



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Matyášové a soudců JUDr. Jakuba Camrdy a Mgr. Tomáše Zubka v právní věci žalobce: **M. P.**, zastoupeného JUDr. Pavlem Sokolem, advokátem se sídlem Tábor, Nerudova 3078, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Českých Budějovicích**, se sídlem České Budějovice, Mánesova 3a, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 19. 2. 2008, č. j. 1023/08-1300, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 13. 3. 2009, č. j. 10 Ca 195/2008 - 43,

t a k t o :

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

O d ů v o d n ě n í :

Finanční úřad v Táboře (dále jen „správce daně“) zahájil u žalobce dne 25. 1. 2006 kontrolu, mimo jiné, daně z přidané hodnoty za zdaňovací období září a říjen 2004. Správce daně vydal dne 15. 5. 2007 dodatečné platební výměry č. j. 80071/07/110916/6399 a č. j. 80074/07/110916/6399, kterými žalobci (na základě této daňové kontroly) doměřil daň z přidané hodnoty za zdaňovací období září 2004 ve výši 109 436 Kč a říjen 2004 ve výši 37 609 Kč. Žalobce se proti dodatečným platebním výměrům odvolal. Žalovaný rozhodnutím ze dne 19. 2. 2008, č. j. 1023/08 - 1300, odvolání zamítl, přičemž potvrdil závěry správce daně, že žalobce neoprávněně uplatnil dvakrát nárok na odpočet daně podle § 72 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném pro shora uvedená zdaňovací období (dále jen „zákon o dani z přidané hodnoty“), na základě duplicitních přijatých faktur od společnosti REXIMPORT s. r. o., evidovaných pod č.

241100068 a 241100107, a od společnosti TPPV Trade, s. r. o., evidovaných pod č. 241100101 a 241100111, a dále dne 2. 9. 2004 uskutečnil zdanitelné plnění pro K. B. (dodání 27 500 kusů baterií), ze kterého nepřiznal podle § 21 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty daň na výstupu.

Žalobce napadl uvedené rozhodnutí o odvolání žalobou podanou u Krajského soudu v Českých Budějovicích. Krajský soud výše uvedeným rozsudkem žalobu zamítl. V odůvodnění tohoto rozsudku uvedl, že faktura č. 040625/4 vystavená společností REXIMPORT s. r. o., která je žalobcem evidována pod č. 241100068, je shodná s daňovým dokladem evidovaným pod č. 241100107, kdy se shoduje číslo daňového dokladu, popis a množství zboží, cena za kus a celková fakturovaná částka. Liší se pouze nepatrně umístění razítka a podpisu vystavitele. Dále se tyto kopie různí v datech vystavení, uskutečnění zdanitelného plnění a splatnosti, která jsou ovšem na faktuře evidované pod č. 241100107 evidentně ručně přepsána. Obdobně faktura č. TPPV040909.10 vystavená společností TPPV Trade, s. r. o., která je žalobcem evidována pod č. 241100101, je shodná s daňovým dokladem evidovaným pod č. 241100111. Podle názoru krajského soudu je nepravděpodobné, že by dvě společnosti vystavily daňové doklady na dvě zdanitelná plnění, ve kterých by chybně uvedly shodné číslo dokladu, a že by obě zdanitelná plnění byla naprosto shodná, co do množství i ceny. Krajský soud se proto ztotožnil se závěrem správce daně a žalovaného, že žalobce neoprávněně uplatnil dvakrát nárok na odpočet daně na základě duplicitních přijatých faktur. Stejně tak akceptoval závěr, že žalobce dne 2. 9. 2004 uskutečnil zdanitelné plnění pro K. B., ze kterého nepřiznal v rozporu s § 21 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty daň na výstupu. Krajský soud neshledal důvodnou námitku žalobce, že správce daně neměl zájem na zajištění podkladů od společností REXIMPORT s. r. o. a TPPV Trade, s. r. o., neboť z obsahu správního spisu je zřejmé, že správce daně se snažil předvolat k výsledku jednatele obou společností vietnamské národnosti, ovšem tito byli nekontaktní a dle sdělení Policie ČR není jejich pobyt znám. Důkazní břemeno přitom nese žalobce, proto bylo na něm, aby prokázal oprávněnost uplatněného nároku na odpočet daně jinými důkazními prostředky. Nedůvodná je rovněž jeho námitka, podle níž se nemohl řádně seznámit s obsahem protokolu o ústním jednání ze dne 11. 5. 2007. Krajský soud v tomto směru zdůraznil, že bylo na žalobci, aby si s ohledem na rozsah protokolu případně vyhradil delší čas na seznámení s jeho obsahem, což neučinil a předmětný protokol podepsal, aniž by vznesl jakoukoli námitku. Správce daně vedl s žalobcem v průběhu daňového řízení řadu ústních jednání, při kterých měl možnost podávat vysvětlení, navrhopvat důkazní prostředky a vyjadřovat se k rozhodným skutečnostem a kontrolním zjištěním. Správce daně tedy umožnil žalobci v daňovém řízení unést důkazní břemeno.

