



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: **H. Č. s. r. o.**, zastoupeného JUDr. Janem Hájkem, advokátem se sídlem Masarykova 43, Ústí nad Labem, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Ústí nad Labem**, se sídlem Velká hradební 61, Ústí nad Labem, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 15. 3. 2006, č. j. 15 Ca 147/2005 - 29,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II.** Žalovanému **s e n e p ř i z n á v á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

Kasační stížností podanou v zákonné lhůtě se žalovaný jako stěžovatel domáhá zrušení shora uvedeného rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem, kterým bylo zrušeno jeho rozhodnutí ze dne 30. 5. 2005, č. j. 3867/130/05, jakož i rozhodnutí Finančního úřadu v Děčíně ze dne 15. 11. 2004, č. j. 140877/04/178913/6380, a věc byla vrácena stěžovateli k dalšímu řízení. Rozhodnutím ze dne 30. 5. 2005 stěžovatel zamítl žalobcovo odvolání proti rozhodnutí Finančního úřadu v Děčíně ze dne 15. 11. 2004, kterým byl žalobci stanoven základ daně a daň z přidané hodnoty za zdaňovací období III. čtvrtletí r. 1999 podle zákona ČNR č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, § 111 bod 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty a § 46 odst. 4 zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále též „daňový řád“); konkrétně byl vyměřen nadměrný odpočet daně v částce 1 018 070 Kč. Krajský soud dospěl k závěru, že stěžovatel dostatečným a prokazatelným způsobem nezdůvodnil, proč žalobce nemá nárok na uplatněný odpočet. Zejména nebylo objasněno

tvrzení žalobce, že před vývozem zboží byla prováděna fyzická a funkční kontrola vyváženého zboží za účasti pracovníků správce daně a celníka.

Stěžovatel proti tomu v kasační stížnosti uplatňuje důvody uvedené v § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále též „s. ř. s.“). Namítá, že soud nesprávně posoudil právní otázku provádění dokazování, hodnocení a rozsahu přezkumu prováděného v odvolacím řízení v případě neuznání nároku na odpočet daně z přidané hodnoty podle § 19 zákona č. 588/1992 Sb. Stěžovatel má za to, že bylo dostatečně zjištěno, že se jedná o řetězový nákup a prodej výherních hracích automatů. Daňové doklady předložené žalobcem byly shledány jako formální, zastírající skutečný stav podle § 2 odst. 7 daňového řádu. Předložené doklady totiž prokazovaly pouze uzavření kupní smlouvy a vystavení příslušných daňových dokladů, nikoli však poskytnutí zdanitelného plnění, které mělo spočívat v dodání výherních hracích automatů ze strany společnosti J., a. s. Ani údaje z peněžního deníku žalobce neprokázaly tuto skutečnost. Navíc neuskutečnění zdanitelného plnění potvrdila i zpráva PČR ze dne 27. 1. 2003, z níž vyplynulo, že dodání zboží odběrateli dle faktur č. 990 046 – 990 048 ze dne 12. 11. 1999 se neuskutečnilo. Odběratelé uvedli, že obdrželi určité zboží dříve, a to na základě dokladů č. 9911 a 9912 ze dne 12. 8. 1999. Toto zboží pak podle stěžovatele nemohlo být to, u něhož neuznal nárok na odpočet, neboť to bylo pořízeno až 16. 8. 1999 a 27. 9. 1999 a nemohlo tak být předmětem vývozu ze dne 12. 8. 1999. Podle stěžovatele pouhé předložení JCD ještě neprokazuje, že zboží bylo skutečně dodáno odběrateli a v daném případě bylo prokázáno, že tomu tak nebylo. Správce daně tak měl dostatečné podklady pro to, aby dovodil, že deklarovaná zdanitelná plnění ve skutečnosti realizována nebyla a že obchodní transakce jsou fiktivní. Rozhodnou skutečností pro nárok na odpočet daně je podle § 19 zákona č. 588/1992 Sb. existence zdanitelného plnění, která v daném případě nebyla prokázána. Navrhuje proto zrušení rozsudku krajského soudu a vrácení věci tomuto soudu k dalšímu řízení.

