



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Zdeňka Kühna, soudkyně Daniely Zemanové a soudce Miloslava Výborného v právní věci žalobce: **M. M.**, zast. JUDr. Antonínem Šolcem, advokátem se sídlem Jugoslávská 1311/14, Karlovy Vary, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 28. 1. 2014, čj. 1168/14/5000-14303-711309, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 26. 5. 2015, čj. 57 Af 12/2014-48,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II.** Žádný z účastníků řízení **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I.

Vymezení věci, argumenty kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[1] Dodatečným platebním výměrem Finančního úřadu v Sokolově (dále jen „správce daně“) ze dne 14. 11. 2012, čj. 167714/12/155911400522, byla žalobci doměřena daň z přidané hodnoty za 2. čtvrtletí roku 2010 ve výši 75 253 Kč a penále ve výši 15 050 Kč. Správce daně předně shledal neoprávněným uplatněný nárok na odpočet daně spočívající v nákladech na omítku, vápno a barvu ve výši 252,70 Kč, neboť tyto výrobky nesouvisejí s ekonomickou činností žalobce, tj. přípravné práce, výkopové a pomocné práce, terénní úpravy a pokládka dlažby. Neoprávněným byl dle správce daně také nárok na odpočet daně spočívající v nákladech na nájem stroje KRAMER a na opravu osobního automobilu Nissan NAVARA v celkové výši 45 600 Kč, neboť nebylo možné ověřit, zda uvedená zdanitelná plnění skutečně provedla žalobcem deklarovaná společnost CZ FOREST SERVICE, s. r. o. Z podobného důvodu shledal správce daně neoprávněným i nárok na odpočet daně ve výši 29 400 Kč spočívající v nákladech na pokládku obrubníků a zámkové dlažby společností Uni Besthouse, s. r. o.

[2] Žalovaný v záhlaví označeným rozhodnutím rozhodnutí správce daně změnil v části týkající se bankovního spojení a ve zbytku rozhodl tak, že výrok napadeného rozhodnutí správce daně zůstává beze změny.

[3] Krajský soud v Plzni žalobu proti tomuto rozhodnutí v záhlaví označeným rozsudkem zamítl. Ztotožnil se přitom se závěrem správce daně i žalovaného, dle něhož žalobce dostatečným způsobem neprokázal existenci zdanitelných plnění, z nichž dovozoval svůj nárok na odpočet daně z přidané hodnoty. Krajský soud nepřisvědčil ani žalobní námitce, dle níž výzvy správce daně k dokazování byly vydány v rozporu se zákonem, neboť v nich údajně nebyly uvedeny pochybnosti o skutečnostech žalobcem uváděných a nebylo v nich uvedeno, v čem byly doklady a tvrzení žalobce nevěrohodné, nesprávné nebo neúplné, protože „[s]právce daně k jím vyjádřeným pochybnostem své důkazní břemeno unesl, neboť kvalifikovaně zpochybnil tvrzení žalobce, že předmětná plnění byla uskutečněna způsobem deklarovaným na předmětných daňových dokladech“. Dle § 92 odst. 3 daňového řádu proto důkazní břemeno přešlo na žalobce; to však žalobce neunesl. Nedůvodná byla i žalobní námitka týkající se neuznání nároku na odpočet daně ve vztahu k nákladům na omítku, vápno a barvu, neboť žalobce „nepředložil vůbec žádný důkaz k vyvrácení pochybností správce daně o tom, že nakoupený drobný materiál je v souvislosti s ekonomickou činností žalobce skutečně používán.“

