



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Ludmily Valentové a soudců JUDr. Jakuba Camrdy, Ph.D. a JUDr. Lenky Matyášové, Ph.D., v právní věci žalobce: **K. Ch.**, zastoupený Mgr. Vítem Burešem, advokátem se sídlem v Brně, Dobrovského 50, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Brně**, se sídlem Brno, nám. Svobody 4, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 20. 12. 2007, č. j. 31 Ca 61/2005 - 49,

t a k t o :

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

O d ů v o d n ě n í :

I.

Vymezení věci

Finanční úřad Brno-venkov dodatečnými platebními výměry ze dne 1. 11. 2004, č. j. 185308/04/293912/0883, č. j. 185302/04/293912/0883, č. j. 185291/04/293912/0883, č. j. 185287/04/293912/0883, č. j. 185270/04/293912/0883, č. j. 184039/04/293912/0883 a č. j. 188260/04/293912/0833 žalobci dodatečně vyměřil daň z přidané hodnoty za zdaňovací období I.-II. čtvrtletí roku 2001, IV. čtvrtletí roku 2001 a I.-IV. čtvrtletí roku 2002, celkem ve výši 183 150 Kč.

Proti těmto rozhodnutím podal žalobce odvolání, která žalovaný rozhodnutími ze dne 26. 4. 2005, č. j. 1154/05/FŘ 130, č. j. 1155/05/FŘ 130, č. j. 1156/05/FŘ 130, č. j. 1157/05/FŘ 130, č. j. 1158/05/FŘ 130, č. j. 1159/05/FŘ 130 a č. j. 1160/05/FŘ 130, zamítl.

Žalobce napadl tato rozhodnutí žalovaného samostatnými žalobami ke Krajskému soudu v Brně, ve kterých byly vzneseny zejména následující okruhy námitek. Za prvé, žalobce uvedl, že před zahájením daňové kontroly mu byla většina daňových dokladů odcizena, což žalobce oznámil jako trestný čin na obvodní oddělení Police ČR Brno-Bystrc, kde byla věc dále řešena. Přes takto ztíženou situaci se žalobce, dle jeho tvrzení, snažil zajistit opisy daňových dokladů dle požadavků správce daně. Žalobce ve své stěžejní žalobní námítce vychází ze skutečnosti, že správci daně předložil záznamy dle záznamní povinnosti o dani z přidané hodnoty (dále jen „DPH“), peněžní deník, splátkové kalendáře, leasingové smlouvy a opisy daňových dokladů. Žalobce uvedl, že daňové doklady, na základě kterých jsou provedeny záznamy v peněžním deníku a v evidenci dle záznamní povinnosti k DPH, měly veškeré náležitosti daňového dokladu a byly vystaveny plátcem DPH a na základě toho se žalobce domníval, že splnil veškeré zákonné podmínky pro uplatnění odpočtu na DPH. Žalobce byl toho názoru, že správce daně porušil svou povinnost vyplývající z § 31 odst. 2 a § 31 odst. 8 písm. c) zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „daňový řád“), přičemž se odvolával také na § 34 odst. 4 a § 2 odst. 9 daňového řádu, neboť správce daně měl podle žalobce sám využít svých oprávnění a zajistit daňové doklady, na které odkazovala žalobcem předložená evidence. Tím, že správce daně nepostupoval v dokazování z úřední povinnosti, ale pouze konstatoval neunesení důkazního břemene, jednal protizákonně.

Za druhé, žalobce brojil proti tomu, že žalovaný nepovažoval peněžní deník ani evidenci dle záznamní povinnosti k DPH (pokud jde o přijatá zdanitelná plnění) za důkazní prostředek. Dále pak konstatoval, že žalovaný ve skutečnosti přiznal peněžnímu deníku a evidenci dle záznamní povinnosti k DPH důkazní sílu, pokud jde o uskutečněná zdanitelná plnění, zatímco jako důkaz přijatých zdanitelných plnění tyto evidence neakceptoval.

