



**ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Petra Příhody a soudců JUDr. Michala Mazance a Mgr. Jana Passera, ve spojených právních věcech žalobkyně A. spol. s r. o., zast. JUDr. Antonínem Janákem, advokátem se sídlem v Praze 1, Haštalská 27, proti žalovanému Finančnímu ředitelství pro hlavní město Prahu, se sídlem v Praze 1, Štěpánská 28, o kasačních stížnostech žalobkyně proti rozsudkům Městského soudu v Praze ze dne 8. 6. 2004, čj. 11 Ca 274/2003 - 41, ze dne 26. 10. 2004, čj. 8 Ca 258/2003 - 47, ze dne 29. 4. 2005, čj. 7 Ca 274/2003 - 33 a ze dne 17. 6. 2005, čj. 9 Ca 265/2003 - 41,

t a k t o :

Rozsudky Městského soudu v Praze ze dne 8. 6. 2004, čj. 11 Ca 274/2003 - 41, ze dne 26. 10. 2004, čj. 8 Ca 258/2003 - 47, ze dne 29. 4. 2005, čj. 7 Ca 274/2003 - 33 a ze dne 17. 6. 2005, čj. 9 Ca 265/2003 - 41, se zrušují a věci se vracejí tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Podanými kasačními stížnostmi se žalobkyně (dále též „stěžovatelka“) domáhala přezkoumání shora označených rozsudků Městského soudu v Praze, kterými byly zamítnuty její žaloby proti rozhodnutím Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu ze dne 2. 9. 2003, čj. FŘ-8530/13/03, čj. FŘ-4295/13/03, čj. FŘ-8531/13/03 a čj. FŘ-8529/13/03. Těmito rozhodnutími žalovaný zamítl odvolání žalobkyně proti dodatečným platebním výměrům Finančního úřadu na daň z přidané hodnoty, jimiž byla žalobkyně dodatečně vyměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období listopad 2000 ve výši 204 515 Kč, srpen 2000 ve výši 163 962 Kč, prosinec 2000 ve výši 57 072 Kč a říjen 2000 ve výši 76 040 Kč.

Obsah odůvodnění rozsudků městského soudu byl v podstatě shodný. Městský soud se ztotožnil se závěry žalovaného, když neuznal v uvedených zdaňovacích obdobích žalobkyni uplatněný nadměrný odpočet daně z přidané hodnoty. Jednalo se konkrétně o problematiku plnění přijatých žalobkyni od obchodní společnosti M. s. r. o., která měla žalobkyni dodat materiál Orsil, dubové přířezy a dubové řezivo. Dle městského soudu bylo v daňovém řízení učiněno nesporným, že tento materiál společnost M. s. r. o. žalobkyni dodat nemohla, protože jej ani sama nenabyla, neboť její údajný dodavatel neexistuje. Soud proto uzavřel, že přijetí zdanitelného plnění od této společnosti skutečně prokázáno nebylo. Dle jeho názoru daňové orgány neporušily v daňovém řízení ani žádné z ustanovení zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“). Zdůraznil, že důkazní břemeno v daňovém řízení nesl žalobce, který však tuto povinnost nesplnil. Správce daně tak podle něj nepřekročil rámec hodnocení dokazování vymezený ustanovením § 2 odst. 2 a § 3 daňového řádu. Stejně tak neporušil svoji povinnost prokázat existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví dle § 31 odst. 8 písm. c) daňového řádu. Předmětem řízení totiž nebylo posouzení otázky věrohodnosti, správnosti či úplnosti účetnictví, ale otázky, zda fakticky došlo k uskutečnění zdanitelného plnění. Rozhodnutí správce daně o neprovedení žalobkyni navrhovaných důkazů nemělo vliv na věcnou správnost rozhodnutí. Důkazy, které žalobce k prokázání svých tvrzení navrhoval, nemohly vyvrátit závěr, že ke skutečnému přijetí zdanitelného plnění v rozsahu vymezeném doklady fakticky nedošlo. Soud proto seznal postup daňových orgánů zákonným a žaloby zamítl.

Stěžovatelka v kasačních stížnostech uplatnila důvody uvedené v § 103 odst. 1 písm. a) a b) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“).

