



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Matyášové a soudců JUDr. Jakuba Camrdy a Mgr. Tomáše Zubka v právní věci žalobce: **M. P.**, zastoupeného JUDr. Pavlem Sokolem, advokátem se sídlem Tábor, Nerudova 3078, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Českých Budějovicích**, se sídlem České Budějovice, Mánesova 3a, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 19. 2. 2008, č. j. 1019/08-1300, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 30. 1. 2009, č. j. 10 Ca 185/2008 - 45,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **se zamítá.**
- II.** Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

Finanční úřad v Táboře (dále jen „správce daně“) zahájil u žalobce dne 8. 9. 2005 kontrolu, mimo jiné, daně z přidané hodnoty za zdaňovací období květen 2003. Správce daně vydal dne 15. 5. 2007 dodatečný platební výměr č. j. 80046/07/110916/6399, kterým žalobci (na základě této daňové kontroly) doměřil daň z přidané hodnoty za výše uvedené zdaňovací období ve výši 124 779 Kč. Žalobce se proti dodatečnému platebnímu výměru odvolal. Žalovaný rozhodnutím ze dne 19. 2. 2008, č. j. 1019/08-1300, odvolání zamítl, přičemž potvrdil závěry správce daně, že žalobce neoprávněně uplatnil nárok na odpočet daně podle § 19 zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném pro zdaňovací období květen 2003 (dále jen „zákon o dani z přidané hodnoty“), na základě dodacího listu č. 28056 a faktury č. 802 od M. S., neboť neprokázal přijetí těchto zdanitelných plnění a jejich použití při podnikání.

Žalobce napadl uvedené rozhodnutí o odvolání žalobou podanou u Krajského soudu v Českých Budějovicích. Krajský soud výše uvedeným rozsudkem žalobu zamítl. V odůvodnění tohoto rozsudku uvedl, že podle zjištění správce daně žalobce přijal pod evidenčním č. 23110047

fakturu, kterou však správci daně nepředložil, ale pouze nedatovaný dodací list č. 28056 vystavený M. S., jenž neobsahoval náležitosti daňového dokladu (chybí datum uskutečnění zdanitelného plnění, cena bez daně, sazba a výše daně). Zboží podle tohoto dodacího listu žalobce nezaevidoval, nevystavil příjemku na sklad, nezahrnul zboží do evidence zásob a nepřidělil mu číselný kód. Na základě výzvy správce daně žalobce sdělil, že uvedené zboží zahrnul do skladové evidence příjemkou č. P0031-01 a přidělil mu kódové označení 228_ až 254_ a vyskladnil ho výdejkou č. V006_01 do komisního prodeje u Z. P. Správce daně zjistil, že pod kódovým označením 228 až 254 žalobce již evidoval jiné zboží, což vysvětloval tím, že jsou to jiné kódy odlišené „čárkami“. Žalobce nebyl schopen objasnit, proč tyto doklady předložil až poté, co mu správce daně sdělil své pochybnosti o přijetí zdanitelného plnění, když předtím při předložení evidence zásob zboží prohlásil, že je kompletní. Formát kódů zboží s „čárkami“ zpochybňuje věrohodnost a průkaznost této evidence. Evidence zboží podle číselných kódů nepřerušené číselné řady je důležitým důkazním prostředkem. Žalobce ovšem evidoval dva druhy zboží pod shodným kódem odlišeným jen „čárkou“, evidenci s kódy doplněnými o „čárku“ předložil až na základě výzvy správce daně a číselná řada kódů s „čárkou“ není úplná, kdy takto označil pouze zboží, u kterého vyvstaly u správce daně pochybnosti. Podle názoru krajského soudu proto správce daně správně uzavřel, že se nejedná o původní doklady a že žalobce záznamy o evidenci zásob zboží dodatečně doplňoval, z čehož vyplývá, že zdanitelné plnění ve skutečnosti nepřijal. Žalobce tvrdil, že toto zboží dodal do komisního prodeje Z. P., který mu jej po roce vrátil, aniž by prodal jediný kus. Přestože toto zboží mělo být i nadále obchodním majetkem žalobce, nebylo uvedeno v inventurních záznamech ke dni 31. 12. 2003 a 31. 12. 2004. Šetřením bylo zjištěno, že Z. P. je nekontaktní. Žalobce měl následně toto vrácené zboží prodat v průběhu dvou měsíců za nepatrné ceny. Tento prodej však řádně nedoložil. Předložil jen souhrnný soupis prodaného zboží, z něhož je patrná nízká prodejní cena (např. 0,10 Kč za dámské kalhoty); nedoložil jednotlivé prodeje zboží, a to např. evidencí denních tržeb, evidencí prodejních cen, doklady o úhradě a prodejními doklady, ze kterých by vyplývalo, kdy, jaké množství a druh zboží byl prodán a za jakou cenu. Správce daně proto rovněž správně konstatoval, že žalobce neprokázal skutečnost, že toto zboží použil při podnikání.