Za třetí, žalobce tvrdil, že správce daně nedodržel zákonem stanovené postupy provádění daňové kontroly podle § 16 odst. 4 písm. f) daňového řádu, neboť ze zpráv o daňové kontrole nebylo patrné, ze kterých důkazů správce daně vycházel, které důkazy uznal a které ne a proč takto postupoval, a tudíž pro tuto nekonkrétnost zpráv nebylo žalobci řádně umožněno v souladu se zákonem se vyjádřit k závěrům uvedeným ve zprávách o daňové kontrole a navrhnout jejich případné doplnění.

Za čtvrté, žalobce tvrdil, že správce daně porušil svým jednáním § 32 odst. 2 písm. b) daňového řádu, když neuvedl datum vydání rozhodnutí u podpisu rozhodnutí, na rozhodnutí se nachází pouze jedno datum, a to na úvodním listu a podpis je až na listu druhém. Z uvedeného žalobce vyvodil, že takový postup je „...v rozporu se zásadou právní jistoty v právních vztazích, není totiž vyloučeno, že na rozhodnutí by pak mohly být uvedeny datumy i dva, zejména pokud je rozhodnutí umístěno na více listech“.

Krajský soud po zjištění, že se jedná a skutkově a právně obdobné věci shodných účastníků řízení rozhodl usnesením ze dne 15. 5. 2007, č. j. 31 Ca 61/2005 - 40, o spojení věcí vedených pod sp. zn. 31 Ca 61/2005, 31 Ca 62/2005, 31 Ca 63/2005, 31 Ca 64/2005, 31 Ca 65/2005, 31 Ca 66/2005 a 31 Ca 67/2005, s tím, že tyto věci budou nadále vedeny pod sp. zn. 31 Ca 61/2005.

Krajský soud žaloby následně zamítl rozsudkem ze dne 20. 12. 2007. K první námítce krajský soud uvedl, že důkazní břemeno podle daňového řádu stíhá primárně daňový subjekt, tedy žalobce a je povinností daňového subjektu prokázat veškeré skutečnosti, které uvedl v daňovém přiznání. Z toho plyne povinnost daňového subjektu unést břemeno tvrzení i břemeno důkazní. Neunesení důkazního břemene pak znamená, že správce daně nemůže vycházet ze skutečností tvrzených daňovým subjektem (krajský soud zde cituje mj. rozsudek

Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 10. 2007, č. j. 9 Afs 81/2007 - 60, www.nssoud.cz a náleží Ústavního soudu ze dne 1. 7. 2005, sp. zn. IV ÚS 29/05). Žalobce však v projednávané věci neprokázal splnění podmínek pro uplatnění odpočtu DPH ve smyslu § 19 odst. 1 zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, v relevantním znění (dále jen „zákon o dani z přidané hodnoty“).

Správce daně opakovaně vyzýval žalobce k prokázání skutečností, přičemž žalobce opakovaně nesplnil výzvu správce daně k prokázání výdajů (tedy přijatých zdanitelných plnění – pozn. NSS) uvedených v peněžním deníku a v evidenci dle záznamní povinnosti k DPH. Navíc v případech, kdy žalobce u přijatých zdanitelných plnění doložil daňový doklad, byl správcem daně odpočet uznán. Povinnost správce daně je při výzvě daňovému subjektu splněna, pokud správce daně vyzve daňový subjekt k prokázání tvrzených skutečností, není povinností správce daně vyzývat daňový subjekt k předložení konkrétně specifikovaného důkazního prostředku.

Ke druhé námitce krajský soud konstatoval, že peněžní deník ani evidence k DPH nemohou nahradit daňové doklady vystavené plátcem DPH, kterými se příslušné nároky u správce daně prokazují, neboť jednak nesplňují nutné náležitosti požadované v § 12 zákona o dani z přidané hodnoty a jednak jsou to záznamy vedené přímo žalobcem, to znamená, že jde z hlediska důkazní hodnoty takové evidence pouze o tvrzení daňového subjektu, které musí být daňovými doklady prokázáno. Třetí námitku shledal krajský soud též nedůvodnou, neboť ve zprávách o daňové kontrole je jasně uveden seznam daňových dokladů požadovaných správcem daně a nedoložených žalobcem, zástupce daňového subjektu byl správcem daně seznámen s veškerým spisovým materiálem při daňové kontrole (což je prokázáno protokolem o ústním jednání ze dne 30. 6. 2004) a předmětné zprávy o daňové kontrole podepsal. Ze zmiňovaného protokolu rovněž nevyplývá, že by zástupce daňového subjektu uplatňoval vůči postupu správce daně do protokolu jakékoliv námitky, naopak výslovně svým podpisem stvrdil, že bere na vědomí zjištění správce daně a že s nimi byl podrobně seznámen. Ani čtvrtou námitku neshledal krajský soud důvodnou a konstatoval, že neumístění data přímo u podpisu rozhodnutí nelze považovat za skutečnost, která by zakládala nezákonnost nebo nicotnost takového rozhodnutí správce daně.