[4] Žalobce (dále jen „stěžovatel“) v kasační stížnosti proti tomuto rozsudku uvedl, že krajský soud pojal rozložení důkazního břemene formálně bez zohlednění recentní [pozn.: stěžovatelem blíže nespecifikované] judikatury, přičemž „[s]těžovatel nemůže být vyzván k prokázání čehokoliv a dokazovat pak následně své odpovědi aniž by nepředcházela kvalifikovaná a odůvodněná výzva k prokazování, která poukáže na rozpory nebo nedostatečnosti prvotních tvrzení, tedy především předložených dokladů.“ Stěžovatel předložil správci daně bezvadné účetnictví i jednotlivé daňové doklady. Z pouhé nekontaktnosti dodavatele po více než dvou letech nelze dovodit neexistenci zdanitelných plnění a nelze ji stěžovateli klást k tíži. Důvodné pochybnosti o uskutečněných dodávkách správce daně nesdělil v prvotní výzvě, ale teprve až následně. Stěžovatel tak nemohl odstranit neexistující pochybnosti a nesdělené nedostatky. Ohledně výsledku svědka Jana Siváka stěžovatel uvedl, že se jej správce daně pokusil provést z vlastní iniciativy, neboť si byl zřejmě vědom toho, že právě na něm vážně důkazní břemeno k vyvrácení stěžovatelových tvrzení; správce daně neprovedl „žádný důkaz, že by doklady či plnění nebyly skutečné nebo nesprávné.“ Neuskutečnění výsledku však krajský soud kladl nesprávně k tíži stěžovatele. Správce daně dle stěžovatele v souvislosti s výsledkem tohoto svědka postupoval liknavě, svědek byl a je kontaktní a postačovalo by, aby správce daně stěžovatele (byť neformálně) vyzval, aby kontakt s Janem Sivákem zprostředkoval. Ve vztahu k nákupu režijního materiálu stěžovatel uvedl, že žalovaný ani krajský soud nepředložili žádnou relevantní argumentaci či důkaz, „že takové plnění nebylo realizováno nebo je v rozporu s možnou realitou.“ Při hodnocení důkazních prostředků postupovali žalovaný a krajský soud formalisticky a nikterak stěžovatelova tvrzení nevyvrátili.

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

[6] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že neunesení důkazního břemene stěžovatelem dovedl na základě zjištěných a prokázaných skutečností a nikoli pouze z toho, že dodavatelé byli nekontaktní. Své pochybnosti správce daně stěžovateli sdělil výzvou ze dne 3. 8. 2011, čj. 122113/11/155931401029, v níž byly pochybnosti jasně a konkrétně vyjádřeny, a bylo tedy na stěžovateli, aby uplatněný nárok na odpočet daně jednoznačně prokázal. Ve vztahu k výsledku svědka Jana Siváka žalovaný uvedl, že využil všech svých zákonných možností, tj. svědka opakovaně předvolával a požádal Policii ČR o jeho předvedení,

pokračování

avšak bezúspěšně. Vyjádření pochybností ohledně souvislosti nákupu režijního materiálu s ekonomickou činností stěžovatele bylo rovněž obsaženo ve shora citované výzvě ze dne 3. 8. 2011 a bylo tedy na stěžovateli, aby tuto souvislost prokázal; vysvětlení stěžovatele však zůstalo pouze v rovině tvrzení a důkazní břemeno proto stěžovatel neunesl.

[7] Žalovaný navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

II.

Právní hodnocení Nejvyššího správního soudu

[8] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil formální náležitosti a předpoklady věcné projednatelnosti kasační stížnosti a konstatuje, že kasační stížnost byla podána včas, napadá rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost přípustná, a stěžovatel je řádně zastoupen (§ 105 s. ř. s.). Důvodnost kasační stížnosti poté posoudil v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.); neshledal přitom, že by napadené rozhodnutí či řízení jeho vydání předcházející trpěly vadami, jimiž by se musel zabývat i bez návrhu.

[9] Kasační stížnost není důvodná.

[10] Nejvyšší správní soud předně nepřisvědčil námitce, dle níž ve vztahu k existenci zdanitelných plnění, resp. k souvislosti nákupu režijního materiálu (omítky, vápna a barvy) s ekonomickou činností stěžovatele, nesl důkazní břemeno správce daně.

