



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Radana Malíka a soudkyň Mgr. Daniely Zemanové a JUDr. Barbary Pořízkové v právní věci **žalobce: T. K.**, zast. JUDr. Evou Chlupatou, advokátkou se sídlem Jana Masaryka 677/45, Praha 2, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, proti rozhodnutím Finančního ředitelství v Praze ze dne 20. 1. 2010, č. j. 2510/09-1300-203299, 2511/09-1300-203299 a 2513/09-1300-203299, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 22. 11. 2012, č. j. 7 Af 14/2010 - 45,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žádný z účastníků **n e m á p r á v o** na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

I. Průběh řízení

Platebním výměrem na daň z přidané hodnoty ze dne 10. 12. 2008, č. j. 35540/08/035970/202492, vyměřil Finanční úřad v Českém Brodě žalobci (dále jen „stěžovatel“) daň z přidané hodnoty za zdaňovací období duben 2007. Odvolání stěžovatele proti tomuto platebnímu výměru zamítlo Finanční ředitelství v Praze (dále jen „žalovaný“) svým rozhodnutím ze dne 20. 1. 2010, č. j. 2510/09-1300-203299.

Platebním výměrem na daň z přidané hodnoty ze dne 10. 12. 2008, č. j. 35541/08/035970/202492, vyměřil Finanční úřad v Českém Brodě stěžovateli daň z přidané hodnoty za zdaňovací období květen 2007. Odvolání stěžovatele proti tomuto platebnímu výměru žalovaný zamítl svým rozhodnutím ze dne 20. 1. 2010, č. j. 2511/09-1300-203299.

Platebním výměrem na daň z přidané hodnoty ze dne 10. 12. 2008, č. j. 35545/08/035970/202492, vyměřil Finanční úřad v Českém Brodě stěžovateli daň z přidané hodnoty za zdaňovací období srpen 2007. Odvolání stěžovatele proti tomuto platebnímu výměru žalovaný zamítl svým rozhodnutím ze dne 20. 1. 2010, č. j. 2513/09-1300-203299.

Žalovaný odůvodnil svá zamítavá rozhodnutí tím, že Finanční úřad v Českém Brodě správně dospěl k závěru, že stěžovatel v průběhu vytykácího řízení neodstranil pochybnosti, které správce daně vyjádřil. Neprokázal, že tvrzené obchodní případy proběhly tak, jak o nich bylo účtováno. Tím stěžovatel neunesl své důkazní břemeno a neprokázal oprávněnost nároku na odpočet daně z přidané hodnoty.

Citovaná rozhodnutí žalovaného stěžovatel napadl žalobou podanou u Městského soudu v Praze. Ten ji zamítl rozsudkem ze dne 22. 11. 2012, č. j. 7 Af 14/2010 – 45, neboť dospěl k závěru, že stěžovatel skutečně neunesl důkazní břemeno a neprokázal svůj nárok na odpočet daně z přidané hodnoty.

Proti tomuto rozhodnutí městského soudu nyní stěžovatel brojí včasnou kasační stížností.

II. Obsah kasační stížnosti

Ve své kasační stížnosti stěžovatel namítá, že skutkový stav, který vzaly orgány finanční správy za základ svých rozhodnutí, nemá oporu ve spisovém materiálu. Dále byl stěžovatel zkrácen na svých právech i nesprávným procesním postupem těchto orgánů.

Konkrétně stěžovatel nesouhlasí s tím, že neunesl důkazní břemeno. Stěžovatel postupoval obezřetně a své dodavatele vždy ověřoval v Administrativním registru ekonomických subjektů na internetových stránkách Ministerstva financí. Proto mu nemohou jít k tíži případná daňová pochybení těchto subjektů, zvláště pokud jím uzavřené objednávky byly plněny bezvadně a neměl ani jiný důvod pochybovat o správnosti údajů a legalitě podnikání svých dodavatelů. Pod ochranu dobré víry tak spadá i stěžovatelův nárok na odpočet daně z přidané hodnoty. Náklady na dodávky materiálu byly nezbytným předpokladem pro uskutečnění příjmů, které stěžovatel řádně zdanil. Vyloučil-li správce daně tyto náklady ze základu daně, vytvořil tak výraznou nerovnováhu, která neodpovídá smyslu právní úpravy.

Ze stěžovatelem předložených faktur je patrné, jaké práce byly v konkrétních případech odvedeny a kterými společnostmi. Pokud na straně správce daně přetrvávají ohledně uskutečněního plnění ze strany předmětných dodavatelů pochybnosti, nese v tomto ohledu důkazní břemeno a měl tedy stěžovatele seznámit s důkazy, které jeho tvrzení a všechny výše nastíněné důkazy jednoznačným způsobem vyvracejí. Dle stěžovatele správce daně postupoval v rozporu se zákonem, když se nesnažil co nejúplněji zjistit rozhodné skutečnosti.

