



**ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Michala Mazance a soudců JUDr. Jakuba Camrdu, Ph.D. a Mgr. Jana Passera v právní věci žalobce: A., spol. s r. o., zastoupený JUDr. Marií Vítkovou, advokátkou se sídlem Jindřicha z Lipé 91, Česká Lípa, proti žalovanému: Finanční ředitelství v Ústí nad Labem, Velká Hradební 61, Ústí nad Labem, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 4. 5. 2005, čj. FŘ-15518/1/130/04, o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem - pobočky v Liberci ze dne 25. 5. 2006, čj. 59 Ca 65/2005-25,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost se zamítá.
- II. Žalovaný je povinen zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení částku 2150 Kč do třiceti (30) dnů od právní moci tohoto rozsudku, k rukám právní zástupkyně JUDr. Marie Vítkové, advokátky.

O d ů v o d n ě n í :

Rozhodnutím ze dne 4. 5. 2005, čj. FŘ-15518/1/130/04, žalovaný zamítl odvolání žalobce proti dodatečným platebním výměrům Finančního úřadu v Doksech ze dne 5. 5. 2004, čj. 8199/04/173970/6890 a čj. 8192/04/173970/6890, jimiž správce daně žalobci dodatečně vyměřil na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období června 2001 částku 48 070 Kč a za zdaňovací období února 2002 částku 29 887 Kč.

Žalobce napadl dne 17. 6. 2005 rozhodnutí žalovaného žalobou u Krajského soudu v Ústí nad Labem - pobočky v Liberci, přičemž namítal, že dostatečně prokázal uskutečnění zdanitelných plnění a tudíž i nárok na odpočet daně v předmětných zdaňovacích obdobích řádnými daňovými doklady vystavenými dodavatelem žalobce, společností G., s. r. o. Přijatým zdanitelným plněním byly silniční panely, které byly použity ke zpevnění dvoru v provozovně žalobce. Žalobce poukazoval na to, že místním šetřením bylo prokázáno, že se zboží u žalobce fyzicky nacházelo a že údaje na daňových dokladech souhlasí se stavem zjištěným touto fyzickou kontrolou zboží. Pan F. H., jednatel společnosti G., s. r. o. potvrdil dodání materiálu žalobci. Žalobce nemohl vědět, že uvedená společnost není vlastníkem předmětného zboží, podle § 446 obchodního zákoníku kupující, který je v dobré víře, nabývá vlastnické právo i v případě, že prodávající není vlastníkem prodáváného zboží. Žalobce měl za to, že splnil veškeré podmínky stanovené v § 19 zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění relevantním pro předmětná zdaňovací období (dále jen „zákon o dani z přidané hodnoty“) pro uplatnění nároku na odpočet daně.

Krajský soud v Ústí nad Labem – pobočka Liberec rozsudkem ze dne 25. 5. 2006, čj. 59 Ca 65/2005-25, žalobou napadené rozhodnutí žalovaného i dodatečné platební výměry správce daně zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Krajský soud svůj rozsudek odůvodnil následujícím způsobem:

Krajský soud konstatoval, že žalobce v daňovém řízení prokazoval uskutečnění zdanitelného plnění předloženými daňovými doklady, pokladními doklady a rovněž výsledky místního šetření, které potvrdilo existenci zboží. Navíc jednatel žalobce (pan M. K.) i jednatel společnosti G., s. r. o., shodně uvedli, že k deklarovanému obchodu skutečně došlo. Na základě těchto skutečností dospěl krajský soud k závěru, že žalobce unesl své důkazní břemeno ve smyslu § 31 odst. 9 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) a bylo na správci daně, aby správnost předložených důkazních prostředků vyvrátil postupem dle § 31 odst. 8 daňového řádu. Finanční orgány tedy mohly učinit závěr o tom, že nárok na odpočet daně z přidané hodnoty byl uplatněn neoprávněně, pouze tehdy, pokud by nade vší pochybnost zjistily, že žalobcem předložené doklady jen sloužily k zastření skutečného stavu a že ve skutečnosti k deklarovanému dodání zboží nedošlo (§ 2 odst. 7 daňového řádu).