Žalobce dále nezaevidoval zboží podle faktury č. 802 vystavené M. S., nevystavil příjemku na sklad, nezahrnul zboží do evidence zásob a nepřidělil mu číselný kód. Na základě výzvy správce daně žalobce sdělil, že se nesprávně domníval, že uvedené zboží bylo naskladněno příjmkami č. 64 až 79. V průběhu daňové kontroly žalobce neprokázal jinými důkazními prostředky přijetí tohoto zdanitelného plnění a jeho použití při podnikání.

Správce daně vedl s žalobcem v průběhu daňového řízení řadu ústních jednání, při kterých měl možnost podávat vysvětlení, navrhnout důkazní prostředky a vyjadřovat se k rozhodným skutečnostem a kontrolním zjištěním. Správce daně tedy podle názoru krajského soudu umožnil žalobci v daňovém řízení unést důkazní břemeno. Nedůvodná je rovněž námitka žalobce, podle níž se nemohl řádně seznámit s obsahem protokolu o ústním jednání ze dne 11. 5. 2007. Krajský soud v tomto směru zdůraznil, že bylo na žalobci, aby si s ohledem na rozsah protokolu případně vyhradil delší čas na seznámení s jeho obsahem, což neučinil a předmětný protokol podepsal, aniž by vznesl jakoukoli námitku. Odmítl i námitky týkající se nesprávného hodnocení výpovědi svědkyně A. P. (matky žalobce) s tím, že její výpověď se nevztahovala k předmětnému zdaňovacímu období.

Žalobce (dále jen „stěžovatel“) podal proti rozsudku krajského soudu včas kasační stížnost z důvodů dle § 103 odst. 1 písm. a) a b) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), tedy z důvodu nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení a z důvodu vady řízení spočívající v tom, že skutková podstata, z níž správní orgán v napadeném rozhodnutí

vycházel, nemá oporu ve spisech nebo je s nimi v rozporu, nebo že při jejím zjišťování byl porušen zákon v ustanoveních o řízení před správním orgánem takovým způsobem, že to mohlo ovlivnit zákonnost, a pro tuto důvodně vytykanou vadu soud, který ve věci rozhodoval, napadené rozhodnutí správního orgánu měl zrušit; za takovou vadu řízení se považuje i nepřezkoumatelnost rozhodnutí správního orgánu pro nesrozumitelnost.

Stěžovatel poukázal na náleze Ústavního soudu ze dne 18. 4. 2006, sp. zn. II. ÚS 664/04, publikovaný pod N 85/41 SbNU 105, který je podle jeho názoru použitelný na projednávanou věc, byť se týkal daně z příjmů. Z uvedeného rozhodnutí vyplývá, že správce daně je povinen umožnit daňovému subjektu unést důkazní břemeno. Zdůraznil, že měl snahu správci daně vysvětlit „osud“ sporného zboží, ovšem správce daně jeho tvrzení nepřijal. Důkazem o splnění podmínek pro odpočet daně může být „legenda o osudu zboží“, kterou následně připravil z podnětu orgánů činných v trestním řízení.

Stěžovatel vytykal krajskému soudu, že odmítl jeho námitku týkající se nemožnosti seznámit se řádně s obsahem protokolu o ústním jednání ze dne 11. 5. 2007, aniž by se zabýval tím, zda v daném období byl či nebyl práce neschopen a jaké byly důvody (diagnóza) jeho pracovní neschopnosti, tj. zda byl či nebyl schopen vyjádřit se k obsahu tohoto protokolu, vznášet námitky a navrhnout důkazní prostředky. Podle názoru stěžovatele je otázkou, proč se správce daně spokojil s dodacími listy, které nejsou daňovými doklady, a proč ho srozumitelně nevyzval k předložení řádného daňového dokladu. Správce daně mu tedy nedal jasně najevo, co po něm žádá, ale komplikovanými a stěží pochopitelnými výzvami ho uvedl do jisté míry v omyl.

Stěžovatel napadl závěr krajského soudu, že nebyl schopen vysvětlit, proč předložil příjemky a výdejky týkající se předmětného zboží až dodatečně, když předtím u předložení evidence zásob zboží správci daně prohlásil, že je kompletní. Dle stěžovatele se jedná o běžnou „úskočnou“ praxi správce daně, kterou si zjednodušuje dokazování. Soudy by neměly k takovým prohlášením daňových subjektů, které „nelze brát vážně“, vůbec přihlížet, resp. by se měly zabývat tím, za jakých okolností bylo takové prohlášení učiněno. Aby takové prohlášení mohlo mít odpovídající váhu, muselo by být daňovému subjektu umožněno provést nejprve „poměrně rozsáhlou kontrolu kompletnosti předkládaných dokladů“ a musel by být výslovně upozorněn, že k dodatečně předloženým dokladům nebude přihlíženo, což se však v projednávané věci nestalo.

