



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Marie Žiškové a soudců JUDr. Lenky Kaniové a JUDr. Josefa Baxy v právní věci žalobce **Ing. L. N.**, zastoupeného JUDr. Ing. Jiřím Malantou, advokátem se sídlem Brno, Wurmova 16, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Brně**, se sídlem Brno, nám. Svobody 4, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 20. 4. 2005, č. j. 2306/05/FŘ 130, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 27. 6. 2006, č. j. 29 Ca 154/2005 - 41,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II.** Žalobce **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III.** Žalovanému **s e n e p ř i z n á v á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

Žalobou napadeným rozhodnutím žalovaný zamítl žalobcovo odvolání proti rozhodnutí Finančního úřadu v Kroměříži ze dne 22. 2. 1999, č. j. 19345/99/320911 /3487 - dodatečný platební výměr č. 15, kterým byla žalobci doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období říjen 1996 ve výši 231 000 Kč.

Krajský soud v Brně žalobu zamítl a v odůvodnění rozsudku uvedl, že předmětem sporu je dodatečné vyměření daně z přidané hodnoty na základě faktury č. 960510 ze dne 31. 10. 1996, vystavené Z. M. za realizaci obchodních případů podle mandátní smlouvy za rok 1996 za dohodnutou částku 1 281 000 Kč.

Žalobce byl správními orgány vyzván k prokázání faktického uskutečnění zmíněného zdanitelného plnění, neboť důkazní břemeno podle § 19 zákona o dani z přidané hodnoty i podle § 31 odst. 9 daňového řádu spočívá na daňovém subjektu. Předmětem dokazování

se stalo faktické uskutečnění zdanitelného plnění, tedy konkrétních zprostředkovatelských služeb poskytnutých p. M.

Soud uvedl, že bylo předně na žalobci, aby v průběhu daňového řízení navrhol provedení konkrétních důkazů a tedy i výslech konkrétních svědků. To se však nestalo, žalobce v průběhu daňového řízení výslech svědků, provedených správcem daně nikterak nezpochybnil, jejich výslechu se přes výzvy správce daně neúčastnil, výslech jiných svědků nenavrhl. V žalobě tvrzená nevěrohodnost svědků nemůže být zpochybněna poukazem na chybějící údaje o postavení svědka J. Š. v rámci společnosti B., s. r. o., či B. T., a. s. Navíc žalovaným použitá výpověď tohoto svědka z 28. 4. 2000 odpovídá dalším zjištěním, získaným od společnosti T. T. C., a. s.

K žalobcovu tvrzení, že nebyli vyslechnuti svědci, kteří v rozhodné době jednali za společnost B., s. r. o., či B. T., a. s., soud uvedl, že bylo na žalobci, aby navrhol provedení dalších důkazů, ten byl však v tomto směru v průběhu důkazního řízení nečinný. Nelze proto nyní vytýkat žalovanému provedení výslechu jím zvolených svědků. Rovněž tak žalobce nenavrhol opakovaný výslech svědka Z. M., tato námitka nemůže být proto ze stejných důvodů úspěšná.

Neúspěšnou námitkou soud shledal rovněž žalobcovu tvrzení, týkající se nesprávného postupu daňových orgánů. Žalobce se domnívá, že předložil-li fakturu, prokazující výdaj na uskutečnění zprostředkovatelských služeb, bylo proto již na žalovaném, aby prokázal, že se tyto služby neuskutečnily (měl být užit postup podle § 31 odst. 8 daňového řádu). K tomu soud podrobně rozvedl, že je-li v § 19 zákona o dani z přidané hodnoty a v § 31 odst. 9 daňového řádu povinností daňového subjektu prokázat uskutečnění zdanitelného plnění, jakož i jejich použití pro svá zdanitelná plnění, pak v žádném případě nepostačuje předložení zmíněné faktury či mandátní smlouvy; je to žalobce, který uplatňoval nárok na odpočet a tento nárok měl ve stanoveném rozsahu povinnost prokazovat. To vše obzvláště za situace, kdy byl k této své povinnosti správcem daně vyzýván. Závěrem uzavřel, že žaloba je ve všech bodech nedůvodná a zamítl ji.

Žalobce napadl rozsudek krajského soudu kasační stížností, opírající se o důvod uvedený v § 103 odst. 1 písm. a) a písm. b) s. ř. s. a domáhal se jeho zrušení.

