



**ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Petra Příhody a soudců JUDr. Jakuba Camrdy, Ph.D. a Mgr. Jana Passera, v právní věci žalobce: M. S., zastoupený JUDr. Janem Součkem, advokátem se sídlem U Prašné brány 3, Praha 1, proti žalovanému: Finanční ředitelství pro hlavní město Prahu, Štěpánská 28, Praha 1, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 23. 9. 2004, čj. FŘ-2740/13/04, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 25. 1. 2006, čj. 9 Ca 294/2004 - 80,

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 právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.**

O d ů v o d n ě n í :

Rozhodnutím ze dne 23. 9. 2004, čj. FŘ-2740/13/04, žalovaný zamítl odvolání žalobce proti platebnímu výměru Finančního úřadu pro Prahu 10 ze dne 19. 8. 2003, čj. 246632/03/010521/7817, jímž správce daně žalobci po provedeném vytýkacím řízení vyměřil na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období října 2002 částku 70 510 Kč, přičemž neuznal žalobcem uplatněný nárok na odpočet daně v celkové výši 33 276 Kč vztahující se k fakturám ze dne 15. 10. 2002 a 23. 10. 2002, jež měla vystavit společnost J. spol. s r. o.

Žalobce napadl dne 2. 12. 2004 rozhodnutí žalovaného žalobou u Městského soudu v Praze, přičemž mj. namítal, že uvedené faktury obsahují veškeré náležitosti daňového dokladu, žalobce je řádně zaúčtoval a byly vystaveny plátcem daně z přidané hodnoty. Žalobce tedy splnil veškeré podmínky uvedené v ust. § 19 odst. 2 zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění relevantním pro předmětné zdaňovací období (dále jen „zákon o dani z přidané hodnoty“) pro uplatnění nároku na odpočet daně a unesl své důkazní břemeno. Nad rámec dokazování dle ust. § 19 odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty žalobce předložil také platební doklady vystavené společností J. spol. s r. o. a smlouvy o dílo uzavřené žalobcem se společností N., s r. o., které podle žalobce společně s výpověďmi žalobcem navržených svědků M. S., J. B. a P. Š. prokazují přijetí předmětného zdanitelného plnění, tedy odebrání instalatérského zboží a jeho použití pro uskutečnění zdanitelného plnění žalobce. Žalobce v této souvislosti odkazoval na judikaturu krajských soudů a tvrdil, že důkazní břemeno v daném případě přešlo ve smyslu ust. § 31 odst. 8 písm. c) zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) na správce daně. Správce daně tedy měl nárok na odpočet daně přiznat, ledaže by mimo jakoukoli pochybnost prokázal existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost, či úplnost důkazů provedených žalobcem, což ovšem správce daně podle názoru žalobce neučinil.

Pokud společnost J. spol. s r. o. nepotvrdila poskytnutí plnění, stalo se tak podle žalobce proto, že jednatel této společnosti pan Z. L. v polovině roku 2003 zemřel. Pokud by správce daně jednal řádně a včas, mohl získat výpověď jednatele ještě před jeho smrtí. Správce daně tedy průtahy v řízení způsobil zmaření tohoto důkazu. Rovněž pochybnosti správce daně týkající se dopravy zboží nepovažoval žalobce za opodstatněné. Společnost J. spol. s r. o. dodávala žalobci zboží v nákladních automobilech, přičemž žalobce totožnost řidičů v souladu s běžnou praxí neprovéřoval. Tato skutečnost neproказuje, že by předmětné zboží dodával jiný subjekt než společnost J. spol. s r. o., navíc řidič byl vybaven příjmovými pokladními doklady společnosti J. spol. s r. o., podepsanými jejím jednatelem. Žalovaný považoval za nevěrohodné, že by platební doklady byly podepsány společností J. spol. s r. o., ovšem zároveň odmítl prověřit pravost podpisu jejího jednatele. Tvzení žalovaného, že se v srpnu 2003 nedovolal na telefonní čísla společnosti J. spol. s r. o., neproказuje, že by předmětné plnění nebylo poskytnuto. V daném řízení byl rozhodným obdobím říjen 2002, nikoli srpen 2003. Údajný rozpor ve výpovědích žalobce a jeho zaměstnance pana Sedláčka v otázce, kdo dodané zboží fyzicky přebíral, nelze považovat za jednoznačný důkaz, že zboží přebíráno nebylo, zvláště když žalobce nevyloučil, že by zboží přebíral i pan S. Podle žalobce je podstatné, že žalobce i pan S. potvrdili dodání zboží i jeho úhradu ze strany žalobce. Výpověď pana S. nelze zpochybňovat ani pro jeho tvrzení, že společnost J. spol. s r. o. byla výhradním dodavatelem žalobce v daném období, neboť dle čestného prohlášení pana S. přiloženého k žalobě tím měl svědek na mysli dodavatele podstatné většiny materiálu.

