

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Jana Passera a soudců Mgr. Davida Hipšra a JUDr. Michala Mazance, v právní věci žalobce: **P. Š.**, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Hradci Králové**, se sídlem Horova 17, Hradec Králové, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 28. 1. 2009, čj. 604/09-1300-607698, o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 29. 4. 2010, čj. 31 Ca 19/2009 - 67,

takto:

Rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 29. 4. 2010, čj. 31 Ca 19/2009 - 67 **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

I.

[1] Finanční úřad v Novém Bydžově (dále jen „správce daně“) doměřil žalobci dodatečným platebním výměrem ze dne 29. 9. 2008, čj. 21712/08/230970/8474, daň z přidané hodnoty za 4. čtvrtletí 2003 v částce 812 646 Kč. Správce daně neuznal žalobci nárok na odpočet daně z přidané hodnoty na vstupu, neboť žalobce neprokázal přijetí zdanitelných plnění od společnosti INTOZ Kadaň s. r. o. (dále jen „INTOZ“), která měla

žalobci dodat kovový odpad. Žalovaný zamítl odvolání žalobce rozhodnutím ze dne 28. 1. 2009, čj. 604/09-1300-607698.

II.

[2] Žalobce napadl rozhodnutí žalovaného žalobou u Krajského soudu v Hradci Králové. Namítl, že daňová kontrola za 4. čtvrtletí roku 2003 byla zahájena dne 4. 3. 2005. Předchozí rozhodnutí správce daně i žalovaného byla zrušena rozsudkem Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 21. 7. 2008, čj. 31 Ca 53/2008 - 32. Podle názoru žalobce bylo nové rozhodnutí správce daně i žalovaného vydáno po uplynutí tříleté prekluzivní lhůty. Nesouhlasil s tvrzením žalovaného, že krajský soud v předchozím rozsudku ze dne 21. 7. 2008 přezkoumal část důkazních prostředků. Žalovaný nemůže při hodnocení důkazů vyčlenit důkazy, které již byly soudem hodnoceny a dále hodnotit jen důkazy nové. Je povinen posoudit všechny důkazy ve vzájemné souvislosti. Při hodnocení výpovědi svědka Stanislava Neubera, jednatele společnosti INTOZ, žalovaný nevzal v úvahu prohlášení svědka o dodávkách materiálu v letech 2003 a 2004. Při hodnocení údajných rozporů ve výpovědi svědka rovněž nezohlednil další provedené důkazy, zvláště pak skutečnost, že svědek vypovídal o rozhodných událostech s relativně značným odstupem čtyř let. Žalovaný neosvědčil jako důkaz Rozhodčí nález, protože osoba rozhodce nebyla nestranná a nezávislá, avšak blíže neprokázal podjatost rozhodce. Rozhodčí nález je přitom pro žalovaného závazný ve smyslu § 28 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „daňový řád“). Přijatými fakturami, výdajovými doklady, skladovou evidencí, vydanými fakturami, svědeckými výpověďmi a dalšími důkazními prostředky prokázal přijetí zdanitelného plnění od společnosti INTOZ. Správce daně naproti tomu neprokázal existenci skutečností vyvracejících tvrzení a důkazy předložené žalobcem.

[3] Krajský soud v Hradci Králové rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Uzavřel, že daň z přidané hodnoty byla žalobci vyměřena ve lhůtě podle § 47 daňového řádu, neboť ve smyslu § 41 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“), tato lhůta neběží v době, kdy je věc řešena soudem. V předchozím rozhodnutí krajský soud shledal pochybení žalovaného, pokud nepřihlédl ke svědecké výpovědi Stanislava Neubera a k rozhodčímu nálezu, které mohly mít význam pro posouzení věci. Žalobce předložil daňové doklady, faktury vystavené společností INTOZ, dodací listy, vážní listy a daňovou a účetní evidenci. Navrhl výslechy svědků, které byly realizovány. Svědek Neuber, jednatel společnosti INTOZ, potvrdil dodání zboží. Žalobce tak dostál povinnostem stanoveným v § 31 odst. 9 daňového řádu a důkazní břemeno přešlo na správce daně. Z hodnocení provedených důkazů lze dovodit, že žalovaný nezpochybnil nákup kovového odpadu jako celku, ale vyslovil pochybnosti týkající se druhu, množství a ceny nakoupeného odpadu, a dále pochybnosti týkající se dodavatele tohoto zboží. Podle krajského soudu však nepřesnosti ve výpovědi svědka nečiní výpověď jako celek nevěrohodnou. Žalovaný tak při hodnocení důkazů nepostupoval v souladu s § 31 odst. 8 daňového řádu. Krajský soud konečně s odkazy na judikaturu Nejvyššího správního soudu a Ústavního soudu uzavřel, že žalovaný není vázán rozhodčím nálezem a je oprávněn jej hodnotit v kontextu dalších předložených důkazů.

