

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Kaniové a soudců JUDr. Marie Žiškové a JUDr. Zdeňka Kühna v právní věci žalobce: **RTJ s. r. o.,** se sídlem Na Výsluní 201/13, Praha, IČ: 45793751, zastoupený Mgr. Karlem Tománkem, advokátem se sídlem Sokolská 505, Čerčany, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství pro hlavní město Prahu,** se sídlem Štěpánská 28, Praha, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 18. 9. 2007, č. j. 15187/07-1300-105163, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 24. 6. 2009, č. j. 9 Ca 379/2007 - 78,

takto:

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.

Odůvodnění:

I.

[1] Kasační stížností podanou v zákonné lhůtě se žalobce (dále též „stěžovatel“) domáhá zrušení v záhlaví označeného rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 24. 6. 2009. Tím soud zamítl žalobu, kterou se žalobce domáhal zrušení výše uvedeného rozhodnutí žalovaného. Označeným rozhodnutím žalovaný zamítl odvolání žalobce proti dodatečnému platebnímu výměru na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období listopad 2002, č. j. 275080/06/006513/8452, vystavenému dne 19. 10. 2006 Finančním

úřadem pro Prahu 6 na částku 328 779 Kč. Žalobce se současně domáhal i zrušení uvedeného rozhodnutí prvostupňového správního orgánu.

[2] Žalobce podal správci daně v řádném termínu daňové přiznání k dani z přidané hodnoty za měsíc listopad 2002. Na základě zjištění uvedených ve Zprávě o kontrole daně z přidané hodnoty, která proběhla u žalobce ve dnech 10. 5. 2004 až 19. 5. 2006 a která se týkala DPH za období leden 2001 až prosinec 2002 (dále jen „Zpráva o kontrole daně"), vyloučil správce daně z nároku na odpočet daně následující doklady. V případě dodavatele J. B. doklady č. 28/02, 30/02 a 31/02 (zaúčtované pod interními čísly žalobce 149, 159 a 163), v případě dodavatele V. L. faktury č. 37/02, 41/02 (respektive 157 a 167) a v případě J. S. doklady č. 29/02 a 34/02 (čísla zaúčtování 153 a 171). Důvodem vyloučení dokladů byla skutečnost, že žalobce uplatnil nárok na odpočet daně v rozporu s § 19 odst. 1 a 2 zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném pro rok 2002 (dále jen „zákon o DPH"), neboť neprokázal přijetí zdanitelných plnění v rozsahu uvedeném na předmětných dokladech od uvedeného plátce a nárok na odpočet daně neprokázal daňovými doklady.

[3] Městský soud posoudil žalobní námitky následujícím způsobem. K námitce, že správce daně ve Zprávě o kontrole daně nerozlišuje jednotlivá zdaňovací období a že není jisté, zda se doměřená částka 328 779 Kč vztahuje k ve zprávě uvedeným fakturám vystaveným p. L., p. S. a p. B., městský soud uvedl, že zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „daňový řád"), neupravuje technické provedení Zprávy o kontrole daně a je tedy na správci daně, aby tak učinil přesvědčivým způsobem. Správce daně tomuto požadavku v posuzovaném případě dostál.

[4] Důvodnou neshledal ani námitku, podle níž je rozhodující, že zboží bylo fakticky dodáno a že toto zdanitelné plnění uskutečnil dodavatel deklarovaný na daňovém dokladu. Žalovaný dle žalobce neunesl své důkazní břemeno stanovené v § 31 odst. 8 daňového řádu, neboť neprokázal, že dodavatelé uvedení na daňových dokladech službu neuskutečnili; žalovaný pouze rozvedl svá zjištění týkající se DPH jiných subjektů, ty však s žalobcem nesouvisí a nemohou tak být důkazem v jeho daňovém řízení. Městský soud se ztotožnil s názorem žalovaného, že za rozhodující nelze považovat pouhé doložení a existenci jednotlivých účetních a jiných dokladů, ale řádné prokázání, že výše uvedená a zcela konkrétní zdanitelná plnění byla žalobcem přijata v souladu s § 19 zákona o DPH tak, aby zakládala nárok žalobce na odpočet DPH v posuzovaném zdaňovacím období. Soud tak přisvědčil žalovanému, že to byl žalobce, kdo neunesl své důkazní břemeno ve smyslu § 31 daňového řádu. Ve vztahu k fakturám vystaveným p. L. městský soud uvedl, že k otázce dodání předmětného zboží tímto dodavatelem žalobce opakovaně navrhl jako důkazní prostředek výslech svědka p. L., přestože mu byla známa skutečnost, že uvedená osoba je nekontaktní. Jiné důkazy žalobce nepředložil. Zjištění, které získal správce daně na základě dožádání, a to že p. L. nevykázal v předmětném období žádné zdanitelné plnění, dle soudu nemusí nutně znamenat, že p. L. zdanitelné plnění neuskutečnil, nicméně vyvolává důvodné pochybnosti o jeho uskutečnění. Chce-li žalobce, aby mu byl nárok na odpočet daně uznán, pak musí tyto pochybnosti vyvrátit, což se v daném případě nestalo. Soud dále nepřisvědčil tvrzení žalobce, že z prohlášení p. S. a z jeho svědecké výpovědi plyne, že mu p. S. dodal stavební materiál. Z uvedených důkazů vyplynuly zásadní rozpory, pro něž je nelze osvědčit jako důkazy toho, že citovaný dodavatel poskytl plnění dle předmětných faktur. Žalobce dle městského soudu neunesl své důkazní břemeno ani ve

