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: **JUDr. M. P.**, zastoupeného Mgr. Zbyňkem Čermákem, advokátem v Hradci Králové, Pardubická 298, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Hradci Králové**, Horova 17, Hradec Králové, proti rozhodnutím žalovaného ze dne 17. 3. 2003, čj. 3560/130/2002-Do, čj. 3561/130/2002-Do a čj. 1686/130/2002-Do, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 27. 1. 2011, čj. 31 Af 84/2010-107,

takto:

Rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 27. 1. 2011, čj. 31 Af 84/2010 - 107, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

[1] Žalovaný rozhodnutím ze dne 17. 3. 2003, čj. 3560/130/2002-Do, zamítl odvolání žalobce proti rozhodnutí Finančního úřadu v Trutnově ze dne 19. 6. 2000, čj. 52063/00/268910/7561, kterým správce daně žalobci dodatečně vyměřil daň z přidané hodnoty za zdaňovací období leden, únor, květen, červen a srpen roku 1995. Žalovaný dospěl k závěru, že žalobce neprokázal, že přijatá zdanitelné plnění (oděvy) byla použita k dosažení obratu, a správce daně proto oprávněně neuznal nárok žalobce na odpočet daně. Faktury vystavené pro odběratele, jednotné celní deklarace, mezinárodní nákladní list a faktura za přepravu zboží nemohly sloužit jako důkazní prostředky dokazující plnění uskutečněná pro společnost PVKP-GELIOS. Tato společnost zboží neobdržela, což vyplynulo ze sdělení Státní celní služby Ukrajiny. Stejně tak nemohl jako důkaz sloužit kontrakt č. KO/001 08.01.1995 a pokladní doklady.

[2] Rozhodnutím ze dne 17. 3. 2003, čj. 3561/130/2002-Do, žalovaný zamítl odvolání žalobce proti rozhodnutí Finančního úřadu v Trutnově ze dne 19. 6. 2000, čj. 52085/00/268910/7561, kterým správce daně žalobci dodatečně vyměřil daň z přidané hodnoty za zdaňovací období

duben, květen, srpen, září, říjen, prosinec roku 1996. Žalovaný dospěl k závěru, že žalobce neprokázal, že přijatá zdanitelná plnění (vany, obuv, kompresory) byla použita k dosažení obratu, a správce daně proto oprávněně neuznal nárok žalobce na odpočet daně. Faktury vystavené pro odběratele, společnost GUYLINE se sídlem v Belgii, jednotné celní deklarace, mezinárodní nákladní list a faktura za přepravu zboží nemohly sloužit jako důkazní prostředky dokazující plnění uskutečněná pro společnost GUYLINE. Belgická celní správa zjistila, že uvedené zboží uvedená společnost nikdy neobdržela, protože s Českou republikou nikdy žádné styky neměla a se zbožím uvedeného druhu neobchodovala.

[3] Rozhodnutím ze dne 17. 3. 2003, čj. 1686/130/2002-Do, zamítl žalovaný odvolání žalobce proti rozhodnutím Finančního úřadu v Trutnově ze dne 8. 6. 2000, čj. 50213/00/268910/7561, čj. 50219/00/268910/7561 a čj. 50222/00/268910/7561, kterými správce daně vyměřil žalobci daň z přidané hodnoty za zdaňovací období květen 1997, nadměrný odpočet za zdaňovací období červen 1997 a daň z přidané hodnoty za červenec 1997. Šlo o obchodní kontakty se společností MIRIOTY TRADING Co. LTD se sídlem na Kypru. V tomto případě dospěl žalovaný k závěru, že nebylo prokázáno ani přijetí zboží (mikroprocesorů) od dodavatele žalobce a tím spíše nebyl prokázán jejich následný vývoz na Kypr a jejich úhrada.

