



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Filipa Dienstbiera, soudce Tomáše Langáška a soudkyně Veroniky Juříčkové v právní věci žalobce: **J. V.**, zastoupeného JUDr. Ing. Vladimírem Nedvědem, advokátem, sídlem Kostelní náměstí 233/1, Litoměřice, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 9. 8. 2021, č. j. 30500/21/5300-21442-712226, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 28. 3. 2023, č. j. 15 Af 14/2021-27,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost žalobce **se zamítá**.
- II. Žalobce **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III. Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení případu

[1] V průběhu daňové kontroly na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období 1. čtvrtletí roku 2016 až 4. čtvrtletí roku 2017 vznikly Finančnímu úřadu pro Ústecký kraj (dále jen „správce daně“) pochybnosti o faktickém přijetí zdanitelných plnění v podobě nákupů pohonných hmot dle předložených daňových dokladů a tím i oprávněnosti uplatněného nároku na odpočet daně. Vzhledem k tomu, že se žalobci nepodařilo odstranit pochybnosti správce daně o tom, že mu vznikl nárok na odpočet daně z přijatých zdanitelných plnění za nákupy pohonných hmot a ostatního materiálu souvisejícího

s provozem vozidel, správce daně vydal dodatečné platební výměry, kterými žalobci doměřil daň z přidané hodnoty za zdaňovací období 2., 3. a 4. čtvrtletí roku 2017. Žalobcovým odvoláním správce daně postupem podle § 113 odst. 1 písm. b) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, částečně vyhověl a doměřené částky daně a penále snížil. Také proti těmto rozhodnutím se žalobce odvolal. Jeho odvolání žalovaný rozhodnutím označeným v záhlaví tohoto rozsudku zamítl a rozhodnutí správce daně potvrdil.

[2] Žalobce se proti rozhodnutí žalovaného bránil žalobou u Krajského soudu v Ústí nad Labem, který ji rozsudkem označeným v záhlaví zamítl. Krajský soud dospěl ve shodě s žalovaným k závěru, že žalobce neunesl důkazní břemeno a neprokázal, že sporná plnění fakticky přijal od deklarovaných dodavatelů RADIUS s.r.o., ZEROGAS LITAVA s.r.o. a MOL Česká republika, s.r.o., a v případě tří sporných daňových dokladů také od dodavatele Tank ONO s.r.o. (zmíněné subjekty společně také jako „čerpací stanice“), a tedy že mu vznikl nárok na odpočet v souladu s § 72 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty. Dodal, že žalobci nebylo daňovými orgány vytýkáno, že v daňovém řízení neunesl důkazní břemeno ohledně evidence sporných daňových dokladů v seznamech transakcí jejich údajných výstavců a evidence těchto dokladů v systému centrální evidence tržeb. Krajský soud žalobci vysvětlil, že absence evidence jím předložených účetních dokladů u jejich vystavitelů a v centrální evidenci tržeb vedla ke vzniku důvodných pochybností správce daně o tom, zda skutečně došlo k nákupu pohonných hmot žalobcem tak, jak bylo v těchto dokladech uvedeno. Bylo na žalobci, aby tyto pochybnosti odstranil, tj. jakýmkoli jiným způsobem prokázal, že skutečně došlo k jím deklarovanému nákupu pohonných hmot od uvedených čerpacích stanic. Žalobce však v tomto ohledu své důkazní břemeno neunesl. K žalobcově obecné námitce „neférovosti“ daňového řízení, krajský soud zdůraznil, že v postupu žalovaného neshledal nezákonnost.

II. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[3] Žalobce (dále jen „stěžovatel“) podal proti rozsudku krajského soudu kasační stížnost. Namítal, že krajský soud dospěl k nesprávnému právnímu závěru o nedůvodnosti argumentace stěžovatele týkající se unesení důkazního břemene ohledně evidence sporných dokladů. Dle stěžovatele důvodnost námitky dokazuje uznání sporných dokladů od dodavatele Tank ONO s.r.o., neboť ve vztahu k němu správci daně k unesení důkazního břemene stačilo toliko jejich potvrzení vystavitelem. Pochybností, že doklady nejsou v systému centrální evidence tržeb, nemohlo dojít k přenesení důkazního břemene na žalobce, a proto byla jeho námitka důvodná rovněž ve vztahu k ostatním dodavatelům.