Uvedl, že sporný obchodní případ měl spočívat v zajištění činností spojených s likvidací odpadů. Ze strany firmy E. J. V. V. M. byl na něho vznesen požadavek na zajištění činností spojených s likvidací odpadů. S ohledem na uzavřenou mandátní smlouvu zadal toto zajištění p. M. a ten pak zajistil na základě svých kontaktů realizaci likvidace znečištěné zeminy u společnosti B., s. r. o., pro realizátora – firmu E. J. V. V. M. Výsledkem pak bylo uzavření smlouvy o dílo č. 36/7 mezi E. J. V. V. M. a B. T., a. s., jejímž předmětem bylo převzít ke zneškodnění materiál z JmDZ B.H.

Stěžovatel tvrdí, že správní orgány pochybily, neboť nesprávně přenesly důkazní břemeno na něho, ač tato povinnost podle § 31 odst. 8 daňového řádu spočívala na nich.

Na daňovém subjektu je prokázat uskutečnění zdanitelného plnění a jeho užití k dosažení obratu za svá zdanitelná plnění. Tyto povinnosti stěžovatel, dle svého názoru, splnil již tím, že předložil listinné důkazy. Bylo proto již na žalovaném, aby prokázal opak, tedy, že ke zdanitelnému plnění nedošlo; současně poukázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu č. 257 Sb. NSS. Žalovaný však nepředložil důkazy, které by svědčily

o opaku stěžovatelových tvrzení; v tom spočívá zásadní pochybení žalovaného. Poté pochybil i soud, jestliže takový postup osvědčil za správný. Z těchto důvodů navrhl, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek zrušil a věc vrátil soudu k dalšímu řízení.

Žalovaný podal ke kasační stížnosti velmi podrobné vyjádření. V něm nejprve shrnul průběh celého řízení a zdůraznil, že žalobce v kasační stížnosti setrval na tvrzení, že splnil svoji povinnost prokazovat zákonem dané skutečnosti, jakož i na své interpretaci § 31 odst. 9 ve vztahu k § 31 odst. 8 daňového řádu. V tomto ohledu odkázal na odůvodnění rozsudku, s nímž se zcela ztotožnil. Zdůraznil, že žalobce nepředložil žádný důkaz, kterým by prokázal faktické uskutečnění zdanitelného plnění; předložení písemných dokladů samo o sobě nepostačuje k prokázání uskutečnění konkrétně tvrzené zprostředkovatelské služby. Žalovaný se v celém rozsahu ztotožnil s odůvodněním napadeného rozsudku a navrhl proto, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost jako nedůvodnou zamítl.

Kasační stížnost není důvodná.

S obecnou výtkou žalobce, že soud nesprávně posoudil právní otázku týkající se vad dokazování v daňovém řízení, jestliže upřednostnil užití § 31 odst. 9 před § 31 odst. 8 daňového řádu se Nejvyšší správní soud neztotožnil.

Dokazování v daňovém řízení (§ 31 daňového řádu) je založeno na jedné straně na povinnosti tvrzení daňového subjektu a na straně druhé na povinnosti toto své tvrzení také prokázat (důkazní břemeno). Je skutečností, že z této zásady se uplatní i výjimky, uvedené v § 31 odst. 8 daňového řádu, totiž, že se břemeno důkazní přenesou na správce daně – to však pouze v případech v tomto ustanovení vyjmenovaných. Správce daně tak prokazuje například doručení vlastních písemností daňovému subjektu, existenci skutečností rozhodných pro užití právní domněnky a nebo právní fikce, existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví a jiných povinných evidencí či záznamů, vedených daňovým subjektem, existenci skutečností rozhodných pro uplatnění zákonných sankcí. Ani o jeden z vyjmenovaných případů se však v dané věci nejednalo.

V souzené věci žalobce v daňovém přiznání tvrdil, že má nárok na vrácení nadměrného odpočtu daně z přidané hodnoty za zdaňovací období říjen 1996. Aby mu však takový nárok skutečně vznikl, pak musí mj. splnit i podmínky § 19 tehdy účinného zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty. Podle tohoto ustanovení má totiž nárok na odpočet daně plátce, pokud jím přijatá zdanitelná plnění uskutečněná jiným plátcem použije k dosažení obratu za svá zdanitelná plnění.

Předmětem důkazního břemene žalobce bylo tedy k opakovaným výzvám správce daně (ze dne 5. 3. 1998, ze dne 21. 10. 1998 a ze dne 18. 11. 1998) prokázat, že přijal zdanitelné plnění od Z. M. a rovněž tak, v čem toto plnění spočívalo; jinými slovy tedy prokázat, že to byl právě Z. M., který zprostředkoval obchodní případ likvidace kontaminované zeminy pro JmDZ B. H., za který mu žalobce poskytl plnění. Nepostačuje tvrzení, že plnění spočívalo ve zprostředkovatelské činnosti; předmětem žalobcovy důkazní povinnosti bylo prokázání zcela konkrétní, faktické zprostředkovatelské služby, kterou přijal od p. M. a současně pak prokázání, že toto jeho plnění použil pro dosažení obratu za svá vlastní uskutečněná zdanitelná plnění (jak zdůrazňoval žalovaný v napadeném rozhodnutí, jakož i krajský soud v přezkoumávaném rozsudku).