Druhá kasační námitka směřuje proti diskriminačnímu postupu a svévolnému hodnocení důkazů ze strany správce daně. Daňová kontrola, která u stěžovatele proběhla

pokračování

v březnu roku 2006, shledala, že kontrolované doklady jsou bezvadné. Pokud byly doklady za březen 2006 správcem daně akceptovány přes to, že byly stejné povahy jako sporné doklady z jiných období a byly vedeny i stejným způsobem, jedná se o nedůvodně nerovný přístup, který nemůže být vysvětlen ani tvrzením, že šlo o samostatné daňové řízení. Městský soud sice tvrdí, že kontrola se nezabývala věrohodností dokladů za toto období, nevysvětlil ovšem, proč tedy nebyl následně vydán i platební výměr za měsíc březen 2006. Nebyl-li tento výměr vydán, správce daně tím uznal bezvadnost příslušných dokladů.

Konečně, finanční orgány se nezabývaly věcnou a časovou souvislostí přijatých zdanitelných plnění se zdanitelnými plněními, z nichž stěžovatel dosahoval obratu. Jinak řečeno, výroba betonu a dodávky stavebních prací skutečně provedené ze strany stěžovatele korespondují údajům v předložených účetních dokladech.

Z těchto důvodů stěžovatel navrhl, aby Nejvyšší správní soud rozsudek městského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

III. Vyjádření ke kasační stížnosti

Žalovaný odkázal na své vyjádření v žalobním řízení a na spisový materiál, ze kterého jednoznačně plyne, že se stěžovateli nepodařilo prokázat přijetí dokladů od na nich jmenovaných dodavatelů. Dále uvedl, že nemožnost kontaktovat údajné dodavatele nebyla sama o sobě důvodem pro neuznání uplatněného odpočtu daně z přidané hodnoty. Tato skutečnost naopak pouze podnítila zahájení vytýkácího řízení, jehož cílem bylo právě odstranění pochybností správce daně.

Dle žalovaného je z napadeného rozsudku zjevné, že důkazy byly hodnoceny ve své vzájemné souvislosti a logicky z nich plyne závěr o tom, že stěžovatel neprokázal, že předložené doklady vystavili na nich jmenovaní dodavatelé. Dále žalovaný odkázal na judikaturu Nejvyššího správního soudu, dle které v případě pochybností nestačí pouhé předložení daňových dokladů, ale je třeba, aby daňový subjekt prokázal, že k tvrzenému zdanitelnému plnění došlo ze strany tvrzených dodavatelů.

Žalovaný nesouhlasí ani s tím, že by měl stěžovatele seznámit s důkazy, které jeho verzi jednoznačně vyvracejí. V daňovém řízení je důkazní břemeno vychýleno ve prospěch správce daně, stačí tedy, aby stěžovateli sdělil své důvodné pochybnosti. Neprokáže-li daňový subjekt svá tvrzení, nelze z povinnosti správce daně zjistit rozhodný stav v potřebné míře dovodit povinnost prokazovat skutečnosti, které tvrdí daňový subjekt. Správce daně prováděl z vlastní iniciativy dokazování v dostatečném rozsahu, stěžovatel byl opakovaně informován o pochybnostech a měl možnost je rozptýlit.

Konečně, správce daně se při kontrole může zaměřit pouze na ty skutečnosti, o kterých má právě pochybnosti. Při kontrole daňových dokladů se tak může zabývat jen úplností účetnictví a nemusí kontrolovat i věrohodnost v účetnictví založených dokladů. Námitka nutné existence plnění ze strany dodavatelů na posouzení věci nic nemění, neboť faktická existence plnění ještě neprokazuje, kdo toto plnění poskytl.

Z těchto důvodů žalovaný navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

IV. Právní hodnocení Nejvyššího správního soudu

Důvodnost kasační stížnosti posoudil Nejvyšší správní soud v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž je povinen přihlídnout z úřední povinnosti [§ 109 odst. 3 a 4 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“)].

Kasační stížnost není důvodná.

Pro posouzení věci samé je rozhodující posouzení právní otázky, zda stěžovateli vznikl nárok na odpočet daně z přidané hodnoty a zda byl tento nárok řádně prokázán daňovým dokladem (§ 72 a § 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů).