[11] Otázkou důkazního břemene v daňovém řízení se Nejvyšší správní soud v řadě svých rozhodnutí zabýval opakovaně, a to i v souvislosti s uplatněním nároku na odpočet daně z přidané hodnoty. V této souvislosti lze poukázat například na rozsudek ze dne 26. 6. 2014, čj. 5 Afs 65/2013-79, v jehož II. právní větě Nejvyšší správní soud konstatoval, že „[d]ůkaz daňovým dokladem je pouze formálním důkazem dovršujícím hmotně právní aspekty skutečného provedení zdanitelného plnění. Ustanovení § 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, vyžaduje, aby plátce doložil nárok na odpočet daňovým dokladem s předepsanými náležitostmi, popř. i bez nich (což lze a contrario dovodit z odst. 12 citovaného ustanovení zákona ve znění do 31. 12. 2008; nyní srovn. odst. 5 citovaného ustanovení); v takovém případě je povinen plátce nárok prokazovat jiným způsobem - v projednávané věci dle § 31 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (srovn. § 92 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád). To platí nejen v případě, kdy daňový doklad náležitosti neobsahuje vůbec, ale i tehdy, jsou-li tyto nesprávné, resp. nepravdivé.“ Od tohoto závěru vyvěrajícího z konstantní judikatury (srov. dále např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 2. 2008, čj. 9 Afs 93/2007-84, a ze dne 16. 3. 2010, čj. 1 Afs 10/2010-71) nemá Nejvyšší správní soud důvod jakkoli se odchýlovat. Vyvstanou-li tedy v průběhu daňového řízení pochybnosti o správnosti či pravdivosti daňových dokladů – a tedy i o uskutečnění zdanitelných plnění – tíží důkazní břemeno ve vztahu k tvrzeným skutečnostem daňový subjekt.

[12] Správce daně se v průběhu daňové kontroly pokusil stěžovatelova tvrzení týkající se zdanitelných plnění od dodavatelů CZ FOREST SERVICE, s. r. o., a Uni Besthouse, s. r. o., ověřit dožadáním u místně příslušných finančních úřadů. Z odpovědi Finančního úřadu v Olomouci ze dne 2. 6. 2011 správce daně zjistil, že dodavatel CZ FOREST SERVICE, s. r. o., nebyl na adrese svého sídla dohledán, dle výpisu z obchodního rejstříku nemá od 7. 5. 2010 žádného jednatele, jediný společník L. H. je nekontaktní a dne 8. 2. 2011 mu byla zrušena registrace k dani z přidané hodnoty, neboť ani přes výzvu nepodal daňové přiznání za rok 2010. Z odpovědi Finančního úřadu pro Prahu 4 správce daně zjistil, že dodavatel Uni Besthouse, s. r. o., na adrese svého sídla ve skutečnosti nesídlí, jednatel Jan Sivák je nekontaktní a v minulosti se

ani na předvolání k ústním jednáním nedostavoval; dodavatel nepředložil daňové přiznání za rok 2010. Finanční úřad pro Prahu 4 zaslal správci daně přehled údajů z daňových přiznání k dani z přidané hodnoty za jednotlivá čtvrtletí roku 2010, dle něhož v prvním, třetím a čtvrtém čtvrtletí vykázal dodavatel Uni Besthouse, s. r. o., „*same nuly*“ a ve druhém čtvrtletí vykázal nadměrný odpočet 2 865 Kč. Z těchto údajů bylo dle dožádaného finančního úřadu možné dovodit, že faktury předložené k dožádání tento daňový subjekt vůbec nepřiznával. Daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2010 dodavatel Uni Besthouse, s. r. o., nepodal. Ve vztahu ke stěžovatelem uplatněným režijním výdajům na vápno, omítku a barvu, vycházel správce daně ze skutečnosti, že stěžovatel na fakturách k nim uvedl jako předmět své činnosti přípravné, výkopové a pomocné práce, terénní úpravy a pokládku dlažby.

