



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Jana Passera a soudců JUDr. Michala Mazance a Mgr. Davida Hipšra v právní věci žalobce: **J. H.**, zastoupeného JUDr. Eugenem Zálišem, advokátem se sídlem Rudolfovska 34, České Budějovice, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Českých Budějovicích**, se sídlem Mánesova 3a, České Budějovice, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 10. 12. 2009, čj. 6244/09-1300, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 20. 5. 2010, čj. 10 Af14/2010 - 74,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **se zamítá.**
- II.** Žalobce **nemá právo** na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III.** Žalovanému **se nepřiznává** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

I.

Rozhodnutím ze dne 10. 12. 2009, čj. 6244/09-1300, žalovaný zamítl odvolání žalobce proti dodatečným platebním výměrům Finančního úřadu v Trhových Svinech ze dne 17. 12. 2008, čj. 27789/08/078970305015, čj. 27790/08/078970305015, čj. 27791/08/078970305015, čj. 27792/08/078970305015, čj. 27794/08/078970305015, čj. 27795/08/078970305015, čj. 27796/08/078970305015, čj. 27806/08/078970305015, čj. 27808/08/078970305015, čj. 27809/08/078970305015 a čj. 27810/08/078970305015, na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období srpen 2004, září 2004, říjen 2004, listopad 2004, leden 2005, únor 2005, březen 2005, červenec 2005, říjen 2005, listopad 2005 a prosinec 2005.

II.

Žalobce napadl rozhodnutí žalovaného žalobou u Krajského soudu v Českých Budějovicích, který ji rozsudkem ze dne 20. 5. 2010, čj. 10 Af14/2010 - 74, zamítl.

Krajský soud se neztotožnil s názorem žalobce na řádnost provedení daňové kontroly, zahájené dne 27. 8. 2007. Podle protokolu bylo žalobci sděleno, že u něj bude provedena kontrola daně z příjmů fyzických osob, kontrola daně z přidané hodnoty a kontrola silniční daně a za jaká zdaňovací období. Při zahájení daňové kontroly byl žalobce pracovníky správce daně

dotázán na předmět podnikání. Odpověděl, že v letech 2004 a 2005 podnikal v pilařské výrobě a nákladní dopravě. Další dotaz směřoval k převzetí zboží od dodavatelů. Žalobce byl požádán o popsání způsobu převzetí zboží od dodavatelů a o vyjádření k ověření objemu dodaného zboží. Další dotaz směřoval k upřesnění dodávek a uvedení konkrétních dodavatelů a odběratelů. Žalobce reagoval na dotazy tím, že budou objasněny v průběhu daňové kontroly. Krajský soud poznamenal, že pokud správce daně zjišťoval konkrétní údaje k obchodování žalobce, nejednalo se o formální zahájení daňové kontroly. Pokud navíc žalobce neodpověděl na položené dotazy s odůvodněním, že tak bude učiněno v průběhu kontroly, svědčí to podle krajského soudu o tom, že považoval daňovou kontrolu za zahájenou. Dotazy nebylo zjišťováno pouze fungování podniku žalobce, ale žalobce měl mj. konkrétně uvést své dodavatele a odběratele v kontrolovaných zdaňovacích obdobích. Nejednalo se přitom o skutečnosti, které není třeba prokazovat ve smyslu § 31 odst. 3 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“). Např. okruh dodavatelů a odběratelů žalobce není skutečností obecně známou ani známou správci daně z předchozí kontroly. Navíc mohlo dojít ke změnám v prověřovaných zdaňovacích obdobích, například ve způsobu úhrady za dodané či odebrané zboží. Takové skutečnosti nemohly být správci daně v okamžiku zahájení daňové kontroly známy.

Pokud byla daňová kontrola zahájena dne 27. 8. 2007, pak podle krajského soudu běžela od konce roku 2007 nová prekluzivní lhůta (§ 47 odst. 2 daňového řádu). Právo na dodatečné doměření daně z přidané hodnoty za označená zdaňovací období proto nebylo prekludováno.

