



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Matyášové a soudců JUDr. Ludmily Valentové a JUDr. Jakuba Camrdy v právní věci žalobce: **J. N.**, zast. JUDr. Steve Georgesem, advokátem se sídlem Lidická 5a, Brno, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Brně**, se sídlem nám. Svobody 4, Brno, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 31. 1. 2008, č. j. 31 Ca 194/2006 – 36,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II.** Žalovanému **s e** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **n e p ř i z n á v á .**

O d ů v o d n ě n í :

Včas podanou kasační stížností se žalobce (dále též „stěžovatel“) domáhá zrušení rozsudku Krajského soudu v Brně (dále „krajský soud“), kterým byla zamítnuta jeho žaloba podaná proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně (dále jen žalovaný) ze dne 19. 12. 2002, č. j. 3522/02/FŘ/130; tímto správním rozhodnutím bylo zamítnuto odvolání stěžovatele proti platebnímu výměru na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období 2 čtvrtletí 2001.

Ve včas podané kasační stížnosti stěžovatel namítá nezákonnost rozsudku krajského soudu, neboť tento spočívá na nesprávném posouzení právní otázky a dále vady řízení před správním orgánem spočívající v tom, že skutková podstata, z níž správní orgán vycházel

nemá oporu ve spisech a při jejím zjišťování byl porušen zákon č. 337/1992 Sb., (dále jen zákon o správě daní a poplatků) takovým způsobem, že to ovlivnilo zákonnost napadeného rozhodnutí.

Stěžovatel nesouhlasí se závěry žalovaného a má za to, že v odvolacím řízení nákup zboží od společnosti Petr Marek, s. r. o. realizovaný na základě kupní smlouvy ze dne 1. 12. 2000 dostatečným způsobem prokázal. V odvolání stěžovatel poukázal na ust. § 2 odst. 1 zákona č. 588/1992 Sb., (dále jen zákon o DPH), podle kterého zdanitelným plněním je dodání zboží, při kterém dochází ke změně vlastnického práva nebo práva hospodaření uskutečněné v tuzemsku při podnikání, a to i v případě, že se jedná o činnost vykazující všechny znaky podnikání, kromě toho, že je prováděna podnikatelem. Stěžovatel tvrdí, že v daném případě došlo k dodání zboží se změnou vlastnického práva mezi společnostmi Petr Marek, s. r. o. a stěžovatelem a stalo se tak při podnikání obou těchto subjektů.

Stěžovatel dále uvádí, že podstatou sporu je posouzení kupní smlouvy ze dne 1. 12. 2000 uzavřené mezi společnostmi Petr Marek, s. r. o. jako prodávajícím a stěžovatelem jako kupujícím, a to zejména otázka vážnosti projevu vůle smluvních stran. Stěžovatel je přesvědčen, že kupní smlouvou obě strany reálně projevily vůli převést vlastnické právo k popsáním movitým věcem na stěžovatele a k převodu vlastnického práva došlo. K prokázání reálnosti obchodu stěžovatel navrhl písemný předávací protokol ze dne 1. 12. 2000 a případně výslech svědka M. Ch. Správce daně však nepovažoval předávací protokol za důkaz o tom, že se předmětný obchodní případ reálně uskutečnil, neboť jej považoval za dodatečně vyrobený. Žalovaný se v odůvodnění uspokojivým způsobem nevypořádal s tím, proč navrhovaný výslech svědka neprovedl. Tímto došlo i k neodůvodněnému výběru důkazů a úpravě důkazní situace ve prospěch správce daně a krajský soud se v podstatě s tímto stavem ztotožnil. Uvedeným postupem došlo k porušení zásady volného hodnocení důkazů a zásady zákonnosti a tento postup znamená faktické odepření spravedlnosti.

Krajský soud si dle stěžovatele nesprávně vyložil aspekty obchodního případu. Předně, jak uvádí stěžovatel, byl obchodní podíl ve firmě GOLD ATELIER s. r. o. převeden ze stěžovatele na pana P. M. jako fyzickou osobu a současně došlo ke změně obchodní firmy na Petr Marek s. r. o. Předmětné movité věci, jež byly ve vlastnictví spol. Petr Marek s. r. o. (dříve GOLD ATELIER s. r. o.), sloužily k podnikání v oblasti zlatnictví, stříbrnictví a klenotnictví. Dle stěžovatele z faktu, že právnická osoba prodá fyzické osobě movité věci, které fyzická osoba použije k výkonu své podnikatelské činnosti nevyplývá žádná fiktivnost tohoto obchodu, a to ani za situace, kdy tato fyzická osoba byla dříve společníkem této právnické osoby. Stejně tak není rozhodující časový odstup mezi převodem obchodního podílu a uzavřením kupní smlouvy.