vztahu k fakturám vystaveným p. B. Soud v této souvislosti odkázal na své závěry u dodavatele p. L., neboť žalobce předložil k prokázání svých tvrzení obdobné důkazní prostředky. K prohlášení p. B. uvedl, že to samo o sobě není způsobilé doložit dodání zboží, není-li zároveň doplněno jinými důkazními prostředky. Navíc jeho pravdivost lze mít s ohledem na zjištění správce daně, získané na základě dožádání finančního orgánu, za vyvrácenou. Městský soud dále odmítl argumentaci žalobce, podle níž na něj správce daně nepřípustně přenášel důkazní břemeno ve věci jiného daňového subjektu a že nemůže nést následky toho, že některé subjekty již dnes neexistují či neplní své povinnosti.

[5] Městský soud dále konstatoval, že námitkami žalobce, podle nichž byl závažným problémem při daňové kontrole požadavek správce daně, aby svědek dokazoval svoji výpověď, a dále že správce daně hodnotil tytéž daňové doklady jinak z hlediska daně z příjmů a jinak z hlediska daně z přidané hodnoty (námitky žalobce uvedl v doplnění žaloby ze dne 16. 6. 2009), se nemohl zabývat, neboť nebyly uplatněny v zákonné lhůtě dvou měsíců.

[6] Soud na závěr dodal, že obdobné žaloby řešil pod sp. zn. 11 Ca 311/2007, sp. zn. 11 Ca 312/2007, sp. zn. 11 Ca 313/2007, sp. zn. 7 Ca 286/2007 a sp. zn. 11 Ca 310/2007 a s výjimkou posledně zmíněného byly jeho rozsudky obsahující shodné závěry po kasačních stížnostech žalobce potvrzeny Nejvyšším správním soudem. V posledně citované věci Nejvyšší správní soud kasační stížnosti vyhověl k námitce, která se týkala jiného dodavatele a kterou žalobce neuplatnil v ostatních věcech.

II.

[7] Proti rozsudku podal žalobce včas kasační stížnost. V té nejprve polemizoval se závěry městského soudu týkajícími se posouzení skutkového stavu. Soud se dle něj neseznámil se všemi okolnostmi daňové kontroly a žaloby a jeho hodnocení skutkového stavu je velmi obecné. Pro zjištění skutkového stavu a následné stanovení DPH považuje stěžovatel za rozhodující, že zboží bylo fakticky dodáno (služba byla poskytnuta) a že toto zdanitelné plnění uskutečnil dodavatel deklarovaný na daňovém dokladu. K p. L. stěžovatel namítl, že skutečnost, že byl uvedený dodavatel v průběhu řízení před správcem daně nekontaktní, nemůže jít k tíži stěžovatele. K prokázání tvrzených skutečností stěžovatel navrhl mnohé důkazní prostředky (např. faktury, skladovou evidenci – vše založeno v daňovém spisu Finančního úřadu Praha 6). Správce daně ani soud k nim ovšem nepřihlédli. Ve vztahu k p. S. a k p. B. stěžovatel opět namítl, že správci daně nabízel mnohé důkazní prostředky. Kromě svědecké výpovědi, faktur a dokladů o platbě předložil stěžovatel kompletní skladovou evidenci. Jako důkazní prostředek správci daně dále nabídl inventury a zprávu auditora, správce daně však o tyto důkazy neprojevil zájem. Správce daně také odmítl vyslechnout stěžovatelem navrhovaného svědka - paní Ž., účetní p. S. V případě, že dopravu a uskladnění zajišťoval dodavatel (jak stanoví smlouvy o skladování), tak žádné další doklady stěžovatel nemohl vlastnit.