[4] Rozhodnutí žalovaného napadl žalobce žalobou u Krajského soudu v Hradci Králové. Krajský soud usnesením ze dne 30. 1. 2004, čj. 31 Ca 121/2003 - 23, spojil výše uvedené věci ke společnému projednání. Současně žaloby odmítl pro opožděnost a rozhodl o náhradě nákladů řízení. Ke kasační stížnosti žalobce Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 16. 7. 2008, čj. 8 Afs 41/2008 - 50, usnesení krajského soudu ve výrocích o odmítnutí žaloby a o nákladech řízení zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[5] V dalším řízení krajský soud rozsudky ze dne 26. 2. 2009, čj. 31 Ca 214/2008 - 24, čj. 31 Ca 215/2008 - 25 a čj. 31 Ca 161/2008 - 62, žaloby zamítl a žádnému z účastníků nepřiznal právo na náhradu nákladů řízení. Spornou otázkou v posuzované věci bylo, zda žalobce přijatá zdanitelná plnění použil k dosažení obratu za svá zdanitelná plnění. Krajský soud uzavřel, že důkazní síla předložených důkazních prostředků nemůže svědčit ve prospěch žalobcova tvrzení, že splnil podmínky oprávněnosti nároku na odpočet daně. Daňový subjekt musí prokázat, že byly splněny podmínky, za nichž lze odpočet uplatnit a má povinnost vyvrátit pochybnosti správce daně. Žalobce byl ke splnění této povinnosti správcem daně vyzván, důkazní břemeno však neunesl. Správce daně provedl šetření prostřednictvím Ministerstva financí - Generálního ředitelství cel a získal stanovisko Státní celní služby Ukrajiny, z něhož vyplynulo, že ukrajinská společnost PKVP-GELIOS neobdržela předmětné zboží, jež jí mělo být žalobcem dodáno. Správce daně rovněž získal písemné stanovisko Inspekce a vyšetřování celnic a akcízů v Gand, podle kterého společnost GUYLINE neměla nikdy obchodní styky s ČR, nikdy neprodávala vany, obuv a kompresory a jméno žalobce bylo zástupci této společnosti neznámé. Konečně pokud jde o dodávku na Kypr, upozornil soud na písemné stanovisko Vrchního vyšetřovatele ředitelství cel na Kypru, podle kterého byl žalobce podílníkem a ředitelem společnosti MIRIOTY TRADING Co LTD. Proto vyjádřil pochybnosti, pokud měl žalobce získávat informace o uvedené společnosti na internetu a nedokázal blíže identifikovat zaměstnankyni, která s ním za tuto společnost jednala. Jestliže tedy žalobce předloženými důkazy podporoval svá tvrzení, že zboží měly převzít zmíněné společnosti a správce daně předložil důkazy, které tato tvrzení popírají, nelze než konstatovat, že žalobce neprokázal, že se plnění uskutečnilo. Důkazní povinnosti žalobce nekončí předložením celních dokladů o převezení zboží přes hranice a o předání dopravci. Daňový subjekt musí prokázat, že zdanitelné plnění použil k dosažení obratu za svá zdanitelná plnění, což neučinil.

[6] Ke kasačním stížnostem žalobce Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 12. 5. 2010, čj. 8 Afs 42/2009 - 71, rozsudky krajského soudu zrušil a věci mu vrátil k dalšímu řízení. Vyhověl procesním námitkám, které se týkaly výzvy podle ustanovení § 51 odst. 1 s. ř. s. a výzvy k případnému uplatnění námitek proti osobám soudců podle ustanovení § 8 odst. 5 s. ř. s. Důvodnými rovněž shledal námitky o spojení věci ke společnému projednání a následném vydání tří samostatných rozsudků za situace, kdy žalobce podal k soudu jednu žalobu a krajský soud rozhodl o spojení věcí ke společnému projednání. Nejvyšší správní soud rovněž zaujal stanovisko k otázce případné prekluze práv na doměření daně a dospěl k závěru, že tato práva nejsou dosud prekludována.

