



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Elišky Cihlářové a soudců JUDr. Jaroslava Hubáčka a Mgr. et Ing. et Bc. Radovana Havelce v právní věci stěžovatele **M. S.**, zastoupeného JUDr. Janem Součkem, advokátem se sídlem v Praze 1, U Prašné brány 3, za účasti **Finančního ředitelství pro hl. m. Prahu**, se sídlem v Praze 1, Štěpánská 28, v řízení o kasační stížnosti proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 25. 1. 2006, č. j. 9 Ca 295/2004 – 72,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II.** Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Městský soud v Praze rozsudkem ze dne 25. 1. 2006, č. j. 9 Ca 295/2004 - 72, zamítl žalobu stěžovatele proti rozhodnutí Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu (dále jen „finanční ředitelství“) ze dne 23. 9. 2004, č. j. FŘ-2737/13/04, kterým bylo zamítnuto odvolání stěžovatele proti platebnímu výměru Finančního úřadu pro Prahu 10, ze dne 19. 8. 2003, č. j. 246659/03/010521/7817, na daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období prosinec 2002 ve výši nadměrného odpočtu 120 723 Kč. Městský soud v odůvodnění napadeného rozsudku uvedl, že spornou otázkou mezi stěžovatelem a finančním ředitelstvím bylo, kdo z nich je nositelem důkazního břemene v daňovém řízení. Městský soud dospěl k závěru, že důkazní povinnost v daňovém řízení stíhá toho, kdo tvrdí určité skutečnosti. V tomto případě je tímto subjektem stěžovatel, který tvrdí, že zdanitelné plnění pořídil od společnosti J., s. s. r. o. Bylo proto jeho povinností prokázat, že k uskutečnění zdanitelného plnění došlo a za tím účelem i navrhnout důkazy. Jelikož stěžovatel svá tvrzení v daňovém řízení neprokázal, nemohlo ani dojít k přechodu důkazního břemene na správce daně. Městský soud posléze konstatoval, že neshledal v daňovém řízení průtahy,

jak je stěžovatel namítal, i když připustil, že lze polemizovat o vhodnosti zvolených úkonů z hlediska rychlosti řízení. Lhůty pro ukončení daňového řízení však nejsou zákonem stanoveny. Stěžovatelovy odkazy na judikaturu soudů nepovažoval městský soud v dané věci za relevantní.

Stěžovatel v kasační stížnosti podané proti rozsudku městského soudu uplatnil důvody uvedené v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s. Nesprávné posouzení právní otázky soudem spatřuje stěžovatel v tom, že městský soud nevzal v úvahu jím řádně prokázanou oprávněnost nároku na odpočet DPH. K prokázání nároku na odpočet této daně ve smyslu ustanovení § 19 odst. 1 zákona č. 588/1992 Sb., ve znění účinném do 30. 4. 2004, (dále také „zákon o DPH“) předložil řádně zaúčtovaný daňový doklad se všemi náležitostmi, který vystavil jiný plátec, ale finanční orgány, a potažmo i městský soud, přes tuto skutečnost tento odpočet neuznaly jako oprávněně uplatněný. Předložením perfektního daňového dokladu tak stěžovatel řádně prokázal oprávněnost nároku na odpočet DPH ve smyslu ustanovení § 19 odst. 2 zákona o DPH, a nevznikla mu tak povinnost prokazovat oprávněnost nároku na odpočet způsobem podle zákona č. 337/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů, (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“). Stěžovatel vytkl rozsudku městského soudu i nepřezkoumatelnost, neboť soud řádně neodůvodnil, z jakých skutečností vyplynulo, že správce daně mimo jakoukoli pochybnost prokázal skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost důkazů provedených daňovým subjektem. Nepřezkoumatelnost rozsudku spatřuje i v tom, že městský soud přezkoumatelným způsobem neodůvodnil, z jakých skutečností vyplynulo, že nárok na odpočet neprokázal. Stěžovatel poukázal také na to, že v důsledku průtahů v řízení před správcem daně nemohlo dojít k výslechu svědka, a to jediného jednatele společnosti J., s. s. r. o., který v květnu 2003 zemřel. Zboží bylo dodáváno v souladu s běžnou obchodní praxí, kdy řidič, který zboží vozil, přijel vždy v dohodnutou dobu na určené místo a přivezl objednané zboží. Jeho totožnost ale nebyla prověřována. Tento fakt ještě nepotvrzuje skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost provedených důkazů v tom, že by zboží dodávala jiná společnost než J., s. s. r. o. Jestliže měl správce daně pochybnosti o tom, zda doklady byly podepisovány společností J., s. s. r. o., měl připustit důkaz písmoznaleckým posudkem a nikoli konstatovat, že není k dispozici dostatečný počet nepřerazítkovaných podpisů jednatele společnosti J., s. s. r. o. Přijetí zdanitelného plnění ostatně potvrdil svědek S. Proto stěžovatel navrhl, aby byl rozsudek městského soudu zrušen a věc vrácena tomuto soudu k dalšímu řízení.

