



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 **M. K.**, zastoupeného JUDr. Lubošem Hendrychem, advokátem se sídlem Ústí nad Labem, Vaníčkova 1, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Ústí nad Labem**, se sídlem Ústí nad Labem, Velká Hradební 61, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 23. 7. 2007, č. j. 15 Ca 26/2006 - 26,

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** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

Rozhodnutím žalovaného ze dne 2. 12. 2005, č. j. 19645/05-1300, bylo zamítnuto odvolání žalobce proti dodatečnému platebnímu výměru Finančního úřadu v Ústí nad Labem (dále jen „správce daně“) ze dne 6. 12. 2004, č. j. 229694/04/214911/6343, k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období leden 2001, která byla žalobci vyměřena ve výši 22 000 Kč, z důvodu neuznání nároku na odpočet daně dle dokladu č. 2 ze dne 15. 1. 2001 vystaveného společností BUILD PROGRESS, s. r. o., za provedenou reklamní kampaň. Dále bylo rozhodnutím žalovaného ze dne 2. 12. 2005, č. j. 19646/05-1300, zamítnuto odvolání žalobce proti dodatečnému platebnímu výměru téhož správce daně ze dne 6. 12. 2004, č. j. 229701/04/214911/6343, k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období únor 2001, která byla žalobci vyměřena taktéž ve výši 22 000 Kč, když žalobci nebyl uznán nárok na odpočet daně uplatněný dle dokladu č. 6 ze dne 24. 2. 2001 vystaveného rovněž společností BUILD PROGRESS, s. r. o., za provedenou reklamní kampaň. Obě rozhodnutí žalovaného budou

v dalším textu souhrnně označena jako „napadená rozhodnutí“. Tato rozhodnutí žalovaného byla u Krajského soudu v Ústí nad Labem napadena samostatnými žalobami, jimiž se žalobce domáhal jejich zrušení i zrušení dodatečných platebních výměrů. Krajský soud, poté, co řízení spojil ke společnému projednání, obě žaloby rozsudkem ze dne 23. 7. 2007, č. j. 15 Ca 26/2006 - 26, zamítl.

Krajský soud se v odůvodnění svého rozsudku, po přezkoumání skutkového a právního stavu a provedeném ústním jednání, zabýval otázkou, zda správce daně oprávněně neuznal žalobci nárok na odpočet daně z přidané hodnoty ve výši dvakrát 22 000 Kč dle shora uvedených dokladů s ohledem na zjištění, že žalobce neprokázal faktické uskutečnění deklarovaných zdanitelných plnění, jak to vyžaduje § 31 odst. 9 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“). Ztotožnil se přitom s názorem žalovaného, že žalobce neprokázal, že se zdanitelná plnění vůbec uskutečnila a že tedy faktury vystavené společností BUILD PROGRESS, s. r. o., prokazují právo žalobce na odpočet daně ve smyslu § 19 zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění platném do 30. 6. 2001 (dále jen „zákon o DPH“). Uskutečnění zdanitelných plnění neprokazují podle krajského soudu ani svědecké výpovědi F. V. a V. S., a to zejména proto, že F. V. popřel, že by byl osobou organizující a zajišťující pro žalobce reklamní smlouvu a že pouze věděl o existenci nějaké smlouvy, dokladů zahrnutých do účetnictví a žalobcově doméně na Internetu. Taktéž svědecká výpověď V. S. uskutečnění reklamní kampaně neprokazuje, neboť jmenovaný výslovně vypověděl, že reklamní smlouvy neuzavřel, faktury nevystavil, nepoznává razítka a podpisy a že společnost BUILD PROGRESS, s. r. o. v letech 2000–2001 nevyvíjela žádnou činnost a ani neměla žádné zaměstnance. O případné činnosti měl tento svědek vědět jen z výpovědi J. U. přednesené před vyšetřovací komisí. Krajský soud však nemohl uskutečnění reklamní kampaně ověřit svědeckou výpovědí J. U., neboť tuto osobu nebyl žalobce schopen blíže identifikovat a navíc plná moc udělená J. U. byla nekonkrétní a udělená až po podpisu reklamních smluv. Tyto reklamní smlouvy kromě toho obsahují rozporná ustanovení, pokud jde o sjednanou dobu plnění, a taktéž žalobce nebyl schopen předložit měsíční výkazy týkající se reklamní kampaně přesto, že k tomu byl zhotovitel reklamy povinen. K argumentaci žalobce, že tyto měsíční výkazy nechoval, neboť k tomu neměl ani smluvní, ani zákonnou povinnost, krajský soud poznamenal, že bylo především na žalobci, aby prokázal, že byly reklamní služby skutečně poskytnuty. Případná archivace dokladů nad rámec smluvní či zákonné povinnosti (ve smyslu, v jakém se k ní vyjádřil i Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku ze dne 21. 6. 2006, č. j. 2 Afs 139/2005 - 83) nepochybně mohla usnadnit žalobcovu důkazní pozici, protože likvidace dokladů jej nezbavovala povinnosti prokázat reálné uskutečnění jím deklarovaného zdanitelného plnění.

