



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Radana Malíka a soudkyň Mgr. Daniely Zemanové a JUDr. Barbary Pořízkové v právní věci stěžovatelky společnosti **C., spol. s r.o. v likvidaci**, zastoupené Mgr. Karlem Hnilicou, advokátem se sídlem Praha 2, Lublaňská 40, za účasti **Finančního ředitelství pro hl. m. Prahu**, se sídlem v Praha 1, Štěpánská 28, v řízení o kasační stížnosti proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 27. 9. 2006, č. j. 5 Ca 30/2005 - 34,

t a k t o :

Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 27. 9. 2006, č. j. 5 Ca 30/2005 - 34, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Včas podanou kasační stížností se stěžovatelka domáhá zrušení shora uvedeného rozsudku městského soudu, kterým byla zamítnuta její žaloba proti rozhodnutí Finančního ředitelství pro hl.m. Prahu (dále též „správní orgán“) ze dne 1. 9. 2004, č. j. FŘ-5114/13/04, jímž bylo zamítnuto odvolání stěžovatelky do rozhodnutí Finančního úřadu pro Prahu 9 (dále též „správce daně“) ze dne 23. 7. 2003, č. j. 196585/03/009513/5649, dodatečného platebního výměru na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období 4. čtvrtletí roku 2000. Městský soud své zamítavé rozhodnutí postavil na stanovisku, že stěžovatelka neprokázala přijetí zdanitelného plnění. Ačkoliv předložila formálně řádné doklady a prokázala existenci zboží, neprokázala, že jí předmětné zboží dodaly společnosti, které faktury vystavily.

Stěžovatelka ve své kasační stížnosti poukazuje na skutečnost, že rozhodnutí městského soudu je nepřezkoumatelné pro vadu uvedenou v ust. § 103 odst. 1 písm. a) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“). Dle jejího názoru bylo převzetí zboží dostatečně prokázáno, stejně jako jeho pohyb v době, kdy s ním disponovala. Platební výměr tak byl vydán v rozporu se skutkovým

stavem, protože předložením příslušných faktur, dokladů o provedení plateb a skladových karet stěžovatelka prokázala existenci zboží, čímž splnila svou povinnost. Zdůraznila, že v daném případě to byl dodavatel, kdo se ocitl v důkazní nouzi, nikoliv ona, a proto tak nebylo možné na ni přenést důkazní břemeno. Stěžovatelka dále odkázala na rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 5 Afs 131/2004 a rovněž rozhodnutí Ústavního soudu sp. zn. IV. ÚS 402/99. Stěžovatelka také poukázala na skutečnost, že rozhodnutí městského soudu je pro jeho nedostatečné odůvodnění nepřezkoumatelné, přičemž navrhla zrušení napadeného rozsudku a vrácení věci zpět k dalšímu řízení.

Správní orgán ve svém vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že správce daně vyloučil z nároku na odpočet daně doklady vystavené jménem společností D. s.r.o., M. Co s.r.o. a C. Ltd. s.r.o., neboť stěžovatelka neprokázala přijetí zdanitelných plnění od uvedených plátců, čímž postupovala v rozporu s ust. § 19 odst. 1 a 2 zákona o dani z přidané hodnoty. Správní orgán dále zdůraznil, že v dané věci nebyla použita právní domněnka, nebylo zpochybněno účetnictví stěžovatelky, proto neměl správce daně důvod postupovat dle ust. § 31 odst. 8 zákona o správě daní a poplatků. Správní orgán nesouhlasí s tvrzením stěžovatelky, že prokázala přijetí zdanitelných plnění, přičemž odkazuje na hodnocení důkazních prostředků provedené v odvolání a zdůrazňuje, že stěžovatelka byla správcem daně k prokázání této skutečnosti opakovaně vyzývána a ne vždy reagovala. Stěžovatelka tak neunesla důkazní břemeno ve věci svého tvrzení, v průběhu řízení nebyla vyzývána k prokázání ničeho, co by sama netvrdila. Rozhodnutí Nejvyššího správního soudu sp. zn. 5 Afs 131/2004 na danou věc nedopadá. S ohledem na výše uvedené navrhl správní orgán zamítnutí kasační stížnosti.