Žalobce (dále jen „stěžovatel“) podal proti rozsudku krajského soudu včas kasační stížnost z důvodů dle § 103 odst. 1 písm. a) a b) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), tedy z důvodu nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení a z důvodu vady řízení spočívající v tom, že skutková podstata, z níž správní orgán v napadeném rozhodnutí vycházel, nemá oporu ve spisech nebo je s nimi v rozporu, nebo že při jejím zjišťování byl porušen zákon v ustanoveních o řízení před správním orgánem takovým způsobem, že to mohlo ovlivnit zákonnost, a pro tuto důvodně vytýkanou vadu soud, který ve věci rozhodoval, napadené rozhodnutí správního orgánu měl zrušit; za

takovou vadu řízení se považuje i nepřekoumatelnost rozhodnutí správního orgánu pro nesrozumitelnost.

Správce daně (a následně i krajský soud) podle názoru stěžovatele vůbec nepřihlédl k jeho tvrzení, že za situace, kdy nakupoval textilie po celých balících (tzv. „na kilogramy“), je dost dobře možné, že se mohou objevit prakticky shodně fakturované částky za stejné množství zboží. Je poměrně obtížné prokázat oprávněnost „dvojího“ odpočtu daně, nejsou-li dodavatelské společnosti, resp. jejich jednatele kontaktní. Podle jeho tvrzení se však tyto osoby nacházejí na území České republiky. Správce daně mu přitom neumožnil unést důkazní břemeno. Uvádí-li krajský soud, že podmínky pro dodatečné vyměření daně byly dány, neboť není povinností správce daně namísto žalobce prokazovat oprávněnost uplatněného nároku na odpočet daně, pak je třeba odkázat na základní zásady daňového řízení uvedené zejména v § 1 odst. 2, § 2 odst. 2, § 16 odst. 1 a § 31 odst. 2 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), ze kterých vyplývá povinnost správce daně postupovat tak, aby skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji. „Spolupráce“ v jistém slova smyslu probíhala až s orgány činnými v trestním řízení, na základě jejichž podnětu stěžovatel připravil „písemnou legendu o osudu jednotlivých sporných položek zboží“, která má prokazovat pravdivost jeho tvrzení. Naopak ze strany správce daně nebyla spolupráce v daňovém řízení dostatečná. Správce daně se spokojil pouze s neúspěšným pokusem o předvolání shora uvedených svědků vietnamské národnosti a nehledal další důkazní prostředky, proto lze stěžovateli hovořit o „úzké součinnosti“ ve smyslu § 2 odst. 2 daňového řádu. Stěžovatel navrhl, aby Nejvyšší správní soud rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti zdůraznil, že stěžovatel měl v průběhu daňového řízení možnost předkládat a navrhopvat důkazní prostředky, kterými by prokázal oprávněnost uplatněného nároku na odpočet daně. Mohl tak učinit i jím zmiňovanou „legendou o osudu zboží“. Nelze souhlasit s názorem stěžovatele, že mu správce daně nedal jasně najevo, co po něm žádá. U několika ústních jednání se totiž stěžovatel vyjadřoval ke skutečnostem rozhodným pro uznání nároku na odpočet daně, podával vysvětlení, navrhoval provedení svědeckých výpovědí a vyjadřoval se ke kontrolním zjištěním a závěrům správce daně. Věděl tedy, které skutečnosti je povinen prokázat, ovšem jím předložené doklady nebyly dostatečné. Neobstojí ani námitka specifické obchodní činnosti. Skutečnost, že nakupoval textilie po celých balících, neznamená, že nemohl o tomto zboží vést řádnou a průkaznou evidenci. Argumentace stěžovatele, že správce daně po něm měl vyžadovat zpracování jakési „legendy o osudu zboží“, která by obchod s takovým sortimentem nejlépe vysvětlila, a že tento důkaz byl schopen správci daně předložit, jak to posléze učinil v trestním řízení, nemůže uspět, protože povinností stěžovatele bylo prokázat oprávněnost uplatněného nároku na odpočet daně v daňovém řízení. Stěžovatel ovšem v daném případě neprokázal, že se u každé společnosti jednalo o dvě zdanitelná plnění. Navrhl sice výslech svědků – jednatelů obou společností, správce daně však nemohl jejich výslech provést, neboť jsou nekontaktní a podle sdělení cizinecké policie byl jejich pobyt v České republice ukončen ke dni 4. 2. 2003. Jiné důkazní prostředky stěžovatel nenavrhl. Správci daně proto nelze vytýkat, že neprováděl další dokazování. Žalovaný navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