Nejvyšší správní soud při hodnocení kasační stížnosti vyšel z toho, že základní zásadou daňového řízení je povinnost každého daňového subjektu daň přiznat a toto své tvrzení doložit, tj. každý daňový subjekt nese jak břemeno tvrzení, tak i břemeno důkazní. Podle § 31 odst. 9 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon 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.

Daňový subjekt proto splní svoji povinnost důkazní ve vztahu k tvrzením, která správci daně předestře, prokáže-li tato tvrzení svým účetnictvím, ledaže správce daně prokáže, že ve vztahu k těmto tvrzením jsou předložené doklady 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 tyto doklady nevěrohodnými, neúplnými, neprůkaznými nebo nesprávnými. 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 nepřímou (celkovou nevěrohodností účetnictví, i když toto na první pohled o konkrétním účetním případě předepsané informace poskytuje) zatemní obraz o hospodaření daňového subjektu.

Unese-li správce daně své důkazní břemeno, je na daňovém subjektu, aby prokázal soulad jím deklarovaných obchodních případů se skutečností, tj. aby setrval na svých původních tvrzeních a doložil, že přes vzniklé pochyby se sporný účetní případ udál tak, jak je o něm účtováno, anebo aby naopak korigoval svá původní tvrzení, nabídl tvrzení nová, reflektující existenci pochyb o souladu účetnictví se skutečností, a tato svá revidovaná tvrzení prokázal. Důkazní prostředky zde budou pravidelně pocházet ze sféry mimo účetnictví a *de facto* nahradí či doplní nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné účetnictví (srov. v této souvislosti z bohaté judikatury Nejvyššího správního soudu např. jeho rozsudek ze dne 13. 7. 2011, č. j. 9 Afs 11/2011 - 68; citovaná rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou publikována na www.nssoud.cz).

pokračování

Prokazování uskutečnění daňově uznatelného výdaje je tedy primárně záležitostí dokladovou. Daňový subjekt unese své důkazní břemeno, předloží-li správci daně doklady splňující požadavky stanovené zákonem a dále pokud údaje na dokladech uvedené odpovídají zjištěnému skutkovému stavu. To znamená, že ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi nemohou být podkladem pro uznání nároku na odpočet daně z přidané hodnoty, není-li prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo tak, jak je v dokladech prezentováno. Důkaz daňovým dokladem je pouze formálním důkazem dovršujícím hmotně právní aspekty skutečného provedení zdanitelného plnění. Jestliže zdanitelné plnění nebylo uskutečněno tak, jak je plátcem deklarováno, nemůže být důkazní povinnost naplněna pouhým předložením, byť formálně správného, daňového dokladu (srovnej nález Ústavního soudu ze dne 11. 2. 2008, sp. zn. I. ÚS 1841/07, všechna zde uvedená rozhodnutí Ústavního soudu jsou dostupná na <http://nalus.usoud.cz>).

Na základě takto vyložené právní úpravy Nejvyšší správní soud hodnotil napadený rozsudek. Z obsahu spisového materiálu vyplývá, že skutkový stav je obdobný stavu, kterým se k dřívějším kasačním stížnostem nynějšího stěžovatele Nejvyšší správní soud zabýval ve svých rozsudcích ze dne 18. 10. 2012, č. j. 7 Afs 15/2012 - 29, a ze dne 18. 7. 2013, č. j. 9 Afs 19/2012 - 35. Stěžovatel ve věci dokládal oprávněnost nároku na odpočet daně z přidané hodnoty fakturami od dodavatelských společností. Na základě výzvy správce daně stěžovatel tyto faktury předložil. Následně jej správce daně upozornil, že se dožádáním příslušnému finančnímu úřadu nepodařilo ověřit, zda k uskutečnění tvrzených zdanitelných plnění skutečně došlo. Z toho důvodu správce daně stěžovatele vyzval, ať prokáže, že k tvrzeným plněním skutečně došlo a že k nim došlo právě ze strany tvrzených společností.

K této výzvě stěžovatel předložil notářsky ověřené soupisy faktur od těchto společností. Místním šetřením u příslušné notářky však správce daně zjistil, že podpisy notářsky ověřovány nebyly. Proto dospěl k závěru, že takové faktury nemohou prokázat, kdo je podepsal, nejsou tedy dostatečným důkazním prostředkem. Při ústním jednání dne 25. 4. 2008 správce daně seznámil stěžovatele s tím, že ani jedna ze společností, které materiál a práce fakturovaly, nepřebírá korespondenci, nepodává daňová přiznání a jednatele se na uvedených adresách nezdržují. Na to stěžovatel reagoval sdělením, že všechny společnosti zastupoval A. S. a pouze s ním vždy jednal. Jednání probíhala na stavbě nebo na betonárce, „stavební práce prováděli lidé, které dodával pan S.“, podepsané faktury mu předával osobně pan S. a ten také od stěžovatele přebíral peníze v hotovosti. V dalším průběhu řízení stěžovatel předložil nové soupisy faktur, podle kterých byl zmocněn k zastupování předmětných společností G. K. Správce daně prvního stupně proto opakovaně předvolával G. K. k podání svědecké výpovědi, avšak bezvýsledně.

