

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Matyášové, Ph.D. a soudců JUDr. Jakuba Camrdy, Ph.D. a JUDr. Ludmily Valentové v právní věci žalobce: **Ing. V. B.,** zastoupený JUDr. Jaroslavou Krybusovou, advokátkou se sídlem nám. Přemysla Otakara II. 16, České Budějovice, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Českých Budějovicích,** se sídlem Mánesova 3a, České Budějovice, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 8. 6. 2010, čj. 10 Af 32/2010 - 33,

takto:

I. Kasační stížnost se zamítá.

II. Žalovanému se náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznává.

Odůvodnění:

Rozhodnutím ze dne 2. 3. 2010, č. j. 1097/10-1300, žalovaný zamítl odvolání žalobce proti platebnímu výměru Finančního úřadu v Českých Budějovicích ze dne 3. 9. 2009, č. j. 220895/09/077910303331, jímž správce daně žalobci vyměřil nadměrný odpočet na dani z přidané hodnoty (dále také „DPH“) za zdaňovací období třetího čtvrtletí roku 2008 ve výši 75 996 Kč oproti částce 149 057 Kč vykázané v daňovém přiznání žalobce. Žalovaný tak potvrdil závěry správce daně, podle kterých žalobce neunesl důkazní břemeno ohledně uplatněného odpočtu daně u zdanitelného plnění údajně přijatého od společnosti KISTAV s.r.o. spočívajícího v dodání stavebních prací na střeše objektu, jenž žalobci sloužil k uskladnění obilí.

Rozhodnutí žalovaného žalobce napadl žalobou u Krajského soudu v Českých Budějovicích. V ní namítal, že důkazní povinnost ohledně sporného odpočtu daně splnil.

Byl to naopak správce daně, který neunesl důkazní břemeno ve smyslu § 31 odst. 8 písm. c) zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní“). V této souvislosti žalobce uváděl, že k výzvě správce daně předložil příslušný daňový doklad, tj. fakturu č. 2008052 vystavenou dne 20. 7. 2008 společností KISTAV s.r.o. na částku 457 590 Kč jako vyúčtování stavebních prací provedených v červenci roku 2008 na objektu „Neplachov sklad“. Žalobce dle svého mínění prokázal i nákup materiálu na předmětné stavební práce, když předložil fakturu č. 2009-0025, přičemž zároveň poukázal na smlouvu ze dne 30. 6. 2008 uzavřenou se společností Precis CZ a.s. Podle této smlouvy měl být materiál společností Precis CZ a.s. dodán ve dvou fázích. První dodávka materiálu se dle tvrzení žalobce uskutečnila dne 10. 7. 2008. Druhá část materiálu byla dodána dne 10. 4. 2009 a sloužila k výrobě štítových okrajů, které namontovala společnost Precis CZ a.s. (tedy nikoli již společnost KISTAV s.r.o.). Materiál byl fakturován po celkovém ukončení dodávky, o čemž svědčí právě faktura č. 2009-0025 vystavená dne 1. 4. 2009 společností Precis CZ a.s. Z této faktury naopak nelze dovozovat, kdy byl materiál dodán či kdy byl použit. Žalobce dále zdůraznil, že jak společnost KISTAV s.r.o., tak společnost Precis CZ a.s. byly v době realizace zakázky řádně zapsány v obchodním rejstříku a byly zároveň plátci DPH. Skutečnost, že si jednatel společnosti KISTAV s.r.o. přesně nepamatoval, jakým způsobem byla zakázka realizována, není důkazem o tom, že vypovídal nepravdivě. Taková skutečnost tedy dle žalobce nemohla vyvrátit věrohodnost, průkaznost či správnost uvedených účetních dokladů žalobce.

Krajský soud žalobu rozsudkem ze dne 8. 6. 2010, č. j. 10 Af 32/2010 - 33, zamítl. V odůvodnění svého rozhodnutí krajský soud připomněl, že nárok na odpočet daně je upraven v § 72 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném pro předmětné zdaňovací období (dále jen „zákon o DPH“), podle jehož odst. 1 má plátce nárok na odpočet daně, pokud přijatá zdanitelná plnění použije pro uskutečnění své ekonomické činnosti. Nárok na uplatnění odpočtu daně vzniká dnem, ke kterému vznikla povinnost přiznat daň na výstupu. Podle § 73 odst. 1 téhož zákona pak musí daňový subjekt nárok na odpočet daně prokázat daňovým dokladem, který byl vystaven plátcem DPH. Podle krajského soudu tedy nárok na odpočet daně vzniká tehdy, jestliže daňový subjekt přijal zdanitelná plnění od plátce DPH a takovou skutečnost zákonným způsobem prokázal.

Krajský soud dále konstatoval, že v dané věci bylo zjištěno, že na střeše dotčeného skladu byly provedeny stavební práce spočívající v rekonstrukci střechy; nebylo ovšem prokázáno, že tyto stavební práce byly dodány plátcem DPH, a to konkrétně společností KISTAV s.r.o., jež předmětné stavební práce žalobci fakturovala. Pokud tedy v průběhu vyměřovacího řízení vyvstaly pochybnosti o tom, zda předmětné služby dodala společnost KISTAV s.r.o., bylo na žalobci prokázat, že obsah daňového dokladu odpovídá skutečnosti. To se však podle krajského soudu nestalo.