II.

Shrnutí základních argumentů uvedených v kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

Žalobce (stěžovatel) napadl rozsudek krajského soudu včasnou kasační stížností, v níž poukazoval na důvody dle § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“); ve skutečnosti se však opíral rovněž o § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s.

Stěžovatel v kasační stížnosti rozvíjí své námitky uvedené v žalobách. Za prvé, stěžovatel namítá, že správce daně i žalovaný uznali v plné výši existenci příjmů (míněno patrně: existenci uskutečněných zdanitelných plnění - pozn. NSS) uvedených v peněžním deníku a v evidenci dle záznamní povinnosti k DPH, a tudíž měli uznat i existenci výdajů (přijatých zdanitelných plnění – pozn. NSS) tam uvedených. Stěžovatel má tudíž za to, že mu byla daň stanovena v nesprávné výši. Daňové doklady, na základě kterých jsou provedeny záznamy v peněžním deníku a v evidenci k DPH, měly veškeré zákonem požadované náležitosti a byly vystaveny plátcem DPH, což také nebylo nikdy vyvráceno. Stěžovatel měl tudíž za to, že unesl své důkazní břemeno. Za druhé, stěžovatel nesouhlasí s tím, že peněžní deník a evidence k DPH nebyly považovány za důkazní prostředek, nýbrž pouze za tvrzení stěžovatele. Za třetí, stěžovatel poukazuje na výslech svědkyň I. Š. a Ing. S. K., které vedly účetnictví stěžovatele v letech 2000-2002. Za čtvrté, stěžovatel poukazuje na skutečnost, že na rozdíl od žalovaného nemá možnost

vyzvat k součinnosti třetí subjekty a že tuto povinnost z hlediska rozložení důkazního břemene v daňovém řízení má správce daně. Za páté, stěžovatel zopakoval svou žalobní námitku, podle níž správce daně nedodržel zákonem stanovené postupy provádění daňové kontroly.

Žalovaný ve svém vyjádření ke kasační stížnosti ze dne 11. 3. 2008 navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl. K výše uvedeným námitkám konstatoval mj., že: (1) v souladu s § 31 odst. 9 daňového řádu leží břemeno tvrzení i břemeno důkazní primárně na daňovém subjektu, přičemž i případná důkazní nouze jde k tíži toho, kdo nese důkazní břemeno; (2) stěžovatel neprokázal u jednotlivých plnění uvedených v peněžním deníku či v evidenci k DPH splnění jednotlivých zákonných podmínek pro uplatnění nároku na odpočet DPH dle § 19 zákona o dani z přidané hodnoty; (3) správce daně nebyl schopen na základě předložených evidencí získat potřebné opisy daňových dokladů; (4) pokud jde o svědkyně stěžovatele, žalovaný konstatuje, že sice vedly účetnictví stěžovatele, nicméně příslušné daňové doklady nemají k dispozici; (5) pokud jde o tvrzenou nezákonnost daňové kontroly provedené u stěžovatele, žalovaný se plně ztotožňuje s krajským soudem.

III.

Posouzení podmínek řízení a právní hodnocení věci

Nejvyšší správní soud nejprve přezkoumal formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost je podána včas, neboť byla podána ve lhůtě dvou týdnů od doručení napadeného rozsudku (§ 106 odst. 2 s. ř. s.), je podána osobou oprávněnou, neboť stěžovatel byl účastníkem řízení, z něhož napadený rozsudek vzešel (§ 102 s. ř. s.), a je zastoupen advokátem (§ 105 odst. 2 s. ř. s.). Kasační stížnost je tedy přípustná.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadené rozhodnutí krajského soudu v rozsahu vymezeném v § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s. a neshledal kasační stížnost důvodnou.

