

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Vojtěcha Šimíčka a soudců Mgr. Radovana Havelce a JUDr. Miluše Doškové v právní věci žalobce **B. C.**, zastoupeného Mgr. Jindřichem Sojkou, advokátem se sídlem Klatovy, Pražská 119/I, proti žalovanému **Odvolacímu finančnímu ředitelství**, se sídlem Brno, Masarykova 31 (dříve Finanční ředitelství v Plzni), v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 30. 5. 2012, č. j. 57 Af 14/2011 - 51,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá**.

II. Žalovaný **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

III. Žalobci **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

Rozhodnutím Finančního ředitelství v Plzni (dále též jen „žalovaný“) ze dne 28. 1. 2011, č. j. 732/11-1300-401171, bylo změněno rozhodnutí Finančního úřadu v Sušici ze dne 29. 5. 2009, č. j. 23829/09/135970401526, kterým byla žalobci za použití pomůcek dodatečně vyměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období třetího čtvrtletí roku 2006 ve výši 71 691 Kč. Rozhodnutím žalovaného byla tato daň dodatečně vyměřena ve výši 67 441 Kč, a to dokazováním.

Rozhodnutí žalovaného napadl žalobce žalobou, kterou se domáhal jeho zrušení a vrácení věci žalovanému k dalšímu řízení. Rozsudkem Krajského soudu v Plzni ze dne 30. 5. 2012, č. j. 57 Af 14/2011 - 51, bylo rozhodnutí žalovaného zrušeno a věc mu byla vrácena k dalšímu řízení.

Jak vyplynulo z odůvodnění napadeného rozsudku, za rozhodnou označil krajský soud odpověď na otázku, zda se uskutečnilo zdanitelné plnění v rozsahu uvedeném ve faktuře č. 162006, na níž byl jako dodavatel označen žalobce a jako odběratel *PE-PI PILA LUŽNÁ ŠTEFAN BALÁŽ* a která byla vystavena na částku celkem 380 800 Kč včetně DPH, a to za 391 m^3 dřeva po 1100 Kč. Krajský soud se nejprve zabýval tím, za jakých procesních podmínek byl žalovaný oprávněn žalobci dodatečně doměřit daň z přidané hodnoty za plnění deklarované zmiňovanou fakturou. K tomu uvedl, že byla-li daňová povinnost stanovena dokazováním, je nezbytné, aby existovaly prokazatelné důkazy, že k uskutečnění zdanitelného plnění reálně došlo. Bylo-li po vyhodnocení provedených důkazů možné učinit toliko závěr, že uskutečnění zdanitelného plnění *nelze vyloučit*, nemohl žalovaný přistoupit k doměření daně. Krajský soud tím odmítl *„presumpci uskutečnění zdanitelného plnění“*, ke které ve svém rozhodnutí žalovaný směřoval. Poukázal dále na názor vyslovený v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 1. 2012, č. j. 8 Afs 44/2011 - 103 (všechny rozsudky zdejšího soudu jsou dostupné z www.nssoud.cz), podle kterého je sice prokazování nároku na odpočet daně prvotně záležitostí dokladovou (což lze analogicky vztáhnout i na problematiku uskutečnění zdanitelného plnění), ale i přesto je třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním. Krajský soud tak konstatoval, že faktura č. 162006 sice určila rámec dokazování, avšak svou důkazní hodnotu ztratila kvůli pochybnostem o správnosti údajů na ní uvedených. Proto je nepodstatné i to, zda žalobce fakturu stornoval, či nikoli. Závěry, na nichž stojí rozhodnutí žalovaného, jsou postaveny na (ne)prokázání negativního tvrzení (žalobce neprokázal, že k plnění nedošlo). Po daňovém subjektu lze jistě požadovat, aby předestřel svou verzi reality, ale ani kdyby takto tvrzenou skutkovou verzi následně neprokázal, nebylo by možné přistoupit k doměření daně, neboť to je vázáno na existenci důkazů potvrzujících, že k uskutečnění zdanitelného plnění došlo. Jako další podstatnou otázku pak krajský soud řešil, koho v souzeném případě tížilo důkazní břemeno, pokud jde o prokázání uskutečnění zdanitelného plnění dle zmiňované faktury. S odkazem na rozsudek zdejšího soudu ze dne 27. 1. 2012, č. j. 8 Afs 44/2011 - 103, konstatoval, že to byl žalovaný, kdo své rozhodnutí založil na tvrzení, že k uskutečnění zdanitelného plnění ve skutečnosti došlo, a proto na něm leželo i břemeno důkazní. Dále uvedl, že ač je protokol o svědecké výpovědi odběratele žalobce - pana B. nepochybně veřejnou listinou, rozhodně nepotvrzuje, že svědek vypovídal pravdivě. Vedle sebe tak stojí dvě vzájemně rozporné skutkové verze, z nichž jedna naznačuje, že k uskutečnění zdanitelného plnění došlo, a druhá, že nikoli. Svědecká výpověď pana B. nemohla být nadřazena jiným důkazům; navíc krajský soud podotkl, že žalobce a svědek mají z hlediska daňového protichůdné zájmy na prokázání skutkového stavu. Závěr žalovaného, že bylo prokázáno uskutečnění zdanitelného plnění, byl proto minimálně předčasný. Krajský soud na tomto základě žalovanému vytkl, že se nezabýval hodnocením rozporu svědecké výpovědi pana B. s obsahem zmíněných faktur, dále že pominul, že se na fakturách 42006 a 72006 nacházejí dva podpisy žalobce, ale na faktuře č. 32006 pouze jeden a na faktuře č. 162006 dokonce žádný, a že při neexistenci jiného důkazu (například příjmového dokladu, dodacího listu nebo jiného záznamu o předání a převzetí dřeva) vycházel pouze ze svědecké výpovědi pana B. Závěrem se krajský soud vyjádřil také k řízením vedeným před Okresním soudem v Sokolově (sp. zn. 6 T 2/2008) a Krajským soudem v Plzni (sp. zn. 44 Cm 98/2006). Uvedl, že z těchto rozhodnutí nevyplývá, že žalobce nemohl mít k dispozici dřevo pro pana B. Zdůraznil v této souvislosti, že žalobce nezpochybňoval ani

