



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Ludmily Valentové a soudců JUDr. Jakuba Camrdy a JUDr. Lenky Matyášové v právní věci žalobce: **PRIMOSSA, a. s.**, se sídlem Kozí 914/9, Praha 1, zastoupený Mgr. Jířím Hoňkem, advokátem se sídlem Senovážné nám. 23, Praha 1, proti žalovanému: **Finanční ředitelství pro hlavní město Prahu**, se sídlem Štěpánská 28, Praha 1, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 19. 10. 2006, č. j. 11 Ca 86/2006 - 86,

t a k t o :

Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 19. 10. 2006, č. j. 11 Ca 86/2006 - 86, **se ruší** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Rozhodnutím ze dne 24. 1. 2006, č. j. FŘ-1139/13/06, žalovaný zamítl odvolání žalobce proti platebnímu výměru Finančního úřadu pro Prahu 1 ze dne 26. 4. 2005, č. j. 115633/05/001511/4917, jímž byla žalobci vyměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období listopadu 2003 ve výši 1 499 488 Kč.

Žalobce napadl rozhodnutí žalovaného žalobou u Městského soudu v Praze. V žalobě namítal vady řízení, na jehož základě byl vydán platební výměr a rozhodnutí o odvolání, spočívající jednak v tom, že nebyl jasný charakter tohoto řízení a jednak v tom, že toto řízení trvalo nepřiměřeně dlouho.

Pokud jde o nejasný charakter řízení, namítal žalobce, že ačkoliv se dle finančních orgánů jednalo o vytykáací řízení, ve skutečnosti šlo spíše o daňovou kontrolu. Výzva správce daně ze dne 12. 1. 2004 byla příliš obecná. Není v ní uvedeno a konkretizováno, v čem správce daně spatřuje pochybnosti ohledně podaného daňového přiznání, resp. v jakých ohledech nepovažuje podané daňové přiznání za správné, pravdivé nebo průkazné. Teprve po cca deseti měsících, dne 22. 11. 2004, vyzval správce daně žalobce, aby prokázal, že zdanitelné plnění přijal vždy v den, který je uveden na fakturách, že zdanitelné plnění přijal od dodavatele, který je uveden na fakturách, a že přijal zdanitelné plnění v rozsahu, předmětu a ceně uvedené na fakturách.

Ohledně délky vytykáacího řízení namítal žalobce, že byl porušen pokyn Ministerstva financí D-144 o stanovení lhůt pro uzavření vytykáacího řízení, když vytykáací řízení v dané věci trvalo více než 16 měsíců.

Dále žalobce podrobně shrnul podmínky pro nárok na odpočet daně z přidané hodnoty dle § 19 odst. 1 zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném v listopadu 2003 (dále jen „zákon o dani z přidané hodnoty“). Žalobce je již od 19. 4. 1994 registrován k dani z přidané hodnoty, přijal zdanitelné plnění a nabyl k němu vlastnické právo. Je nerozhodné, zda dodavatel žalobce (společnost Diamond s. r. o.) byl vlastníkem dodávaného zboží (zlata), neboť žalobce v každém případě nabyl vlastnické právo ke zboží i v případě, kdyby dodavatel vlastníkem nebyl (§ 446 obchodního zákoníku). Tvrzení žalovaného, že posuzování vlastnického práva žalobce ke zboží od jeho dodavatele správci daně nepřísluší, je v příkrém rozporu se zákonem. Pokud jde o dodavatele žalobce (společnost Diamond s. r. o.), tato společnost byla plátcem daně z přidané hodnoty dle platných právních předpisů. Žalobce konečně splnil i další podmínku stanovenou v § 19 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty, totiž použil přijaté dodávky zlata při svém podnikání.

K prokázání vzniku nároku na odpočet daně z přidané hodnoty ve smyslu § 19 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty by dle žalobce měly postačit daňové doklady vystavené společností Diamond s. r. o., účetní doklady, příjemky zboží na sklad a svědecké výpovědi zúčastněných osob, z nichž vyplývá, že dodavatelem předmětného zboží byla tato společnost a tudíž právě ona uskutečnila vůči žalobci zdanitelné plnění. To, že správci daně předložené daňové doklady obsahovaly všechny náležitosti dle § 12 odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty, potvrzuje i žalovaný v žalobou napadeném rozhodnutí.