III. a)

Rozložení důkazního břemene podle § 31 odst. 8 a 9 daňového řádu

Většina námitek stěžovatele míří k otázce správného výkladu § 31 odst. 8 a 9 daňového řádu, tedy k rozložení důkazního břemene mezi daňový subjekt a správce daně a k rozsahu důkazního břemene, které leží na daňovém subjektu. Z bohaté judikatury Nejvyššího správního soudu k rozsahu a rozložení důkazního břemene v daňovém řízení lze připomenout např. rozsudek ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 - 119, publikovaný pod č. 1572/2008 Sb. NSS, v němž Nejvyšší správní soud konstatoval následující: *„Daňové řízení je v České republice, obdobně jako i v jiných státech, postaveno na zásadě, že každý daňový subjekt má povinnost sám daň přiznat, tedy má břemeno tvrzení, ale také povinnost toto své tvrzení doložit, tj. má i břemeno důkazní. Toto své břemeno daňový subjekt plní v důkazním řízení, které vede správce daně. Podle ustanovení § 31 odst. 9 d. ř. 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. Toto ustanovení však, jak již vícekrát potvrdil Ústavní soud (viz především jeho nálezy z 24. 4. 1996, sp. zn. Pl. ÚS 38/95, publ. pod č. 133/1966 Sb. a 33/1995 Sb. ÚS), nedává správci daně oprávnění vyzvat daňový subjekt k prokázání čehokoliv, ale pouze k prokázání toho, co tvrdí tento subjekt sám. Pravidlo, že v daňovém řízení nese důkazní břemeno daňový subjekt, má některé výjimky – ve věci stěžovatele je podstatné zejména ustanovení § 31 odst. 8 písm. c) d. ř., podle něhož správce daně prokazuje existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví a jiných povinných evidencí či záznamů, vedených daňovým subjektem. Uvedená ustanovení d. ř. v jejich ústavně konformním výkladu vytvářejí vyvážený komplex povinností tvrzení a povinností důkazních mezi daňovým subjektem a správcem daně.*

Daňový subjekt má v první řadě povinnost tvrdit skutečnosti relevantní pro jeho daňovou povinnost. Konkrétní obsah povinnosti tvrzení pak vychází zejména z příslušných ustanovení daňového práva hmotného (...).

Způsob, jakým daňový subjekt plní svoji důkazní povinnost, vyplývá ze shora citovaných ustanovení § 31 odst. 9 a odst. 8 písm. c) d. ř. Daňový subjekt je povinen na základě příslušných zákonných ustanovení vést účetnictví (§ 1 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, dále jen „zákon o účetnictví“) či jiné povinné záznamy či evidenci (viz zejm. § 11 zákona o DPH). Smyslem a účelem účetnictví je poskytnout tomu, kdo je vede, i oprávněné třetí osobě (ve věcech daní tedy správci daně) věrohodný, úplný, průkazný a správný přehled o jeho předmětu [viz § 7 o účetnictví a shora již zmíněný § 31 odst. 8 písm. c) d. ř.], kterým je – zjednodušeně řečeno – hospodaření daňového subjektu. Z hlediska metod zaznamenávání se u účetnictví jedná o standardizovaný, formalizovaný a značně detailní přehled o hospodaření, který by, je-li veden předepsaným způsobem, neměl umožnit, aby o hospodaření dotyčného daňového subjektu byl podán zkreslený obraz. Daňový subjekt proto splní svoji povinnost důkazní ve vztahu k tvrzením, která správci daně předestře, prokáže-li tato tvrzení svým účetnictvím, ledaže správce daně prokáže [§ 31 odst. 8 písm. c) d. ř.], že ve vztahu k těmto tvrzením je účetnictví daňového subjektu nevěrohodné, neúplné, neprůkazné nebo nesprávné. Správce daně nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují natolik vážné a důvodné pochyby, že činí účetnictví nevěrohodným, neúplným, neprůkazným nebo nesprávným. Ne každá chyba v účetnictví proto bude způsobovat takto požadovanou intenzitu pochybností; budou to pouze takové nesrovnalosti, jež přímo (nedostatkem spolehlivých informací o konkrétním účetním případě) či nepřímo (celkovou nevěrohodností účetnictví, i když toto na první pohled o konkrétním účetním případě předepsané informace poskytuje) zatemní obraz o hospodaření daňového subjektu. Správce daně je zde povinen identifikovat konkrétní skutečnosti, na základě nichž hodnotí předložené účetnictví jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné. Jen takto totiž může unést své důkazní břemeno vyplývající z § 31 odst. 8 písm. c) d. ř.