[7] Dne 20. 1. 2011 se konalo u krajského soudu ústní jednání. Žalobce namítl, že mu shromážděné důkazy nebyly předloženy ke shlédnutí, a to včetně informací ze zahraničí. Nemohl se k nim vyjádřit a případně namítat nezákonnost jejich získání. Pokud jde o daň na vstupu, tvrdil, že zboží nakoupil od uvedených společností, o čemž předložil řádné důkazy. Odkázal na rozsudek v trestní věci, jímž byl zproštěn obžaloby. Pokud jde o daň na výstupu, splnil všechny své zákonné povinnosti a vývoz doložil celními deklaracemi. Rovněž považuje za nesprávné, že nebyl přítomen šetření celních orgánů v zahraničí.

[8] Rozsudkem ze dne 27. 1. 2011, čj. 31 Af 84/2010 - 107, krajský soud žaloby zamítl a žádnému z účastníků nepřiznal právo na náhradu nákladů řízení. Podrobně zrekapituloval dosavadní průběh daňového i soudního řízení. Námitky, jež byly předmětem kasačního řízení i námitky vznesené ústně při ústním jednání nelze hodnotit jako námitky nové, ale jako doplnění a rozvedení námitek vyslovených již v podané žalobě. Krajský soud se zabýval tím, zda žalobce při pořizování nových důkazních prostředků dbal procesních práv žalobce. V případě stanoviska Státní celní služby Ukrajiny, Inspekce a vyšetřování celnic a akcízů v Gand a Vrchního vyšetřovatele ředitelství cel na Kypru šlo o listinné důkazy, které jsou součástí spisu a jsou zmiňovány a podrobně rozebírány ve zprávě o daňové kontrole. Žalobce dosud neměl proti způsobu jejich pořízení ani proti jejich obsahu žádné námitky. Žalobce se rovněž nemohl zúčastnit při pořizování těchto důkazních prostředků v zahraničí. Jednalo se pouze o šetření a nikoli o postup, který by mohl žalobce aktivně ovlivňovat. Žalobce rovněž neuváděl, že by mohlo existovat podezření o nepravdivosti listinných důkazů a rovněž netvrdil, že by místní šetření bylo ve skutečnosti výslechem svědků. Za stěžejní důkaz nelze považovat celní prohlášení, a to navzdory tomu, že o jeho pravosti a pravdivosti není pochyb a přesto, že jej za daňový doklad označuje i zákon o dani z přidané hodnoty. Ustanovení § 45 zákona č. 588/1992 Sb. o dani z přidané hodnoty (dále též „zákon o DPH“) upravuje postup při vývozu do zahraničí a týká se osvobození od povinnosti platit daň na výstupu. Zákon o DPH striktně rozlišuje mezi vykazováním daně na vstupu a na výstupu. Pro uplatnění nadměrného odpočtu musí být současně splněny dvě podmínky. Plátce daně musí přijmout zdanitelné plnění uskutečněné jiným plátcem a rovněž musí být přijaté plnění plátcem použito k dosažení obratu na vlastní zdanitelné plnění. Krajský soud dospěl ve shodě s žalovaným k závěru, že žalobce v pořadí druhou podmínku nesplnil. Nepředložil dostatečné důkazní prostředky, které by nesporně prokazovaly, že vývoz zboží byl uskutečněn pro konkrétního zahraničního odběratele.

[9] Proti rozsudku krajského soudu podal žalobce (stěžovatel) včasnou kasační stížnost z důvodů dle § 103 odst. 1 písm. a), b), d) s. ř. s. Namítl, že právní posouzení listinných důkazů bylo třeba posoudit podle právních předpisů, a to v jejich znění účinném v přezkoumávaných zdaňovacích obdobích. Z rozsudku krajského soudu to musí být zřejmé.

