

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Miluše Doškové a soudců JUDr. Vojtěcha Šimíčka a JUDr. Karla Šimky v právní věci žalobce: **Z. e., s. r. o.,** proti žalovanému: **Finančnímu ředitelství v Hradci Králové,** se sídlem Horova 17, Hradec Králové 2, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 12. 5. 2005, č. j. 31 Ca 185/2004 - 36,

takto:

Rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 12. 5. 2005, č. j. 31 Ca 185/2004 - 36, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

I.

Včas podanou kasační stížností brojil žalovaný (dále jen „stěžovatel“) proti výše uvedenému rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové, kterým bylo zrušeno jeho rozhodnutí ze dne 19. 4. 2004, č. j. 582/130/2004-Do. Důvodem zrušení správního rozhodnutí byla jeho nepřezkoumatelnost a to, že v odvolacím řízení bylo rozhodováno ve věci odvolání proti vícero různým prvoinstančním správním rozhodnutím.

Ve své kasační stížnosti stěžovatel uvádí, že při vydání společného rozhodnutí vycházel odvolací orgán mimo jiné ze skutečnosti, že zástupce daňového subjektu podal pouze jedno odvolání, kterým napadá více rozhodnutí finančního úřadu. Ve výroku rozhodnutí odvolacího orgánu jsou přesně specifikována rozhodnutí správce daně prvního stupně napadená odvoláním žalobce. Přesně specifikována jsou i jednotlivá zdaňovací období včetně dodatečného vyměření daně. Ve všech zdaňovacích obdobích se jednalo o stejné důvody dodatečného vyměření daně. Stěžovatel odkázal na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu sp. zn. 6 A 38/2002, ve kterém je vysloven názor, že jedním rozhodnutím je možno vyměřit daň i za několik zdaňovacích období, pokud je rozhodováno o věcech právně

i skutkově totožných. Pokud je tedy připuštěno vydat jeden platební výměr na více zdaňovacích období, je nutné rovněž připustit vydání společného rozhodnutí o odvolání, případně o mimořádných opravných prostředcích, o více platebních výměrech, pokud se jedná o právně i skutkově totožné věci.

Stěžovatel dále konstatuje, že je chybný úsudek krajského soudu, o tom že není možné akceptovat jeho odkaz na zprávu o výsledku daňové kontroly. Stěžovatel je toho názoru, že forma odůvodnění není zákonem č. 327/1992 Sb., o správě daní a poplatků v platném znění (dále jen „d. ř."), nikde předepsána. Pokud odůvodnění obsahuje odkaz na listinu, která je jednoznačně a jedinečně specifikována a navíc ji mají prokazatelně obě strany k dispozici, není odůvodnění vadné. Podle názoru krajského soudu by totiž nebylo možné provádět odkazy ani např. daňové doklady, smlouvy a ani další písemnosti předložené daňovým subjektem. V předmětných odůvodněních byly odkazy vždy pouze „něčím navíc" a rozhodující závěry byly vždy učiněny v rozhodnutí samém.

Stěžovatel nesouhlasí ani s názorem krajského soudu, že pro výrok jeho rozhodnutí je rozhodující, zda byl nebo nebyl odsouzen celník za spáchání trestného činu. Uvádí, že nekonstatoval obecně, že celní kontrolor se dopustil trestného činu, jak tvrdí krajský soud, ale ve svém rozhodnutí odkazoval na vyjádření citovaných celních ředitelství, která konstatovala, že v některých případech nejsou JCD v jejich evidenci a v některých případech se potvrzením JCD dopustil celník trestného činu. Obě tyto skutečnosti však jednoznačně znamenají, že zmiňované celní ředitelství konstatovalo, že vývoz uskutečněn nebyl. Pro toto zjištění, a tudíž i pro daňové účely je již následné případné odsouzení a výše trestu celníka irelevantní.