[8] Stěžovatel dále brojil proti způsobu, jakým byly městským soudem posouzeny některé pro věc rozhodné právní otázky, a to konkrétně otázka zatížení stěžovatele důkazním břemenem ve věci jiného daňového subjektu a rozložení důkazního břemene mezi stěžovatele a správce daně. Ve vztahu k první z uvedených otázek stěžovatel namítl,

že soud v odůvodnění svého rozsudku souhlasil s tím, že správní orgán ve svém rozhodnutí rozváděl svá zjištění týkající se DPH jiného daňového subjektu (dodavatele stěžovatele). Ty se ale dle stěžovatelova názoru nemohou stát důkazem v jeho daňovém řízení. Jestliže je totiž správcem daně nucen prokazovat plnění poskytnuté jeho dodavatelem, pak jej stíhá důkazní břemeno ve věci jiného daňového subjektu, což je nepřípustné. Na podporu svého názoru citoval jednak nález Ústavního soudu ze dne 15. 5. 2001, č. j. IV. ÚS 402/99 (všechna zde uváděná rozhodnutí Ústavního soudu jsou dostupná na http://nalus.usoud.cz), dále pak rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 3. 2005, č. j. 5 Afs 131/2004 - 45 (všechna zde uváděná rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupná na www.nssoud.cz). Ve vztahu k druhé ze zmíněných námitek stěžovatel uvedl, že městský soud nesprávně aproboval postup žalovaného, který se vyhnul své zákonné povinnosti, již mu ukládá § 31 odst. 8 písm. c) daňového řádu. Na základě citovaného ustanovení stíhá správce daně důkazní břemeno ve věci prokázání tvrzení, že shora uvedený dodavatel neuskutečnil předmětné zdanitelné plnění. Stěžovatel během daňového řízení předložil ve smyslu § 31 odst. 9 daňového řádu dostatek důkazních prostředků k prokázání svých tvrzení, proto již důkazní břemeno netížilo jej, ale správce daně. Ten však toto břemeno neunesl. Stěžovatel v této souvislosti poukázal rovněž na § 2 odst. 7 citovaného zákona. Protože dle správce daně předmětný dodavatel zboží stěžovateli vůbec nedodal (neposkytl služby) a jednalo se tak o pokus o zastření skutečného obsahu právního úkonu stavem formálně právním ze strany účastníka, stíhalo důkazní břemeno ve věci prokázání těchto skutečností správce daně. Správce daně nepředložil žádný důkaz, ze kterého by jednoznačně vyplynulo, že zboží nebylo dodáno nebo služby nebyly poskytnuty. Pokud chce správce daně vyvrátit tvrzení stěžovatele, je povinen prokázat, že zboží dodal jiný dodavatel než dodavatel deklarovaný na daňových dokladech předložených stěžovatelem, popřípadě prokázat, že žádný dodavatel nebyl.

[9] Stěžovatel konečně také zpochybnil závěr městského soudu, že některé z žalobních námitek byly uplatněny po zákonné lhůtě. Soud se tak vůbec nezabýval námitkou, podle níž správce daně požadoval v rozporu s logikou zákona na svědkovi prokazování jeho svědecké výpovědi. Dále se soud nezabýval námitkou, že správce daně nevysvětlil, proč hodnotil předmětné dodávky odlišně z hlediska DPH a z hlediska daně z příjmů. Zboží zakoupené stěžovatelem přitom bylo vždy následně se ziskem prodáno. Tyto náklady nebyly správcem daně nikdy zpochybněny a správce daně nikdy nevysvětlil, proč neuznal předmětné dodávky zboží pouze z hlediska zákona o DPH. V daném případě se dle stěžovatele nejedná o rozšiřování žaloby o další žalobní body ve smyslu § 71 odst. 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s."). Stěžovatel uvedeným argumentem pouze dokládal chybné hodnocení skutkového stavu ze strany správce daně. Tento žalobní bod přitom řádně uvedl již ve včas podané žalobě. Jestliže by se Nejvyšší správní soud v této otázce ztotožnil s názorem soudu první instance, jednalo by se o porušení ústavně zaručeného práva na spravedlivý proces. Stěžovatel dále poukázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 11. 2008, č. j. 1 Afs 128/2008 - 136. Městský soud se tímto rozhodnutím v odůvodnění svého rozsudku sice zabýval, avšak dospěl k závěru, že se týkalo jiného dodavatele. S tím stěžovatel nesouhlasí, shora uvedené rozhodnutí totiž zahrnovalo i obchodní případ T. H., který je skutkově naprosto totožný s předmětem této žaloby. Nejvyšší správní soud přitom zrušil rozsudek městského soudu v celém rozsahu.

[10] Žalovaný využil svého práva vyjádřit se ke kasační stížnosti. Ve vztahu k tvrzení stěžovatele, že navrhoval mnohé důkazní prostředky, které byly následně vyhodnoceny v rozporu se skutečností, uvedl, že stěžovatel sice předložil účetnictví, smlouvu s p. S. a skladovou evidenci, ale ty byly vedeny pouze na základě faktur od předmětných dodavatelů, aniž by stěžovatel věděl, kde je předmět plnění skladován či ho někdy viděl. Je zřejmé, že se v daném případě jedná pouze o formálně vedené evidence, které se nemohou stát důkazem o přijetí předmětu plnění stěžovatelem. Za takový důkaz nelze označit ani stěžovatelem předložená prohlášení jeho dodavatelů, neboť jejich správnost byla správcem daně vyvrácena. Žalovaný dále zdůraznil, že předmětná zjištění u dodavatele stěžovatele nebyla označena za důkaz o tom, že plnění nebylo poskytnuto, ale byla posouzena jako důkazní prostředek neprokazující přijetí zdanitelného plnění v rozsahu a od uvedeného dodavatele.