Žalobní námitka, podle níž finanční orgány neměly k dispozici záznamní povinnost žalobce k dani z přidané hodnoty, neměla podle krajského soudu oporu ve spisu. Ve výzvě správce daně ze dne 28. 2. 2008 bylo žalobci uloženo předložit evidenci pro daňové účely za kontrolovaná zdaňovací období podle § 100 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“). Ze zprávy o daňové kontrole krajský soud seznal, že taková evidence byla předložena, byla uvedena ve výčtu dokladů a bylo s ní pracováno při vypracování zprávy. V té bylo např. uvedeno, že konkrétně specifikované daňové doklady zaúčtované v peněžním deníku jsou uvedeny v záznamní povinnosti a následně v daňových příznáních k dani z přidané hodnoty za příslušná zdaňovací období. Pro prokázání zdanitelného plnění krajský soud považoval za podstatné, zda se reálně uskutečnilo, jak bylo deklarováno daňovým dokladem. Samotné předložení záznamní povinnosti nebo daňových příznání uskutečnění zdanitelných plnění nedokládá. Sám žalobce se navíc ve vyjádření ze dne 24. 7. 2008 dovolával mj. záznamů vedených pro účely daně z přidané hodnoty. Pokud byla záznamní povinnost k dani z přidané hodnoty v průběhu řízení prokazatelně k dispozici, nebylo dle krajského soudu zapotřebí doplnění řízení takovým důkazem. K průkazu dodržení podmínek nároku na odpočet daně nepostačuje předložení účetních dokladů, ale je zapotřebí prokázat faktické přijetí zdanitelného plnění. To se v posuzované věci nestalo.

Žalobce předloženými účetními doklady neprokázal, že zboží nakoupil od jiných plátců daně z přidané hodnoty. Existence faktur na prodej nakoupené dřevní hmoty neprokázala, že zboží bylo pořízeno od plátce daně a vznikl nárok na daňový odpočet. Žalobce měl prokázat pořízení zboží právě od plátce daně. Dřevní hmotu totiž bylo možné nakoupit i od subjektů, které plátcí daně z přidané hodnoty nejsou. Výsledky dokazování podpořily pochybnosti o pořízení zboží od společnosti Budějovické lesy s. r. o. v rozsahu, který žalobce deklaroval. Společnost Budějovické lesy s. r. o. uvedla v daňovém příznání menší rozsah plnění, než měla fakturovat v konkrétním zdaňovacím období žalobci. Za takové důkazní situace krajský soud souhlasil s pochybnostmi správce daně o zdanitelných plněních uskutečněných žalobcem. Žalobce měl proto prokázat, že dodávky od uvedené společnosti v tvrzeném rozsahu převzal.

Svědka Ing. Jan Kadlec podle krajského soudu potvrdil vystavení faktur založených v účetnictví žalobce a obchodování se žalobcem, ale nebyl schopen vysvětlit konkrétní okolnosti obchodů se žalobcem. Úsudek o nevěrohodnosti výpovědi Ing. Jana Kadlece byl podle krajského soudu správný, bylo-li prokázáno, že tato společnost měla řadu odběratelů, ale v daňových příznacích vykazovala podstatně nižší rozsah uskutečněných zdanitelných plnění.

Posouzení faktického přijetí zdanitelného plnění se opíralo i o další zjištění o obchodních aktivitách žalobce a dodavatele – společnosti Budějovické lesy s. r. o. Krajský soud poukázal na rozpor mezi výpovědí svědka Ing. Kadlece, a obsahem daňového příznání společnosti Budějovické lesy s. r. o. k dani z přidané hodnoty za uvedená zdaňovací období.

Skladovou evidenci a fakturami o prodeji zboží nebylo dle krajského soudu prokázáno, že takto evidované zboží bylo pořízeno od plátce daně z přidané hodnoty. Nárok na daňový odpočet ve smyslu § 72 zákona o DPH vzniká pouze tehdy, pořídil-li daňový subjekt zboží od plátce daně z přidané hodnoty.

Ke zjištění, zda se žalobcem tvrzená zdanitelná plnění fakticky uskutečnila, byly podle krajského soudu provedeny důkazy účetními podklady žalobce, výsledkem svědka a zjištěními správce daně. K dispozici byly i notářské zápisy o převodu obchodních podílů dodavatelů žalobce. Tyto důkazy byly hodnoceny ve své souvislosti i jednotlivě, jak požaduje § 2 odst. 3 daňového řádu. Žalobce měl prokázat, že jím deklarovaná zdanitelná plnění přijal od plátců daně. Účetnictví obchodního partnera žalobce nebylo k dispozici, proto nebyl důkaz takovým účetnictvím proveden. V posuzované věci se však nejednalo o zahrnutí dokladů do účetnictví, ale o průkaz uskutečnění obchodů deklarovaných účetními doklady. To prokázáno nebylo. Nebyly tak dodrženy podmínky pro nárok na odpočet daně z přidané hodnoty ve smyslu § 72 odst. 1 zákona o DPH.

