



ČESKÁ REPUBLIKA

## ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Matyášové, Ph.D. a soudců JUDr. Jakuba Camrdy, Ph.D. a JUDr. Ludmily Valentové v právní věci žalobce: **K. C.**, zastoupený Mgr. Vítem Burešem, advokátem se sídlem Dobrovského 50, Brno, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Brně**, se sídlem nám. Svobody 4, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 14. 8. 2008, č. j. 31 Ca 156/2006 – 35,

**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 dodatečným platebním výměrem ze dne 1. 11. 2004, č. j. 185314/04/293912/0883, žalobci dodatečně vyměřil daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období IV. čtvrtletí roku 2000 ve výši 96 920 Kč.

Proti tomuto rozhodnutí podal žalobce odvolání. Finanční úřad Brno-venkov rozhodl o napadeném rozhodnutí postupem podle § 49 odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) tak, že rozhodnutím ze dne

9. 1. 2006, č. j. 211738/05/293933/1676, odvolání částečně vyhověl, když dodatečně uznal nárok na odpočet daně z přijatého daňového dokladu, čímž změnil daňovou povinnost za období IV. čtvrtletí roku 2000 na 96 355 Kč.

Proti poslední zmíněnému rozhodnutí Finančního úřadu Brno-venkov žalobce opět podal odvolání, které žalovaný rozhodnutím ze dne 10. 8. 2006, č. j. 113335/06/FR 130, zamítl.

Žalobce napadl toto rozhodnutí žalovaného žalobou u Krajského soudu v Brně, ve které byly vzneseny zejména následující okruhy námitek.

Za prvé žalobce namítal, že před zahájením daňové kontroly mu byla většina daňových dokladů odcizena, což žalobce oznámil jako trestný čin na Obvodní oddělení Police ČR Brno-Bystřec, kde byla věc dále řešena. I přes takto ztíženou situaci žalobce správci daně předložil veškeré splátkové kalendáře a leasingové smlouvy, záznamní povinnost k DPH, peněžní deník za příslušné zdaňovací období a kopie žádostí o vystavení opisů daňových dokladů od různých obchodních partnerů. Vzhledem k tomu, že daňové doklady, na základě kterých jsou provedeny záznamy v peněžním deníku, měly veškeré náležitosti daňového dokladu a byly vystaveny plátcem DPH a že pravdivost, úplnost a správnost údajů v peněžním deníku uvedených byla dále potvrzena výpovědí svědkyně I. Š., která vedla v letech 1999-2001 účetnictví žalobce, měl žalobce za to, že prokázal nárok na odpočet daně podle § 19 odst. 1 a 2 zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o dani z přidané hodnoty“).

Správce daně však podle žalobce v rozporu s § 31 odst. 4 daňového řádu neuznal peněžní deník za důkazní prostředek, který by prokazoval uskutečnění zde uvedených přijatých zdanitelných plnění, a dospěl k závěru, že žalobce neprokázal, že předměty zdanitelných plnění byly skutečně naplněny a že tyto byly použity při podnikání.

Podle žalobce měl správce daně v takové situaci postupovat z moci úřední a využít svých oprávnění zajistit daňové doklady, na které odkazovaly žalobcem předložené evidence, jelikož na rozdíl od žalobce měl správce daně pravomoc zajistit od třetích osob v rámci daňového řízení součinnost (žalobce příkladmo odkazuje na § 29 a § 34 odst. 4 daňového řádu). Vzhledem k tomu, že takto nepostupoval, porušil své povinnosti vyplývající z § 2 odst. 9 a § 31 odst. 2 daňového řádu a jeho jednání je třeba kvalifikovat jako nezákonné.

Žalobce za druhé namítal, že výzva k dokazování ze dne 1. 6. 2004, č. j. 111005/04/293933/1676, byla neurčitá, tudíž neodpovídala požadavkům podle § 31 daňového řádu a jako taková byla nezákonná. U daňových dokladů, jejichž opisy měl žalobce na předmětnou výzvu doložit, totiž nebylo možné z důvodu jejich odcizení zpětně identifikovat, kdo je vystavil. Tyto skutečnosti navíc nebyly zřejmé ani z peněžního deníku ani ze záznamní povinnosti k DPH.

