těchto dokladů a uplatněním nároku na odpočet daně z přidané hodnoty za rozhodné zdaňovací období stěžovatel uplatnil určité tvrzení, které byl podle § 31 odst. 9 daňového řádu také povinen prokázat. V průběhu celého řízení, včetně doplnění odvolacího řízení, tak ovšem neučinil. Existenci plnění přitom lze doložit např. existencí zboží, které bylo jeho předmětem, další dispozicí s tímto zbožím, svědeckými výpověďmi dokládajícími převzetí zdanitelného plnění, pokud jsou tyto důkazní prostředky nepochybné. Nejvyšší správní soud v této věci respektuje názor jím dříve vyslovený v rozsudku ze dne 21. 3. 2007, č. j. 1 Afs 45/2006 - 55, tedy, že správce daně při vědomosti o existenci svědka, měl tohoto vyslechnout, neboť by jeho výslech případně mohl vést k prokázání uskutečnění předmětného plnění.

Kasační stížnost stojí na jediném argumentu, a to, že výslech tohoto svědka byl zmařen samotným správcem daně a jen v důsledku časového odstupu je svědek v současné době nedostupný. Tomu nelze přisvědčit; z ničeho neplyne, že výslech svědka skutečně mohl být proveden dříve, neboť stěžovatel ani v době, kdy na jeho existenci poukázal, k němu neuvedl dostatečné identifikační údaje, které by umožnily jeho předvolání k výslechu. Přitom to byl stěžovatel, který s ním byl údajně v kontaktu a na něhož dopadal důsledek toho, že o obchodním vztahu jednal s někým, koho nebyl schopen plně ztotožnit. I při respektování názoru, že správce daně měl provést výslech svědka stěžovatelem nenavrženého a nedostatečně identifikovaného, nelze dospět k závěru, že se z jeho strany za daného stavu jednalo o vadu, jejímž důsledkem bylo neprokázání uskutečnění zdanitelného plnění. Výslech svědka byl objektivně nemožný a skutečnost, že nebyl vyslechnut, resp., že správce daně nevyvinul snahu k jeho zjištění a vyslechnutí dříve, nelze klást pouze k jeho tíži. Stejně tak je spekulací, jaký by byl obsah jeho

výpovědi. Žalovaný po doplnění řízení v intencích závazného právního názoru provedl nové hodnocení skutkových okolností a vypořádal se i s důsledky neprovedení výsledku. Neprokázaní uskutečnění tvrzených zdanitelných plnění nelze klást do příčinné souvislosti s činností správce daně. Závěr o nesplnění podmínek pro odpočet tak i za stávající situace byl dostatečně podložen a Nejvyšší správní soud proto neshledal důvodnou kasační námitku podle § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s., neboť rozhodnutí žalovaného má oporu ve spise a nelze je označit za nezákonné. Krajský soud tedy neměl z tohoto důvodu rozhodnutí žalovaného zrušit.

Stejně tak Nejvyšší správní soud neshledal naplněnou kasační námitku podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. Posouzení právní otázky, tedy v daném případě, zda byly splněny podmínky pro nadměrný odpočet a zda stěžovateli měla být doměřena daň z přidané hodnoty za rozhodné období, byla posouzena v souladu se zákonem.

Na jiných důvodech, než, že mělo být ve prospěch stěžovatele hodnoceno časové prodloužení ve snaze zajistit výsledek označeného svědka, kasační stížnost nestojí a krajskému soudu nic jiného nevytyká.

Ze všech těchto důvodů Nejvyšší správní soud kasační stížnost jako nedůvodnou zamítl (ust. § 110 odst. 1 s. ř. s.).

O nákladech řízení bylo rozhodnuto podle ust. § 60 odst. 1 s. ř. s. za použití ust. § 120 s. ř. s., neboť ve věci úspěšnému žalovanému žádné náklady řízení nevznikly.

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

V Brně dne 22. září 2009

:

JUDr. Miluše Došková
předsedkyně senátu