Kasační stížnost je podle § 102 a násl. s. ř. s. přípustná. 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 ustanovení § 109 odst. 1, věty první s. ř. s.

Princip daně z přidané hodnoty je postaven na nepřímém odvodu této daně ve prospěch státního rozpočtu prostřednictvím plátce daně. Tato daň je součástí ceny za jím nabízené a uskutečněné zdanitelné plnění. Zákon o dani z přidané hodnoty však za určitých podmínek dává možnost plátcí daně tuto daň ze státního rozpočtu, do něj odvedenou jinými plátcí, získat zpět, a to formou odpočtu daně. Odpočet daně z přidané hodnoty je veřejnoprávním nárokem, jehož uplatnění je možné pouze za zákonem stanovených podmínek. Nárok na odpočet daně je upraven v § 72 zákona o dani z přidané hodnoty a podmínky pro jeho uplatnění jsou stanoveny v § 73 citovaného zákona. Plátce, který uplatňuje odpočet daně z přidané hodnoty, musí oprávněnost nároku, deklarovaného v daňovém přiznání, správci daně prokázat. Plátce tedy musí prokázat, že přijal zdanitelné plnění od jiného plátce a že přijaté zdanitelné plnění použil, resp. použije pro uskutečnění své ekonomické činnosti. Prvotně je tento nárok prokazován daňovým dokladem, vystaveným plátcem a zaúčtovaným podle zákona o účetnictví, popř. evidovaným podle § 100 zákona o dani z přidané hodnoty u plátců, kteří nevedou účetnictví. Daňový doklad pro prokázání nároku na odpočet daně musí obsahovat všechny náležitosti stanovené tímto zákonem. Pokud doklad neobsahuje všechny náležitosti daňového dokladu, prokazuje se nárok na odpočet daně podle § 31 odst. 9 daňového řádu.

Rozložení důkazního břemene v daňovém řízení je upraveno v § 31 daňového řádu. Podle § 31 odst. 9 daňového řádu je daňový subjekt povinen prokazovat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván. Jak judikoval Ústavní soud, daňový subjekt má povinnost prokázat k výzvě správce daně jen ty skutečnosti, které sám tvrdí (srov. náleze ze dne 24. 4. 1996, sp. zn. Pl. ÚS 38/95, publikovaný pod N 33/5 SbNU 271). Z obsáhlé judikatury Nejvyššího správního soudu pak vyplývá, že daňový subjekt prokazuje svá tvrzení především svým účetnictvím a jinými povinnými záznamy (rozsudek ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 – 119, publikovaný pod č. 1572/2008 Sb. NSS, a rozsudek ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008 – 86, dostupný na www.nssoud.cz).