[10] Krajský soud podle stěžovatele nesprávně zaměřil svoji pozornost pouze ke splnění podmínky použití přijatého plnění k dosažení obratu za vlastní zdanitelné plnění, tedy k uskutečnění vývozu do zahraničí. Při právním hodnocení výše uvedených listin

se v odůvodnění rozsudku objevují závažné rozpory, pro které je třeba rozsudek považovat za nepřezkoumatelný. Stěžovatel v rozsudku krajského soudu postrádá hodnocení jednotlivých důkazních prostředků. Krajský soud nehodnotil listiny z hlediska jejich pravosti, pravomoci orgánů, které je vydaly, jejich zaúčtování a zejména z hlediska, zda prokazují vývoz zboží, jemuž předcházelo celní řízení. Pouhé sdělení zahraniční osoby, bez provedení jakékoliv daňové kontroly ze strany příslušných zahraničních orgánů, neprokazuje, že by zboží zahraniční odběratelé nepřevzali, neboť nebyly zpochybněny listinné důkazy předložené žalobcem. Stanovisko stěžovatele podporuje i jeho účetnictví, a rovněž vyplývá z faktur, příjmových dokladů za platby v hotovosti, jednotných celních deklarací, mezinárodních nákladních listů, faktur za přepravu zboží, peněžních deníků, knih pohledávek a závazků, stavu skladu a seznamů daňové evidence. Stěžovatel je proto přesvědčen, že podmínky pro nárok na odpočet daně řádně doložil.

[11] Při vývozu do zahraničí je specifickým daňovým dokladem písemné celní prohlášení, jehož forma, obsah a náležitosti jsou stanoveny celními předpisy. Pokud by zákonodárce předpokládal jiný způsob prokazování vývozu zboží do zahraničí, pak by to uvedl v zákoně. Pokud zboží kontroloval a vývoz zboží ověřoval příslušný celní orgán, nelze jeho rozhodnutí následně zpochybňovat bez toho, že by byl prokázán opak.

[12] Stěžovatel namítl, že souběžně s daňovým řízením probíhalo též trestní řízení pro totožné skutkové jednání. Stěžovatel byl rozsudkem trestního soudu ze dne 26. 8. 2008 zproštěn obžaloby, neboť nebylo prokázáno, že se stal skutek, za který byl stíhán. Soud v trestní věci deklaroval, že žalobce všechny doklady o uskutečněných vývozech do zahraničí doložil, rovněž svědek Ing. S. jednání žalobce potvrdil, včetně uzavření kontraktu a prodeje zboží žalobci. Soud v trestní věci nepotvrdil, že by se jednalo o fiktivní doklady. Souvislost s trestním řízením stěžovatel namítal již v předchozí kasační stížnosti, důkaz v tomto ohledu však nebyl proveden a krajský soud se s tímto aspektem věci v odůvodnění napadeného rozsudku nevypořádal.

[13] Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (ustanovení § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s.). Kasační stížnost je důvodná.

[14] Důvodnou musel Nejvyšší správní soud shledat kasační námitku, která se týká zprošťujícího rozsudku v trestní věci. Stěžovatel již v kasační stížnosti proti předchozímu rozsudku krajského soudu namítl, že z trestního řízení má vyplývat, že řádně obchodoval s ing. S., že od něj zboží řádně zakoupil a byla tak splněna v pořadí první podmínka pro uznání nároku na odpočet – nákup zboží a uplatnění daně na vstupu. Rovněž při ústním jednání u krajského soudu dne 20. 1. 2011 odkazoval zástupce stěžovatele na trestní řízení, které bylo završeno zprošťujícím rozsudkem krajského soudu ze dne 26. 8. 2008, čj. 9 T 11/2004-1231.

[15] Krajský soud však namítanou souvislost s trestním řízením ponechal zcela stranou, odůvodnění rozsudku žádné stanovisko k tvrzení stěžovatele v tomto ohledu neobsahuje. Krajský soud v rámci rekapitulační části odůvodnění rozsudku konstatoval, že stěžovatel tyto námitky při ústním jednání uplatnil. Přesto na ně nereagoval. Jeho rozsudek je proto v této části nepřezkoumatelný. Stěžovatel nemohl tuto námitku uplatnit již v podané žalobě, neboť trestní řízení proběhlo až po podání žaloby. Stěžovatel nejprve v předchozí kasační stížnosti argumentoval trestním řízením především ke splnění první podmínky pro nárok na odpočet daně, zatímco krajský soud zaměřil svoji pozornost na splnění podmínky použití plnění na dosažení obratu za svá zdanitelná plnění. Ani proto však nemohl krajský soud tuto souvislost v odůvodnění rozsudku zcela pominout. V následné kasační stížnosti stěžovatel výsledky

trestního řízení interpretuje tak, že nebyla potvrzena fiktivnost dokladů a pokračuje vlastním tvrzením, že všechny doklady byly v pořádku.