Správce daně následně stěžovatele seznámil se svým názorem, že stále nebylo prokázáno, že předložené doklady byly vystaveny tvrzenými společnostmi a že zdanitelné plnění bylo těmito společnostmi skutečně provedeno. Na základě toho správce daně stěžovatele vyzval k prokázání oprávněnosti uplatňovaného odpočtu daně. Stěžovatel k této výzvě navrhl důkaz výpovědí již dříve předvolávaného G. K., který ve své výpovědi mimo jiné uvedl, že převzetí dokladů probíhalo na předem telefonicky smluveném místě, kde od neznámé osoby převzal doklady a jí předal peníze od stěžovatele, což finanční orgány

vyhodnotily tak, že jeho podpis faktur je zcela formální a stěžovatelem tvrzené skutečnosti neprokazující.

Po zhodnocení popsaného průběhu a obsahu dokazování dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že městský soud a finanční orgány správně shledaly stěžovatelem předložené důkazy nevěrohodnými. Ani u jedné z dodavatelských společností nebylo možné ověřit pravdivost údajů uvedených na stěžovatelem předložených fakturách, notářské ověření podpisů na fakturách bylo prokazatelně falešné a nově předložené faktury stejného obsahu získal stěžovatel od svědka K. nového zástupce dodavatelů.

Navíc stěžovatel nejprve opakovaně tvrdil, že jednal výhradně s panem S., kterého nijak neidentifikoval, a ani nepředložil důkaz, kterým by prokázal, že tato osoba byla oprávněna za dodavatele jednat a že vůbec existovala. Když správce neuvěřil tvrzením stěžovatele, stěžovatel jej nahradil G. K., o kterém se dříve nikdy nezmiňoval. Finanční orgány oprávněně neuvěřily nevěrohodným tvrzením stěžovatele o bezformálních smluvních vztazích s dodavateli, způsobu placení vysokých částek bez vystavení jakéhokoliv potvrzení a záměně osob, které měly tyto částky přijmout (nejprve A. S., posléze G. K.).

Stěžovatel tak nemá pravdu, že správce daně nevyvrátil jeho řádně doložená tvrzení. Orgány finanční správy dostatečně prokázaly, že existují vážné pochybnosti o stěžovatelem předkládaných dokladech a tvrzených účetních případech. V takovém případě bylo na stěžovateli, aby doložil, že přes vzniklé pochyby se sporné účetní případy udály tak, jak je o nich účtováno, anebo aby naopak korigoval svá původní tvrzení a nabídl tvrzení nová. To však stěžovatel úspěšně neudělal a neunesl tedy důkazní břemeno. Tohoto důkazního břemene se stěžovatel nemůže zbavit ani odkazem na vyhledávací povinnost správce daně. Jakkoliv má totiž správce daně povinnost zjistit rozhodné skutečnosti co nejúplněji, nelze ji vykládat v tom smyslu, že by zcela nahradila stěžovatelovu povinnost tvrdit a dokazovat rozhodné skutečnosti. Daňové řízení není založeno na zásadě vyšetřovací, ale na přednostní povinnosti daňového subjektu dokazovat vše, co sám tvrdí (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 2. 2005, č. j. 1 Afs 54/2004 - 125, publ. pod č. 1022/2007 Sb. NSS). Závěrem lze jen připomenout, že Nejvyšší správní soud tvrzení stěžovatele a jím předkládané důkazy nepovažoval za věrohodné již ve výše citovaných rozsudcích ze dne 18. 10. 2012, č. j. 7 Afs 15/2012 - 29, a ze dne 18. 7. 2013, č. j. 9 Afs 19/2012 - 35, což ve vztahu k prvnímu z těchto rozsudků akceptoval i Ústavní soud ve svém usnesení ze dne 26. 3. 2013, sp. zn. IV. ÚS 426/13.