Krajský soud pominul fakta svědčící ve prospěch stěžovatele, neboť na str. 7 rozhodnutí žalovaného je uvedeno, že z podaného daňového přiznání k dani z příjmů za rok 2000 je zřejmé, že stěžovatel vykázal hmotný investiční majetek v hodnotě 17 251 000 Kč, z čehož podle názoru stěžovatele vyplývá, že obchod dle kupní smlouvy ze dne 1. 12. 2000 se reálně projevil v účetnictví stěžovatele. Již jen z toho faktu vyplývá, že k podpisu kupní smlouvy ze dne 1. 12. 2000 a navazujících listin nemohlo dojít až 10. 9. 2001.

Stěžovatel uvádí, že ani z faktu, že předmětné movité věci nebyly nikdy přemístěny z místa, kde byly uloženy, nevyplývá závěr o formálnosti obchodního případu. Movité věci se již před uzavřením předmětné kupní smlouvy nacházely v provozovně stěžovatele (z důvodu uzavřené smlouvy o nájmu těchto věcí ze dne 1. 9. 2000 do 30. 11. 2000), což je zaznamenáno v čl. II předávacího protokolu. Při uzavření kupní smlouvy bylo nutné movité věci fyzicky zkontrolovat a provést jejich inventarizaci, což mohl potvrdit i pan M. Ch.

Stěžovatel nesouhlasí s názorem krajského soudu ohledně znaleckého posudku, jež nechal stěžovatel vypracovat až v rámci řízení před krajským soudem. Tímto znaleckým posudkem stěžovatel vyvrací nesprávný závěr správce daně resp. žalovaného, že ke dni 31. 12. 1998 činila účetní hodnota hmotného investičního majetku spol. Petr Marek s. r. o. (dříve GOLD ATELIER s. r. o.) pouze 1 164 000 Kč a další investiční majetek tato společnost nepořídila, tudíž není možné, aby tato společnost dne 1. 12. 2000 prodávala hmotný investiční majetek v hodnotě 16 098 619,60 Kč bez DPH. Krajský soud v odůvodnění rozsudku přisvědčil stěžovateli, avšak dle jeho zdůvodnění tato vada nemůže způsobit nezákonnost rozhodnutí žalovaného. S tímto názorem se stěžovatel neztotožňuje a uvádí, že předmětný znalecký posudek jednoznačně vyvrací závěr správce daně o fiktivnosti obchodního případu.

Závěrem kasační stížnosti stěžovatel poukazuje na ust. § 19 zákona o DPH a trvá na svém stanovisku, že nárok na uplatnění odpočtu v souladu s citovaným ustanovením vznikl. Účastníci smlouvy reálně projeví vůli právním úkonem (kupní smlouvou ze dne 1. 12. 2000) převést vlastnické právo k movitým věcem ze společnosti Petr Marek s. r. o. na stěžovatele, což reálně učinili. Závěry správce daně vyplývají z neúplného dokazování a nesprávného hodnocení provedených důkazů a pokud by správce daně postupoval v souladu s ust. § 31 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků, musel by dospět k závěru, že uplatněný nárok je po stránce faktické doložen. S ohledem na vady v dokazování měl pak krajský soud napadená rozhodnutí správců daně obou stupňů zrušit.

Stěžovatel proto navrhuje, aby byl rozsudek Krajského soudu v Brně zrušen a věc mu byla vrácena k dalšímu řízení.

Žalovaný ve svém vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že napadený rozsudek soudu považuje za zákonný. Tvzení stěžovatele ohledně neprovedení výslechu svědka p. Ch. považuje žalovaný za zjednodušené. Žalovaný uvádí, že v daném případě prokazoval stěžovatel uskutečnění zdanitelného plnění formálně správným daňovým dokladem a na výzvu předložil kupní smlouvu, předávací protokol a další písemné doklady. Stěžovatel v odvolacím řízení navrhl provedení výslechu svědka tehdy, pokud to bude odvolací orgán považovat za vhodné. Dle žalovaného však bylo možné očekávat od tohoto svědka pouze výpověď o tom, že byl přítomen při předání věci - existence věci však nebyla finančními orgány zpochybněna a za tohoto stavu nemohla svědecká výpověď změnit důkazní situaci. Údajně prodávané věci se nacházely na stejném místě již od doby, kdy je stěžovatel v letech 1997 a 1998 za 1,2 mil. Kč pořídil, pak převedl na P. M. poprvé v roce 1999 a podruhé v roce 2000 jako vlastnictví spol. GOLD ATELIER s. r. o., později přejmenované na Petr Marek s. r. o. a nakonec v prosinci 2000 za 16 mil. Kč koupil zpět. Správce daně a žalovaný dospěli k závěru o uskutečnění fiktivního zdanitelného plnění na základě jiných skutečností.