Unese-li správce daně své důkazní břemeno, je na daňovém subjektu, aby prokázal soulad účetnictví se skutečností, tj. aby setrval na svých původních tvrzeních a doložil, že přes vzniklé pochyby se sporný účetní případ udál tak, jak je o něm účtováno, anebo aby naopak korigoval svá původní tvrzení, nabídl tvrzení nová, reflektující existenci pochyb o souladu účetnictví se skutečností, a tato svá revidovaná tvrzení prokázal. Důkazní prostředky zde budou pravidelně pocházet ze sféry mimo účetnictví a de facto nabradí či doplní nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné účetnictví (srov. v této souvislosti z bohaté judikatury Nejvyššího správního soudu např. jeho rozsudek ze dne 30. 8. 2005, č. j. 5 Afs 188/2004 - 63, publ. na www.nssoud.cz).

Smysl a účel takto rozloženého důkazního břemene mezi daňový subjekt a správce daně je z pohledu Nejvyššího správního soudu evidentní a odpovídá i ekonomické realitě daňověprávních vztahů: Bylo by jistě teoreticky možné, avšak velmi nevhodné, aby důkazní břemeno v daňovém řízení nesl vždy a ve všech ohledech správce daně. Správce daně by ovšem za takové situace musel pro účely každého vyměření daně složitě zjišťovat relevantní skutečnosti, ke čemuž by potřeboval, mělo-li být takové zjišťování přiměřeně účinné, značně rozsáhlejší materiální i personální zdroje, než jaké má k dispozici. Proto – kvůli ekonomické efektivitě výběru daní – je povinnost tvrzení a povinnost důkazní uložena daňovému subjektu, který povinnost důkazní může relativně jednoduše splnit svým účetnictvím, avšak jen za předpokladu, že nebude správcem daně zpochybněno. Drtivá většina daňových případů se tak vyřídí v rovině správcem daně vůbec nezpochybněného tvrzení, menší část v rovině tvrzení doloženého účetnictvím resp. jinou povinnou evidencí a teprve poměrně malá část bude za situace, kdy správce daně relevantně zpochybní účetnictví či jinou povinnou evidenci daňového subjektu, řešena „plnohodnotným“ dokazováním v daňovém řízení.“ (srov. rovněž rozsudek ze dne 30. 4. 2008, č. j. 1 Afs 15/2008 - 100, dostupný na www.nssoud.cz)

Při aplikaci výše uvedených zásad na projednávaný případ Nejvyšší správní soud dospěl k následujícímu závěru. Stěžovatel v projednávané věci unesl pouze břemeno tvrzení, když předložil správci daně (vedle příslušných daňových priznání) pouze peněžní deník a evidenci dle záznamní povinnosti k DPH. Neunesl však již břemeno důkazní, neboť svá tvrzení nebyl

schopen doložit svým kompletním účetnictvím, které by poskytovalo věrohodný, úplný, průkazný a správný přehled o podnikání stěžovatele. V této souvislosti je třeba zdůraznit, že dle § 19 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty má plátce nárok na odpočet daně z přidané hodnoty, pokud jím přijatá zdanitelná plnění, uskutečněná jiným plátcem, použije při podnikání nebo při činnosti vykazující všechny znaky podnikání kromě toho, že je prováděna podnikatelem. Tento nárok se prokazuje daňovým dokladem, který musí být vystaven plátcem, který poskytl zdanitelné plnění, a musí mít náležitosti uvedené v § 12 zákona o dani z přidané hodnoty. Pokud nemá daňový doklad všechny předepsané náležitosti, prokazuje plátce daně nárok dokazováním podle § 31 daňového řádu (§ 19 odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty). V daném případě správce daně u položek, k nimž stěžovatel nedoložil příslušné daňové doklady (ani jejich opisy) vystavené jiným plátcem, ani jiným způsobem neprokázal, že skutečně přijal od jiného plátce zdanitelná plnění a tato použil při podnikání ve smyslu § 19 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty, neunesl důkazní břemeno a jím uplatňovaný nárok na odpočet daně tudíž nemohl být uznán. Tam, kde stěžovatel předložil opisy daňových dokladů, byl uplatňovaný odpočet správcem daně uznán.

