ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Elišky Cihlářové a soudců JUDr. Jaroslava Hubáčka a JUDr. Karla Šimky v právní věci žalobce: **J. Ž.**, zastoupen JUDr. Janou Kudrnovou, Ph.D., advokátkou se sídlem Na Hradbách 3, Ostrava – Moravská Ostrava, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Hradci Králové**, se sídlem Horova 17, Hradec Králové, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 27. 9. 2007, č. j. 30 Ca 51/2007 - 18,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

Krajský soud v Hradci Králové rozsudkem ze dne 27. 9. 2007, č. j. 30 Ca 51/2007 - 18, zamítl žalobu J. Ž. (dále jen „stěžovatel“) proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Hradci Králové (dále jen „finanční ředitelství“) ze dne 19. 3. 2007, č. j. 2514/07-1300-607589, kterým bylo zamítnuto odvolání stěžovatele proti rozhodnutí Finančního úřadu v Chrudimi (dále též „finanční úřad“) ze dne 10. 1. 2005, č. j. 1316/05/233911, jímž byla stěžovateli vyměřena daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období srpen 2004 ve výši 664 145 Kč. Krajský soud se neztotožnil s tvrzením stěžovatele, že stěžejním pochybením finančních orgánů byla skutečnost, že ačkoliv je informoval o prodeji podniku a předání požadovaných podkladů jiné osobě, nebyla tato skutečnost uvedenými orgány prověřena a zmíněné podklady od této osoby vyžádány. Dožádaný správce daně totiž provedl výslech M. R., zástupce obchodní společnosti ORBIGO, a. s., jež od stěžovatele koupila jeho podnik a ten potvrdil převod podniku, ale distancoval se od převzetí písemností. Výslovně uvedl, že obchodní společnost stěžovatelovy doklady vztahující se k předmětnému zdaňovacímu období nepřevzala a nemá je k dispozici. Stěžovatel proto neprokázal oprávněnost jím uplatněného daňového odpočtu, neboť nedoložil, o jaké přijaté zdanitelné plnění se jednalo, jak je použil pro svoji ekonomickou činnost. Krajský soud proto přisvědčil závěrům finančního ředitelství, že stěžovatel uplatnil nárok na odpočet DPH v rozporu s ustanovením § 72 odst 1 a § 73 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“). Krajský soud zdůraznil, že stěžovatel se prodejem podniku nezprostil povinnosti předložit správcem daně požadované doklady. Plátce daně je totiž podle ustanovení § 27 odst. 1 zákona o DPH povinen uchovávat všechny daňové

doklady rozhodné pro stanovení daně nejméně po dobu 10 let od konce zdaňovacího období, ve kterém se uskutečnilo zdanitelné plnění nebo plnění osvobozené od daně s nárokem na odpočet daně, na jím zvoleném místě. Opodstatnění též postrádá námitka, že byla uznána pouze daň na vstupu, neboť v plné výši byla uznána daň na výstupu. Tento postup finančního úřadu nebyl v rozporu se žádnou ze zásad daňového řízení. Chybně uvedené datum vydání rozhodnutí finančního úřadu ve výroku rozhodnutí finančního ředitelství je zřejmou chybu v psaní, která nevede k nepřezkoumatelnosti rozhodnutí finančního ředitelství. Sám stěžovatel tuto skutečnost pouze konstatoval, aniž by z ní jakkoliv dovozoval porušení svých práv.

