

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Radana Malíka a soudkyň JUDr. Věry Šimůnkové a JUDr. Elišky Cihlářové v právní věci stěžovatelky **obchodní společnosti B. G., s. r. o**., zastoupené JUDr. Romanem Majerem, advokátem se sídlem v Praze, Washingtonova 3, za účasti **Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu,** se sídlem v Praze, Štěpánská 28, v řízení o kasační stížnosti proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 24. 7. 2003, č. j. 28 Ca 133/2002 - 47,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá**.

II. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

Stěžovatelka (v původním řízení v postavení žalobkyně, dále též „žalobkyně“) se včasnou kasační stížností podanou z důvodu uvedeného v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“), domáhá zrušení rozsudku Městského soudu v Praze (dále též „městský soud“ nebo „soud“) ze dne 24. 7. 2003, č. j. 28 Ca 133/2002 - 47.

Nesprávné posouzení právní otázky spatřuje v rozporu rozsudku městského soudu s ustanoveními § 12 a § 19 odst. 2 zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů platných k 1. 1. 1996 (dále jen „zákon o dani z přidané hodnoty“), neboť soud stejně jako Finanční úřad pro Prahu 5 (dále jen „správce daně“) a Finanční ředitelství pro hlavní město Prahu (v původním řízení v postavení žalovaného, dále jen „žalovaný“) nesprávně právně kvalifikoval zákonný nárok stěžovatelky na odpočet daně z přidané hodnoty z nákupu textilního zboží, ke kterému došlo na základě Smlouvy o koupi a prodeji ze dne 6. 10. 1996 (dále jen „Smlouva“) při realizaci obchodního případu s dodavatelem - obchodní společností K., s. r. o. Stěžovatelka nadále trvá na právním hodnocení věci a na veškerých jí vznesených námitkách uplatněných již v žalobě. Zásadně nesouhlasí se závěrem městského soudu, o který opírá odůvodnění rozsudku, že podstatným a nejzávažnějším zjištěním je skutečnost, že osoby stojící v řetězci před stěžovatelkou řádně

neprokázaly svá zdanitelná plnění, z něhož městský soud dovozuje, že obchodní společnost K., s. r. o, nemohla stěžovatelce dodat předmětné zboží, tedy že předmětné zboží nemohlo být ve skutečnosti dodáno, resp. stěžovatelkou přijato od uvedeného dodavatele a že tedy faktura č. 96/01/206 není řádným daňovým dokladem. Připomíná, že daňovými kontrolami u osob stojících v obchodním řetězci před stěžovatelkou bylo zjištěno, že tyto účetnictví nevedly, resp. nevedly účetnictví řádně a že tyto osoby jsou dlouhodobě nekontaktní. Nelze proto pouze ze skutečnosti, že se nepodařilo u těchto osob dohledat konkrétní dokumenty prokazující v předmětné věci přijetí zdanitelného plnění těmito subjekty, bez dalšího uzavřít, že zdanitelné plnění nepřevzaly a následně tedy neposkytly. Podle stěžovatelky je proto třeba spíše přijmout závěr, že tyto osoby řádně nearchivovaly dokumenty vztahující se k vedení účetnictví a obchodním případům a že řádně neplnily své daňové povinnosti. Přestože tyto osoby řádně nedoložily přijetí, resp. poskytnutí zdanitelného plnění, není tím nikterak prokázáno, že se tak nestalo. V této souvislosti stěžovatelka poukazuje na to, že i městský soud považuje za zjištěné, že správce daně šetřením zdokladoval, jak mělo předmětné zboží postupně měnit majitele, až dospělo ke stěžovatelce. Městský soud proto učinil nesprávný právní názor, když konstatoval, že bylo vyvráceno, že údaje uvedené v daňovém dokladu jsou údaji pravdivými, odpovídajícími skutečnosti. Stěžovatelka tvrdí, že na základě Smlouvy přijala zdanitelné plnění od společnosti K., s. r. o. Předmětem Smlouvy byla dodávka textilního zboží v rozsahu vymezeném obalovými listy, které tvořily přílohu Smlouvy. Stěžovatelka není výrobcem uvedeného zboží a v rozhodném období nebyla účastníkem žádného obchodního případu, jehož předmětem by byl nákup předmětného textilního zboží. Rozsah přijatého zdanitelného plnění je tak dán pouze 53 kusy obalových listů. Neexistovalo tedy žádné textilní zboží, které by bylo vyvezeno do zahraniční a nebylo by zároveň dodáno obchodní společností K., s. r. o. Této společnosti stěžovatelka řádně zdanitelné plnění uhradila a dostatečně prokázala nejenom přijetí zdanitelného plnění, ale i splnění všech dalších zákonem požadovaných podmínek pro vznik nároku na odpočet daně z přidané hodnoty včetně stanovených náležitostí daňového dokladu. V žádném z předcházejících řízení nebyl prokázán rozpor mezi předkládanými doklady a skutečným stavem a nebylo především prokázáno, že by se v případě předkládaných dokladů jednalo o doklady nepravdivé. Je proto přesvědčena, že prokázala, že je dán soulad stavu formálně právního, zvláště předkládaných dokladů, se stavem skutečným. Nelze jí proto přičítat k tíži, že osoby stojící v obchodním řetězci před ní řádně neplnily své daňové povinnosti a požadovat po ní zaplacení daně s odkazem, že je na ní, aby se domáhala zaplacení daně vůči těmto osobám. Ze všech uvedených důvodů proto navrhla zrušení napadeného rozhodnutí městského soudu.