Nejvyšší správní soud v této souvislosti shledává nedůvodnou rovněž druhou a třetí námitku stěžovatele. Pokud jde o druhou námitku, Nejvyšší správní soud se ztotožňuje s krajským soudem v tom, že peněžní deník ani evidence k DPH samy o sobě nepředstavují důkazní prostředek, nýbrž pouze tvrzení stěžovatele. Peněžní deník je pouhým záznamem vedeným přímo stěžovatelem, takže z hlediska důkazní hodnoty takové evidence jde pouze o tvrzení daňového subjektu, které musí být příslušnými daňovými doklady či jiným způsobem prokázáno. Obdobně to platí o evidenci k DPH.

Pokud jde o třetí námitku, Nejvyšší správní soud je toho názoru, že výpovědi svědkyň I. Š. a Ing. S. K. rovněž samy o sobě nemohou stačit k *prokázání* tvrzení stěžovatele. Tyto svědkyně sice vedly účetnictví stěžovatele v příslušném období, nicméně daňové doklady nemají k dispozici, jejich výpovědi (pořízené v rámci daňového řízení týkající se daně z příjmů stěžovatele – viz věc sp. zn. 5 Afs 46/2008) byly povšechné a nekonkrétní, přičemž svědkyně rovněž nebyly schopny identifikovat stěžovatelovy obchodní partnery tak, aby správce daně mohl přijetí zdanitelných plnění poskytnutých jiným plátcem ověřit.

Jelikož stěžovatel neunesl své prvotní důkazní břemeno podle § 31 odst. 9 daňového řádu, nedošlo k přesunu důkazního břemene na správce daně a správce daně tudíž nemusel prokazovat, že o souladu se skutečností *existují natolik vážné a důvodné pochyby*, že činí účetnictví nevěrohodným, neúplným, neprůkazným nebo nesprávným. Z tohoto důvodu je lichá první námitka stěžovatele, že finanční orgány nevyvrátily ani nezpochybnily přijetí zdanitelných plnění od jiného plátce, neboť v daném případě tak vůbec činit nemusely (viz citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 - 119).

Pokud jde o námitku, podle níž stěžovatel na rozdíl od správce daně nemá možnost vyzvat k součinnosti třetí subjekty, Nejvyšší správní soud konstatuje, že důkazní břemeno leží primárně na stěžovateli, je tedy jeho povinností buď sám předložit určité (v daném případě listinné) důkazy, nebo, není-li to pro případný nedostatek součinnosti ze strany třetích osob možné, tyto důkazy alespoň přesně identifikovat s tím, aby si je vyžádal správce daně. Tuto povinnost stěžovatel nesplnil, neboť nejenže ke zcela konkrétním výzvám správce daně, jež vyzývaly stěžovatele k předložení opisů konkrétních daňových dokladů a k prokázání, že předmětná zdanitelná plnění byla skutečně použita při podnikání, příslušné důkazy nepředložil, ale navíc ani nenavrhl, aby si tyto listinné důkazy vyžádal a provedl správce daně. Navíc, jak stěžovatel sám připustil v daňovém řízení, u některých položek nebylo možné ani identifikovat, kdo vystavil příslušný daňový doklad, nebylo tedy možné skutečnosti rozhodné

pro uplatnění nároku na odpočet daně vůbec ověřit. Za těchto okolností je jasné, že stěžovatel neunesl své důkazní břemeno nikoliv z důvodu nedostatku součinnosti ze strany správce daně či jeho šikanózního přístupu, ale proto, že stěžovatel nebyl schopen dostat své důkazní povinnosti.

