



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Radana Malíka a soudkyň Mgr. Daniely Zemanové a JUDr. Barbary Pořízkové v právní věci stěžovatele **Finančního ředitelství v Hradci Králové**, se sídlem v Hradci Králové, Horova 17, za účasti **R. Y. C., s.r.o.**, v řízení o kasační stížnosti podané proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 20. 3. 2006, č. j. 31 Ca 123/2005 – 23,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 20. 3. 2006, č. j. 31 Ca 123/2005 – 23, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Včas podanou kasační stížností se stěžovatel domáhá zrušení shora uvedeného rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové, kterým soud zrušil jeho rozhodnutí ze dne 5. 4. 2005, č. j. 5662/130/2003-Šp, pro nezákonnost a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Předmětným rozhodnutím stěžovatel zamítl odvolání účastníka řízení, společnosti R. Y. C., s.r.o., do platebního výměru Finančního úřadu v Hradci Králové (dále jen „správce daně“) ze dne 10. 9. 2001, č. j. 91055/02/228912/3152, na daň z přidané hodnoty za 4. čtvrtletí 2000 ve výši nadměrného odpočtu 12 624 Kč, poté, co bylo jeho předchozí rozhodnutí ze dne 25. 10. 2002, č. j. 4505/130/2002-Šp, zrušeno rozsudkem Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 28. 8. 2003, č. j. 31 Ca 157/2002 - 14, a věc mu byla vrácena k dalšímu řízení.

Jako právní důvod kasační stížnosti stěžovatel uvedl důvod uvedený v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“). Stěžovatel spatřuje vady rozsudku v jeho nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení.

Stěžovatel se domnívá, že krajský soud mu nesprávně vytknul, že „posuzoval dva důkazy, a to dodací list pro objednatele G. a fakturu vystavenou pro odběratele - účastníka řízení, z nichž nebylo možno seznat věcnou souvislost“. Avšak stěžovatel neporovnával izolovaně dva důkazy, jak zřejmě situaci vidí krajský soud, ale hodnotil, jak daňový subjekt vyhověl výzvě a prokázal požadované skutečnosti. Z toho důvodu také stěžovatel nesouhlasí s názorem krajského soudu, obsaženým v odůvodnění napadeného rozsudku, že správce daně nepostupoval dle ust. § 31 odst. 2 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“). Dále namítá, že k jím hodnoceným výpovědím svědků nezaujal krajský soud žádné stanovisko. Přesto v rozsudku podle jeho názoru bezdůvodně a chybně uzavřel, že stěžovatel bude muset svoje závěry podložit hodnocením účastníka řízení předložených důkazů. S ohledem na výše uvedené navrhl zrušení rozsudku krajského soudu a vrácení věci tomuto soudu zpět k dalšímu řízení.

Účastník řízení, společnost R. Y. C., s.r.o., se ke kasační stížnosti nevyjádřila.

Nejvyšší správní soud přezkoumal kasační stížností napadený rozsudek krajského soudu z důvodů v této stížnosti uplatněných a dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná.

Podle ust. § 109 odst. 3 s. ř. s. Nejvyšší správní soud je vázán důvody kasační stížnosti; to neplatí, bylo-li řízení před soudem zmatečné [§ 103 odst. 1 písm. c)] nebo bylo zatíženo vadou, která mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé, anebo je-li napadené rozhodnutí nepřezkoumatelné [§ 103 odst. 1 písm. d)], jakož i v případech, kdy je rozhodnutí správního orgánu nicotné.

Podle ust. § 31 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků správce daně dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti byly zjištěny co nejúplněji a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů.

Podle ust. § 31 odst. 4 citovaného zákona jako důkazních prostředků lze užít všech prostředků, jimiž lze ověřit skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti a které nejsou získány v rozporu s obecně závaznými právními předpisy. Jde zejména o různá podání daňových subjektů (přiznání, hlášení, odpovědi na výzvy správce daně apod.), o svědecké výpovědi a znalecké posudky, veřejné listiny, zprávy o daňových kontrolách, protokoly a úřední záznamy o místním šetření a ohledání, povinné záznamy vedené daňovými subjekty a doklady k nim apod. Pokud ohledání nebylo možno provést v rámci místního šetření nebo daňové kontroly, provede se u správce daně. Jednotlivé skutečnosti rozhodné pro daňové řízení se prokazují v rámci důkazního řízení. Provedené důkazní řízení pak osvědčí, které z předložených důkazních prostředků se staly skutečně důkazem.

Podle ust. § 31 odst. 9 citovaného zákona daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání, hlášení a vyúčtování nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván.

Podle ust. § 19 odst. 1 zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o dani z přidané hodnoty“), pokud tento zákon nestanoví jinak, plátce má nárok na odpočet daně, pokud jím přijatá zdanitelná plnění, uskutečněná jiným plátcem nebo zboží z dovozu, použije při podnikání nebo při činnosti vykazující všechny znaky podnikání kromě toho, že je prováděna podnikatelem.

Podle ust. § 19 odst. 2 citovaného zákona plátce prokazuje nárok na odpočet daně daňovým dokladem zaúčtovaným podle zvláštního právního předpisu, případně evidovaným podle § 11 u plátců, kteří nejsou účetní jednotkou, který má všechny tímto zákonem předepsané náležitosti a který byl vystaven plátcem. V případě, že doklad neobsahuje všechny náležitosti daňového dokladu, prokazuje plátce nárok podle zvláštního právního předpisu.

Zásadní stížní námitkou stěžovatele je jeho nesouhlas s posouzením právní otázky, zda-li účastník řízení unesl své důkazní břemeno ohledně nároku na odpočet daně ve smyslu ust. § 19 odst. 1 a 2 zákona o dani z přidané hodnoty. Proto Nejvyšší správní soud zhodnotil obsah spisu Krajského soudu v Hradci Králové.