Proti tomuto rozsudku krajského soudu podal stěžovatel v zákonné lhůtě kasační stížnost z důvodů uvedených v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s. Stěžovatel se neztotožnil se závěrem krajského soudu, že ho chybné datum vydání prvostupňového rozhodnutí, uvedené ve výroku rozhodnutí finančního ředitelství, nemohlo zkrátit na právech. Krajský soud nevzal v úvahu skutečnost, že vede vůči finančním orgánům více řízení a mohlo tak dojít k záměně přezkoumávaného rozhodnutí. Tento soud proto přičítá k jeho tíži skutečnost, že si pečlivě dokumentuje veškerá rozhodnutí, která se ho týkají. Krajský soud pochybil i v tom, že neprovedl jím navržený důkaz a nevyžádal si od společnosti ORBIGO, a. s., které prodal podnik, účetnictví, jež mu dříve patřilo. Tato společnost totiž převzala veškerá jeho práva a závazky a skutečnost, že převzala i jeho účetnictví, byla v daňovém řízení prokázána zápisem sepsaným před JUDr. Volencovou, notářkou v Chrudimi, dne 27. 12. 2004 a vyjádřením společnosti DEUS Pardubice, s. r. o. ze dne 10. 10. 2005. Správce daně měl tedy postupovat podle ustanovení § 31 odst. 3 zákona č. 563/1991 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o účetnictví“), kde je upraven postup pro přechod povinnosti uschovávat účetní záznamy. Povinnost k úschově účetních záznamů přešla na nabyvatele podniku jako právního nástupce bývalého daňového subjektu. Závěr soudu, že povinnost uchovávat účetní záznamy leží na stěžovateli tudíž neodpovídá zákonu o účetnictví a nepředložení daňových dokladů obchodní společností ORBIGO, a. s. nemůže jít k jeho tíži. Stěžovatel proto navrhl, aby Nejvyšší správní soud zrušil rozsudek krajského soudu a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Finanční ředitelství ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedlo, že stěžovatel nebyl v průběhu daňového řízení schopen prokázat uplatněný odpočet DPH. Odpočet nedoložil ani po výzvě správce daně příslušnými daňovými doklady a neprokázal, o jaká zdanitelná plnění se jednalo a jak je použil pro svou ekonomickou činnost. Jelikož v kasační stížnosti nejsou uvedeny žádné nové skutečnosti, které by nebyly uplatněné v odvolání či žalobě, odkázalo finanční ředitelství plně na odůvodnění rozhodnutí ze dne 19. 3. 2007, č. j. 2514/07-1300-607589, a na vyjádření k žalobě ze dne 2. 7. 2007, č. j. 5745/07-1300-607589.

Nejvyšší správní soud přezkoumal na základě kasační stížnosti napadený rozsudek v souladu s ustanovením § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které uplatnil stěžovatel v podané kasační stížnosti a přitom sám neshledal vady uvedené v odstavci 3, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

Ze správního spisu vyplývá, že v průběhu vytýkacího řízení stěžovatel nepředložil finančnímu úřadu na výzvu daňové doklady, kterými by ve smyslu ustanovení § 73 odst. 1 zákona o DPH prokázal údaje v daňovém přiznání. Stěžovatel u ústního jednání dne 5. 1. 2005 uvedl, že dne 19. 11. 2004 prodal svůj podnik firmě ORBIGO, a. s., veškeré doklady předal při prodeji této firmě a z těchto důvodů nemohl na výzvu reagovat a požadované doklady předložit. Finanční úřad z výpovědi svědka Miroslava Rašťáka, předsedy představenstva společnosti ORBIGO, a. s., vyslechnutého dožádaným správcem daně Finančním úřadem v Opavě, zjistil, že tato firma podnik stěžovatele koupila a papírově se tak stalo i se všemi účetními doklady. Svědek zcela jednoznačně uvedl, že ve skutečnosti tyto doklady zůstaly u stěžovatele, a proto účetní doklady vztahující se ke zdaňovacímu období srpen 2004 nemá k dispozici. Platebním výměrem Finančního úřadu v Chrudimi ze dne 10. 1. 2005, č. j. 1316/05/233911,

pak byla stěžovateli vyměřena DPH za zdaňovací období srpen 2004 ve výši 664 145 Kč, čímž došlo k navýšení vlastní daňové povinnosti, původně deklarované v daňovém přiznání ve výši 351 726 Kč.

Nejvyšší správní soud nepovažuje za relevantní stížní bod, v němž stěžovatel namítá, že uvedení chybného data vydání prvostupňového rozhodnutí ve výroku rozhodnutí finančního ředitelství o jeho odvolání (10. 1. 2004 místo správného 10. 1. 2005) bylo sto způsobit záměnu přezkoumávaného rozhodnutí, a tím ho zkrátit na jeho právech.