neprůkaznost své skladové evidence. Nelze si tudíž učinit komplexní představu o množství dřeva, které měl v rozhodné době k dispozici. Krajský soud proto z výše uvedených důvodů zrušil rozhodnutí žalovaného pro vady řízení.

Proti tomuto rozsudku brojí žalovaný (dále jen „stěžovatel“) kasační stížností odkazující na důvody uvedené v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“).

Stěžovatel v kasační stížnosti především uvádí, že v rámci daňové kontroly nabyl správce daně důvodné pochybnosti o tom, zda žalobcem předložená daňová evidence byla vedena úplně, neboť zjistil, že do ní žalobce v roce 2006 nezahrnul nákupy dřeva od Loketských městských lesů, s. r. o., v celkovém objemu 406,62 m^3, dále dřevo pořízené samovýrobou od pana L. v objemu 161 m^3 a dřevo pořízené samovýrobou na Svojších v objemu 200 m^3. Na výzvu k vysvětlení a doložení nebo navržení důkazních prostředků k objasnění rozdílu v množství realizovaného dřeva, žalobce odpověděl, že se jednalo o přímý prodej. Loketské městské lesy, s. r. o. sice vystavily žalobci řadu faktur, ale na jejich základě nebylo žalobci vždy dodáno požadované množství dřeva. Toto tvrzení však podle stěžovatele nijak nevysvětluje rozdíl v množství realizovaného dřeva zjištěný správcem daně, neboť do analýzy byly zahrnuty veškeré prodeje dřevní hmoty, včetně přímého prodeje. Argument žalobce, že dřevo mu dodáno nebylo, vyvracejí předložené evidence a záznamy jím vedené. Na základě toho, že žalobce všechny faktury zahrnul do svých závazků, stěžovatel dospěl k závěru, že je žalobce uznal a dokonce v jejich souvislosti uplatnil odpočet daně. Stěžovatel má i nadále za to, že usnesením Krajského soudu v Plzni ve věci sp. zn. 44 Cm 98/2006 nebylo potvrzeno, že by dodávky dřeva od společnosti Loketské městské lesy, s. r. o., nebyly uskutečněny, neboť tato společnost vzala svůj návrh na vydání platebního rozkazu zpět pouze z toho důvodu, že v trestním řízení s B. C. mladším bylo shledáno, že chybou jejího zaměstnance neexistuje žádný listinný důkaz o těchto dodávkách. To vše svědčí závěru, že skladová evidence žalobce nebyla úplná.