Správce daně však může vyjádřit pochybnosti ohledně věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů. Správce daně tíží důkazní břemeno ve vztahu k prokázání důvodnosti svých pochyb [§ 31 odst. 8 písm. c) daňového řádu]. „*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 v souladu se skutečností existují natolik vážné a důvodné pochyby, že činí účetnictví nevěrohodným, neúplným, neprůkazným nebo nesprávným. [...] Správce daně je zde povinen identifikovat konkrétní skutečnosti, na základě nichž hodnotí předložené účetnictví jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné.*“ (viz shora citované rozsudky Nejvyššího správního soudu č. j. 2 Afs 24/2007 – 119 a č. j. 9 Afs 30/2008 – 86, shodně též náleze Ústavního soudu ze dne 29. 10. 2002, sp. zn. II. ÚS 232/02, publikovaný pod N 134/28 SbNU 143). Pokud správce daně unese své důkazní břemeno ve vztahu k výše

popsaným skutečností, je na daňovém subjektu, aby prokázal pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví a jiných povinných záznamů ve vztahu k předmětnému účetnímu případu, popř. aby svá tvrzení korigoval. Daňový subjekt bude tyto skutečnosti prokazovat zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím a evidencemi (viz shora citované rozsudky č. j. 2 Afs 24/2007 – 119 a č. j. 9 Afs 30/2008 – 86, shodně též rozsudek ze dne 31. 5. 2007, č. j. 9 Afs 30/2007 – 73, dostupný na www.nssoud.cz).

K prokázání svých tvrzení předložil stěžovatel fakturu č. 040625/4 vystavenou společností REXIMPORT s. r. o., kterou evidoval jako přijatou fakturu pod č. 241100068. Shodnou fakturu evidoval rovněž pod č. 241100107, kdy se shodovalo číslo daňového dokladu, popis a množství zboží, cena za kus a celková fakturovaná částka. Lišilo se pouze nepatrně umístění razítka a podpisu vystavitele. Dále se obě přijaté faktury různily v datech vystavení, uskutečnění zdanitelného plnění a splatnosti, ovšem uvedená data byla na faktuře evidované pod č. 241100107 evidentně ručně přepsána. Obdobně stěžovatel předložil fakturu č. TPPV040909.10 vystavenou společností TPPV Trade, s. r. o., kterou evidoval jako přijatou fakturu pod č. 241100101. Prakticky zcela shodnou fakturu evidoval také pod č. 241100111; nepatrně se lišilo jen umístění razítka a podpisu vystavitele.

Správce daně formuloval své pochybnosti ohledně věrohodnosti, průkaznosti a správnosti předložených přijatých faktur od obou společností ve zprávě o daňové kontrole č. j. 44291/07/110934/4621, kterou se stěžovatelem projednal dne 23. 3. 2007. K tomu lze uvést, že podle judikatury Nejvyššího správního soudu není daňový subjekt zkrácen na svých právech, pokud správce daně vyjeví své pochybnosti teprve ve zprávě o daňové kontrole. I v této fázi řízení je totiž daňový subjekt stále oprávněn navrhopvat provedení dalších důkazů a splnit tak svoji důkazní povinnost podle § 31 odst. 9 daňového řádu (srov. rozsudek ze dne 25. 9. 2007, č. j. 8 Afs 36/2005 – 79, dostupný na www.nssoud.cz). Navíc správce daně seznámil stěžovatele s konceptem zprávy o daňové kontrole již dne 3. 1. 2007 a poskytl mu lhůtu k vyjádření a k případným návrhům na doplnění dokazování. Správce daně ve zprávě o daňové kontrole konstatoval, že s ohledem na výše uvedené skutečnosti má za to, že stěžovatel uplatnil nárok na odpočet daně z přidané hodnoty neoprávněně dvakrát na základě jednoho daňového dokladu, resp. uplatnil nárok na odpočet daně podle čtyř faktur, přičemž ve skutečnosti se jedná jen o dvě faktury, od každé společnosti jedna (druhé dvě faktury jsou kopiemi těch prvních). Nejvyšší správní soud souhlasí s krajským soudem i žalovaným, že pravděpodobnost, že by dvě společnosti vystavily daňové doklady na dvě zdanitelná plnění, ve kterých by chybně uvedly shodné číslo dokladu, a že by obě zdanitelná plnění byla naprosto shodná, co do množství i ceny, je velmi malá. Nic na tom nemůže změnit ani specifický charakter obchodní činnosti stěžovatele, tj. obchodování s textiliemi po celých balících (tzv. „na kilogramy“). Pochybnosti správce daně lze mít proto za důvodné. Nejvyšší správní soud na základě výše rekapitulovaného obsahu správního spisu dospěl k závěru, že správce daně unesl své důkazní břemeno ve smyslu § 31 odst. 8 písm. c) daňového řádu ohledně existence skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost evidencí vedených stěžovatelem. Za této situace bylo na stěžovateli, aby předložením dalších důkazních prostředků prokázal správnost, průkaznost a věrohodnost předložených přijatých faktur, tj. že se u každé společnosti jednalo ve skutečnosti o dvě zdanitelná plnění, nikoli o duplicitní daňové doklady.