Stěžovatel na uvedenou skutečnost, záměnu v letopočtu vydání rozhodnutí finančního úřadu, v žalobě (poslední odstavec bodu II. žaloby) pouze upozornil, ale nedovozoval z ní porušení svých práv. Krajský soud se přesto touto skutečností zabýval a dovodil, že v daném případě jde pouze a evidentně o chybu v psaní, která nemá za následek nesrozumitelnost přezkoumávaného rozhodnutí a jeho nezákonnost. Nejvyšší správní soud má za to, že tento závěr krajského soudu je správný. Jak již bylo uvedeno, stěžovatel v žalobě z uvedené chyby nevyvozoval žádné porušení svých práv, k nimž ani objektivně nedošlo. Sám stěžovatel v kasační stížnosti uvedl, že si pečlivě dokumentuje veškerá rozhodnutí, která se ho týkají, a díky tomu byl schopen podniknout kroky na ochranu svých práv. O uvedené skutečnosti není pochyb, neboť proti rozhodnutí Finančního úřadu v Chrudimi ze dne 10. 1. 2005, č. j. 1316/05/233911, podal v zákonné lhůtě odvolání. V záhlaví napadeného rozhodnutí finančního ředitelství je pak jasně uvedeno, o kterém rozhodnutí Finančního úřadu v Chrudimi (ze dne 10. 1. 2005, č. j. 1316/05/233911) a za jaké zdaňovací období DPH (srpen roku 2004) bylo rozhodnuto. Ve výroku je pak rozhodnutí finančního úřadu konkretizováno proti němu podaným odvoláním (datem dne 17. 2. 2005 a datem jeho doplnění ze dne 9. 4. 2005) i částkou, která byla stěžovateli vyměřena (664 145 Kč). Není tedy nejmenší pochybnosti, že záměna v letopočtu vydání rozhodnutí finančního úřadu nemohla mít za následek nesrozumitelnost napadeného správního rozhodnutí a nezákonnost ve věci samé. Šlo o evidentní chybu v psaní bez dopadu do práv stěžovatele a stanovení daňové povinnosti, kterou lze opravit postupem podle § 56 odst. 3 zákona č. 337/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“) jako jinou chybu (srov. i rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 4. 2006, č. j. 2 Afs 136/2005 - 66, uveřejněný pod č. 916/2006 Sbírky rozhodnutí Nejvyššího správního soudu).

Nejvyšší správní soud shledal neopodstatněným i druhý stížní bod, v němž stěžovatel tvrdí, že krajský soud pochybil, pokud neprovedl v žalobě navržený důkaz a nevyžádal účetnictví od firmy, které prodal svůj podnik.

V kasační stížnosti stěžovatel uvedl, že v daňovém řízení prokázal převod podniku firmě ORBIGO, a. s., a rovněž, že tato firma převzala i jeho účetnictví,a proto měl správce daně tedy postupovat podle ustanovení § 31 odst. 3 zákona o účetnictví, kde je upraven postup pro přechod povinností uschovávat účetní záznamy. Závěr krajského soudu, že povinnost uchovávat účetní záznamy leží na něm, neodpovídá zákonu o účetnictví, a nepředložení daňových dokladů firmou ORBIGO, a. s. nemůže jít k jeho tíži.

Podle ustanovení § 40 odst. 15 zákona o správě daní a poplatků jsou daňovým subjektům zachována práva a povinnosti ohledně daňové povinnosti po dobu stanovenou v § 47 pro vyměření daně a ohledně placení daně po dobu stanovenou v § 70 pro vymáhání daňových nedoplatků i v případech, že mezitím již přestaly být daňovými subjekty.

Podle ustanovení § 27 odst. 1 zákona o DPH je plátce povinen uchovávat všechny daňové doklady rozhodné pro stanovení daně nejméně po dobu 10 let od konce zdaňovacího období, ve kterém se uskutečnilo zdanitelné plnění nebo plnění osvobozené od daně s nárokem na odpočet daně, na jím zvoleném místě. Po tuto dobu plátce odpovídá za věrohodnost původu

dokladů, neporušitelnost jejich obsahu, jejich čitelnost a na žádost správce daně za umožnění přístupu k nim bez zbytečného odkladu.

Podle ustanovení § 72 odst. 1 zákona o DPH má plátce nárok na odpočet daně, pokud přijatá zdanitelná plnění použije pro uskutečnění své ekonomické činnosti. Nárok na uplatnění odpočtu daně vzniká dnem uskutečnění přijatého zdanitelného plnění nebo dnem přijetí platby, pokud platba je přijata plátcem, který uskutečňuje zdanitelné plnění, přede dnem uskutečnění zdanitelného plnění.

Podle ustanovení § 73 odst. 1 zákona o DPH prokazuje plátce nárok na odpočet daně daňovým dokladem, který byl vystaven plátcem a byl zaúčtován podle zvláštního právního předpisu, kterým je zákon o účetnictví, popřípadě evidován podle § 100 tohoto zákona u plátců, kteří nevedou účetnictví.