Žalobce nevyužil možnosti se ke kasační stížnosti vyjádřit.

Důvodnost kasační stížnosti Nejvyšší správní soud posoudil v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.).

Stěžovatel v kasační stížnosti uplatňuje důvod uvedený v § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. („*nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení*“), tuto nezákonnost spatřuje v posouzení otázky provádění dokazování, hodnocení a rozsahu přezkumu v odvolacím řízení v případě neuznání nároku na odpočet daně z přidané hodnoty podle § 19 zákona č. 588/1992 Sb. Má totiž za to, že v daném případě bylo dostatečně zjištěno, že žalobce uplatnil nárok na odpočet daně neoprávněně.

Ze spisu k tomu vyplynulo, že dne 6. 4. 1999 byla mezi žalobcem a společností J., a. s. uzavřena kupní smlouva, jejímž předmětem byl prodej 500 kusů hracích elektronických přístrojů typu E. za celkovou cenu 54 000 000 Kč bez DPH. Dne 2. 9. 1999 byl uzavřen dodatek k této smlouvě, jehož předmětem byla dodávka 215 kusů hracích automatů rozložených na základní součásti přístroje. Na základě této smlouvy byly vystaveny společností J., a. s. faktury č. 007/1999 a 008/1999. Součástí spisu jsou i fotokopie pokladních dokladů o zaplacení těchto faktur. V daňovém přiznání za III. čtvrtletí 1999 uplatnil žalobce nárok na odpočet DPH v částce 8 835 110 Kč. Finanční úřad zahájil vytykáací řízení, v rámci něhož dospěl k závěru, že se jedná o tzv. řetězový nákup a prodej hracích automatů v řetězci společností S. C. S. s. r. o., R. C., s. r. o., J., a. s. a H. Č. s. r. o. Jednatel společnosti S. C. s. r. o. R. J. dne 24. 3. 2000 (protokol Finančního úřadu v Prostějově č.j. /00/325931/4646) uvedl,

že společnost od 27. 4. 1999, kdy se stal jednatelem, nevyvíjela žádnou podnikatelskou činnost, proto také za všechna období roku 1999 podala negativní daňová přiznání na DPH. Také uvedl, že kupní smlouvy se společností R. C. s. r. o. na prodej hracích automatů nepodepsal, stejně jako faktury ke smlouvám se vážící, uvedenou společnost ani jejího jednatele nezná a žádné peníze od něho nepřijal. Jednatel společnosti R. C. s. r. o. R. P. dne 27. 4. 2000 a 5. 5. 2000 (protokoly Finančního úřadu pro Prahu 4 č. j. 131753/00/004512/2100 a č. j. 139980/00/004512/2100) uvedl, že předmětné hrací automaty byly uloženy ve „firmě S. C.“, kde je „převzal a převezl firmě J. a předal. Jsou tam čtyři smlouvy, převáželo se to na třikrát“. Dopravu zajišťovala společnost K. s. r. o. (totožnost dopravce neověřoval), a to ze skladu společnosti S. C. s. r. o. v Kladně přímo do skladu společnosti J., a. s. v J.. Také sdělil, že jednal s panem J. za S. C. s. r. o. a panem Š. za J., a. s., přičemž totožnost obou pánů si neověřoval. Podle jeho názoru byly některé automaty funkční a jiné ne, což se odrazilo na ceně. Na základě jeho výpovědi ze dne 24. 8. 2001 pak vyplynulo, že s panem J. (jednatelem S. C. s. r. o.) ve skutečnosti nejednal, nýbrž se jednalo o osobu za něj se vydávající. Podle sdělení Finančního úřadu v Hradci Králové ze dne 14. 10. 1999 si společnost R. C. s. r. o. uplatnila z nákupu hracích automatů DPH na vstupu a na výstupu vykazala prodej těchto automatů a tím ji vznikla daňová povinnost, kterou zaplatila. Finanční úřad také poukázal na to, že formální stránka tohoto obchodu byla řádně doložena. Z. Š. jako statutární zástupce společnosti J., a. s. dne 24. 8. 2001 vypověděl (protokol Finančního úřadu v Děčíně č. j. 93182/01/178930/6078), že nakoupil a zrepasoval 500 kusů výherních hracích automatů (zdanitelné plnění proběhlo v květnu nebo červnu a srpnu 1999).