III.

[4] Rozsudek krajského soudu napadl žalovaný (stěžovatel) kasační stížností z důvodu podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. Nesouhlasil s tím, že ve věci došlo k porušení povinnosti stanovené v § 31 odst. 8 daňového řádu. Žalobce musel prokázat nárok na odpočet daně z přidané hodnoty na vstupu, tedy skutečné přijetí zdanitelného plnění uskutečněného jiným plátcem. Důkazní břemeno nelze s odkazem na § 31 odst. 8 daňového řádu přenést na správce daně, pokud daňový subjekt neprokáže jím tvrzené skutečnosti. V předchozím rozsudku krajského soudu v této věci nebylo porušení § 31 odst. 8 daňového řádu zmiňováno, i když nedošlo k výraznějšímu posunu v oblasti hodnocených důkazů. Důvody, které stěžovatele vedly k neuznání uplatněného nároku na odpočet daně, jsou zřejmé z žalobou napadeného rozhodnutí. Krajský soud podle stěžovatele nekonzistentně pracuje s judikaturou Nejvyššího správního soudu. Soudem uvedená rozhodnutí nelze ve věci aplikovat, neboť důvodem neunesení důkazního břemene v posuzované věci bylo neodstranění pochybnosti správce daně o faktickém přijetí zdanitelného plnění daňovým subjektem. Je zcela legitimní, pokud byly v řízení vysloveny pochybnosti ve vztahu k druhu, množství, ceně kovového odpadu a dodavateli tohoto zboží. Není nemožné, že kovový odpad byl vykoupen od neplátců daně a pomocí faktur společnosti INTOZ došlo k dokladování dané transakce za účelem nároku na odpočet daně. Krajský soud v odůvodnění rozsudku odkázal na vážní listy, které však žalobce předložil v daňovém řízení ke zdaňovacímu období roku 2004 v únoru roku 2009, ačkoli kasační stížností napadené rozhodnutí bylo vydáno již v lednu roku 2009.

IV.

[5] Žalobce se ke kasační stížnosti nevyjádřil.

V.

[6] Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 s. ř. s.). Kasační stížnost je důvodná.

[7] Nejvyšší správní soud přisvědčuje stanovisku krajského soudu v posouzení namítané prekluze práva doměřit daň. V důsledku zahájení daňové kontroly a následného soudního řízení, které vyústilo ve zrušení předchozího dodatečného platebního výměru, marně neuplynula lhůta pro vyměření daně před nabytím právní moci žalobou napadeného rozhodnutí.

[8] Nejvyšší správní soud se v minulosti mnohokrát zabýval vymezením podstatných skutečností, které musí daňový subjekt při uplatnění nároku na odpočet daně z přidané hodnoty v daňovém řízení tvrdit a následně prokazovat. Rovněž je k dispozici judikatura o tom, které skutečnosti prokazuje v řízení daňový subjekt, jakým způsobem je lze prokazovat, v jakém případě přechází důkazní břemeno při prokazování těchto skutečností na správce daně a k tomu, kdy již nelze po daňovém subjektu vyžadovat prokazování dalších okolností, týkajících se dodávek zboží dodavateli daňového subjektu. Základní podmínkou vzniku nároku na přiznání nadměrného odpočtu daně z přidané hodnoty je prokázání přijetí zdanitelného plnění daňovým subjektem, přičemž je nutné, aby toto zdanitelné plnění bylo použito při podnikání či při činnosti, která vykazuje všechny znaky podnikání, kromě toho, že je prováděna podnikatelem. Pro uznání nároku na odpočet nejsou rozhodné formální náležitosti předloženého a řádně zaúčtovaného daňového