Nebylo-li prokázáno pořízení zboží ani jeho následný prodej, měl se správce daně podle názoru stěžovatele zabývat tím, zda nedochází k situaci, kdy předmětem daně z přidané hodnoty na výstupu jsou položky, které na straně vstupu nebyly uznány, neboť takový postup by byl v přímém rozporu se zmiňovaným nálezem Ústavního soudu sp. zn. II. ÚS 664/04. Správce daně (a následně i krajský soud) nepřihlédl ke specifickému charakteru jeho obchodní činnosti. Textilie nakupoval „na kila, metrů nebo balíky“, proto mu nelze vyčítat, že zboží bylo označeno jen povšechně a že bylo evidováno především podle jednotlivých dodávek „balíků“, nikoli podle konkrétních položek. Správce daně neměl zájem zjistit okolnosti týkající se daňové povinnosti co nejuplněji, jinak by po něm požadoval předložení jakési „legendy o osudu zboží“, která by obchod s takovým sortimentem nejlépe vysvětlila. Se specifickým charakterem jeho obchodní činnosti souvisí i okolnosti, že zboží nebylo zaevidováno do zásob, že nebyla vystavena příjemka na sklad a že mu nebyl přidělen kód.

Za nepřijatelný považuje stěžovatel závěr správce daně (akceptovaný krajským soudem), že dodatečně pozměňoval záznamy o evidenci zboží, ke kterému dospěl, aniž by bylo provedeno šetření u dodavatele M. S. v tom směru, zda mu skutečně dodal deklarované zboží a zda z něj

odvedl daň z přidané hodnoty na výstupu. Pouze recipročním šetřením u dodavatele lze zjistit, zda zdanitelné plnění bylo či nebylo přijato stěžovatelem. Navíc, i kdyby při tomto šetření vyšlo najevo, že zboží nebylo dodáno, neopravňovalo by to správce daně k tvrzení, že záznamy o evidenci zboží jím byly dodatečně doplněny, resp. že se jednalo z jeho strany o úmysl. Skutečnost, zda stěžovatel zboží skutečně předal do komisního prodeje, může potvrdit toliko účetnictví Z. P., který je nekontaktní. K tvrzení správce daně, že ani souhrnný doklad neprokazuje následný prodej zboží v únoru 2005, stěžovatel uvedl, že při obchodování s „nekonkrétním“ zbožím nelze tuto skutečnost prokázat jinak, než „legendou o osudu zboží“. Podle stěžovatele je otázkou, jak měly být „průkazné“ doloženy jednotlivé prodeje nepřevyšující částku 10 000 Kč, u nichž podle právní úpravy postačuje vystavení paragonu (zjednodušeného daňového dokladu). Je mu sice možné vytýkat, že zboží v komisním prodeji bylo v jeho vlastnictví a mělo být tudíž inventarizováno, ovšem za daných okolností po něm měl správce daně opět požadovat „legendu o osudu zboží“. Zajištěné důkazní prostředky neprokazují, že dodatečně upravoval záznamy o evidenci zboží, maximálně vzbuzují podezření, že tomu tak mohlo být.

Správce daně nepostupoval v průběhu daňové kontroly tak, aby skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daně byly zjištěny co nejdříve. Rovněž neformuloval své pochybnosti a podezření takovým způsobem, aby mu umožnil jednoznačnou odpověď. Ve zprávě o daňové kontrole schází úvahy správce daně o tom, které z předložených důkazních prostředků se staly skutečně důkazem. Vzhledem k výše uvedenému měl výrazně zúžen prostor pro předkládání dalších důkazních prostředků. Navíc žalovaný neprovedl jím navržené další důkazní prostředky.

Stěžovatel navrhl, aby Nejvyšší správní soud rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti zdůraznil, že správce daně řádně vyzval stěžovatele k prokázání oprávněnosti jím uplatněného nároku na odpočet daně výzvou ze dne 14. 12. 2005. Obsah této výzvy je jasný a srozumitelný. Stěžovatel však nebyl schopen věrohodnými důkazními prostředky doložit, že zboží uvedené v dodacím listu č. 28056 a faktuře č. 802 přijal a použil při podnikání. Správce daně zjistil, že v předložených dokladech jsou pozměňovány údaje a že stěžovatel zasahuje do jím vedených evidencí. Stěžovatel měl v průběhu daňového řízení možnost předkládat a navrhopvat důkazní prostředky, kterými by prokázal oprávněnost uplatněného nároku na odpočet daně. Mohl tak učinit i jím zmiňovanou „legendou o osudu zboží“. Nelze souhlasit s názorem stěžovatele, že mu správce daně nedal jasně najevo, co po něm žádá. U několika ústních jednání se totiž stěžovatel vyjadřoval ke skutečnostem rozhodným pro uznání nároku na odpočet daně, podával vysvětlení, předkládal důkazní prostředky a vyjadřoval se ke kontrolním zjištěním a závěrům správce daně. Věděl tedy, které skutečnosti je povinen prokázat, ovšem jím předložené doklady nebyly dostatečné a věrohodné. Neobstojí ani námitka specifické obchodní činnosti. Skutečnost, že nakupoval textilie po celých balících, neznamená, že nemohl o tomto zboží vést řádnou a průkaznou evidenci. Argumentace stěžovatele, že správce daně po něm měl vyžadovat zpracování jakési „legendy o osudu zboží“, která by obchod s takovým sortimentem nejlépe vysvětlila, a že tento důkaz byl schopen správcem daně předložit, jak to posléze učinil v trestním řízení, nemůže uspět, protože povinností stěžovatele bylo prokázat oprávněnost uplatněného nároku na odpočet daně v daňovém řízení. Odmítl také námitku stěžovatele, že z důvodu pracovní neschopnosti nebyl schopen zajistit důkazní prostředky. Byl-li totiž stěžovatel delší dobu práce neschopen, měl možnost nechat se v daňovém řízení zastoupit. Správce daně je povinen vést daňové řízení tak, aby daň byla stanovena ve správné výši a v zákonné lhůtě. Není přijatelné, aby stěžovatel úspěšně namítal po ukončení daňového řízení svou zdravotní indispozicí, účastnil-li se řízení a spolupracoval-li se správcem daně. Podle názoru žalovaného tuto námitku vznesl stěžovatel účelově. Žalovaný navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