Součástí spisu je také dožádání Finančního úřadu v Děčíně ze dne 22. 11. 1999, č. j. 113041/99/178930/5771, podle něhož bylo provedeno místní šetření ve skladu v obci J. u L., který by měl patřit společnosti J., a. s., kde byla ověřena existence fakturovaného zboží (faktury 007/1999 a 008/1999 vystavené společností J., a. s. za prodej výherních hracích automatů žalobci); skutečná hodnota zboží však byla sporná. Dále jsou ve spisu obsaženy celní deklarace ze dne 12. 11. 1999 podle nichž byly pro vývozce, kterým byl žalobce, propuštěny hrací automaty určené společnosti K. J. a osobě: H. A.. Ze sdělení Interpolu Praha ze dne 12. 9. 2002 vyplynulo, že H. A. obdržel od žalobce „staré hrací automaty“ (asi 171 kusů) se dvěma fakturami č. 9911 a 9912 ze dne 12. 8. 1999. Uvedené zboží však bylo zajištěno celními orgány pro nezaplacení celních poplatků. H. za zboží nezaplatil a žádné další zboží od žalobce neobdržel. Součástí spisu jsou také fotokopie přeložených listin Nejvyššího státního zastupitelství republiky Arménie, z nichž mj. vyplynulo, že „nefunkční výherní hrací automaty“ byly žalobcem dovezeny do Arménie pro kupujícího: H. A. dne 18. 9. 1999. Ten si je však nevyzvedl, neboť neměl na zaplacení kupní ceny a celních poplatků a tyto automaty jsou umístěny v celním skladu.

Finanční úřad rozhodnutím ze dne 15. 11. 2004 žalobci vyměřil nadměrný odpočet DPH v částce 1 018 070 Kč, dospěl totiž k závěru, že v případě údajného nákupu hracích automatů od společnosti J., a. s. se nejednalo o zdanitelné plnění, nýbrž o úkon formální, který zastíral skutečný stav podle § 2 odst. 7 daňového řádu. Stěžovatel odvolání žalobce proti tomuto rozhodnutí zamítl se shodnou argumentací, tj. že se jednalo o formální obchodní případ s cílem obejít zákon o DPH. Toto potvrzují i důkazy získané z Arménské republiky, neboť dodání zboží odběrateli dle faktur č. 990 046 – 990 048 ze dne 12. 11. 1999 se neuskutečnilo. Odběratel uvedl, že obdržel určité zboží dříve, a to na základě dokladů č. 9911 a 9912 ze dne 12. 8. 1999.

Nejvyšší správní soud tak musel posoudit, zda měl stěžovatel v daném případě dostatečné podklady pro svůj závěr, že žalobce od společnosti J., a. s. výherní hrací automaty nenakoupil, zdanitelné plnění se neuskutečnilo a nárok na odpočet daně podle § 19 zákona č. 588/1992 Sb. mu nenáleží.