Pokud jde o první námitku, podle níž správce daně i žalovaný uznali v plné výši existenci uskutečněných zdanitelných plnění a tudíž měli uznat i existenci přijatých zdanitelných plnění, Nejvyšší správní soud v první řadě konstatuje, že stěžovatel nikterak nerozporuje závěry finančních orgánů ohledně jím vykázané daně na výstupu (ačkoliv tak samozřejmě učinit mohl) a správce daně neměl ani žádný důvod vyzývat stěžovatele k prokázání jím uváděných zdanitelných plnění, která jsou předmětem daně na výstupu. Taková situace by mohla nastat např. v případě existence oznámení ve smyslu § 34 odst. 5 daňového řádu a důvodného podezření správce daně, že stěžovatel daň na výstupu v plné výši nepřiznal. Pokud však takové podezření správce daně neměl, těžko mohl předpokládat, že by stěžovatel uvedl do svého daňového přiznání vyšší daň na výstupu, než měl ve skutečnosti povinnost zaplatit, oprávněně tedy vycházel z tvrzení stěžovatele. Pokud jde o vykázaná přijatá zdanitelná plnění, z nichž stěžovatel odvozoval nárok na odpočet daně (tj. daň na vstupu), je samozřejmě situace jiná, přičemž stěžovatel splnění podmínek pro vznik nároku na odpočet neprokázal (viz výše). Nelze tedy přisvědčit stěžovateli, že by daňová povinnost byla v tomto případě stanovena v nesprávné výši.

Lze tedy uzavřít, že stěžovatel neunesl své důkazní břemeno ohledně prokázání skutečnosti, že dotčená zdanitelná plnění byla přijata v souladu s § 19 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty. První, druhá, třetí a čtvrtá námitka jsou tudíž nedůvodné.

III. b)

Námítky dalších vad řízení před správními orgány

Zbývá tedy posoudit pátou námitku, tj. zda správce daně dodržel zákonem stanovený postup při provádění daňové kontroly.

Stěžovatel tvrdil, že ze zpráv o daňové kontrole nebylo patrné, ze kterých důkazů správce daně vycházel, které důkazy uznal a které ne a proč takto postupoval, a tudíž pro tuto nekonkrétnost zpráv nebylo stěžovateli řádně umožněno v souladu se zákonem se vyjádřit k závěrům uvedeným ve zprávách o daňové kontrole a navrhnout jejich případné doplnění.

Nejvyšší správní soud se stěžovatelem nesouhlasí a ztotožňuje se s hodnocením krajského soudu. Ze správního spisu jasně vyplývá, že ve zprávách o daňové kontrole je zcela konkrétně uveden seznam stěžovatelem vykázaných zdanitelných plnění, u nichž stěžovatel neprokázal oprávněnost nároku na odpočet daně, a je zde vysvětleno, proč ho neprokázal. Uvedené zprávy o daňové kontrole zástupce daňového subjektu podepsal. Součástí správního spisu je i protokol o ústním jednání ze dne 30. 6. 2004, č. j. 123693/04/293933/1676, z něhož vyplývá, že stěžovatel byl prostřednictvím svého zástupce seznámen s výsledky daňové kontroly, a to s každým zjištěním a vzal tato zjištění na vědomí. Protokol podepsal zástupce stěžovatele a nevyplývá z něj, že by stěžovatel uplatňoval vůči postupu správce daně do protokolu jakékoliv námitky.

Nejvyšší správní soud tedy nemůže ani tuto kasační námitku uznat jako důvodnou.

IV.

Shrnutí a rozhodnutí o nákladech řízení

Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že uplatněné kasační námitky nejsou důvodné, nad rámec stížních bodů Nejvyšší správní soud konstatuje, že neshledal ani jiné vady, k nimž by musel dle § 109 odst. 3 s. ř. s. přihlížet z úřední povinnosti.

Nejvyšší správní soud tedy neshledal kasační stížnost důvodnou, a proto jí v souladu s § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl.

O nákladech řízení Nejvyšší správní soud rozhodl v souladu s § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Žalovaný měl ve věci úspěch, příslušelo by mu tedy právo na náhradu nákladů řízení, které mu však nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly.

P o u ě n í : Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné (§ 53 odst. 3, § 120 s. ř. s.).

V Brně dne 20. února 2009

JUDr. Ludmila Valentová
předsedkyně senátu