Neztotožnila se předně se závěrem soudu, že daňové doklady nespĺňují náležitosti dle § 12 zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění platném v rozhodném období (dále jen „zákon o DPH“), a to že doklad může být formálně správný, ovšem je třeba jej také posuzovat z toho hlediska, zdali jej vystavil plátce, který zdanitelné plnění pro jiného plátce uskutečnil. Otázka souladu se skutečností je až otázkou následující, která předem nekvalifikuje doklad jako nesprávný. Dále nesouhlasila se závěrem soudu, že důkazní břemeno leželo plně na žalobkyni a nikoliv na správním orgánu. Stěžovatelka navrhla doplnění dokazování výsledkem svých zaměstnanců, ale tento návrh byl zamítnut. Na jedné straně tedy měla unést důkazní břemeno, na druhé byly odmítnuty její návrhy důkazů. Soud podle ní v této otázce nesprávně posoudil užití, či lépe řečeno neužití, ustanovení § 31 odst. 8 písm. c) zákona o DPH. Žalovaný dále nesprávně posoudil otázku, zda skutečně byl dotčený materiál převzat od společnosti M. s. r. o. Tento závěr odůvodňoval zejména tím, že nebylo prokázáno převzetí zboží touto společností od svých dodavatelů. Žalobkyně je toho názoru, že nemůže být sankcionována za pochybení ve vztahu mezi společností M. s. r. o. a jejími dodavateli, na který žalobkyně nemohla mít vliv. Jedná se o dvě odlišná zdanitelná plnění, která je třeba posuzovat nezávisle. Daňové orgány, ani soud, se tak nezabývaly důsledně tím hlavním, zda došlo ke zdanitelnému plnění mezi žalobkyni a společností M. s. r. o. Žalobkyně v tom směru důkazy předložila, včetně finančních dokladů. Navrhované důkazy směřující např. k prokázání výtěžnosti řeziva měly jako jeden z nepřímých důkazů

potvrdit tvrzení žalobkyně, že zdanitelné plnění na základě předložených faktur a pokladních dokladů přijala od společnosti M. s. r. o. na základě již déle trvající smluvní spolupráce. Městský soud se také dle jejího mínění nevypořádal s její námitkou, že v daňovém řízení byla porušena ustanovení § 2 odst. 2, 3 a 7 a § 31 odst. 2 daňového řádu. Zopakovala, že jednoznačně doložila skutečný obsah právního úkonu a bylo tak na žalovaném, aby doložil a odůvodnil formálně právní zastření tohoto úkonu, pokud podle něj ke zdanitelnému plnění nedošlo. Žádné takové skutečnosti ale neuvedl. Tímto nesprávným právním hodnocením věci došlo k procesní vadě, která měla za následek nesprávné hodnocení věci. Důkazy totiž byly hodnoceny způsobem odporujícím zásadám logického myšlení a uvažování. Jak jinak hodnotit závěr žalovaného i soudu, když žalobkyně má účetnictví v pořádku, daný materiál existuje a byl žalobkyní zpracován, žalobkyně má formálně bezvadný doklad od existujícího plátce M. s. r. o., za dodání zboží zaplatila a přesto ke zdanitelnému plnění nemělo dojít, a to jen proto, že neexistuje prvotní dodavatel zboží. Právě v tom spatřovala žalobkyně nesprávné právní hodnocení věci. Navrhla proto zrušení kasačními stížnostmi napadených rozsudků Městského soudu v Praze a vrácení věci tomuto soudu k dalšímu řízení.

