Spis 1 Afs 25/2010 byl spojen se spisem 1 Afs 24/2010 a pod touto spisovou značkou bylo rozhodnuto takto:

1 Afs 24/2010 - 132

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Kaniové a soudců JUDr. Marie Žiškové a JUDr. Zdeňka Kühna v právní věci žalobce: **RTJ s. r. o.,** se sídlem Na Výsluní 201/13, Praha, IČ: 45793751, zastoupený Mgr. Karlem Tománkem, advokátem se sídlem Sokolská 505, Čerčany, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství pro hlavní město Prahu,** se sídlem Štěpánská 28, Praha, o žalobách proti rozhodnutím žalovaného ze dne 17. 9. 2007, č. j. 15190/07-1300-105163, a ze dne 18. 9. 2007, č. j. 15243/07-1300-105163, v řízení o kasačních stížnostech žalobce proti rozsudkům Městského soudu v Praze ze dne 6. 10. 2009, č. j. 10 Ca 346/2007 - 91 a č. j. 10 Ca 348/2007 - 92,

takto:

I. Věci vedené u Nejvyššího správního soudu pod sp. zn. 1 Afs 24/2010 a sp. zn. 1 Afs 25/2010 **se spojují** ke společnému projednání. Nadále budou vedeny pod sp. zn. 1 Afs 24/2010.

II. Kasační stížnosti **se zamítají.**

III. Žalobce **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasačních stížnostech.

IV. Žalovanému **se nepřiznává** právo na náhradu nákladů řízení o kasačních stížnostech.

Odůvodnění:

I.

[1] Kasačními stížnostmi podanými v zákonné lhůtě se žalobce (dále též „stěžovatel“) domáhá zrušení v záhlaví označených rozsudků Městského soudu v Praze ze dne 6. 10. 2009. Těmi soud zamítl žaloby, kterými se žalobce domáhal zrušení výše uvedených rozhodnutí

žalovaného. Označenými rozhodnutími žalovaný zamítl odvolání žalobce proti dodatečným platebním výměrům na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období květen 2001, č. j. 274742/06/006513/8452, a červen 2001, č. j. 274756/06/006513/8452, vystaveným dne 19. 10. 2006 Finančním úřadem pro Prahu 6 (dále jen „správce daně“) na částky 78 050 Kč a 181 232 Kč. Žalobce se současně domáhal i zrušení uvedených rozhodnutí prvostupňového správního orgánu.

[2] Žalobce podal správci daně v řádném termínu daňová přiznání k dani z přidané hodnoty za měsíc květen a červen 2001. Na základě zjištění uvedených ve Zprávě o kontrole daně z přidané hodnoty, která proběhla u žalobce ve dnech 10. 5. 2004 až 19. 5. 2006 a která se týkala DPH za období leden 2001 až prosinec 2002 (dále jen „Zpráva o kontrole daně“), vyloučil správce daně z nároku na odpočet daně doklady č. 006/2001 (interní číslo žalobce 94), č. 007/2001 (112) a č. 008/2001 (120), vystavené jménem společnosti STUDIO SIROTEK, spol.s r.o., a doklady č. 09/02-01 (117), č. 08/02-01 (123) a č. 07/02-01 (111), vystavené jménem dodavatele R. S. Důvodem vyloučení dokladů byla skutečnost, že žalobce uplatnil nárok na odpočet daně v rozporu s § 19 odst. 1 a 2 zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném pro rok 2001 (dále jen „zákon o DPH“), neboť neprokázal přijetí zdanitelných plnění v rozsahu uvedeném na předmětných dokladech od uvedeného plátce a nárok na odpočet daně neprokázal daňovými doklady.

[3] Městský soud posoudil žalobní námitky následujícím způsobem. K námitkám týkajícím se, Zprávy o kontrole daně uvedl, že zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „daňový řád“), neupravuje technické provedení této zprávy a je tedy na správci daně, aby tak učinil přesvědčivým způsobem. Správce daně tomuto požadavku v posuzovaném případě dostál.