Žalobce dále nesouhlasil s tvrzením žalovaného, že dle dodacích listů a dle zkušebních listů ke zkoušce ryzosti bylo žalobcem převzato zlato o větší hmotnosti a nižší ryzosti, než je uvedeno na fakturách. Žalobce k tomu podrobně rozebral text na fakturách a upozornil na to, že na fakturách je jednak celková hmotnost „Au odpadu“ určité ryzosti a dále hmotnost ryzího zlata. Na příjemce na sklad je pak uvedena i hmotnost dodaného ryzího zlata. Dle žalobce lze tedy učinit závěr, že žalobce přijal vždy množství zlata, které bylo uvedeno na fakturách. Uskutečnění předmětných dodávek potvrdila paní L. V., vedoucí skladu drahých kovů, která dodávky přebírala.

Žalobce dále měl za nevýznamnou skutečnost, že dodavatel žalobce, společnost Diamond s. r. o., neprokázala uskutečnění zdanitelných plnění vůči žalobci, neboť v předmětném řízení je podstatné to, že žalobce sám prokázal skutečnosti, které jsou rozhodné pro stanovení jeho daňové povinnosti. Z toho, že dodavatel žalobce některé skutečnosti neprokázal, není možné vyvodit závěr, že se tyto skutečnosti fakticky nestaly. Žalobce nemůže nést odpovědnost za prokázání zdanitelných plnění jeho smluvním partnerem a v žádném případě nemůže nést odpovědnost za kvalitu podkladů, které předloží jeho smluvní partner, ani za způsob, jakým smluvní partner postupuje v řízení před správcem daně.

Prokázání předmětných zdanitelných plnění od dodavatele žalobce, společnosti Diamond s. r. o., prokazují dle žalobce faktury dodavatele, příjemky na sklad, dodací listy, protokol ze dne 22. 11. 2004 (listiny předložené žalobcem jako důkaz) a svědecká výpověď paní V. Všechny tyto důkazní prostředky se dle názoru žalobce ve všem shodují a vzájemně se tak potvrzují. Žalovaný dle názoru žalobce neprokázal existenci skutečností vyvracejících věrohodnost dokladů o uskutečněných zdanitelných plněních ve prospěch žalobce ze strany dodavatele a neunesl tak důkazní břemeno vyplývající pro něj z § 31 odst. 8 písm. c) zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „daňový řád“). Z textu rozhodnutí žalovaného i ze závěrů učiněných správcem daně přitom vyplývá, že stěžejním důvodem pro neuznání nároku na odpočet daně žalobcem je neprokázání uskutečnění zdanitelných plnění dodavatelem, společností Diamond s. r. o.

Za zcela nesmyslné a absurdní pak považoval žalobce tvrzení žalovaného, že nebyly prokázány náležitosti daňového dokladu (obchodní firma a sídlo plátce, který uskutečnil zdanitelné plnění a rovněž předmět a rozsah fakturovaných plnění) vzhledem k deklarovanému dodavateli Diamond s. r. o. Žalobce zdůraznil, že se neprokazují náležitosti daňového dokladu, ale vznik nároku na odpočet daně, tedy splnění podmínek uvedených v § 19 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty.

Nesouhlas vyjádřil žalobce i s tím, jak žalovaný hodnotil svědeckou výpověď paní V., vedoucí skladu drahých kovů. Z její výpovědi dle názoru žalobce jednoznačně vyplývá, že předmětná zdanitelná plnění uskutečnila společnost Diamond s. r. o., která jednala svým statutárním orgánem – panem Fanfulíkem. V případě, že žalovaný hodlal nepřihlídnout k této svědecké výpovědi, byl povinen prokázat, že tato pracovnice žalobce vypovídala nepravdivě, což se v daném případě nestalo.

Žalobce dále zcela odmítl možnost, že by byl zapojen do tzv. „kolotočových podvodů“ s DPH a poukázal na relevantní judikaturu k této otázce. Žalobce nenakupoval zlato za účelem čerpání nadměrných odpočtů, nýbrž za účelem nákupu základní suroviny pro svou podnikatelskou činnost. Není povinností žalobce zkoumat, odkud jeho dodavatel prodávané zlato získává a zda řádně vede své evidence či zda plní své povinnosti vůči finančním orgánům. Nelze akceptovat tvrzení žalovaného, že došlo k zastření skutečného obsahu právního úkonu stavem formálně právním dle § 2 odst. 7 daňového řádu. Takové tvrzení by žalovaný musel prokázat, což se nestalo.