[11] Ve vztahu k námitkám týkajícím se posouzení právních otázek ve věci odkázal žalovaný na své vyjádření k žalobě, protože stěžovatel v těchto bodech v podstatě pouze opakuje svou argumentaci uvedenou v žalobě. K námitkám stěžovatele týkajícím se dokazování svědecké výpovědi žalovaný uvedl, že finanční úřad byl oprávněn vyzvat svědka k předložení listin, které se mohly stát důkazním prostředkem v daňovém řízení stěžovatele. Toto právo dává správci daně ustanovení § 34 odst. 4 daňového řádu. Tímto postupem nedošlo k nepřípustnému přenesení důkazního břemene, finanční úřad tak pouze zjišťoval skutkový stav, což mu ukládá § 31 odst. 2 téhož zákona. Navíc uvedenou námitku, stejně jako námitku rozdílného přístupu z hlediska DPH a daně z příjmů, stěžovatel prvně vznesl až v doplnění žaloby ze dne 16. 6. 2009. Vzhledem k tomu, že ústní jednání bylo městským soudem nařízeno na den 24. 6. 2009, bylo doplnění žaloby předáno zástupkyni žalovaného až při tomto jednání. Z tohoto důvodů se žalovaný k těmto námitkám nevyjádřil v žalobou napadeném rozhodnutí, ani ve svém vyjádření k žalobě. K rozhodnutí Nejvyššího správního soudu č. j. 1 Afs 128/2008 - 136 žalovaný uvedl, že důvodem pro zrušení rozsudku městského soudu (a následně i rozhodnutí žalovaného) byly skutečnosti vztahující se k neuznání nároku na odpočet daně od p. P.

[12] Pro úplnost žalovaný odkázal na usnesení Ústavního soudu ze dne 20. 8. 2009, sp. zn. I. ÚS 674/09, kterým Ústavní soud odmítl pro zjevnou neopodstatněnost ústavní stížnost stěžovatele proti rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 1. 2009, č. j. 1 Afs 129/2008 - 76 (týkajícím se stěžovateli dodatečně vyměřené daně z přidané hodnoty z důvodu neuznání nároku na odpočet daně z dokladů vystavených jménem p. S. a p. H.).

[13] Nejvyšší správní soud usnesením předsedkyně rozhodujícího senátu ze dne 17. 5. 2010, č. j. 1 Afs 8/2010 - 139, vyzval stěžovatele, aby doplnil kasační stížnost o specifikaci, které konkrétní pasáže žaloby ze dne 22. 11. 2007 lze dle jeho názoru považovat za žalobní body, jejichž doplnění představují následující námitky obsažené v jeho podání městskému soudu ze dne 16. 6. 2009: námitka, podle níž byl závažným problémem při daňové kontrole požadavek správce daně, aby svědek dokazoval svoji výpověď, a dále námitka, že správce daně hodnotil tytéž daňové doklady jinak z hlediska daně z příjmů a jinak z hlediska daně z přidané hodnoty.

[14] V doplnění kasační stížnosti ze dne 24. 5. 2010 stěžovatel stručně uvedl, že předmětné námitky specifikují žalobní bod 2 (tedy zjišťování skutkového stavu). Správci daně těmito námitkami vyčítá chybné zjištění skutkového stavu a absenci řádného odůvodnění rozdílného posuzování skutkového stavu. Zcela konkrétně lze dle stěžovatele námitky podřadit pod odst. 2 a 3 na str. 5 žaloby.

III.

[15] Kasační stížnost není důvodná.

[16] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval námitkami, jimiž stěžovatel zpochybnil závěr městského soudu, že některé z jeho žalobních námitek byly uplatněny po zákonné lhůtě, a dále poukazem stěžovatele na rozsudek zdejšího soudu ze dne 19. 11. 2008, č. j. 1 Afs 128/2008 - 136 (blíže viz bod [9] výše). Citovaným rozsudkem Nejvyšší správní soud zrušil rozhodnutí městského soudu týkající se stěžovateli dodatečně vyměřené daně z přidané hodnoty. Vyhověl tak stěžovatelově kasační námitce, podle níž se městský soud nedostatečně zabýval otázkou duplicitního výběru daně. Podle odůvodnění uvedeného rozsudku obecně platí zásada, „*podle níž je třeba považovat každé daňové řízení za samostatné. To však neznamená, že by zjištění učiněná správcem daně v jednom řízení byla naprosto irelevantní pro správce daně (třeba i odlišného) v řízení jiném. Se stěžovatelem lze proto souhlasit, že výsledky úzce skutkově souvisejících řízení ve věci jeho daňové povinnosti a daňových povinností jeho dodavatelů nemůže příslušný správce daně ve věci stěžovatele ignorovat, jsou-li mu stěžovatelem jejich souvislosti předestřeny*“. Argumentaci městského soudu, který se v dané věci dovolával existence rozdílných předpisů regulujících daň z přidané hodnoty a daň z příjmů, tak Nejvyšší správní soud shledal nedostatečnou, protože nestačí poukázat „*na samostatnost daňových řízení, či rozdílnost mechanismů DPH a daně z příjmů, ale je třeba konkrétně ukázat, zda správce daně v daných případech dostatečně zdůvodnil, proč vyvozuje na základě totožných daňových dokladů odlišná zjištění, než jiní správci daně, případně proč on sám posoudil totožný doklad odlišným způsobem v řízení o DPH a v řízení o dani z příjmů. Z tohoto důvodu je třeba považovat rozsudek městského soudu v daném bodě za nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů.*“