[4] **Žalovaný** ve vyjádření ke kasační stížnosti zrekapituloval dosavadní průběh řízení a upozornil, že stěžovatelem uplatněná tvrzení se mívají s důvodem neuznání nároku na odpočet daně. Stěžovatel splnil svou primární důkazní povinnost podle § 92 odst. 3 daňového řádu, neboť ve vztahu k přijatým plněním předložil příslušné daňové doklady, včetně svých povinných evidencí. Na základě vyhodnocení předložených daňových dokladů za nákup pohonných hmot ale byly zjištěny konkrétní nestandardní okolnosti, které vzbuzovaly pochybnosti o souladu skutečného stavu se stavem formálněprávním. Tyto pochybnosti správce daně stěžovateli kvalifikovaným způsobem a v souladu se zákonem sdělil výzvou k prokázání skutečností ze dne 1. 7. 2019, ve které stěžovatele vyzval k prokázání konkrétních plnění deklarovaných na daňových dokladech. V souladu s § 92 odst. 4 daňového řádu i s rozhodovací praxí Nejvyššího správního soudu bylo na stěžovateli,

pokračování

aby prokázal pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví, popř. aby svá tvrzení korigoval, a to s jinými důkazními prostředky než dosud předloženými. Stěžovatel však tuto svou povinnost nesplnil. Teprve po seznámení s výsledky kontrolního zjištění předložil relevantní důkazy, ovšem pouze ve vztahu k jednomu dodavateli. Stěžovatel tedy neprokázal, že sporná plnění fakticky přijal od deklarovaných dodavatelů (čerpacích stanic), a že mu tedy vznikl nárok na odpočet v souladu s § 72 odst. 3 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty. Na základě dokladů od jednoho dodavatele nelze vyhovět uplatnění nároku na odpočet daně také u dalších dodavatelů. Žalovaný současně upozornil, že stěžovateli nebylo vytykáno, že v daňovém řízení neunesl důkazní břemeno ohledně (ne)evidence sporných účetních dokladů v seznamech transakcí jejich údajných výstavců a ohledně evidence těchto dokladů v systému centrální evidence tržeb. Neunesení důkazního břemena spočívalo v tom, že stěžovatel neodstranil pochybnosti správce daně o tom, že k jím deklarovaným nákupům pohonných hmot od čerpacích stanic skutečně došlo.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[5] Kasační stížnost je přípustná. Důvodnost kasační stížnosti soud posoudil v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal při tom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž je povinen přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[6] Kasační stížnost není důvodná.

[7] V souzené věci je mezi účastníky řízení sporná otázka, zda stěžovatel u dotčených přijatých plnění unesl důkazní břemeno a prokázal splnění podmínek pro uznání jím uplatněného nároku za odpočet daně dle § 72 a § 73 zákona o dani z přidané hodnoty.

[8] Podle § 92 odst. 3 daňového řádu daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém tvrzení a dalších podáních. Podle odst. 4 citovaného ustanovení vyžaduje-li to průběh řízení, může správce daně vyzvat daňový subjekt k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, a to za předpokladu, že potřebné informace nelze získat z vlastní úřední evidence. Dle odst. 5 písm. c) citovaného ustanovení 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.

[9] Krajský soud v napadeném rozsudku podrobně a s odkazem na četnou judikaturu Nejvyššího správního soudu vysvětlil rozložení důkazního břemene v daňovém řízení na základě § 92 daňového řádu, a správně vycházel z toho, že daňové řízení je postaveno na zásadě, že daňový subjekt má jednak povinnost daň přiznat (břemeno tvrzení) a jednak povinnost toto své tvrzení prokázat (břemeno důkazní), přičemž tak činí zejména svým účetnictvím a jinými povinnými evidencemi a záznamy (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 9. 2012, č. j. 8 Afs 14/2012-61, ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119, č. 1572/2008 Sb. NSS, ze dne 8. 7. 2010, č. j. 1 Afs 39/2010-124, nebo ze dne 15. 11. 2022, č. j. 7 Afs 139/2022-41). Daňový subjekt je povinen prokazovat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém přiznání nebo k jejichž průkazu byl správcem daně vyzván (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008-86, ze dne 12. 2. 2015, č. j. 9 Afs 152/2013-49, nebo ze dne 24. 8. 2017, č. j. 1 Afs 30/2017-30).

[10] Prokazování nároku na odpočet daně je primárně záležitostí dokladovou, současně je však třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálněprávním. To znamená, že ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi nemusí být dostatečným podkladem pro uznání nároku na odpočet daně z přidané hodnoty, není-li prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění došlo tak, jak je v dokladech deklarováno, či nejsou-li splněny další zákonné podmínky pro jeho uplatnění (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 10. 2006, č. j. 2 Afs 7/2006-107, ze dne 25. 9. 2014, č. j. 9 Afs 57/2013-37, ze dne 18. 5. 2020, č. j. 5 Afs 191/2019-32, či ze dne 23. 3. 2022, č. j. 6 Afs 29/2021-38). Rozhodný je stav faktický, nikoli pouze splnění formálních náležitostí předloženého účetnictví.