Jak je zřejmé ze správního spisu, k výzvě správce daně žalobce sice předložil fakturu a další listinné doklady (mj. i mandátní smlouvu se Z. M., v níž se Z. M. zavázal zprostředkovat pro žalobce zakázku), žádným důkazem (ani jeho návrhem) však neprokázal, že sporná zakázka (likvidace kontaminované zeminy pro JmDZ B. H.) byla fakticky zprostředkována p. M. Naopak, z předloženého správního spisu a výpovědí svědků v něm uvedených plyne, že se p. M. na jejím zprostředkování nepodílel. V tomto ohledu odkazuje zdejší soud na odůvodnění rozsudku krajského soudu, s nímž se ztotožňuje.

Soud poznamenává, že ve věci není nepodstatná ani skutečnost, že žalobce nejen nesplnil požadavky vznesené správcem daně v uvedených výzvách k dokazování, ale k výsledkům svědků se přes upozornění správce daně nedostavoval a práva klást svědkům otázky nevyužil. Tvrzení, uplatněné v žalobě, že měli být vyslechnuti správcem daně další svědci je opožděné a nemůže jeho důkazní nouzi zvrátit.

Jak uvedeno shora, podmínkou pro uznání nároku na odpočet daně a jeho vydání je nezbytnost prokázání faktického uskutečnění zdanitelného plnění jiným plátcem; použití přijatého zdanitelného plnění k dosažení obratu za svá zdanitelná plnění nese též plátce daně. Žalobce se nesprávně domnívá, že bylo na správci daně, aby vyhledával další důkazní prostředky, aniž by sám své tvrzení bezezbytku prokázal, nebo alespoň navrhl provedení dalších důkazů, jež by mohly jeho tvrzení prokázat.

Daňové řízení není totiž založeno na zásadě vyšetřovací, jako je tomu v jiných typech správního řízení (její úprava je obsažena např. v § 50 zákona č. 500/2004 Sb., správního řádu), ale, jak shora uvedeno, na primární povinnosti daňového subjektu svá tvrzení prokázat. Tento závěr je podpořen i vlastní úpravou cíle daňového řízení (§ 2 odst. 2 daňového řádu); tím je totiž zájem státu a tedy povinnost správce daně postupovat tak, aby nebyly kráceny daňové příjmy.

Na tomto místě soud odkazuje na ustálenou judikaturu v tomto ohledu srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 4. 2006, č. j. 5 Afs 40/2005 - 72, www.nssoud.cz, v němž se soud rovněž zabýval vztahem § 31 odst. 9 a § 31 odst. 8 daňového řádu a uvedl, že: „Jestliže daňový subjekt neprokáže v daňovém řízení jím tvrzené skutečnosti, nelze s odkazem na ustanovení § 31 odst. 8 daňového řádu dovozovat, že je to naopak správce daně, kdo byl povinen tyto skutečnosti prokazovat za stěžovatele; přitom v případě, že tak neučinil, dospět k závěru, že rozhodnutí správního orgánu bylo vydáno na základě neúplných skutkových zjištění a je nezákonné.“

Nepřílehavým je proto i poukaz žalobce na vyslovený závěr krajského soudu, publikovaný ve Sb. NSS č. 257/2004; ten se totiž zabývá procesní situací, za níž již důkazní břemeno spočívá na správci daně ve shodě s § 31 odst. 8 daňového řádu. Jak však soud shora vysvětlil, takový stav v souzené věci nenastal.

Soud shora uvedené zásady žalobci vyložil, zdůvodnil svůj zamítavý postoj k žalobním námitkám a Nejvyšší správní soud se s důvody krajským soudem v rozsudku uvedenými ztotožnil; žalobcovu námitku, že soud nesprávně posoudil právní otázku týkající se vad dokazování v daňovém řízení a tedy potvrdil nesprávný postup žalovaného, pak posoudil jako nedůvodnou.

Ze všech shora uvedených důvodů Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná a proto ji zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

Žalobce nedosáhl v řízení procesního úspěchu, a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti, žalovanému správnímu orgánu, kterému by jinak jakožto úspěšnému účastníku řízení právo na náhradu nákladu řízení o kasační stížnosti náleželo, náklady řízení nevznikly (§ 120, § 60 odst. 1 s. ř. s.).

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

V Brně 14. června 2007

JUDr. Marie Žišková
předsedkyně senátu