Při popsaném hodnocení věci krajský soud vycházel z ustanovení § 31 odst. 8 a 9 daňového řádu, kdy poukázal na nerovnoměrné rozvržení důkazního břemene (ve prospěch správce daně) v daňovém řízení; to vychází ze zásady ochrany zájmů státu na řádném plnění daňových povinností. Pokud je daňový subjekt schopen předložit důkazy potvrzující jeho tvrzení, přechází důkazní břemeno opět na správce daně, v opačném případě se má za to, že daňový subjekt důkazní břemeno neunesl. Krajský soud dále poukázal na §§ 12 a 19 zákona o DPH, které upravují podmínky nároku na odpočet daně; z nich vyplývá, že daňový subjekt musí především prokázat, že se zdanitelné plnění uskutečnilo a že bylo uskutečněno plátcem daně, přičemž pro vznik nároku na odpočet daně nepostačuje pouhé deklarování zdanitelného plnění při splnění formálně právních náležitostí. Kromě toho, s odkazem na nálezy Ústavního soudu ze dne 27. 8. 2001, sp. zn. IV. ÚS 121/01, dospěl krajský soud k závěru, že zpráva o daňové kontrole byla vypracována pečlivě a v takovém rozsahu, že je zřejmé, co vše daňový subjekt při kontrole předložil, jaký byl obsah předložených dokladů, jaké svědky navrhl a co svědci uvedli, i to, které z navrhovaných důkazních prostředků správce daně neosvědčil jako důkaz a proč.

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

Stěžovatel je přesvědčen, že splnění podmínky zakotvené v § 19 zákona o DPH nebylo v rámci dokazování zpochybněno; zde odkazuje na předložené účetní doklady, svědecké výpovědi svědků F. V., V. S. a J. U. a další důkazy, které prokazují, že k uskutečnění deklarovaných zdanitelných plnění skutečně došlo. Stěžovatel dále nesouhlasí se závěrem krajského soudu, že neunesl důkazní břemeno ve smyslu § 31 odst. 9 daňového řádu a pokládá za prokázané, že veškeré dostupné důkazy nabídl. K otázce důkazního břemene vyslovil pochybnost, že by důkazní břemeno mělo mít tak všeobecný charakter, aby přecházelo do povinnosti splnit libovůli správce daně a tvrdit a dokazovat, že se zdanitelné plnění uskutečnilo, za jakým účelem a od jakého jiného plátce. Podle stěžovatele v době daňové kontroly snad ani teoreticky nepřipadala v úvahu možnost prokázat uskutečnění zdanitelného plnění jiným způsobem. Za těchto okolností odmítá opakovaně předkládat všechny dostupné důkazní prostředky, které budou stejně správcem daně označeny za nedostatečné. Stěžovatel rovněž odmítá být postihován za to, že neuchoval podklady o uskutečnění reklamních impresí, neboť takovou povinnost mu zákon ani smlouva neukládaly. Je proto přesvědčen, že splnil veškeré podmínky § 19 zákona o DPH k tomu, aby byl oprávněn uplatnit nárok na odpočet DPH, a že dostatečně a vyčerpávajícím způsobem prokázal uskutečnění zdanitelného plnění a jeho použití při podnikání. Uzavřel, že správce daně neopatřil důkazní prostředky a skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti nad rámec návrhů daňového subjektu [§ 2 odst. 1 a 3 a § 31 odst. 2 a 4 daňového řádu], a ani žalovaný tyto vady nenapravit, když jeho odvolání zamítl (v rozporu s § 50 odst. 3 a 6 daňového řádu).