Dále stěžovatel uvádí, že žalobce prokazatelně vystavil fakturu č. 162006 pro odběratele pana B.; tu však v předložené daňové evidenci nezachytil a daň z přidané hodnoty za takto uskutečněné zdanitelné plnění neodvedl. Jelikož žalobce v průběhu daňového řízení nerozporoval, že předmětnou fakturu vystavil, a tedy deklaroval, že plnění bylo uskutečněno, nelze se ztotožnit se závěrem krajského soudu, že po žalobci bylo požadováno prokázání negativního tvrzení. Stěžovatel po žalobci pouze požadoval, aby prokázal, že jím uskutečněná zdanitelná plnění byla vykázána ve správné výši. K tomu stěžovatel dodal, že zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“) počítá s možností opravy základu daně a výše daně v případech, kdy k uskutečnění zdanitelného plnění nedojde. Vystavený daňový doklad proto zajisté má svou důkazní hodnotu a rozhodně nelze označit za irelevantní, zda žalobce fakturu č. 162006 stornoval, či nikoli, jak to učinil krajský soud.

Ke způsobu hodnocení důkazu – svědecké výpovědi pana B. stěžovatel konstatoval, že hodnotil všechny důkazy podle své úvahy, a to jak jednotlivě, tak ve vzájemné souvislosti. Protože faktura č. 162006 nebyla v evidenci žalobce vůbec zachycena (ač ji žalobce prokazatelně vystavil), obrátil se stěžovatel na pana B., jakožto druhou smluvní stranu. Jeho výslech přitom probíhal v intencích § 8 a § 31 odst. 4 zákona o správě daní a

poplatků. Žalobce naproti tomu nedostál své povinnosti podle § 2 odst. 9 a § 16 odst. 2 písm. c) téhož zákona, podávat daňovým orgánům požadovaná vysvětlení; na rozdíl od svědka se mu též nedostalo poučení o tom, že musí vypovídat pravdu a nesmí nic zamlčet. Stěžovateli přitom nevznikly pochybnosti o pravdivosti výpovědi svědka B.; mohla proto být uznána jako důkaz.

Stěžovatel se dále v kasační stížnosti vyjádřil také k obsahu faktur č. 42006, 72006, 32006 a 162006, vystavených pro odběratele pana B. Upozornil, že všechny tyto faktury jsou označeny jako *„DAŇOVÝ DOKLAD – FAKTURA – KUPNÍ SMLOUVA“*. Zatímco první dvě faktury nebyly mezi žalobcem a stěžovatelem předmětem sporu, na faktuře č. 32006 (na jejímž základě bylo podle slov žalobce plnění uskutečněno, avšak nebylo odběratelem uhrazeno) je v řádku *„forma úhrady“* uveden údaj *„hotově“*, a na faktuře č. 162006 (na jejímž základě nebylo údajně ani plněno, ani placeno, a která je předmětem probíhajícího občanského soudního řízení), je rovněž uveden údaj *„placeno hotově“*. Podle mínění stěžovatele je protismyslné, aby na faktuře, která dle slov žalobce nebyla uhrazena a kterou považoval za pouhou objednávku, doplňoval poznámku *„placeno hotově“*. Faktura č. 162006 navíc obsahuje i datum vystavení tohoto daňového dokladu, a proto ani v návaznosti na § 28 zákona o DPH, podle něhož nemusí být datum uskutečnění zdanitelného plnění uvedeno na dokladu v případě, že se neliší od data vystavení, nelze usuzovat, že plnění nebylo uskutečněno. Způsob úhrady a podpis výstavce ostatně nepatří mezi povinné náležitosti běžného daňového dokladu (§ 28 odst. 2 zákona o DPH). Výše uvedené skutečnosti jsou proto podle stěžovatele v rozporu s tvrzením žalobce, že u každé faktury existovala jiná situace. Žalobce navíc nepředložil ani nenavrhl žádné důkazní prostředky, které by podpořily jeho tvrzení, že způsob vystavování faktur a údaje na těchto fakturách žalobcem uváděné korespondují s tím, co se ve skutečnosti stalo. Stěžovatel proto setrvává na postoji, že ve věci je podstatná pouze svědecká výpověď, přičemž závěrům stěžovatele svědčí i záznamy v předložené daňové evidenci. Rovněž z usnesení Krajského soudu v Plzni, vedeného pod sp. zn. 44 Cm 98/2006, neplyne, že by dodávky dřeva od Loketských městských lesů, s. r. o. nebyly v daném objemu uskutečněny, a tudíž, že by žalobce nedisponoval dostatečným množstvím dřevní hmoty k jejímu dodání panu B. Z výše uvedených důvodů stěžovatel navrhuje, aby zdejší soud napadený rozsudek zrušil a věc krajskému soudu vrátil k dalšímu řízení.