[11] Přestože tedy daňový subjekt předloží formálně bezvadné účetní doklady, správce daně může ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, vyjádřit pochybnosti týkající se věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů. V tomto ohledu poté správce daně tíží důkazní břemeno ve vztahu k důvodnosti jeho pochyb. 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 vážné a důvodné pochyby. Správce daně je proto povinen označit konkrétní skutečnosti, na jejichž základě hodnotí předložené evidence jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné. Jen tak může unést své zákonné důkazní břemeno. Prokáže-li správce daně důvodné pochybnosti, je na daňovém subjektu, aby pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví ve vztahu ke sporným dokladům doložil jiným způsobem, jinými důkazními prostředky, popř. svá tvrzení korigoval. Volba těchto prostředků závisí zcela na úvaze a rozhodnutí daňového subjektu, není povinností správce daně sdělovat, jakými důkazními prostředky může být soulad dokladů se skutečností prokázán. Nejvyšší správní soud v této souvislosti ve shodě s krajským soudem doplňuje, že je zcela na daňovém subjektu, aby způsob svého podnikání a způsob, jakým provádí své obchody a jakým je dokumentuje, uzpůsobil tak, aby byl schopen unést břemeno tvrzení i břemeno důkazní ohledně skutečností, které tvrdí v daňovém přiznání.

[12] V nyní projednávané věci stěžovatel ve zdaňovacích obdobích 2. až 4. čtvrtletí roku 2017 uplatnil nárok na odpočet daně z nákupu pohonných hmot a dalšího materiálu souvisejícího s provozem vozidel dle daňových dokladů vystavených čerpacími stanicemi. Žalobce tak v daňovém řízení předložením příslušných daňových dokladů unesl své primární důkazní břemeno ohledně skutečností uvedených v daňovém přiznání, o čemž ostatně není mezi účastníky řízení sporu. Správce daně nicméně zjistil, že některé ze stěžovatelem předložených dokladů za sporné nákupy pohonných hmot nebyly v seznamech uskutečněných transakcí jmenovaných čerpacích stanic vůbec zaznamenány. Dále bylo zjištěno, že část žalobcem předložených zjednodušených daňových dokladů obsahovala identické kódy BKP a FIK (tj. identifikační kódy dle § 20 zákona č. 112/2016 Sb., o evidenci tržeb), přičemž tyto kódy správce daně nenalezl v centrální evidenci tržeb. Tyto skutečnosti žádný z účastníků nečinil v řízení spornými. Správci daně vznikly pochybnosti o faktickém přijetí zdanitelných plnění uvedených na sporných daňových dokladech a tím i oprávněnosti uplatněného nároku na odpočet daně v souladu s § 72 zákona o dani z přidané hodnoty, a o tom, zda byla uvedená přijatá zdanitelná plnění použita v rámci ekonomické činnosti stěžovatele pro účely uskutečňování zdanitelných plnění. Správce daně proto výzvou k prokázání skutečností ze dne 1. 7. 2019, č. j. 1759193/19/2503-60562-505793, ve které své pochybnosti sdělil a odůvodnil, vyzval

pokračování

stěžovatele, aby prokázal faktickou realizaci přijatých zdanitelných plnění v podobě nákupů pohonných hmot dle ve výzvě uvedených přehledů a jejich přijetí v rozsahu deklarovaném předloženými daňovými doklady. Rovněž stěžovatele vyzval, aby prokázal, že jím uplatněný nárok na odpočet daně u daných přijatých zdanitelných plnění byl uplatněn v souladu s § 72 zákona o dani z přidané hodnoty a následně použit pro účely uskutečnění jeho ekonomických činností ve smyslu odst. 1 citovaného ustanovení. Zároveň stěžovatele poučil, že jako důkazních prostředků lze užít všech podkladů, jimiž lze zjistit skutečný stav věci, tj. např. listinnými důkazy, případně jiným vhodným způsobem.