Konečně krajský soud nepřisvědčil žalobci v názoru, že kontrola nebyla provedena pracovníky uvedenými ve zprávě o daňové kontrole. Ve zprávě o daňové kontrole je uvedeno, že kontrola byla provedena Ing. M. Š. a Ing. J. N. Obě pracovnice byly přítomny při zahájení daňové kontroly, podílely se na vyhotovení výzvy pro žalobce ze dne 28. 2. 2008, jednaly s daňovým poradcem zastupujícím žalobce a komunikovaly s dožádanými správci daně. Bez znalosti konkrétních jednotlivostí by nebyly způsobilé vypracovat zprávu.

III.

Žalobce (stěžovatel) brojil proti rozsudku krajského soudu kasační stížností, jejíž důvody podřadil § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s.

K závěru krajského soudu, podle kterého je třeba zahájení daňové kontroly dne 27. 8. 2007 považovat za úkon ve smyslu § 47 odst. 2 daňového řádu, stěžovatel namítl, že krajský soud interpretuje dotazy správce daně jinak než jak jsou zachyceny v protokolu o zahájení daňové kontroly. Stěžovatel tvrdil, že dotazy byly obecného rázu a nemohly vést ke zjištění skutečností rozhodných pro správné stanovení daně. Jednalo se o formální úkon, kterým kontrola daně nebyla zahájena. Dále stěžovatel uvedl, že ani ústní jednání ze dne 10. 10. 2007 nebylo úkonem ve smyslu § 47 odst. 2 daňového řádu.

Dále stěžovatel nesouhlasil s vypořádáním žalobní námitky, podle které správce daně neměl k dispozici záznamní povinnost k dani z přidané hodnoty a nemohl tedy řádně provést daňovou kontrolu. Stěžovatel tvrdil, že navrhl provedení důkazu trestním spisem, protože je z něj patrné, že správce daně neměl k dispozici záznamní povinnost k dani z přidané hodnoty. Tato skutečnost plyne z vyjádření Ing. Š. a Ing. N. Podle něj byl stěžovatel vyzván k předložení

záznamní povinnosti, ale on ani jeho zástupce pro daňové řízení na výzvu nereagovali. Krajský soud tak dospěl k nesprávnému skutkovému závěru. Stěžovatel rovněž uvedl, že v době podání žaloby nebylo možné jako důkaz označit výpovědi J. H. a G. P., vyslechnutých v trestním řízení, z nichž vyplývá, že záznamní povinnost předložena nebyla.

K závěru krajského soudu, že stěžovatel neprokázal předloženými účetními doklady nakoupení zboží od jiných plátců daně z přidané hodnoty, stěžovatel namítl, že mu není zřejmé, jaký vztah k věci má zjištění, že u společnosti MADY s. r. o. byly vyřazeny z účetnictví některé neprůkazné doklady a nebyl uznán nárok na daňový odpočet. Stěžovatel v žalobě argumentoval tím, že záznamní povinnost, předložená touto společností při kontrole příslušnému správci daně, odpovídala dokladům, které měl stěžovatel ve svém účetnictví. Stěžovateli nemůže být přičítáno k tíži, že obchodní podíl dané společnosti byl převeden nekontaktní osobě.

Stěžovatel se také domníval, že zahrnul-li do daňového přiznání účetní doklady vystavené společností Budějovické lesy s. r. o., o nichž svědek uvedl, že je společnost vystavila a na jejich základě dodala zboží, splnil svou důkazní povinnost a unesl důkazní břemeno. Správce daně se měl zaměřit na to, proč tyto účetní doklady nebyly zahrnuty v účetnictví jmenované společnosti. Stěžovatel byl přesvědčen, že prokázal nárok na odpočet daně z přidané hodnoty [§ 72 odst. 1, odst. 2 písm. a) ve spojení s § 73 odst. 1 zákona o DPH a § 31 odst. 9 a odst. 8 písm. c) daňového řádu], pokud předložil účetní doklady, jejichž vydání a reálný průběh obchodu potvrdili vyslechnutí svědci. Stěžovatel rovněž předložil skladovou evidenci prokazující použití nakoupeného zboží ke své ekonomické činnosti a dosažení zisku.