Finanční ředitelství ve vyjádření k podané kasační stížnosti poukázalo na to, že obsah stížních bodů odpovídá odvolacím námitkám i žalobním bodům uplatněným v žalobě. Důvodem pro neuznání odpočtu DPH bylo to, že stěžovatel nárok na odpočet daně neprokázal ve smyslu ustanovení § 19 odst. 1 zákona o DPH, ačkoli k tomu byl správcem daně vyzván. Podmínky pro přechod důkazního břemene ze stěžovatele na správce daně ve smyslu ustanovení § 31 odst. 8 zákona o správě daní a poplatků nebyly naplněny. Finanční ředitelství proto navrhlo, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

Nejvyšší správní soud na základě kasační stížnosti přezkoumal napadený rozsudek městského soudu v souladu s ustanovením § 109 odst. 2, 3 s. ř. s. v rozsahu a z důvodů uplatněných v kasační stížnosti a jelikož neshledal ani vady uvedené v odst. 3 tohoto ustanovení, k nimž by musel přihlížet z úřední povinnosti, dospěl k závěru, že podaná kasační stížnost není důvodná.

Podle ustanovení § 19 odst. 1 a 2 zákona o dani z přidané hodnoty má plátce nárok na odpočet daně, pokud jím přijatá zdanitelná plnění, uskutečněná jiným plátcem, použije při podnikání nebo při činnosti vykazující všechny znaky podnikání kromě toho, že je prováděna podnikatelem. Plátce prokazuje nárok na odpočet daně daňovým dokladem zaúčtovaným podle zvláštního právního předpisu (zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů), případně evidovaným podle § 11 u plátců, kteří nejsou účetní jednotkou, který má všechny tímto zákonem předepsané náležitosti a který byl vystaven plátcem. V případě, že doklad neobsahuje všechny náležitosti daňového dokladu, prokazuje plátce nárok podle zvláštního právního předpisu (§ 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků).

Důkazní břemeno je mezi daňovým subjektem a správcem daně rozloženo nerovnoměrně. Podle ustanovení § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků 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. Podle ustanovení § 31 odst. 8 citovaného zákona správce daně prokazuje: a) doručení vlastních písemností daňovému subjektu, b) existenci skutečností rozhodných pro užití právní domněnky a nebo právní fikce, c) existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví a jiných povinných evidencí či záznamů, vedených daňovým subjektem, d) existenci skutečností rozhodných pro uplatnění zákonných sankcí.

V dané věci bylo zahájeno správcem daně vytýkácí řízení ve smyslu ustanovení § 43 zákona o správě daní a poplatků. Důvodem byla skutečnost, že objem uskutečněných zdanitelných plnění se značně odlišoval od částek stěžovatelem běžně uváděných v předcházejících daňových přiznáních. Proto byl stěžovatel vyzván k předložení originálů dokladů vztahujících se k přiznání k DPH za zdaňovací období srpen 2002, a to smlouvy, daňové a účetní doklady, případně, aby podal další potřebná vysvětlení. V rámci místního šetření prováděného správcem daně stěžovatel předložil doklady k přijatým a uskutečněným zdanitelným plněním v předmětném zdaňovacím období, mezi nimi také daňové doklady vystavené dodavatelem J., s. s. r. o. Za účelem prověření přijetí zdanitelného plnění od tohoto dodavatele zjistil správce daně prostřednictvím dožádání od místně příslušného správce daně, že se dodavatel na adrese sídla uvedeného v obchodním rejstříku nevyskytuje a že jedná se o byt rodičů jediného jednatele a společníka Z. L. Ani další pokusy o ověření, zda tento dodavatel provedl ve prospěch stěžovatele zdanitelná plnění podle předložených daňových dokladů nebyly úspěšné. Z. L., jednateli a společníkovi J., s. s. r. o. se nepodařilo písemnosti správce daně doručit, ani ho předvést Policíí ČR. Správce daně tedy následně postupoval podle ustanovení § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků a zaslal stěžovateli výzvu k prokázání těch skutečností, které sám stěžovatel tvrdil. Tento postup neshledává Nejvyšší správní soud v rozporu se zákonem. Pokud daňový subjekt předloží listinné důkazy, kterými prokazuje přijetí zdanitelného plnění od nekontaktního dodavatele, takže správce daně nemůže pravost těchto dokladů ověřit, je jeho povinností vyzvat daňový subjekt k předložení důkazů o tom, že zboží bylo skutečně dodáno konkrétním plátcem uvedeným na daňovém dokladu.