[17] V dalších rozsudcích týkajících se stěžovatele a vztahujících se k odlišným zdaňovacím obdobím však Nejvyšší správní soud kasační stížnosti stěžovatele zamítl (rozsudky ze dne 8. 1. 2009, č. j. 1 Afs 129/2008 - 76, a ze dne 11. 6. 2009, č. j. 1 Afs 32/2009 - 70). V těchto věcech Nejvyšší správní soudu považoval kasační stížnosti v rozsahu námitky týkající se rozdílného přístupu správce daně z hlediska daně z přidané hodnoty a daně z příjmů za nepřípustné podle § 104 odst. 4 s. ř. s., protože se opíraly o důvody, které stěžovatel neuplatnil v řízeních před městským soudem, ač tak učinit mohl. V rozsahu zbylých námitek shledal Nejvyšší správní soud kasační stížnosti nedůvodné.

[18] V nyní posuzovaném případě stěžovatel námitku týkající se rozdílného přístupu správce daně z hlediska daně z přidané hodnoty a daně z příjmů (spolu s námitkou, že správce daně postupoval v rozporu se zákonem, jestliže požadoval, aby svědek dokazoval svoji svědeckou výpověď) uplatnil již v řízení před městským soudem, avšak je otázkou, zda tak učinil řádným způsobem. Podle městského soudu se těmito žalobními námitkami nebylo možno věcně zabývat, protože je stěžovatel poprvé uplatnil až v doplnění žaloby ze

dne 16. 6. 2009, tedy zjevně po uplynutí dvouměsíční lhůty stanovené zákonem k podání žaloby. Z tohoto důvodu také městský soud odlišil přezkoumávanou věc od věci vedené pod sp. zn. 11 Ca 310/2007, v níž rozhodnutí žalovaného v návaznosti na rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 1 Afs 128/2008 - 136 zrušil.

[19] Řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu podle Hlavy II. soudního řádu správního je koncipováno v souladu s dispoziční zásadou a se zásadou koncentrace řízení. Podle věty třetí § 71 odst. 2 s. ř. s.: „*Rozšířit žalobu na dosud nenapadené výroky rozhodnutí nebo ji rozšířit o další žalobní body může* [žalobce] *jen ve lhůtě pro podání žaloby*." Judikatura Nejvyššího správního soudu proto důsledně rozlišuje mezi doplněním řádně uplatněných žalobních bodů (které je možné provést i po uplynutí lhůty k podání žaloby) a rozšířením žaloby na dosud nenapadené výroky nebo o další žalobní body (což může žalobce učinit pouze v rámci uvedené lhůty; soud navíc nemůže její zmeškání ani prominout, s ohledem na znění § 72 odst. 4 s. ř. s.). Klíčovou otázkou tedy je, zda námitky uplatněné stěžovatelem v doplnění žaloby ze dne 16. 6. 2009 představují rozšíření žaloby, anebo doplnění žaloby v užším (tj. výše uvedeném) smyslu.

