



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu JUDr. Jaroslava Vlašína a soudců Mgr. Radovana Havelce a JUDr. Tomáše Rychlého v právní věci žalobce: **M. V.**, zastoupen JUDr. Petrem Vaňkem, advokátem se sídlem Na Poříčí 12, Praha 1, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Praze ze dne 3. 9. 2019, č. j. 46 Af 27/2016 – 34,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá**.
- II. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

[1] Včas podanou kasační stížností napadl žalobce (dále jen „stěžovatel“) v záhlaví uvedený rozsudek Krajského soudu v Praze (dále jen „krajský soud“), kterým byla zamítnuta jeho žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze dne 6. 10. 2016, č. j. 43650/16/5300-22441-701848. Tímto rozhodnutím žalovaný zamítl odvolání stěžovatele a potvrdil platební výměry Finančního úřadu pro Středočeský kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 30. 6. 2015, č. j. 3059645/15/2109-50523-202246 a č. j. 3059700/15/2109-50523-202246, kterými byla stěžovateli doměřena daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období listopad 2011 ve výši 128 968 Kč a uložena povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 25 793 Kč a za zdaňovací období prosinec 2011 DPH ve výši 121 198 Kč spolu s penále ve výši 24 239 Kč.

[2] Předmětné platební výměry byly vydány na podkladě daňové kontroly zahájené dne 25. 4. 2014, v rámci níž vznikly správci daně pochybnosti o oprávněnosti nároku stěžovatele na odpočet DPH v případě deklarovaného plnění za dopravu od společnosti

KAMAX Račice s.r.o. (dále jen „KAMAX“) ve výši 128 968 Kč v období listopad 2011 a ve výši 121 198 Kč v období prosinec 2011, a to z důvodu porušení § 72 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném pro rozhodná období (dále jen „ZDPH“).

[3] Krajský soud po posouzení věci dospěl k závěru, že žaloba stěžovatele není důvodná. Konstatoval, že správce daně dostatečně specifikoval své pochybnosti o údajích uvedených v daňovém přiznání stěžovatele. Ztotožnil se s názorem žalovaného, že stěžovateli se nepodařilo prokázat provedení služeb společností KAMAX tak, jak tvrdil. Důkazy navržené stěžovatelem správce daně i žalovaný nepovažovali za podstatné a svůj názor dostatečně odůvodnili. Krajský soud posoudil tvrzení stěžovatele, že společnost KAMAX pro něj zajišťovala odvoz materiálu z obalovny Stašov a lomu Zaječov, což pro ni měla zajistit firma AUTOKOBL – Václav Kobl (dále jen „dopravce AUTOKOBL“). Dle názoru soudu však tyto skutečnosti z provedeného dokazování nevyplývají. Krajský soud se rovněž neztotožnil s námitkou, že stěžovatel se nemohl vypořádat s argumenty správce daně a žalovaného stran druhu převáženého materiálu a směru přepravy před vydáním napadeného rozhodnutí, neboť tyto okolnosti vyplývají již ze zprávy o daňové kontrole. Žalovaný pak pouze rozvádí argumentaci správce daně, se kterou jinak souhlasí, a doplňuje ji o hodnocení svědecké výpovědi pana H. (vedoucího obalovny Stašov), která byla provedena v odvolacím řízení. Krajský soud také uvedl, že rozpory ve výpovědích svědků nejsou důvodem pro stěžovatelem navrhovaný opakovaný výslech pana Lubomíra Kaminieckého (jednatele společnosti KAMAX). Námitkami stěžovatele stran použití zdanitelného plnění pro jeho ekonomickou činnost se krajský soud nezabýval, neboť daňové orgány se touto otázkou zabývaly v kontextu celého ustanovení § 72 odst. 1 ZDPH, a pro doměření daně je postačující, že stěžovatel neprokázal přijetí deklarovaného zdanitelného plnění.