IV.

Žalovaný navrhl zamítnutí kasační stížnosti. Uvedl, že při jednání dne 27. 8. 2007 správce daně zjišťoval skutečnosti rozhodné pro prověření daňového základu a dalších okolností rozhodných pro správné stanovení daně. Pracovníci správce daně výslovně požadovali uvést podrobnosti o přebírání zboží od dodavatelů a způsob ověřování objemu dodaného zboží. Dále hodlali zjistit okolnosti dodávek zboží od konkrétních dodavatelů konkrétním odběratelům. Stěžovatel ani jeho zástupce nebyli ochotni na jednoznačně formulované otázky odpovídat s tím, že vše objasní v průběhu daňové kontroly. Pouze proto při jednání tedy nedošlo k předání konkrétních informací a podrobnějšímu řešení praktických otázek podnikání stěžovatele.

Dále žalovaný uvedl, že stěžovatel byl výzvou ze dne 28. 2. 2008, čj. 5740/08/078930/4409, vyzván k předložení evidencí vedených pro daňové účely podle § 100 zákona o DPH a k předložení všech důkazních prostředků, kterými může prokázat sporné obchodní transakce. Správce daně na straně 2 zprávy o daňové kontrole uvedl, z jakých písemných podkladů vycházel. Výslovně přitom jmenoval záznamní povinnost k DPH za zdaňovací období červenec – prosinec 2004 a leden – prosinec 2005. I z textu zprávy je zřejmé, že správce daně z těchto záznamů vycházel. Současně stěžovatel ve vyjádření k soupisu kontrolních zjištění ze dne 24. 7. 2008 uvedl, že předložil správci daně veškeré evidence, které je povinen vést. Jmenoval přitom i evidenci daně z přidané hodnoty vedenou v souladu se zákonem o DPH. Žalovaný trval na tom, že stěžovatel předložil v daňovém řízení záznamy vedené k DPH, neboť je na ně odkazováno. Ze spisu navíc vyplývá, že s nimi správce daně pracoval. Stěžovatel podle žalovaného zřejmě považoval jím předložené listiny, hodnocené správcem daně jako záznamy k dani z přidané hodnoty, za jiné či méně významné doklady, případně má k dispozici záznamy, které správci daně přes výzvu nepředložil.

Žalovaný také uvedl, že v daňovém řízení byly zjištěny skutečnosti vzbuzující zásadní pochybnosti o podnikání společnosti Budějovické lesy s. r. o. Správce daně pak usoudil, že nárok na odpočet nelze přiznat bez dalšího šetření předmětných zdanitelných plnění. Správce daně

prověřoval oprávněnost nároku stěžovatele již před vydáním předmětné výzvy. Od Finančního úřadu v Českých Budějovicích získal důkazní prostředky nasvědčující tomu, že by se mohlo jednat o fiktivní doklady. Od finančního úřadu proto získal informace o údajích obsažených v daňových příznáních společnosti Budějovické lesy s. r. o. Finanční úřad provedl i výslechy svědků, bývalých jednatelů a společníků jmenované společnosti. U této společnosti bylo z daňových příznání zřejmé, že do základu daně z přidané hodnoty zahrnula podstatně nižší částky, než by odpovídalo ceně zboží, které od ní podle svého tvrzení stěžovatel odebíral. Stěžovatel byl přitom pouze jedním z odběratelů této společnosti. Navíc se nepodařilo vyslechnout jednatele a jediného společníka této společnosti Ing. Martina Kutáka, který byl nekontaktní a neznámého pobytu. V předmětné době byl jednatelem a společníkem této společnosti Jiří Novák, statutární zástupce více než 20 společností včetně MADY s. r. o. Správce daně předvolal k výslechu Jana Kadlece a Jaroslava Opršala, kteří v kontrolovaných obdobích zastávali v této společnosti funkci jednatele. Oba potvrdili dodání zboží stěžovateli i vystavení faktur. Ověření zaúčtování faktur však nebylo možné z důvodu nekontaktnosti jednatele.