[20] V případě obou sporných námitek se Nejvyšší správní soud ztotožňuje se závěrem městského soudu, který je považoval za nepřípustné rozšíření žaloby. Jak Nejvyšší správní soud zjistil ze soudního spisu, v žalobě ze dne 22. 11. 2007 žádná z těchto námitek obsažena nebyla. K námitce stěžovatele, že poukazem na odlišné hodnocení daňových dokladů z hlediska daně z příjmů a z hlediska daně z přidané hodnoty pouze dokládal chybné hodnocení skutkového stavu ze strany správce daně, přičemž tento bod byl obsažen již v žalobě, Nejvyšší správní soud uvádí následující. Námitka, podle níž správní orgán nepřesně zjistil skutkový stav, je sama o sobě natolik obecná, že soud není schopen bez její další specifikace určit, z jakých konkrétních důvodů považuje žalobce napadené rozhodnutí za nezákonné. Stěžovatel přitom tuto námitku v žalobě upřesnil, avšak jeho argumentace mířila naprosto odlišným směrem, než předmětná námitka z doplnění žaloby - stěžovatel v žalobě v zásadě uvedl, že je rozhodující, že zboží bylo fakticky dodáno a že toto zdanitelné plnění uskutečnil dodavatel deklarovaný na daňovém dokladu, a dále že správce daně rozvedl svá zjištění týkající se jiných subjektů, která s žalobcem nesouvisí a nemohou tak být důkazem v jeho daňovém řízení. Stěžovatel nebyl schopen specifikovat, v kterých konkrétních pasážích žaloby jsou obsaženy žalobní body, jejichž doplnění představují výše uvedené námitky obsažené v doplnění žaloby ze dne 16. 6. 2009, ani k výzvě Nejvyššího správního soudu. V reakci na tuto výzvu odkázal na odstavce 2 a 3 na str. 5 žaloby, v nichž však argumentuje opět pouze tím, že zboží uvedené na daňových dokladech vystavených daným dodavatelem (v tomto případě p. B.) prokazatelně užil na podnikání a že skutečnost, že dodavatel uskutečnění zdanitelných plnění dle uvedených faktur nevykázal ve svém daňovém přiznání, neznamená, že daňové doklady nevystavil a daňové plnění neuskutečnil. Je tedy zjevné, že městský soud se na základě argumentace obsažené v žalobě otázkou rozdílného přístupu správce daně z hlediska daně z přidané hodnoty a daně z příjmů zabývat vůbec nemohl a že pozdější uplatnění této námitky představovalo rozšíření žaloby. Totéž platí pro námitku, že správce daně postupoval v rozporu se zákonem, jestliže požadoval, aby svědek dokazoval svoji svědeckou výpověď. Uvedené kasační námitky jsou tedy nedůvodné.

[21] Stěžovatel dále namítl nesprávné posouzení právních otázek městským soudem, tedy že byl poškozen jednak nepřípustným zatížením důkazním břemenem ve věci jiných daňových subjektů, jednak nesprávným rozložením důkazního břemene mezi něj a správce daně (viz bod [8] výše). Tyto námitky se úzce prolínají s námitkami týkajícími se posouzení skutkového stavu soudem (viz bod [7] výše).

[22] K tomu Nejvyšší správní soud uvádí, že daňové řízení je postaveno na zásadě, že každý daňový subjekt má povinnost sám daň přiznat, tedy má břemeno tvrzení, ale také povinnost toto své tvrzení doložit, tj. má i břemeno důkazní. Toto své břemeno daňový subjekt plní v důkazním řízení, které vede správce daně. Podle ustanovení § 31 odst. 9 daňového řádu 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. Pravidlo, že v daňovém řízení nese důkazní břemeno daňový subjekt, má některé výjimky –ve věci stěžovatele je podstatné zejména ustanovení § 31 odst. 8 písm. c) citovaného zákona, podle něhož správce daně prokazuje existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví a jiných povinných evidencí či záznamů, vedených daňovým subjektem. Uvedená ustanovení daňového řádu vytvářejí vyvážený komplex povinností tvrzení a důkazních povinností mezi daňovým subjektem a správcem daně.

[23] K rozložení těchto povinností se zdejší soud již opakovaně vyjádřil, viz např. rozsudek ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 - 119. Podle něj splní daňový subjekt „*svoji povinnost důkazní ve vztahu k tvrzením, která správci daně předestře, prokáže-li tato tvrzení svým účetnictvím, ledaže správce daně prokáže [§ 31 odst. 8 písm. c) d. ř.], že ve vztahu k těmto tvrzením je účetnictví daňového subjektu nevěrohodné, neúplné, neprůkazné nebo nesprávné. Správce daně nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případu 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 účetnictví nevěrohodným, neúplným, neprůkazným nebo nesprávným. 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 případu) či nepřímo (celkovou nevěrohodností účetnictví, i když toto na první pohled o konkrétním účetním případu předepsané informace poskytuje) zatemní obraz o hospodaření daňového subjektu. Správce daně je zde povinen identifikovat konkrétní skutečnosti, na základě nichž hodnotí předložené účetnictví jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné.*“ K dané otázce lze rovněž odkázat na judikaturu Ústavního soudu, např. na jeho nález ze dne 24. 4. 1996, sp. zn. Pl. ÚS 38/95 (publikováno ve sbírce zákonů pod č. 130/1996 Sb.). Zde Ústavní soud konstatoval, že správce daně samozřejmě nemůže postupovat zcela libovolně a požadovat po daňovém subjektu prokázání čehokoliv, nicméně je zcela v souladu s § 31 odst. 9 daňového řádu, pokud požaduje prokázání toho, co daňový subjekt sám tvrdí.