dokladu, ale stav faktický, tj. faktické přijetí zdanitelného plnění, které musí být uskutečněno jiným plátcem daně, a faktické použití právě tohoto zdanitelného plnění k dosažení obratu na zdanitelná plnění daňového subjektu. Povinnost tvrzení i břemeno důkazní ohledně existence a výše zdanitelného plnění i ohledně jeho účelu nese daňový subjekt. Proto pokud tento subjekt v daňovém řízení neunese důkazní břemeno, které jej stíhá, z jím tvrzených skutečností se nevychází. Tato okolnost umožňuje správci daně uložit mu povinnost zaplatit daň ve vyšší částce, než by odpovídalo údajům jím uvedeným v daňovém přiznání (shodně např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 4. 2004, čj. 3 Afs 12/2003 - 277, publikovaný pod č. 666/2005 Sb. NSS, a rozsudek ze dne 9. 10. 2007, čj. 9 Afs 81/2007 - 60, který v kasační stížností napadeném rozsudku zmiňuje i krajský soud).

[9] Nelze souhlasit s krajským soudem v hodnocení důkazních prostředků, které byly v daňovém řízení shromážděny a se závěrem, že žalobce v řízení dostál svým povinnostem vyplývajícím z § 31 odst. 9 daňového řádu. Správci daně vznikly pochybnosti o uskutečnění zdanitelného plnění, dodávek kovového odpadu, od dodavatele INTOZ v říjnu, listopadu a prosinci 2003. Proto po zahájení daňové kontroly žádal místně příslušného správce daně dodavatele o ověření uskutečnění těchto zdanitelných plnění. Obdobným způsobem vyzval k součinnosti též správce daně místně příslušné pro žalobcovy odběratele. Žalobce byl opakovaně vyzýván, aby důkazními prostředky doložil svá tvrzení o způsobu dopravy, uskladnění a evidenci zboží. Žalobce rovněž tvrdil, že platby za dodávky činil v hotovosti. Tím chtěl rozptýlit pochybnosti správce daně, týkající se výdajového dokladu ke dni 14. 10. 2003. Podle zjištění správce daně se však měl žalobce dostat do záporného stavu pokladny, který měl trvat až do poloviny listopadu 2003. Rovněž správce daně informoval žalobce, že jednatel dodavatele je nekontaktní a nelze prozatím jeho výslechem ověřit dodání předmětného zboží.

[10] Žalobce v daňovém řízení zastával stanovisko, že správce daně má k dispozici všechny příjmové doklady, ze kterých množství nakoupeného zboží jednoznačně vyplývá. Podle jeho názoru bylo veškeré zboží řádně přijato na sklad a byla za něj uhrazena kupní cena. K zápornému stavu pokladny mohlo dojít tak, že při nákupu zboží použil vlastní peněžní prostředky a šlo o půjčku, o které ani neúčtoval. Následně jej správce daně seznámil s nesouladnými údaji v některých předložených inventárních kartách a s rozdíly oproti správně provedené inventarizaci zásob. Proto nadále trval na předložení takových důkazních prostředků, ze kterých by jednoznačně plynula existence nakoupeného zboží a to, z jakých peněžních prostředků bylo dodávané zboží hrazeno.

[11] Správce daně vydal dne 3. 5. 2007 dodatečný platební výměr a žalovaný zamítl odvolání žalobce. V průběhu odvolacího řízení však byl správcem daně proveden mimo jiné výslech dosud nekontaktního jednatele dodavatele, společnosti INTOZ, Stanislava Neubera. Žalobce rovněž správci daně předložil rozhodčí nález, kterým rozhodce uložil tomuto dodavateli povinnost zaplatit žalobci ve výroku specifikovanou částku. V jeho odůvodnění se uvádí, že k uskutečnění fakturovaného plnění skutečně došlo. Protože však žalovaný v rozhodnutí o odvolání tyto následně provedené důkazy nezohlednil, krajský soud rozhodnutí o odvolání i dodatečný platební výměr zrušil. Poté správce daně vydal v pořadí druhý dodatečný platební výměr a v jeho odůvodnění se věnoval vyhodnocení

svědecké výpovědi Stanislava Neubera a rozhodčímu nálezu. Žalovaný v rozhodnutí o zamítnutí odvolání důvodům správce daně přisvědčil.