[4] Kasační stížnost podal stěžovatel formálně z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 písm. a) a b) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“). Navrhl, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek i rozhodnutí žalovaného zrušil, a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

[5] Stěžovatel namítal, že krajský soud nesprávně vyhodnotil důkazy. Podle stěžovatele svědci poskytnutí plnění potvrdili. To, že potvrdili dopravu materiálu na obalovnu, totiž „*nevylučuje další dopravu z obalovny dále a naopak*“. Krajský soud nadto vůbec nezminil záznamy z obalovny Stašov. O rozporech v tvrzeních svědků nelze hovořit ani stran materiálu, neboť sypké materiály, šterky, písky apod. jsou současně materiály odpadními. Svědek H. si vzpomněl na stěžovatele i na společnost KAMAX a jejího jednatele, jeho výpověď tak byla zcela konkrétní. V případě přetrvávajících pochybností měl žalovaný provést dodatečný výslech svědka Kaminieckého, který stěžovatel navrhoval. Podle stěžovatele je za uvedených okolností z hlediska § 72 odst. 1 ZDPH podstatné i to, že prokázal použití zdanitelných plnění přijatých od dodavatele KAMAX pro svou ekonomickou činnost.

[6] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti setrval na svém stanovisku, že stěžovatel ve vztahu k prokázání uplatněného nároku na odpočet daně neunesl důkazní břemeno. Námitka, podle níž tvrzení svědků, že vozili materiály na obalovnu, nevylučuje další dopravu, podle něj nic nevypovídá o zjištěném skutkovém stavu, neboť stěžovatel nenabídl

pokračování

a nedoložil jinou skutkovou verzi. Pochybnosti správce daně vzešly ze skutečnosti, že zatímco dopravce i dodavatel deklarují odvoz frézy, betonu, recyklátu a jiných odpadů z různého místa odjezdu do obalovny Stašov, stěžovatel uplatňuje nárok na odpočet daně z přijatých plnění týkajících se dopravy sypkých materiálů z obalovny Stašov na různé akce, které blíže neurčil. Stěžovatel tato zjištění pomíjí, když pouze neurčitě namítá, že sypké materiály jsou současně materiály odpadními. Podle žalovaného dále skutečnost, že si svědek H. vzpomněl na stěžovatele, KAMAX i na pana Kaminieckého, nic nemění na tom, že si nevzpomněl na bližší podrobnosti o sporném plnění. Z uvedených důvodů žalovaný navrhl, aby byla kasační stížnost jako nedůvodná zamítnuta.

[7] Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost v mezích uplatněných důvodů a zkoumal, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.). Dospěl přitom k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

[8] Z daňových dokladů předložených stěžovatelem vyplývá, že plnění od dodavatele KAMAX je poskytnutím služby ve smyslu § 72 odst. 1 písm. a) ZDPH. Podle § 72 odst. 1 ZDPH přitom platí, že je plátce oprávněn k odpočtu DPH na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, které v rámci svých ekonomických činností použije pro účely uskutečňování plnění vymezených v tomto ustanovení. Aby plátcí vznikl nárok na odpočet daně, musí být naplněny rovněž podmínky stanovené v § 73 odst. 1 ZDPH, podle kterého plátce musí prokázat nárok na odpočet daně vystaveným daňovým dokladem.

[9] Podle § 92 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, prokazuje daňový subjekt *všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních*. Dokazování v daňovém řízení tedy není založeno na zásadě vyšetřovací, ale na prioritní povinnosti daňového subjektu dokazovat vše, co sám tvrdí (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 2. 2005, č. j. 1 Afs 54/2004 - 125, publ. pod č. 1022/2007 Sb. NSS). Daňový subjekt se přitom této své důkazní povinnosti nemůže zprostit ani poukazem na § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, podle něhož správce daně prokazuje *skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem*. Jinými slovy, *„jestliže daňový subjekt neprokáže v daňovém řízení jím tvrzené skutečnosti, nelze s odkazem na toto ustanovení dovozovat, že je to naopak správce daně, kdo byl povinen tyto skutečnosti prokazovat za stěžovatele; přitom v případě, že tak neučinil dospět k závěru, že rozhodnutí správního orgánu bylo vydáno na základě neúplných skutkových zjištění“* (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 4. 2006, č. j. 5 Afs 40/2005 - 52). Správce daně nemá ani povinnost *„prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenávány 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“* (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 - 119, publ. pod č. 1572/2008 Sb. NSS). Formálně bezvadná faktura pro přiznání nároku na odpočet DPH proto nestačí, pokud správce daně relevantně zpochybní údaje v ní uvedené (srov. především usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 3. 2020, č. j. 1 Afs 334/2017 - 57). Daňový subjekt je povinen