Žalobce sporný odpočet daně uplatnil na základě faktury č. 2008052 vystavené dne 20. 7. 2008 společností KISTAV s.r.o. Dle krajského soudu tudíž není rozhodné, že obchodním partnerem žalobce byla též společnost Precis CZ a.s. Samotné účetní doklady pak dle krajského soudu nemusí být dostatečným důkazem o tom, že předmětné stavební práce společnost KISTAV s.r.o. skutečně dodala, pokud v souvislosti s výslechem svědka pana Zdeňka Kiglera, bývalého jediného společníka a jednatele společnosti KISTAV s.r.o.,

vznikly pochybnosti o tom, kdo a jak ve skutečnosti předmětné služby dodal. Krajský soud poukázal na konkrétní rozpory ve skutkových okolnostech, jak je vylíčil nejprve svědek Kigler ve své výpovědi a posléze sám žalobce v průběhu místního šetření provedeného dne 6. 4. 2009 v zemědělském areálu v Neplachově. Pokud tedy příslušné finanční orgány s ohledem na uvedené rozpory dospěly k závěru, že zmiňovaná svědecká výpověď věrohodná není, a jsou zde proto důvodné pochyby, zda předmětné stavební práce žalobci ve skutečnosti dodala právě společnost KISTAV s.r.o., jak o tom bylo účtováno, má takový závěr podle krajského soudu oporu ve spisu. V této souvislosti soud podotkl, že k prokázání splnění podmínek pro nárok na odpočet daně nepostačuje vedle doložení daňového dokladu skutečnost, že společnost KISTAV s.r.o. je prokazatelně zapsána v obchodním rejstříku a je plátcem DPH. Rozhodná skutečnost nebyla v daném případě prokázána ani bezhotovostní úhradou faktury na účet zmíněné společnosti.

Tvrzení žalobce, že stavební práce fakturované společností KISTAV s.r.o. byly skutečně touto společností dodány, podle krajského soudu neprokazuje ani tvrzení žalobce uváděná v jeho odvolání ze dne 5. 10. 2009 a k němu přiložené doklady, neboť jsou v rozporu s výsledky místního šetření provedeného dne 6. 4. 2009 v zemědělském areálu v Neplachově, při kterém bylo zjištěno a žalobcem výslovně potvrzeno, že zakázka byla v den místního šetření v podstatě dokončena.

Správce daně naopak prokázal, že obsah faktury vystavené společností KISTAV s.r.o. skutečnosti neodpovídá, a to především zhodnocením svědecké výpovědi jednatele a jediného společníka společnosti KISTAV s.r.o., výsledky místního šetření ze dne 6. 4. 2009 a vyjádřením žalobce samotného, přičemž správce daně tyto důkazy hodnotil v souvislosti s písemnostmi doloženými žalobcem. V této souvislosti krajský soud s odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 - 119, publikovaný pod č. 1572/2008 Sb. NSS, podotýká, že správce daně nebyl povinen prokázat, že údaje o účetním případu jsou v rozporu se skutečností. Povinnost prokázat splnění podmínek pro uplatnění odpočtu zůstala podle § 31 odst. 9 zákona o správě daní na žalobci. Správce daně splnil svou důkazní povinnost, když prokázal, že obsah faktury vystavený společností KISTAV s.r.o. není věrohodný.

Z uvedeného je dle krajského soudu zřejmé, že finanční orgány při posouzení, zda v daném případě byly naplněny podmínky pro uplatnění odpočtu, nevycházely pouze z domněnek, ale naopak z výsledků hodnocení v řízení opatřených důkazů. K argumentaci žalobce krajský soud poznamenal, že podstatné pro závěry finančních orgánů nebylo, do jaké míry si bývalý jednatel společnosti KISTAV s.r.o. vzpomíná na skutkové okolnosti předmětné věci, či snad to, zda společnost Precis CZ a.s. je pro správce daně společností čitelnou či nikoli. Zásadní bylo, zda žalobce k prokázání svých tvrzení předložil takové důkazy, z nichž by plynulo, že fakturované stavební práce mu skutečně dodala společnost KISTAV s.r.o. Žalobce však svá tvrzení dostatečným způsobem nedoložil, a tudíž správce daně dospěl ke správnému závěru, že v projednávané věci nebylo prokázáno, že stavební práce přijaté žalobcem byly pro jeho ekonomické činnosti skutečně dodány plátcem DPH. V důsledku toho žalobci nárok na odpočet daně ve smyslu § 72 odst. 1 a 2 a § 73 odst. 1 zákona o DPH nevznikl.

Žalobce („stěžovatel“) napadl rozsudek krajského soudu kasační stížností, v níž obdobně jako v žalobě namítá, že nárok na odpočet daně u předmětného plnění dostatečným způsobem prokázal, když předložil příslušnou smlouvu o dílo a zároveň také doklady o zaplacení faktur vystavených za provedené stavební práce a dodaný materiál. Stěžovatel podotýká, že pochybnosti nemohly vzbuzovat ani účtované ceny práce, které byly obvyklé, a dále připomíná, že společnost KISTAV s.r.o. byla v době realizace zakázky řádně zapsána v obchodním rejstříku a byla plátcem DPH. Ostatní okolnosti (konkrétně právní skutečnosti, které ve společnosti KISTAV s.r.o. nastaly po uzavření předmětného obchodu, či to, že s odstupem času si ani stěžovatel ani bývalý jednatel společnosti KISTAV s.r.o. nepamatují podrobnosti ohledně průběhu sporné zakázky, a konečně to, že obchodní partneři stěžovatele jsou pro správce daně nečitelní) nemohl stěžovatel ovlivnit, a tudíž nemohly být přičítány k jeho tíži. Nadto se stěžovatel domnívá, že tyto skutečnosti nemohly zpochybnit pravdivost provedené svědecké výpovědi či jeho vlastních vyjádření. Stěžovatel trvá na tom, že předmětná zakázka proběhla tak, jak o ní bylo účtováno, přičemž nepovažuje za podstatné, ve které fázi daňového řízení doložil nákupy a dodání materiálu. V této souvislosti se ohrazuje proti tomu, že by dodatečně opatřoval jakékoli listinné důkazy. K předložené faktuře č. 2009-0025 pak podotýká, že byla vystavena dne 1. 4. 2009 po celkovém ukončení dodávek materiálu; uvedené však dle jeho názoru nijak nevypovídá o tom, kdy byl materiál dodán a kdy byl použit na předmětné stavbě.