Ke kasačním stížnostem podal žalovaný vyjádření. Doklady předložené v průběhu daňového řízení žalobkyní podle něj neprokázaly přijetí zdanitelného plnění od společnosti M. s. r. o. Z toho důvodu je nebylo možné považovat za bezvadné ve smyslu § 12 zákona o DPH, i když splňovaly všechny náležitosti po formální stránce. Musí být totiž prokázána i věcná správnost těchto náležitostí, což žalobkyně přes výzvy nedoložila. Byla k tomu přitom vázána povinností dle § 31 odst. 9 daňového řádu. Námitka týkající se důkazního břemene dle § 31 odst. 8 písm. c) daňového řádu, nebyla dle žalovaného součástí odvolání ani žaloby. Uvedl k ní, že daňové orgány nezpochybnily vedení účetnictví ani jiných záznamů, ale zpochybnily nárok na odpočet daně z konkrétního dokladu, neměly tedy povinnost podle uvedeného ustanovení postupovat, ale vycházely z porušení zmíněného § 31 odst. 9 daňového řádu. K namítaným neprovedeným důkazům žalovaný uvedl, že navrhované důkazy, tj. znalecký posudek, fyzická kontrola materiálu a výslechy svědků by mohly prokázat pouze skladování a použití předmětného materiálu, ale nikoliv jeho pořízení od společnosti M. s. r. o. Proto nebyly provedeny, přičemž tato skutečnost byla žalobkyni sdělena v rozhodnutích žalovaného. Zdůraznil, že po žalobkyni bylo požadováno, aby prokázala svá tvrzení, tedy přijetí zdanitelného plnění od společnosti M. s. r. o., nikoliv to, aby prokázala přijetí zdanitelného plnění ve prospěch této společnosti od jejích dodavatelů, ani to, zda společnost M. s. r. o. uskutečnila zdanitelné plnění v její prospěch. Při hodnocení důkazů postupoval žalovaný v souladu s § 2 odst. 3 daňového řádu a v odůvodnění svého rozhodnutí popsal, jak který důkaz hodnotil a to i ve vzájemných souvislostech. V průběhu důkazního řízení postupoval finanční úřad v součinnosti s žalobkyní dle § 2 odst. 2 daňového řádu. Co se týče námitek žalobkyně ohledně porušení § 2 odst. 2, 3, 7 a § 31 odst. 2 daňového řádu, odkázal v podrobnostech na svoje vyjádření k žalobám. Dodal, že hodnocení důkazů je v kompetenci správce daně, který ale má povinnost sdělit daňovému subjektu, jakým způsobem důkazy hodnotil, což se v daných případech stalo. Navrhl proto zamítnutí kasačních stížností.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadené rozsudky Městského soudu v Praze v rozsahu důvodů podaných kasačními stížnostmi uplatněných dle § 103 odst. 1 písm. a), b)

s. ř. s. a dospěl k závěru, že kasační stížnosti jsou důvodné. Vycházel při tom z následujících skutečností, úvah a závěrů.

Rozhodující ve věci samé je posouzení právní otázky dle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., tedy jestli stěžovateli vznikl nárok na odpočet daně z přidané hodnoty a zda oprávněnost nároku na odpočet doložil daňovým dokladem a prokázal tak nárok na odpočet daně ve smyslu § 19 zákona o DPH.

Podle ustanovení § 19 odst. 1 zákona o DPH, má plátce nárok na odpočet daně, pokud jím přijatá zdanitelná plnění uskutečněná jiným plátcem použije při podnikání nebo při činnosti vykazující všechny znaky podnikání kromě toho, že je prováděna podnikatelem, pokud tento zákon nestanoví jinak.

Dle odstavce 2 tohoto ustanovení prokazuje plátce 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 (zde § 31 daňového řádu).

Ustanovení § 31 odst. 9 daňového řádu zakotvuje povinnost daňového subjektu prokázat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání, hlášení nebo vyúčtování, nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván.

Prokazování nároku na odpočet daně je prvotně záležitostí dokladovou, současně je však třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním. To znamená, že ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi nemusí být podkladem pro uznání nároku na odpočet daně z přidané hodnoty, není-li prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo tak, jak je v dokladech deklarováno. Daňové řízení je ovládáno zásadou, že každý daňový subjekt má povinnost jednat přiznat daň (břemeno tvrzení) a rovněž i povinnost toto tvrzení prokázat (břemeno důkazní). Důkazní břemeno nastává na straně daňového subjektu tehdy, když správce daně vyjádří relevantní pochybnosti o tvrzení daňového subjektu, ten je pak povinen tvrzené skutečnosti prokázat.

Z obsahu spisu předloženého žalovaným vyplynulo, že správci daně vznikly na základě skutečností zjištěných v průběhu daňového řízení pochybnosti o věrohodnosti některých daňových dokladů, kterými žalobkyně prokazovala přijetí zdanitelného plnění - materiálu Orsil, dubových přířezů a řeziva. Tyto pochybnosti se týkaly především osoby plátce, jež pro žalobkyni měl tato zdanitelná plnění uskutečnit, tedy obchodní společnosti M. s. r. o.