Konečně žalobce v žalobě též rozporoval tvrzení žalovaného, podle něhož žalobce svobodným výběrem svých obchodních partnerů podstupuje podnikatelské riziko, jehož důsledky v případě nesolidního jednání vůči němu nelze přenášet na stát. Naopak, dle názoru žalobce je to žalovaný, kdo přenáší následky porušení daňových povinností jiných subjektů na žalobce.

Při ústním jednání před Městským soudem v Praze dne 19. 10. 2006 zástupce žalobce k dotazu soudu uvedl ohledně faktury č. 20031182, že je z ní zřejmé, že byl fakturován materiál Au 101,85 gramů, ryzost 916/000 s tím, že v označení dodávky je uvedeno zlato ryzí označené Au 999/000 s přepočtem na gramáž 93,31 gramů a je stanovena cena dodaného zlata v celkové výši 36 919 Kč. K uvedení obou údajů došlo z toho důvodu, že cena byla vypočítávána z ryzího zlata. Této faktuře odpovídá i příjemka, kde je uvedeno, že je dodáváno do skladu 93,31 gramů a že jde o ryzí zlato. Stejně skutečnosti vyplývají i ze zkušební listu.

Městský soud v Praze žalobu zamítl rozsudkem ze dne 19. 10. 2006, č. j. 11 Ca 86/2006 - 86, přičemž svůj rozsudek odůvodnil následujícím způsobem:

Městský soud nepřisvědčil námitce žalobce, podle níž nebylo zřejmé, jaký charakter mělo zkoumané daňové řízení. V počátečním stádiu mělo totiž toto řízení nepochybně charakter vytýkacího řízení. Určitou míru obecnosti výzvy správce daně lze tolerovat už z toho důvodu, že správce daně má ve vztahu k posuzovanému období k dispozici právě pouze údaje poskytnuté daňovým subjektem a formulační možnosti u předmětné výzvy nutně musely být omezeny. V dalším průběhu vytýkacího řízení, kdy už byly správci daně známy podrobnější údaje, splňovala již další výzva správce daně ze dne 22. 11. 2004 zákonem předpokládanou podrobnost, konkrétnost a určitost.

Rovněž námitku žalobce směřující proti celkové délce vytýkacího řízení neshledal městský soud důvodnou. Pokyn D-144 působí především ve vztahu mezi ústředním orgánem státní správy a finančními orgány. Ani zákon o správě daní a poplatků nespojuje s nedodržáním tohoto pokynu porušení práv, chráněných zájmů a povinností daňového subjektu. Délka daňového řízení neměla dle názoru městského soudu vliv na jeho výsledek.

Ohledně dalších námitek uplatněných v žalobě městský soud konstatoval, že žalobce v průběhu celého vytýkacího řízení neodstranil pochybnosti správce daně o tom, jaké konkrétní zboží bylo žalobci dodáno společností Diamond s. r. o. v rámci sporných zdanitelných plnění v rozhodném období. Stále lze s odkazem na obsah spisového materiálu poukázat na rozpor mezi daňovými doklady (fakturami) na straně jedné a dokladem o přijetí zboží na sklad na straně druhé. Z faktur je dle názoru městského soudu zřejmé, že žalobci mělo být společností Diamond s. r. o. dodáno zlato o nižší ryzosti, než je zlato ryzí. Z dokladu o přijetí zboží na sklad je zřejmé, že bylo na sklad přijato ryzí zlato, tedy zboží odlišné od zlata, které je uvedeno na faktuře. Tento rozpor nebyl žalobcem vysvětlen a odstraněn ani poukazem na proces přepočítávání ceny rozsahu (množství) zboží na zlato o ryzosti 0,999. Lze ještě akceptovat, že na faktuře, kterou je dodávka zboží fakturována, dojde s cílem uvést cenu zboží k tomu, že dodávka zlata o nižší ryzosti než ryzí zlato je z důvodů cenových označena vedle množství zlata o nižší ryzosti také množstvím zlata ryzího, od něhož se cena odvíjí. Nelze však akceptovat, že z dokladů o dodání tvrzené dodávky na sklad vyplývá, že bylo přijato ryzí zlato, které dle faktury dodáno nebylo. Vznikl zde tedy zásadní rozpor, když z faktury je zřejmá dodávka zlata o nižší ryzosti, než je zlato ryzí, avšak z dokladů o přijetí zboží na sklad vyplývá, že bylo dodáno ryzí zlato. Tento rozpor nebyl žalobcem odstraněn. Proto dle městského soudu nezbylo, než učinit závěr, že žalobce neprokázal rozsah zdanitelných plnění.