Žalovaný ve svém vyjádření ke kasační stížnosti plně odkazuje na své vyjádření k žalobě ze dne 19. 5. 2010, v němž se s námitkami stěžovatele, které jsou totožné s žalobními námitkami, podrobně vypořádal. Žalovaný dále připomíná, že v posuzovaném případě musel stěžovatel prokázat přijetí sporného plnění od subjektu, jenž byl jako dodavatel deklarován a který byl zároveň plátcem DPH. Stěžovatel předložil formálně bezvadné účetní doklady a zároveň doložil úhradu fakturovaných stavebních prací bezhotovostní platbou. Pouhé předložení účetních dokladů ovšem podle judikatury Nejvyššího správního soudu, potvrzené též judikaturou Ústavního soudu, neprokazuje daňovou uznatelnost určitého výdaje, resp. nároku na odpočet daně. Porovnáním svědecké výpovědi pana Zdeňka Kiglera a vyjádření stěžovatele, jak dále žalovaný uvádí, vyšly najevo podstatné nesrovnalosti v popisu průběhu a zajišťování rekonstrukce střechy skladu v Neplachově. Uvedení se jako dodavatel a odběratel neshodli v žádném podstatném údaji ohledně realizace předmětného díla, např. data jeho předání, zadávání úkolů a kontroly provedených prací. Vzhledem k těmto nesrovnalostem dospěl správce daně a posléze také žalovaný k závěru, že stěžovatel neunesl důkazní břemeno podle § 31 odst. 9 zákona o správě daní, když neprokázal, že předmětné stavební práce mu byly dodány společností KISTAV s.r.o. V této souvislosti žalovaný podotýká, že správce daně hodnotí důkazy dle své úvahy, a to každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti.

Nejvyšší správní soud nejprve přezkoumal formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost je podána včas, neboť byla podána ve lhůtě dvou týdnů od doručení napadeného rozsudku (§ 106 odst. 2 s. ř. s.), je podána osobou oprávněnou, neboť stěžovatel byl účastníkem řízení, z něhož napadený rozsudek vzešel (§ 102 s. ř. s.), a je zastoupen advokátem (§ 105 odst. 2 s. ř. s.).

Nejvyšší správní soud dále přistoupil k posouzení kasační stížnosti v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů, přičemž zkoumal, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami,

k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 2 a 3 s. ř. s.), a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

Ze správního spisu Nejvyšší správní soud nejprve konstatuje následující rozhodné skutečnosti:

Dne 24. 10. 2008 podal stěžovatel přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období třetího čtvrtletí roku 2008, v němž vykázal nadměrný odpočet ve výši 149 057 Kč. Z uvedeného daňového přiznání byl zřejmý nízký podíl uskutečněných zdanitelných plnění oproti přijatým zdanitelným plněním. Tento jev, kdy přijatá zdanitelná plnění jsou v objemu základu daně vyšší než částka uskutečněných zdanitelných plnění, byl u stěžovatele patrný dlouhodobě. Správci daně proto vznikly pochybnosti o správnosti a úplnosti údajů uvedených ve zmíněném daňovém přiznání. V souladu s § 43 odst. 1 zákona o správě daní proto stěžovatele vyzval k odstranění pochybností ohledně nároku na vykázaný nadměrný odpočet, tj. k předložení veškerých dokladů na vstupu a na výstupu tak, jak byly stěžovatelem evidovány pro daňové účely.

K výzvě správce daně stěžovatel předložil relevantní doklady, z nichž vyplynulo, že sporný nadměrný odpočet byl uplatněn mimo jiné na základě faktury č. 2008052 vystavené společností KISTAV s.r.o. na částku 457 590 Kč jako vyúčtování za stavební práce provedené na objektu „Neplachov sklad“, přičemž jako datum uskutečnění zdanitelného plnění zde byl uveden den 20. 7. 2008.

Správce daně dožádal místně příslušného správce daně společnosti KISTAV s.r.o., aby zmíněnou fakturu ověřil, a to jak z hlediska uskutečnění zdanitelného plnění samotného, tak i z hlediska způsobu provedení konkrétních prací, způsobu úhrady zakázky apod. Místně příslušný správce daně však na adrese sídla společnosti KISTAV s.r.o. nikoho nezastihl, přičemž v rámci šetření na místě zjistil, že se na této adrese nikdo trvale nezdržuje.

Správce daně tedy předvolal ke svědeckému výslechu pana Zdeňka Kiglera, jenž byl jediným společníkem a jednatelem společnosti KISTAV s.r.o. v době realizace předmětné zakázky. Oznámením ze dne 5. 3. 2009, č. j. 61953/09/077930/305826, pak termín výslechu svědka sdělil stěžovateli.