Třetí žalobní námitkou bylo tvrzení žalobce, že správce daně nedodržel zákonem stanovené postupy provádění daňové kontroly. Ve smyslu § 16 odst. 4 písm. f) ve spojení s § 16 odst. 8 daňového řádu musí zpráva o daňové kontrole obsahovat výsledek kontrolního zjištění, jakož i jasný způsob, jakým správce daně k tomuto výsledku dospěl. Podle tvrzení žalobce však nebylo ze zprávy o daňové kontrole patrné, ze kterých důkazů správce daně vycházel, které důkazy uznal, které naopak neuznal a proč takto postupoval. Tímto postupem správce daně bylo dotčeno právo žalobce vyjádřit se k závěrům uvedeným v této zprávě a navrhnout její případné doplnění.

Krajský soud žalobu rozsudkem ze dne 14. 8. 2008, č. j. 31 Ca 156/2006 - 35, zamítl.

K první námitce 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).

Podle § 19 odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty je daňový subjekt povinen prokázat nárok na odpočet daně daňovým dokladem zaúčtovaným podle zvláštního právního předpisu (tj. zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví). Krajský soud ovšem konstatoval, že žalobce správci daně předložil opisy daňových dokladů, které prokazovaly pouze zlomek žalobcem v daňovém přiznání uplatněného nároku na odpočet daně. Peněžní deník ani záznamní povinnost k DPH totiž podle krajského soudu nemohou nahradit daňové doklady, neboť jednak nesplňují nutné náležitosti podle § 12 zákona o dani z přidané hodnoty a jednak jsou to záznamy vedené přímo žalobcem a jejich důkazní hodnota je pouze v rovině nedoložených tvrzení.

Na uvedeném podle krajského soudu nemohla nic změnit ani výpověď svědkyně Š., která nedisponovala doklady daňového subjektu, které byly nutné k prokázání nároku žalobce. Žalobce dále nedoložil ani vlastní tvrzení, že mu bylo odcizeno účetnictví vztahující s k předmětnému zdaňovacímu období. Z protokolů policie předložených až v rámci odvolacího řízení vyplývá pouze to, že byla žalobcem ohlášena ztráta vozidla, nikoli daňových dokladů a účetnictví.

Povinností unést v daňovém řízení důkazní břemeno se žalobce nemohl zprostit tím, že správci daně předložil peněžní deník a záznamní povinnost k DPH s očekáváním, že správce daně bude sám aktivně vyhledávat důkazy na podporu žalobcových tvrzení. Daňový subjekt sice může po správci daně požadovat součinnost tím, že jej požádá o provedení důkazu, musí ale takový důkaz přesně specifikovat a konkretizovat, což se v posuzovaném případě nestalo.

Vzhledem k výše uvedenému dospěl krajský soud k závěru, že žalobce neunesl důkazní břemeno ohledně posuzovaného nároku na odpočet daně. První bod žaloby tedy krajský soud neshledal důvodným.

K tvrzené neurčitosti výzvy správce daně krajský soud uvedl, že ji shledal dostatečně určitou a konkrétní. Předmětná výzva uložila žalobci doložit jeho tvrzení, přičemž ve výzvě správce daně označil podle položek žalobcem předložené evidence konkrétní výdaje, které žalobce uplatnil jako nárok na nadměrný odpočet DPH. Krajský soud tedy žalobu nemohl uznat důvodnou ani co do druhého žalobního bodu.