Stěžovatel dále poukázal na to, že po rozsáhlém dokazování dospěl k jednoznačnému závěru, že žalobce v případech údajného pořízení zboží od společnosti H. spol. s. r. o. toto neprokázal, což je základní podmínka pro uplatnění odpočtu daní na vstupu ve smyslu § 19 odst. 1 zákona o DPH. Uvedl, že důkazní břemeno vázlo na žalobci a ten ho neunesl.

Navíc je v předmětném rozhodnutí o odvolání konstatováno, že údajnému dodavateli (J. F.) byla jeho správcem daně údajná uskutečněná zdanitelná plnění uvedená v jeho daňovém přiznání zrušena. To stěžovatel považuje za základní důkaz toho, že plnění žalobcem přijato nebylo. Ostatní důkazní prostředky už mohou být považovány za důkaz pouze v případě, že správce daně, který nevyměřil daň u dodavatele, učinil chybné rozhodnutí v rozporu se zákonem. To, že daň nebyla dodavateli vyměřena, podle stěžovatele prokazuje, že dodavatel zdanitelné plnění neuskutečnil. Z toho dle stěžovatele jednoznačně vyplývá, že pokud správce daně u dodavatele vydal pravomocné rozhodnutí, že plátci nevznikla daňová povinnost, pak je i pravomocně rozhodnuto, že se neuskutečnilo žádné zdanitelné plnění a doklady, které dodavatel vydával, nejsou daňovými doklady podle § 12 zák. o DPH. Tento zásadní důkazní prostředek, který nebyl nikým v průběhu celého řízení zpochybněn, krajský soud ve svém rozhodnutí naprosto pomíjí.

Na základě těchto skutečností stěžovatel navrhuje napadený rozsudek krajského soudu zrušit a věc vrátit k dalšímu řízení. Dále uvádí, že v rámci dalšího řízení by měla být potvrzena oprávněnost vydání rozhodnutí o odvolání, jež je předmětem sporu.

II.

Žalobce ve svém vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že navrhuje, aby kasační stížnost byla odmítnuta, neboť se domnívá, že napadený rozsudek je naprosto správný. Pokud by byla věc vrácena k novému projednání krajskému soudu, došlo by tím ke značnému porušení práv daňového subjektu, neboť by samotné daňové řízení bylo tak nepřehledné, že by nevěděl, proč bylo tak rozhodnuto a co vlastně porušil. Z kasační stížnosti není zřejmé, s jakým konkrétním ustanovením zákona je výrok soudu v rozporu.

S ohledem na tyto skutečnosti žalobce navrhuje kasační stížnost stěžovatele odmítnout jako zcela nedůvodnou.

III.

Kasační stížnost je podle § 102 a násl. s. ř. s. přípustná a podle jejího obsahu jsou v ní namítány důvody odpovídající ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., neboť stěžovatel namítá, že krajský soud nesprávně posoudil právní otázku, zda je jeho žalobou napadené rozhodnutí nepřezkoumatelné.

Rozsahem a důvody kasační stížnosti je Nejvyšší správní soud podle § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s. vázán.

IV.

Ze správního a soudního spisu zjistil Nejvyšší správní soud následující skutečnosti rozhodné pro posouzení důvodnosti kasační stížnosti. Na základě vytýkacích řízení provedených podle § 43 d. ř. Finanční úřad v Trutnově (dále jen „finanční úřad“), vydal dne 17. 12. 20002 následující platební výměry:

- č. j. 92716/02/268917/2622, o dodatečném vyměření daně z přidané hodnoty ve výši 847.605,- Kč za zdaňovací období leden 2001
- č. j. 92720/02/268917/2622, o dodatečném vyměření daně z přidané hodnoty ve výši 763.122,- Kč za zdaňovací období únor 2001
- č. j. 92723/02/268917/2622, o dodatečném vyměření daně z přidané hodnoty ve výši 906.284,- Kč za zdaňovací období březen 2001
- č. j. 92724/02/268917/2622, o dodatečném vyměření daně z přidané hodnoty ve výši 843.834,- Kč za zdaňovací období duben 2001
- č. j. 92728/02/268917/2622, o dodatečném vyměření daně z přidané hodnoty ve výši 759.828,- Kč za zdaňovací období květen 2001
- č. j. 92717/02/268917/2622, o dodatečném vyměření daně z přidané hodnoty ve výši 795.492,- Kč za zdaňovací období červenec 2001