Obsah svědecké výpovědi je zachycen v protokolu o ústním jednání ze dne 17. 3. 2009, č. j. 74252/09/077930/305826. Svědek nejprve sdělil, že již není společníkem ani jednatelem společnosti KISTAV s.r.o., neboť svůj obchodní podíl na společnosti převedl smlouvou ze dne 9. 2. 2009 na pana Rajnalda Lakose, občana Maďarské republiky. V souvislosti s předmětným plněním pro stěžovatele svědek vypověděl, že společnost KISTAV s.r.o. fakturu č. 2008052 vystavila; konkrétně ji měl vystavit svědek osobně, neboť on sám dle svých tvrzení vedl veškeré účetnictví společnosti, a to až do doby, kdy je předal novému jednateli. Jako skutečnosti související s uzavřením a realizací obchodního případu, k němuž se zmíněná faktura vztahuje, svědek uvedl, že stěžovatel, se kterým se osobně zná, jej oslovil s tím, že potřebuje provést rekonstrukci střechy skladu. Svědek tedy stěžovateli slíbil, že sežene nějaké dělníky, kteří by tyto práce provedli. Najal čtyři až pět živnostníků (na jejichž jména si již nevzpomíná), neboť společnost KISTAV s.r.o. neměla

žádné zaměstnance. Podle tvrzení svědka společnost nevlastnila žádný majetek, a to ani pracovní nástroje. Předmětné stavební práce pak měly probíhat od června do začátku srpna roku 2008. Materiál si dle tvrzení svědka zajišťoval stěžovatel sám, jenž také docházel na stavbu a uděloval pokyny šéfmontérovi, který podle těchto pokynů organizoval práci dělníků. Celkový rozsah prací i cenu za dodání těchto služeb si svědek a stěžovatel domluvili těsně před zahájením „akce“, kdy stěžovatel svědkovi předložil hotový rozpočet. Podle počtu metrů pak stanovili cenu za demontáž původní a montáž nové střechy. Na cenu za 1 m^2 si svědek nevzpomněl, uvedl ovšem, že výše zisku se pohybovala okolo 10 %. Faktura č. 2008052 pak představovala konečné vyúčtování zakázky a byla uhrazena převodem na účet společnosti KISTAV s.r.o. Živnostníky naopak svědek vyplácel v hotovosti. Dokončené dílo svědek osobně předal stěžovateli; zda byl vyhotoven písemný předávací protokol, si ovšem nepamatoval.

Dne 6. 4. 2009 provedl správce daně místní šetření v zemědělském areálu v Neplachově. Průběh místního šetření je zaznamenán v protokolu č. j. 110319/09/077930/305826, jenž byl vyhotoven téhož dne. Z něj vyplývá, že dotčený sklad sloužil především k uskladnění obilí, střecha byla pobita stříbrným plechem, přičemž na stavbě chyběly hromosvody. Dle vyjádření stěžovatele, který byl místnímu šetření přítomen, měly být hromosvody dodělány následující týden, přičemž tyto práce měly být zajištěny opět společností KISTAV s.r.o. K realizaci stavebních prací fakturovaných touto společností pak stěžovatel uvedl, že na stavbu nedocházel, když společnost KISTAV s.r.o. zajišťovala dodávku kompletně. Kdo práci na stavbě organizoval, stěžovatel také nevěděl, neboť sám s dělníky nejednal; komunikoval pouze s panem Kiglerem. Ani žádné kontroly na stavbě stěžovatel neprováděl a dále ani nevěděl, kolik dělníků na stavbě pracovalo, ani zda tam byly nějaké stavební stroje. Zakázka pak dle stěžovatele nebyla doposud předána. Předána by měla být ve stejném týdnu, v jakém bylo prováděno místní šetření, přičemž stěžovatel předpokládal, že předání díla proběhne ústně. K otázce správce daně, kdo zajišťoval materiál na předmětné stavební práce, stěžovatel uvedl, že si není jistý. Kontaktoval tudíž pana Zdeňka Kiglera, a po té správci daně sdělil, že materiál si obstaral sám. Fakturu za materiál však ve svém účetnictví nedohledal.

Dne 10. 4. 2009 doručil stěžovatel správci daně fakturu č. 2009-0025 vystavenou dne 9. 4. 2009 společností Precis CZ a.s., jíž tato společnost stěžovateli fakturovala materiál (konkrétně trapézový plech, samořezné šrouby a těsnění) za celkovou částku 379 956 Kč. Jako datum uskutečnění zdanitelného plnění byl na faktuře uveden den 9. 4. 2009.

Z popsaného průběhu dokazování správce daně vycházel ve zprávě o výsledku vytýkacího řízení ze dne 31. 7. 2009, č. j. 171322/09/077930/305826, v níž dospěl k závěru, že stěžovatel neprokázal, že zdanitelné plnění doložené fakturou č. 2008052 přijal právě od společnosti KISTAV s.r.o., a tudíž mu nevznikl nárok na odpočet daně ve výši 73 061 Kč. Správce daně předně vyhodnotil svědeckou výpověď pana Kiglera jako nevěrohodnou, když poukázal na některé nelogičnosti a rozpory v jeho vyjádřeních. Svědek například uvedl, že živnostníci jej sami telefonicky kontaktovali s tím, že shánějí práci, zároveň ale nedovedl vysvětlit, jak se tito živnostníci o společnosti KISTAV s.r.o. dozvěděli, neboť společnost neinzerovala ani neměla webové stránky. Svědek také vypověděl, že se svými dodavateli a odběrateli se zkontaktoval na různých stavbách, které společnost zajišťovala, nevzpomněl si ovšem na jedinou z těchto zakázek, ani na jména některých z dodavatelů či