[4] Důvodnými neshledal ani námitky ohledně přenosu důkazního břemene na správce daně, tedy že je rozhodující, že zboží bylo fakticky dodáno, že toto zdanitelné plnění uskutečnili dodavatelé deklarovaní na daňových dokladech a že bylo na žalovaném, aby prokázal, že dodavatelé uvedení na daňových dokladech neuskutečnili předmětné služby. Městský soud zdůraznil, že v případě daně z přidané hodnoty není pro nárok na odpočet daně zcela rozhodující, zda zboží bylo fakticky dodáno (služba byla uskutečněna), ale v souladu s § 19 zákona o DPH je vždy nutno řádně prokázat, že zboží bylo dodáno plátcem daně uvedeným na daňovém dokladu. V dané věci žalobce neprokázal, že dodavatelé (STUDIO SIROTEK, spol. s r. o. a p. S.) uvedení na předmětných daňových dokladech uskutečnili deklarované služby. V případě společnosti STUDIO SIROTEK, spol. s r.o. mělo k nákupu deklarovaného zboží dojít v době, kdy již byl prohlášen konkurs na tohoto dodavatele, tedy původní jednatel vůbec nebyl oprávněn za úpadce jednat. Z výslechů správce konkursní podstaty a bývalé účetní uvedené společnosti navíc vyplynulo, že úpadce v roce 2001 ani nevykazoval žádnou činnost. V případě p. S. bylo zjištěno, že dotyčný dodavatel uskutečnění zdanitelných plnění dle předmětných faktur neměl vůbec zaneseno ve svém účetnictví. Jeho výpověď (v níž naopak potvrdil uskutečnění sporných plnění) považoval správce daně za nepravdivou; soud se tímto hodnocením ztotožnil. Soud tak přisvědčil žalovanému, že to byl žalobce, kdo neunesl své důkazní břemeno ve smyslu § 31 daňového řádu. Městský soud stejně tak odmítl argumentaci žalobce, podle níž na něj správce daně nepřípustně přenášel důkazní břemeno ve věci jiných daňových subjektů.

[5] Městský soud konečně také konstatoval, že námitkami žalobce, podle nichž správce daně hodnotil tytéž daňové doklady jinak z hlediska daně z příjmů a jinak z hlediska daně z přidané hodnoty, se nemohl zabývat, neboť nebyly uplatněny v dvouměsíční zákonné lhůtě k podání žalob.

II.

[6] Proti rozsudkům podal žalobce včas kasační stížnosti. V těch nejprve polemizoval se závěry městského soudu týkajícími se posouzení skutkového stavu. Soud se dle něj neseznámil se všemi okolnostmi daňové kontroly a žalob. Pro zjištění skutkového stavu a následné stanovení DPH považuje stěžovatel za rozhodující, že zboží bylo fakticky dodáno (služba byla poskytnuta) a že toto zdanitelné plnění uskutečnil dodavatel deklarovaný na daňovém dokladu. K prokázání tvrzených skutečností stěžovatel navrhl mnohé důkazní prostředky, které však žalovaný i soud vyhodnotili v rozporu se skutečností. Ve vztahu k závěrům soudu týkajícím se společnosti STUDIO SIROTEK, spol. s r. o. stěžovatel uvedl, že účetní (paní B. a pan B.) se při ústním jednání ze dne 22. 11. 2004 vyjadřovali pouze k účetní evidenci uvedeného dodavatele. Jejich svědecká výpověď nevylučuje, že historicky byl dodaný materiál účtován přímo do spotřeby, navíc účetní prohlásila, že fyzické inventury nebyla přítomna. Skutečnost, že fakturované zboží nebylo evidováno v aktivech, neznamená, že fyzicky neexistovalo. Správce konkursní podstaty (p. Moravec) ve své svědecké výpovědi připustil, že jednatel společnosti mohl před vyhlášením konkursu odvést ze společnosti předmětný majetek. Dle Zprávy o daňové kontrole stěžovatel navíc ani nevěděl (do předání zprávy) o skutečnosti, že dne 28. 2. 2001 byl na společnost STUDIO SIROTEK, spol. s r. o. prohlášen konkurs. Všechny předmětné faktury byly vystaveny ještě před zapsáním konkursu uvedené společnosti do obchodního rejstříku (ke kterému došlo dne 19. 6. 2001). Za skutečnost, že dodavatel v průběhu roku 2000 ukončil svou podnikatelskou činnost a uskutečnění zdanitelného plnění v roce 2001 nevykázal, nenese stěžovatel odpovědnost. Ve vztahu k dodavateli p. S. stěžovatel namítl, že městský soud nikterak neodůvodnil své závěry (uvedené na str. 13 odst. 2 a 3 rozsudku č. j. 10 Ca 348/2007 - 92), podle nichž se písemné prohlášení a svědecká výpověď p. S. ukázaly jako nepravdivé. V podrobnostech dále odkázal na žaloby podané k městskému soudu.