Žalobce se ke kasační stížnosti nevyjádřil.

Vzhledem k tomu, že v době po podání kasační stížnosti nabyl účinnosti zákon č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky (1. 1. 2013), kterým došlo k reorganizaci orgánů daňové správy, musel zdejší soud zohlednit fakt, že nově vykonává působnost správního orgánu nejblíže nadřízeného finančním úřadům nově zřízené Odvolací finanční ředitelství [§ 7 písm. a) tohoto zákona]. Jelikož současně došlo ke zrušení původního žalovaného (Finančního ředitelství v Praze), nachází se v jeho postavení již zmiňované Odvolací finanční ředitelství, se kterým je proto v řízení o kasační stížnosti dále jednáno.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v rozsahu podané kasační stížnosti (§ 109 odst. 3, věta před středníkem s. ř. s.) a z důvodů v ní uvedených (§ 109

odst. 4, věta před středníkem s. ř. s.). Ve věci přitom rozhodl bez nařízení jednání za podmínek vyplývajících z § 109 odst. 2, věty první s. ř. s.

Jak vyplývá z předložených správních spisů, z rozsudku krajského soudu i z kasační stížnosti, stěžovatel v řízení o odvolání žalobce proti platebnímu výměru správce daně musel vyřešit zásadní otázku, a to, zda se uskutečnilo zdanitelné plnění podle faktury č. 162006, na níž byl jako dodavatel označen žalobce a jako odběratel „PE-PI PILA LUŽNÁ ŠTEFAN BALÁŽ“. Podle § 21 odst. 1 zákona o DPH (ve znění účinném do 31. 12. 2007) je plátce daně povinen přiznat daň na výstupu ke dni uskutečnění zdanitelného plnění nebo ke dni přijetí platby, a to k tomu dni, který nastane dříve, pokud zákon nestanoví jinak. Při dodání zboží se zdanitelné plnění považuje za uskutečněné dnem dodání při prodeji podle kupní smlouvy [§ 21 odst. 4 písm. a) zákona o DPH]. Dodáním zboží se přitom pro účely zákona o DPH rozumí převod práva nakládat se zbožím jako vlastník (§ 13 odst. 1 zákona o DPH).

Vzhledem k tomu, že žalobce nevedl řádnou a úplnou daňovou a skladovou evidenci, provedl stěžovatel výslech několika svědků, mj. také výslech zmíněného odběratele - pana B., na jehož výpovědi postavil nejen závěr, že se předmětná dodávka uskutečnila, ale rovněž závěr, že žalobce přijal od pana B. za toto plnění platbu. Spor mezi stěžovatelem a žalobcem se tedy týká způsobu, jakým vedl stěžovatel dokazování k odstranění pochybností, zda došlo k uskutečnění zdanitelného plnění, či nikoli. Stěžovatel v kasační stížnosti setrvává na závěru, že se výše uvedené zdanitelné plnění uskutečnilo, neboť žalobce nebyl schopen předložit žádný přesvědčivý důkaz, který by nasvědčoval opaku.