odběratelů. Ohledně zakázky pro stěžovatele pak správce daně zdůraznil, že svědek se ve své výpovědi zcela rozcházel s tím, co uvedl později ve svém vyjádření stěžovatel, přičemž se neshodli na zcela zásadních okolnostech realizace zakázky, jako je organizace a kontrola dodaných stavebních prací a konečné předání díla. Stěžovatel si pak ani nepamatoval, zda zadal zakázku včetně materiálu či zda si materiál potřebný k rekonstrukci střechy dotčeného skladu obstaral sám. Tuto otázku vyjasnil až po telefonické konzultaci s panem Kiglerem, zároveň ovšem konstatoval, že fakturu za materiál, který měl zajistit sám, nemá evidovanou v účetnictví. Příslušný účetní doklad, tj. fakturu č. 2009-0025, pak správci daně dodal dne 10. 4. 2009. Na uvedené faktuře však je jako datum uskutečnění zdanitelného plnění uveden den 9. 4. 2009. Zmiňovaným místním šetřením v zemědělském areálu Neplachov, které bylo provedeno již dne 6. 4. 2009, ovšem bylo zjištěno, stavební práce na střeše dotčeného skladu byly v té době již provedeny.

Na základě provedeného vytýkacího řízení pak správce daně vydal výše zmiňovaný platební výměr ze dne 3. 9. 2009, č. j. 220895/09/077910303331, jímž stěžovateli za předmětné zdaňovací období vyměřil nadměrný odpočet na DPH ve výši 75 996 Kč.

Proti tomuto platebnímu výměru podal dne 6. 10. 2009 stěžovatel odvolání, v němž namítal, že zpochybňování nároku na odpočet daně u zdanitelného plnění přijatého od společnosti KISTAV s.r.o. není na místě, když bylo řádně prokázáno jak dodání předmětných stavebních prací, tak jejich zaplacení bezhotovostní platbou na účet zmíněné společnosti. Samotná skutečnost, že bývalý společník a jednatel společnosti KISTAV s.r.o. si podrobně nevybavil, jakým způsobem byla zakázka realizována, nemůže zpochybnit oprávněnost takto prokázaného nároku na odpočet daně. Ohledně pořízení materiálu stěžovatel podotkl, že se jednalo o zcela jiný obchodní případ. Dle svého tvrzení uzavřel stěžovatel dne 30. 6. 2008 se společností Precis CZ a.s. smlouvu o dodání trapézových plechů a o montáži štítového oplechování, podle které měla být ke dni 11. 7. 2008 dodána první část materiálu na stavební práce prováděné na skladu obilí v zemědělském areálu v Neplachově; druhá část materiálu pak měla být dodána do 10. 4. 2009, přičemž tento materiál měl sloužit pro výrobu štítového oplechování dotčeného skladu, což následně provedla sama společnost Precis CZ a.s. Zmíněné dodávky stěžovatel dokládal k odvolání přiloženými dodacími listy, z nichž první měl být vystaven dne 10. 7. 2008 a druhý dne 9. 4. 2009. Práce spočívající v montáži štítového oplechování pak stěžovatel měl uhradit společnosti Precis CZ a.s. hotově, což dokládal stvrzenkou vystavenou dne 13. 4. 2009. V souladu s uvedenou smlouvou byl materiál podle stěžovatele fakturován po celkovém ukončení dodávky.

Odvolání stěžovatele žalovaný zamítl žalobou napadeným rozhodnutím, v němž se ztotožnil se závěry správce daně. Důkazy, které stěžovatel předložil teprve až spolu s odvoláním, žalovaný posoudil jako účelové, neboť pokud vskutku existovala smlouva ze dne 30. 6. 2008 a v souladu s ní proběhla první dodávka materiálu již dne 10. 7. 2008, není pravděpodobné, že by si stěžovatel na tyto skutečnosti dne 6. 4. 2009 v průběhu místního šetření v zemědělském areálu v Neplachově nevzpomněl. Nadto žalovaný poukázal na to, že stěžovatel dne 6. 4. 2009 doklady vztahující se k dodávkám materiálu ve svém účetnictví nedohledal. Posléze ovšem doplnil mimo jiné dodací list, který společnost Precis CZ a.s. vystavila již dne 10. 7. 2008. Žalovaný tedy uzavřel, že zmíněné listinné důkazy nelze než hodnotit jako účelově vytvořené, a tudíž ve vztahu k rozhodné skutečnosti neprůkazné.

Jádrem stížních námitek je otázka správného výkladu § 31 odst. 9 zákona o správě daní, tedy rozsah důkazního břemene, které stíhá daňový subjekt [§ 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.]. Krajský soud totiž v posuzované věci potvrdil závěry příslušných finančních orgánů, podle kterých stěžovatel neprokázal, že předmětné stavební práce, u nichž vykázal nárok na odpočet, mu byly vskutku dodány plátcem DPH, a to konkrétně společností KISTAV s.r.o., jež za tyto služby stěžovateli vystavila fakturu č. 2008052.