Zákonnou náležitostí daňového dokladu jsou, mimo jiné, údaje identifikující plátce, který uskutečnil zdanitelné plnění (§ 12 odst. 2 písm. a), b) zákona o DPH). V daném případě žalobkyně podle daňových orgánů neprokázala přijetí zdanitelného plnění od plátce, který byl na předmětných fakturách uveden. Proto nebyly tyto faktury

uznány za daňový doklad dle § 12 zákona o DPH, neboť dle správce daně i žalovaného nesplňovaly shora uvedené náležitosti daňového dokladu.

Nejvyšší správní soud nezpochybňuje, že pro uznání nároku na odpočet daně nejsou rozhodné jen formální náležitosti předloženého a řádně zaúčtovaného dokladu, ale také stav faktický, tj. faktické přijetí zdanitelného plnění, které musí být uskutečněno jiným plátcem daně. Jak však bylo již shora uvedeno, důvody správce daně pro zpochybnění formálně správných dokladů musí být relevantní, tedy takový postup správce daně musí logicky vyplývat ze zjištění, která jsou schopna takové pochybnosti důvodně vyvolat. Tak tomu ovšem v dané věci nebylo. Správce daně totiž opřel své pochybnosti, a v důsledku i závěry, že žalobkyně nepřijala zdanitelné plnění od společnosti M. s. r. o. pouze o zjištění, že tato společnost měla dotčený materiál získat od neexistujícího právního subjektu. Tato skutečnost se však dotýká toliko vztahu mezi společnostmi M. s. r. o. a jejím dodavatelem, ať jím byl kdokoliv. Není ovšem důkazem toho, že společnost M. s. r. o. materiál žalobkyni skutečně nedodala. Totéž platí i o zjištěných neshodách ve výpovědích zástupců obou společností ohledně úhrady některých faktur a o zjištěných rozdílech ve fakturách a skladových kartách, týkajících se předmětu a rozsahu plnění. Ani z nich nelze spolehlivě dovodit neexistenci dodávky zboží společností M. s. r. o. žalobkyni. Tvrzení žalovaného, že společnost M. s. r. o. pouze formálně vystavila daňové doklady a žalobkyně že mohla materiál získat od někoho jiného, nebyla ničím prokázána a zůstala tak pouze v rovině domněnek.

Žalobkyně v daňovém řízení předložila doklady o přijetí zdanitelného plnění, tedy faktury, doklady o zaplacení části zboží, skladové karty, doklady o využití dodaného materiálu, tedy podklady, které lze při tomto druhu obchodního vztahu považovat za obvyklé pro prokázání jeho existence. Při běžném obchodním styku nelze po odběrateli spravedlivě požadovat, aby při odběru takového zboží jako v přezkoumávaných věcech (tedy stavebního materiálu) zkoumal, zda je dodavatel skutečně vlastníkem věcí, které jsou předmětem kupní smlouvy, od koho a na základě jakého právního titulu tyto věci nabyt. O těchto skutečnostech žalobkyně jako příjemce zdanitelného plnění žádnou povědomost, a v důsledku toho ani žádné podklady, mít nemohla. Pochybení dodavatele jejího zboží, navíc v jiném obchodně-právním vztahu, proto nemohou jít k její tíži. Pro posouzení otázky přijetí zdanitelného plnění také není rozhodné, kdo zajišťuje dopravu zboží od dodavatele k odběrateli, protože to v mnoha případech bývá zcela jiný právní subjekt.

Nejvyšší správní soud proto dospěl k závěru, že městský soud pochybil, pokud na základě zjištěného skutkového stavu dospěl k závěru, že žalobkyně neunesla důkazní břemeno přijetí zdanitelného plnění od plátce a že tak neprokázala nárok na odpočet daně ve smyslu § 19 zákona o DPH. Ta naopak svým povinností dle § 31 odst. 9 daňového řádu dostala a správci daně se doposud získanými důkazy nepodařilo prokázat, že by k uskutečnění zdanitelného plnění od plátce daně, v tomto případě tedy od společnosti M. s. r. o., nedošlo.

Nejvyšší správní soud proto napadené rozsudky městského soudu podle § 110 odst. 1 s. ř. s. zrušil a věci mu vrátil k dalšímu řízení, v němž je právním názorem vysloveným v tomto rozsudku vázán (odst. 3 téhož ustanovení).

O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne městský soud v novém rozhodnutí (§ 110 odst. 2 s. ř. s.)

Poučení: Proti tomuto rozsudku nejsou opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 29. června 2006

JUDr. Petr Příhoda
předseda senátu