Z obsahu správního spisu, který soudu předložil správní orgán, vyplynuly následující podstatné skutečnosti:

Dne 24. 1. 2001 podala stěžovatelka (dále též „daňový subjekt“) přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období 4. čtvrtletí roku 2000. Protokolem o ústním jednání ze dne 9. 10. 2001, č.j. 205030/01/009933/7220, byla se stěžovatelkou zahájena daňová kontrola na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období 1. až 4. čtvrtletí roku 2000. Výzvou k prokázání rozhodných skutečností dle ust. § 31 odst. 9 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění platném pro projednávanou věc (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“), vyzval správce daně daňový subjekt k prokázání jinými důkazními prostředky než předloženými fakturami, že přijal zdanitelné plnění od dodavatele M. Co s.r.o. a D. s.r.o. a předložil skladovou evidenci. Výzvami ze dne 7. 5. 2002, č. j. 133990/02/009933/7220, a ze dne 28. 1. 2003, č. j. 15865/03/009934/1152, požádal správce daně o totéž pro dodavatele F. E./I., s.r.o., V. s.r.o., e. – i., a C. Ltd. s.r.o. Při ústním jednání dne 28. 1. 2003 daňový subjekt uvedl, že zboží od společnosti D. s.r.o. nakupoval v tržnici velkoobchodní v P., od člověka jménem M., který se mu prokázal výpisem z obchodního rejstříku uvedené společnosti. Shodně odpověděl i na otázky týkající se společnosti C. Ltd. s. r. o. na ústním jednání dne 19. 2. 2003. Při ústním jednání konaném dne 20. 3. 2003 na otázku správce daně, jakými důkazními prostředky může doložit přijetí zdanitelného plnění od společností D. s.r.o., M. Co s.r.o. a C. Ltd. s.r.o., daňový subjekt odpověděl, že obchodoval s panem M. a jeho rodinnými příslušníky, dále že je pan M. cizí státní příslušník a že jeho jméno kromě přezdívký nezná. Ze Zprávy o kontrole daně z přidané hodnoty, č. j. 160627/03/009934/1152, projednané s daňovým subjektem dne 3. 7. 2003, vyplynulo, že daňový subjekt si uplatnil nárok na odpočet, neprokázal ale, že skutečně došlo k přijetí zdanitelného plnění a že přijal zdanitelné plnění od plátce, což dle správce daně nebylo prokázáno ani u subjektů, které faktury vystavily. Daňový subjekt tudíž neprokázal, že by daňové doklady byly vystaveny plátcem, čímž dle správce daně porušil ust. § 19 odst. 2

zákonu o dani z přidané hodnoty, a rovněž i ust. § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků, protože neprokázal skutečnosti, ke kterým byl správcem daně vyzván.

Nejvyšší správní soud přezkoumal na základě kasační stížnosti napadené rozhodnutí městského soudu a dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná.

Podle ust. § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. kasační stížnost lze podat pouze z důvodu tvrzené nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení.

Dle ust. § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. kasační stížnost lze podat pouze z důvodu tvrzené nepřezkoumatelnosti spočívající v nesrozumitelnosti nebo nedostatku důvodů rozhodnutí, popřípadě v jiné vadě řízení před soudem, mohla-li mít taková vada za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé.

Dle ust. § 19 zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění platném pro projednávanou věc (dále jen „zákon o dani z přidané hodnoty“), pokud tento zákon nestanoví jinak, plátce má 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.

Podle odst. 2 cit. ustanovení plátce prokazuje 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.

Podle ust. § 31 odst. 9 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění platném pro projednávanou věc (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“), 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.

Dle odst. 8 cit. ustanovení správce daně prokazuje a) doručení vlastních písemností daňovému subjektu, b) existenci skutečností rozhodných pro užití právní domněnky a nebo právní fikce, c) existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví a jiných povinných evidencí či záznamů, vedených daňovým subjektem, d) existenci skutečností rozhodných pro uplatnění zákonných sankcí.