Z bohaté judikatury Nejvyššího správního soudu k rozsahu a rozložení důkazního břemene v daňovém řízení lze připomenout např. již krajským soudem zmiňovaný rozsudek ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 - 119, publikovaný pod č. 1572/2008 Sb. NSS, v němž Nejvyšší správní soud dospěl k následujícím závěrům (pozn.: jako „d. ř." je v citaci označován zákon o správě daní): „*Daňové řízení je v České republice, obdobně jako i v jiných státech, 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 d. ř. 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. Toto ustanovení však, jak již vícekrát potvrdil Ústavní soud (viz především jeho nález z 24. 4. 1996, sp. zn. Pl. ÚS 38/95, publ. pod č. 133/1966 Sb. a 33/1995 Sb. ÚS), nedává správci daně oprávnění vyzvat daňový subjekt k prokázání čehokoliv, ale pouze k prokázání toho, co tvrdí tento subjekt sám. 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) d. ř., 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 d. ř. v jejich ústavně konformním výkladu vytvářejí vyvážený komplex povinností tvrzení a povinností důkazních mezi daňovým subjektem a správcem daně.*

Daňový subjekt má v první řadě povinnost tvrdit skutečnosti relevantní pro jeho daňovou povinnost. Konkrétní obsah povinnosti tvrzení pak vychází zejména z příslušných ustanovení daňového práva hmotného (...).

Způsob, jakým daňový subjekt plní svoji důkazní povinnost, vyplývá ze shora citovaných ustanovení § 31 odst. 9 a odst. 8 písm. c) d. ř. Daňový subjekt je povinen na základě příslušných zákonných ustanovení vést účetnictví (§ 1 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, dále jen „zákon o účetnictví") či jiné povinné záznamy či evidence (viz zejm. § 11 zákona o DPH). Smyslem a účelem účetnictví je poskytnout tomu, kdo je vede, i oprávněné třetí osobě (ve věcech daní tedy správci daně) věrohodný, úplný, průkazný a správný přehled o jeho předmětu [viz § 7 zákona o účetnictví a shora již zmíněný § 31 odst. 8 písm. c) d. ř.], kterým je – zjednodušeně řečeno – hospodaření daňového subjektu. Z hlediska metod zaznamenávání se u účetnictví jedná o standardizovaný, formalizovaný a značně detailní přehled o hospodaření, který by, je-li veden předepsaným způsobem, neměl umožnit, aby o hospodaření dotyčného daňového subjektu byl podán zkreslený obraz. Daňový subjekt proto splní 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. Jen takto totiž může unést své důkazní břemeno vyplývající z § 31 odst. 8 písm. c) d. ř.

Unese-li správce daně své důkazní břemeno, je na daňovém subjektu, aby prokázal soulad účetnictví se skutečností, tj. aby setrval na svých původních tvrzeních a doložil, že přes vzniklé pochyby se sporný účetní případ udál tak, jak je o něm účtováno, anebo aby naopak korigoval svá původní tvrzení, nabídl tvrzení nová, reflektující existenci pochyb o souladu účetnictví se skutečností, a tato svá revidovaná tvrzení prokázal. Důkazní prostředky zde budou pravidelně pocházet ze sféry mimo účetnictví a de facto nahradí či doplní nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné účetnictví (srov. v této souvislosti z bohaté judikatury Nejvyššího správního soudu např. jeho rozsudek ze dne 30. 8. 2005, č. j. 5 Afs 188/2004 - 63, publ. na www.nssoud.cz).

Smysl a účel takto rozloženého důkazního břemene mezi daňový subjekt a správce daně je z pohledu Nejvyššího správního soudu evidentní a odpovídá i ekonomické realitě daňověprávních vztahů: Bylo by jistě teoreticky možné, avšak velmi nehospodárné, aby důkazní břemeno v daňovém řízení nesl vždy a ve všech ohledech správce daně. Správce daně by ovšem za takové situace musel pro účely každého vyměření daně složitě zjišťovat relevantní skutečnosti, k čemuž by potřeboval, mělo-li být takové zjišťování přiměřeně účinné, značně rozsáhlejší materiální i personální zdroje, než jaké má k dispozici. Proto – kvůli ekonomické efektivitě výběru daní – je povinnost tvrzení a povinnost důkazní uložena daňovému subjektu, který povinnost důkazní může relativně jednoduše splnit svým účetnictvím, avšak jen za předpokladu, že nebude správcem daně zpochybněno. Drtivá většina daňových případů se tak vyřídí v rovině správcem daně vůbec nezpochybněného tvrzení, menší část v rovině tvrzení doloženého účetnictvím resp. jinou povinnou evidencí a teprve poměrně malá část bude za situace, kdy správce daně relevantně zpochybní účetnictví či jinou povinnou evidenci daňového subjektu, řešena „plnohodnotným" dokazováním v daňovém řízení."

Při použití uvedených zásad na projednávaný případ Nejvyšší správní soud dospěl k následujícím závěrům.

V dané věci stěžovatel uplatnil odpočet daně u plnění, jež spočívalo ve stavebních pracích na střeše skladu obilí v zemědělském areálu v Neplachově, přičemž tvrdil, že předmětné zdanitelné plnění přijal od osoby, jež v době realizace zakázky byla plátcem DPH, konkrétně od společnosti KISTAV s.r.o. Důkazní břemeno ohledně tohoto tvrzení stěžovatel předběžně unesl, když předložil formální doklady, především fakturu č. 2008052 vystavenou dne 20. 7. 2008 společností KISTAV s.r.o., z jejíhož obsahu vyplývá, že uvedená společnost touto fakturou vyúčtovala stěžovateli částku 457 590 Kč za stavební

práce provedené v červenci roku 2008 na objektu „Neplachov sklad“, když je zároveň nesporné, že společnosti KISTAV s.r.o. byla v době realizace zakázky plátcem DPH (§ 73 odst. 1 zákona o DPH).