Rovněž je dle žalovaného třeba odmítnout stěžovatelem učiněné závěry z textu ověřovací doložky, neboť jejím obsahem je pouze skutečnost, že P. M. dne 10. 9. 2001 uznal před notářkou svůj podpis za vlastní.

Žalovaný dále poukazuje na skutečnost, že stěžovatel v kasační stížnosti opakuje část zdůvodnění rozsudku krajského soudu a uvádí, že je v něm zmiňován případ, kdy stěžovatel v prosinci roku 1999 poprvé nárokoval nadměrný odpočet DPH za odkoupení věci od společnosti Petr Marek s. r. o. Žalovaný je toho názoru, že pokud krajský soud zmínil podobnost s prvním případem, není možno toto považovat za nesprávné vyložení okolností projednávaného případu.

Žalovaný dále uvádí, že pokud stěžovatel argumentuje uvedením hmotného investičního majetku ve výši 17 521 000 Kč v daň. přiznání k dani z příjmů z 2. 7. 2001, přičemž se ale nezabývá vysvětlením, jak je možné, že stěžovateli zůstaly pohledávky ve výši 14 406 000 Kč, kterými za tento obchod zaplatil a tuto chybu opravoval až o rok později, tj. až po uplatnění nároku na odpočet, pak je nutno jeho tvrzení považovat za čistě účelové. V souvislosti s pohledávkou stěžovatele za společností Petr Marek s. r. o. žalovaný pro objasnění věci uvádí, že dle smlouvy o vzájemném zápočtu pohledávek uzavřené dne 1. 12. 2000, čl. II., bod 1. vyplývá, stěžovatel jako fyzická osoba dodal v srpnu 1998 sobě, jako jedinému společníkovi a jednateli spol. GOLD ATELIER s. r. o. zlato a zlaté a stříbrné šperky v ceně cca 14,4 mil. Kč, jež neuhradil. Společnost GOLD ATELIER s. r. o. pak stěžovatel vč. tohoto závazku (a závazku ve výši cca 9,1 mil. Kč vůči VOLKSBANK CZ a. s., který stěžovatel uhradil jako ručitel ze směnky) převedl P. M., který jej stěžovateli uhradil údajným prodejem předmětných věcí.

Tvrzení stěžovatele o neseznámení s důvody pro vydání rozhodnutí správce daně, dle žalovaného neodpovídá skutečnosti, neboť v daném případě stěžovatel žádal o sdělení důvodů rozdílu a jak sám v kasační stížnosti v čl. II uvádí, byly mu tyto dopisem ze dne 25. 2. 2002 také sděleny. Na základě shora uvedeného proto žalovaný navrhuje, aby kasační stížnost byla Nejvyšším správním soudem jako nedůvodná zamítnuta.

Nejvyšší správní soud přezkoumal kasační stížností napadený rozsudek soudu v rozsahu stížnostních námitek vázán rozsahem a důvody, které stěžovatel uplatnil v kasační stížnosti ve smyslu ust. § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s.; neshledal přitom vady podle § 109 odst. 3 s. ř. s., k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

Ze spisového materiálu Nejvyšší správní soud ověřil pro věc následující podstatné skutečnosti.

