

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Michala Mazance a soudců Mgr. Davida Hipšra a JUDr. Jana Passera, 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. 12. 2009, čj. 9466/09-1300-601246, o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 17. 6. 2010, čj. 31 Af 43/2010 - 31,

takto:

Rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 17. 6. 2010, čj. 31 Af 43/2010 - 31, **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 dodatečnými platebními výměry ze dne 29.4. 2009 daň z přidané hodnoty ze zdaňovací období květen, červen, červenec, říjen a listopad roku 2004. Správce daně neuznal žalobci nárok na odpočet daně z přidané hodnoty za nákup kovového šrotu od společnosti INTOZ Kadaň s. r. o. (dále jen „INTOZ“), neboť žalobce neprokázal, že skutečně došlo ke zdanitelnému plnění od deklarovaného plátce. Žalovaný odvolání proti dodatečným platebním výměrům zamítl.

II.

[2] Rozhodnutí žalovaného napadl žalobce žalobou u Krajského soudu v Hradci Králové. Namítl, že přijetí zdanitelného plnění prokázal fakturami, inventurním soupisem zboží a skladovými kartami, pokladními doklady o zaplacení zboží, výpovědí jednatele

společnosti INTOZ, tj. dodavatele zboží, a rozhodčím nálezem. Doložil i prodej dodaného zboží třetím osobám a tento prodej řádně zdanil. Dodavatelé i odběratelé zboží jsou reálně existujícími subjekty. Rozhodčí nález o povinnosti společnosti INTOZ zaplatit žalobci pohledávku mj. za plnění, ze kterého je nárokován daňový odpočet, je pro správce daně závazný. Za této situace nelze po žalobci spravedlivě požadovat předložení dalších důkazů. Žalovaný však důkazní prostředky neshledal dostatečnými k prokázání přijetí zdanitelného plnění, aniž by v souladu s § 31 odst. 8 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „daňový řád“), uvedl skutečnosti vyvracející správnost, úplnost, průkaznost a věrohodnost předloženého účetnictví.

[3] Krajský soud v Hradci Králové rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Uzavřel, že žalobce k prokázání přijetí zdanitelného plnění předložil faktury přijaté od společnosti INTOZ, dodací listy, faktury vydané, vážní listy a daňovou a účetní evidenci. Svědek S. N. potvrdil, že společnost INTOZ dodala předmětné zboží žalobci. Žalobce tak dostál svým povinnostem podle § 31 odst. 9 daňového řádu. Důkazní břemeno přešlo na žalovaného, který byl povinen v souladu s § 31 odst. 8 písm. c) daňového řádu zdůvodnit, proč předložené důkazní prostředky neakceptuje. S touto povinností se žalovaný dostatečně nevypořádal. Žalovaný podle krajského soudu nezpochybnil nákup kovového odpadu jako celku, ale vyslovil pochybnosti týkající se druhu, množství, ceny nakoupeného zboží a dále pochybnosti ohledně dodavatele tohoto zboží. Krajský soud dále s odkazem na judikaturu Nejvyššího správního soudu a Ústavního soudu uvedl, že rozhodčím nálezem není žalovaný vázán, nicméně je povinen jej hodnotit jako další důkazní prostředek podle zásad stanovených v § 2 odst. 3 daňového řádu.

III.

[4] Rozsudek krajského soudu napadl žalovaný (stěžovatel) kasační stížností z důvodu podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. Namítl, že faktury vystavené údajným dodavatelem, společností INTOZ, zpochybnil v průběhu daňového řízení. Formální daňový doklad sám o sobě neprokazuje přijetí zdanitelného plnění od deklarovaného plátce. Dodací listy, které zmiňuje krajský soud, nikdy nebyly předloženy. Faktury a vážní listy dokládají dodání zboží žalobcem a nikoli přijetí zdanitelného plnění od jím deklarovaného plátce. Z těchto důvodů nepřešlo důkazní břemeno na stěžovatele. S ohledem na judikaturu Nejvyššího správního soudu nejsou pro uznání nároku na odpočet daně z přidané hodnoty rozhodné jen formální náležitosti daňového dokladu, ale stav faktický, tj. faktické přijetí zdanitelného plnění od jiného plátce. Je nezbytné, aby daňový subjekt prokázal nejen uskutečnění zdanitelného plnění, ale i to, že plnění poskytl plátce uvedený na dokladu.

[5] Stěžovatel nepožadoval po žalobci prokázání skutečností, u nichž povinnost důkazní stíhá jiný subjekt, což je situace, na kterou reagovala krajským soudem citovaná judikatura. Rozpory mezi provedenými důkazy jsou podrobně popsány v žalobou napadeném rozhodnutí. Stěžovatel neuvěřil výpovědi S. N., bývalého jednatele společnosti INTOZ, který vypověděl, že faktury vystavoval podle dodacích listů, které vystavovali jeho dodavatelé, a vážních listů vystavených žalobcem. Tyto podklady však v řízení nebyly předloženy. K platbám svědek uvedl, že probíhaly v hotovosti, přičemž žalobce mu někdy poskytl zálohy na zboží. Žalobce však o uhrazených zálohách neúčtoval. Stěžovatel v žalobou napadeném rozhodnutí uvedl, proč jednotlivé důkazní prostředky neakceptuje a

označil skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost a správnost záznamů v evidenci žalobce. Z napadeného rozsudku krajského soudu pak podle stěžovatele není zřejmý právní názor na hodnocení rozhodčího nálezu.

