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. 15188/07-1300-105163, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 13. 5. 2009, č. j. 9 Ca 378/2007 - 55,

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 13. 5. 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 2001, č. j. 274910/06/006513/8452, vystavenému dne 19. 10. 2006 Finančním úřadem pro Prahu 6 (dále jen „správce daně“) na částku 340 344 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 2001. 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 doklady č. 54/01 (interní číslo žalobce 169), č. 55/01 (167), č. 56/01 (175) a č. 57/01 (172), vystavené dodavatelem T. H. 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 2001 (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 námitkám týkajícím se, Zprávy o kontrole daně uvedl, že z této zřetelně vyplývá, jaké skutečnosti byly podkladem pro závěr, že žalobce neprokázal přijetí zdanitelných plnění od p. H. Výše doměřené částky uvedená v rekapitulaci zprávy za patřičné zdaňovací období je přezkoumatelným způsobem přiřaditelná k předmětným fakturám vystaveným p. H. Soud tedy neshledal žádný úmysl správce daně poškodit žalobce a nezachovat jeho právem chráněné zájmy.

[4] Důvodnými neshledal ani námitky ohledně přenosu důkazního břemene na správce daně, tedy že je rozhodující, že zboží bylo fakticky dodáno, že toto zdanitelné plnění uskutečnil dodavatel deklarovaný na daňovém dokladu a že bylo na žalovaném, aby prokázal neuskutečnění předmětné služby dodavatelem uvedeným na daňovém dokladu. Městský soud zdůraznil, že v případě daně z přidané hodnoty není pro nárok na odpočet daně rozhodující, zda zboží bylo fakticky dodáno, ale v souladu s § 19 zákona o DPH je nutno řádně prokázat, že zboží bylo dodáno plátcem daně uvedeným na daňovém dokladu. V dané věci žalobce neprokázal, že dodavatel (p. H.) uvedený na předmětných daňových dokladech uskutečnil deklarovanou službu. Poskytnutí zdanitelného plnění žalobci bylo ze strany p. H. nejprve popřeno. K jeho prokázání nevedla ani následná odlišná výpověď uvedeného dodavatele ze dne 30. 6. 2005. T. H. se totiž ve své další výpovědi u svého správce daně ze dne 18. 11. 2005 vrátil k původnímu tvrzení o vystavení faktur jako finanční zástavy ke krytí půjček. Z dalšího dokazování navíc vyplynulo, že p. H. předmětné plnění poskytnout ani nemohl. Soud tak přisvědčil žalovanému, že to byl žalobce, kdo neunesl své důkazní břemeno ve smyslu § 31 daňového řádu. Městský soud stejně tak odmítl argumentaci žalobce, podle níž na něj správce daně nepřípustně přenášel důkazní břemeno ve věci jiného daňového subjektu.

[5] Městský soud dále odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 11. 2008, č. j. 1 Afs 128/2008 - 136 (všechna zde uváděná rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupná na www.nssoud.cz). Podle městského soudu byl tímto rozhodnutím sice zrušen jeho rozsudek č. j. 11 Ca 310/2007 - 85, avšak pouze v rozsahu, v němž se nezabýval námitkou duplicitního zdanění. Z rozsudku Nejvyššího správního soudu má být zřejmé, že ve vztahu k dodavateli žalobce, jímž byl také v tomto případě p. H., vzal Nejvyšší správní soud za prokázané důvodné pochybnosti správce daně o uskutečnění zdanitelného plnění.

[6] Městský soud konečně také konstatoval, že námitkou žalobce, podle níž správce daně hodnotil tytéž daňové doklady jinak z hlediska daně z příjmů a jinak z hlediska daně z přidané hodnoty, se nemohl zabývat, neboť nebyla uplatněna ani v odvolání, ani v dvouměsíční zákonné lhůtě k podání žaloby. Žalobce nadto při prvním jednání před soudem dne 6. 5. 2009 potvrdil, že v době, kdy podal žalobu v této věci, mu již byly známy závěry kontroly daně z příjmů a tato daňová kontrola již byla ukončena. Vzhledem k uvedenému má soud zato, že žalobce měl časový prostor uvedenou námitku uplatnit a uvést k ní i konkrétní skutečnosti v daňovém i soudním řízení.