[16] V dalším řízení bude proto především třeba, aby stěžovatel jednoznačně sdělil, která jeho tvrzení podle něj vyplývají z trestního řízení a ze zprošťujícího rozsudku. Současně je třeba, aby kopii rozsudku krajskému soudu předložil, aby se s ním soud mohl seznámit. V tuto chvíli nelze předjímat, co z něj bude zjištěno. Krajský soud bude muset posoudit, zda a jaké důsledky má pro daňové řízení případné zproštění obžaloby v trestní věci. Obecně lze konstatovat, že daňové řízení na straně jedné a trestní řízení na straně druhé vykazují podstatné odlišnosti. Nelze obecně tvrdit, že ten, kdo byl zproštěn obžaloby ze spáchání trestného činu (dosud není přesně zřejmé, za spáchání jakého trestného činu byl stěžovatel obžalován), má bez dalšího nárok na to, aby mu bylo vyhověno v daňovém řízení a byl mu uznán (v tomto případě) nárok na odpočet daně. Podmínky pro uplatnění odpočtu daně z přidané hodnoty a okolnosti vedoucí k závěru o spáchání trestného činu mohou být rozdílné a zproštění obžaloby v trestní věci automaticky nepředjímá úspěch i v daňovém řízení. Pokud však stěžovatel v průběhu řízení tyto okolnosti namítá, je třeba se s nimi nejprve podrobně seznámit a následně je v soudním rozhodnutí řádně odůvodnit.

[17] Stěžovatel namítal nepřezkoumatelnost rozsudku krajského soudu i při hodnocení jednotných celních deklarací, které stěžovatel předložil v daňovém řízení. Tato námitka důvodná není. Krajský soud v odůvodnění rozsudku uvedl: *„při posuzování práva na uplatnění nadměrného odpočtu nelze v žádném případě považovat za stěžejní důkaz celní prohlášení, a to navzdory tomu, že o jeho pravosti a pravdivosti není pochyb a navzdory tomu, že jej za daňový doklad označuje i ustanovení § 45 odst. 3 zákona o DPH“.* Stěžovateli je třeba vytknout, že citovanou pasáž neuvádí v celkovém kontextu odůvodnění rozsudku. Pokud by odůvodnění obsahovalo k této námitce pouze výše citovanou pasáž, byla by namístě otázka, proč krajský soud nepřikládá JCD důkazní relevanci, pokud současně tvrdí, že nemá pochybnost o její pravosti a pravdivosti. Celé hodnocení této námitky krajským soudem je však obsaženo na straně 12 a 13 rozsudku. Krajský soud klade důraz na to, že § 45 zákona o DPH se týká postupu při vývozu do zahraničí a nikoli prokazování nároku na nadměrný odpočet. Z rozsudku lze zjistit, že i když krajský soud nezpochybňuje údaje na JCD, přesto to podle jeho názoru vzhledem k důkazní situaci nepostačuje ke splnění podmínek pro uznání nadměrného odpočtu. Jeho rozhodnutí proto není v této části nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů.