Nejvyšší správní soud neshledal důvodnou stížní námitku, že správní orgány mimo jakoukoli pochybnost neprokázaly existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost důkazů stěžovatele. I když je povinností správce daně dbát, aby skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti byly zjištěny co nejúplněji, není vázán jen návrhy daňových subjektů. Daňové řízení není založeno na zásadě vyšetřovací, ale je prioritní povinností daňového subjektu prokazovat vše, co sám

tvrdí (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 2. 2005, č. j. 1 Afs 54/2004 – 125, který je uveřejněn pod č. 1022/2007 Sbírký rozhodnutí Nejvyššího správního soudu). Důkazní břemeno, jehož je stěžovatel jako daňový subjekt nositelem, znamená, že je povinen mimo jakoukoliv pochybnost prokázat, že k uskutečnění zdanitelného plnění došlo tak, jak tvrdí a nikoliv, že k uskutečnění zdanitelného plnění mohlo dojít. V daném případě správce daně požadoval prokázání zdanitelného plnění, o němž stěžovatel tvrdil, že se uskutečnilo. Pokud jde o posloupnost důkazní povinnosti, prvotní byla na stěžovateli, který předložil daňové doklady. Správce daně zpochybnil, že tyto doklady jsou dostatečným důkazem uskutečnění zdanitelného plnění, neboť se je nepodařilo ověřit u jejich vystavitele společnosti J., s. s. r. o. Správce daně proto vyzval stěžovatele k doložení či navržení jiných důkazů, jimiž by bylo možno zdanitelné plnění prokázat. V této fázi nebyla na místě důkazní povinnost správce daně podle § 31 odst. 8 písm. c) zákona o správě daní a poplatků, neboť nebylo třeba zpochybnění celého účetnictví daňového subjektu k tomu, aby jednotlivé daňové doklady nebyly uznány.

Stěžovatel po celé daňové řízení nepředložil jediný konkrétní důkaz, kterým by prokázal uskutečnění zdanitelného plnění, tj. kým bylo skutečně zboží dodáno a komu bylo uhrazeno. Nelze akceptovat názor stěžovatele, že předložením účetního dokladu obsahujícího formální náležitosti, je nárok prokázán. Daň či nárok na odpočet daně nemají základ ve formálním dokladu, ale v existenci zdanitelného plnění (§ 1 zákona o DPH). Tomu také odpovídá povinnost plátce vést záznamy o přijatých a uskutečněných zdanitelných plněních a evidovat zvláště přijaté a vystavené doklady (§ 11 odst. 1 zákona o DPH). Zákon tedy nestojí na formálním vykázání zdanitelného plnění, ale na stavu faktickém. Jiný závěr by popíral smysl a účel zákona. Ostatně Ústavní soud v nálezu sp. zn. IV. ÚS 402/99 uvedl, že důkaz daňovým dokladem je pouze formálním důkazem dovršujícím hmotněprávní aspekty skutečného provedení zdanitelného plnění. Jestliže zdanitelné plnění nebylo uskutečněno, nemůže být důkazní povinnost naplněna pouhým předložením, byť formálně správného, daňového dokladu. Daňový doklad, který jen simuluje uskutečnění zdanitelného plnění, není relevantním důkazem a jeho předložení může vést k formulaci požadavku směřujícího k dokázání hmotněprávního úkonu, tj. k důkazu existence zdanitelného plnění. Proto nemůže být jen samotné doložení po formální stránce bezvadného daňového dokladu dostatečným podkladem pro uznání nároku na odpočet daně, ale vždy musí být v první řadě fakticky podložen existujícím zdanitelným plněním. Stejně tak není dostatečným doložením existence zdanitelného plnění uzavřená smlouva, a to ani za předpokladu, že by o ní nebyla žádná pochybnost.