Třetí žalobní námitku shledal krajský soud též nedůvodnou. Poukázal zde na skutečnost, že ze správního spisu vyplývá, že žalobce i jeho zástupce byli seznámeni s výsledky daňové kontroly a zároveň jim byla doručena výzva k dokazování za účelem prokázání ve výzvě uvedených zdanitelných plnění, a to opisy daňových dokladů (§ 19 odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty). Ze správního spisu dále vyplývá, že zástupce žalobce v rámci ústního jednání konaného dne 15. 6. 2004 prohlásil, že nemůže doložit žádné další opisy daňových dokladů prokazujících ve výzvě uvedená zdanitelná plnění. Na základě již předložených důkazů tedy správce daně zpracoval Zprávu o výsledku daňové kontroly ze dne 30. 6. 2004, č. j. 116934/04/293933/1979, v níž je sepsán podrobně skutkový stav podle jednotlivých kontrolních zjištění a jsou zde uvedena jednotlivá zdanitelná plnění, jejichž uskutečnění žalobce neprokázal. Nakonec je ze správního spisu zřejmé i to, že zástupce žalobce byl s výsledky

kontroly seznámen, a to s každým zjištěním, a vzal tato zjištění na vědomí, když zmíněnou zprávu o daňové kontrole podepsal, čímž potvrdil, že bere na vědomí zjištění správce daně a že s nimi byl podrobně seznámen.

Krajský soud dále zdůraznil, že ze správního spisu naopak nevyplývá, že by zástupce žalobce uplatňoval vůči postupu správce daně jakékoliv námitky. Pokud tedy zástupce žalobce neuplatnil takové námitky již v tomto řízení, nemohl je krajský soud v řízení před soudem uznat jako důvodné.

## 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 dále rozvíjí své námitky uvedené v žalobě. Byť byla jeho důkazní situace v důsledku odcizení účetnictví velmi ztížená, snažil se výzvu správce daně splnit a zajistit opisy daňových dokladů od svých obchodních partnerů a předložit všechny pro něj dosažitelné důkazní materiály. Správce daně i žalovaný uznali existenci uskutečněných zdanitelných plnění podle záznamů uvedených v peněžním deníku a záznamní povinnosti k DPH. Měli tedy tyto záznamy uznat jako relevantní i pro prokázání nároku na daňový odpočet. Stěžovatel má za to, že důkazní břemeno ohledně svého nároku na odpočet daně unesl. Stěžovatel nesouhlasí s tím, že peněžní deník ani záznamní povinnost k DPH nebyly považovány za důkazní prostředek, nýbrž pouze za tvrzení stěžovatele. Krajský soud podle stěžovatele nesprávně vyložil § 31 odst. 4 daňového řádu, když tyto materiály z okruhu důkazních prostředků vyloučil. Daňové doklady, na základě kterých jsou provedeny záznamy v peněžním deníku a v evidenci k DPH měly veškeré zákonem požadované náležitosti daňového dokladu, byly řádně zaúčtovány a vystaveny plátcem DPH, přičemž zde byly splněny veškeré další zákonem požadované skutečnosti podle § 19 odst. 1 a 2 zákona o dani z přidané hodnoty, což také nebylo správcem daně nikdy vyvráceno. Stěžovatel poukazuje na výslech svědkyně I. Š., která vedla účetnictví stěžovatele v předmětném zdaňovacím období a která při výslechu potvrdila, že údaje uvedené v peněžním deníku a záznamní povinnosti k DPH za kontrolované období jsou pravdivé, úplné a správné.

Stěžovatel dále tvrdí, že z materiálů a dokladů jím doložených bylo možné požadované daňové doklady identifikovat. Pakliže se stěžovateli samotnému nepodařilo opisy těchto dokladů od svých obchodních partnerů zajistit, měl správce daně v souladu s § 2 odst. 9 a § 31 odst. 2 daňového řádu postupovat z úřední povinnosti tak, že měl tyto doklady zajistit sám (například postupem podle § 34 odst. 4 daňového řádu). Stěžovatel zde 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. Stěžovatel rovněž zopakoval svou žalobní námitku, podle níž správce daně nedodržel zákonem stanovené postupy provádění daňové kontroly.