[7] Stěžovatel dále brojil proti způsobu, jakým byly městským soudem posouzeny některé pro věc rozhodné právní otázky, a to konkrétně otázka zatížení stěžovatele důkazním břemenem ve věci jiného daňového subjektu a rozložení důkazního břemene mezi stěžovatele a správce daně. Ve vztahu k první z uvedených otázek stěžovatel namítl, že soud v odůvodnění rozsudku souhlasil s tím, že správní orgán ve svém rozhodnutí rozváděl zjištění týkající se DPH jiných daňových subjektů (dodavatelů stěžovatele). Ty se ale dle stěžovatelova názoru nemohou stát důkazem v jeho daňovém řízení. Jestliže je totiž správcem daně nucen prokazovat plnění poskytnuté jeho dodavatelem, pak jej stíhá důkazní břemeno ve věci jiného daňového subjektu, což je nepřípustné. Na podporu svého názoru citoval jednak nález Ústavního soudu ze dne 15. 5. 2001, č. j. IV. ÚS 402/99 (všechna zde uváděná rozhodnutí Ústavního soudu jsou dostupná na http://nalus.usoud.cz), dále pak rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 3. 2005, č. j. 5 Afs 131/2004 - 45 (všechna zde uváděná rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupná na www.nssoud.cz).

[8] Ve vztahu k druhé ze zmíněných námitek stěžovatel uvedl, že městský soud nesprávně aproboval postup žalovaného, který se vyhnul své zákonné povinnosti, jíž mu ukládá § 31 odst. 8 písm. c) daňového řádu. Na základě citovaného ustanovení stíhá správce daně důkazní břemeno ve věci prokázání tvrzení, že shora uvedený dodavatel neuskutečnil předmětné zdanitelné plnění. Stěžovatel během daňového řízení předložil ve smyslu § 31 odst. 9 daňového řádu dostatek důkazních prostředků k prokázání svých tvrzení, proto již důkazní břemeno netížilo jej, ale správce daně. Ten však toto břemeno neunesl. Stěžovatel v této souvislosti poukázal rovněž na § 2 odst. 7 citovaného zákona. Protože dle správce daně předmětní dodavatelé zboží stěžovateli vůbec nedodali (neposkytli služby) a jednalo se tak o pokus o zastření skutečného obsahu právního úkonu stavem formálně právním ze strany účastníka, stíhalo důkazní břemeno ve věci prokázání těchto skutečností správce daně. Správce daně nepředložil žádný důkaz, ze kterého by jednoznačně vyplynulo, že zboží nebylo dodáno nebo služby nebyly poskytnuty.

Pokud chce správce daně vyvrátit tvrzení stěžovatele, je povinen prokázat, že zboží dodal jiný dodavatel než dodavatel deklarovaný na daňových dokladech předložených stěžovatelem, popřípadě prokázat, že žádný dodavatel nebyl.

[9] Stěžovatel dále poukázal na jiné vady řízení před soudem. Zpochybnil závěry městského soudu, že námitky, dle nichž správce daně nevysvětlil, proč hodnotil předmětné dodávky odlišně z hlediska DPH a z hlediska daně z příjmů, nebyly uplatněny v dvouměsíční zákonné lhůtě. Zboží zakoupené stěžovatelem přitom bylo vždy následně se ziskem prodáno. Tyto náklady nebyly správcem daně nikdy zpochybněny a správce daně nikdy nevysvětlil, proč neuznal předmětné dodávky zboží pouze z hlediska zákona o DPH. V daném případě se dle stěžovatele nejedná o rozšiřování žalob o další žalobní body ve smyslu § 71 odst. 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s."). Stěžovatel uvedeným argumentem pouze dokládal chybné hodnocení skutkového stavu ze strany správce daně. Tento žalobní bod přitom řádně uvedl již ve včas podaných žalobách. Jestliže by se Nejvyšší správní soud v této otázce ztotožnil s názorem soudu první instance, jednalo by se o porušení ústavně zaručeného práva na spravedlivý proces. Stěžovatel dále poukázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 11. 2008, č. j. 1 Afs 128/2008 - 136. Tímto rozhodnutím se městský soud vůbec nezabýval, přestože dopadá na obchodní případy, které jsou skutkově obdobné. Uvedeným rozhodnutím přitom Nejvyšší správní soud zrušil rozsudek městského soudu v celém rozsahu.