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. Soud v rámci jednání nedal možnost a prostor pro doplnění a případné vysvětlení okolností průběhu daňové kontroly (soud zamítl návrh na výslech účastníka řízení). 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 prokázání tvrzených skutečností stěžovatel navrhl mnohé důkazní prostředky (např. inventury, faktury, skladovou evidenci – vše založeno v daňovém spisu Finančního úřadu Praha 6). Správce daně ani soud k nim ovšem nepřihlédli. Jako důkazní prostředek správci daně dále nabídl inventury a zprávu auditora, správce daně však o tyto důkazy neprojevil zájem. 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 rozsudku souhlasil s tím, že správní orgán ve svém rozhodnutí rozváděl 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. 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 dále poukázal na jiné vady řízení před soudem. Soud neprovedl důkladně důkazní řízení, neboť nepřipustil žádné další důkazní prostředky. Soud se také vůbec nezabýval námitkou, podle níž správce daně v rozporu s logikou zákona požadoval na svědkovi prokazování jeho svědecké výpovědi. Stejně tak se soud nezabýval námitkou, že stěžovatel podal v průběhu daňového řízení několik námitek na postup správce daně, následně podal žalobu proti rozhodnutí o námitce a správce daně, ačkoli byl o této skutečnosti informován, daňovou kontrolu bezodkladně ukončil - z toho stěžovatel dovozoval úmysl správce daně poškodit jej.

[10] Stěžovatel konečně také zpochybnil závěr městského soudu, že námitka, dle níž správce daně nevysvětlil, proč hodnotil předmětné dodávky odlišně z hlediska DPH a z hlediska daně z příjmů, nebyla uplatněna v dvouměsíční zákonné lhůtě. 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. Rovněž dle stěžovatele není pravdou, jak městský soud uvedl v části odůvodnění rozsudku shrnující jednání před soudem, že by zástupkyně žalovaného uvedla, že ji není známo, že by předmětné faktury byly uznány stěžovateli u daně z příjmů. Na jednání u soudu dne 13. 5. 2009 potvrdila tvrzení stěžovatele ohledně odlišného posuzování skutkového stavu u správce daně v rámci daně z přidané hodnoty a daně z příjmů. Stěžovatel dále poukázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 11. 2008, č. j. 1 Afs 128/2008 - 136. Shora uvedené rozhodnutí 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.

[11] 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 a skladovou evidenci, ale ty byly vedeny pouze na základě faktur od p. H., 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 předložené prohlášení p. H., neboť je v přímém rozporu s jeho tvrzením při svědecké výpovědi. 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. K námitce týkající se neumožnění výpovědi jednatele stěžovatele při jednání před soudem žalovaný uvádí, že jednatel stěžovatele byl účastníkem daňového řízení a mohl tak kdykoliv využít svého práva a vypovídat o skutečnostech, které považoval pro stanovení daňové povinnosti za podstatné.

[12] 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 při 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. 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.

[13] K námitkám týkajícím se jiných vad řízení před soudem žalovaný uvedl, že městský soud správně nepřipustil výpověď jednatele stěžovatele při jednání před soudem a současně neměl důvod provádět dokazování před soudem, protože stěžovatel neuvedl, které konkrétní důkazní prostředky nebyly dle jeho názoru finančním úřadem hodnoceny. K námitce stěžovatele ve věci rozdílného přístupu z hlediska daně z přidané hodnoty a daně z příjmů žalovaný uvedl, že danou námitku stěžovatel poprvé uplatnil až při jednání před soudem dne 6. 5. 2009, a tak se k ní správní orgány nemohly dříve vyjádřit. Při dalším jednání dne 13. 5. 2009 měl městský soud k dispozici vyjádření žalovaného ze dne 11. 5. 2009, který v něm konstatoval, že předmětné doklady nebyly předmětem doměření u daně z příjmů stěžovatele a současně uvedl důvody pro oprávněnost rozdílného přístupu u obou daní.

[14] 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. Ve všech třech zdaňovacích obdobích, o nichž bylo rozhodováno Nejvyšším správním soudem a potažmo Ústavním soudem, byla stěžovateli dodatečně vyměřena daň z přidané hodnoty z důvodu neuznání nároku na odpočet daně, mimo jiné i z dokladů vystavených jménem p. H.

[15] Nejvyšší správní soud usnesením předsedkyně rozhodujícího senátu ze dne 17. 5. 2010, č. j. 1 Afs 9/2010 - 92, 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 představuje námitka, podle níž správce daně hodnotil tytéž daňové doklady jinak z hlediska daně z příjmů a jinak z hlediska daně z přidané hodnoty.

[16] V doplnění kasační stížnosti ze dne 24. 5. 2010 stěžovatel stručně uvedl, že předmětná námitka specifikuje žalobní bod 2 (tedy zjišťování skutkového stavu). Správci daně touto námitkou vytýká chybné zjištění skutkového stavu a absenci řádného

odůvodnění rozdílného posuzování skutkového stavu. Zcela konkrétně lze dle stěžovatele námitku podřadit pod odst. 3 a 4 na str. 5 žaloby.

III.

[17] Kasační stížnost není důvodná.

[18] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval námitkou, kterou stěžovatel zpochybnil závěr městského soudu, že jedna z jeho žalobních námitek byla uplatněna 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 [10] 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.*“

[19] 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.