Pro takový závěr finančních orgánů však dosavadní výsledky dokazování v daňovém řízení podle názoru krajského soudu nepředstavují dostatečný podklad. Žalovaný se opírá jednak o nepřesnosti a rozpory ve výpovědích jmenovaných jednatelů obou společností, zejména pokud jde o dopravu předmětného zboží, a dále o výsledky šetření dožádaného správce daně (Finančního úřadu v Mimoně), podle něhož sama společnost G., s. r. o., neprokázala nákup daného zboží, když její deklarovaný dodavatel, společnost J., s. r. o., měla uvést, že se společností G., s. r. o., vůbec neobchodovala. Tato zjištění podle krajského soudu mohou zakládat určité podezření, nemohou však bez dalšího spolehlivě vyvrátit pravdivost daňových dokladů předložených žalobcem. Správce daně tedy neunesl důkazní

břemeno, které na něho přešlo podle § 31 odst. 8 daňového řádu. Rozhodnutí žalovaného je pak podle závěrů krajského soudu zatíženo vadou řízení ve smyslu § 76 odst. 1 písm. b) s. ř. s., neboť nevychází ze spolehlivě zjištěného stavu věci. Žalobou napadené rozhodnutí trpí rovněž nedostatkem důvodů a je tedy ve smyslu § 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s. nepřezkoumatelné, neboť z něho nelze spolehlivě zjistit, jakými úvahami byl žalovaný veden při hodnocení důkazů. Podle krajského soudu se žalovaný vypořádal s důkazy předloženými žalobcem v podstatě pouze tím, že odkázal na šetření dožádaného správce daně, odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí neobsahuje rozbor konkrétních důkazů ani jejich zhodnocení.

Žalovaný (stěžovatel) napadl rozsudek krajského soudu včasnou kasační stížností opírající se o důvody dle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., tedy namítal nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení.

Stěžovatel nesouhlasil s tím, že by dostatečně nezdůvodnil, proč žalobce nemá nárok na odpočet daně. Stěžovatel dle svého přesvědčení postupoval v souladu s ust. § 2 odst. 3 a 7 daňového řádu a hodnotil vše, co v daňovém řízení vyšlo najevo. Přihlédl i ke zjištěním správce daně při místním šetření, kde bylo osvědčeno, že na dvoře žalobce jsou zabudovány silniční panely. Vycházel rovněž z důkazů opatřených dožádaným správcem daně dodavatele, tedy Finančním úřadem v Mimoni, podle nichž dodavatel neprokázal nákup předmětného zboží a jeho správce daně tedy příslušný daňový doklad vyloučil z nároku na odpočet i z uskutečněných zdanitelných plnění. Šetřením Finančního úřadu v Mimoni bylo podle stěžovatele zjištěno, že dodavatel žádné zdanitelné plnění nepřijal, proto ho nemohl použít ani pro svá zdanitelná plnění a tudíž nebyl ani oprávněn vystavit pro žalobce příslušné daňové doklady. Tato zjištění považuje stěžovatel za dostatečný důkaz o tom, že se jednalo o simulovaný obchodní případ, kdy zboží sice existovalo, ale nebyl zjištěn jeho původ a ve skutečnosti k žádnému obchodu mezi dodavatelem a žalobcem nedošlo. Šetření Finančního úřadu v Mimoni tedy podle stěžovatele poskytlo dostatečný důkazní materiál, který doplňují další důkazy, především výpovědi jednatelů obou společností, z nichž jsou patrné vzájemné rozpory. Jednatel dodavatele přiznal, že žádné panely ve svých prostorách neskladoval a že nezajišťoval dopravu k žalobci. Žalobce naopak tvrdil, že dodavatel panely sám dovezl. Dalším důkazem byl podnět příslušného státního zástupce sp. zn. 4 Kzn 683/2003 ve věci podezření z fiktivních obchodů dodavatele žalobce. Stěžovatel měl tedy dle svého přesvědčení k dispozici dostatečné podklady pro závěr, že zdanitelná plnění deklarovaná na předmětných daňových dokladech, uskutečněna nebyla.