Žalovaný ke kasační stížnosti uvedl, že shodné důvody kasační stížnosti uplatnil stěžovatel jak v řízení odvolacím, tak v řízení o správní žalobě. Žalovaný se s nimi řádně vypořádal a zastává názor, že stejně jako správce daně postupoval v souladu s ustanoveními daňového řádu a daňového zákona. Krajský soud správnost postupu správce daně a žalovaného potvrdil a rovněž dospěl k závěru, že stěžovatelé neprokázali oprávněnost nároku na daňově uznatelné výdaje. Žalovaný se proto ztotožňuje s rozsudkem krajského soudu, ke kasačním námitkám se znovu nevyjadřuje a navrhuje Nejvyššímu správnímu soudu kasační stížnost zamítnout.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v rozsahu podané kasační stížnosti (§ 109 odst. 2, věta před středníkem s. ř. s.) a z důvodů v ní uvedených (§ 109 odst. 3, věta před středníkem s. ř. s.). Ve věci přitom rozhodl bez nařízení jednání za podmínek vyplývajících z § 109 odst. 1, věty první s. ř. s.

Kasační stížnost není důvodná.

Úvodem je nutno říci, že argumentace stěžovatele se do značné míry nese v rovině obecné, kdy polemizuje s rozsahem skutečností, které jsou daňové subjekty v rámci daňové kontroly povinny prokázat, ať již z pohledu požadavků hmotného práva, či úpravy procesní. V této, obecné, rovině proto považuje Nejvyšší správní soud za vhodné poukázat na část odůvodnění napadeného rozsudku (strana 3 a 4), kde je krajským soudem podán příléhavý výklad povinnosti daňového subjektu v rámci dokazování v daňovém řízení. Nad tento rámec lze poukázat na základní judikaturu v této oblasti, např. na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 2. 2005, č. j. 1 Afs 54/2004 - 125, publikovaný pod č. 1022/2007 Sb. NSS (kde je zdůrazněna prioritní povinnost daňového subjektu dokazovat vše, co sám tvrdí), rozsudek ze dne 14. 7. 2008, č. j. 8 Afs 70/2007 - 102, dostupný na www.nssoud.cz (k povinnosti

daňového subjektu dostatečně identifikovat navrhované důkazy), rozsudek ze dne 13. 4. 2006, č. j. 3 Afs 12/2003 – 277, publikovaný pod č. 666/2005 Sb. NSS (k rozložení důkazního břemene mezi správce daně a daňový subjekt) či rozsudek ze dne 8. 11. 2007, č. j. 5 Afs 172/2006 – 115, dostupný na www.nssoud.cz (k neexistenci povinnosti daňového subjektu dokazovat skutečnosti, které sám netvrdí). Pokud jde o ústavněprávní rámec dokazování v daňovém řízení, lze odkázat např. na nález Ústavního soudu ze dne 1. 7. 2005, sp. zn. IV. ÚS 29/05 (dostupný na www.nalus.usoud.cz); zde se Ústavní soud vyslovil k ústavní konformnosti úpravy dokazování zakotvené v daňovém řádu.

Samotné uplatnění nároku na odpočet daně z přidané hodnoty ve smyslu § 19 odst. 1 zákona o DPH je právem, nikoliv povinností daňového subjektu. Pokud tedy chce daňový subjekt tohoto práva využít, musí být připraven prokázat existenci podmínek v citovaném ustanovení uvedených. V rozsudku ze dne 27. 10. 2004, č. j. 2 Afs 6/2004 - 67, (dostupném na www.nssoud.cz) zdejší soud dospěl k závěru, že „nárok na odpočet daně z přidané hodnoty (...) vzniká za současného splnění dvou podmínek: první z nich je skutečnost, že plátce daně přijal zdanitelné plnění uskutečněné jiným plátcem, druhou podmínkou pak je fakt, že přijaté plnění bylo plátcem použito k dosažení obrátu za vlastní zdanitelná plnění a že je zde zároveň věcná a časová souvislost přijatých zdanitelných plnění se zdanitelnými plněními vlastními, z nichž je dosahováno obrátu“. Jestliže tedy daňový subjekt svůj nárok neprokáže, resp. neodstraní důvodné pochybnosti správce daně o splnění podmínek § 19 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty, nemůže benefitu tohoto ustanovení využít. Tvrdí-li stěžovatel, že daňové orgány jeho důkazní břemeno v této věci pojali nepřipustně extenzivně, a jejich požadavky na další doložení rozhodných skutečností jsou výrazem jejich libovůle, je nutno poukázat na § 31 odst. 9 daňového řádu dle kterého je daňový subjekt povinen prokazovat pouze ty skutečnosti, které uvádí v daňovém přiznání, a ty skutečnosti, k jejichž prokázání byl (v odůvodněných pochybnostech) vyzván správcem daně. V projednávaném případě byl výrazem této povinnosti požadavek na prokázání faktické realizace stěžovatelem deklarovaného plnění, v souladu s požadavkem shora zmiňované hmotněprávní úpravy (§ 19 odst. 1 zákona o DPH). Správce daně ani žalovaný nenutili stěžovatele k prokázání jiných skutečností, než které sám tvrdil.

