



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Vojtěcha Šimíčka a soudců Mgr. Radovana Havelce a JUDr. Miluše Doškové v právní věci žalobce **NUEVO ESTILO, s. r. o. „v likvidaci“**, se sídlem Stonava, Veřejné sklady Stonava, U Dolu ČSM - Sever, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Ostravě**, se sídlem Ostrava, Na Jízdárně 3, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 3. 7. 2008, č. j. 22 Ca 340/2007 - 30,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 3. 7. 2008, č. j. 22 Ca 340/2007 - 30, **se zrušuje a věc se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Platebním výměrem na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období 1. čtvrtletí 2005 byla společnosti **NUEVO ESTILO, s. r. o.**, „v likvidaci“ (dále jen „žalobce“) vyměřena daň z přidané hodnoty za 1. čtvrtletí 2005 tak, že u přijatých zdanitelných plnění byly vyloučeny daňové doklady (faktury) za nákup zboží (alkoholu) žalobce od společnosti **Moravia distributor s. r. o.** a u uskutečněných zdanitelných plnění byly vyloučeny daňové doklady za prodej tohoto zboží společností **ALTAMARK s. r. o.** a **CZECH PRO TRADE s. r. o.** Vlastní daňová povinnost vykázaná žalobcem v částce 11 191 Kč byla snížena na částku 9632 Kč. Proti takto vyměřené dani podal žalobce odvolání. Finančním ředitelstvím v Ostravě (dále jen „žalovaný“) bylo jeho odvolání částečně vyhověno a rozhodnutím ze dne 17. 8. 2007 č. j. 12549/06-1302-802470 byla vyměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období 1. čtvrtletí 2005 v částce 891 242 Kč, neboť žalobcem uskutečněná zdanitelná plnění ve prospěch společností **ALTAMARK s. r. o.** a **CZECH PRO TRADE s. r. o.** byla na základě svědeckých výpovědí a předložených listinných důkazních prostředků uznána za prokázanou. Proti rozhodnutí žalovaného brojil žalobce u Krajského soudu v Ostravě žalobou; rozsudkem ze dne 3. 7. 2008, č. j. 22 Ca 340/2007 - 30, krajský soud toto rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

Krajský soud v odůvodnění svého rozsudku především konstatoval, že předmětem sporu je částka základu daně u přijatých zdanitelných plnění a daně na vstupu za nákupy uskutečněné žalobcem od společnosti Moravia distributor s. r. o. Po obsáhlé rekapitulaci provedeného daňového řízení dospěl k názoru, že ze žalovaný opřel své úvahy o neoprávněnosti nároku na odpočet daně z přidané hodnoty na zjištěních, která byla učiněna mimo sféru důkazního břemene žalobce. Dle názoru soudu však nelze v běžném obchodním styku po odběrateli spravedlivě požadovat, aby zjišťoval, zda jeho dodavatel vede své účetnictví řádně. Podstatnou byla v dané věci i skutečnost, že osoba jednající za dodavatele se prokazovala plnou mocí jednatele dodavatele, předkládala faktury, které byly dle obsahu vystaveny dodavatelem a přebírala hotovost představující cenu prodáváného zboží. Daňové orgány se nezaměřily na ty okolnosti rozhodné pro oprávněnost nároku na odpočet daně z přidané hodnoty, které leží ve sféře žalobce a vycházely při závěru o neuznatelnosti nárokováného daňového odpočtu především z vlastního šetření. Žalobce předložil veškeré důkazní prostředky, které po něm lze reálně požadovat, a proto bylo věci daňových orgánů zaměřit se na subjektivní stránku jednání žalobce, tedy prokázat, že žalobce věděl nebo mohl vědět o tom, že dodávky zboží nejsou ve skutečnosti prováděny dodavatelem Moravia distributor s. r. o. Dle názoru krajského soudu byl ze strany daňových orgánů proveden výklad zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o dani z přidané hodnoty“) v rozporu se Šestou směrnicí Rady ze dne 17. května 1977 (č. 77/388/EHS), o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně (dále jen „šestá směrnice“). Dle judikatury Evropského soudního dvora (dále jen „ESD“) ve věcech *Optigen Ltd, Fulcrum Electronics Ltd a Bond House Systems Ltd proti Commissioners of Customs & Excise* (rozsudek ze dne 12. 1. 2006 ve spojených věcech C-354/03, C-355/03, C-484/04) a *Axel Kittel proti Belgickému státu* (rozsudek ze dne 6. 7. 2006 ve spojených věcech C-439/04 a C-440/04) totiž nárok na odpočet daně z přidané hodnoty nemůže být dotčen skutečností, že v řetězci dodávek je jiná předchozí nebo následná transakce zatížena daňovým podvodem, o němž plátce neví nebo nemůže vědět. Každá transakce musí být posuzována sama o sobě a charakter jednotlivých transakcí v řetězci nemůže být měněn předchozími nebo následnými událostmi. Rozhodnutí žalovaného se nevypořádalo se subjektivní stránkou jednání žalobce a muselo proto být pro nepřezkoumatelnost zrušeno.