Princip DPH je postaven na nepřímém odvodu této daně ve prospěch státního rozpočtu prostřednictvím plátce daně. Tato daň je součástí ceny za jím nabízené a uskutečněné zdanitelné plnění. Zákon o DPH však za určitých podmínek dává možnost plátci daně tuto daň ze státního rozpočtu, do něj odvedenou jinými plátci, získat zpět, a to formou odpočtu daně. Odpočet DPH je veřejnoprávním nárokem, jehož uplatnění je možné pouze za zákonem stanovených podmínek. Nárok na odpočet daně je upraven v ustanovení § 72 zákona o DPH a podmínky pro jeho uplatnění jsou stanoveny v ustanovení § 73 citovaného zákona. Plátce, který uplatňuje odpočet DPH, musí oprávněnost nároku, deklarovaného v daňovém přiznání, správci daně prokázat. Plátce tedy musí prokázat, že přijaté zdanitelné plnění použil, resp. použije, ve lhůtě do 3 let od konce zdaňovacího období, ve kterém mohl být nárok nejdříve uplatněn, pro uskutečnění své ekonomické činnosti. Prvotně je tento nárok prokazován daňovým dokladem, vystaveným plátcem zaúčtovaným podle zákona o účetnictví, popř. evidovaným podle § 100 zákona o DPH u plátců, kteří nevedou účetnictví. Daňový doklad pro prokázání nároku na odpočet daně musí obsahovat všechny náležitosti stanovené tímto zákonem. Pokud doklad neobsahuje všechny náležitosti daňového dokladu, prokazuje se nárok podle zákona o správě daní a poplatků. Prokazování nároku na odpočet daně daňovým dokladem je jeho formální stránkou, použití přijatého zdanitelného plnění pro uskutečnění ekonomické činnosti plátce je pak stránkou faktickou.

Stěžovatel se prodejem podniku a tvrzeným předáním požadovaných dokladů kupujícímu nezprostil své daňové povinnosti za období před prodejem podniku. Případná dohoda o přenosu daňové povinnosti by byla v tomto směru pro daňové řízení právně neúčinná (§ 45 zákona o správě daní a poplatků). Totéž vyplývá i z usnesení Ústavního soudu ze dne 15. 1. 1999, sp. zn. IV. ÚS 499/98. Ostatně podle ustanovení § 40 odst. 15 zákona o správě daní a poplatků jsou daňovým subjektům zachována práva a povinnosti ohledně daňové povinnosti po dobu stanovenou v § 47 citovaného zákona pro vyměření daně a ohledně placení daně po dobu stanovenou v § 70 tohoto zákona pro vymáhání daňových nedoplatků, i v případech, že mezitím již přestaly být daňovými subjekty.

Stěžovatel se proto ani prodejem svého podniku nezprostil povinnosti předložit správcem daně požadované doklady ohledně uplatněného nadměrného odpočtu. Stěžovatel měl tudíž prokázat odpočet DPH ve výši 312 419 Kč, který uplatnil v daňovém přiznání, tedy i o jaká zdanitelná plnění se jednalo a jak je využil pro svou ekonomickou činnost. Pokud však pouze sdělil, že podnik prodal a kde se mají doklady nacházet, nedá se hovořit o tom, že v uvedeném směru unesl důkazní břemeno. Jestliže stěžovatel prokazoval nárok na odpočet daně, musel tento nárok prokázat především daňovými doklady, jimiž bylo možno ověřit i správnost údajů uvedených v daňovém přiznání. Z dikce zákona, že plátce daně prokazuje nárok na odpočet daňovým dokladem zaúčtovaným podle zákona o účetnictví, ovšem za podmínky, že plátce účetnictví vede, vyplývá, že zákon o DPH je lex specialis vůči zákonu o účetnictví a jako takový

má přednost. Prodejem podniku se plátce daně nezbavuje povinnosti uvedené v ustanovení § 27 odst. 1 zákona o DPH. Pro takový závěr není opora v právních předpisech. Jak již bylo uvedeno, daňovým subjektům jsou zachována práva a povinnosti ohledně daňové povinnosti po dobu stanovenou v § 47 zákona o správě daní a poplatků pro vyměření daně a ohledně placení daně po dobu stanovenou v § 70 citovaného zákona pro vymáhání daňových nedoplatků i v případech, že mezitím již přestaly být daňovými subjekty (§ 40 odst. 15 zákona o správě daní a poplatků). I po prodeji podniku proto trvala povinnost stěžovatele uchovávat všechny daňové doklady rozhodné pro stanovení daně nejméně po dobu 10 let, uvedená v ustanovení § 27 odst. 1 zákona o DPH. Aplikace zákona o účetnictví, především ustanovení § 31 odst. 3, na uvedenou věc vůbec nedopadá, neboť povinnost prokázat deklarovaný nárok na odpočet DPH za zdaňovací období srpen 2004 stíhá stěžovatele. Je však nezbytné vzít v úvahu i zásadní rozdíl mezi povinností uchovávat, uschovávat, daňové doklady (účetní záznamy) a povinností prokazovat rozhodné skutečnosti pro stanovení daňové povinnosti. Povinnost stanovená v ustanovení § 31 odst. 3 zákona o účetnictví, který navíc neobsahuje pojem „daňový doklad“, se vztahuje právě a jen na povinnosti spojené s uschováním uvedených dokladů, a nelze ji vztáhnout k povinnosti prokazovat rozhodné skutečnosti pro stanovení daňové povinnosti. V ustanovení § 27 odst. 5 zákona o DPH je uvedeno, že povinnost podle odst. 1 až 4 se vztahuje i na právního nástupce plátce při uchovávání daňových dokladů rozhodných pro stanovení daňové povinnosti plátce. Nicméně i zde je třeba uvést, že jde jen o povinnost právního nástupce uchovávat příslušné doklady. Nelze z ní proto v této věci dovozovat povinnost firmy ORBIGO, a. s. „prokazovat rozhodné skutečnosti pro stanovení daňové povinnosti“.