Tyto platební výměry žalobce napadl odvoláním doručeným finančnímu úřadu dne 17. 3. 2003. Toto odvolání stěžovatel zamítl svým rozhodnutím ze dne ze dne 19. 4. 2004, č. j. 582/130/2004-Do. Předmětné rozhodnutí stěžovatele žalobce napadl žalobou ze dne 2. 8. 2004.

Žalobě krajský soud vyhověl a rozhodnutí stěžovatele zrušil. Svůj rozsudek odůvodnil především tím, že stěžovatel rozhodl jedním rozhodnutím o odvolání do všech platebních výměrů. V daném případě vydal správce daně 6 platebních výměrů, proti kterým se žalobce odvolal. Podle názoru krajského soudu daňový řád odvolacímu orgánu neumožňuje, aby o odvolání proti několika prvostupňovým rozhodnutím vydal rozhodnutí pouze jedno.

Stěžovatel byl povinen řídit se ustanovením § 50 daňového řádu, jehož výsledkem mělo být vydání samostatného rozhodnutí, jakožto výsledku přezkumné činnosti stěžovatele, vztahujícího se ke konkrétnímu odvoláním napadenému rozhodnutí. Odůvodnění napadeného rozhodnutí se stalo z tohoto důvodu nepřezkoumatelným, když nereagovalo na výrokovou část čítající šest zdaňovacích období se stejným počtem vyměřených daní. Krajský soud dále uvedl, že za nedostatečnou považuje tu část odůvodnění stěžovatelova rozhodnutí, ve které vyhodnotil vývoz zboží jako fiktivní. Krajský soud zdůraznil, že odkaz na podrobnosti uvedené ve zprávě o výsledcích daňové kontroly, tj. o které konkrétní vývozy se jedná, není možno akceptovat. Tato zpráva není rozhodnutím a v žádném případě jím nemůže být nahrazováno či doplňováno rozhodnutí o odvolání. Krajský soud dále posoudil jako nedostatečnou argumentaci stěžovatele, že obecně konstatoval u všech předmětných JCD, že celní kontrolor se dopustil trestného činu, když ukončil režim tranzitu, aniž by zboží vystoupilo do zahraničí. Ve spise však není založena informace o tom, že konkrétní osoba byla odsouzena za zmíněný trestný čin. Ve spise jsou založena sdělení celních úřadů příp. Celního ředitelství Praha o konkrétních nesrovnalostech u konkrétních JCD a oznámení o podezření ze spáchání trestného činu, a proto musí být z tohoto pohledu jednotlivá JCD hodnocena i správcem daně a potažmo stěžovatelem. I z tohoto důvodu se odůvodnění napadeného rozhodnutí stalo podle krajského soudu nepřezkoumatelným. Krajský soud dále uvedl, že stěžovatel též nedostatečně přesvědčivě zdůvodnil svůj závěr o tom, že žalobce neprokázal, že jím nebylo od J. F. a společnosti H. spol. s r. o. pořízeno deklarované zboží. Správce daně může přistoupit k vyměření resp. doměření pouze za předpokladu, že závěr důkazního řízení svědčí jednoznačně pro to, že se zdanitelná plnění vůbec neuskutečnila, tzn. že zcela pozitivně prokázal, že deklarované obchody neproběhly. Je nepochybné, že správcem daně učiněná zjištění popsaná v odůvodnění napadeného rozhodnutí vzbuzují pochybnosti o uskutečnění deklarovaných obchodů, a proto ho opravňovala vznést požadavky na jejich konkrétní prokázání. Provedení důkazního řízení a jeho hodnocení však opět vyúsťuje pouze v pochybnosti o uskutečnění předmětných obchodů. Pokud stěžovatel odkazuje na skutečnost, že se v posuzovaném případě jednalo o celý řetězec zastřených právních úkonů, má povinnost popsat, v čem tento řetězec spočíval a proč žalobcem popsaný mechanismus dodávek zboží neodpovídal jím předloženým dokladům.