Podle ustanovení § 31 odst. 9 daňového řádu je povinností daňového subjektu prokázat 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 nedává správci daně oprávnění vyzvat daňový subjekt k prokázání čehokoliv, ale pouze k prokázání toho, co tvrdí tento subjekt sám (viz nález Ústavního soudu ze dne 24. 4. 1996, sp. zn. Pl. ÚS 38/95, zveřejněný pod č. 130/1996 Sb.; všechny nálezy Ústavního soudu jsou dostupné na http://nalus.usoud.cz, nebo rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 - 119, publikovaný pod č. 1572/2008 Sb. NSS). Zdejší soud se tak plně ztotožňuje s odůvodněním napadeného rozsudku, v němž krajský soud stěžovateli vytkl, že po žalobci požadoval, aby prokázal, že k uskutečnění zdanitelného plnění na základě faktury č. 162006 nedošlo. Tím došlo k popření tzv. negativní důkazní teorie, tedy že v řízení (nejen daňovém) není možno po účastníkovi (daňovém subjektu) žádat, aby prokázal reálnou neexistenci určité skutečnosti. Nemožnost takového postupu je obecně uznávána. Z pohledu právní teorie lze zmínit například publikaci prof. JUDr. Aleny Winterové, CSc., a kol.: Civilní právo procesní (4. vydání, Linde Praha, a. s., 2006, s. 279), kde se uvádí, že *„[t]eorie negativní je založena na tom, že negativní skutečnosti nemohou být dokazovány, a je tedy ten, kdo tvrdí negativní skutečnost, od důkazního břemene osvobozen. Nedávný judikát NS ČR poskytuje pěkný příklad aplikace této teorie, když s poukazem na nemožnost dokazování negativní skutečnosti rozhodl, že žalovaný v bytovém sporu podle § 706 OZ není zatížen důkazním břemenem stran skutečnosti, že nemá vlastní byt, a tudíž opak toho - existenci vlastního bytu žalovaného – musí prokázat žalobce.“* Stejné závěry se podávají i ze soudní judikatury – viz

například rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 7. 2006, č. j. 3 Azs 35/2006 - 104, publikovaný pod č. 951/2006 Sb. NSS, nebo ze dne 30. 6. 2011, č. j. 4 As 19/2011 - 75, či ze dne 27. 10. 2011, č. j. 7 As 29/2011 – 37). Negativní skutečnost *„může být fakticky prokázána pouze prokázáním komplementární pozitivní skutečnosti, jež existenci prokazované negativní skutečnosti vylučuje“* (usnesení Ústavního soudu ze dne 4. 12. 2008, sp. zn. I. ÚS 2631/08). Ve světle výše uvedeného tedy nezbývá než uzavřít, že žalobce (který popíral existenci posuzovaného obchodního případu) neměl povinnost prokazovat stěžovateli negativní skutečnost, tj. že dané množství dřeva panu B. nedodal; byl to naopak stěžovatel, na kom leželo důkazní břemeno ohledně tvrzení, že k dodání zboží s místem plnění v tuzemsku došlo, tj. že se zdanitelné plnění reálně uskutečnilo a že šlo o plnění daňově uznatelné. Přestože stěžovatel trvá na tom, že pokud požadoval po žalobci prokázání úplnosti jeho daňové evidence, požadoval pouze prokázání žalobcových tvrzení, ve skutečnosti se tento požadavek týkal prokázání stěžovatelových pochybností o tom, zda se zdanitelné plnění podle faktury č. 162006 realizovalo.

Nejvyšší správní soud má za to, že stěžovatel bez dostatečných důvodů odmítl tu skutkovou verzi, podle níž nebylo na základě faktury č. 162006 panu B. plněno a žalobce od něj neobdržel žádnou platbu. Žalobce toto své tvrzení opíral o zavedený způsob vystavování a vyplňování faktur mezi ním a panem B. v roce 2006 (demonstrovaný v konkrétní rovině na rozdílech v obsahu faktur č. 32006, 42006, 72006 a 162006), který spočíval v tom, že si pan B. u žalobce objednal určité množství dříví a žalobce mu na ně vystavil fakturu, která současně suplovala objednávku. Po dodání dříví žalobce fakturu podepsal u otisku svého razítka, a poté, co mu bylo zboží zaplaceno, podepsal fakturu i v místě, kde byla specifikována forma úhrady (na všech výše vyjmenovaných fakturách byl uveden údaj *„placeno hotově“* nebo *„hotově“*). Stěžovatel nicméně výpověď žalobce následně konfrontoval se svědeckou výpovědí pana B., který skutkový děj vztahující se k faktuře č. 162006 popisoval jinak, a to tak, že od žalobce přijal dodávku dříví a že žalobci také za toto dříví zaplatil.