[20] V nyní posuzovaném případě stěžovatel námitku týkající se rozdílného přístupu správce daně z hlediska daně z přidané hodnoty a daně z příjmů uplatnil již v řízení před městským soudem, avšak je otázkou, zda tak učinil řádným způsobem. Podle městského soudu se touto žalobní námitkou nebylo možno věcně zabývat, protože ji stěžovatel poprvé uplatnil až při jednání před soudem dne 6. 5. 2009, tedy zjevně po uplynutí dvouměsíční lhůty stanovené zákonem k podání žaloby.

[21] 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 předmětná námitka uplatněná stěžovatelem při jednání před soudem dne 6. 5. 2009 představuje rozšíření žaloby, anebo doplnění žaloby v užším (tj. výše uvedeném) smyslu.

[22] Nejvyšší správní soud se v otázce hodnocení včasnosti této námitky ztotožňuje se závěrem městského soudu, který ji považoval za nepřípustné rozšíření žaloby. Jak Nejvyšší správní soud zjistil ze soudního spisu, v žalobě ze dne 22. 11. 2007 tato námitka 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 sice 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 představuje výše uvedená námitka vznesená při jednání před soudem dne 6. 5. 2009, ani k výzvě Nejvyššího správního soudu. V reakci na tuto výzvu odkázal stěžovatel na odstavce 3 a 4 na str. 5 žaloby, v nichž však opět uvádí odlišné námitky (tedy že v rozhodnutí žalovaného uvedené skutečnosti nejsou objektivně zjištěným skutkovým stavem, že jej nemůže stíhat důkazní břemeno ve věci smluvních vztahů jeho dodavatelů a že žalovaný neprokázal, že deklarovaný dodavatel zboží nedodal). Je tedy zjevné, že městský soud se na základě námitek obsažených 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. Uvedené kasační námitky jsou tedy nedůvodné.

[23] 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).

[24] 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.

[25] 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.

[26] V případech, které jsou nyní předmětem soudního přezkumu, pojal správce daně pochyby o průkaznosti údajů obsažených v účetnictví proto, že považoval za běžnou praxi menších stavebních firem, že po zakoupení se stavební materiál dopravuje přímo na stavbu (namísto skladování, které deklaroval stěžovatel), a dále s ohledem na informace sdělené dožádaným místně příslušným správcem daně dodavatele stěžovatele (Finančním úřadem pro Prahu 3). P. H. navíc dne 18. 11. 2004 vypověděl že předmětné faktury pro daňový subjekt vystavil, ale zdanitelné plnění, které je na nich deklarováno, neuskutečnil. Faktury nebyly určeny k zaúčtování, ale jako zástava za poskytnuté půjčky. Po vrácení půjček měly být skartovány. Tyto své pochyby o průkaznosti údajů obsažených na sporných fakturách identifikoval správce daně ve svých výzvách daňovému subjektu. Důkazní břemeno proto nadále tížilo v souladu s § 31 odst. 9 daňového řádu daňový subjekt a bylo věcí jeho volby, jaké prostředky zvolí k rozptýlení pochybností správce daně.

[27] Stěžovatel následně předal správci daně svou skladovou evidenci a zejména písemné prohlášení p. H., v němž uvedený dodavatel potvrdil uskutečnění zdanitelných plnění vykázaných předmětnými fakturami. Jelikož tyto důkazní prostředky pochybnosti správce daně o věrohodnosti sporných faktur nerozptýlily (v případě písemného prohlášení p. H. zejména pro rozpor s jeho dřívější výpovědí), 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 důkazní prostředky, které se vztahují k jeho dodavateli.

[28] Správce daně tedy předvolal p. H. k výslechu, který se uskutečnil dne 30. 6. 2005. Ještě tentýž den jej zároveň vyzval, aby předložil veškeré listiny, které má k dispozici a kterými by mohl doložit svou výpověď o nákupu, zaplacení, skladování a přepravě zboží pro stěžovatele. Správce daně následně dospěl k závěru, že údaje uvedené p. H. v jeho písemném prohlášení a při výslechu ze dne 30. 6. 2005 je třeba považovat za nepravdivé. Jeho prohlášení o uskutečnění předmětného zdanitelného plnění tak kvalifikoval jako dohodnuté spekulativní jednání smluvené osoby, jejíž snahou bylo dosáhnout zisku prostřednictvím odpočtu DPH. V tomto bodě je pak třeba dát za pravdu stěžovateli v tom, že důkazní břemeno ve věci prokázání nepravdivosti tvrzení p. H. o uskutečnění zdanitelných plnění tížilo s ohledem na § 31 odst. 8 daňového řádu správce daně.