Žalovaný ve svém vyjádření ke kasační stížnosti ze dne 16. 9. 2008 uvádí, že se plně ztotožňuje se závěry, ke kterým v posuzovaném případě dospěl krajský soud, a proto navrhuje, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl. K výše uvedeným námitkám konstatoval, že v souladu s § 31 odst. 9 daňového řádu leží břemeno tvrzení i břemeno důkazní primárně na daňovém subjektu, přičemž neunesení důkazního břemene, tj. i případná důkazní

nouze spočívající v tom, že navržený důkaz není možno provést, jde v plné míře k tíži toho, kdo nese důkazní břemeno. Uznání zápisů v záznamní povinnosti k DPH a peněžním deníku podle žalovaného bez dalšího neznamená, že správce daně uznal existenci uskutečněných zdanitelných plnění ve vztahu k uplatnění nároku na odpočet daně. Správce daně sice uznal existenci zápisů ve stěžovatelských předložených evidencích, současně jej však vyzval, aby předložil daňové doklady, resp. jejich opisy, jimiž by uplatňovaný nárok na odpočet prokázal. Ty ovšem stěžovatel během daňové kontroly, a to ani na výzvu správce daně, nepředložil, jelikož mu byly podle jeho tvrzení odcizeny. Toto své tvrzení však nedoložil. I kdyby jej ale doložil, musel by vzhledem k výše uvedenému navrhnout jiné důkazní prostředky, jejichž úspěšné provedení by vedlo k prokázání uplatněného nároku. Samotným vedením záznamní povinnosti k DPH nemůže vzniknout nárok na odpočet daně, jelikož taková evidence a dále ani peněžní deník nejsou důkazními prostředky, které by jednoznačně prokazovaly uskutečnění takto evidovaných zdanitelných plnění. Nárok na odpočet daně lze prokázat v souladu s § 19 odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty daňovým dokladem zaúčtovaným podle zákona o účetnictví, a pokud to není možné, tak dokazováním podle § 31 daňového řádu. K výkladu § 31 odst. 4 daňového řádu pak žalovaný dodává, že extenzivní výklad tohoto ustanovení, na základě kterého by byl správce daně povinen suplovat zákonnou povinnost daňového subjektu unést v daňovém řízení důkazní břemeno, není správný. Pokud jde o svědkyni Š., žalovaný konstatuje, že sice předložila knihu přijatých a vydaných faktur, správce daně nicméně nebyl schopen na základě této knihy faktur získat opisy požadovaných dokladů. Odkaz na § 34 odst. 4 daňového řádu je podle žalovaného irelevantní, neboť stěžovatel neprokázal nárok na odpočet daně a ani nenavrhl zajistit a provést takové důkazní prostředky, které by jeho nárok prokázaly. 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.).

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 daňového řádu 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) daňového řádu, 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 daňového řádu 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 sbora citovaných ustanovení § 31 odst. 9 a odst. 8 písm. c) daňového řádu. 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 evidence (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) daňového řádu], 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 dotčeného 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) daňového řádu], že ve vztahu k těmto tvrzením je účetnictví daňového subjektu nevěrohodné, neúplné, neprůkazné nebo nesprávné.

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 udal 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](http://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 jisté 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, k 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](http://www.nssoud.cz)).

Při aplikaci výše uvedených zásad na posuzovaný případ Nejvyšší správní soud dospěl k následujícímu závěru. Stěžovatel v projednávané věci unesl pouze břemeno tvrzení, když předložil správci daně (vedle příslušných daňových příznání) 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 připomenout, 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 posuzovaném případě stěžovatel neunesl důkazní břemeno u položek, ke kterým 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. Správce daně v těchto případech uplatňovaný nárok na odpočet daně nemohl uznat. Tam, kde stěžovatel předložil opisy daňových dokladů, byl naopak uplatňovaný nárok na odpočet daně uznán.

Nejvyšší správní soud se v této souvislosti ztotožňuje s krajským soudem v tom, že peněžní deník ani evidence dle záznamní povinnosti 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 dle záznamní povinnosti k DPH.