Žalovaný využil svého práva podat vyjádření ke kasační stížnosti, ve kterém uvedl, že žádný z dokladů, které stěžovatelka v daňovém řízení předložila, neprokazuje, že zdanitelné plnění bylo přijato od dodavatele uvedeného na předložených dokladech. Závěr městského soudu o tom, že bylo vyvráceno, že údaje na dokladech jsou pravdivé, považuje za správný a s námitkou stěžovatelky poukazující na nesprávné právní posouzení této otázky proto nesouhlasí, neboť stěžovatelka tento názor opírá o své tvrzení, že jediné textilní zboží, které existovalo a bylo vyvezeno, je zboží nakoupené od společnosti K., s. r. o., a proto obalové listy potvrzené zahraničním odběratelem jsou souhlasné s přijatou fakturou a vyjadřují rozsah zdanitelného plnění, které bylo dodavateli řádně uhrazeno. Toto tvrzení však není podpořeno žádnými důkazy, které by potvrzovaly, že zboží bylo skutečně převzato od uvedeného dodavatele a v uvedeném množství; stěžovatelka správci daně neprokázala, že jí předkládané doklady odpovídají skutečnosti. S odkazem na právní úpravu vyplývající z ustanovení § 19 odst. 1 a 2 zákona o dani z přidané hodnoty konstatoval, že pro uznání nároku na odpočet nejsou rozhodné formální náležitosti předloženého a řádně zúčtovaného daňového dokladu, ale stav faktický, tj. faktické přijetí zdanitelného plnění, které musí být

uskutečněno jiným plátcem daně, a faktické použití právě tohoto zdanitelného plnění při podnikání. Protože stěžovatelka nevyvrátila pochybnosti o tom, že zdanitelné plnění proběhlo tak, jak bylo doklady prezentováno, nebyl jí nárok na odpočet přiznán. Nelze proto přijmout její domněnku, že jí nárok na odpočet nebyl přiznán z důvodu, že osoby stojící v obchodním řetězci před ní neplnily své daňové povinnosti. Tato skutečnost byla v rozhodnutí konstatována pouze v rámci celkových zjištění, ale důvod nepřiznání nároku na odpočet byl jiný a to shora uvedený. Znovu je třeba poznamenat, že dodavatel stěžovatelky sám neprokázal dodání zboží stěžovatelce a z tohoto důvodu mu byla o předmětnou částku snížena jeho daňová povinnost. Správce daně provádí dokazování a dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti byly zjištěny co nejúplněji. Důkazní břemeno je však na daňovém subjektu, který má povinnost v souladu s ustanovením § 17 zákona o dani z přidané hodnoty daň sám vypočítat a v souladu s ustanovením § 37 téhož právního předpisu podat daňové přiznání, včetně provedené úhrady vlastní daňové povinnosti ve stanovené lhůtě, a v souladu s § 31 odst. 9 zákona o správě daní prokázat správnost všech údajů uvedených v daňovém přiznání. Žalovaný proto považuje kasační stížnost za neodůvodněnou.