[29] Ten však své důkazní břemeno v této věci unesl. Jak vyplývá ze Zprávy o kontrole daně, správce daně dospěl k uvedeným závěrům o nepravdivosti tvrzení p. H. jednak na základě zjištění učiněných u jeho místně příslušného správce daně, jednak na základě důkazních prostředků, které mu daný svědek předložil k prokázání svých tvrzení. P. H. svému správci daně předmětné faktury při kontrole vůbec nepředložil, namísto nich předložil pod shodnými čísly faktury vystavené pro zcela jiné odběratele a na zcela jiné částky. Coby svědek předložil správci daně stěžovatele nákupní faktury za stavební materiál z roku 2001 a 2002 a peněžní deník. Správce daně z faktur z roku 2001 odečetl zboží, které se na fakturách z daného roku určených pro daňový subjekt nevyskytuje. Zbývající částka představovala hodnotu zboží ve výši cca 200 000 Kč bez DPH, avšak celková částka na fakturách vystavených p. H. stěžovateli v roce 2001 byla 3 922 178 Kč bez DPH. Fakturované zboží nemohlo pocházet ani z podnikatelské činnosti dodavatele z předchozích let, neboť v daňovém přiznání za rok 2000 dodavatel vykázal hodnotu zásob k 31. 12. 2000 v řádech několika tisíc korun.

[30] Z uvedeného je evidentní, že správce daně ve věci prokázání nepravdivosti tvrzení dodavatele stěžovatele o uskutečnění předmětných plnění své důkazní břemeno ve smyslu § 31 daňového řádu unesl. Správce daně přitom 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 dodavatele, který je na fakturách deklarován. Stěžovatel sice namítl, že se nespoléhal pouze na prohlášení svého dodavatele 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 konkrétního dodavatele. Tuto skutečnost stěžovatel prokazoval zejména jeho písemným prohlášením a výpovědí, které správce daně přesvědčivým způsobem vyvrátil. 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. Co se týče návrhu stěžovatele na provedení výslechu jeho jednatele v řízení před městským soudem, zdejší

soud uvádí, že neshledává nic závadného na jeho zamítnutí. V dané věci bylo povinností účastníka řízení tvrdit veškeré právně podstatné skutečnosti v žalobě a výslech jeho jednatele by byl zcela nadbytečný. V čem konkrétně by spočíval jeho přínos není patrné ani ze soudního spisu, ani z kasační stížnosti.

[31] K námitkám ohledně jiných vad řízení před soudem (viz bod [9] výše) Nejvyšší správní soud uvádí, že zamítnutím návrhu na provedení výslechu jednatele stěžovatele se zabýval již v předchozím bodě. S městským soudem souhlasí také v tom, že vzhledem k důkladně zjištěnému skutkovému stavu v řízení před správním orgánem nebyly dány důvody pro provádění nového dokazování před soudem. Důvodnou není ani námitka, že se městský soud vůbec nezabýval žalobní námitkou, podle níž správce daně v rozporu s logikou zákona požadoval na svědkovi prokazování jeho svědecké výpovědi. Městský soud na straně 8 odst. 2 odůvodnění rozsudku zřetelně uvedl, z jakých důvodů považoval šetření u p. H. za oprávněné. Nejvyšší správní soud se s hodnocením městského soudu ztotožňuje, neboť právo správce daně vyzvat třetí osoby k součinnosti plyne z § 34 odst. 4 daňového řádu. Městský soud se vypořádal rovněž s žalobními námitkami týkajícími se žaloby podané stěžovatelem proti rozhodnutí o námitkách, které vznesl proti postupu správce daně (str. 6 - 7 odůvodnění rozsudku).

[32] Městský soud sice ve vztahu k rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 1 Afs 128/2008 - 136 mylně uvedl, že tímto rozhodnutím zdejší soud zrušil jeho rozsudek č. j. 11 Ca 310/2007 - 85 pouze v rozsahu, v němž se nezabýval námitkou duplicitního zdanění, a že zde Nejvyšší správní soud vzal za prokázané důvodné pochybnosti správce daně o uskutečnění zdanitelného plnění ve vztahu k p. H. Nejvyšší správní soud citovaným rozsudkem ve skutečnosti zrušil rozhodnutí městského soudu pro nesprávné posouzení otázky duplicitního zdanění v celém rozsahu a v odůvodnění rozsudku výslovně uvedl, že k dalším sporným otázkám se nijak nevyjadřuje. Toto dílčí pochybení městského soudu (v nyní posuzované věci) však nic nemění na správnosti jeho ostatních závěrů. Důvody, na nichž stojí rozsudek městského soudu, tak obstojí „v podstatné míře“, ve smyslu právního názoru vysloveného rozšířeným senátem Nejvyššího správního soudu v usnesení ze dne 14. 4. 2009, č. j. 8 Afs 15/2007 - 75 (Sb. NSS 1865/2009).

[33] 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 se naopak zcela konkrétně 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.

[34] 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.).

[35] 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