Podle odst. 1 citovaného ustanovení (§ 19 zákona č. 588/1992 Sb. v rozhodném znění) má plátcе nárok na odpočet daně, pokud jím přijatá zdanitelná plnění uskutečněná jiným plátcem použije k dosažení obratu za svá zdanitelná plnění, případně k dosažení příjmů nebo výnosů za plnění, která nejsou zdanitelná, pokud tento zákon nestanoví jinak. Co se rozumí zdanitelným plněním stanoví § 2 odst. 1 zákona č. 588/1992 Sb., tak že zdanitelným plněním je mj. dodání zboží, při kterém dochází ke změně vlastnického práva uskutečněné v tuzemsku při podnikání, a to i v případě, že se jedná o činnost vykazující všechny znaky podnikání, kromě toho, že je prováděna podnikatelem, pokud zákon nestanoví jinak. Ustanovení § 9 odst. 1 tohoto zákona určuje, že při prodeji zboží podle kupní smlouvy se zdanitelné plnění považuje za uskutečněné dnem dodání (pozn. č. 6 odkazuje na § 412 - 416 obchodního zákoníku).

V dané věci je nesporné, že žalobce předložil doklady (kupní smlouvy, objednávky, daňové doklady), které formálně potvrzují oprávněnost jeho nároku na odpočet daně. Tato skutečnost však nestačí, neboť daň ani nárok na odpočet daně nemají základ ve formálním dokladu, ale v existenci zdanitelného plnění (§ 1 zákona č. 588/1992 Sb.). Zákon tedy nestojí na formálním vykazání zdanitelného plnění, ale na stavu faktickém. Rovněž setrvalá judikatura správních soudů zdůrazňuje, že nestačí předložit pouze řádné doklady se všemi předepsanými náležitostmi, nýbrž je také třeba *„respektovat základní zásadu daňového řízení, tedy soulad stavu skutečného a stavu formálně právního, což znamená, že ani doklady o přijetí zdanitelného plnění vyhotovené se všemi zákonem požadovanými náležitostmi a řádně zaúčtované, nemohou být podkladem pro uznání nároku na odpočet, není-li prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo právě tak, jak je v dokladech uvedeno“* (rozhodnutí Městského soudu v Praze pod sp. zn. 38 Ca 239/00). Obdobně rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 9. 2. 1998, č. j. 29 Ca 157/97 - 35, podle něhož *„uskutečněním zdanitelného plnění rozumí tento zákon (pozn.: zákon č. 588/1992 Sb.) stav faktický, nikoli stav formálně vykazovaný. Bylo-li proto uzavření smlouvy předstíráno za účelem jakékoliv formy daňového zvýhodnění, příp. daňového úniku, byla smlouva uzavřena v rozporu se zákonem a pro správce daně nemůže být rozhodující, že daňový subjekt uplatněný nárok na odpočet daně doložil po formální stránce perfektním daňovým dokladem; naopak rozhodující je ta skutečnost, že uplatněný nárok nebyl stvrzen po stránce faktické.“* Také Nejvyšší správní soud vyslovil, že *„prokazuje-li daňový subjekt nárok na nadměrný 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“* (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 10. 2006, č. j. 2 Afs 7/2006 - 107, www.nssoud.cz).

V souladu s uvedenými závěry správních soudů také postupoval stěžovatel, který v daňovém řízení zjišťoval, zda vedle formálně naplněných předpokladů (předložení daňových dokladů) bylo také zdanitelné plnění fakticky uskutečněno. Dospěl však k závěru, že tomu tak nebylo. Nejvyšší správní soud ovšem na základě předložené spisové dokumentace souhlasí s krajským soudem, že k uvedenému závěru stěžovatel neměl dostatečné podklady. Jak správně uvádí krajský soud v napadeném rozsudku, důkazní břemeno je v daňovém řízení rozvrženo nerovnoměrně ve prospěch správce daně, který dokazuje jen skutečnosti podle § 31 odst. 8 daňového řádu, zatímco daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti,

kteřé je povinen uvádět v přiznání, hlášení a vyúčtování nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván (§ 31 odst. 9 daňového řádu). Přesto, že je povinností správce daně dbát, aby skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti byly zjištěny co nejúplněji, a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů (§ 31 odst. 2 cit. zákona), není daňové řízení založeno na zásadě vyšetřovací, ale na prioritní povinnosti daňového subjektu dokazovat vše, co sám tvrdí (k tomu srovnej rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 2. 2005, č. j. 1 Afs 54/2004 – 125, www.nssoud.cz).