Vzhledem k tomu, že stěžovatelka v kasační stížnosti skutkový stav zjištěný správcem daně a městským soudem nezpochybňuje, Nejvyšší správní soud skutkový stav v plném rozsahu přejímá a pouze stručně rekapituluje, že stěžovatelka uplatnila v daňovém přiznání k dani z přidané hodnoty za měsíc říjen 1996 z faktury č. 96/01/206 nárok na nadměrný odpočet na základě zdanitelných plnění ve výši 2 660 758 Kč, který nebyl správcem daně uznán, a stěžovatelce byla dodatečným platebním výměrem vydaným správcem daně dodatečně vyměřena daň z přidané hodnoty ve výši 2 457 617 Kč. Odvolání stěžovatelky proti dodatečnému platebnímu výměru bylo rozhodnutím žalovaného zamítnuto s odůvodněním, že stěžovatelka prokazovala přijetí zdanitelného plnění od společnosti K., s. r. o., listinnými důkazy, avšak žádný z důkazů neprokázal, že zdanitelné plnění bylo přijato od stěžovatelkou uvedeného dodavatele. Doklady o mezinárodní přepravě, jejím zaplacení a JCD prokazují, že došlo k vývozu zboží, nikoli však k nákupu zboží od uvedeného dodavatele. Nebyla proto odstraněna pochybnost správce daně o tom, že dodavatelem zboží je firma uvedená na faktuře, a proto fakturu neuznal za daňový doklad ve smyslu ustanovení § 12 zákona o dani z přidané hodnoty a to ani na základě dalších dokladů předložených stěžovatelkou k výzvě správce daně. Stěžovatelka naopak nepředložila přílohu č. 1 ke Smlouvě upravující předmět smlouvy. Protože na Smlouvu odkazuje předmětná faktura, žalovaný konstatoval, že dodávka textilního zboží nebyla přesně specifikována, neboť zboží není přesně určeno ve faktuře ani ve Smlouvě. Nebyla proto prokázána náležitost daňového dokladu, a to rozsah a předmět zdanitelného plnění. Ani skutečnost, že všechny transakce jsou v účetnictví, nepotvrdila přijetí zdanitelného plnění od dodavatele uvedeného na faktuře. Žalovaný proto po shrnutí všech zjištění dospěl k závěru, že stěžovatelka vytvořila se svými dodavateli i odběratelem obchodní vztah za účelem snížení daňové povinnosti, vznikl řetězec navzájem si přefakturovávajících subjektů, kdy první z řetězce daň do státního rozpočtu neodvedl a ostatní subjekty si zboží navzájem formálně přefakturovávají a poslední z řetězce uplatnil odpočet, zboží vyvezl a daň neodvedl, neboť podle ustanovení § 45 zákona o dani z přidané hodnoty je vývoz zboží od daně z přidané hodnoty osvobozen.

Proti rozhodnutí žalovaného podala stěžovatelka žalobu k městskému soudu, který ji rozsudkem ze dne 24. 7. 2003, č. j. 28 Ca 133/2002 - 47, zamítl podle ustanovení § 78 odst. 7 s. ř. s. V odůvodnění rozhodnutí se s jednotlivými žalobními námitkami vypořádal následovně:

K námitce, že stěžovatelka splnila podmínky pro vznik nároku na odpočet včetně všech náležitostí daňového dokladu a že jí byla postupem správce daně a žalovaného odepřena možnost případně doplnit pouze formální nedostatky daňového dokladu, městský soud uvedl, že povinnost finančního orgánu vyzvat plátce daně k doplnění chybějících náležitostí daňového dokladu byla pojata do ustanovení § 19 odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty před jeho novelou provedenou zákonem č. 133/1995 Sb., která nabyla účinnosti dnem 1. 1. 1996. Toto ustanovení bylo tedy platné i v období rozhodném pro vyměření daňového základu za období měsíce října 1996. Z obsahu správního spisu vyplývá, že stěžovatelka byla výzvou ze dne 19. 10. 2001 vyzvána k předložení důkazů ve smyslu ustanovení § 31 odst. 2 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový zákon“), aby jinými důkazními prostředky než je faktura přijatá od společnosti K., s. r. o., prokázala, že přijala zdanitelné plnění od dodavatele uvedeného na této faktuře a v rozsahu uvedeném na daňovém dokladu. Stěžovatelce tak bylo umožněno, aby doplnila řízení o další jí navrhované důkazy. Žalovaný vyhodnotil všechny důkazy, i nově předložené, tak, že neprokázaly skutečnosti uváděné stěžovatelkou v předmětné faktuře. Městský soud se ztotožnil se stanoviskem žalovaného, že z ustanovení § 2 odst. 7 daňového zákona vyplývá zásada, že vždy je pro daňové řízení rozhodný skutečný stav a daňový subjekt má povinnost prokázat všechny jím uváděné (tvrzené) údaje v daňovém přiznání. Uplatněnou námitku proto shledal nedůvodnou.