Již v rozsudku ze dne 25. 10. 2006, č. j. 2 Afs 7/2006 - 107, dostupném na www.nssoud.cz, ovšem Nejvyšší správní soud zdůraznil, že prokazuje-li daňový subjekt nárok na odpočet daně z přidané hodnoty formálně bezvadným daňovým dokladem, ale o faktickém stavu jsou pochybnosti, je součástí důkazní povinnosti daňového subjektu prokázání existence zdanitelného plnění a dalších pro vznik nároku rozhodných skutečností. V daňovém řízení tudíž postačí prokázat daňovým subjektem tvrzené skutečnosti účetnictvím, ovšem pouze za předpokladu, že správce daně je relevantně nezpochybní ve smyslu § 31 odst. 8 písm. c) zákona o správě daní (viz citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 - 119).

Z uvedeného je zřejmé, že stěžovatel se nezprostil své důkazní povinnosti bez dalšího pouze tím, že předložil formálně bezvadný daňový doklad o přijetí zdanitelného plnění (stavebních prací). Bylo ovšem na správci daně, aby dále prokázal, že o souladu údajů zaznamenaných v účetnictví stěžovatele se skutečností existují natolik vážné a důvodné pochyby, že činí toto účetnictví nevěrohodným, neúplným, neprůkazným nebo nesprávným; nikoliv však aby nutně prokázal, že údaje o daném účetním případu jsou v rozporu se skutečností (viz citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 - 119).

Stěžovateli je třeba dát za pravdu v tom, že v průběhu místního šetření provedeného dne 6. 4. 2009 v zemědělském areálu Neplachov bylo zjištěno, že střecha dotčeného skladu byla pobita stříbrným plechem, a lze tudíž usuzovat na to, že předmětné stavební práce byly vskutku provedeny. Prokázáno bylo též provedení platby odpovídající dané faktuře, a to bezhotovostně na účet společnosti KISTAV s.r.o. Se stěžovatelem lze souhlasit i v tom, že mu nemůže být přičítáno k tíži případné podvodné jednání či „nečitelnost“ jeho obchodních partnerů, pakliže stěžovatel s těmito subjekty obchodoval v dobré víře. Na takových závěrech ovšem finanční orgány svá rozhodnutí nezaložily. Důvodem neuznání nároku na odpočet daně u předmětného zdanitelného plnění byla výhradně skutečnost, že stěžovatel neprokázal, že toto plnění přijal od deklarovaného plátce daně, tedy od společnosti KISTAV s.r.o.

Správce daně nejprve dne 17. 3. 2009 vyslechl jako svědka pana Zdeňka Kiglera, který ve své výpovědi vysvětloval, jakým způsobem měla být zakázka pro stěžovatele provedena. Dne 6. 4. 2009 pak správce daně provedl místní šetření v zemědělském areálu v Neplachově. V protokolu o místním šetření, jenž je součástí spisu, je též zaznamenáno vyjádření stěžovatele ohledně realizace předmětných stavebních prací. Porovnáním výpovědi svědka Kiglera s vyjádřením stěžovatele tak, jak vyplývá z protokolu o místním šetření ze dne 6. 4. 2009, konstatoval správce daně zásadní rozpory v těchto výpovědích, které dle jeho názoru zpochybnily formální doklady předložené stěžovatelem takovým způsobem, že je činily nevěrohodnými.

Nejvyšší správní soud se ztotožňuje s krajským soudem i s finančními orgány v závěru, že zmíněné rozpory ve výpovědi svědka Kiglera na jedné straně a vyjádření

stěžovatele na straně druhé zakládají důvodné pochybnosti ve smyslu § 31 odst. 8 písm. c) zákona o správě daní o tom, zda stěžovatel předmětné zdanitelné plnění vskutku přijal právě od společnosti KISTAV s.r.o., neboť svědek, jenž byl v době realizace předmětné zakázky jednatelem společnosti KISTAV s.r.o., tj. dodavatele, a stěžovatel, jenž se nacházel v postavení odběratele, se ve svých vyjádřeních rozcházeli ve zcela zásadních otázkách ohledně uskutečnění předmětného zdanitelného plnění.

Svědek v souvislosti se zakázkou pro stěžovatele vypověděl, že na předmětné stavební práce najal čtyři až pět živnostníků. O vlastním průběhu stavebních prací ovšem nic nevěděl, protože na stavbu prý nedocházel. Dle jeho výpovědi kontroloval průběh stavebních prací stěžovatel, který uděloval pokyny šéfmontérovi, jenž podle těchto pokynů organizoval práci dělníků na stavbě. Materiál si dle tvrzení svědka zajišťoval stěžovatel také sám. Dokončené dílo pak svědek osobně předal stěžovateli; nebyl si však jist, zda byl vyhotoven písemný předávací protokol.

Stěžovatel však popsal průběh realizace předmětné zakázky v rozporu s výše uvedeným tak, že on sám na stavbu nedocházel, neboť společnost KISTAV s.r.o. zajišťovala dodávku kompletně. Stěžovatel zároveň nevěděl, kdo práci na stavbě organizoval, neboť s dělníky podle svých slov nejednal; komunikoval pouze s panem Kiglerem. Ani žádné kontroly na stavbě stěžovatel dle svých tvrzení neprováděl a dále ani nevěděl, kolik dělníků na stavbě pracovalo, či zda tam byly nějaké stavební stroje. Nadto uvedl, že zakázka nebyla doposud předána. Předána dle jeho tvrzení měla být právě v týdnu, kdy bylo prováděno místní šetření, přičemž stěžovatel předpokládal, že předání díla proběhne ústně. K otázce správce daně, kdo zajišťoval materiál na předmětné stavební práce, stěžovatel nejprve uvedl, že si není jistý. Tuto otázku vyjasnil až po telefonické konzultaci s panem Kiglerem.