Kasační stížnost je podle § 102 a násl. s. ř. s. přípustná. 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 ustanovení § 109 odst. 1, věty první s. ř. s.

Princip daně z přidané hodnoty 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 dani z přidané hodnoty však za určitých podmínek dává možnost plátcům daně tuto daň ze státního rozpočtu, do něj odvedenou jinými plátcem, získat zpět, a to formou odpočtu daně. Odpočet daně z přidané hodnoty je veřejnoprávním nárokem, jehož uplatnění je možné pouze za zákonem stanovených podmínek. Nárok na odpočet daně je upraven v § 19 zákona o dani z přidané hodnoty a podmínky pro jeho uplatnění jsou stanoveny v § 19a citovaného zákona. Plátce, který uplatňuje odpočet daně z přidané hodnoty, musí oprávněnost nároku, deklarovaného v daňovém přiznání, správci daně prokázat. Plátce tedy musí prokázat, že přijal zdanitelné plnění od jiného plátce a že přijaté zdanitelné plnění použil, resp. použije při podnikání nebo při činnosti vykazující všechny znaky podnikání kromě toho, že je prováděna podnikatelem. Prvotně je tento nárok prokazován daňovým dokladem, vystaveným plátcem a zaúčtovaným podle zákona o účetnictví, popř. evidovaným podle § 11 zákona o dani z přidané hodnoty u plátců, kteří nejsou účetní jednotkou. 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 na odpočet daně podle § 31 odst. 9 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“).

Rozložení důkazního břemene v daňovém řízení je upraveno v § 31 daňového řádu. Podle § 31 odst. 9 daňového řádu je daňový subjekt povinen prokazovat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván. Jak judikoval Ústavní soud, daňový subjekt má povinnost prokázat k výzvě správce daně jen ty skutečnosti, které sám tvrdí (srov. náleze ze dne 24. 4. 1996, sp. zn. Pl. ÚS 38/95, publikovaný pod N 33/5 SbNU 271). Z obsáhlé judikatury Nejvyššího správního soudu pak vyplývá, že daňový subjekt prokazuje svá tvrzení především svým účetnictvím a jinými povinnými záznamy (rozsudek ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 – 119, publikovaný pod č. 1572/2008 Sb. NSS, a rozsudek ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008 – 86, dostupný na www.nssoud.cz).

Správce daně však může vyjádřit pochybnosti ohledně věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů. Správce daně tíží důkazní břemeno ve vztahu k prokázání důvodnosti svých pochyb [§ 31 odst. 8 písm. c) daňového řádu]. „*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. [...] Správce daně je zde povinen identifikovat konkrétní skutečnosti, na základě nichž hodnotí předložené účetnictví jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné.*“ (viz shora citované rozsudky Nejvyššího správního soudu č. j. 2 Afs 24/2007 – 119 a č. j. 9 Afs 30/2008 – 86, shodně též náleze Ústavního soudu ze dne 29. 10. 2002, sp. zn. II. ÚS 232/02, publikovaný pod N 134/28 SbNU 143). Pokud správce daně unese své důkazní břemeno ve vztahu k výše popsáným skutečnostem, je na daňovém subjektu, aby prokázal pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví a jiných povinných záznamů ve vztahu k předmětnému účetnímu případu, popř. aby svá tvrzení korigoval. Daňový subjekt bude tyto skutečnosti prokazovat zpravidla

jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím a evidencemi (viz shora citované rozsudky č. j. 2 Afs 24/2007 – 119 a č. j. 9 Afs 30/2008 – 86, shodně též rozsudek ze dne 31. 5. 2007, č. j. 9 Afs 30/2007 – 73, dostupný na www.nssoud.cz).