K námitce stěžovatelky poukazující na nesprávný právní závěr žalovaného o tom, že neunesla důkazní břemeno ve smyslu ustanovení § 31 odst. 9 daňového zákona, když neodstranila pochybnost správce daně o tom, že přijala zdanitelné plnění od dodavatele uvedeného v předmětné faktuře, městský soud odkázal na prokázané skutečnosti, včetně jejich hodnocení, které správce daně provedl. Městský soud přisvědčil stěžovatelce, že není povinna v rámci splnění zákonných podmínek pro vznik nároku na odpočet daně z přidané hodnoty prokazovat, jakým způsobem zdanitelné plnění uskutečnil její dodavatel, avšak její povinností je prokázat, že údaje uvedené v daňovém dokladu, včetně označení dodavatele zdanitelného plnění, jsou údaji pravdivými odpovídajícími skutečnosti, což však bylo v posuzovaném případě vyvráceno uvedenými důkazy. Uplatněnou námitku proto shledal nedůvodnou. Městský soud vyhodnotil jako nedůvodnou i námitku stěžovatelky poukazující na nesprávný logický úsudek žalovaného, který v napadeném rozhodnutí uvedl, že vývoz zboží nebyl v rámci daňového řízení zpochybněn. Sama tato skutečnost totiž neprokazuje dodavatele ani rozsah předmětného zdanitelného plnění. Skutečnost, že žalovaný hodnotil určité předložené doklady tak, že prokazují vývoz textilního zboží do zahraničí, může svědčit o tom, že mohlo existovat určité množství zboží, které bylo vyvezeno do zahraničí, ale je vyvráceno, že toto zboží bylo tím zbožím, které dle předmětné faktury bylo dodáno firmou uvedenou ve faktuře, tj. společností K., s. r. o. Z důkazů předložených stěžovatelkou nelze dovodit totožnost zboží, u něhož stěžovatelka prokázala vývoz, se zbožím, které měla nakoupit od firmy K., s. r. o., uvedené v předmětné faktuře. Stěžovatelka ničím neprokázala, že odkazem ve Smlouvě na přílohu č. 1 je fakticky míněn odkaz na 53 kusů obalových listů, když příloha nebyla předložena a je zcela nelogickým, aby Smlouva, jejíž přílohou by byly tyto listy, místo odkazu na ně, činila odkaz na jinou jinak označenou přílohu.

Stěžovatelka dále vytýkala žalovanému subjektivně zaujatý negativní postoj, kterým jí měla být odepřena základní procesní práva, a že neučinil žádný závěr o neplatnosti kupní Smlouvy, na základě které byl realizován předmětný obchodní případ. K tomu městský soud uvedl, že obecně lze konstatovat, že smlouvy o koupi a prodeji zboží mohou být z formálního hlediska smlouvami platnými, neboť Smlouva obsahuje předepsané náležitosti,

avšak sama tato smlouva neprokazuje, že byla naplněna, tedy že došlo ke zdanitelnému plnění mezi stěžovatelkou a osobou uvedenou na předmětné faktuře. Proto městský soud shledal uvedenou námitku jako irelevantní, když závěr daňového orgánu, že předložená faktura jako doklad není daňovým dokladem splňujícím podmínky ustanovení § 12 odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty, vychází z výše uvedených prokázaných skutečností tak, jak byly výše popsány. Správce daně navíc ověřoval tvrzení stěžovatelky o dopravci (přepravci) zboží a rovněž zjistil, že i tato firma je nekontaktní.

Městský soud proto uzavřel, že žalovaný, vycházeje ze všech shora uvedených souvislostí, měl dostatek důvodů k tomu, aby v dané věci aplikoval ustanovení § 2 odst. 7 daňového zákona; úvaha daňového orgánu, která je podkladem pro aplikaci zmíněného ustanovení, vychází z dostatečných skutkových zjištění a z jejich hodnocení ve vzájemných souvislostech. Finanční orgány práva stěžovatelky v daňovém řízení neporušily, neboť pro účely správného určení daňové povinnosti jsou oprávněny prověřovat správnost údajů o uskutečněných či přijatých zdanitelných plnění uvedených v přiznání k dani z přidané hodnoty, ať již formou místních šetření či dožádání u jiného správce daně, daňových kontrol a jednání se zástupci firmy.