Správní orgány však i přes tyto skutečnosti činily kroky k získání potřebných dokladů od nástupce stěžovatele (výzva podle § 34 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků a dožádání podle § 5 citovaného zákona ve vztahu k firmě ORBIGO, a. s. a jejímu statutárnímu zástupci R.). Dožádaný správce daně však výslechem svědka Miroslava Rašťáka zjistil, že firma ORBIGO, a. s. požadované písemnosti nemá, protože jí nebyly stěžovatelem předány. Tuto výpověď svědka správce daně oprávněně považoval za významnou pro posouzení, zda stěžovatel unesl své důkazní břemeno, neboť vcelku logicky vysvětlovala rozpor mezi údaji v písemnostech týkajících se předání podniku (podle nich byly v rámci předání podniku předány i daňové doklady) a tvrzením tohoto svědka, že ve skutečnosti tyto doklady předány nebyly (rozpor byl vysvětlen tím, že určité doklady si ve skutečnosti stěžovatel ponechal kvůli jednání se správcem daně, ačkoli strany „papírově“ uvedly opak). I kdyby však výpověď svědka Miroslava Rašťáka nebyla pravdivá a ve skutečnosti všechny rozhodné doklady jím vedené firmě byly stěžovatelem předány, nic by to neměnilo na důkazní povinnosti stěžovatele. Chtěl-li stěžovatel unést své důkazní břemeno, bylo na něm, aby si v souvislosti s prodejem podniku i po předání podniku zajistil přístup k dokladům vztahujícím se k jeho daňovým povinnostem týkajícím se podniku za dobu, kdy byl jeho majitelem. Toto mohl stěžovatel učinit různým způsobem, např. pořízením kopií rozhodných dokladů či smluvním zjednáním přístupu k dokladům, byly-li by uchovávány u nového majitele podniku. Mohl se samozřejmě spolehnout i na to, za předpokladu, že firmě ORBIGO, a. s. byly předány všechny rozhodné doklady a stěžovatel si je neponechal, že mu je nabyvatel podniku dobrovolně zapůjčí či je poskytne přímo správci daně. Skutečnost, že by tak nabyvatel podniku neučinil, by však i tak byla k jeho tíži, tj. mohla mít za následek neunesení důkazního břemene. Lze tedy shrnout, že bylo věcí stěžovatele, jak splní svoji důkazní povinnost, a stěžovatel by se této povinnosti nezprostil ani prokázáním toho, že rozhodné doklady předal nabyvateli podniku, který pak uvedené doklady stěžovateli či správci daně neposkytl, ač je i třeba podle soukromoprávního ujednání byli povinni poskytnout. Za tohoto stavu proto krajský soud nepochybil, když neprovedl stěžovatelem navržený důkaz, neboť firma ORBIGO, a. s. neměla k dispozici doklady týkající se zdaňovacího období srpen 2004. Krajský soud proto důvodně dospěl k závěru, že se stěžovatel prodejem svého podniku nezprostil povinnosti předložit požadované doklady a prokázat deklarovaný nárok na odpočet daně z přidané hodnoty za zdaňovací období srpen 2004.

Ze všech shora uvedených důvodů Nejvyšší správní soud neshledal kasační stížnost důvodnou, a proto ji podle ustanovení § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl bez jednání postupem podle ustanovení § 109 odst. 1 s. ř. s., podle kterého o kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud zpravidla bez jednání.

Výrok o nákladech řízení se opírá o ustanovení § 60 odst. 1 za použití § 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 č e n í : Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 24. ledna 2008

JUDr. Eliška Cihlářová
předsedkyně senátu