[10] Žalovaný využil svého práva vyjádřit se ke kasačním stížnostem. K námitkám týkajícím se nesprávného posouzení skutkového stavu uvedl následující. Správce konkursní podstaty společnosti STUDIO SIROTEK, spol. s r. o. sice připustil, že se může stát, že úpadce prodá svůj majetek „načerno" a že se tak neobjeví v účetnictví společnosti, podle žalovaného je však rozhodující, že stěžovatel jasně deklaroval přijetí zdanitelného plnění od společnosti STUDIO SIROTEK, spol. s r. o. Pokud bylo prokázáno, že tato společnost předmětné plnění stěžovateli neposkytla, není pro uplatnění nároku na odpočet daně podstatné, zda to byla jiná osoba. Označení plátce, který uskutečnil zdanitelné plnění, je totiž jednou ze základních náležitostí daňového dokladu dle § 12 odst. 2 zákona o DPH. K nároku na odpočet daně od p. S. žalovaný uvedl, že pravdivost jeho výpovědi i jeho prohlášení byla vyloučena s ohledem na zjištění učiněná u jeho místně příslušného správce daně.

[11] Ve vztahu k námitkám týkajícím se posouzení právních otázek ve věci uvedl žalovaný, že stěžovatel nebyl vyzván k prokazování skutečností, na kterých se nepodílel a nebylo na něj přeneseno důkazní břemeno týkající se jeho dodavatelů. Dále odkázal na své vyjádření k žalobě, protože stěžovatel v těchto bodech v podstatě pouze opakuje svou argumentaci uvedenou v žalobě.

[12] K námitkám stěžovatele ve věci rozdílného přístupu z hlediska daně z přidané hodnoty a daně z příjmů žalovaný uvedl, že danou námitku stěžovatel poprvé uplatnil až podáních, kterými dne 5. 8. 2009 doplňoval žaloby, a tak se k ní správní orgány nemohly dříve vyjádřit. K rozhodnutí Nejvyššího správního soudu č. j. 1 Afs 128/2008 - 136 žalovaný uvedl, že důvodem pro zrušení rozsudku městského soudu (a následně i rozhodnutí žalovaného) byly skutečnosti vztahující se k neuznání nároku na odpočet daně od p. P.

[13] Pro úplnost žalovaný odkázal na usnesení Ústavního soudu ze dne 20. 8. 2009, sp. zn. I. ÚS 674/09, kterým Ústavní soud odmítl pro zjevnou neopodstatněnost ústavní stížnost stěžovatele proti rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 1. 2009, č. j. 1 Afs 129/2008 - 76. Ve všech třech zdaňovacích obdobích, o nichž bylo rozhodováno Nejvyšším správním soudem a potažmo Ústavním soudem, byla stěžovateli dodatečně vyměřena daň z přidané hodnoty z důvodu neuznání nároku na odpočet daně.

[14] Nejvyšší správní soud usneseními předsedkyně rozhodujícího senátu ze dne 17. 5. 2010, č. j. 1 Afs 24/2010 - 124 a č. j. 1 Afs 25/2010 - 129, vyzval stěžovatele, aby doplnil kasační stížnosti o specifikaci, které konkrétní pasáže žalob ze dne 22. 11. 2007 lze dle jeho názoru považovat za žalobní body, jejichž doplnění představuje námitka, podle níž správce daně hodnotil tytéž daňové doklady jinak z hlediska daně z příjmů a jinak z hlediska daně z přidané hodnoty.

[15] V doplnění kasačních stížností ze dne 24. 5. 2010 stěžovatel stručně uvedl, že předmětná námitka specifikuje žalobní bod 2 (tedy zjišťování skutkového stavu). Správci daně touto námitkou vytýká chybné zjištění skutkového stavu a absenci řádného odůvodnění rozdílného posuzování skutkového stavu. Zcela konkrétně lze dle stěžovatele námitku podřadit pod odst. 2 a 3 na str. 5 žaloby proti rozsudku č. j. 10 Ca 346/2007 - 91 a pod odst. 1 a 2 na str. 5 žaloby proti rozsudku č. j. 10 Ca 348/2007 - 92.

III.

[16] Kasační stížnosti nejsou důvodné.