Nepřezkoumatelnost rozsudku městského soudu spatřuje stěžovatel v nedostatku jeho důvodů, když městský soud přezkoumatelně neodůvodnil, z jakých skutečností vyplynulo, že finanční ředitelství mimo jakoukoli pochybnost neprokázalo skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost a úplnost důkazů provedených stěžovatelem a ani přezkoumatelně neodůvodnilo, z jakých skutečností vyplynulo, že stěžovatel nárok na odpočet DPH neprokázal. Rovněž tato námitka není podle názoru Nejvyššího správního soudu důvodná. Jak již bylo uvedeno, není povinností správce daně, ani odvolacího orgánu prokazovat opak tvrzení daňového subjektu. Stěžovatel se nesprávně domnívá, že úkolem správce daně je prokázat daňovou povinnost daňovému subjektu. Naopak bylo povinností stěžovatele prokázat svá tvrzení ohledně přijetí zdanitelného plnění od konkrétního dodavatele uvedeného na daňových dokladech. Stěžovatel však v tomto směru neunesl své důkazní břemeno. Nejvyšší správní soud zdůrazňuje, že nepřezkoumatelnost rozsudku pro nedostatek důvodů je založena na nedostatku důvodů skutkových, nikoli na nedostatecích odůvodnění soudního rozhodnutí. Musí se jednat o vady skutkových zjištění, o něž soud opírá

své rozhodovací důvody. Za takové vady lze považovat případy, kdy soud opřel rozhodnutí o skutečnosti v řízení nezjišťované nebo zjištěné v rozporu se zákonem a dále v případech, kdy není zřejmé, zda vůbec byly v řízení nějaké důkazy provedeny. O takové vady se však v daném případě nejednalo.

Nejvyšší správní soud proto s poukazem na ustálenou judikaturu konstatuje, že prokazuje-li daňový subjekt nárok na nadměrný odpočet DPH sice formálně bezvadným daňovým dokladem, ale o faktickém stavu jsou pochybnosti, je povinností daňového subjektu prokázat existenci zdanitelného plnění (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 10. 2006, č. j. 2 Afs 7/2006 - 107, www.nssoud.cz). Nelze než zopakovat, že doklady o uskutečnění zdanitelného plnění se všemi zákonem vyžadovanými náležitostmi nemohou být podkladem pro uznání nároku na odpočet, není-li prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo tak, jak je deklarováno. Rozhodující pro daňové řízení je tedy vždy faktická stránka věci. Jestliže daňový subjekt neprokáže v daňovém řízení jím tvrzené skutečnosti, nelze s odkazem na ustanovení § 31 odst. 8 zákona o správě daní a poplatků dovozovat, že je to naopak správce daně, kdo byl povinen tyto skutečnosti prokazovat za tento subjekt a v případě, že tak neučinil, dospět k závěru, že rozhodnutí správního orgánu bylo vydáno na základě neúplných skutkových zjištění a je tak nezákonné (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 4. 2006, č. j. 5 Afs 40/2005 - 72, www.nssoud.cz). Správce daně ani odvolací orgán nemají povinnost prokazovat existenci skutečností vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost předložených důkazů, ale v souladu s ustanovením § 31 odst. 8 písm. c) zákona o správě daní poplatků jen existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví a jiných povinných evidencí či záznamů, vedených daňovým subjektem. Účetnictví ani jiné povinné evidence nebyly v průběhu daňového řízení zpochybnovány.