Podle § 31 odst. 8 písm. c) daňového řádu správce daně prokazuje existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví a jiných povinných evidencí či záznamů, vedených daňovým subjektem. Pokud tedy správce daně zjistí některou skutečnost, která zpochybňuje údaje uvedené daňovým subjektem, přechází důkazní povinnost na daňový subjekt a ten je povinen navrhnout či označit důkazy, které správcem daně zpochybněné tvrzení prokáží (k tomu viz rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 1. 2005, č. j. 4 As 1/2003 - 71, zveřejněn: Sb. NSS 542/2005, a ze dne 13. 4. 2004, č. j. 3 Afs 12/2003 - 277, zveřejněn: Sb. NSS 666/2005). Pokud daňovým subjektem podané důkazy prokáží jeho tvrzení, přechází opět důkazní břemeno na správce daně.

Krajský soud rozhodnutí stěžovatele zrušil mj. z důvodu, že se tento nezabýval vůbec žalobcovým tvrzením o proběhnuvší fyzické a funkční kontrole zboží, při níž byli přítomni pracovníci správce daně a celník. Při absenci protokolu o výpovědi žalobcova jednatele Nejvyšší správní soud tuto skutečnost ve správním spisu neshledal, nicméně nelze vyloučit, že ji žalobce řádně uplatnil. Nejvyšší správní soud toto jeho tvrzení však nalezl v žalobě podané dne 8. 3. 2002 proti původnímu rozhodnutí stěžovatele ze dne 8. 1. 2002, které bylo rozsudkem krajského soudu ze dne 28. 7. 2004, č. j. 15 Ca 95/2002 - 25, mj. i z tohoto důvodu, zrušeno. Stěžovatel ani finanční úřad se však s tímto žalobcovým tvrzením nevypořádali. Je sice pravdou, že stěžovatel ve svém rozhodnutí poukázal na výpověď pana A., který spolu s dalšími celníky prováděl ve dnech 2. - 20. 11. 2000 u žalobce následnou celní kontrolu podle § 127 celního zákona a který uvedl, že tato kontrola spočívala pouze v kontrole faktur a jednotlivých celních deklarací. Krajský soud však v napadeném rozhodnutí správně poukázal na to, že následná kontrola podle celního zákona nebyla tou kontrolou, kterou měl žalobce na mysli. Uvedený názor plně sdílí i Nejvyšší správní soud. Obsahem správního spisu je totiž také dožádání Finančního úřadu v Děčíně ze dne 22. 11. 1999, které se vztahovalo k předmětné věci (tj. uplatnění odpočtu DPH žalobcem na základě daňových dokladů vystavených společností J., a. s. č. 007/1999 a 008/1999 za 114 hracích automatů a 215 hracích automatů rozložených na součástky). V tomto dožádání je mj. uvedeno, že „pracovníci FÚ v Děčíně provedli dne 12. 11. 1999 místní šetření ve skladu – obec J.n u L. – údajně tento sklad patří spol. J., a. s. Účelem MŠ bylo ověření fyzické existence fakturovaného zboží. Zboží bylo ve skladu nalezeno – skutečná hodnota zboží je však sporná. Zboží bylo dále naloženo na 3 kamiony a přepraveno k vyclení“. Z uvedeného je zřejmé, že samotný finanční úřad přiznává existenci místního šetření spojeného s prohlídkou zboží a připouští existenci tohoto zboží (hracích automatů). Přesto, že toto zjištění je v rozporu s rozhodující konstrukcí žalovaného, že celý řetěz obchodních transakcí byl zcela fiktivní, dále se k této skutečnosti nevyjadřuje a nečiní tak ani poté, co na tuto kontrolu poukázal žalobce v žalobě a původní rozhodnutí stěžovatele ze dne 8. 1. 2002 bylo rozsudkem krajského soudu zrušeno. Stěžovatel resp. finanční úřad se tak měl touto kontrolou, která dokazovala existenci hracích automatů a zpochybňovala závěr o fiktivnosti obchodní transakce, řádně zabývat a vypořádat se s ní.