Ani námitku týkající se právní kvalifikace změny vlastnického práva, neshledal městský soud důvodnou, neboť nabytí vlastnického práva nebylo předmětem posouzení daňových orgánů.

Pokud jde o svědectví L. V., toto svědectví podle hodnocení městského soudu neobsahuje žádné konkrétní tvrzení o předmětu a rozsahu uskutečněného zdanitelného plnění, které bylo předmětem vytýkacího řízení v posuzované věci. Podle názoru městského soudu učinil žalovaný zcela správný závěr o tom, že výpověď této svědkyně neprokazuje uskutečnění zcela konkrétních a v této věci sporných zdanitelných plnění od společností Diamond s. r. o.

Skutečnost, že společnost Diamond s. r. o. uskutečnění zdanitelného plnění neprokázala, byla toliko důvodem pochybností, pro které správce daně zahájil vytýkací řízení. Žalobci však nebyl uznán nárok na odpočet daně nikoliv z důvodů, které se týkaly jeho smluvního partnera, ale z důvodu, že žalobce sám neunesl důkazní břemeno prokázat řádně a nad pochybnosti daňových orgánů ty údaje, které poskytl daňovým orgánům ve svém vlastním daňovém přiznání.

Žalobce (dále též „stěžovatel“) napadl rozsudek Městského soudu v Praze včasnou kasační stížností, opírající se o důvody uvedené v § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., tedy tvrdil nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení otázky soudem v předcházejícím řízení. Z obsahu kasační stížnosti však vyplývá, že stěžovatel uplatňuje i důvody uvedené v § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s., tedy vady řízení před správním orgánem spočívající v tom, že skutková podstata, z níž správní orgán v napadeném rozhodnutí vycházel, nemá oporu ve spisech nebo je s nimi v rozporu nebo že při jejím zjišťování byl porušen zákon v ustanoveních o řízení takovým způsobem, že to mohlo ovlivnit zákonnost rozhodnutí správního orgánu s tím, že pro tyto vytýkané vady měl městský soud žalobou napadené rozhodnutí zrušit.

Stěžovatel znovu poukázal na skutečnost, že výzvy finančního úřadu ve vytýkacím řízení nebyly dostatečně konkrétní. Obecně formulovanou výzvu lze ze strany finančního úřadu považovat za obcházení zákona, protože účelem této nekonkrétní výzvy je získat požadované doklady a po jejich obdržení vydat výzvu novou, tentokrát již zcela konkrétní. Tato druhá výzva byla vydána více než po deseti měsících od výzvy první a po celou tuto dobu stěžovateli nebylo zřejmé, jaké konkrétní pochybnosti ohledně podaného daňového přiznání finanční úřad má. Stěžovatel zdůraznil, že již v žalobě poukazyval na skutečnost, že první výzva neobsahovala základní náležitosti ve smyslu § 43 daňového řádu, tj. sdělení správce daně uvádějící pochybnosti o správnosti, pravdivosti, průkaznosti nebo úplnosti podaného daňového přiznání a vytýkácí řízení tedy ani nebylo řádně zahájeno.

Dále stěžovatel nesouhlasil se závěrem městského soudu, podle něhož pokyn Ministerstva financí D-144 o stanovení lhůt pro uzavření vytýkácího řízení působí především ve vztahu mezi ústředním orgánem státní správy a finančními orgány. Dle názoru stěžovatele není pochyb o tom, že tento pokyn působí i ve vztazích mezi finančním úřadem a daňovými subjekty a jeho porušení má důsledky pro zákonnost a ústavnost daňového řízení.

Stěžejním bodem kasační stížnosti pak stěžovatel učinil závěr městského soudu o tom, že stěžovatel neprokázal rozsah a předmět přijatých zdanitelných plnění. Není totiž pravdou, že stěžovatelem bylo převzato zlato o větší hmotnosti a nižší ryzosti, než je uvedeno na fakturách. Především stěžovatel připomíná, že rozpor mezi fakturami a doklady o přijetí, který městský soud považoval za zásadní, nebyl ani finančním úřadem ani žalovaným vytýkán a stěžovatel vůbec neměl možnost se k těmto pochybnostem v rámci daňového řízení vyjádřit. Tyto pochybnosti se poprvé objevily až v žalobou napadeném rozhodnutí, stěžovatel pak tyto nesrovnalosti ohledně předmětu a rozsahu zdanitelného plnění uvedeného na daňovém dokladu osvětlil přesnou citací textu daňového dokladu a poukazem na přepočítání ceny rozsahu zboží na ryzí zlato.