[18] Stěžovatel tvrdil, že prokázal v souladu s ustanovením § 45 odst. 3 zákona o DPH vývoz zboží předložením tiskopisů JCD. V rámci řízení nebylo prokázáno, že by předmětné zboží nebylo vyvezeno a odkázal též na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 10. 2006, čj. 1 Afs 77/2004 - 55. V uvedeném rozsudku však Nejvyšší správní soud zrušil rozhodnutí krajského soudu pro nedostatky v odůvodnění, nikoli proto, že by zaujal závazný právní názor, který v tomto řízení zastává stěžovatel, byť skutkové okolnosti byly v mnohém obdobné (předložení formálně úplných dokladů o vývozu zboží na straně jedné a stanovisko státních orgánů země tvrzeného dovozu na straně druhé). Nejvyšší správní soud se v uvedené věci nezabýval námitkou, že proclení zboží a jeho vývoz z ČR prokazují zejména JCD. Nevyslovil závazný právní názor k „*posouzení tiskopisu JCD z hlediska uplatnění odpočtu DPH*“, ale naopak prozatím tuto otázku vrátil k posouzení krajskému soudu. Nelze proto ve zmiňovaném rozhodnutí hledat oporu pro důvodnost stížní námitky v této věci.

[19] Stěžovateli je třeba přisvědčit, že vývoz zboží se prokazuje pomocí JCD. Tomu koresponduje ustanovení § 45 odst. 3 zákona o DPH účinné v letech 1995 - 1997, podle kterého je daňovým dokladem při vývozu zboží písemné celní prohlášení, s výjimkou celního prohlášení na propuštění zboží do režimu tranzitu. Skutečnost, že daňovým dokladem je v těchto případech

celní prohlášení, však nelze interpretovat tak, že vždy, když je JCD k dispozici, lze rezignovat na řádné zjištění skutečného skutkového stavu. Účelem uvedeného ustanovení bylo vyjádřit, který důkazní prostředek zpravidla slouží k prokázání vývozu zboží. Nestanoví však presumpci prokázání této skutečnosti předložením právě zákonem zmiňovaného důkazního prostředku. Nelze tedy argumentovat opačně a tvrdit, že když je k dispozici JCD, je tím bez dalšího prokázán vývoz zboží. Je vhodné připomenout, že ustanovení § 115 zákona č. 13/1993 Sb., celního zákona, účinného v rozhodných zdaňovacích obdobích (které před 30. 4. 2004 nedoznalo změn), stanovilo možnost celních orgánů kontrolovat celní prohlášení a zboží s tím, že uvedené oprávnění bylo fakultativní, nikoli obligatorní součástí každého celního řízení. Vždy je třeba zjišťovat stav faktický, tedy to, zda k vývozu zboží a jeho dodání deklarovanému odběrateli skutečně došlo. K tomu soulad mezi formálními doklady může sice podstatnou měrou přispět, avšak za situace, kdy je skutkový stav zpochybněn jinými důkazními prostředky (zde zprávami státních orgánů země dovozu zbožĩ), jen předložení celní deklarace nemusí postačovat a je třeba faktické uskutečnění zdanitelného plnění prokazovat dalšími důkazními prostředky.

[20] Z žádného zákonného ustanovení nevyplývá, že by správce daně měl v případě prokazování vývozu zboží opustit základní pravidlo, podle kterého lze rozhodné skutečnosti prokazovat všemi dostupnými důkazními prostředky. Podle ustanovení § 31 odst. 4 zákona č. 337/1992 Sb. o správě daní a poplatků lze užít všech důkazních prostředků, jimiž lze ověřit skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti a které nejsou získány v rozporu s obecně závaznými právními předpisy. Proto i v souzených věcech správce daně nevycházel pouze z listin předložených daňovým subjektem a v rámci zjišťování podmínek pro uplatnění odpočtu DPH opatřil i další důkazní prostředky. Jak zdůraznil Nejvyšší správní soud např. v rozsudku ze dne 18. 7. 2007, čj. 7 Afs 154/2006 - 66, „*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 za zdanitelná plnění daňového subjektu*“.