Výše uvedené závěry nemůže ovlivnit ani výpověď svědkyně I. Š. ze dne 29. 8. 2005, jelikož tato výpověď svědkyně sama o sobě nemůže stačit k prokázání tvrzení stěžovatele. Paní I. Š. sice vedla účetnictví stěžovatele v příslušném zdaňovacím období, nicméně daňové doklady k dispozici nemá, její výpověď byla povšechná a nekonkrétní, přičemž svědkyně rovněž nebyla schopna 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 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. Daňové řízení tedy není založeno na zásadě vyšetřovací, ale naopak na prioritní povinnosti daňového subjektu dokazovat vše, co sám tvrdí, na čemž nic nemění povinnost správce daně dbát, aby skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti byly zjištěny co nejúplněji (§ 31 odst. 2 daňového řádu).

Svou důkazní povinnost stěžovatel nesplnil, neboť nejenže ke zcela konkrétním výzvám správce daně, aby stěžovatel předložil opisy konkrétních daňových dokladů a prokázal,

že předmětná zdanitelná plnění byla skutečně použita při podnikání, příslušné důkazy nepředložil, ale navíc ani nenavrhl, aby si konkrétní, přesně specifikované 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 rozhodně pro uplatnění nároku na odpočet daně vůbec ověřit. Ohledně stěžovatelem předložených opisů žádostí o vystavení daňových dokladů Nejvyšší správní soud podotýká, že ze správního spisu je zřejmé, že ani tyto nebyly dostatečně konkrétní v tom smyslu, že by jasně identifikovaly daňové doklady, jejichž opisy by si mohl správce daně postupem podle § 34 odst. 4 daňového řádu sám vyžádat od obchodních partnerů stěžovatele. Podle těchto žádostí není ani zřejmé, k jakému zdaňovacímu období se vztahují, neboť stěžovatel je předložil v rámci daňové kontroly prováděné za zdaňovací období III. – IV. čtvrtletí 2000, I. – IV. čtvrtletí 2001 a I. – IV. čtvrtletí 2002, aniž by je blíže určil. 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.

K námitce, 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 nejprve poukazuje na skutečnost, že stěžovatel nikterak nerozporně závěry finančních orgánů ohledně jím vykázané daně na výstupu (ačkoliv tak učinit mohl). Správce daně tedy neměl ani žádný další 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.

Nejvyššímu správnímu soudu nezbyvá než konstatovat, 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. Uplatněné stížní námitky vztahující se k této otázce jsou tudíž nedůvodné.

### III. b)

#### **Námitky dalších vad řízení před správními orgány**

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

Stěžovatel tvrdil, že ze zprávy o daňové kontrole nebylo patrné, z jakých důkazů správce daně vycházel, které důkazy uznal, které naopak neuznal a proč takto postupoval, a tudíž pro tuto nekonkrétnost nebylo stěžovateli řádně umožněno v souladu se zákonem se vyjádřit k závěrům uvedeným v této zprávě a navrhnout její případné doplnění.

Nejvyšší správní soud se stěžovatelem nesouhlasí a ztotožňuje se s hodnocením krajského soudu. Ze správního spisu jasně vyplývá, že správní orgán předmětnou zprávu o daňové kontrole zpracoval na základě důkazních prostředků, které stěžovatel předložil, přičemž zde konkrétně popsal zjištěný a prokázaný skutkový stav. Ve zprávě jsou dále zcela konkrétně uvedena



jednotlivá, v rámci evidencí předložených stěžovatelem vykázaná, přijatá zdanitelná plnění, u nichž stěžovatel neprokázal oprávněnost nároku na odpočet daně, a je zde vysvětleno, proč ho neprokázal. Uvedenou zprávu 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 stížných 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 ji v souladu s § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl.

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

V Brně dne 19. listopadu 2009

JUDr. Lenka Matyášová, Ph.D.  
předsedkyně senátu