V.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v rozsahu důvodů uplatněných v kasační stížnosti a dospěl k závěru, že tato je důvodná.

Nejvyšší správní soud považuje v úvodu za nezbytné připomenout rozložení důkazního břemene mezi daňový subjekt a správce daně, neboť je klíčové pro posouzení toho, jaké nároky jsou na odůvodnění rozhodnutí stěžovatele kladeny z hlediska přezkoumatelnosti.

Daňové řízení je v České republice, obdobně jako i v jiných státech, postaveno na zásadě, že každý daňový subjekt má povinnost sám daň přiznat, tedy jakési břemeno tvrzení, ale také povinnost toto své tvrzení doložit, tj. břemeno důkazní. Toto své břemeno daňový subjekt plní v řízení důkazním, které vede správce daně. Podle ustanovení § 31 odst. 9 daň. ř. je povinností daňového subjektu prokázat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání, hlášení a vyúčtování nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván. Toto ustanovení však nedává správci daně oprávnění vyzvat daňový subjekt k prokázání čehokoliv, ale pouze k prokázání toho, co tvrdí tento subjekt sám (viz nález Ústavního soudu ze dne 24. 4. 1996, sp. zn. Pl. ÚS 38/95, zveřejněný pod č. 130/1996 Sb. a pod č. 33 ve svazku č. 5 Sbírky nálezů a usnesení Ústavního soudu).

Taková úprava důkazního břemene v daňovém řízení není v rozporu s ustanovením čl. 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod ani s jinými ústavně zaručenými právy a svobodami. Je samozřejmé, že by nebylo spravedlivé a často ani možné požadovat po daňovém subjektu, aby prokazoval všechny skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti. V důsledku toho daňový řád v ust. § 31 odst. 8 přesouvá část důkazního břemene na správce daně. Podle tohoto ustanovení správce daně prokazuje doručení vlastních písemností daňovému subjektu, existenci skutečností rozhodných pro užití právní domněnky anebo právní fikce, existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví a jiných povinných evidencí či záznamů, vedených daňovým subjektem, a existenci skutečností rozhodných pro uplatnění zákonných sankcí.

Důkazní břemeno ohledně prokázání splnění podmínek pro nárok na odpočet daně ve smyslu § 19 zák. o DPH bylo tedy na straně žalobce a touto optikou je třeba posuzovat odůvodnění stěžovatele.

V. a)

Nejvyšší správní soud se dále zabýval tím, zda krajský soud správně posoudil právní otázku, zda v daném případě bylo možné rozhodnout společně o odvolání do více rozhodnutí finančního úřadu.

Jak je zřejmé ze správního spisu, daňový subjekt své odvolání v daňovém řízení koncipoval tak, že jeho předmětem bylo celkem šest dodatečných platebních výměrů na daň z přidané hodnoty za šest měsíců. Daňový subjekt v textu svého odvolání a jeho doplnění nerozlišoval skutečnosti rozhodné pro každé jednotlivé zdaňovací období, nýbrž se vyjadřoval ke všem dodatečným platebním výměrům současně, resp. ke zprávě o daňové kontrole. Toto sdělení se týkají opět všech předmětných zdaňovacích období. Byl to tedy i sám daňový subjekt, jenž provedl vyhodnocení skutkové a právní souvislosti mezi jednotlivými dodatečnými platebními výměry, když proti všem podal pouze jediné odvolání.