[17] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval námitkami, kterými stěžovatel zpochybnil závěr městského soudu, že jedna z jeho žalobních námitek byla uplatněna po zákonné lhůtě, a dále poukazem stěžovatele na rozsudek zdejšího soudu ze dne 19. 11. 2008, č. j. 1 Afs 128/2008 - 136 (blíže viz bod [9] výše). Citovaným rozsudkem Nejvyšší správní soud zrušil rozhodnutí městského soudu týkající se stěžovateli dodatečně vyměřené daně z přidané hodnoty. Vyhověl tak stěžovatelově kasační námitce, podle níž se městský soud nedostatečně zabýval otázkou duplicitního výběru daně. Podle odůvodnění uvedeného rozsudku obecně platí zásada, „*podle níž je třeba považovat každé daňové řízení za samostatné. To však neznamená, že by zjištění učiněná správcem daně v jednom řízení byla naprosto irelevantní pro správce daně (třeba i odlišného) v řízení jiném. Se stěžovatelem lze proto souhlasit, že výsledky úzce skutkově souvisejících řízení ve věci jeho daňové povinnosti a daňových povinností jeho dodavatelů nemůže příslušný správce daně ve věci stěžovatele ignorovat, jsou-li mu stěžovatelem jejich souvislosti předestřeny*“. Argumentaci městského soudu, který se v dané věci dovolával existence rozdílných předpisů regulujících daň z přidané hodnoty a daň z příjmů, tak Nejvyšší správní soud shledal nedostatečnou, protože nestačí poukázat „*na samostatnost daňových řízení, či rozdílnost mechanismů DPH a daně z příjmů, ale je třeba konkrétně ukázat, zda správce daně v daných případech dostatečně zdůvodnil, proč vyvozuje na základě totožných daňových dokladů odlišná zjištění, než jiní správci daně, případně proč on sám posoudil totožný doklad odlišným způsobem v řízení o DPH a v řízení o dani z příjmů. Z tohoto důvodu je třeba považovat rozsudek městského soudu v daném bodě za nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů.*“

[18] V dalších rozsudcích týkajících se stěžovatele a vztahujících se k odlišným zdaňovacím obdobím však Nejvyšší správní soud kasační stížnosti stěžovatele zamítl (rozsudky ze dne 8. 1. 2009, č. j. 1 Afs 129/2008 - 76, a ze dne 11. 6. 2009, č. j. 1 Afs 32/2009 - 70). V těchto věcech Nejvyšší správní soudu považoval kasační stížnosti v rozsahu námitky týkající se rozdílného přístupu správce daně z hlediska daně z přidané hodnoty a daně z příjmů za nepřípustné podle § 104 odst. 4 s. ř. s., protože se opíraly o důvody, které stěžovatel neuplatnil v řízeních před městským soudem, ač tak učinit mohl. V rozsahu zbylých námitek shledal Nejvyšší správní soud kasační stížnosti nedůvodné.

[19] V nyní posuzovaných případech stěžovatel námitku týkající se rozdílného přístupu správce daně z hlediska daně z přidané hodnoty a daně z příjmů uplatnil již v řízení před městským soudem, avšak je otázkou, zda tak učinil řádným způsobem. Podle městského soudu se touto žalobní námitkou nebylo možno věcně zabývat, protože ji stěžovatel poprvé uplatnil až v podáních ze dne 5. 8. 2009, tedy zjevně po uplynutí dvouměsíční lhůty stanovené zákonem k podání žalob.

[20] Řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu podle Hlavy II. soudního řádu správního je koncipováno v souladu s dispoziční zásadou a se zásadou koncentrace řízení. Podle věty třetí § 71 odst. 2 s. ř. s.: „*Rozšířit žalobu na dosud nenapadené výroky rozhodnutí nebo ji rozšířit o další žalobní body může* [žalobce] *jen ve lhůtě pro podání žaloby.*“ Judikatura Nejvyššího správního soudu proto důsledně rozlišuje mezi doplněním řádně uplatněných žalobních bodů (které je možné provést i po uplynutí lhůty k podání žaloby) a rozšířením žaloby na dosud nenapadené výroky nebo o další žalobní body (což může žalobce učinit pouze v rámci uvedené lhůty; soud navíc nemůže její zmeškání ani prominout, s ohledem na znění § 72 odst. 4 s. ř. s.). Klíčovou otázkou tedy je, zda předmětná námitka uplatněná stěžovatelem dne 6. 5. 2009 představuje rozšíření žalob, anebo doplnění žalob v užším (tj. výše uvedeném) smyslu.