Tvrdil-li stěžovatel, že mu nemůže být přičítáno k tíži, že obchodní podíl společnosti, s ním obchodoval, byl převeden nekontaktní osobě, žalovaný uvedl, že správce daně hodnotil všechny důkazy jednotlivě i v jejich vzájemné souvislosti a dospěl k závěru o neunesení důkazního břemene stěžovatelem. Skutečnost, že obchodní podíl spolupracující společnosti byl převeden nekontaktní osobě, nemohl správce daně a žalovaný opomenout. Kvůli této skutečnosti totiž nebylo možno ověřit tvrzení stěžovatele a ovlivnila i věrohodnost svědecké výpovědi.

Žalovaný uzavřel, že k prokázání nároku na odpočet daně nepostačuje formálně správný účetní doklad. Správce daně oprávněně požadoval po stěžovateli prokázání faktického uskutečnění dodávek dřeva. Kromě faktur a záznamů vedených pro účely daně z přidané hodnoty stěžovatel nepředložil žádné důkazy. Svědci sice potvrdili sporné dodávky, ale jejich výpovědi byly hodnoceny jako nevěrohodné. Ostatní důkazy svědčily o tom, že dodávky zboží v množství, cenách a od dodavatelů uvedených na předmětných fakturách, ve skutečnosti neproběhly.

V.

Nejvyšší správní soud posoudil důvodnost kasační stížnosti v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.).

Kasační stížnost není důvodná.

Stěžovatel především zopakoval žalobní námitku, podle které daňová kontrola byla ústním jednáním dne 27. 8. 2007 zahájena pouze formálně a nejedná se tak o úkon, jenž by byl ve smyslu § 47 odst. 2 daňového řádu způsobilý přerušit běh prekluzivní lhůty pro doměření daně. Nesprávnost závěru krajského soudu měla být dána chybným výkladem obsahu protokolu z ústního jednání. Stěžovatel setrval na stanovisku, že dotazy položené správcem daně při jednání byly pouze obecné.

Ke způsobilosti úkonu přerušit podle § 47 odst. 2 daňového řádu běh prekluzivní lhůty pro vyměření, resp. doměření daně se Nejvyšší správní soud opakovaně vyjádřil (srov. zejména usnesení rozšířeného senátu ze dne 16. 5. 2006, čj. 2 Afs 52/2005 - 94, č. 953/2006 Sb. NSS). Ustálená judikatura stojí na závěru, podle kterého úkon přerušující lhůtu musí být výrazem procesní aktivity správce daně ústící ve vyměření či dodatečné stanovení daně, musí vycházet z určitých pochybností o správnosti postupu daňového subjektu nebo o správnosti předchozího vyměření a daňový subjekt musí být o tomto úkonu zpraven.

Daňová kontrola podle § 16 daňového řádu je nepochybně úkonem směřujícím k vyměření daně ve smyslu § 47 odst. 2 daňového řádu (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 12. 2004, čj. 7 Afs 22/2003 - 109, či ze dne 17. 2. 2006, čj. 8 Afs 7/2005 - 96, č. 1480/2008 Sb. NSS). V rozsudku č. 1480/2008 Sb. NSS Nejvyšší správní soud uzavřel, že formální sepsání protokolu o zahájení daňové kontroly není úkonem směřujícím k vyměření daně a přerušujícím běh prekluzivní lhůty, provedl-li správce daně první faktický úkon daňové kontroly deset měsíců po jejím formálním zahájení a více než čtyři měsíce po datu, kdy měla uplynout prekluzivní lhůta pro možné doměření daně. Podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 6. 2005, čj. 5 Afs 36/2003 - 87, č. 698/2005 Sb. NSS, nelze za okamžik zahájení daňové kontroly považovat sepsání protokolu o jejím zahájení, v němž je daňový subjekt pouze seznámen s tím, že u něj bude prováděna daňová kontrola, aniž by byly ze strany správce daně konány jakékoliv úkony související s kontrolou.