Stěžovatel tedy rozhodoval jedním rozhodnutím o platebních výměrech, vydaných ve skutkově souvisejících věcech stejného daňového subjektu, na které dopadají i stejná ustanovení hmotného a procesního právního předpisu. Je tedy zřejmé, že stěžovatel se v daném rozhodnutí zabýval pouze platebními výměry, které spolu skutkově i právně souvisí. Z výroku přezkoumávaného rozhodnutí stěžovatele je jasně patrné, o jakých rozhodnutích správce daně první instance bylo rozhodováno.

Nejvyšší správní soud na základě výše uvedeného konstatuje, že nastíněný postup stěžovatele nevedl k nepřezkoumatelnosti jeho rozhodnutí. Tento názor plně koresponduje s právními závěry vyjádřenými v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 11. 2003, č. . 6 A 38/2002 - 53, dostupném na www.nssoud.cz: „*Není v rozporu se zákonem, je-li jedním rozhodnutím rozhodováno o několika zdaňovacích obdobích, a to tehdy, je-li rozhodováno o věcech právně i skutkově shodných; jednotlivé výroky takového rozhodnutí však musejí splňovat požadavky zákona, při respektování požadavku srozumitelnosti, přehlednosti a určitosti celého rozhodnutí*.“ Tento právní názor je použitelný nejen pro rozhodování správce daně v prvním stupni, ale při zachování všech výše uvedených podmínek je aplikovatelný i v rozhodování druhostupňového správního orgánu. Tato konstantní judikatura Nejvyššího správního soudu je též v souladu s judikaturou Ústavního

soudu ČR (srov. např. nález Ústavního soudu ze dne 13. 12. 1999, sp. zn. II. ÚS 246/99; Sb.n.u.ÚS sv. č.16, nález č.179, str. 301).

Vzhledem k tomu, že v daném případě stěžovatel rozhodoval o věcech skutkově i právně totožných a z jeho rozhodnutí je jasně patrné, o jakých prvostupňových rozhodnutích bylo rozhodováno, krajský soud pochybil, když rozhodnutí stěžovatele označil z tohoto důvodu za nepřezkoumatelné.

V. b)

Krajský soud ve svém rozhodnutí měl za nedostatečnou i část odůvodnění, jež se týkala vývozů zboží, které stěžovatel vyhodnotil jako fiktivní, a považuje i z tohoto důvodu rozhodnutí za nepřezkoumatelné.

Konkrétně krajský soud stěžovateli vytkl odkaz na zprávu od daňové kontrole, tj. o které konkrétní vývozy se jedná. Nejvyšší správní soud je toho názoru, že odůvodnění stěžovatele obstojí i bez odkazu na tuto výzvu. Stěžovatel v odůvodnění svého rozhodnutí popsal, o jaké vývozy se jednalo, tím, že uvedl jména údajných obchodních partnerů, a vzhledem k tomu, že reagoval na konkrétní odvolací námitku žalobce, je v tomto směru jeho rozhodnutí přezkoumatelné i bez uvedení konkrétních čísel dokladů, dat dodání a JCD. Pro odůvodnění odvolací námitky je podstatný způsob, jakým stěžovatel popsal, proč danou situaci zhodnotil tak, že zboží od předmětných dodavatelů (byli konkrétně uvedeni) nemohlo být propuštěno do zahraničí a že zahraniční odběratel (který byl v odůvodnění rozhodnutí rovněž uveden) nemohl toto zboží obdržet. Stěžovatel uvedl, že v průběhu daňového řízení si nechal správce daně prověřit platnost JCD. Celní ředitelství Praha zjistilo, že v případě předmětných JCD se celní kontrolor dopustil trestného činu a k vývozu zboží fakticky nedošlo. Z tohoto sdělení stěžovatele je seznatelné, proč považoval předmětná JCD za neplatná (na základě šetření Celního ředitelství v Praze). V této souvislosti krajský soud stěžovateli vytkl, že ve spisu není založena informace o tom, že konkrétní osoba byla odsouzena za trestný čin. S tímto Nejvyšší správní soud nesouhlasí. Pro posouzení předmětu sporu (nároku na nadměrný odpočet DPH) není podstatné, zda obvinění celníci spáchali nebo nespáchali trestný čin. Vzhledem k rozdílné povaze institutů a procesů finančního práva a trestního práva (např. pro opačné rozložení důkazního břemene) nelze např. z faktu, že by osoba obviněná z trestného činu v souvislosti s finančně právním vztahem byla trestním soudem osvobozena, vyvozovat, že nemohou nastoupit následky finančně právní odpovědnosti. Není tedy rozhodné, že spis neobsahuje přesné doklady o průběhu trestního řízení týkající se předmětných fiktivních vývozů, ale to, zda obsahuje doklady o tom, že zboží nevystoupilo do zahraničí. Z dokumentů, jež vydalo celní ředitelství a které jsou součástí správního spisu, vyplývá, že k vývozu zboží skutečně nedošlo. Rozhodnutí stěžovatele tak v tomto směru Nejvyšší správní soud považuje za přezkoumatelné.