[21] Nejvyšší správní soud se v otázce hodnocení včasnosti této námitky ztotožňuje se závěrem městského soudu, který ji považoval za nepřípustné rozšíření žalob. Jak Nejvyšší správní soud zjistil ze soudního spisu, ani v jedné z žalob ze dne 22. 11. 2007 tato námitka obsažena nebyla. K námitce stěžovatele, že poukazem na odlišné hodnocení daňových dokladů z hlediska daně z příjmů a z hlediska daně z přidané hodnoty pouze dokládal chybné hodnocení skutkového stavu ze strany správce daně, přičemž tento bod byl obsažen již v žalobách, Nejvyšší správní soud uvádí následující. Námitka, podle níž správní orgán nepřesně zjistil skutkový stav, je sama o sobě natolik obecná, že soud není schopen bez její další specifikace určit, z jakých konkrétních důvodů považuje žalobce napadené rozhodnutí za nezákonné. Stěžovatel přitom tuto námitku v žalobách upřesnil, avšak jeho argumentace mířila naprosto odlišným směrem, než předmětná námitka z doplnění žalob - stěžovatel v žalobách v zásadě uvedl, že je rozhodující, že zboží bylo fakticky dodáno a že toto zdanitelné plnění uskutečnil dodavatel deklarovaný na daňovém dokladu, a dále že správce daně rozvedl svá zjištění týkající se jiných subjektů, která s žalobcem nesouvisí a nemohou tak být důkazem v jeho daňovém řízení. Stěžovatel nebyl schopen specifikovat, v kterých konkrétních pasážích žalob jsou obsaženy žalobní body, jejichž doplnění představuje výše uvedená námitka uplatněná dne 5. 8. 2009, ani k výzvě Nejvyššího správního soudu. V reakci na tuto výzvu odkázal stěžovatel v jednom případě na odstavce 2 a 3 na str. 5 žaloby a ve druhém případě na odstavce 1 a 2 na str. 5 žaloby. V obou případech tak odkázal na námitku, podle níž žalovanému [myšleno zřejmě stěžovateli - poznámka Nejvyššího správního soudu] není známo, že by jeho dodavatelé byli nějak postiženi svými příslušnými správci daně (tj. že by jim byla daň doměřena), jestliže u nich byly rovněž zjištěny chyby v rámci daně z připadané hodnoty. Dále stěžovatel odkázal na zcela obecnou námitku, podle níž žalovaný postupoval v rozporu s § 50 odst. 3 daňového řádu, jestliže v daňovém řízení nevyužil možnosti odstranit zásadní vadu řízení [bez další specifikace toho, v čem měla tato vada spočívat]. Je tedy zjevné, že městský soud se na základě námitek obsažených v žalobě otázkou rozdílného přístupu správce daně z hlediska daně z přidané hodnoty a daně z příjmů zabývat vůbec nemohl a že pozdější uplatnění této námitky představovalo rozšíření žaloby. Uvedené kasační námitky jsou tedy nedůvodné.

[22] Stěžovatel dále namítl nesprávné posouzení právních otázek městským soudem, tedy že byl poškozen jednak nepřípustným zatížením důkazním břemenem ve věci jiných daňových subjektů, jednak nesprávným rozložením důkazního břemene mezi něj a správce daně (viz bod [8] výše). Tyto námitky se úzce prolínají s námitkami týkajícími se posouzení skutkového stavu soudem (viz bod [7] výše).

[23] K tomu Nejvyšší správní soud uvádí, že daňové řízení je 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. 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) citovaného zákona, 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 vytvářejí vyvážený komplex povinností tvrzení a důkazních povinností mezi daňovým subjektem a správcem daně.

[24] K rozložení těchto povinností se zdejší soud již opakovaně vyjádřil, viz např. rozsudek ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 - 119. Podle něj splní daňový subjekt „*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 případu 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 případu) či nepřímo (celkovou nevěrohodností účetnictví, i když toto na první pohled o konkrétním účetním případu 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.*“ K dané otázce lze rovněž odkázat na judikaturu Ústavního soudu, např. na jeho nález ze dne 24. 4. 1996, sp. zn. Pl. ÚS 38/95 (publikováno ve sbírce zákonů pod č. 130/1996 Sb.). Zde Ústavní soud konstatoval, že správce daně samozřejmě nemůže postupovat zcela libovolně a požadovat po daňovém subjektu prokázání čehokoliv, nicméně je zcela v souladu s § 31 odst. 9 daňového řádu, pokud požaduje prokázání toho, co daňový subjekt sám tvrdí.