S ohledem na dopady stížního bodu stěžovatelky namítajícího nepřezkoumatelnost rozsudku městského soudu pro nedostatek důvodů tohoto rozhodnutí je Nejvyšší správní soud nucen se nejprve vypořádat s touto otázkou. V této souvislosti je třeba připomenout, že nepřezkoumatelnost spočívající v nedostatku důvodů rozhodnutí je nutno posuzovat podle toho, zda se napadené rozhodnutí soudu opírá či neopírá o důvody, které umožňují dospět k určitému výroku rozhodnutí. Nejvyšší správní soud v této souvislosti shledal, že z rozsudku městského soudu jsou seznatelné důvody, které tento soud vedly k učinění přijatého závěru o zamítnutí žaloby, a to i s ohledem na skutečnost, že stěžovatelka ve své kasační stížnosti tento stížní bod formulovala zcela obecně. Tato námitka stěžovatelky je tedy nedůvodná.

Stěžovatelka ve své kasační stížnosti dále rozporuje názor městského soudu a správního orgánu spočívající v tvrzení o neunesení důkazního břemene, neboť se domnívá, že v důkazní nouzi se ocitli její dodavatelé, nikoliv ona. Současně dodává, že zcela splnila své povinnosti, prokázala převzetí zboží a jeho pohyb v době, kdy s ním disponovala. Před vlastním zhodnocením této stížní námitky považuje Nejvyšší správní soud za vhodné uvést následující.

Předně je třeba akcentovat, že dle konstrukce důkazního břemene v daňovém řízení má daňový subjekt povinnost prokázat veškeré skutečnosti, které uvedl ve svém daňovém přiznání. V této souvislosti je však nutno upozornit na závěry, ke kterým dospěl Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 13. 4. 2004, č. j. 3 Afs 12/2003 - 277, publikovaném pod č. 666/2005 Sb. NSS, neboť tyto jsou plně aplikovatelné i na souzenou věc. Nejvyšší správní soud tedy zdůrazňuje, že základní podmínkou vzniku nároku na přiznání nadměrného odpočtu daně z přidané hodnoty je prokázání 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 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 neunesl důkazní břemeno, které jej stíhá, znamená to, že se z jím tvrzených skutečností nevychází, přičemž tato okolnost umožňuje správci daně uložit mu povinnost zaplatit daň ve vyšší částce, než by odpovídalo údajům jím uvedeným v daňovém přiznání. Je tak zcela na daňovém subjektu, který se domáhá svého nároku na odpočet daně ve smyslu ust. § 19 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty v jím prokázané výši, aby tento svůj nárok prokázal.

Výše uvedené závěry je však nutno aplikovat v zákonných mezích, neboť jak již Nejvyšší správní soud opakovaně vyslovil (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 3. 2005, č. j. 5 Afs 131/2004 - 45, publikovaný pod č. 599/2005 Sb. NSS), důkazní břemeno nelze pojímat extenzivně a rozšiřovat je na prokázání všech, resp. jakýchkoli, skutečností, tedy i těch, ohledně kterých taková povinnost stíhá zcela jiný subjekt. Ačkoliv tedy byl s ohledem na tvrzení stěžovatelky o přijetí zdanitelného plnění od výše uvedených dodavatelů správce daně oprávněn požadovat prokázání tohoto přijetí, nelze rozsah tohoto dokazování pojímat tak, že by stěžovatelka měla prokazovat skutečnosti zatěžující jiný daňový subjekt, dodavatele, jak tomu bylo v souzené věci.