Pokud jde o samotný způsob, jakým byly krajským soudem posouzeny jednotlivé stěžovatelem tvrzené obchodní případy, v případě společnosti BUILD PROGRESS, s. r. o. je v odůvodnění napadeného rozsudku konstatována podstatná (míněno relevantní) část výpovědi svědků V. a S.; krajský soud zde vyložil, proč (ve shodě s daňovými orgány) nepovažuje tyto výpovědi z hlediska prokázání reálné existence zdanitelného plnění (reklamní kampaně) za průkazné. Nejvyšší správní soud na tomto hodnocení neshledává žádné rozpory z hlediska obecné či právní logiky a v podrobnostech na ně odkazuje. Lze přitom shrnout, že zdejší soud hodnotí výpověď svědka V. jako neurčitou, výpověď svědka Stránského pak jako přímo popírající tvrzení stěžovatelů. K osobě J. U. lze uvést, že i zde se lze ztotožnit s názorem krajského soudu, že jeho bližší identita (pro potřeby provedení případné svědecké výpovědi) nebyla zjištěna; zde je nutno připomenout, že iniciativa při prokazování skutečností podporujících daňově relevantní tvrzení daňového subjektu leží, ve smyslu § 31 odst. 9 daňového řádu, především na něm (podrobněji viz výše zmiňovaný rozsudek ze dne 14. 7. 2008, č. j. 8 Afs 70/2007 – 102). Krajský soud v odůvodnění rozsudku zmiňuje dále rozpory ve smluvních ujednáních u jednotlivých smluv. Dle názoru Nejvyššího správního soudu tyto rozpory nedosahují takové intenzity, aby *per se* vylučovaly existenci stěžovateli tvrzeného plnění. To však krajský soud v odůvodnění rozsudku ani netvrdí, tato zjištění považuje spíše za indicie, které však, v kontextu dalších zjištění, znevěhodňují tvrzení stěžovatele. S tímto hodnocením, implicitně vyplývajícím z argumentace v napadeném rozsudku, se Nejvyšší správní soud ztotožňuje. Uvedené lze vztáhnout i na argumentaci krajského soudu týkající se absence jakýchkoli listinných důkazů souvisejících s tvrzeným přijatým plněním. Krajský soud pouze zcela

logicky dovedl, že nějaké listinné doklady musely nutně, z povahy tvrzeného plnění, při vzájemném styku mezi stěžovatelem a společností BUILD PROGRESS, s. r. o. existovat; pokud by je daňový subjekt (stěžovatel) předložil, mohly by nepochybně potvrdit jeho skutková tvrzení. Tento závěr krajského soudu však rozhodně nelze interpretovat tak, že by je soud považovat za jakýsi obligatorní důkaz a že by snad (v širším kontextu) akceptoval libovůli daňových orgánů v jejich „*bezúhřehých požadavcích*“ na rozsah důkazního břemene daňového subjektu, jak to naznačuje kasační stížnost. I zde lze jen zopakovat, že je primárně 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 (§ 31 odst. 9 daňového řádu). Vyvstanou-li důvodné pochybnosti o jeho tvrzeních, je plně na něm, aby je rozptýlil.

Z uvedeného je zřejmé, že Nejvyšší správní soud stěžovatelem vytýkané důvody nezákonnosti napadeného rozsudku neshledal. Nezbylo mu proto, než kasační stížnost jako nedůvodnou zamítnout (§ 110 odst. 1, věta druhá s. ř. s.).

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 – žalovaného, 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 nákladu řízení nepřiznává.

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

V Brně dne 18. prosince 2008

JUDr. Vojtěch Šimíček
předseda senátu