Nevyšší správní soud přezkoumal napadené rozhodnutí městského soudu z hlediska námitek obsažených v kasační stížnosti a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná, neboť městský soud se v odůvodnění rozsudku podrobně zabýval všemi žalobními tvrzeními, náležitě se s nimi vypořádal a stěžovatelce zcela vyčerpávajícím způsobem vysvětlil, proč nelze žalobní námitky akceptovat. Nejvyšší správní soud proto po seznámení se s obsahem správního a soudního spisu přebírá právní závěry učiněné městským soudem, neboť tyto shledal v souladu se zákonem.

K věci samé pouze stručně uvádí, že městský soud postupoval správně, když v projednávané věci na skutkový stav zjištěný správcem daně a žalovaným aplikoval ustanovení § 2 odst. 7, § 31 odst. 9 daňového zákona a ustanovení § 19 odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty zakotvující zásadu souladu skutečného stavu se stavem formálně právním, důkazní povinnost, resp. důkazní břemeno daňového subjektu a povinnost prokázání nároku na odpočet daně z přidané hodnoty daňovým dokladem obsahujícím náležitosti stanovené zákonem o dani z přidané hodnoty, a na základě aplikovaných zákonných ustanovení vyvodil právní závěr obsažený v odůvodnění napadeného rozsudku. Rovněž Nejvyšší správní soud na základě předloženého správního spisu konstatuje, že stěžovatelce se v průběhu daňového řízení nepodařilo vyvrátit pochybnosti správce daně a žalovaného o tom, že zdanitelné plnění bylo přijato od osoby (dodavatele) uvedené na předložené faktuře a nebyl řádně prokázán ani rozsah a předmět zdanitelného plnění. Nelze totiž přehlédnout, že předložená faktura odkazuje na Smlouvu, jejíž nedílnou součástí je příloha č. 1. Přílohu Smlouvy však stěžovatelka v průběhu celého daňového řízení nepředložila, a proto ani řádně nedoložila rozsah a předmět zdanitelného plnění. Nejvyšší správní soud rovněž nemohl přehlédnout, že byť stěžovatelka v daňovém řízení předložila řadu existujících listinných důkazů, podařilo se jí však prokázat pouze vývoz zboží z České republiky, nikoli skutečnost, že vyvezené zboží řádně zakoupila od dodavatele uvedeného v předložené faktuře, tj. společnosti K., s. r. o., v důsledku čehož neunesla důkazní břemeno (§ 31 odst. 9 daňového zákona), a její tvrzení o obchodní transakci s tímto dodavatelem tak zůstalo jinými důkazy nepodložené. Z tohoto důvodu proto ani nelze správci daně úspěšně vytýkat, že stěžovatelkou předložený doklad nepovažoval za onen doklad, který má na mysli ustanovení § 19 odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty, a že městský soud zmíněný právní názor správce daně a žalovaného akceptoval, neboť uznání předloženého dokladu a v závislosti na tom i nároku

na odpočet daně z přidaného hodnoty je na překážku nedostatek jiných důkazů, kterými by stěžovatelka prokázala i další rozhodnou skutečnost, a to faktické uskutečnění zdanitelného plnění. K neuznání dokladu předloženého stěžovatelkou jako dokladu podle ustanovení § 19 odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty v projednávané věci zcela nepochybně přispěla skutečnost, že jak společnost K., s. r. o., tak i další zmiňované obchodní společnosti, které se podle zjištění správce daně měly na předmětné obchodní transakci podílet, zůstaly i přes snahu dožádaných správců daně nekontaktní a stěžovatelce tak znemožnily průkaz skutečností správcem daně vyžadovaných.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadené rozhodnutí městského soudu v souladu s ustanovením § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s. a z důvodů výše uvedených shledal kasační stížnost nedůvodnou, a proto ji podle ustanovení § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl bez jednání postupem podle § 109 odst. 1 citovaného zákona, podle kterého o kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud zpravidla bez jednání.

Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o ustanovení § 60 odst. 1, větu první, s. ř. s., podle kterého nestanoví-li zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Stěžovatelka v soudním řízení úspěch neměla, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Správní orgán nárok na náhradu nákladů řízení nevznesl, proto mu ho soud nepřiznal.

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

V Brně dne 24. listopadu 2004

JUDr. Radan Malík
předseda senátu