V této souvislosti stěžovatel v kasační stížnosti znovu podrobně vysvětlil výše uvedený nesoulad údajů na fakturách s údaji na dodacím listu na sklad. Jak vyplývá již ze svědecké výpovědi L. V., svědkyně při přejímce zlata vyplnila nejprve dodací list, na který uvedla ryzost 900/000, 916/000 a 920/000, která byla skutečně dodána, přičemž hmotnost zlata ověřila na laboratorních vahách. Na dodací list rovněž svědkyně uvedla přepočítání dodaného zlata (zlata o jiných ryzostech) na zlato ryzí. Následně odeslala vzorek do laboratoře, která potvrdila, že se jedná o uvedené ryzosti 900/000, 916/000 a 920/000. Poté bylo zlato přijato na sklad, kdy svědkyně vyplnila příjemku na sklad, na níž uvedla hmotnost zlata, a to podle výpočtů provedených na dodacím listě. Na všech příjmkách na sklad je uvedeno číslo došlé faktury, obchodní firma dodavatele, datum dokladu a konečně množství ryzího zlata přijaté na sklad, které nezaměnitelným způsobem identifikují příjemku k faktuře.

Závěrem stěžovatel vyjádřil svůj nesouhlas se závěrem městského soudu, podle něhož stěžovatel přes výzvu neodstranil pochybnosti správce daně o tom, že společnost Diamond s. r. o. uskutečnila pro stěžovatele zdanitelná plnění tak, jak o nich fakturovala. Dle názoru stěžovatele bylo uskutečnění zdanitelného plnění právě od tohoto dodavatele prokázáno zejména fakturami, dodacími listy, příjemkami na sklad a svědeckou výpovědí paní V. Ta výslovně uvedla, že si vždy ověřovala totožnost osob zastupujících dodavatele a tuto její výpověď je třeba považovat za řádný důkazní prostředek.

Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti především zrekapituloval problémy, které v případě stěžovatele opakovaně vystávají při jeho podnikání. Pochybnosti správce daně byly založeny na zkušenostech z předchozích vytýkacích řízení, která byla u stěžovatele prováděna za jednotlivá měsíční zdaňovací období počínaje červnem 2003. Společným rysem bylo, že nikdy nebylo prokázáno, kdo byl skutečným dodavatelem stěžovatele, přičemž stěžovatel nárokoval odpočty daně v rádech desítek milionů korun každý měsíc. Na počátku řetězce jeho dodavatelů stál vždy nekontaktní subjekt. Jakmile byla správcem daně některému z takovýchto subjektů zrušena registrace k DPH, ihned se objevil jiný subjekt, který se však později ukázal opět jako nekontaktní, a po jeho statutárním orgánu bylo vyhlášeno celostátní pátrání nebo se jednalo o cizího státního příslušníka. To byl i případ společnosti Diamond s. r. o. Správce daně sdělil své oprávněné pochybnosti stěžovateli, kterému se nepodařilo tyto pochybnosti rozptýlit. Vytýkací řízení bylo dle žalovaného řádně zahájeno a námitku o nekonkrétnosti výzvy k odstranění pochybností je třeba posuzovat v kontextu toho, že stěžovatel byl správcem daně opakovaně vyzván k odstranění pochybností i ohledně nadměrného odpočtu DPH za předcházející měsíce, kdy se opět opakoval scénář popsany výše.

Pokud jde o namítanou nepřiměřenou délku vytýkacího řízení, zájem na striktním zachování lhůty by neměl být dle názoru žalovaného nadřazen zájmu na prověření všech skutečností v daňovém řízení.

Žalovaný dále upřesnil, že rozdíly v hmotnosti a ryzosti zlata vyplývají z porovnání údajů na fakturách oproti údajům z dodacích listů a zkušebních listů ryzosti, když údaje z faktur a příjemek na sklad spolu korespondují, jak vyplývá i z tabulky na str. 7 napadeného rozhodnutí. Žalovaný však přesto setrvává na svém již dříve vysloveném názoru o nezbytnosti deklarování předmětu a rozsahu plnění na daňovém dokladu pro účely zákona o dani z přidané hodnoty přesným a nezaměnitelným způsobem. Jelikož předmětné faktury obsahovaly vlastně dvojí označení dodávky, nelze mít předmět a rozsah zdanitelného plnění za prokázány. Ze spisového materiálu nevyplývá, že by stěžovatel předložil kromě skladových příjemek zmiňovanou skladovou evidenci, kterou měl povinně vést dle § 37 zákona č. 539/1992 Sb., o puncovníctví.