Městský soud v Praze žalobu zamítl rozsudkem ze dne 25. 1. 2006, čj. 9 Ca 294/2004 - 80, přičemž svůj rozsudek odůvodnil následujícím způsobem:

Městský soud konstatoval, že daňový subjekt stíhá povinnost daň sám přiznat, tedy břemeno tvrzení a podle ust. § 31 odst. 9 daňového řádu také břemeno důkazní, tedy povinnost prokázat všechny skutečnosti, které je daňový subjekt povinen v daňovém přiznání uvést. Správce daně v daném případě v rámci vytýkácího řízení žalobce oprávněně vyzval, aby prokázal tvrzený nárok na odpočet daně z přidané hodnoty. Pochybnosti správce daně se zakládaly na zjištění, že společnost J., spol. s r. o. podle vlastního daňového přiznání za 4.čtvrtletí roku 2002 neuskutečnila v tomto období žádná zdanitelná plnění. Jednatel společnosti pan Z. L. byl v průběhu měsíce března 2003 opakovaně předvoláván Finančním úřadem v Prostějově, jeho účast byla zajišťována i za součinnosti Policie ČR, ovšem bezvýsledně. Dne 31. 5. 2003 měl jmenovaný údajně spáchat sebevraždu. Sídlo společnosti J. spol. s r. o. bylo umístěno v bytovce, kde nebyla tato společnost ani označena, jiná provozovna nebyla zjištěna. Uvedená společnost byla nekontaktní. Žalobce do protokolu vypověděl, že získal kontakt na uvedenou společnost na stadionu B., jednal konkrétně s panem B. a dále se ženou a mužem, na jejichž jména si nevzpomíná, objednávky činil telefonicky, písemnou objednávku nepředložil. Doprava měla být zajišťována dodavatelskou společností přímo na stavbu, materiál měl přebírat žalobce, výjimečně jeho zaměstnanec pan S. Neznámý řidič měl předat žalobci zboží, fakturu a pokladní doklady, žalobce mu měl odevzdat peněžní hotovost. Žalobce uvedl, že objednávku pro společnost J. spol. s r. o. za rok 2002 skartoval a nechoval ani ceník této společnosti.

Uvedená zjištění svědčí podle městského soudu o opodstatněnosti pochybností správce daně, pokud jde o přijetí zdanitelného plnění právě od společnosti J. spol. s r. o. Správce daně tedy své důkazní břemeno, pokud jde o prokázání skutečností vyvracejících věrohodnost, správnost a průkaznost vystavených faktur ve smyslu ust. § 31 odst. 8 písm. c) daňového řádu unesl. Tyto pochybnosti byly následně potvrzeny a umocněny zjištěními o obchodním vztahu žalobce se společností I. P., a. s., když bylo v odvolacím řízení zjištěno, že žalobce je stálým zákazníkem této společnosti, se kterou uzavřel kupní smlouvu ze dne 19. 9. 2002 a stále s ní obchoduje. Součástí smlouvy je i individuální ceník, prodané zboží odebíral zaměstnanec žalobce pan S. z prodejny této společnosti po vystavení dodacího listu, nakoupené zboží pan S. také odvázel, v případě větší dodávky bylo zboží dopraveno na náklad dodavatele na určené místo.

Bylo tedy na žalobci, aby za této situace prokázal skutečnosti, které uvedl v daňovém přiznání a odstranil pochybnosti správce daně. Žalobce ovšem dokládal přijetí zdanitelného plnění pouze předloženými fakturami a pokladními doklady a

dále smlouvami o dílo, které měly prokázat přijetí zdanitelného plnění pro další podnikání žalobce. Tyto smlouvy však neprokazují, že pro zakázky žalobce bylo použito právě zboží od společnosti J. spol. s r. o. Správce daně nezpochybňoval existenci zboží, ale jeho přijetí od uvedené společnosti. Finanční orgány učinily zjištění, že žalobce odebíral v rozhodném období zboží i od jiných dodavatelů. Z výpovědi svědka M. S. nevyplývá, že by tento svědek s určitostí věděl, že neznámý řidič přivezl zboží právě od společnosti J. spol. s r. o. Ani výpověďmi P. Š. a J. B. nebylo prokázáno, že žalobce přijal zboží od deklarované společnosti, neboť tito svědkové vypovídali pouze o seznámení žalobce s jednatelem panem L., o jeho obchodních aktivitách nic nevěděli a k obchodním transakcím žalobce nemohli nic říci.