[21] Z judikatury Nejvyššího správního soudu vyplývá, že povinnost tvrzení i břemeno důkazní ohledně existence, výše zdanitelného plnění, i ohledně jeho účelu nese daňový subjekt (např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 4. 2004, čj. 3 Afs 12/2003-277, a ze dne 18. 7. 2007, čj. 7 Afs 154/2006 - 66). Je na daňovém subjektu, který se domáhá nároku na odpočet daně, aby prokázal, že přijatá zdanitelná plnění použil k dosažení obratu formou následného prodeje jím deklarované společnosti. Správce daně neměl povinnost daňovému subjektu prokazovat negativní skutečnost, tj. že nedošlo k vývozu zboží, ale naopak daňový subjekt byl povinen prokázat, že k vývozu zboží skutečně došlo, že se daňové plnění reálně uskutečnilo a že šlo o plnění daňově uznatelné. Poté, kdy správce daně získal poznatky od státních orgánů zemí, do kterých se měly vývozy uskutečnit, mu vznikly pochybnosti, zda údaje uvedené v daňových přiznáních a v dokladech předkládaných stěžovatelem odpovídají skutečnosti. Proto vyzval daňový subjekt, aby jeho pochybnosti rozptýlil. K takovému postupu byl oprávněn a bylo na daňovém subjektu, zda se mu to podaří či nikoli.

[22] Stěžovatel namítl, že krajský soud aplikoval zákon o DPH ve znění pozdějších předpisů a nikoliv ve znění účinném v době jednání. Krajský soud při prvním označení zákona o dani z přidané hodnoty na straně 2 napadeného rozsudku uvedl „*zákon č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen zákon o DPH')*“ . Jde o slovní spojení, kterým je běžně vyjadřována skutečnost, že právní předpis doznal změn od nabytí účinnosti do doby, na kterou je aplikován. Z ničeho neplyne, že by krajský soud uvedeným ustáleným spojením zamýšlel aplikovat zákon v „pozdějším“ znění. Z odůvodnění rozsudků vyplývá, že krajský soud tento právní předpis aplikoval ve správním znění. Na osmé straně odůvodnění např. cituje § 2 odst. 4 písm. c) zákona o DPH. Úprava obsažená v tomto ustanovení se zákonem č. 208/1997 Sb.,

účinným od 1. 1. 1998, přesunula do § 2 odst. 2 písm. c) zákona o DPH. Je tak zjevné, že krajský soud vycházel z textu zákona účinného v době rozhodné pro vyměření daně.

[23] Stěžovatel krajskému soudu vytkl, že nesprávně vycházel z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 3. 2005, čj. 5 Afs 23/2003 - 122, který však souvisel s uplatněním odpočtu daně z přidané hodnoty v rámci obchodní činnosti na území České republiky. Tato námitka je nedůvodná. Argument tímto rozhodnutím byl užit v souvislosti s tvrzením, že je třeba prokázat splnění podmínek pro uplatnění daňového odpočtu a vyvrátit pochybnosti správce daně. Krajský soud netvrdil, že jde o skutkově identickou věc. Byť předmětem sporu bylo prokázání přijetí zdanitelného plnění a nikoli uskutečnění následného prodeje zboží (tedy nikoli daň na výstupu, ale na vstupu), nic to nemění na tom, že krajský soud mohl podpůrně odkázat na uvedené rozhodnutí, pokud jde o pravidla pro dokazování rozhodných skutečností v daňovém řízení. Rozhodně to nemělo za následek nezákonnost jeho rozhodnutí.

[24] S odkazem na skutečnosti uvedené v bodu [14] až [16] shledal Nejvyšší správní soud kasační stížnost důvodnou. Proto rozsudek krajského soudu zrušil podle § 110 odst. 1 s. ř. s. a věc mu vrátil k dalšímu řízení. V dalším řízení krajský soud především vyzve stěžovatele k doplnění tvrzení a předložení rozsudku v trestní věci. Následně posoudí, zda mu stěžovatel připisuje správný význam a zda mohou zjištění učiněná v trestním řízení vést k závěru o důvodnosti podané žaloby. Své rozhodnutí pak v tomto směru náležitě odůvodní.

[25] V novém rozhodnutí krajský soud rozhodne rovněž o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 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 29. července 2011

JUDr. Michal Mazanec
předseda senátu