K prokázání svých tvrzení předložil stěžovatel dodací list č. 28056 vystavený M. S., který neobsahoval některé náležitosti daňového dokladu podle § 12 odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty (např. datum uskutečnění zdanitelného plnění, cenu bez daně, sazbu a výši daně). Správce daně z předložené evidence zjistil, že zboží podle tohoto dodacího listu stěžovatel nezaevidoval, nevystavil příjemku na sklad, nezahrnul zboží do evidence zásob a nepřidělil mu číselný kód. Správci daně proto vznikly pochybnosti, zda toto zboží skutečně pořídil (přijal zdanitelné plnění), a pokud ano, zda jej použil při podnikání. Uvedené pochybnosti ohledně věrohodnosti, průkaznosti a správnosti předloženého dodacího listu správce daně vyjádřil ve výzvě ze dne 14. 12. 2005, ve které stěžovatele vyzval, aby předložil daňový doklad na nákup předmětného zboží, popřípadě dodací list č. 28056 doplněný o všechny náležitosti daňového dokladu, a aby prokázal dalšími důkazními prostředky, že nárok na odpočet daně v souvislosti s dodáním tohoto zboží uplatnil v souladu s § 19 zákona o dani z přidané hodnoty. Stěžovatel reagoval na výzvu ústně do protokolu dne 16. 1. 2006, kdy sdělil, že se mu nepodařilo zastihnout M. S., aby doplnil na dodacím listu náležitosti daňového dokladu, a dále uvedl, že uvedené zboží zahrnul do skladové evidence příjemkou č. P0031-01 a přidělil mu kódové označení 228_ až 254_ a vyskladnil ho výdejkou č. V006_01 do komisního prodeje u Z. P. Správce daně zjistil, že pod kódovým označením 228 až 254 stěžovatel již evidoval jiné zboží, což vysvětloval tím, že jsou to jiné kódy odlišené „čárkami“. Stěžovatel nebyl schopen objasnit, proč tyto doklady předložil až poté, co mu správce daně sdělil své pochybnosti o přijetí zdanitelného plnění, když předtím u ústního jednání dne 9. 11. 2005 prohlásil, že předložená evidence zásob zboží je kompletní.

Další pochybnosti ohledně věrohodnosti, průkaznosti a správnosti dodacího listu č. 28056 shrnul správce daně ve zprávě o daňové kontrole č. j. 44285/07/110934/4621, kterou se stěžovatelem projednal dne 23. 3. 2007. K tomu lze uvést, že podle judikatury Nejvyššího správního soudu není daňový subjekt zkrácen na svých právech, pokud správce daně vyjeví své pochybnosti teprve ve zprávě o daňové kontrole. I v této fázi řízení je totiž daňový subjekt stále oprávněn navrhnout provedení dalších důkazů a splnit tak svoji důkazní povinnost podle § 31 odst. 9 daňového řádu (srov. rozsudek ze dne 25. 9. 2007, č. j. 8 Afs 36/2005 – 79, dostupný na www.nssoud.cz). Navíc správce daně seznámil stěžovatele s konceptem zprávy o daňové kontrole již dne 3. 1. 2007 a poskytl mu lhůtu k vyjádření a k případným návrhům na doplnění dokazování. Správce daně ve zprávě o daňové kontrole konstatoval, že stěžovatel tvrdil, že toto zboží dodal do komisního prodeje Z. P., který mu jej v lednu 2005 (tj. více než po jednom roce) vrátil, aniž by prodal jediný kus. Stěžovatel měl následně toto vrácené zboží prodat formou drobného prodeje v průběhu dvou měsíců (leden a únor 2005). Tuto skutečnost dokládá předložením dokladu č. 17/2/05/2 ze dne 25. 2. 2005, který však není prodejním dokladem, ale jen souhrnným soupisem prodaného zboží. Stěžovatel nepředložil evidenci denních tržeb, kterou byl povinen vést podle § 39 odst. 3 daňového řádu, dále evidenci prodejních cen, doklady o úhradě a prodejní doklady, ze kterých by vyplývalo, kdy, jaké množství a druh zboží byl prodán a za jakou cenu. Podle uvedeného souhrnného dokladu mělo být prodáno např. 33 496 ks triček za 0,10 Kč za 1 ks, 13 519 ks dámských kalhot za 0,10 Kč za 1 ks, 10 000 ks klíčenek za 0,50 Kč za 1 ks a 7 717 ks elastických kalhot za 0,50 Kč za 1 ks. Správce daně posoudil tyto nepatrné prodejní ceny jako nevěrohodné a předložený souhrnný doklad č. 17/2/05/2 jako neprůkazný. Nepravděpodobná a nevěrohodná jsou podle názoru správce daně i tvrzení stěžovatele, že Z. P. více než jeden rok skladoval téměř 100 000 ks textilního zboží, aniž by z něj cokoli prodal, a že naopak stěžovateli se toto zboží podařilo prodat během dvou měsíců. Přestože toto zboží, údajně vyskladněné dne 31. 12. 2003 do komisního prodeje u Z. P., mělo být i nadále obchodním majetkem stěžovatele, nebylo uvedeno v inventurních záznamech ke dni 31. 12. 2003 a 31. 12.