Na posouzení věci a závěru o nevěrohodnosti stěžovatelem předložených důkazů nic nemění ani druhá kasační námitka, kterou stěžovatel brojí proti údajné svévoli při hodnocení těchto důkazů. K tomu mělo dojít tak, že správce daně uznal předložené doklady vztahující se k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období březen 2006 a srovnatelným způsobem vedené doklady měl v nynější věci odmítnout jako nevěrohodné. Městský soud zcela správně uvedl, že při zmiňovaném místním šetření byl kontrolován pouze soulad mezi podaným daňovým přiznáním a evidencí daně z přidané hodnoty za předmětné zdaňovací období. V protokolu o místním šetření ze dne 23. 5. 2006, č. j. 21018/06/035930/1540, je výslovně uvedeno, že „*místním šetřením nebyly zjištěny rozdíly mezi podaným přiznáním a evidencí k DPH za březen 2006*“. To znamená, že při kontrole došlo pouze k porovnání listin předložených stěžovatelem s jím podaným daňovým přiznáním, aniž by bylo zkoumáno, zda

pokračování

se skutečně zdanitelné plnění fakticky uskutečnilo tak, jak bylo v předmětných listinách deklarováno. Stěžovatel se tedy mylí, pokud tvrdí, že správce daně uznal jejich věrohodnost z hlediska souladu se skutečností. Z toho plyne, že ve věci nešlo o svévolné hodnocení důkazů, případně jejich výběr v neprospěch stěžovatele. Také k tomuto závěru dospěl Nejvyšší správní soud v již citovaných rozsudcích, tato kasační námitka tedy není důvodná.

Poslední kasační námitkou stěžovatel brojí proti tomu, že orgány finanční správy a krajský soud odmítly zohlednit věcnou a časovou souvislost přijatých a poskytovaných plnění. Jinými slovy, řádně tvrzenému a dokázanému zdanitelnému plnění ve vztahu k odběratelům stěžovatele muselo předcházet i zdanitelné plnění od dodavatelů stěžovatele. Nejvyšší správní soud se ani s touto námitkou neztotožnil. Stěžovatel pomíjí, že souvislost mezi přijatým a poskytovaným plněním a skutečné provedení stavebních prací nejsou v nynější věci sporné. Důvodem neúspěchu stěžovatele před finančními orgány a městským soudem je nedostatečnost takových tvrzení.

Stěžovatel měl povinnost prokázat, že k deklarovaným plněním došlo právě tak, jak o nich bylo účtováno (tedy deklarovanými společnostmi, za deklarovanou cenu a v deklarovaném rozsahu a čase). Stěžovateli bylo po celou dobu daňového řízení umožněno tyto skutečnosti prokazovat, své povinnosti však nedostál. Nad rámec předložených dokladů své výdaje dokazoval pouze obecným odkazem na provedení prací a časovou a věcnou souvislost plnění. Tím stěžovatel nemohl dokázat bližší informace o jím tvrzených skutečnostech a zároveň nemohl ani prokázat všechny výše uvedené skutečnosti významné pro odpočet daně.

Lze tedy uzavřít, že stěžovatel nevyvrátil oprávněné pochyby správce daně ohledně údajů uvedených na fakturách a ani jinak neprokázal naplnění všech podmínek pro uplatnění nároku na odpočet daně ve smyslu § 73 zákona o dani z přidané hodnoty. Nejvyšší správní soud z těchto důvodů dospěl k závěru, že kasační stížnost stěžovatele proti rozsudku městského soudu není důvodná. Městský soud posoudil věrohodnost tvrzení stěžovatele a rozhodné právní otázky správně.

Pro úplnost Nejvyšší správní soud konstatuje, že ke dni 1. 1. 2013 nabyl účinnosti zákon č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, ve znění pozdějších předpisů. Dle § 7 písm. a) tohoto zákona Odvolací finanční ředitelství vykonává působnost správního orgánu nejbližší nadřízeného finančním úřadům. Je to Odvolací finanční ředitelství, které nově rozhoduje o odvoláních proti rozhodnutím finančních úřadů, o nichž dříve rozhodovala finanční ředitelství. Na Odvolací finanční ředitelství tak v tomto řízení o kasační stížnosti přešlo postavení žalovaného, které do 31. 12. 2012 svědčilo Finančnímu ředitelství v Praze.

V. Závěr

Nejvyšší správní soud ze všech výše uvedených důvodů kasační stížnost podle § 110 odst. 1, poslední věty, s. ř. s. zamítl jako nedůvodnou.

O náhradě nákladů řízení bylo rozhodnuto v souladu s ustanovením § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s ustanovením § 120 s. ř. s. Stěžovatel neměl ve věci úspěch a nemá proto právo na náhradu nákladů řízení; žalovanému v řízení o kasační stížnosti nevznikly náklady nad rámec jeho úřední činnosti.

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

V Brně dne 12. září 2013

JUDr. Radan Malík
předseda senátu