Pokud jde o nákup materiálu na předmětné stavební práce, Nejvyšší správní soud dále podotýká, že jak stěžovatel sám v kasační stížnosti uvádí, jedná se z hlediska daně z přidané hodnoty o jiné zdanitelné plnění, neboť materiál měl být dodán samostatně a též jiným subjektem, než který měl provést předmětné stavební práce, což dokládá faktura č. 2009-0025 vystavená dne 1. 4. 2009 společností Precis CZ a.s. Správce daně nicméně v rámci zjišťování skutečností podstatných pro posouzení, zda odpočet vykázaný u deklarovaného zdanitelného plnění spočívajícího v provedení předmětných stavebních prací, byl uplatněn oprávněně, zjišťoval také to, zda součástí uvedeného plnění bylo též dodání materiálu na provedení předmětných stavebních prací či zda byl materiál dodán samostatně. Jak již bylo uvedeno, svědek vypověděl, že materiál si zajišťoval sám stěžovatel. Ten ovšem posléze v rámci svého vyjádření uvedl, že si není jistý, kdo materiál na předmětné stavební práce zajišťoval. Tuto otázku pak vyjasnil až po telefonickém rozhovoru se svědkem, kdy stěžovatel uvedl, že materiál si obstaral sám. Nejvyšší správní soud podotýká, že právě i skutečnost, že si stěžovatel vůbec nepamatoval, že materiál na předmětné stavební práce pořizoval on sám, založila pochybnost správce daně, zda předmětné plnění vskutku proběhlo tak, jak o něm bylo účtováno.

Navíc po té, co stěžovatel na základě telefonátu s panem Zdeňkem Kiglerem uvedl, že materiál zajistil on sám, nebyl schopen zmíněné doklady ve svém účetnictví dohledat. Dne 10. 4. 2009 pak správci daně doručil zmiňovanou fakturu č. 2009-0025 vystavenou dne

9. 4. 2009 společností Precis CZ a.s., jíž tato společnost stěžovateli fakturovala materiál (konkrétně trapézový plech, samořezné šrouby a těsnění) za celkovou částku 379 956 Kč. Jako datum uskutečnění zdanitelného plnění byl na faktuře uveden den 9. 4. 2009. Teprve až po té, co správce daně zpochybnil relevanci této faktury s odůvodněním, že se vztahuje k plnění uskutečněnému dne 9. 4. 2009 a nemůže tedy dokládat dodání materiálu na předmětné stavební práce, neboť v průběhu místního šetření bylo zjištěno, že tyto stavební práce byly ke dni 6. 4. 2009 až na drobné dodělávky v podstatě dokončeny, předložil stěžovatel příslušné dodací listy ze dne 10. 7. 2008 a ze dne 9. 4. 2009 s vysvětlením, že materiál použitý na rekonstrukci střechy dotčeného skladu byl dodán ve dvou fázích, přičemž fakturován byl až po celkovém ukončení dodávky. V této souvislosti stěžovatel odkazoval na smlouvu ze dne 30. 6. 2008, kterou uzavřel se společností Precis CZ a.s. Podle Nejvyššího správního soudu je značně nepravděpodobné, že by si stěžovatel nepamatoval, že se společností Precis CZ a.s. zmíněnou smlouvu uzavřel a že při první dodávce materiálu převzal posléze doložený dodací list. Stěžovatel také nevysvětlil, proč uvedený doklad nebyl schopen dohledat ve svém účetnictví dne 6. 4. 2009, přestože měl být vystaven o několik měsíců dříve.

Nejvyšší správní soud uzavírá, že správce daně při posouzení věci vycházel z důkazů provedených v daňovém řízení, přičemž tyto důkazy hodnotil nejen jednotlivě, ale zejména v jejich vzájemné souvislosti. Uvedeným postupem správce daně dospěl k závěru, že o souladu účetnictví se skutečností existují natolik vážné a důvodné pochyby, že jej činí ve vztahu k dodávkám stavebních prací, u nichž stěžovatel uplatnil odpočet DPH, nevěrohodným a tudíž neprůkazným. Správce daně tak unesl své důkazní břemeno vyplývající z § 31 odst. 8 písm. c) zákona o správě daní. Stěžovatel naopak důkazní břemeno neunesl, když nedoložil, že i přes vzniklé pochyby se sporný účetní případ udál tak, jak o něm bylo účtováno. K unesení důkazního břemene za daných okolností v žádném případě nepostačí pro přiznání nároku na odpočet daně to, co stěžovatel opakovaně tvrdí, tedy že stavební práce byly provedeny, byly zároveň vyfakturovány a na účet společnosti KISTAV s.r.o. též uhrazeny (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2007, č. j. 5 Afs 129/2006 – 142, www.nssoud.cz).

Lze tudíž souhlasit se závěrem krajského soudu a finančních orgánů, že stěžovatel neprokázal, že předmětné zdanitelné plnění přijal od společnosti KISTAV s.r.o., a tudíž neoprávněně uplatnil nárok na odpočet daně u tohoto plnění ve výši 73 061 Kč.

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

O nákladech řízení Nejvyšší správní soud rozhodl v souladu s § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Žalovaný měl ve věci úspěch, příslušelo by mu tedy právo na náhradu nákladů řízení, ze spisu však nevyplývá, že by mu takové náklady v řízení o kasační stížnosti vznikly.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné (§ 53 odst. 3, § 120 s. ř. s.).

V Brně dne 19. srpna 2011

JUDr. Lenka Matyášová, Ph.D.

předsedkyně senátu