V předmětné věci totiž stěžovatelka prokázala přijetí zdanitelného plnění (zboží) přijatými fakturami, které, a tato skutečnost je mezi účastníky řízení nesporná, byly formálně bezvadnými daňovými doklady dle příslušných předpisů. K výzvám správce daně k prokázání přijetí zboží ještě i jiným způsobem stěžovatelka doložila skladové karty, záznamní evidenci k dani z přidané hodnoty (dále i DPH), výsledovky dle jednotlivých měsíců, hlavní knihu za rok 2000, inventuru zásob k 31. 12. 1999, 31. 12. 2000 a k 1. 2. 2000, pokladní doklady, výpisy z bankovních účtů, aj. (blíže např. viz Protokol o ústním jednání v daňovém řízení ze dne 9. 10. 2001, č.j. 205030/01/009933/7220, ze dne 21. 12. 2001, č. j. 248045/01/009933/7220, a ze dne 27. 2. 2003, č. j. 54719/03/009934/1152). Rovněž při ústním jednání vedeném u správce daně vyložila způsob, jakým probíhaly obchody s výše zmíněnými dodavateli, jak bylo zboží

předáno, placeno, přepraveno (viz např. Protokol o ústním jednání v daňovém řízení ze dne 14. 1. 2002, č. j. 6585/02/009933/7220, ze dne 28. 1. 2003, č. j. 5370/03/009934/1152, ze dne 19. 2. 2003, č. j. 49614/03/009934/1152, a ze dne 20. 3. 2003, č. j. 73406/03/009934/1152). V průběhu řízení bylo dále rovněž prokázáno, že dodavatelé, přijetí jejichž zboží bylo správcem daně z účetnictví stěžovatelky vyloučeno, byly k datu uskutečnění obchodních transakcí dle výpisu z obchodního rejstříku existujícími subjekty a současně i zaregistrovanými plátcí k DPH. Avšak jak vyplývá z napadeného rozhodnutí správního orgánu, všechny tyto důkazní prostředky nebyly dle názoru správce daně a správního orgánu dostatečné k prokázání přijetí zdanitelného plnění. Nejvyšší správní soud si však v této souvislosti klade otázku, jaké další důkazní prostředky měla stěžovatelka dle požadavků správce daně předložit (když ten ve svých výzvách uváděl vždy obecné označení důkazní prostředek, aniž by konkretizoval jaký), resp. jakými dalšími prostředky vůbec reálně mohla přijetí zdanitelného plnění prokázat. I přes výslovnou deklaraci správního orgánu uvedenou v odůvodnění napadeného rozhodnutí „odvolací orgán ještě poznamenává, že neuznání nároku na odpočet daně nebylo provedeno na základě nekontaktnosti dodavatelů, ale bylo výsledkem důkazního řízení, při kterém odvolatel nepředložil důkazní prostředky, které by prokazovaly přijetí zdanitelných plnění od uvedených společností“, Nejvyšší správní soud konstatuje, že správce daně požadoval po daňovém subjektu prokázání něčeho, co měly ve skutečnosti prokazovat jeho dodavatelé. Jestliže totiž daňový subjekt doložil přijatou fakturou, že zboží koupil, výdajovým dokladem, že ho zaplatil, skladovou evidencí a inventurními seznamy, že zboží skladoval, a následně vydanou fakturou a výpisy z účtu, že toto zboží prodal, přičemž bylo doloženo, že dodavatelé i odběratelé jsou existujícími subjekty, když daňový subjekt navrhl i výsledky svědků a doložil řádně (což rovněž nebylo zpochybněno) vedené účetnictví, dle Nejvyššího správního soudu již není možné na něm spravedlivě požadovat doložení ještě i jiných důkazních prostředků.

Naopak, jestliže chtěl správce daně vyvrátit takto důkazně podložené tvrzení daňového subjektu, měl učinit šetření u jeho dodavatelů s cílem zjistit, zda o předmětu zdanitelného plnění bylo jimi účtováno a zda účetní doklady byly těmito subjekty vystaveny. Protože má-li správce daně pochybnosti o důkazní hodnotě prostředků, jimiž daňový subjekt prokazuje ve smyslu ust. § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků svá tvrzení, přenáší se důkazní břemeno z daňového subjektu na správce daně. Jeho povinností dle § 31 odst. 8 cit. zákona je pak prokázat existenci takových skutečností, které věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví, evidence či jiných záznamů zcela vyvracejí. V předmětném řízení však správce daně ani nerozporoval, že by účetní doklady (přijaté faktury) nebyly vystaveny tím, koho uváděl daňový subjekt. Proto lze uzavřít, že samotná skutečnost, že dodavatelé (tj. osoby odlišné od stěžovatelky) nesplnily své zákonné povinnosti a jsou nekontaktní, nemůže být důvodem pro neunesení důkazního břemene stěžovatelkou, neboť prokazovat, že se nejednalo o simulované dodání zboží, měly v tomto stupni řízení dodavatelé, nikoliv stěžovatelka.