Pokud jde o faktury č. 42006 a 72006, Nejvyšší správní soud konstatuje, že zde je kromě razítka žalobce a jeho podpisu skutečně připojen též údaj o hotovostní platbě, u něhož je žalobce opět podepsán. Faktura č. 32006 obsahuje pouze otisk razítka žalobce a jeho podpis. Skutečnost, že se na této faktuře objevuje údaj o platbě v hotovosti, ale na rozdíl od předešlých dvou faktur u něj absentuje stvrzující podpis žalobce, podporuje žalobcovo tvrzení o dodání zboží, ale následném neproplacení faktury odběratelem. Na sporné faktuře č. 162006 je umístěn již pouze otisk razítka žalobce a údaj o způsobu platby v hotovosti, nicméně ani jeden z těchto údajů žalobcem podepsán není, což odpovídá klíčové argumentaci žalobce, že se dotčená dodávka nerealizovala, a proto nebyla ani zaplacena. Lze tedy uzavřít, že obsah předložených faktur nikterak nevyvrací, ba spíše podporuje, tvrzení žalobce a na jejich základě tak neexistoval žádný logicky opodstatněný důvod, proč by je měl stěžovatel (v kontextu popsaného fakturačního postupu) bez dalšího odmítnout jako neprůkazné. Stěžovatel zřejmě vnímá rozdíl mezi souslovím *„placeno hotově“*, jak je uvedeno na fakturách č. 42006, 72006 a 162006, a pouhým slovem *„hotově“*, jak je uvedeno na faktuře č. 32006 (viz strana 4 odstavec první kasační stížnosti). Z pohledu zdejšího soudu však není důvod přikládat těmto údajům rozdílný význam a smysl. Podstatné je v daném případě to, co opakovaně zdůrazňuje žalobce, tj. zda k údaji *„placeno*

hotově“ nebo „*hotově*“ je či není připojen jeho podpis, který má dosvědčovat, že za zdanitelné plnění přijal také platbu.

Na druhou stranu však lze se stěžovatelem souhlasit v tom směru, že ani absence podpisu žalobce u razítka či u způsobu platby na sporných fakturách sama o sobě neprokazuje, že dodávka dřeva nebyla realizována, nebo faktura proplacena. Nicméně ani tato dozajista správná úvaha ještě neodůvodňuje následný závěr, že pouhé vystavení faktury (navíc bez všech obvyklých náležitostí) jednoznačně a nepochybně prokazuje, že ke zdanitelnému plnění došlo. Důkaz daňovým dokladem je pouze důkazem formy, který nemusí nutně prokazovat skutečné provedení v něm uvedeného obchodního případu. Je-li zpochybněno uskutečnění zdanitelného plnění, nemůže být důkazní povinnost splněna pouhým předložením, byť i formálně řádného, daňového dokladu a lze vznést požadavek směřující k prokázání faktického úkonu, tj. k důkazu existence zdanitelného plnění (srov. nález Ústavního soudu ze dne 15. 5. 2001, sp. zn. IV. ÚS 402/99). Nejvyšší správní soud reaguje v této souvislosti rovněž na námitku stěžovatele, že z absence data uskutečnění zdanitelného plnění na faktuře č. 162006 nelze usuzovat, že se toto plnění nerealizovalo, a to proto, že datum uskutečnění zdanitelného plnění na daňovém dokladu nemusí být vůbec uvedeno v případě, kdy se neliší od data vystavení dokladu [§ 28 odst. 2 písm. h) zákona o DPH]. Jakkoli zdejší soud se stěžovatelem souhlasí, je nucen jeho úvahu korigovat v tom směru, že z dikce § 28 odst. 2 písm. h) zákona o DPH nevyplývá ani to, že uvedení data vystavení faktury nebo i jen vystavení faktury (daňového dokladu) prokazuje samo o sobě a bez dalšího, že bylo realizováno zdanitelné plnění.

Krajský soud proto správně poukázal na to, že závěr o uskutečnění zdanitelného plnění plynoucí z existence zmiňované faktury, podepřený svědeckou výpovědí pana B. (o níž bude pojednáno dále), je minimálně předčasný; tím spíše, že nebyl k dispozici žádný další důkaz, který by tu či onu skutkovou verzi definitivně podpořil nebo vyvrátil (například příjmový doklad, z nějž by bylo možné bez pochybností dovodit, že žalobce přijal od pana B. platbu v hotovosti, dodací list či záznam v sešitu, do něhož si údajně pan B. zapisoval předání a převzetí dřeva). Český právní řád pojem *faktura* nedefinuje, z čehož vyplývá, že její obsah, způsob vydávání ani přesné náležitosti nejsou žádným předpisem stanoveny (je-li ovšem faktura účetním dokladem, platí pro ni § 11 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví). Není tak důvod bez dalšího odmítnout tvrzení žalobce, že faktury byly doplňovány postupně o podpisy stvrzující dodání či zaplacení dodávky dřeva, protože ujednání o způsobu vystavování faktur mezi smluvními stranami žádný právní předpis nebrání.