Zahájení daňové kontroly u stěžovatele ústním jednáním dne 27. 8. 2007 nebylo formálním úkonem, který by nebyl s to vyvolat účinky předvídané v § 47 odst. 2 daňového řádu. Z obsahu správního spisu (protokol ze dne 27. 8. 2007, čj. 17523/07/078939/4409/DPH) je zřejmé, že správce daně při ústním jednání, jehož předmětem bylo zahájení daňové kontroly, pokládal stěžovateli konkrétní dotazy vztahující se k jeho podnikatelské činnosti. Správce daně zejména požadoval, aby stěžovatel vysvětlil, „*jakým způsobem docházelo [v předmětných zdaňovacích obdobích] k převzetí zboží od...dodavatelů*“, a aby konkrétně popsal „*způsob převzetí zboží od dodavatelů*“ a způsob, jakým „*ověřoval objem dodaného zboží*“. Současně se správce daně stěžovatele dotázal, zda může „*specifikovat dodávky zboží od konkrétních dodavatelů konkrétním odběratelům*“.

Nejvyšší správní soud tedy nepřisvědčil stěžovateli, že by závěr krajského soudu stál na nesprávném výkladu předmětného protokolu. Z toho je seznatelné, že správce daně při ústním jednání zahajujícím daňovou kontrolu vznesl konkrétní dotazy, které souvisely s předmětem daňové kontroly a směřovaly ke zjištění skutečností rozhodných pro vyměření daně ve správné výši (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 2. 2007, čj. 2 Afs 93/2006 - 75, www.nssoud.cz). Skutečnost, že stěžovatel na tyto konkrétní dotazy správce daně neodpověděl s tím, že budou objasněny v průběhu daňové kontroly, nemůže na uvedeném závěru ničeho změnit. Stížní námitka tedy nebyla důvodná.

Neobstála ani námitka, že krajský soud dospěl k nesprávnému skutkovému závěru, podle nějž měl správce daně při daňové kontrole k dispozici záznamní povinnost k dani z přidané hodnoty. Krajský soud správně uzavřel, že tvrzení stěžovatele nemělo oporu ve správním spisu. Nejvyšší správní soud připomíná, že výzvou ze dne 28. 2. 2008, čj. 5740/08/078930/4409, správce daně stěžovateli mj. uložil předložit evidenci pro daňové účely podle § 100 zákona o DPH, tj. záznamní povinnost k dani z přidané hodnoty, a to za zdaňovací období leden - prosinec 2004 a leden - prosinec 2005, a rovněž předložit veškeré důkazní prostředky, kterými může prokázat konkrétně uvedené obchodní transakce od specifikovaných dodavatelů. Ze zprávy o daňové kontrole čj. 21763/07/078930/DPH/NJ je zřejmé, že stěžovatel předložil ke kontrole záznamní povinnost za zdaňovací období červenec - prosinec 2004 a leden - prosinec 2005, přijaté a vydané faktury a výdajové a příjmové pokladní doklady za uvedená období. Ve zprávě o daňové kontrole je dále např. uvedeno, že konkrétně specifikované daňové doklady byly zaúčtovány v peněžním deníku, byly uvedeny v záznamní povinnosti a následně v daňových přiznáních k dani z přidané hodnoty za příslušná zdaňovací období. Ve vyjádření k soupisu kontrolních zjištění ze dne 24. 7. 2008 pak stěžovatel konstatoval, že správce daně měl k dispozici veškeré evidence, které je stěžovatel povinen vést, přičemž mj. výslovně uvedl, že „*(d)añový subjekt již před doručením uvedené výzvy předložil správci daně veškeré*

daňové a účetní doklady, [kterými] prokázal uskutečnění účetních případů...“; či že „(s)právce daně měl tedy k dispozici...veškeré tyto evidence...“. Skutkovým zjištěním krajského soudu tedy Nejvyšší správní soud nemohl nic vytknout. Z tohoto důvodu také Nejvyšší správní soud neprovedl k důkazu stěžovatelem navržené protokoly obsahující výpovědi J. H. a G. P., vyslechnutých v trestním řízení, jejichž obsah by na správnosti závěrů krajského soudu nebyl způsobilý nic změnit.

Pro úplnost lze v návaznosti na vyjádření žalovaného podotknout, že disponoval-li stěžovatel dalšími doklady vztahujícími se k evidenci daných obchodních transakcí, měl je správci daně na jeho výzvu ze dne 28. 2. 2008 předložit. Neučinil-li tak, jeví se jeho námitky účelovými.