Žalobce ve vyjádření ke kasační stížnosti navrhl její zamítnutí, přičemž uváděl obdobnou argumentaci jako v žalobě. Podle názoru žalobce závěr finančních orgánů, že se zdanitelné plnění nemohlo uskutečnit tak, jak tvrdil žalobce, nemá oporu v provedeném dokazování.

Kasační stížnost není důvodná.

O důvodech kasační stížnosti Nejvyšší správní soud uvážil, vázán rozsahem a důvody kasační stížnosti, takto:

Je nesporné, že důkazní břemeno k prokázání skutečností, které daňový subjekt uvedl v daňovém přiznání pro uplatnění odpočtu daně z přidané hodnoty, stíhá podle § 31 odst. 9 daňového řádu primárně daňový subjekt. Není ani pochyb o tom, že k unesení tohoto důkazního břemene nepostačuje, pokud daňový subjekt předloží formálně bezvadný daňový doklad. Jak uvedl Ústavní soud ve svém nálezu ze dne 15. 5. 2001, sp. zn. IV. ÚS 402/99, *„důkaz daňovým dokladem je pouze formálním důkazem dovršujícím hmotně právní aspekty skutečného provedení zdanitelného plnění. Jestliže zdanitelné plnění nebylo uskutečněno, nemůže být důkazní povinnost naplněna pouhým předložením, byť formálně správného, daňového dokladu. Daňový doklad, který jen simuluje (bez rozdílu, zda jde o simulaci absolutní či relativní) uskutečnění zdanitelného plnění, není relevantním důkazem a jeho předložení může vést k formulaci požadavku směřujícího k dokázání hmotně právního úkonu, tj. k důkazu existence zdanitelného plnění“*. Na straně druhé vyplývá z obsáhlé judikatury správních soudů i Ústavního soudu vztahující se právě k otázce rozložení důkazního břemene v daňovém řízení, že důkazní břemeno daňového subjektu není bezbřehé, že správce daně je oprávněn vyzývat daňový subjekt pouze k prokázání toho, co ve vztahu k deklarovaným skutečnostem daňový subjekt sám tvrdí, a že v situaci, kdy daňový subjekt předložil dostatečně přesvědčivé důkazy k prokázání jím uváděných skutečností, je třeba vycházet z toho, že své důkazní břemeno unesl. Jestliže tedy za takového stavu věci správce daně přesto tvrzení daňového subjektu popírá, přechází důkazní břemeno dle § 31 odst. 8 písm. c) daňového řádu na něj a je tedy povinen obstatat takové důkazy, které věrohodnost účetních a jiných dokladů předložených daňovým subjektem vyvracejí (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 3. 2005, čj. 5 Afs 131/2004-90, publikovaný pod č. 599/2005 Sb. NSS nebo rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2007, čj. 5 Afs 129/2006-142, dostupný na internetové adrese www.nssoud.cz).