Z průběhu, zjištění i výsledku řízení před finančními orgány je naprosto zřejmá pochybnost o tom, zda bylo předmětné plnění přijato skutečně od společnosti Diamond s. r. o. Svědectví paní V. nelze považovat za výpověď nestranné osoby, protože paní V. mohla pouze potvrdit skutečnosti, se kterými byla seznámena svým zaměstnavatelem.

Kasační stížnost je důvodná.

O důvodech kasační stížnosti Nejvyšší správní soud uvážil, jsa vázán rozsahem a důvody kasační stížnosti takto:

Nejvyšší správní soud se nejdříve zabýval námitkami o procesních pochybeních v řízení před správními orgány. Pokud jde o charakter vytýkacího řízení, vydal správce daně již dne 12. 1. 2004 výzvu k odstranění pochybností, ve které stěžovatele vyzval k předložení záznamů

pro daňové účely dle zákona o dani z přidané hodnoty, přijatých daňových dokladů a k předložení vystavených daňových dokladů. Z takto široce (nikoliv však nekonkrétně) pojaté výzvy lze dovodit, že pochybnosti správce daně byly velmi široké a nedůvěra vůči stěžovateli značná. Zcela legitimním pramenem této nedůvěry pak mohly být i poznatky správce daně týkající se zejména obchodních partnerů stěžovatele.

Z rozsudku zdejšího soudu ze dne 27. 7. 2007, č. j. 8 Afs 75/2005 - 130, publikovaného pod č. 1350/2007 Sb. NSS, vyplývá, že ve vytykáacím řízení není správce daně omezen pouze na jedinou výzvu daňovému subjektu k doplnění nejasných údajů, vysvětlení nejasností, opravě nepravdivých údajů a k prokázání údajů pravdivých. Nelze proto v zásadě považovat za nezákonný takový postup správce daně, kdy vydá první, široce pojatou výzvu k odstranění pochybností a následně pak výzvu více specifikovanou, jak se to stalo i v předmětné věci. Tuto kasační námitku tedy Nejvyšší správní soud neshledal důvodnou.

Pokud jde o charakter pokynu D-144, nelze souhlasit s městským soudem, že by působil pouze mezi ústředním orgánem státní správy a finančními orgány. Jak již Nejvyšší správní soud konstatoval v rozsudku ze dne 28. 4. 2005, č. j. 2 Ans 1/2005 - 57, publikovaném pod č. 605/2005 Sb. NSS, pokyn D-144 sice není obecně závazným právním předpisem, nýbrž vnitřním předpisem, nemůže tedy přímo upravovat práva a povinnosti soukromých osob, založil však v daném případě ustálenou správní praxi spočívající v tom, že vytykáací řízení se uzavírají ve lhůtách a podle pravidel případného prodlužování těchto lhůt stanovených právě v pokynu D-144. Při nedodržení lhůt stanovených v uvedeném pokynu (a v současné době též po vyčerpání prostředku ochrany proti nečinnosti dle § 34c daňového řádu) se pak lze v souladu s § 79 a násl. s. ř. s. bránit žalobou proti nečinnosti správce daně spočívající v nerozhodování v časových limitech, kterými sám sebe zavázal. Tyto časové limity jsou pak pro správní orgán právně závazné. V daném případě však správce daně v každém případě ve věci rozhodl a vytykáací řízení tak ukončil a i kdyby případně nedodržel lhůty uvedené v pokynu D-144, je zjevné, že taková procesní vada nemůže mít bez dalšího vliv na zákonnost jeho rozhodnutí ve věci samé, nemohla být tedy důvodem zrušení rozhodnutí správního orgánu /§ 76 odst. 1 písm. c) a § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s./.

Nejvyšší správní soud tedy neshledal v řízení před správními orgány takové procesní vady, které by měly za následek nezákonnost jejich rozhodnutí ve věci samé a pro něž by tudíž bylo namístež rozsudek městského soudu zrušit.