Stěžovatel se domnívá, že krajský soud mu nesprávně vytknul, že posuzoval dva důkazy, a to dodací list pro objednatele G. a fakturu vystavenou pro odběratele - účastníka řízení, z nichž nebylo možno seznat věcnou souvislost. Avšak stěžovatel neporovnával izolovaně dva důkazy, jak zřejmě situaci vidí krajský soud, ale hodnotil, jak daňový subjekt vyhověl výzvě a prokázal požadované skutečnosti. Pokud tedy daňový subjekt předložil nedostatečné a nevhodné důkazy, údajně bez dostatečné „věcné souvislosti“ (viz rozsudek), pak výzvě nevyhověl a nárok na odpočet daně neprokázal. Stěžovatel je proto přesvědčen, že tento postup nelze dát k jeho tíži, neboť nikterak neomezil práva daňového subjektu, na kterém spočívalo důkazní břemeno. Podle názoru stěžovatele není úkolem správce daně či odvolacího orgánu samostatně vyhledávat důkazní prostředky ve věci plnění podmínek pro zákonné uplatňování nároku na odpočet daně, když toto uplatnění není zákonem nařízeno a je pouze fakultativní. Z toho důvodu také stěžovatel nesouhlasí s názorem krajského soudu, obsaženým v odůvodnění předmětného rozsudku, že správce daně nepostupoval dle ust. § 31 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků. Stěžovatel dále namítá, že k jím hodnoceným výpovědím svědků nezaujal krajský soud žádné stanovisko. Přesto v rozsudku podle jeho názoru soud bezdůvodně a chybně uzavřel, že stěžovatel bude muset svoje závěry podložit hodnocením účastníkem řízení předložených důkazů. S ohledem na výše uvedené stěžovatel navrhl zrušení rozsudku krajského soudu a vrácení věci tomuto soudu zpět k dalšímu řízení.

V této věci považuje Nejvyšší správní soud za nezbytné uvést, že k dané problematice se již dříve vyslovil ve své judikatuře (např. rozsudek ze dne 13. 4. 2004, č. j. 3 Afs 12/2003 - 277, publikovaný pod č. 666/2005 Sb. NSS), z níž vyplývá, že „pokud daňový subjekt v daňovém řízení neunesl důkazní břemeno, které jej stíhá, znamená to, že se z jím tvrzených skutečností nevychází, přičemž tato okolnost umožňuje správci daně uložit daňovému subjektu povinnost zaplatit daň ve vyšší částce, než by odpovídalo údajům jím uvedeným v daňovém přiznání.“ Je tak zcela na poplatníkovi, který se domáhá svého nároku na odpočet daně ve smyslu ust. § 19 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty v jím uvedené výši, aby tento svůj nárok prokázal. Aby tedy prokázal daňovým dokladem, splňujícím podmínky stanovené v ust. § 19 odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty, uskutečnění příslušného zdanitelného plnění. Vzhledem k tomu, že okolnosti předvídané ve výše citovaném rozsudku Nejvyššího správního soudu nastaly i v tomto případě, neboť účastník řízení neprokázal realizaci předmětného obchodu, Nejvyšší správní soud se neztotožnil s názorem krajského soudu a zdůrazňuje, že správce daně i stěžovatel postupoval v souladu se zákonem, když za uvedené důkazní situace hodnotil důkazní prostředky tak, že neprokazují tvrzení účastníka řízení a ten tedy neunesl důkazní břemeno ve smyslu ust. § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků. V daném případě potvrzují tento závěr skutečnosti zjištěné v předcházejících řízeních. Z nich vyplývá,

že stěžovatel dostatečně prokázal a v odůvodnění napadeného rozhodnutí i přesvědčivě zdůvodnil, že v průběhu daňové kontroly byla správcem daně zpochybněna otázka faktické, skutečné realizace přijatého zdanitelného plnění v deklarovaném rozsahu, neboť účastník řízení při této kontrole předložil důkazní prostředky, které v tomto směru nebyly dostačující. A proto ho správce daně opakovaně vyzval k odstranění pochybností podle ust. § 43 zákona o správě daní a poplatků, aniž by ho však jakkoliv omezoval ve výběru důkazních prostředků, požadoval tedy prokázání nejenom přijetí určitého zboží či služby, ale i to, že předmětná zdanitelná plnění opravdu uskutečnila společnost uvedená na fakturách (G.). A protože účastník řízení tyto pochybnosti správce daně neodstranil, nebyly z pohledu správce daně splněny podmínky pro čerpání nároku na odpočet daně ve smyslu ust. § 19 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty. Nelze než uzavřít, že stěžovatel postupoval v souladu s ust. § 31 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků a jeho závěry byly podloženy hodnocením důkazů, které předložil účastník řízení.

Nejvyšší správní soud napadené rozhodnutí soudu přezkoumal v souladu s ustanovením § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které uplatnil stěžovatel ve své kasační stížnosti, a přitom sám neshledal vady uvedené v odstavci 3, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti. Ze všech shora uvedených důvodů dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost je důvodná. Proto dle ust. § 110 odst. 1 s. ř. s. napadený rozsudek krajského soudu pro nezákonnost zrušil a věc mu současně vrátil k dalšímu řízení, v němž je krajský soud podle odst. 3 téhož ustanovení vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu. O věci přitom rozhodl bez jednání postupem dle § 109 odst. 1 s. ř. s., dle kterého o kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud zpravidla bez jednání.

O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne Krajský soud v Hradci Králové v novém rozhodnutí (§ 110 odst. 2 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 23. května 2007

JUDr. Radan Malík
předseda senátu