Stěžovatel však v podání ze dne 11. 4. 2007, označeném jako „nesouhlas s předloženými zprávami o kontrole“, žádné další důkazní prostředky nepředložil. V průběhu odvolacího řízení sice stěžovatel v podání ze dne 3. 1. 2008, označeném jako „žádost o výslech svědků, žádost o zajištění důkazů“, navrhl doplnění dokazování výslechem svědků, a to jednatelů obou společností Bui Duc Hunga a Ngo Thanh Binh. Tvrdil, že tyto osoby se mu podařilo najít na tržnici v Praze – Libuši. Předložil přitom nedatovaná, písemná prohlášení těchto osob, podle nichž nejsou shora uvedené faktury duplicitní a že stěžovatel v obou případech odebral dvakrát stejné zboží za stejnou cenu. Žalovaný v napadeném rozhodnutí o odvolání správně posoudil tyto listiny podle jejich obsahu jako čestná prohlášení, která ovšem v daňovém řízení nelze považovat za důkazní prostředek podle § 31 odst. 4 daňového řádu (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 5. 2006, č. j. 1 Afs 77/2005 – 43, publikovaný pod č. 1049/2007 Sb. NSS). Stěžovatelem navrhované výslechy svědků nebylo možné objektivně provést, protože obě osoby vietnamské národnosti jsou nekontaktní a podle sdělení cizinecké policie byl pobyt Bui Duc Hunga v České republice ukončen dne 25. 2. 2002 a Ngo Thanh Binh dne 4. 2. 2003. Stěžovatel nesdělil jinou adresu, ze které by bylo možné svědky předvolat.

Povinnost správce daně dbát, aby skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti byly zjištěny co nejúplněji, nelze zaměňovat s důkazní povinností daňového subjektu podle § 31 odst. 9 daňového řádu. Stěžovatel důkazní břemeno neunesl. Za situace, kdy stěžovatel žádné další důkazní prostředky nepředložil, nelze správci daně vytýkat, že neprováděl další dokazování, neboť není jeho povinností, unesl-li své důkazní břemeno ve smyslu § 31 odst. 8 písm. c) daňového řádu, pátrat po dalších důkazních prostředcích svědčících ve prospěch daňového subjektu.

Podle názoru Nejvyššího správního soudu není důvodná ani námitka stěžovatele, podle níž mu správce daně neumožnil unést důkazní břemeno. Z výše rekapitulovaného obsahu správního spisu je totiž naopak zřejmé, že stěžovatel věděl, které skutečnosti je povinen prokázat, měl možnost se vyjadřovat ke kontrolním zjištěním a závěrům správce daně, předkládat a navrhopat další důkazní prostředky, kterými by prokázal oprávněnost uplatněného nároku na odpočet daně, a to včetně jím zmiňované „legendy o osudu zboží“, kterou však nepředložil v daňovém řízení ani v řízení před krajským soudem.

S ohledem na výše uvedené dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.). Soud přitom neshledal žádnou vadu, k níž by byl povinen přihlédnout i bez návrhu (§ 109 odst. 3, věta za středníkem s. ř. s.).

O náhradě nákladů řízení bylo rozhodnuto v souladu s § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel, který neměl v tomto soudním řízení úspěch, nemá na jejich náhradu právo. Žalovanému žádné náklady převyšující běžnou administrativní činnost nevznikly, a tudíž mu nebyla náhrada nákladů řízení přiznána.

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

V Brně dne 7. května 2010

JUDr. Lenka
Matyášová
předsedkyně senátu