[12] Při úvaze o důvodnosti podané žaloby bylo třeba především posoudit, zda se žalobci podařilo v daňovém řízení rozptýlit pochybnosti správce daně v souvislosti s podaným daňovým přiznáním a zda odůvodnění daňových rozhodnutí skýtá bezpečný podklad pro závěr, že se to žalobci nepodařilo. Jak již bylo výše uvedeno, ani formální správnost předložených účetních dokladů sama o sobě neprokazuje, že se zdanitelné plnění rovněž reálně uskutečnilo. Je třeba, aby předloženým účetním dokladům korespondovaly i další v řízení provedené důkazy, svědčící o reálném uskutečnění zdanitelného plnění. V souzené věci však ani předpoklad formálně perfektního účetnictví nebyl naplněn, účetnictví žalobce vykazovalo podstatné nesrovnalosti. O nich byl žalobce dostatečně podrobně vyrozuměn a správce daně žalobci poskytl prostor, aby rozpory odstranil. To se však žalobci nepodařilo.

[13] Krajský soud opřel závěr o nezákonnosti žalobou napadeného rozhodnutí o judikaturu Nejvyššího správního soudu, která však v souvislostech této věci není přiléhavá. V rozhodnutí sp. zn. 5 Afs 131/2004 bylo neprokázané uskutečnění zdanitelného plnění konstatováno po vyjádření třetí osoby, která měla dodávat zboží dodavateli daňového subjektu. Ta uvedla, že neuskutečnila žádné plnění dodavateli, který měl následně plnit daňovému subjektu. Nosným argumentem byl předpoklad, že po daňovém subjektu nelze požadovat prokazování skutečností, které se jej netýkají a které zatěžují jiný daňový subjekt. K takové situaci však v souzené věci nedošlo. Správce daně prováděl dokazování ke zjištění, zda se zdanitelné plnění fakticky uskutečnilo. Proto naprosto logicky vedle tvrzení daňového subjektu směřoval dotazy o podrobnostech plnění též na jeho dodavatele. Správce daně nevyslýchal např. osoby ukrajinské národnosti, o kterých svědek Neuber hovořil jako o svých dodavatelích a nečinil pouze z jejich tvrzení závěr, že se neuskutečnilo ani předmětné zdanitelné plnění. Nešlo proto o zkoumání poměrů třetí, na konkrétním plnění bezprostředně neparticipující osoby, ale o zjišťování podrobností konkrétního zdanitelného plnění přímo u účastníků obchodního vztahu.

[14] Rovněž ve věci projednávané Nejvyšším správním soudem pod sp. zn. 9 Afs 81/2007 vycházel soud z jiných skutkových okolností. Především byly, na rozdíl od nyní projednávané věci, předložené daňové doklady formálně bezvadné. Podstatnou odlišností je rovněž to, že v uvedené věci vznikl problém při ztotožnění dodavatele zboží, i když to dle tvrzení správce daně nebylo důvodem pro neuznání odpočtu. Protože však nevznikly pochybnosti o registraci této osoby k dani z přidané hodnoty a formální doklady uskutečnění zdanitelného plnění jednoznačně svědčily, kladl si soud otázku, které další důkazní prostředky lze po daňovém subjektu v takovém případě požadovat. V souzené věci však obdobná situace nenastala, správci daně vznikly i u formálních dokladů pochybnosti a bylo na daňovém subjektu, aby předložil takové důkazní prostředky, ze kterých bude patrné, že se zdanitelné plnění uskutečnilo a že se vztahuje k dokladům, jimiž je daňový subjekt prokazoval.