prokázat rovněž soulad skutkového stavu se stavem formálním, tedy že k uskutečnění zdanitelného plnění došlo právě tak, jak je na dokladu uvedeno.

[10] V projednávané věci žalovaný zpochybnil údaje vyplývající z dokladů, které stěžovatel doložil, a to především na základě rozporů mezi tvrzením stěžovatele a výpověďmi svědků stran obsahu poskytovaných služeb (místa plnění a druhu přepravovaného materiálu). Nejvyšší správní soud konstatuje, že žalovaný své důkazní břemeno ve smyslu výše citovaného § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu unesl, a bylo tak na stěžovateli, aby jeho pochybnosti vyvrátil tím, že předloží důkazy prokazující oprávněnost jeho nároku na odpočet DPH z plnění přijatého od společnosti KAMAX.

[11] Stěžovatel ve své kasační argumentaci především trvá na tom, že svědci vyslechnutí v daňovém řízení jeho tvrzení potvrdili. Jeho námitky tak směřují do skutkových závěrů krajského soudu, respektive do hodnocení provedených důkazů. Nejvyšší správní soud v této souvislosti zdůrazňuje, že je to především krajský soud, který je povolán zhodnotit napadené správní rozhodnutí z hlediska otázek skutkových, o nichž si sám učiní úsudek. Intervence ze strany kasačního soudu je v tomto ohledu výjimečná a omezuje se na vady řízení a vady dokazování ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. [viz např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 1. 3. 2017, č. j. 6 As 256/2016 - 79, ze dne 30. 5. 2018, č. j. 6 Afs 94/2018 - 52, či ze dne 13. 2. 2019, č. j. 6 Afs 295/2018 - 39].

[12] Žádné takové vady však Nejvyšší správní soud nezjistil. Krajský soud řádně přezkoumal všechny okolnosti zjištěné v daňovém řízení a vysvětlil, z jakých důvodů není možné svědecké výpovědi považovat za důkazy potvrzující to, že deklarované služby byly provedeny tak, jak stěžovatel tvrdil. Stěžovatel na tuto argumentaci krajského soudu dále v podstatě nijak nereagoval, pouze trval na tom, že své důkazní břemeno unesl. Nejvyšší správní soud však souhlasí s krajským soudem v tom, že za situace, kdy ze svědeckých výpovědí vyplývá, že společnost KAMAX pro stěžovatele odvážela materiál z různých míst odjezdu do obalovny Stašov, zatímco stěžovatel tvrdil, že jej dopravovala z obalovny Stašov na různé akce, které ani blíže neurčil, nelze uzavřít, že svědci potvrdili poskytnutí dodávek tak, jak deklaroval. Tvrzení stěžovatele, podle kterého skutečnost, že svědci potvrdili dopravu materiálu na obalovnu Stašov, „*nevylučuje další dopravu z obalovny dále a naopak*“, pak postrádá jakoukoli logiku a relevanci, zejména vzhledem k tomu, že se jedná o pouhé konstatování, k němuž stěžovatel nenabízí a nedokládá jinou skutkovou alternativu.