2004. Šetřením bylo zjištěno, že Z. P. je nekontaktní, v místě bydliště se nezdržuje a nepodařilo se jej předvést ani prostřednictvím Policie ČR. Vyvrácena je tak námitka stěžovatele, že ve zprávě o daňové kontrole „schází úvahy správce daně o tom, které z předložených důkazních prostředků se staly skutečně důkazem“, a že měl z tohoto důvodu výrazně zúžen prostor pro předkládání dalších důkazních prostředků.

Nejvyšší správní soud souhlasí s krajským soudem i žalovaným, že formát kódů zboží s „čárkami“ zpochybňuje věrohodnost a průkaznost této evidence. Evidence zboží podle číselných kódů nepřerušené číselné řady je důležitým důkazním prostředkem. Stěžovatel ovšem evidoval dva druhy zboží pod shodným kódem odlišeným jen „čárkou“, evidenci s kódy doplněnými o „čárku“ předložil až na základě výzvy správce daně a číselná řada kódů s „čárkou“ není úplná, kdy takto označil pouze zboží, u kterého vyvstaly u správce daně pochybnosti. V kontextu všech výše popsaných zjištění lze proto mít pochybnosti správce daně za důvodné. Nejvyšší správní soud na základě shora rekapitulovaného obsahu správního spisu dospěl k závěru, že správce daně unesl své důkazní břemeno ve smyslu § 31 odst. 8 písm. c) daňového řádu ohledně existence skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost evidencí vedených stěžovatelem. Za této situace bylo na stěžovateli, aby předložením dalších důkazních prostředků prokázal správnost, průkaznost a věrohodnost dodacího listu č. 28056, tj. že toto zdanitelné plnění skutečně přijal a následně použil při podnikání.

Za zdaňovací období květen 2003 stěžovatel uplatnil nárok na odpočet daně rovněž na základě faktury č. 802 vystavené opět M. S. Správce daně i v tomto případě z předložené evidence zjistil, že zboží podle této faktury stěžovatel nezaevidoval, nevystavil příjemku na sklad, nezahrnul zboží do evidence zásob a nepřidělil mu číselný kód. Správci daně proto vznikly pochybnosti, zda toto zboží skutečně pořídil (přijal zdanitelné plnění), a pokud ano, zda jej použil při podnikání. Uvedené pochybnosti ohledně věrohodnosti, průkaznosti a správnosti předložené faktury správce daně formuloval ve výzvě ze dne 14. 12. 2005, ve které stěžovatele vyzval, aby prokázal dalšími důkazními prostředky, že nárok na odpočet daně v souvislosti s dodáním tohoto zboží uplatnil v souladu s § 19 zákona o dani z přidané hodnoty. Stěžovatel reagoval na výzvu ústně do protokolu dne 16. 1. 2006, kdy sdělil, že se nesprávně domníval, že uvedené zboží bylo naskladněno příjmkami č. 64 až 79. Stěžovatel nebyl schopen objasnit přes opakované výzvy správce daně u dalších ústních jednání dne 6. 4. 2006, 24. 4. 2006, 8. 6. 2006, 21. 6. 2006 a 25. 7. 2006 přijetí tohoto zdanitelného plnění a jeho použití při podnikání. Pochybnosti správce daně lze mít proto za důvodné. Podle názoru Nejvyššího správního soudu tedy správce daně unesl své důkazní břemeno ve smyslu § 31 odst. 8 písm. c) daňového řádu ohledně existence skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost evidencí vedených stěžovatelem. Bylo opět na stěžovateli, aby předložením dalších důkazních prostředků prokázal správnost, průkaznost a věrohodnost faktury č. 802, tj. že toto zdanitelné plnění skutečně přijal a následně použil při podnikání.

Stěžovatel po projednání zprávy o daňové kontrole u ústního jednání dne 2. 4. 2007 předložil opětovně souhrnné doklady o drobném prodeji zboží v lednu a únoru 2005 č. 8/1/05/1 a 17/2/05/2. Oproti prvně předloženým dokladům, na nichž byl ručně přepsán jejich rok vystavení z roku 2006 na rok 2005, byl na nově předložených dokladech již tento rok vytištěn správně a chybí na nich razítko a podpis stěžovatele. Žalovaný k tomu v napadeném rozhodnutí namítl, že z tohoto zjištění vyplývá, že stěžovatelem vedená evidence nepředstavuje jedinečné a původní záznamy, ale že ji doplňuje a dodatečně do ní zasahuje, proto je neprůkazná a nevěrohodná. Dále poukázal na nesoulad v tvrzeních stěžovatele, který do protokolu o ústním jednání dne 6. 4. 2006 uvedl, že u drobného prodeje v roce 2005 jednotlivé prodejní doklady nevystavoval, ovšem u ústního jednání dne 2. 4. 2007 předložil soupisy denních tržeb za leden a únor 2005 i jednotlivé prodejní doklady (56 ks paragonů). Žalovaný na základě těchto rozporů