Žalobce tedy v daňovém řízení nepředložil vedle formálních dokladů jediný důkaz, který by prokazoval faktické uskutečnění zdanitelného plnění. Žalobce se podle městského soudu mylí, pokud se domnívá, že úkolem správce daně je prokazovat daňovou povinnost daňového subjektu. V předmětné věci správce daně prokazoval to, co mu přísluší, zjišťoval nikoliv deklarovaný, ale skutečný stav věci, tím ovšem nedošlo k přenesení důkazního břemene z daňového subjektu na správce daně. Správce daně nevěrohodnost předložených účetních dokladů prokázal, žalobce měl ovšem i nadále možnost v rámci důkazního břemene, které stále nesl, následně předložit takové důkazy, které by správnost deklarovaných skutečností potvrdily. Městský soud nesouhlasil s názorem žalobce, že by žalobce splnil svou důkazní povinnost již pouhým předložením daňového dokladu, tedy formálním způsobem. Nárok na odpočet daně dle ust. § 19 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty je třeba prokázat materiálně, tedy doložit přijetí zdanitelného plnění, které uskutečnil jiný plátec a které daňový subjekt použil při podnikání.

Městský soud v Praze nepřisvědčil ani námitkám žalobce vytýkajícím liknavý přístup správce daně. Správce daně si podle městského soudu nepočínal liknavě, jednotlivé úkony činil postupně podle toho, jak vystávala jejich potřeba v rámci ověřování nároku na odpočet daně. Dožádaný správce daně se snažil před úmrtím jednatele společnosti J. spol. s r. o., což je událost nepředvídatelná, tuto osobu opakovaně kontaktovat a prověřit účetnictví této společnosti, ovšem bezúspěšně. Naproti tomu k rychlosti řízení mohl přispět i sám žalobce, kdyby své návrhy na dokazování učinil již na počátku řízení a ne až v odvolacím řízení (předložení telefonních čísel na společnost J. spol. s r. o. a návrhy na výslechy svědků).

Žalobce (stěžovatel) napadl rozsudek městského soudu včasnou kasační stížností opírající se o důvody dle ust. § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s., tedy namítal nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky městským soudem v předcházejícím řízení, vady řízení před správním orgánem spočívající v tom, že skutková podstata, z níž správní orgán v napadeném rozhodnutí vycházel, nemá oporu ve spisech nebo je s nimi v rozporu s tím, že pro tyto vytýkané vady

měl městský soud žalobou napadené rozhodnutí zrušit, a konečně stěžovatel namítal rovněž nepřezkoumatelnost rozsudku městského soudu pro nedostatek důvodů.

Stěžovatel v kasační stížnosti obdobně jako v žalobě tvrdil, že splnil svou důkazní povinnost již tím, že předložil faktury obsahující veškeré náležitosti daňového dokladu, které stěžovatel řádně zaúčtoval a které byly vystaveny plátcem daně z přidané hodnoty. Nad rámec dokazování dle ust. § 19 odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty a § 31 odst. 9 daňového řádu stěžovatel prokázal dle svého tvrzení přijetí zdanitelného plnění od společnosti J. spol. s r. o., a to důkazními prostředky, které stěžovatel zmiňoval již v žalobě. Městský soud v Praze tedy měl podle stěžovatele uvedené důkazy považovat za dostačující a žalobou napadené rozhodnutí zrušit, neboť finanční orgány neprokázaly ve smyslu ust. § 31 odst. 8 písm. c) daňového řádu nade vší pochybnost existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost důkazů předložených stěžovatelem.

Stěžovatel měl navíc za to, že městský soud v rozsudku ani přezkoumatelně nezduvodnil, z jakých skutečností vyplynulo, že žalovaný nade vší pochybnost zmíněné skutečnosti prokázal a že stěžovatel nárok na odpočet daně z přidané hodnoty naopak neprokázal.