Pokud jde o nestornování sporné faktury č. 162006 a následnou opravu výše daně, Nejvyšší správní soud upozorňuje, že § 42 odst. 1 zákona o DPH, ve znění účinném pro rok 2006, neopravňoval plátce daně k opravě výše daně v případě, kdy nedojde k dodání zboží. Tato možnost (nikoli však povinnost) plátcům svědčila teprve od data 1. 1. 2010.

Co se týče druhého důkazu, na němž stěžovatel postavil svůj závěr o uskutečnění zdanitelného plnění žalobcem, tedy výslechu svědka B., je třeba na prvním místě uvést, že protokol o výslechu svědka lze za veřejnou listinu považovat pouze do té míry, že stvrzuje, že výslech svědka proběhl v něm zaprotokolovaným způsobem. V žádném případě z něj však nevyplývá, že svědek vypovídal pravdivě; na tom nemění nic ani

poučení, které se svědkovi dostalo o tom, že takto vypovídat musí. Ostatně, stejného poučení se dostalo i panu B. C. mladšímu, který popřel jak navážení dřeva panu B., tak přijetí jakékoliv hotovosti; k jeho výpovědi stěžovatel nepřihlížel. Za situace, kdy proti sobě stojí dvě rovnocenná tvrzení ohledně průběhu skutkového děje, stěžovatel pochybil, pokud bez dalšího jednu výpověď nadřadil druhé. Tím spíše, že pan B. nepochybně měl v porovnání se žalobcem protichůdný zájem na výsledku tohoto daňového řízení, protože pokud bude uskutečnění zdanitelného plnění vyvráceno, pozbude možnosti uplatit s ním související daň na vstupu, a tím dojde ke zvýšení jeho daňové povinnosti (přesněji řečeno ke zvýšení vlastní daňové povinnosti nebo snížení nadměrného odpočtu, či zániku nároku na něj).