[24] V případech, které jsou nyní předmětem soudního přezkumu, pojal správce daně pochyby o průkaznosti údajů obsažených v účetnictví na základě informací sdělených dožádanými místně příslušnými správci daně dodavatelů stěžovatele. K p. L. sdělil Finanční úřad Ostrava II, že uvedený daňový subjekt od 3. čtvrtletí 2000 nepodává přiznání k dani z přidané hodnoty ani nereaguje na výzvy k podání, za rok 2002 a 2003 rovněž nepodal přiznání k dani z příjmů fyzických osob. K p. B. uvedl Finanční úřad pro Prahu 9, že

poslední daňové přiznání k DPH podal uvedený daňový subjekt za 3. čtvrtletí 2002. Z fotokopií daňových přiznání p. S. dožádaných od Finančního úřadu v Přerově dále správce daně zjistil, že citovaný daňový subjekt přiznal za rok 2002 pouze 5 % DPH na výstupu, a to za stavební činnost, která je předmětem jeho podnikatelské činnosti. Žádnou 22 % DPH na výstupu v roce 2002 nevykázal, ačkoli si stěžovatel na předmětných fakturách nárokoval 22% DPH na vstupu. Tyto své pochyby o průkaznosti údajů obsažených na sporných fakturách identifikoval správce daně ve svých výzvách stěžovateli. Důkazní břemeno proto nadále tížilo v souladu s § 31 odst. 9 daňového řádu stěžovatele a bylo věcí jeho volby, jaké prostředky zvolí k rozptýlení pochybností správce daně.

[25] Stěžovatel následně předal správci daně svou skladovou evidenci, smlouvu o zajištění skladování uzavřenou s p. S. a zejména písemná prohlášení p. L., p. S. a p. B., v nichž uvedení potvrdili uskutečnění zdanitelných plnění vykázaných předmětnými fakturami. Jelikož tyto důkazní prostředky pochybnosti správce daně o věrohodnosti sporných faktur nerozptýlily (pro rozpor s údaji sdělenými místně příslušnými správci daně), pak je zcela legitimní postup správce daně, který se snažil vést další důkazní řízení v této oblasti. Nejedná se proto o nepřípustné zatížení důkazním břemenem ve věci jiného subjektu, jak namítá stěžovatel. Naopak, stěžovatel při snaze unést své důkazní břemeno sám zvolil především důkazní prostředky, které se vztahují k jeho dodavatelům.

[26] Správce daně se tedy pokusil předvolat citované dodavatele k výslechu (dle návrhu stěžovatele). Jak p. L., tak p. B. však byli nekontaktní, a tak se správci daně podařilo vyslechnout pouze p. S., a to dne 26. 7. 2005. Svědka ještě v den jeho výslechu vyzval, aby předložil veškeré listiny, které má k dispozici a kterými by mohl doložit své výpovědi o nákupu, zaplacení, skladování a přepravě zboží pro stěžovatele [zde Nejvyšší správní soud toliko na okraj - neboť námitku, že správce daně nemůže požadovat po svědkovi, aby dokazoval svoji svědeckou výpověď, shledal opožděnou (viz bod [20] výše) - poukazuje na možnost správce daně vyzvat třetí osoby k součinnosti, zakotvenou v § 34 odst. 4 daňového řádu]. Správce daně následně dospěl k závěru, že údaje uvedené svědkem v jeho písemném prohlášení a při výslechu je třeba považovat za nepravdivé. V tomto bodě je pak třeba dát za pravdu stěžovateli v tom, že důkazní břemeno ve věci prokázání nepravdivosti tvrzení svědků o uskutečnění zdanitelných plnění tížilo s ohledem na § 31 odst. 8 daňového řádu správce daně.

[27] Ten však své důkazní břemeno v této věci unesl. Jak vyplývá ze stanoviska správce daně z 18. 11. 2005, č. j. 278459/05/006932/2464, a ze Zprávy o kontrole daně, správce daně dospěl k uvedeným závěrům o nepravdivosti tvrzení p. S. jednak na základě zjištění učiněných u jeho místně příslušného správce daně, jednak na základě důkazních prostředků, které mu coby svědek předložil k prokázání svých tvrzení. P. S. v prohlášení o dodání zboží uvedl, že zdanitelná plnění dle předmětných faktur nevykázal z důvodu ztráty účetních dokladů při povodních a po vykradení auta. K vykradení auta (při kterém se měly ztratit doklady za 4. čtvrtletí 2002) mělo dle zápisu Policie ČR dojít 8. 2. 2003. Přiznání k DPH za 4. čtvrtletí 2002 však p. S. podal již dne 27. 1. 2003. Ve své výpovědi dále uvedl, že zboží, které měl dodat stěžovateli, měl nakoupeno pro vlastní akci, kterou neuskutečnil v důsledku povodní (srpen 2002). Podle předložených příjemek k předmětným fakturám však stěžovatel převzal zboží ještě v období před povodněmi. Zničení účetních dokladů při povodni včetně fotodokumentace svědek ohlásil místně

příslušnému FÚ v Přerově. Prověření údajného zničení dokladů svědka provedl na žádost FÚ v Přerově FÚ pro Prahu 8 již v roce 2002. Šetřením vyšlo najevo, že v žádném případě nemohlo dojít k jakémukoli poškození či zničení účetních a daňových dokladů p. S. v roce 2002 při srpnových povodních v souvislosti s jejich údajným uložením na adrese P. 8, V. 1a/622, protože uvedená osoba zde již řadu měsíců neměla k dispozici žádné prostory.