[13] Stěžovatele však tuto povinnost nesplnil. V odpovědi ze dne 22. 8. 2019, kterou reagoval na výzvu k odstranění pochybností, k nákupu pohonných hmot toliko stručně uvedl, že pohonné hmoty přebíral v IBC barelech v areálu Plast Modrá od pana M., kterému na místě v hotovosti za pohonné hmoty zaplatil a za to mu pan M. předal účtenky z čerpacích stanic, které údajně provozoval. Za obor podnikatelské činnosti označil silniční nákladní dopravu a odkázal na přílohy k odpovědi na výzvu k prokázání skutečností vydanou v rámci daňové kontroly daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2016 a 2017. K prokázání tvrzení o přijetí sporných zdanitelných plnění spočívajících v nákupech pohonných hmot stěžovatel žádné další doklady nepředložil a nenavrhl provedení jiných důkazů. Ve vyjádření k výsledkům kontrolního zjištění ze dne 21. 11. 2019 pak doplnil, že zaúčtované doklady za pohonné hmoty a další materiál související s provozem vozového parku a výkonem činnosti fyzicky obdržel při nákupech a předložil je při daňové kontrole. Dodal, že na jeho dožádání mu společnost Tank ONO s.r.o. zaslala doklady, které správce daně rozporoval, k čemuž uvedl, že jako daňový subjekt není schopen ovlivnit a kontrolovat, zda čerpací stanice chybně vystavuje a eviduje doklady. Stěžovatel projevil názor, že ve vztahu k doloženým dokladům je nárok na odpočet daně oprávněný, a nesouhlasil se závěry správce daně ani ve vztahu k ostatním neuznaným nárokům na odpočet, neboť nebyl přesvědčen, že nesprávné výkazy dokladů ze strany čerpacích stanic jsou jeho pochybením.

[14] Z obsahu spisového materiálu dále vyplynulo, že zaslané kopie dokladů od dodavatele Tank ONO s.r.o., které stěžovatel správci daně doložil, byly ve prospěch stěžovatele zohledněny, a dodatečně doměřená daň mu byla snížena. Ke zbývajícím sporným dokladům stěžovatel žádné jiné důkazní prostředky nepředložil a neučinil ani jiné důkazní návrhy.

[15] Nejvyšší správní soud ve shodě s krajským soudem zdůrazňuje, že žalobci nebylo daňovými orgány jakkoliv vytýkáno, že v daňovém řízení neunesl důkazní břemeno ohledně evidence sporných daňových dokladů v seznamech transakcí jejich údajných výstavců a evidence těchto dokladů v systému centrální evidence. Tato zjištění správce daně mu toliko zavdala pochybnost o tom, že k nákupu pohonných hmot fakticky došlo tak, jak je uvedeno v daňových dokladech. Z obsahu spisového materiálu jednoznačně vyplývá, že správce daně požadoval prokázat faktický nákup pohonných hmot, tedy faktické přijetí zdanitelných plnění. Správce daně stěžovatele ve výzvě řádně poučil o tom, že k prokázání těchto tvrzení je možno jako důkazních prostředků užít všech podkladů, jimiž lze zjistit skutečný stav věci. Stěžovatel měl po celou dobu daňového řízení možnost sám navrhnout a předkládat jakékoli důkazy, např. navrhnout výslech pana M., od kterého pohonné hmoty přebíral. Předložení listinných důkazů představuje nejjednodušší formu prokázání tvrzených skutečností, což se projevilo i v nyní posuzované věci, neboť správce daně po ověření u dodavatele Tank ONO s.r.o. uznal dodatečně předložené doklady od tohoto dodavatele. To však neznamená,

že správce daně po stěžovateli požadoval prokázání existence sporných dokladů a jejich evidenci v seznamech transakcí výstavců a v systému elektronické evidence tržeb, jak stěžovatel namítal v kasační stížnosti. Jak bylo naznačeno výše, pokud stěžovatel v ostatních případech nedisponoval jinými listinnými důkazy o nákupech pohonných hmot, mohl navrhnout např. výslech svědků. Stěžovatel však jiné důkazní návrhy neučinil, a správce daně proto postupoval v souladu se zákonem, došel-li k závěru, že stěžovatel neunesl své důkazní břemeno stran oprávněnosti nároku na odpočet daně ve vztahu ke sporným plněním.

IV. Závěr a náklady řízení

[16] Na základě výše uvedených skutečností Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji podle § 110 odst. 1 poslední věty s. ř. s. zamítl.

[17] O nákladech řízení o kasační stížnosti Nejvyšší správní soud rozhodl podle § 60 odst. 1 a 7 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Žalobce (stěžovatel) neměl ve věci úspěch, nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Úspěšnému žalovanému žádné náklady nad rámec obvyklé úřední činnosti nevznikly, náhrada nákladů řízení se mu tudíž nepřiznává.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 10. dubna 2024

JUDr. Filip Dienstbier, Ph.D.
předseda senátu