Pokud jde o prokázání rozsahu a předmětu zdanitelných plnění, vyplývá ze správního spisu, že jako důkazní prostředek o uskutečněných dodávkách předložil stěžovatel jednak faktury, dále příjemky na sklad, dodací listy a dále zkušební listy ryzosti. Nesoulad mezi údaji na fakturách na straně jedné a na příjemkách na sklad na straně druhé považoval městský soud za základní důvod pro zamítnutí žalobních námitek, podle nichž stěžovatel splnil všechny zákonné předpoklady pro vznik nároku na odpočet DPH.

Na fakturách je uvedeno, že je fakturována dodávka „Au odpadu“ o určité celkové hmotnosti a určité ryzosti. Dále je na těchto fakturách uvedeno jako označení dodávky „Au 999“ a pod kolonkou „počet M.J.“ je uvedena určitá hmotnost. Nejvyšší správní soud v této souvislosti konstatuje, že údaj o množství ryzího zlata po přepočtu koresponduje s množstvím ryzího zlata, které by muselo být obsaženo ve slitině zlata o příslušné ryzosti uvedené na faktuře. Příslušné faktury přesto zdánlivě trpí vnitřním rozporem, když nemusí být na první pohled zcela jasné, zda bylo dodáno zlato ryzí uvedené množství, anebo jen slitina zlata o určité hmotnosti uvedené množství ryzího zlata obsahující.

Na příjemkách na sklad stěžovatele je pak uveden pouze údaj o množství ryzího zlata korespondující s příslušnou fakturou.

Na dodacích listech je zpravidla uvedena pouze váha slitiny zlata korespondující s údaji na fakturách. V jednom případě (u faktury č. 20031164) je na dodacím listu uveden též „přepočet na Au 999/9“ a k tomu údaj korespondující s množstvím ryzího zlata uvedeného na faktuře.

Na zkušebních listech ryzosti je pak uvedena vždy jen hmotnost slitiny a dále je analytickou laboratoří potvrzeno, že uvedená slitina je zlatem (nikoliv zcela ryzím) o určité konkrétní ryzosti, která opět koresponduje s údajem o ryzosti uvedeným na příslušné faktuře.

V první řadě lze přisvědčit stěžovateli, že uvedené pochybnosti o rozsahu a předmětu zdanitelného plnění nebyly stěžovateli v konkrétní podobě sděleny správcem daně v rámci vytýkacího řízení a uvedl je až žalovaný v žalobou napadeném rozhodnutí, přičemž argumentace žalovaného bylo pouze podpůrná vzhledem k jeho stěžejnímu závěru, podle něhož stěžovatel neprokázal přijetí zdanitelného plnění od deklarovaného dodavatele. Navíc se již žalovaný dopustil nepřesnosti, pokud ve zmiňované tabulce na str. 7 uvádí, že na fakturách bylo uvedeno vždy pouze množství ryzího zlata. Ve skutečnosti byly na fakturách uvedeny údaje oba – jak množství ryzího zlata, tak množství slitiny zlata o určité ryzosti. Oba údaje pak spolu korespondovaly.

I kdyby však stěžovatel měl možnost se již v daňovém řízení vyjádřit k závěrům o tvrzených zásadních rozporech v rozsahu a předmětu zdanitelného plnění, tyto závěry jsou podle názoru Nejvyššího správního soudu v každém případě nesprávné. Lze sice připustit, že stěžovatel zvolil ne zcela šťastnou formu, jakou na výše uvedených listinách (fakturách, příjemkách na sklad, dodacích listech a zkušebních listech) popisoval předmět a rozsah předmětného plnění, když promiscue uváděl, že se jednalo o slitinu zlata o určité ryzosti, a jinde zase, že se jednalo o zlato ryzí. Při hodnocení tohoto zdánlivého nesouladu je však třeba vzít v úvahu, že údaje o množství slitiny zlata, jeho ryzosti i o množství ryzího zlata souhlasí. Kromě toho je v záhlaví příjemek na sklad vždy uvedeno také číslo faktury, ke které se tato příjemek vztahuje. Městský soud byl povinen posuzovat nikoliv jen každou z těchto listin samostatně, nýbrž i všechny tyto listiny v jejich souhrnu (§ 77 odst. 2 s. ř. s.). Právě při posuzování zmíněných listin v jejich souhrnu pak nelze učinit jiný závěr, než že tyto listiny se navzájem potvrzují. Zcela logické je potom vysvětlení, které podal stěžovatel, totiž že se ve skutečnosti vždy jednalo pouze o slitinu zlata o určité ryzosti a že údaj o zlato ryzím byl uváděn pouze jako přepočet.