V tomto případě nesplnil stěžovatel povinnost, která mu vyplývá z ustanovení § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků a neunesl tak důkazní břemeno. Bylo sice prokázáno, že se stěžovatel a Z. L. znali, ale stěžovatel již neprokázal, resp. z důkazů jím předložených či navržených po jejich provedení nevyplývalo, že zdanitelné plnění podle daňových dokladů FD č. 201, 209 a 211 uskutečnila právě společnost J., s. s. r. o. Z napadeného rozsudku městského soudu vyplývá, z jakých skutečností tento soud dovodil, že stěžovatel v řízení před správcem daně neunesl důkazní břemeno. Tyto závěry městského soudu jsou přezkoumatelné a mají oporu ve spise správních orgánů i v soudním spise. Svědci P. Š. a J. B. potvrdili, že stěžovatel a Z. L. se znali, ani jeden z nich se však neúčastnil obchodních transakcí mezi stěžovatelem a společností J., s. s. r. o. Tím nebyla potvrzena ani výpověď stěžovatele, že za společnost J., s. s. r. o. jednal s J. B. Svědek M. S. sice potvrdil existenci zboží a plateb, ale o tom, že materiál je dodáván společnosti J., s. s. r. o. ho informoval jen stěžovatel. Svou důkazní povinnost redukoval stěžovatel na předkládání listinných důkazů a návrhy svědků, kteří však nepotvrdili skutečnosti jím tvrzené. Výpis z obchodního rejstříku a osvědčení o registraci k DPH či živnostenské oprávnění neprokazují, že konkrétní zdanitelná plnění uskutečnila společnost J., s. s. r. o. Listina označená jako „Objednávka na rok 2003“ také neprokazuje, že podle daňových dokladů FD č. 201, 209 a 211 uskutečnila zdanitelné plnění právě společnost J., s. s. r. o., protože obsahuje pouze obecné konstatování, že by stěžovatel na základě dobré spolupráce dále rád spolupracoval za stejných podmínek i v roce 2003. Navíc se jedná o listinu vyhotovenou stěžovatelem a adresovanou společnosti J., s. s. r. o., ale nebylo prokázáno ani její doručení ani realizace další spolupráce. Tímto listinným důkazem si stěžovatel i protřečí, když na druhé straně uvedl, že spolupráce probíhala prostřednictvím faxu a telefonicky.

Pokud jde o stížní námitku týkající se délky vytykácího řízení, pak v postupu správce daně a finančního ředitelství neshledává Nejvyšší správní soud žádná pochybení. O stavu řízení se mohl stěžovatel informovat u správce daně v rámci svého oprávnění při nahlížení do spisu. Správce daně a dožádaný správce daně využily všech zákonem stanovených institutů k tomu, aby skutečnosti tvrzené stěžovatelem u společnosti J., s. s. r. o. ověřili, tj. místního šetření, předvolání a předvedení. Skutečnost, že jediný společník a jednatel společnosti J., s. s. r. o. v průběhu vytykácího řízení zemřel, nemůže jít k tíži správce daně a finančního ředitelství, neboť bylo na stěžovateli, aby v rámci vytykácího řízení navrhoval provedení důkazů či tyto důkazy sám předkládal. Ze spisového materiálu nebylo zjištěno, že by stěžovatel v rámci vytykácího řízení Z. L. navrhl jako svědka.

Nejvyšší správní soud se v otázce neprovedení důkazu z oboru písmoznalectví ohledně ověření pravosti podpisů Z. L. na jednotlivých pokladních dokladech ztotožňuje s názorem městského soudu. Je tomu tak proto, že Z. L. předem podepsané pokladní doklady neprokazují, že zboží (materiál) dodala společnost J., s. s. r. o., a nikoli Z. L. jako fyzická osoba. I kdyby bylo prokázáno, že doklady podepsal Z. L., nebyl by to důkaz o tom, že k uskutečnění zdanitelného plnění podle předložených daňových dokladů došlo fakticky.

Nejvyšší správní soud proto kasační stížnost stěžovatele jako nedůvodnou zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.). O kasační stížnosti rozhodl bez jednání, protože mu takový postup umožňuje ustanovení § 109 odst. 1 s. ř. s.

Výrok o nákladech řízení se opírá o ustanovení § 60 odst. 1 s. ř. s. za použití ustanovení § 120 s. ř. s., podle 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. Nejvyšší správní soud žádnému z účastníků náhradu nákladů nepřiznal, protože stěžovatel v řízení úspěch neměl a finančnímu ředitelství žádné náklady s tímto řízením nevznikly.

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

V Brně dne 22. března 2007

JUDr. Eliška Cihlářová
předsedkyně senátu