Stěžovatel dále na podporu svého tvrzení, podle něhož nárok na odpočet daně z přidané hodnoty dostatečně prokázal, v podstatě zopakoval výše uvedenou argumentaci obsaženou již v žalobě. Stěžovatel také setrval na svém tvrzení, že správce daně nezákonným prodlením ve vytýkacím řízení zmařil možnost vyslechnout jednatele společnosti J., spol. s r. o. a provést kontrolu jejího účetnictví. Podle stěžovatele byla tato společnost do konce roku 2002 a rovněž v průběhu 1. čtvrtletí roku 2003 kontaktní. Stěžovateli nemůže být k tíži, že nepřinesl další z důkazů k nároku na odpočet daně z přidané hodnoty, pokud tento důkaz zmařil správce daně.

Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti navrhl její zamítnutí, přičemž odkázal na žalobou napadené rozhodnutí i na své vyjádření k žalobě, vzhledem k tomu, že obsah kasační stížnosti z větší části odpovídá stěžovatelem uplatněným odvolacím námitkám i žalobním bodům. Žalovaný zdůraznil, že stěžovatel nesl v daňovém řízení důkazní břemeno dle ust. § 31 odst. 9 daňového řádu a § 19 odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty k prokázání skutečností rozhodujících pro nárok na odpočet daně. V daném případě stěžovatel toto důkazní břemeno neunesl, nemohlo tedy dojít k jeho přechodu na správce daně.

Kasační stížnost není důvodná.

O důvodech kasační stížnosti Nejvyšší správní soud uvážil, vázán rozsahem a důvody kasační stížnosti, takto:

Nejvyšší správní soud musí v první řadě odkázat na své rozsudky ze dne 22. 3. 2007, čj. 7 Afs 117/2006 - 119 a čj. 7 Afs 158/2006 - 118, kterými zamítl obdobné kasační stížnosti stěžovatele proti rozsudkům Městského soudu v Praze ve věcech platebních výměrů na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období srpna a prosince 2002. Nejvyšší správní soud se tedy již s námitkami stěžovatele vypořádal, argumentaci v uvedených rozsudcích tedy nyní postačí stručně rekapitulovat, případně doplnit ve vztahu ke skutečnostem vztahujícím se k předmětné kasační stížnosti.

Nejvyšší správní soud především zdůrazňuje, že důkazní břemeno k prokázání skutečností, které daňový subjekt uvedl v daňovém přiznání pro uplatnění odpočtu daně z přidané hodnoty, stíhá podle ust. § 31 odst. 9 daňového řádu primárně daňový subjekt. Není přitom pochyb o tom, že k unesení tohoto důkazního břemene nepostačuje, pokud daňový subjekt předloží formálně bezvadný daňový doklad. Jak uvedl Ústavní soud ve svém nálezu ze dne 15. 5. 2001, sp.zn. IV.ÚS 402/99, *„důkaz daňovým dokladem je pouze formálním důkazem dovršujícím hmotně právní 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 (bez rozdílu, zda jde o simulaci absolutní či relativní) uskutečnění zdanitelného plnění, není relevantním důkazem a jeho předložení může vést k formulaci požadavku směřujícího k dokázání hmotně právního úkonu, tj. k důkazu existence zdanitelného plnění“*. Ke zcela shodným závěrům dospěl Nejvyšší správní soud ve zmiňovaných rozsudcích, jež se týkají stěžovatele, přičemž odkázal i na svou předchozí judikaturu k této otázce a shodný názor formuloval i Městský soud v Praze v předmětné věci (viz str. 14 přezkoumávaného rozsudku).

Rozsudek městského soudu tedy není nepřezkoumatelný, neboť městský soud vysvětlil, proč neměl správce daně či žalovaný v daném případě povinnost prokázat nade vší pochybnost, že ke zdanitelnému plnění nedošlo, a proč to byl naopak stěžovatel, který nesl důkazní břemeno k prokázání skutečností, které uváděl v daňovém přiznání. Stěžovatel byl tedy povinen prokázat, že k uskutečnění zdanitelného plnění došlo tak, jak tvrdí, a nikoliv, že k uskutečnění zdanitelného plnění mohlo dojít. Městský soud v Praze rovněž přezkoumatelným způsobem zdůvodnil, proč stěžovatel v předmětné věci svým důkazním povinnostem nedostál a Nejvyšší správní soud se závěry městského soudu plně ztotožňuje.