Proti tomuto rozsudku brojí žalovaný (dále jen „stěžovatel“) včas podanou kasační stížností, opírající se o důvody uvedené v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“).

Stěžovatel uvedl, že se neztotožňuje s právním názorem krajského soudu ohledně aplikace shora zmiňované judikatury ESD na daný případ, neboť posuzované transakce mezi žalobcem a jeho dodavatelem Moravia distributor s. r. o. (dále též „dodavatel“) nevyhodnotil jako absolutně neplatné, ani nedospěl k závěru, že uskutečněná plnění nejsou ekonomickou činností. Posuzoval pouze splnění zákonných podmínek pro uplatnění nároku na daňový odpočet ve smyslu ust. § 73 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty. Rozhodnutí stěžovatele nevycházelo ze zjištění učiněných mimo sféru důkazního břemene žalobce. Žalobce sice prokazoval nárok na odpočet formálně bezvadnými daňovými doklady a dalšími listinnými důkazními prostředky, ovšem v rámci daňového řízení

neprokázal, že plnění uskutečnil a faktury vystavil dodavatel na daňových dokladech uvedený, tedy společnost Moravia distributor s. r. o. Stěžovatel má za to, že s jeho strany byly zjištěny skutečnosti zpochybňující faktickou realizaci zdanitelného plnění a žalobce tyto rozpory žádným způsobem nevyvrátil. Důkazní břemeno stíhající žalobce ve smyslu ust. § 31 odst. 9 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) nelze přenášet s odkazem na ust. § 31 odst. 8 písm. c) daňového řádu na správce daně. Předložení formálně bezvadných dokladů a plné moci neznamená, že by žalobce unesl důkazní břemeno, které ho stíhá.

Žalobce se ke kasační stížnosti nevyjádřil.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v rozsahu podané kasační stížnosti (§ 109 odst. 2, věta před středníkem s. ř. s.) a z důvodů v ní uvedených (§ 109 odst. 3, věta před středníkem s. ř. s.). Ve věci přitom rozhodl bez nařízení jednání za podmínek vyplývajících z ustanovení § 109 odst. 1, věty první s. ř. s.

Kasační stížnost je důvodná.

Mezi stěžovatelem, žalovaným ani krajským soudem neexistují zásadní rozpory ohledně skutkových zjištění, z nichž daňové orgány při svém rozhodování vycházely, rozdílná je však jejich interpretace. Úkolem kasačního soudu není opakovat jednotlivá skutková zjištění, která vzal za prokázaná krajský soud, postačí proto jen velmi stručně zrekapitulovat základní skutková východiska. Dle žalobce došlo v rozhodném zdaňovacím období z jeho strany k přijetí více dodávek zboží (alkoholu) od společnosti Moravia distributor s. r. o. Existenci těchto dodávek, včetně pravdivosti údajů uvedených v příslušných (daňových) dokladech, potvrzuje výpověď zástupce žalobce P. M. i listina označená jako „čestné prohlášení“ a následná výpověď zmocněnce tvrzeného dodavatele M. Š. Z nich se shodně podává, že dodávky byly zajišťovány oběma jmenovanými; ti byli u fyzického převzetí zboží, plateb a předávání příslušných dokladů. Oba též shodně vypověděli, že zboží převáželi (obvykle přímo do skladů odběratelů žalobce – společnosti ALTAMARK s. r. o. a CZECH PRO REAL s. r. o.) blíže neztotožnění řidiči, kteří se, dle potřeby, podíleli i na realizaci praktických úkolů souvisejících s fyzickými dodávkami zboží. O oprávnění M. Š. zastupovat (na základě plné moci) společnost Moravia distributor s. r. o. nejsou pochybnosti; potvrdila ji i výpověď bývalého jednatele J. T. Ten ovšem uvedl, že o existenci dodávaného zboží nemá vědomost, žádné obchody s žalobcem nesjednával a nevystavoval ani s tím související doklady (jak tvrdil M. Š.).