[15] Krajský soud na sedmé straně rozsudku konstatoval, že žalobce předložil faktury, dodací listy, vážní listy, daňovou a účetní evidenci. Jestliže svědek Neuber dodání zboží potvrdil, dostál žalobce svým povinnostem a došlo k přenesení důkazního břemene na správce daně. Takový závěr není správný. Především nešlo pouze o to, zda *„výpověď svědka*

jako celek“ či osoba svědka jsou věrohodné či nikoli. Výslech svědka byl zaměřen na zjištění podrobností, za kterých se měly dodávky uskutečňovat. Následně musel soud vyhodnotit, zda konkrétní tvrzení svědka podporují stanovisko žalobce o uskutečnění dodávek kovového odpadu a rovněž to, zda skutečně šlo o dodávky, o kterých žalobce účtoval a uplatnil z nich nárok na daňový odpočet. Tím spíše, pokud se jednalo o kovový odpad, tedy komoditu relativně zaměnitelnou a následně dále zpracovávanou. Krajský soud však v rozsudku pouze konstatoval, že svědek dodání zboží potvrdil. Nezabýval se však podrobně hodnocením jeho výpovědi se zřetelem k tomu, zda svědek uvedl konkrétní okolnosti týkající se dodávek. Nelze přehlédnout, že svědek se vyjadřoval velmi obecně a sám potvrdil, že u 99 % dodávek nebyl fyzicky přítomen. Ve shodě se stanoviskem správce daně považuje soud za podstatné především rozdíly ve výpovědi svědka a žalobce, pokud jde o dopravu kovového materiálu. Svědek uváděl, že žalobce si ve většině případů zboží vozil sám, resp. že dopravu zajišťovali jeho dodavatelé, a žalobce naproti tomu tvrdil, že dopravu zajišťoval dodavatel. Přitom v písemném prohlášení ze dne 15. 6. 2007, které je součástí soudního spisu, svědek uváděl, že v letech 2003 a 2004 byl materiál dodáván firmou INTOZ vlastní dopravou. To vše za situace, kdy dodávky měly probíhat opakovaně a ve značném objemu. Svědek neuvedl základní skutková tvrzení ani pokud jde o vážení a složení dodávek, rovněž nevěděl, kdo mu materiál prodal a kde a kým byl nakládán. Rovněž byly zjištěny odlišnosti, pokud jde o způsob placení dodávek, kdy platbám v hotovosti neodpovídaly údaje v žalobcově účetnictví. Ani relativní časový odstup svědecké výpovědi od doby, kdy měly být dodávky uskutečňovány ani to, že INTOZ měl dodávat více subjektům, nemůže na závěru o zjištěných nesrovnalostech nic změnit.

[16] Krajský soud se v závěru rozsudku zabýval rozhodčím nálezem ze dne 15. 8. 2007. Shrnul dosavadní judikaturu s tím, že tento důkazní prostředek bude třeba hodnotit ve vztahu k dalším důkazním prostředkům, které jsou k dispozici. Protože kasační stížnost námitky k rozhodčímu nálezu neobsahuje, lze pouze připomenout, že se obsahově obdobnou námitkou Nejvyšší správní soud zabýval již v rozsudku ze dne 31. 1. 2011, sp. zn. 8 Afs 39/2010, který se týkal shodných účastníků řízení, a na jehož důvody pro stručnost odkazuje. Krajský soud uváží, zda nálezu plyne, že v rozhodčím řízení byly provedeny v daňovém řízení dosud neprovedené důkazy, které by byly případně využitelné, či jakým způsobem rozhodce učinil závěr o zjištěném skutkovém stavu.

[17] Nejvyšší správní soud ze shora uvedených důvodů zrušil rozsudek krajského soudu (§ 110 odst. 1 s. ř. s.) a věc vrátil tomuto soudu k dalšímu řízení. V něm je krajský soud vázán právním názorem vysloveným ve zrušujícím rozsudku.

[18] O náhradě nákladů řízení o této kasační stížnosti rozhodne krajský soud v novém rozhodnutí (§ 110 odst. 2 s. ř. s.).

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně 6. května 2011

JUDr. Jan Passer
předseda senátu