IV.

[6] Žalobce se ke kasační stížnosti nevyjádřil.

V.

[7] 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.

[8] Krajský soud vedle rozhodování v této věci rovněž přezkoumával rozhodnutí žalovaného, které se týká daně z přidané hodnoty za IV. čtvrtletí roku 2003. Věc je Nejvyšším správním soudem vedena pod sp. zn. 8 Afs 48/2010.V uvedené věci byl předmětem sporu mezi žalobcem a stěžovatelem nárok na odpočet daně z přidané hodnoty vztahující se k tvrzeným dodávkám kovového odpadu od dodavatele INTOZ, a proto obě rozhodnutí krajského soudu obsahují obdobné argumenty.

[9] 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 lze tyto skutečnosti prokazovat, v jakém případě přechází důkazní břemeno na správce daně a rovněž k tomu, kdy již nelze po daňovém subjektu vyžadovat prokazování dalších okolností, týkajících se dodávek zboží. Základní podmínkou vzniku nároku na přiznání odpočtu daně z přidané hodnoty je průkaz přijetí zdanitelného plnění daňovým subjektem, přičemž je dále 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 pouze 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 nese daňový subjekt. Pokud tento subjekt v daňovém řízení neunese důkazní břemeno, z jím tvrzených skutečností se nevychází. Tato okolnost umožňuje správci daně uložit mu povinnost zaplatit daň ve vyšší částce, než by odpovídalo údajům 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, sp. zn. 9 Afs 81/2007, který v kasační stížností napadeném rozsudku zmiňuje i krajský soud).

[10] Žalobce v daňovém řízení zastával stanovisko, že správce daně má k dispozici všechny příjmové doklady, ze kterých jednoznačně vyplývá množství nakoupeného zboží. Podle jeho názoru bylo veškeré zboží řádně přijato na sklad a byla za něj uhrazena kupní cena. Zde je třeba poznamenat, že sám žalobce v daňovém řízení připustil, že vážní lístky

pro rok 2004 předloženy nebyly, protože předložené se týkají nikoli vážení zboží dodávaného dodavatelem INTOZ, ale zboží dodávaného žalobcem jeho odběratelům.

[11] 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. Žalobce byl opakovaně správcem daně dotazován na konkrétní podrobnosti týkající se dodávek kovového odpadu např. na to, jakými vozidly byla zajištěna přeprava zboží. Rovněž měl správci daně sdělit jména řidičů a poznávací značky jejich vozidel. To žalobce odmítl učinit s ohledem na dodací podmínky zboží. Odpovědi na dotazy, zda byly dodací podmínky smluvně upraveny a jak si ověřoval váhu dodaného zboží, si vyhradil k písemnému vyjádření, které však ve stanovené lhůtě nepodal a nevysvětlil tyto skutečnosti ani při následném ústním jednání.

[12] 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 byl konstatován nedostatečný průkaz toho, že zdanitelné plnění bylo uskutečněno 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 jako odběratele směřoval dotazy o podrobnostech plnění též na dodavatele. Správce daně nevyslýchal např. osoby ukrajinské národnosti, o kterých svědek N. hovořil jako o svých dodavatelích a nečinil pouze z jejich tvrzení závěr o tom, že zdanitelné plnění nebylo uskutečněno. Nešlo proto o zkoumání poměrů třetí, na konkrétním plnění bezprostředně neparticipující, osoby, ale o zjišťování podrobností konkrétního zdanitelného plnění přímo u účastníků obchodního vztahu.

[13] Rovněž ve věci projednávané Nejvyšším správním soudem pod sp. zn. 9 Afs 81/2007 vycházel soud z jiných skutkových okolností, byť žalobce z argumentace obsažené v tomto rozsudku vycházel v podané žalobě. Především byly, na rozdíl od nyní projednávané věci, předložené formálně bezvadné daňové doklady. Zde, jak již bylo uvedeno, nebyly předloženy vážní lístky, neboť předložené se nevztahovaly k dodání zboží od dodavatele INTOZ. 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 důvodné 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.

[14] Krajský soud na sedmé straně rozsudku konstatoval, že *„žalobce předložil faktury, dodací listy, vážní listy, daňovou a účetní evidenci. Jestliže svědek N. 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 podrobně hodnocením jeho výpovědi. 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 dopravu zajišťovali jeho dodavatelé, 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. Při svědecké výpovědi však uvedl, že v roce 2004 INTOZ neměl dopravní prostředky pro nákladní dopravu. 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. Vážní lístky, jak již bylo uvedeno, žalobce k těmto dodávkám nepředložil. Rovněž byly zjištěny odlišnosti pokud jde o způsob placení dodávek, kdy platbám v hotovosti neodpovídaly údaje v žalobcově účetnictví. Zjištěné nesrovnalosti nemůže zdůvodnit ani relativní časový odstup svědecké výpovědi od doby, kdy měly být dodávky uskutečňovány.

[15] 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 z nálezu plyne, že v rozhodčím řízení byly provedeny v daňovém řízení dosud neprovedené důkazy, které by byly případně využitelné, či jakým způsobem rozhodce dospěl ke zjištěnému skutkovém stavu.

[16] 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.

[17] O náhradě nákladů řízení o této kasační stížnosti rozhodne krajský soud 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 26. dubna 2011

JUDr. Michal Mazanec
předseda senátu