usoudil, že stěžovatel tyto doklady vyhotovil až dodatečně, a to zcela účelově poté, co byl seznámen se závěry správce daně obsaženými ve zprávě o daňové kontrole. Nadto správce daně v protokolu o ústním jednání ze dne 11. 5. 2007 zdůraznil, že předložené paragony jsou originálními doklady, nikoli kopiemi tak, jak by to odpovídalo situaci, kdy originály dokladů jsou předávány zákazníkovi. Je na nich uveden jen nečitelný podpis, bez jakékoli identifikace stěžovatele jako prodejce. Zboží je označeno pouze obecně (např. ponožky, triko, kalhoty, apod.), proto nelze ověřit, zda se jedná o zboží, které mělo být stěžovateli dodáno podle dodacího listu č. 28056 a faktury č. 802. Množství zboží uvedené na jednotlivých paragonech svědčí o tom, že nešlo o prodej pro osobní potřebu. S výjimkou dvou dokladů jde o prodej řádově ve stovkách a tisících kusech. Je nepravděpodobné, že by subjekt pořizující si toto zboží v takovém objemu nepožadoval průkazný doklad obsahující identifikaci prodejce. Zároveň cena za jeden kus (v rozmezí od 0,10 Kč do 0,50 Kč) je neúměrně nízká a není podložena žádnou evidencí prodejních cen. Je rovněž nevěrohodné, že by 311 923 kusů textilního zboží bylo prodáno za celkovou cenu 63 447,51 Kč bez daně.

V podání ze dne 11. 4. 2007, označeném jako „nesouhlas s předloženými zprávami o kontrole“, stěžovatel navrhl výslech své matky A. P., která sice potvrdila, že mu pomáhala prodávat v lednu a únoru 2005 nějaké textilní zboží, ovšem nebyla schopna objasnit původ tohoto zboží, tj. že šlo o zboží, které mělo být stěžovateli dodáno podle dodacího listu č. 28056 a faktury č. 802. V průběhu odvolacího řízení stěžovatel navrhl doplnění dokazování výsledkem svědkyň R. H. a D. K., které uvedly, že od stěžovatele nakoupily pro vlastní potřebu různé textilní zboží, nevěděly však, stejně jako svědkyně A. P., nic o tom, od koho toto zboží pořídil.

Zdejší soud se shoduje s krajským soudem i žalovaným v hodnocení důkazů předložených stěžovatelem, tj. se závěrem, že stěžovatel ani dalšími důkazními prostředky neprokázal, že skutečně přijal zdanitelná plnění podle dodacího listu č. 28056 a faktury č. 802 a že je následně použil při podnikání.

Podle názoru Nejvyššího správního soudu není důvodná námitka stěžovatele, podle níž mu správce daně neumožnil ve smyslu nálezu Ústavního soudu ze dne 18. 4. 2006, sp. zn. II. ÚS 664/04, unést důkazní břemeno. Z výše rekapitulovaného obsahu správního spisu je totiž naopak zřejmé (srov. zejména výzvu správce daně ze dne 14. 12. 2005, zprávu o daňové kontrole a protokol o ústním jednání ze dne 11. 5. 2007), že stěžovatel věděl, které skutečnosti je povinen prokázat, měl možnost se vyjadřovat ke kontrolním zjištěním a závěrům správce daně, předkládat a navrhopvat další důkazní prostředky, kterými by prokázal oprávněnost uplatněného nároku na odpočet daně, a to včetně jím opakovaně zmiňované „legendy o osudu zboží“, kterou však nepředložil v daňovém řízení ani v řízení před krajským soudem.

Namítá-li stěžovatel, že krajský soud se opomenul zabývat tím, zda v daném období byl či nebyl práce neschopen a jaké byly důvody (diagnóza) jeho pracovní neschopnosti, tj. zda byl či nebyl schopen vyjádřit se k obsahu protokolu o ústním jednání ze dne 11. 5. 2007, vznášet námitky a navrhopvat důkazní prostředky, pak se jedná o nově uplatněnou skutečnost, která v žalobě zmíněna nebyla. K nově uplatněným skutečnostem ovšem v řízení o kasací stížnosti není možné přihlídnout, a to s ohledem na ustanovení § 109 odst. 4 s. ř. s., podle kterého *ke skutečnostem, které stěžovatel uplatnil poté, kdy bylo vydáno napadené rozhodnutí, Nejvyšší správní soud nepřihlíží* (srov. rozsudek zdejšího soudu ze dne 22. 9. 2004, č. j. 1 Azs 34/2004 - 49, publikovaný pod č. 419/2004 Sb. NSS, nebo rozsudek ze dne 18. 3. 2004, č. j. 4 Azs 1/2004 - 68, dostupný na www.nssoud.cz).

Důvodnou neshledal Nejvyšší správní soud ani námitku stěžovatele, že správce daně se spokojil s dodacím listem a nevyzval ho k předložení řádného daňového dokladu.