V. c)

Nejvyšší správní soud se dále zabýval přezkoumatelností části odůvodnění, která se zabývala pořízením zboží od J. F. a společnosti H. , spol s r. o. Krajský soud v tomto směru stěžovateli vytkl, že jeho povinností bylo pozitivně prokázat, že deklarované obchody neproběhly a že a jeho odůvodnění je v tomto směru nedostatečné, jelikož provedení důkazního řízení a jeho hodnocení stěžovatelem opět vyúsťuje pouze v pochybnosti.

Tvrzení krajského soudu o nepřezkoumatelnosti této části odůvodnění se jeví jako pochybné už z toho důvodu, že ve vlastním odůvodnění rozsudku krajský soud hodnotí meritorní posouzení předmětné otázky stěžovatelem, tedy hodnotí, že provedení důkazního řízení vyústilo pouze v pochybnosti. V podstatě tedy konstatuje, že stěžovatel neunesl důkazní břemeno. Podle názoru Nejvyššího správního soudu je z odůvodnění rozhodnutí stěžovatele zřejmé, jakým způsobem aplikoval d. ř. ohledně rozložení důkazního břemene (zcela v souladu s váše vyloženou zásadou, že toto břemeno nese zásadně daňový subjekt), jaké důkazní prostředky byly v řízení použity a jak je zhodnotil. Zároveň se vypořádal se všemi odvolacími námitkami žalobce. Je tedy zjistitelné, na základě čeho rozhodl a proč. Rozhodnutí se z těchto důvodů i v této části jeví jako přezkoumatelné.

VI.

Ze všech výše uvedených důvodů Nejvyšší správní soud nesdílí názor vyslovený v rozsudku krajského soudu, že žalobou napadené rozhodnutí je nepřezkoumatelné.

VII.

Vzhledem k výše uvedenému tak Nejvyššímu správnímu soudu nezbylo než rozsudek krajského soudu zrušit a věc mu vrátit k dalšímu řízení, neboť kasační stížnost stěžovatele byla důvodná [§ 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.].

VIII.

Zruší-li Nejvyšší správní soud rozhodnutí krajského soudu a vrátí-li mu věc k dalšímu řízení, je tento vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem ve zrušovacím rozhodnutí (§ 110 odst. 3 s. ř. s.). Na krajském soudu tedy nyní bude, aby napadené rozhodnutí přezkoumal v rozsahu žalobních námitek a v souladu s výše uvedeným rozložením důkazního břemene mezi stěžovatelem a žalobcem.

V novém rozhodnutí rozhodne krajský soud znovu i o nákladech řízení o kasační stížnosti (§ 110 odst. 2 věta první s. ř. s.).

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

V Brně dne 29. listopadu 2006

JUDr. Miluše Došková
předsedkyně senátu