[13] Na základě uvedených skutečností se Nejvyšší správní soud ztotožnil se závěrem správce daně, žalovaného i krajského soudu, že správci daně vznikly ve vztahu ke zdanitelným plněním od uvedených dodavatelů důvodné pochybnosti o jejich uskutečnění v souladu s daňovými doklady. Bylo totiž sporné, zda tito dodavatelé v roce 2010 vůbec vyvíjeli jakoukoli ekonomickou činnost. Stejně tak nebylo zcela zřejmé, zda stěžovatel použil nakoupenou omítku, vápno a barvu v rámci své ekonomické činnosti. Bylo tedy na stěžovateli, aby ve smyslu § 92 odst. 3 daňového řádu tato svá tvrzení prokázal.

[14] Ve vztahu ke snaze správce daně vyslechnout svědka Jana Siváka přitom správci daně nelze nic vytknout. Správce daně tohoto svědka opakovaně předvolal k ústnímu jednání, a jelikož neuspěl, rozhodl o jeho předvedení za asistence Policie ČR. Ani tak se ovšem výsledek Jana Siváka uskutečnit nepodařilo. Je patrné, že správce daně v této souvislosti projevil zcela adekvátní aktivitu a nikoli stěžovatelem vytykanou línost. Skutečnost, že byl Jan Sivák nekontaktní, pak jen dále prohloubila shora popsané pochybnosti, jež správci daně v průběhu daňové kontroly vystaly, a utvrzuje Nejvyšší správní soud v závěru, že důkazní břemeno v této souvislosti vskutku přešlo na stěžovatele. Zcela nepřipadná je proto i stěžovatelova námitka, dle níž kontakt s Janem Sivákem mohl zprostředkovat sám, pokud by správce daně vyvinul dostatečnou součinnost. Vzhledem k přechodu důkazního břemene na stěžovatele, nebylo povinností správce daně stěžovatele o zprostředkování kontaktu jakkoli žádat nebo jej k němu vyzývat.

[15] Nedůvodná je i stěžovatelova (pouze obecně formulovaná) námitka, dle níž správce daně dostatečným způsobem nesdělil stěžovateli své pochybnosti ve vztahu k jeho tvrzením „*v prvotní výzvě, ale teprve následně*“. Ve výzvě k prokázání skutečností ze dne 3. 8. 2011, čj. 122113/11/155931401029, správce daně naopak veškeré své pochybnosti – plynoucí mimo jiné z nekontaktnosti dodavatelů – nejen zevrubně popsal, nýbrž i jednoznačně specifikoval, jaké skutečnosti měl stěžovatel prokázat.

[16] Nejvyšší správní soud považuje za vhodné v této souvislosti poznamenat, že stěžovatel si uvedenou výzvu převzal osobně dne 4. 8. 2011, přičemž zpráva o daňové kontrole byla stěžovateli prostřednictvím zástupkyně předána 9. 11. 2012. Stěžovatel měl tedy více než rok na to, aby svá tvrzení, správcem daně zpochybněná, dostatečným způsobem prokázal. Po tuto dobu však na podporu těchto tvrzení žádné důkazní návrhy nevzněl. Pouze ve vztahu ke správcem daně neuznaným nákladům na omítku, vápno a barvu stěžovatel uvedl, že tyto nákupy byly nutné pro drobné stavební práce, zejména drobné opravy při jednotlivých zakázkách. Takové tvrzení však samo o sobě bez předložení jakéhokoli důkazu není způsobilé uvedenou pochybnost vyvrátit a stěžovatel proto břemeno důkazní ani v tomto rozsahu neunesl.

pokračování

III.
Závěr a náklady řízení

[17] Nedůvodnou kasační stížnost proto Nejvyšší správní soud dle § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl. O věci přitom rozhodl bez jednání postupem podle § 109 odst. 2 s. ř. s.

[18] Vzhledem k tomu, že stěžovatel neměl ve věci úspěch a žalovanému nevznikly náklady nad rámec jeho úřední činnosti, nemají účastníci dle § 60 odst. 1 s. ř. s., ve spojení s § 120 s. ř. s., právo na náhradu nákladů řízení.

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

V Brně dne 13. dubna 2016

Zdeněk Kühn
předseda senátu