Ze správního spisu vyplývá pravý opak. Správce daně výzvou ze dne 14. 12. 2005 stěžovatele zcela srozumitelně vyzval, aby předložil daňový doklad na nákup zboží podle dodacího listu č. 28056, popřípadě dodací list č. 28056 doplněný o všechny náležitosti daňového dokladu. Je proto třeba odmítnout jako lichou argumentaci stěžovatele, že správce daně mu nedal jasně najevo, co po něm žádá, a že ho komplikovanými a stěží pochopitelnými výzvami uvedl do jisté míry v omyl.

Stěžovateli sice lze v obecné rovině přisvědčit, že samotná skutečnost, že daňový subjekt v průběhu daňové kontroly některé účetní doklady předloží dodatečně, neznamená automaticky, že se jedná o doklady nevěrohodné, neprůkazné a nesprávné. Takový argument může být, zvláště za situace, není-li daňový subjekt schopen logickým způsobem objasnit příčiny dodatečného předložení některých účetních dokladů, pouze doplňkovým a podpurným důvodem při hodnocení věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti evidencí vedených daňovým subjektem. Sám o sobě, bez přistoupení dalších relevantních důvodů, by zásadně k unesení důkazního břemene ze strany správce daně nestačil. O takovou situaci se však v projednávané věci nejedná. V průběhu dokazování vyplynuly najevo další skutečnosti (viz výše), které ve svém souhrnu odůvodňují závěr, že správce daně unesl důkazní břemeno ve smyslu § 31 odst. 8 písm. c) daňového řádu.

Námítka, že správce daně se měl, nebylo-li prokázáno pořízení zboží ani jeho následný prodej, zabývat tím, zda nedochází k situaci, kdy předmětem daně z přidané hodnoty na výstupu jsou položky, které na straně vstupu nebyly uznány, je podle § 103 odst. 4 s. ř. s. nepřijatelná, protože ji stěžovatel neuplatnil v řízení před krajským soudem, ač tak učinit mohl (srov. shora citovaný rozsudek zdejšího soudu ze dne 22. 9. 2004, č. j. 1 Azs 34/2004 – 49).

Podle názoru Nejvyššího správního soudu neobstojí ani námitka stěžovatele týkající se specifického charakteru jeho obchodní činnosti. Skutečnost, že nakupoval textilie „na kila, metráky nebo balíky“, neznamená, že by nemohl o tomto zboží vést řádnou a průkaznou evidenci, jak správně uvedl žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti. Specifický charakter obchodní činnosti nezbavuje stěžovatele povinnosti prokázat oprávněnost uplatněného nároku na odpočet daně.

Nepřípadná je i námitka stěžovatele, že zajištěné důkazní prostředky neprokazují, že dodatečně upravoval záznamy o evidenci zboží, ale maximálně vzbuzují podezření, že tomu tak mohlo být. Jak již Nejvyšší správní soud výše uvedl, podle ustálené judikatury „*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*“ (viz shora citované rozsudky Nejvyššího správního soudu č. j. 2 Afs 24/2007 – 119 a č. j. 9 Afs 30/2008 – 86). Je tudíž nadbytečné zabývat se tím, zda správce daně v daném případě prokázal, že stěžovatel úmyslně v rozporu se skutečností pozměňoval a doplňoval záznamy v jím vedeném účetnictví a evidencích, či nikoli, nýbrž postačuje, že prokázal existenci důvodných pochybností (viz výše), které vyvracejí věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví a evidencí vedených stěžovatelem ve vztahu k oběma předmětným účetním případům.

Povinnost správce daně dbát, aby skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti byly zjištěny co nejúplněji (§ 31 odst. 2 daňového řádu), nelze zaměňovat s důkazní povinností daňového subjektu podle § 31 odst. 9 daňového řádu. Stěžovatel důkazní břemeno neunesl. Za situace, kdy stěžovatel žádné další důkazní prostředky nepředložil, nelze správcí daně vytýkat, že neprováděl další dokazování, neboť není jeho povinností, unesl-li své důkazní břemeno ve smyslu § 31 odst. 8 písm. c) daňového řádu, pátrat po dalších důkazních prostředcích

svědčících ve prospěch daňového subjektu. Stěžovatel sice v závěru kasační stížnosti namítal, že žalovaný neprovedl jím navržené „další důkazní prostředky“, aniž by je však blíže konkretizoval. Jelikož z obsahu správního spisu nic takového nevyplývá, Nejvyšší správní soud se touto námitkou podrobněji nezabýval.

S ohledem na výše uvedené dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.). Soud přitom neshledal žádnou vadu, k níž by byl povinen přihlédnout i bez návrhu (§ 109 odst. 3, věta za středníkem s. ř. s.).

O náhradě nákladů řízení bylo rozhodnuto v souladu s § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel, který neměl v tomto soudním řízení úspěch, nemá na jejich náhradu právo. Žalovanému žádné náklady převyšující běžnou administrativní činnost nevznikly, a tudíž mu nebyla náhrada nákladů řízení přiznána.

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

V Brně dne 7. května 2010

JUDr. Lenka Matyášová
předsedkyně senátu