Nejvyšší správní soud rovněž považuje za vhodné uvést, že dokazování doplněné zprávou Interpolu a arménských orgánů jednoznačně nepotvrzuje existenci předmětného zdanitelného plnění. Podle sdělení arménských úřadů a Interpolu A. H., údajný odběratel předmětných hracích automatů, uvedl, že od žalobce obdržel nefunkční hrací automaty dne 12. 8. 1999. Nezaplatil však za ně celní poplatky a automaty zůstaly v celním skladu. Podle sdělení arménských úřadů (rozsudek Nejvyššího státního zastupitelství Arménie) však byly hrací automaty do Arménie dovezeny dne 18. 9. 1999. Vzhledem k tomu není jednoznačně prokázáno, kdy byly hrací automaty dovezeny; není tedy zřejmé, o jaké automaty se jedná. Přesto že je v uvedených listinách rozpor v datu, kdy měly být hrací automaty do Arménie dovezeny, není příliš pravděpodobné, že se tak stalo až na základě celního prohlášení ze dne 12. 11. 1999 (ve sdělení Interpolu Praha ze dne 12. 9. 2002 se ve vztahu k dovezeným hracím automatům hovoří o fakturách č. 9911 a 9912 ze dne 12. 8. 1999 a nikoli o fakturách, které se na předmětný případ váží, tj. č. 990 046 a 990 047 ze dne 12. 11. 1999). Na druhou stranu je nezpochybněno, že určité zboží bylo do Arménie žalobcem dovezeno a je zajištěno arménskými celními orgány.

Vzhledem k tomu, že součástí správního spisu, který byl Nejvyššímu správnímu soudu předložen, není protokol o výsledku jednatele žalobce, není zřejmé, jak se žalobce vyjádřil k úhradě kupní ceny za předmětné automaty vyvezené do Arménie. Z výpovědi arménského odběratele vyplynulo jednoznačné tvrzení, že za dodané automaty nic nezaplatil, neboť „zboží nemohl prodat“. Na druhou stranu jsou součástí spisu fotokopie příjmových pokladních dokladů ze dne 19. 10. 1999 a 29. 12. 1999, podle nichž za zboží na základě faktur č. 990 047 a 990 046 zaplatil A. H. žalobci v hotovosti 18 292 020 Kč. Uvedený rozpor je tak třeba rovněž osvětlit.

V neposlední řadě považuje zdejší soud za správnou připomínku krajského soudu, že stěžovatel nevyvrátil ani nezpochybnil žalobcovo tvrzení, že s předchozími dodavateli (společnostmi S. C. s. r. o. a R. C. s. r. o.) nemá nic společného.

Vzhledem ke všemu výše uvedenému shledal Nejvyšší správní soud závěr krajského soudu o nutnosti doplnit dokazování správným a uplatněné důvody kasační stížnosti uvedené v § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. nezjistil.

Nejvyšší správní soud tedy kasační stížnost zamítl jako nedůvodnou podle § 110 odst. 1 s. ř. s., poslední věty.

O náhradě nákladů řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 (§ 120) s. ř. s., když stěžovatel ve věci úspěšný nebyl a žalobci náklady řízení nevznikly.

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

V Brně dne 6. března 2007

JUDr. Miluše Došková
předsedkyně senátu