Nejvyšší správní soud se v minulosti opakovaně vyjádřil i k prokazování nároku na odpočet daně z přidané hodnoty. V daňovém řízení stíhá daňový subjekt důkazní břemeno ohledně skutečností, které je povinen uvést v daňovém přiznání či k jejichž prokázání byl v průběhu daňového řízení správcem daně vyzván (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 2. 2005, čj. 1 Afs 54/2004 - 125, č. 1022/2007 Sb. NSS). Daňový subjekt nese důsledky toho, zda jím předložené důkazní prostředky prokázaly jeho tvrzení (srov. rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 25. 4. 2003, čj. 31 Ca 62/2002 - 25, č. 94/2004 Sb. NSS). Ve vztahu k posuzované věci byl jednoznačně postulován závěr, že prokazuje-li daňový subjekt nárok na odpočet daně z přidané hodnoty formálně bezvadným daňovým dokladem, ale o faktickém stavu jsou pochybnosti, je součástí důkazní povinnosti daňového subjektu prokázání existence zdanitelného plnění (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 10. 2006, čj. 2 Afs 7/2006 - 107, www.nssoud.cz).

Správce daně vyzval dne 28.2.2008 pod čj. 5740/08/078930/4409 stěžovatele, aby prokázal, že konkrétní obchodní transakce, u nichž vyvstaly správci daně pochybnosti, fakticky proběhly a že došlo k uskutečnění zdanitelných plnění. Následně správní orgány i krajský soud dospěly k závěru, že stěžovatel v daném směru důkazní břemeno podle § 31 odst. 9 daňového řádu neunesl. Namítl-li stěžovatel, že svou důkazní povinnost splnil a unesl důkazní břemeno tím, že zahrnul do daňového přiznání účetní doklady vystavené společností Budějovické lesy s. r. o., o nichž vyslechnutý svědek uvedl, že je tato společnost vystavila a na jejich základě zboží dodala, nebylo možné mu přisvědčit. Je evidentní, že účetní doklady faktickou realizaci zdanitelného plnění prokázat nemohou. Správní orgány i krajský soud přitom přesvědčivě zdůvodnily, proč nepovažovaly výpověď svědka Ing. Kadlece za věrohodnou. Na tomto místě není třeba jejich správné závěry opakovat a Nejvyšší správní soud na ně pro stručnost odkazuje.

Stěžovatel namítl, že se měl správce daně zaměřit na to, proč účetní doklady vystavené společností Budějovické lesy s. r. o. nebyly zahrnuty v účetnictví této společnosti. Nejvyšší správní soud podotýká, že jestliže daňový subjekt neprokáže v daňovém řízení jím tvrzené skutečnosti, nelze dovozovat, že by správce daně byl povinen tyto skutečnosti prokazovat za stěžovatele, a v případě, že tak neučinil, dospět k závěru, že rozhodnutí správního orgánu bylo vydáno na základě neúplných skutkových zjištění a je nezákonné (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 4. 2006, čj. 5 Afs 40/2005 - 72, www.nssoud.cz). Nejvyšší správní soud v této souvislosti navíc znovu připomíná, že stěžovatel neprokázal uskutečnění předmětných transakcí s touto společností.

Pokud stěžovatel jiným konkrétním způsobem nezpochybnil závěry krajského soudu, Nejvyšší správní soud nemohl shledat stížní námitka důvodnou.

Brojil-li stěžovatel proti závěrům vztahujícím se ke skutkovým zjištěním ohledně obchodních transakcí se společností MADY s. r. o., Nejvyšší správní soud uzavřel,

že tyto námitky míjí předmět řízení. Zdanitelná plnění ve vztahu k tomuto subjektu totiž nebyla předmětem kontroly daně z přidané hodnoty v daných zdaňovacích obdobích.

Nejvyšší správní soud neshledal napadený rozsudek krajského soudu nezákonným, proto kasační stížnost zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

Stěžovatel neměl ve věci úspěch, nemá tedy právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 60 odst. 1 *a contrario* za použití § 120 s. ř. s.). Žalovanému, jemuž by jinak právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti příslušelo (§ 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s.), soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, neboť mu žádné náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně 13. srpna 2010

JUDr. Jan Passer
předseda senátu