Stručně řečeno, krajský soud z těchto skutkových východisek dovodil, že sice pochybnosti daňových orgánů o existenci deklarovaných zdanitelných plnění (minimálně v konkrétní podobě předestřené žalobcem) nejsou zcela nedůvodné, žalobce však dostal všem svým povinnostem v rámci dokazování (okolnosti přičítané v neprospěch jeho tvrzení ležely mimo sféru jeho vlivu) a současně zůstala opomenuta i subjektivní stránka jednání žalobce (možnost, že se nevědomky stal součástí daňového podvodu). Dovodil-li z toho krajský soud, že právě z důvodu absence hodnotících úvah v otázce, zda žalobce věděl nebo mohl (či měl) vědět, že se účastní dubiozních obchodních transakcí, je rozhodnutí žalovaného nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů, Nejvyšší správní soud s tímto závěrem nesouhlasí.

Není pochyb o tom, že žalobce při uplatňování daňového odpočtu tížilo důkazní břemeno. To znamená, že byl povinen prokázat, že k uskutečnění zdanitelného plnění došlo tak, jak tvrdí. Dokazování v rámci daňového řízení je totiž postaveno na zásadě, že 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 (§ 31 odst. 9 daňového řádu). Přestože 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 daňového řádu), není daňové řízení založeno na zásadě vyšetřovací, ale na prioritní povinnosti daňového subjektu dokazovat vše, co sám tvrdí (k tomu srov. například rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 2. 2005, č. j. 1 Afs 54/2004 - 125, publikovaný pod č. 1022/2007 Sb. NSS). V daném případě správce daně požadoval prokázání existence zdanitelného plnění, o němž žalobce tvrdil, že se uskutečnilo, na němž se měl podílet jako příjemce a které, dle svého tvrzení, také honoroval. Pokud jde o posloupnost důkazní povinnosti, prvotní je na daňovém subjektu – v jejím rámci žalobce předložil (daňové) doklady, čestné prohlášení a plnou moc vystavenou jednatelem pro M. Š. Správce daně, potažmo stěžovatel, nicméně provedenými výsledky svědků (M. Š., J. T.) dostatečně zpochybnili, že tyto doklady jsou dostatečným důkazem přijetí zdanitelného plnění tak, jak je v nich deklarováno. Jak již bylo uvedeno, ve svědeckých výpovědích jednatele dodavatele J. T. a zástupce na základě plné moci M. Š. byly zásadní rozpory. Jediné, v čem se shodli, bylo to, že ze strany jednatele byla udělena plná moc M. Š. Podstatné však je, že skutečnost, že k dodání zboží žalobci došlo tak, jak bylo deklarováno žalobcem předloženými doklady, nebyla těmito výpověďmi prokázána.

Žalobce tedy na straně jedné předložil doklady (zejména faktury, kupní smlouva) o jejichž formálních náležitostech nebylo pochyb a označil důkazy, jejichž provedení svědčilo ve prospěch jím uváděných tvrzení, na straně druhé další důkazy, provedené částečně z iniciativy správce daně, tato tvrzení zpochybňovala. Dle ust. § 73 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty prokazuje plátcem nárok na odpočet daně daňovým dokladem, který byl vystaven plátcem. Není pochybností o tom, že tvrzený dodavatel žalobce je plátcem daně, pochybnosti však panují o faktické stránce deklarovaných obchodních případů, tedy o tom, zda bylo zboží skutečně odebráno od společnosti Moravia distributor s. r. o., a za jakých podmínek. Doklad prokazující nárok na daňový odpočet může být považován za *daňový* doklad dle poslední zmiňované ustanovení pouze tehdy, vystavil-li ho ten, kdo je jako výstavce uveden a není-li rozumných pochyb o faktické existenci obchodní transakce v něm uvedené; tyto otázky však zůstaly v projednávané věci sporné, což ostatně připustil i krajský soud.

Uvádí-li krajský soud, že okolnosti ve svém důsledku zpochybňující tvrzení žalobce ležely mimo jeho možnosti v rámci dokazování a odkazuje-li v této souvislosti na rozpor postupu daňových orgánů s názorem vysloveným v rozsudku zdejšího soudu ze dne 25. 3. 2005, č. j. 5 Afs 131/2004 - 45 (publikovaném pod č. 599/2005 Sb. NSS), ani v tomto ohledu nelze jeho názoru přisvědčit. Nejvyšší správní soud v citovaném rozsudku skutečně vyslovil, že „[ž]alobci nelze vytýkat, že v daňovém řízení neunesl důkazní břemeno ve smyslu § 31 odst. 9 zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ohledně skutečností týkajících se daňové povinnosti jiného daňového subjektu“, šlo však o typově odlišný případ. V intencích zmiňovaného rozsudku skutečně nelze připustit situaci, kdy je po daňovém