[13] Ve zbytku pak lze odkázat na zjištění krajského soudu uvedená v bodech 26. – 31. napadeného rozsudku, s nimiž se Nejvyšší správní soud zcela ztotožňuje. Souhlasit lze dále se žalovaným v tom, že stěžovatel uvedená zjištění zcela pomíjí, když v kasační stížnosti pouze neurčitě namítá, že sypké materiály jsou současně materiály odpadními. Stejně tak nelze přisvědčit ani jeho námitce, podle které výpověď svědka F. H. byla zcela konkrétní, protože si tento svědek vzpomněl na stěžovatele, na společnost KAMAX i na pana Kaminieckého. Jak již uvedl krajský soud, tento svědek pouze prohlásil, že do obalovny jezdili řidiči společnosti KAMAX i dopravce AUTOKOBL, ale nepamatoval si, kdo a kdy jezdil v předmětných zdaňovacích obdobích. Takovou výpověď nelze označit za dostatečně konkrétní pro účely prokázání toho, že deklarované služby byly provedeny tak, jak stěžovatel tvrdil. Je také nutno poznamenat, že skutečnost, že určitý důkaz nevyvrací stěžovatelovo tvrzení, ještě nutně neznamená, že je podporuje

pokračování

(konkrétně záznamy z obalovny Stašov, které stěžovatel zmiňuje v kasační stížnosti, sice neprokazují, že společnost KAMAX pro stěžovatele dopravu materiálu nezajišťovala, na druhou stranu však neprokazují ani to, že se tak stalo, neboť obsahují pouze informace o stěžovatelských odběratelích, které žalovaný ani krajský soud nezpochybňoval).

[14] Nejvyšší správní soud nepřisvědčil ani námitce, že měl žalovaný v odvolacím řízení s ohledem na přetrvávající pochybnosti znovu vyslechnout jednatele společnosti KAMAX. Důkaz výsledkem tohoto svědka byl proveden již v rámci daňové kontroly, přičemž stěžovatel i jeho zástupce se tohoto výsledku zúčastnili a měli možnost klást svědkovi otázky. Odpovědi svědka na otázky správce daně byly dostatečně konkrétní, jeho výpověď však nebyla osvědčena jako důkaz potvrzující splnění podmínek stanovených v § 72 odst. 1 ZDPH a § 73 odst. 1 téhož zákona, protože se rozcházel s tvrzeními stěžovatele. Za takové situace se Nejvyšší správní soud ztotožňuje se závěrem krajského soudu, že opakování výsledku svědka nebylo na místě, neboť, ať by svědek vypovídal jakkoli, pochybnosti vyvolané rozporem mezi tvrzením stěžovatele a výpověďmi dalších svědků by i nadále přetrvávaly.

[15] Co se týče námítky, že za uvedených okolností z hlediska § 72 odst. 1 ZDPH je podstatné i to, že stěžovatel (podle svého přesvědčení) prokázal použití zdanitelných plnění přijatých od dodavatele KAMAX na svou ekonomickou činnost, ani s tou se Nejvyšší správní soud nemohl ztotožnit. Jestliže totiž stěžovatel neunesl v daňovém řízení své důkazní břemeno ohledně toho, zda se deklarované zdanitelné plnění uskutečnilo tak, jak tvrdil (tedy že bylo toto plnění skutečně přijato), není již logicky opodstatněné zabývat se dále jeho námitkami týkajícími se toho, zda tato plnění byla či nebyla skutečně použita pro jeho ekonomickou činnost. Jak navíc konstatoval již krajský soud, žalovaný sice v napadeném rozhodnutí velmi stručně uvádí, že stěžovatel neprokázal, že přijatá plnění použil v rámci své ekonomické činnosti, nicméně se touto otázkou zabýval výhradně v souvislosti se samotným neprokázáním přijetí předmětných zdanitelných plnění.

[16] S poukazem na shora uvedené důvody tak Nejvyšší správní soud zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

[17] Soud rozhodl o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatel nebyl v řízení o kasační stížnosti úspěšný, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému, jemuž by jinak právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti příslušelo, soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, protože mu v řízení o kasační stížnosti nevznikly žádné náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné (§ 53 odst. 3 s. ř. s.).

V Brně dne 5. listopadu 2021

JUDr. Jaroslav Vlašín
předseda senátu