[28] Z uvedeného je evidentní, že správce daně ve věci prokázání nepravdivosti tvrzení dodavatelů stěžovatele o uskutečnění předmětných plnění své důkazní břemeno ve smyslu § 31 daňového řádu unesl. Přičemž správce daně nezpochybnil skutečnost, že stěžovatel prokázal, že zboží uvedené na předmětných fakturách evidoval na skladě a následně je prodal nebo spotřeboval. Nebyl však podle něj schopen prokázat, že by je přijal od dodavatelů, kteří jsou na fakturách deklarováni. Stěžovatel sice namítl, že se nespoléhal pouze na prohlášení svých dodavatelů a předložil řadu dalších důkazů k prokázání svých tvrzení. K tomu však Nejvyšší správní soud, ve shodě s městským soudem, uvádí, že tyto důkazy (skladová evidence stěžovatele) samy o sobě nestačí k prokázání přijetí zboží od konkrétních dodavatelů. Tuto skutečnost stěžovatel prokazoval zejména jejich písemnými prohlášeními a výpovědí (případně navrhovanými výslechy, které se nepodařilo uskutečnit), které správce daně přesvědčivým způsobem vyvrátil. Vzhledem k celkovému kontextu není ani podstatné, že navrhované výslechy neproběhly z toho důvodu, že svědci byli nekontaktní. Byl to stěžovatel, koho tížilo důkazní břemeno a kdo měl povinnost rozptýlit pochybnosti správce daně. Nemožnost tyto svědky vyslechnout tak mohla jít k jeho tíži. Ke kasační námitce, podle níž stěžovatel jako důkazní prostředek správci daně dále nabídl inventury a zprávu auditora, avšak správce daně o tyto důkazy neprojevil zájem, Nejvyšší správní soud v souladu s § 104 odst. 4 s. ř. s nepřihlíží, protože se opírá o důvody, které stěžovatel neuplatnil v řízení před městským soudem, ač tak učinit mohl.

[29] Ve vztahu ke stěžovatelem namítanému neprovedení důkazu ve formě výslechu účetní p. S. p. Ž. Nejvyšší správní soud souhlasí se závěrem městského soudu, který postup správce daně aproboval. Jak plyne ze správního spisu, uvedená svědkyně již při místním šetření v listopadu 2004 sdělila správci daně, že za předmětné období nemá žádné účetní podklady vztahující se k p. S. (protože je již navrátila po zpracování daňového přiznání) a k podnikání uvedené osoby se nemůže nijak vyjádřit. Tento důvod neprovedení výslechu svědkyně byl stěžovateli sdělen ve stanovisku správce daně ze dne 25. 8. 2006, č. j. 236075/06/006932/2464. Stěžovatel pak nikdy v průběhu správního ani soudního řízení nespecifikoval, k jakým konkrétním skutkovým okolnostem má být tato svědkyně vyslechnuta a jak může její případná výpověď ovlivnit skutečnosti, které byly zjištěny správcem daně v průběhu daňového řízení.

[30] Lze tak uzavřít, že správce daně na stěžovatele nepřenášel důkazní břemeno nad rámec toho, co mu umožňuje zákon. Stejně tak nelze přisvědčit stěžovatelově námitce, podle níž se městský soud neseznámil se všemi okolnostmi daňové kontroly a žaloby a jeho hodnocení skutkového stavu je velmi obecné. Odůvodnění napadeného rozhodnutí městského soudu je naopak velice podrobné, zcela konkrétně se vyrovnává se všemi řádně uplatněnými žalobními námitkami, a to plně v intencích výše uvedených závěrů, k nimž dospěl při posuzování věci Nejvyšší správní soud.

IV.

[31] Nejvyšší správní soud tedy shledal námitky stěžovatele nedůvodnými. Jelikož v řízení nevyšly najevo ani žádné vady, k nimž musí kasační soud přihlížet z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 s. ř. s.), zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou (§ 110 odst. 1 věta druhá s. ř. s.).

[32] O náhradě nákladů řízení bylo rozhodnuto podle § 60 odst. 1 za použití § 120 s. ř. s. Žalobce nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti, neboť ve věci neměl úspěch; žalovanému správnímu orgánu, kterému by jinak jakožto úspěšnému účastníku řízení právo na náhradu nákladu řízení příslušelo, náklady řízení nevznikly.

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

V Brně dne 22. června 2010

JUDr. Lenka
Kaniová
předsedkyně senátu