Krajský soud dospěl ke správnému závěru, že o takový případ se jedná i v uvedené věci. Žalobce k prokázání přijetí předmětných zdanitelných plnění předložil nejen daňové doklady (faktury), které odpovídaly požadavkům § 12 odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty, ale také výdajové pokladní doklady o provedených platbách a odpovídající účetní evidenci. O existenci deklarovaného zboží a jeho použití pro podnikání žalobce svědčí výsledky místního šetření správce daně ze dne 29. 1. 2002, podle něhož část panelů byla použita pro zpevnění plochy parkoviště autobazaru žalobce, část byla v té době volně složena a měla být použita na zpevnění vjezdu. Správce daně ve zprávě z daňové kontroly výslovně konstatoval, že údaje na daňových dokladech souhlasí se stavem zjištěným fyzickou kontrolou předmětného zboží. Těmto důkazům odpovídají i svědecké výpovědi jednatelů obou společností. V těchto výpovědích se podle názoru Nejvyššího správního soudu nevyskytují závažnější rozpory, které by samy o sobě jejich věrohodnost popíraly. Ze svědecké výpovědi jednatele žalobce ze dne 14. 8. 2002 ani z výsledků místního šetření ze dne 17. 7. 2003 nevyplývá, že by dodavatel žalobce

musel dopravu zajišťovat osobně a že by tak tudíž nemohl činit prostřednictvím jiného subjektu, jak vypověděl jednatel společnosti G., s. r. o., dne 2. 2. 2004.

Je tedy třeba přisvědčit názoru krajského soudu, že žalobce unesl důkazní břemeno, které na něj klade § 31 odst. 9 daňového řádu. Pokud tedy správce daně přesto odmítal uznat nárok žalobce na odpočet daně, byl povinen předložit v souladu s § 31 odst. 8 písm. c) daňového řádu důkazy, které by věrohodnost žalobcem předložených dokladů vyvrátily. Správce daně i stěžovatel se v tomto ohledu opíraly v zásadě pouze o zjištění Finančního úřadu v Mimoně, jenž byl správcem daně společnosti G., s. r. o., a u něhož místně příslušný správce daně dožádal provedení úkonů týkajících se tohoto subjektu. Dožádaný správce daně však pouze sdělil výsledky daňového řízení s uvedenou společností, týkající se mimo jiné předmětného zboží, z nichž vyplývá, že společnost G., s. r. o., neprokázala nabytí zboží od touto společností deklarovaných dodavatelů, konkrétně od společností J., s. r. o., a S., s. r. o. Nelze než souhlasit s krajským soudem, že uvedená zjištění v jiném daňovém řízení mohou odůvodňovat určité podezření, které správce daně přiměje obstarat si další důkazy, zejména provést výslechy svědků či místní šetření, při nichž by byla respektována práva žalobce vyplývající z § 16 odst. 4 písm. e) daňového řádu, sama o sobě však nejsou způsobilá vyloučit, že dodavatel žalobce, společnost G., s. r. o. disponovala předmětnými panely a dodala je žalobci tak, jak žalobce deklaroval a dokládal zmiňovanými důkazními prostředky. Přitom, jak vyplývá z výše uvedené judikatury Nejvyššího správního soudu, samotný daňový subjekt není povinen prokazovat, jakým způsobem deklarované zboží nabyl jeho dodavatel, podstatné je, zda předloží dostatečné důkazy k prokázání přijetí zdanitelného plnění od svého dodavatele, tedy od subjektu, který vystavil jím předložený daňový doklad.

Nepodložená a navíc mylná je tedy úvaha správce daně obsažená ve zprávě o daňové kontrole, podle níž mají zjištění dožádaného správce daně prokazovat, že společnost G., s. r. o., nebyla vlastníkem deklarovaného zboží. Jak již bylo řečeno, tato společnost v uvedeném řízení podle závěrů finančních orgánů pouze neunesla důkazní břemeno ve vztahu k přijetí předmětného zboží od dodavatelů, které sama deklarovala. Navíc sám stěžovatel v žalobou napadeném rozhodnutí konstatuje, že podmínkou uplatnění nároku na odpočet daně z přidané hodnoty není vlastnické právo. Podmínkou uskutečnění zdanitelného plnění v rozhodném období skutečně nebylo vlastnické právo dodavatele ke zboží, ale výhradně splnění podmínek uvedených v § 2 odst. 1 písm. a) zákona o dani z přidané hodnoty, tedy dodání zboží, které se uskutečnilo v tuzemsku při podnikání a při němž došlo ke změně vlastnického práva, přičemž žalobce důvodně upozorňoval na to, že k nabytí vlastnictví ke zboží může dle § 446 obchodního zákoníku za stanovených podmínek dojít i při koupi zboží od nevlastníka.