Nejvyšší správní soud má tedy na rozdíl od městského soudu za to, že stěžovatel unesl důkazní břemeno, pokud jde o prokázání rozsahu a předmětu zdanitelného plnění, a námitky stěžovatele týkající se této otázky uznal důvodnými.

Pokud jde o druhou zásadní otázku, tedy to, zda stěžovatel prokázal rovněž přijetí předmětného zdanitelného plnění od společnosti Diamond s. r. o., městský soud se žalobními námitkami vztahujícími se k této otázce v podstatě nevěnoval. Městský soud v přezkoumávaném rozsudku pouze uvedl, že žalovaný učinil správný závěr o tom, že svědecká výpověď L. V. neprokazuje uskutečnění zcela konkrétních a v této věci sporných zdanitelných plnění od společnosti Diamond, s. r. o., aniž by městský soud ovšem přezkoumatelným způsobem zdůvodnil, proč k uvedenému závěru dospěl. Městský soud vycházel z toho, že stěžovatel neprokázal rozsah a předmět zdanitelného plnění, nepovažoval tedy zcela pochopitelně za nezbytné zabývat se též otázkou přijetí zdanitelného plnění od deklarovaného dodavatele. Jestliže ovšem jeho závěr o neprokázání rozsahu a předmětu zdanitelného plnění ze shora uvedených důvodů neobstál, je třeba jeho rozsudek ve vztahu ke druhé zmiňované otázce považovat za

nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů. Uvedená vada řízení brání Nejvyššímu správnímu soudu věcně se zabývat kasačními námitkami, které stěžovatel k této otázce uplatnil, a Nejvyšší správní soud k této vadě tedy přihlédl z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 s. ř. s.).

V dalším řízení tedy bude muset městský soud v rámci uplatněných žalobních bodů posoudit, zda výše zmíněné listinné doklady, které podporují tvrzení stěžovatele o přijetí zdanitelného plnění od společnosti Diamond, s. r. o., a svědecká výpověď L. V., jsou pro prokázání přijetí zdanitelného od uvedeného dodavatele, dostatečné, nebo zda byly finanční orgány oprávněny za dané důkazní situace požadovat po stěžovateli předložení důkazů dalších. Z úřední činnosti je Nejvyššímu správnímu soudu známo, že v obdobné věci daně z přidané hodnoty za zdaňovací období února 2004, byť se týkala jiného dodavatele (společnosti STAVREK s. r. o.), dospěl městský soud v rozsudku ze dne 23. 11. 2006, č. j. 11 Ca 201/2006 - 98, k závěru, že stěžovatel své důkazní břemeno, pokud jde o deklarovaného dodavatele, unesl, a Nejvyšší správní soud se s tímto názorem ztotožnil, když rozsudkem ze dne 10. 1. 2008, č. j. 9 Afs 67/2007 - 147, kasační stížnost žalovaného proti uvedenému rozsudku městského soudu zamítl. Městský soud by měl tedy v dalším řízení mimo jiné posoudit, do jaké míry se skutkové okolnosti v obou věcech shodují či naopak odlišují, přičemž by měl především důkladně zhodnotit stěžejní důkaz, tedy svědeckou výpověď L. V. a vzít v úvahu, že tato svědkyně, vedoucí skladu drahých kovů stěžovatele, v předmětné výpovědi ze dne 17. 1. 2005 na jedné straně jako dodavatele výslovně zmínila pouze právě společnost STAVREK s. r. o., na straně druhé i ve vztahu k ostatním dodavatelům zlata v období září až prosinec 2003 uvedla, že vždy přijala zlato od dodavatele, který byl uveden na dokladu, kterým bylo zlato účtováno, a že si totožnost osoby, která za dodavatele zlato předávala, vždy ověřovala podle platného občanského průkazu, přičemž jí bylo známo, že daný pracovník dodavatele zastupuje.

Nejvyšší správní soud tedy shledal kasační stížnost v uvedeném rozsahu důvodnou a v souladu s § 110 odst. 1 s. ř. s. rozsudek městského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. V něm bude Městský soud v Praze vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu vysloveným v tomto rozsudku (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne Městský soud v Praze v novém řízení (§ 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 14. března 2008

JUDr. Ludmila Valentová
předsedkyně senátu