Pokud jde o celkový způsob hodnocení důkazů, Nejvyšší správní soud má za to, že stěžovatel nepřistupoval k jednotlivým důkazům (respektive jejich hodnocení) zcela v souladu se zásadami oficiality, vyhledávací a materiální pravdy. Nelze přehlédnout, že stěžovatel vyzdvihl v napadeném rozhodnutí zejména ta dílčí skutková zjištění, která byla žalobci k tíži, zatímco ta, která mu prospívala, případně ta, z nichž nebylo možno učinit závěry žádné, buď zcela přehlížel, anebo je vykládal v žalobcův neprospěch. Například ze svědecké výpovědi pana B. plyne, že nikoli až po realizaci dodávky a jejím uhrazení, jak je u faktur běžné, nýbrž již *„po odsouhlasení dodávek dřeva a výše záloh s panem B. C. mladším mu pan B. C. starší (tj. daňový subjekt) vystavoval v jeho provozovně Lužná na jeho předtisky daňové doklady – faktury se svým razítkem a podpisem“* (podtrženo NSS). Tato informace tedy svědčí jednoznačně ve prospěch žalobcových tvrzení, nicméně stěžovatel ji ignoroval. Podobně vadnou logikou přistupoval stěžovatel i k výsledkům řízení před Okresním soudem v Sokolově (sp. zn. 6 T 2/2008) a Krajským soudem v Plzni (sp. zn. 44 Cm 98/2006). Z těchto řízení údajně *„neplyne, že by dodávky dřeva od Loketských městských lesů, s. r. o. nebyly v daném objemu uskutečněny, a tudíž, že by žalobce nedisponoval dostatečným množstvím dřevní hmoty, která měla být dodána panu B.“* Jak již konstatoval krajský soud, v trestním řízení byl obžalovaný B. C. mladší zproštěn obžaloby, neboť nebylo prokázáno, že se stal skutek, pro nějž je obžalovaný stíhán. Z odůvodnění rozsudku Okresního soudu v Sokolově vyplývá, že *„žádný listinný důkaz ani svědecká výpověď nepotvrdily, že by uvedené odběry byly fakticky realizovány, chybu zaměstnance společnosti Loketské městské lesy, s. r. o., Ing. R. Bo. nelze přičítat k tíži obžalovaného, (...) je nutno obžalovaného obžaloby zprostit, neboť nebylo prokázáno, že se stal skutek, pro nějž je obžalovaný stíhán.“* Z citovaného odůvodnění tak lze vyvodit pouze to, že se trestní soud (podobně jako stěžovatel v daňovém řízení) potýkal s důkazní nouzí ohledně odběrů dřevní hmoty od Loketských městských lesů, s. r. o. panem B. C. mladším pro žalobce, a proto závěry stěžovatele stran otázky, zda žalobce měl nebo neměl k dispozici dřevo, které by následně mohl dodat panu B., nelze o zjištění, k nimž Okresní soud v Sokolově dospěl, ani v nejmenším opřít. Obdobně i Krajský soud v Plzni svým usnesením zastavil řízení mezi žalujícími Loketskými městskými lesy, s. r. o., a žalobcem a jeho synem jako žalovanými. Žaloba byla vzata zpět *„vzhledem k důkaznímu stavu případu“*. Nezbývá proto, než plně aprobovat závěr krajského soudu, že představu o množství dřeva, jímž v rozhodné době žalobce disponoval, si stěžovatel z provedených důkazů nemohl spolehlivě učinit, k čemuž Nejvyšší správní soud dodává, že ani kdyby tato objektivní možnost realizace dodávek prokázána byla, jako důvod pro doměření daně by nemohla postačovat. Konečně uvedl-li stěžovatel, že při rozhodování vycházel mj. z analýzy skladové evidence žalobce, nelze přehlédnout, že sám stěžovatel tuto evidenci opakovaně označoval za neúplnou (naposledy

v kasační stížnosti na str. 2 v odstavci třetím). Toto nepříliš srozumitelné sdělení nasvědčuje minimálně tomu, že skladová evidence žalobce nebyla osvědčena jako důkaz, a proto z ní nebylo možné vůbec vycházet.

Lze tedy uzavřít, že v daňovém řízení nebylo jednoznačně prokázáno, že k realizaci zdanitelného plnění na základě faktury č. 162006 skutečně došlo. Za situace, kdy je u jiného plátce daně (zde odběratele žalobce) nalezena faktura, lze k vyměření daně z přidané hodnoty přistoupit pouze v případě, když je bez pochybností prokázáno, že mezi těmito subjekty došlo k realizaci zdanitelného plnění. I když tedy žalobce pochybil v tomu, že nevedl řádně a úplně svou daňovou evidenci, s ohledem na absenci jednoznačných důkazů neměl stěžovatel žalobci daň z přidané hodnoty napadeným rozhodnutím doměřit.

Vzhledem k tomu, že Nejvyšší správní soud shledal kasační stížnost za nedůvodnou, nezbylo mu, než ji za podmínek vyplývajících z ustanovení § 110 odst. 1, věty druhé s. ř. s., rozsudkem zamítnout.

O náhradě nákladů tohoto řízení bylo rozhodnuto ve smyslu ustanovení § 60 odst. 1, věty první s. ř. s., ve spojení s ustanovením § 120 s. ř. s., dle kterého nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Vzhledem k tomu, že stěžovatel byl v řízení o kasační stížnosti procesně neúspěšný, právo na náhradu nákladů řízení mu nenáleží. Pokud jde o procesně úspěšného účastníka – žalobce, ten náklady řízení o kasační stížnosti (zahrnující odměnu za zastupování, režijní paušál a daň z přidané hodnoty) sice zdejšímu soudu vyčíslil v celkové částce 2880 Kč, nicméně v řízení o kasační stížnosti žádný úkon neučinil, a proto v jeho případě nebylo prokázáno, že by mu v souvislosti s tímto řízením nějaké náklady vznikly. Nejvyšší správní soud proto v jeho případě rozhodl tak, že se mu právo na náhradu nákladů řízení nepřiznává.

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

V Brně dne 6. prosince 2013

JUDr. Vojtěch Šimíček
předseda senátu