Kromě sdělení dožádaného správce daně odkázal stěžovatel na přípis příslušného státního zástupce Krajského státního zastupitelství Ústí nad Labem-pobočky Liberec ze dne 6. 5. 2004, čj. 4 KZn 683/2003-51, jímž se státní zástupce dotazuje dle § 8 odst. 2 trestního řádu správce daně na některé skutečnosti týkající

se daňových dokladů vystavovaných společností G., s. r. o. Uvedený přípis však obsahuje pouze obecnou informaci, že policejní orgán v té době vedl trestní řízení s jednateli společnosti G., s. r. o. pro trestný čin zkrácení daně, neboť zde bylo podezření, že vystavovali daňové doklady na fiktivní zdanitelná plnění. Tento přípis tedy nemůže být rozhodujícím důkazem pro daňové řízení, naopak státní zástupce v něm žádá o poskytnutí konkrétních informací o výsledcích daňového řízení správce daně.

Nejvyšší správní soud se tedy plně ztotožňuje se závěrem krajského soudu, že žalobou napadené rozhodnutí se neopírá o dostatečné zjištění skutkového stavu. Souhlasit lze i s konstatováním nepřezkoumatelnosti žalobou napadeného rozhodnutí pro nedostatek důvodů, neboť v něm chybí přezkoumatelné zhodnocení provedeného dokazování. Stěžovatel v žalobou napadeném rozhodnutí pouze rekapituluje závěry správce daně a dále konstatuje, že postup správce daně byl v souladu s § 19 odst. 1 a 2 zákona o dani z přidané hodnoty, aniž by svůj závěr přezkoumatelným způsobem zdůvodnil. Jak již bylo řečeno, stěžovatel v této souvislosti pouze obecně odkazuje na sdělení dožádaného správce daně, z něhož obdobně jako místně příslušný správce daně vyvozuje neopodstatněné závěry týkající se vlastnictví předmětného zboží. Následuje opět nepodložené tvrzení, podle něhož se sice předmětné zboží nacházelo na dvoře žalobce, ale žalobce neprokázal jeho dodání společností G., s. r. o. Na podporu tohoto závěru stěžovatel opět toliko obecně odkazuje na zmíněné trestní řízení s jednateli společnosti G., s. r. o., o němž platí výše uvedené. Své závěry stěžovatel několikrát opakuje, aniž by přitom provedené důkazy řádně zhodnotil a bylo tak zřejmé, o co tyto závěry opírá.

Nejvyšší správní soud tedy neshledal kasační stížnost důvodnou, a proto ji v souladu s § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl.

O nákladech řízení Nejvyšší správní soud rozhodl v souladu s § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel neměl ve věci úspěch, žalobce byl naopak v řízení o kasační stížnosti úspěšný, má tedy právo na náhradu nákladů, které v tomto řízení vynaložil. Výše náhrady se tedy sestává z odměny advokáta za dva úkony právní služby ve výši 2000 Kč [§ 7, § 9 odst. 3 písm. f) a § 11 odst. 1 písm. a) a d) vyhlášky č. 177/1996 Sb. za použití přechodného ustanovení čl. II vyhlášky č. 276/2006 Sb., kterou byla novelizována vyhláška č. 177/1996 Sb.] a ze dvou paušálních náhrad hotových výdajů advokáta po 75 Kč (§ 13 odst. 3 vyhlášky č. 177/1996 Sb. za použití uvedeného přechodného ustanovení).

Poučení: Proti tomuto rozsudku nejsou opravné prostředky přípustné.

V Brně 26. října 2007

JUDr. Michal Mazanec
předseda senátu