[25] V případech, které jsou nyní předmětem soudního přezkumu, pojal správce daně pochyby o průkaznosti údajů obsažených v účetnictví z následujících důvodů. V případě společnosti STUDIO SIROTEK, spol. s r. o. na základě zjištění, že dle zápisu v obchodním rejstříku byl na uvedenou společnost dnem 28. 2. 2001 prohlášen konkurs a konkursním správcem byl ustaven Petr Moravec. Přesto předmětné faktury vystavené po tomto datu podepsal jednatel Jiří Sirotek a svým dalším podpisem na fakturách stvrdil příjem plateb v hotovosti. Správce daně se dožádáním obrátil na místně příslušný Finanční úřad pro Prahu 5 s žádostí o prošetření, zda byla z předmětných faktur přiznána a odvedena DPH na výstupu. Ten odpověděl, že předmětné faktury nejsou zahrnuty v účetnictví společnosti a DPH na výstupu nebyla přiznána. Správce daně následně předvolal na 22. 11. 2004 ke svědecké výpovědi p. B., která zpracovávala účetnictví společnosti STUDIO SIROTEK, spol. s r. o. Ta nejprve ke sporným fakturám uvedla, že je nikdy neobdržela k zaúčtování. Dále k dotazu ohledně faktur, mezi než byla zahrnuta i faktura č. 006/2001, vystavených na prodej bezmála 27 000 metrů filmového materiálu, uvedla, že rozpracovaná výroba vztahující se k poslednímu filmu byla vyúčtována v roce 2000 a že jí není známo, že by společnost STUDIO SIROTEK, spol. s r. o. takové množství filmového materiálu evidovala v roce 2001 ve svém majetku. V případě p. S. pojal správce daně pochyby na základě toho, že dožádáním od místně příslušného správce daně (Finanční úřad v Tanvaldě) zjistil, že z předmětných faktur nebyla odvedena DPH na výstupu. Tyto své pochyby o průkaznosti údajů obsažených na sporných fakturách identifikoval správce daně ve svých výzvách daňovému subjektu. Důkazní břemeno proto nadále tížilo v souladu s § 31 odst. 9 daňového řádu daňový subjekt a bylo věcí jeho volby, jaké prostředky zvolí k rozptýlení pochybností správce daně.

[26] Stěžovatel následně předal správci daně svou skladovou evidenci, příjemky na zboží, faktury, smlouvu o poskytnutí služby ze dne 20. 3. 2000, v jejímž dodatku z 6. 1. 2001 je uvedeno, že stěžovatel zakoupí od společnosti STUDIO SIROTEK, spol. s r. o. zbytkový filmový materiál, a v případě p. S. jeho písemné prohlášení potvrzující dodání zboží, s poznámkou „*zdanitelná plnění jsem nevykázal z důvodu chybně vedeného účetnictví a ztráty účetní evidence při povodních*“. Nejvyšší správní soud souhlasí s hodnocením správce daně i městského soudu, že důkazy jako skladová evidence stěžovatele samy o sobě nestačí k prokázání přijetí zboží od konkrétního dodavatele. Jelikož ani další důkazní prostředky pochybnosti správce daně o věrohodnosti sporných faktur nerozptýlily (v případě smlouvy se společností STUDIO SIROTEK, spol. s r. o. pro rozpor s údaji uvedenými p. B., v případě písemného prohlášení p. S. pro rozpor s jeho dřívější výpovědí), pak je zcela legitimní postup správce daně, který se snažil vést další důkazní řízení v této oblasti. Nejedná se proto o nepřípustné zatížení důkazním břemenem ve věci jiných subjektů, jak namítá stěžovatel. Naopak, stěžovatel při snaze unést své důkazní břemeno sám zvolil důkazní prostředky, které se vztahují k jeho dodavatelům.

[27] Správce daně tedy předvolal p. S. k výslechu, který se uskutečnil dne 31. 8. 2005 (J. Sirotek nemohl být vyslechnut, neboť zemřel v roce 2004). Správce daně následně dospěl k závěru, že údaje uvedené p. S. v jeho písemném prohlášení a při výslechu je třeba považovat za nepravdivé. V tomto bodě je pak třeba dát za pravdu stěžovateli v tom, že důkazní břemeno ve věci prokázání nepravdivosti tvrzení p. S. o uskutečnění zdanitelných plnění tížilo s ohledem na § 31 odst. 8 daňového řádu správce daně.