subjektu požadováno, aby předložil důkazy o skutečnostech, jichž nebyl účasten; o takovou situaci však v nyní posuzované věci vůbec nešlo. Stěžovatel totiž (zcela v intencích ustanovení § 31 odst. 2 daňového řádu, ukládajícího mu zjistit skutečný stav věci, a to i mimo rámec návrhů daňového subjektu) pouze z vlastní iniciativy provedl některé důkazy (výslech svědka J. T., šetření ekonomických aktivit společnosti Moravia distributor s. r. o., cestou dožádání), které následně (v intencích ustanovení § 2 odst. 3 daňového řádu) vyhodnotil. Daňové orgány tedy nečinily žalobce odpovědným za to, že nepředložil důkazy, které se nacházely mimo jeho disposiční sféru; pouze z vlastní iniciativy doplnily dokazování, v jehož světle žalobcem předkládané důkazní prostředky neosvědčily jako důkazy (§ 31 odst. 4 *in fine* daňového řádu). Takovému postupu pak v principu nelze ničeho vytknout. Jinými slovy - fakt, že výpověď žalobcem navrženého svědka (zplnomocněného zástupce dodavatele) je v rozporu s výpovědí jednatele dodavatele neopravňuje soud k závěru, že skutková zjištění byla učiněna mimo důkazní sféru žalobce.

S ohledem na uvedené skutečnosti lze tedy konstatovat, že důvodem, pro který daňové orgány neuznaly žalobci nárok na odpočet daně z přidané hodnoty, bylo neunesení jeho důkazního břemene, pokud jde o samotnou existenci deklarovaných zdanitelných plnění, a to minimálně v intencích údajů uvedených v předložených dokladech.

Z tohoto pohledu je pak nutno nahlížet i na aplikovatelnost judikatury ESD, o níž se krajský soud argumentačně opřel. Pokud jde o v rozsudku zmiňovaná rozhodnutí ve věcech *Optigen* a *Kittel*, zde je třeba upozornit, že vycházejí z typově rozdílného skutkového stavu věci, než v případě nyní posuzovaném. V obou případech totiž nebylo sporu o tom, že subjekty, jimž daňová správa odpírala nárok na odpočet daně, skutečně přijaly zdanitelná plnění (viz zejména body [12], [21] a [38] až [39] ve věci *Optigen* a body [10], [14] a [52] ve věci *Kittel*). Řešena byla otázka, jaký důsledek, z hlediska daňových povinností, bude mít pro daňový subjekt situace, kdy je řetězec poskytovaných a přijímaných plnění zasažen podvodem, sledujícím krácení fiskálních povinností. V obou případech (obdobně jako v pozdějších věcech, řešících i jiné modality daňových odpočtů – např. rozsudek ve věci C-271/06 *Netto Supermarkt GmbH und Co. OHG*, dostupný na <http://curia.europa.eu>) se ESD postavil jednoznačně na princip daňové neutrality, který brání obecné diferenciaci mezi legálními a protiprávními plněními (srov. např. bod [50] ve věci *Kittel*). Zjednodušeně řečeno – komunitární judikatura zmiňovaná krajským soudem se vyslovila pro daňovou uznatelnost *dodávek zboží realizovaných v rámci samostatné hospodářské činnosti* (srov. body [38] a [39] a [41] až [43] věci *Optigen*), nemohl-li zúčastněný subjekt, ani při rozumné míře obezřetnosti, existenci podvodného jednání odhalit, a to i bez ohledu na případnou vnitrostátní legislativu, prohlašující tyto právní úkony (z hlediska práva soukromého) za neplatné. Je tedy zcela evidentní, že podobnost s nyní projednávanou věcí lze nalézt nejvýše v pochybných okolnostech, za nichž měly být realizovány dodávky alkoholu od společnosti Moravia distributor s. r. o.; zcela odlišná je však situace v základním předpokladu úvah ESD, a sice v nepochybné existenci zdanitelných plnění. Tento předpoklad, jak bylo již opakovaně konstatováno, zde splněn není; jde o typický příklad důkazní nouze daňového subjektu při prokázání samotné existence tvrzených obchodních případů, s příslušnými daňovými konsekvencemi. Krajský soud se proto mylí, pokud s odkazem na tuto judikaturu zavazuje stěžovatele zabývat se subjektivní stránkou jednání žalobce, ve smyslu objasnění, zda si mohl (měl) být vědom možného zatížení svých obchodních vztahů podvodem.

Nejvyšší správní soud z uvedených důvodů naznal, že kasační stížnost je důvodná. Rozsudek krajského soudu proto zrušil z důvodu nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení a věc vrátil Krajskému soudu v Ostravě k dalšímu řízení (§ 110 odst. 1, věta první před středníkem s. ř. s.). Ten bude v dalším řízení vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne krajský soud v novém rozhodnutí ve věci (§ 110 odst. 2, věta první s. ř. s.).

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

V Brně dne 11. listopadu 2009

JUDr. Vojtěch Šimíček
předseda senátu