V této souvislosti Nejvyšší správní soud zdůrazňuje, že i zákon o dani z přidané hodnoty, jehož výklad je klíčovým pro posouzení předmětné kasační stížnosti, je nutno s ohledem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 9. 2005, č. j. 2 Afs 92/2005 - 45, publikovaný pod č. 741/2006 Sb. NSS, vykládat konformně se Šestou směrnicí Rady ze dne 17. května 1977, o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně (77/388/EHS) (dále jen „Šestá směrnice“). To tedy znamená, že jako k výkladové pomůcce je nutno přihlídnout i k rozsudkům Soudního dvora Evropských společenství,

keré se zabývají výkladem Šesté směrnice a jsou obecné pro podstatu DPH jako daně. Konkrétně se jedná o rozsudek Soudního dvora ze dne 12. 1. 2006, Optigen Ltd., ve spojených věcech C-354/03, C-355/03 a C-484/03, a následně pak rozsudek Soudního dvora ze dne 6. 7. 2006, Kittel, ve spojených věcech C-439/04 a C-440/04. Soudní dvůr vyslovil, že nárok na odpočet DPH 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 další transakce musí být posuzována sama o sobě a charakter jednotlivých transakcí v řetězci nemůže být změněn předchozími nebo následnými událostmi. Ačkoliv se v dané věci jednalo o skutkově odlišný případ, jsou výše uvedená rozhodnutí klíčová i pro danou věc, neboť z nich lze zcela jednoznačně dovodit rozsah důkazního břemene ležící na daňovém subjektu v rámci daně z přidané hodnoty (k otázce rozložení důkazního břemene při prokazování zdanitelného plnění se blíže vyslovil i náleží Ústavního soudu ze dne 15. 5. 2001, sp. zn. IV. ÚS 402/99, www.judikatura.cz).

Proto za dané skutkové situace, která byla výše záměrně podrobně rozebrána, nemůže obstát ani rozhodnutí městského soudu, ve kterém tento nesprávně uvedl, že stěžovatelka nepředložila jiné důkazy než faktury a skladové karty. Naopak je více než zřejmé, že stěžovatelka svou procesní aktivitou důkazní břemeno v daňovém řízení unesla, když to byl naopak správce daně a následně i správní orgán, který neunesl důkazní břemeno ohledně skutečností, které by vyvrátily tvrzení stěžovatelky. Nejvyšší správní soud tak uzavírá, že Městský soud v Praze se s předmětnou věcí nevypořádal řádně, neboť nezohlednil rozložení důkazního břemene v daňovém řízení a možnosti jednotlivých účastníků obchodních vztahů prokazovat uskutečnění uzavření smlouvy o dodávce zboží.

Vzhledem k okolnosti, že rozsudek Městského soudu v Praze trpí nezákonností spočívající v nesprávném posouzení právní otázky, je kasační stížnost stěžovatelky důvodná. Nejvyšší správní soud proto napadené rozhodnutí městského soudu dle ust. § 110 odst. 1 s. ř. s. zrušil bez jednání postupem dle § 109 odst. 1 citovaného zákona a věc vrátil tomuto soudu k dalšímu řízení. V něm je Městský soud v Praze vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem v tomto rozsudku (ust. § 110 odst. 3 s. ř. s.).

O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne Městský soud v Praze 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 dne 9. října 2007

JUDr. Radan Malík
předseda senátu