[28] Ten však své důkazní břemeno v této věci unesl. Jak vyplývá ze správního spisu, správce daně dospěl k uvedeným závěrům o nepravdivosti tvrzení p. S. z několika důvodů. Jednak pro to, že dne 23. 4. 2003 p. S. uvedl do protokolu sepsaného Policií ČR, že účetní doklady mu byly ukradeny, zatímco v písemném prohlášení z roku 2005 uvedl, že se mu ztratily při povodních a při vykradení auta. Ve své svědecké výpovědi ze dne 31. 8. 2005 zopakoval, že doklady a účetnictví se mu ztratily v roce 2002 při povodních a při vykradení auta na podzim roku 2002 a v roce 2003. Zdanitelná plnění se však měla uskutečnit v roce 2001 a termíny pro podání přiznání k DPH časově předcházely povodním (srpen 2002) i vykradení auta, a tak nemohly být důvodem, proč dodavatel uskutečnění zdanitelných plnění nevykázal. A konečně ve svých daňových přiznáních za rok 2001 p. S. vykázal výnosy ve výši necelých 500 000 Kč. Ve vyjádření do protokolu dne 23. 4. 2003 dále uvedl, že v roce 2001 byl jeho největším odběratelem p. N. ze společnosti SINOPS (eventuálně SINOPO), ale stěžovatele, který od něj měl dle dokladů v roce 2001 odebrat zboží za více než 1 600 000 Kč, vůbec nezmínil. Ze všech těchto důvodů označil správce daně tvrzení uvedená p. S. v písemném prohlášení a při výslechu za nevěrohodná.

[29] Z uvedeného je evidentní, že správce daně své důkazní břemeno ve smyslu § 31 daňového řádu unesl. Správce daně totiž nezpochybnil skutečnost, že stěžovatel prokázal, že zboží uvedené na předmětných fakturách evidoval na skladě a následně je prodal nebo spotřeboval. Nebyl však podle něj schopen prokázat, že by je přijal od dodavatelů, kteří jsou na fakturách deklarováni. Jestliže v případě faktur vystavených společností STUDIO SIROTEK, spol. s r. o. stěžovatel namítá, že mu nemůže jít k tíži skutečnost, že na tuto společnost byl v roce 2001 vyhlášen konkurs, tak lze opět uvést, že je věcí stěžovatele, aby doložil své tvrzení, podle nějž nakoupil deklarované zboží od uvedeného dodavatele. V situaci, kdy se stěžovatel spolehnul zejména na faktury, ke kterým správce konkursní podstaty výslovně uvedl, že nejsou zanesené v účetnictví a že předmět plnění, který je na nich uveden, nebyl v den prohlášení konkursu ani v následující dny v majetku společnost STUDIO SIROTEK, spol. s r. o., stěžovatel své důkazní břemeno neunesl. Tyto faktury navíc ani nelze považovat za daňové doklady ve smyslu § 12 zákon o DPH, protože je vystavila osoba, která nebyla oprávněná jednat za daňový subjekt podle § 14a zákona č. 328/1991 Sb., o konkursu a vyrovnání (tedy p. Sirotek).

Správce konkursní podstaty (p. Moravec) sice k otázkám zástupce stěžovatele připustil, že je možné, že majitel úpadce zatají před správcem konkursní podstaty majetek a že nelze zcela vyloučit, že k něčemu takovému nedošlo i v nynějším případě, sám však zdůraznil, že se jedná o spekulaci stěžovatele, pro niž v daném případě žádné další nesvědčí.

[30] Lze tak uzavřít, že správce daně na stěžovatele nepřenášel důkazní břemeno nad rámec toho, co mu umožňuje zákon. Stejně tak nelze přisvědčit stěžovatelově námitce, podle níž se městský soud neseznámil se všemi okolnostmi daňové kontroly a žaloby. Odůvodnění napadených rozhodnutí městského soudu se naopak vyrovnává se všemi řádně uplatněnými žalobními námitkami (neobstojí tak ani námitka nepřezkoumatelnosti rozsudku městského soudu), a to plně v intencích výše uvedených závěrů, k nimž dospěl při posuzování věcí Nejvyšší správní soud.

IV.

[31] Nejvyšší správní soud tedy shledal námitky stěžovatele nedůvodnými. Jelikož v řízení nevyšly najevo ani žádné vady, k nimž musí kasační soud přihlížet z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 s. ř. s.), zamítl kasační stížnosti jako nedůvodné (§ 110 odst. 1 věta druhá s. ř. s.).

[32] O náhradě nákladů řízení bylo rozhodnuto podle § 60 odst. 1 za použití § 120 s. ř. s. Žalobce nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasačních stížnostech, neboť ve věci neměl úspěch; žalovanému správnímu orgánu, kterému by jinak jakožto úspěšnému účastníku řízení právo na náhradu nákladu řízení příslušelo, náklady řízení nevznikly.

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

V Brně dne 22. června 2010

JUDr. Lenka Kaniová
předsedkyně senátu