Nezbývá tedy než opětovně zdůraznit, že stěžovatel deklaroval přijetí zdanitelného plnění od dodavatele, kterému byla ve zdaňovacím období 4. čtvrtletí

roku 2002 vyměřena daň z přidané hodnoty v nulové výši, který na výzvy dožádaného správce daně nereagoval, v registrovaném sídle byl nekontaktní. Správce daně měl oprávněné pochybnosti o faktickém přijetí zdanitelného plnění od deklarovaného plátce, proto stěžovatele v rámci vytýkacího řízení vyzval, aby jím uváděné skutečnosti prokázal. Stěžovatel předložil vedle zmíněných daňových a pokladních dokladů přejímky zboží na sklad a smlouvy prokazující existenci a použití deklarovaného zboží stěžovatelem, nikoli však jeho nabytí od plátce daně uvedeného na předložených daňových dokladech. Stěžovatel dále navrhl výsledky svědků, kteří však jeho tvrzení opřena pouze o formální listinné důkazy nepotvrdili. Jak konstatoval městský soud i Nejvyšší správní soud v citovaných rozsudcích, svědci P. Š. a J. B. potvrdili, že se stěžovatel a jednatel deklarovaného dodavatele znali, ani jeden z nich se však neúčastnil obchodních transakcí mezi stěžovatelem a společností J. spol. s r. o. Svědek M. S. sice potvrdil existenci zboží a plateb, ale o tom, že materiál je dodáván právě uvedenou společností, se dozvěděl pouze od stěžovatele. Stěžovatel měl totiž svědkovi sdělit, že řidič, který deklarované zboží přivážel a kterého svědek jinak neznal a nebyl schopen identifikovat, je řidičem společnosti J. spol. s r. o. Svědek nebyl schopen ani podat přesnější popis vozidla, které mělo zboží od společnosti J. spol. s r. o. dovážet ani sdělit jiné podrobnosti týkající se deklarovaných transakcí, jeho výpověď byla nekonkrétní. Navíc lze souhlasit s žalovaným, že se ve výpovědi tohoto svědka objevily rozpory, zejména nepravdivé tvrzení svědka o tom, že společnost J. spol. s r. o. byla v té době výhradním dodavatelem stěžovatele, které lze jen stěží vysvětlit pozdějším čestným prohlášením tohoto svědka, že tímto výrazem mínil dodavatele největšího.

Za této důkazní situace nemohou být příjmové pokladní doklady, které měl mít tento řidič u sebe a které měly obsahovat podpis tehdejšího jednatele společnosti J. spol. s r. o., postačujícím důkazem o přijetí zdanitelného plnění právě od této společnosti, a to ani v případě, že by byl tento podpis pravý, a rovněž tak není rozhodující, zda v daném zdaňovacím období fungovala telefonní čísla, která stěžovatel později poskytl správci daně jakožto kontakty na uvedenou společnost.

Je tedy nutno uzavřít obdobně jako Městský soud v Praze, že stěžovatel své důkazní břemeno k prokázání skutečností rozhodných pro vznik nároku na odpočet daně z přidané hodnoty neunesl, nemohlo tedy v daném případě dojít k přenesení důkazního břemene na správce daně či žalovaného ve smyslu ust. § 31 odst. 8 písm. c) daňového řádu.

Jak Nejvyšší správní soud uvedl již v citovaných rozsudcích týkajících se stěžovatele, neshledává žádná pochybení v postupu správce daně, pokud jde o délku vytýkacího řízení. Správce daně i dožádaný správce daně využili všech zákonných možností k ověření stěžovatelem uváděných skutečností u dodavatele, bohužel to nebylo možné vzhledem k tomu, že tehdejší jednatel dodavatelské společnosti na výzvy finančních orgánů nereagoval a nepodařilo se ho předvést ani

za asistence Policie ČR. Na uvedeném zjištění nemůže nic změnit ani stěžovatelem uváděné tvrzení, že se v té době podařilo doručit společnosti J. spol. s r. o. dva platební výměry. Není tedy pravda, že by správce daně zmařil provedení dokazování u deklarovaného dodavatele. Skutečnost, že jednatel společnosti J. spol. s r. o. v průběhu vytýkácího řízení zemřel, tudíž nemůže jít k tíži správce daně či žalovaného.

Nejvyšší správní soud tedy neshledal kasační stížnost důvodnou, a proto ji v souladu s ust. § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl.

O nákladech řízení Nejvyšší správní soud rozhodl v souladu s ust. § 60 odst. 1 s. ř. s ve spojení s ust. § 120 s. ř. s. Stěžovatel neměl ve věci úspěch, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti. Žalovanému by právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, náklady řízení mu však nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly.

Poučení: Proti tomuto rozsudku nejsou opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 22. listopadu 2007

JUDr. Petr Příhoda
předseda senátu