Předmětem sporu je stěžovatelem uplatněný nárok na odpočet daně z přidané hodnoty za zdaňovací období 2. čtvrtletí 2001 ve výši 3 863 614 Kč; správce daně tento nárok na odpočet neuznal a naopak vyměřil stěžovateli daňovou povinnost ve výši 154 173 Kč. Jak vyplývá ze správního spisu, bylo stěžovatelem dne 25. 7. 2001 podáno daňové přiznání k dani z přidané hodnoty za 2. čtvrtletí roku 2001, ve kterém je nárokován nadměrný odpočet ve výši 3 863 614 Kč. Správce daně I. stupně dne 13. 8. 2001 vyzval stěžovatele výzvou dle ust. § 43 zákona o správě daní a poplatků (č. j. 126567/01/293932) k odstranění pochybností o údajích v daňovém přiznání a k prokázání oprávněnosti nárokováného odpočtu s ohledem na ustanovení § 19 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty, zejména aby prokázal údaje na řádcích 304, 305, 445 a 535. Stěžovatel v rámci vytykácího řízení správci daně předložil přijatou fakturu č. 2000/12/1 ze dne 1. 12. 2000 od společnosti Petr Marek, s. r. o., Kamínky 35, DIČ: 291-47915048, za prodej zboží dle dodacího listu v celkové částce 22 280 454,50 Kč (z toho základ daně 18 262 667,60 Kč + DPH 22% 4 017 786,90 Kč), dále kupní smlouvu ze dne 1. 12. 2000 uzavřenou mezi společností Petr Marek, s. r. o. a stěžovatelem, jejímž předmětem je prodej zboží - šperků a hmotného investičního majetku, dohodu o započtení vzájemných pohledávek uzavřenou mezi stěžovatelem a společností Petr Marek, s. r. o., ze dne 1. 12. 2000 a smlouvu o nájmu movitých věcí ze dne 1. 9. 2000 uzavřenou na dobu určitou do 30. 11. 2000 mezi stěžovatelem a společností Petr Marek, s. r. o.

Správce daně dožádal dle ustanovení § 5 zákona o správě daní a poplatků místně příslušného správce daně deklarovaného dodavatele společnosti Petr Marek, s. r. o., o prověření faktického uskutečnění předmětného zdanitelného plnění, způsobu účtování, úhrady

a zodpovězení zaslaných dotazů - např. kdo vystavil předmětnou fakturu a dodací list, kdy a kým byly daňové doklady předány, zda pronajal dne 1. 9. 2000 movité věci uvedené ve smlouvě o nájmu, kde byly movité věci, které byly předmětem pozdějšího nájmu, uskladněny v období od 6. 12. 1999 do 1. 9. 2000 a k jakému účelu sloužily, z jakého důvodu koupil podnik GOLD ATELIER, s. r. o., když za tři dny po koupi prodává veškerý majetek koupené společnosti stěžovateli, tj. bývalému majiteli firmy GOLD ATELIER, s. r. o.

Dožádaný správce daně uvedl, že jednatel společnosti je pro správce daně nekontaktní a na adresách Brno, Kamínky 35 a Údolní 18 se nezdržuje. Za zdaňovací období 1-10/2000 podal negativní přiznání k DPH, za období 11 a 12/2000 mu byly správcem daně zaslány výzvy k podání daňových přiznání, které byly doručeny veřejnou vyhláškou. Ke dni 27. 3. 2001 mu byla zrušena z moci úřední registrace plátce DPH. Až dne 18. 6. 2001 podal daňový subjekt daňová přiznání za zdaňovací období 11 a 12/2000, ve kterých jsou uvedena pouze plnění shodná s plněními dle odvolatelem předložených dokladů. Správce daně zahájil k předmětným přiznáním vytykáací řízení. Vzhledem k tomu, že daňový subjekt na výzvy nereagoval a údaje uvedené v daňovém přiznání o faktickém uskutečnění zdanitelného plnění ve prospěch odvolatele žádným způsobem neprokázal, bylo vytykáací řízení ukončeno platebním výměrem č.1302/01 ze dne 19. 11. 2001, č. j.157310/01/291913/5576, kterým byla za zdaňovací období prosinec 2000 vyměřena daň ve výši 0 Kč. Dále dožádaný správce daně zaslal kopii přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2000 společnosti Petr Marek, s. r. o., včetně povinných příloh. Toto daňové přiznání bylo podáno opožděně dne 20. 7. 2001. V kolonce tržby za prodej zboží v roce 2000 tato společnost vykazuje tržby v záporné výši 232 000 Kč.

Správce daně I. a II. stupně pak v případě stěžovatele uzavřel, že fakturace za prodej zlatnického zboží a hmotného investičního majetku v hodnotě 22 280 454,50 Kč v prosinci 2000 byla jen dohodnutým spekulativním jednáním tj. formální smlouvou a následně vystaveným daňovým dokladem, a to za účelem získání majetkového prospěchu na úkor státu a nikoliv za účelem podnikání ve smyslu § 2 obchodního zákoníku. Svůj závěr opřel žalovaný o skutečnost, že z důkazů zjištěných v rámci daňového řízení jednoznačně vyplynulo, že v daném případě se jedná o jinak spojené osoby ve smyslu ustanovení § 6 odst. 2 ZDPH, tj. osoby, které vytvořily fiktivní obchodní vztah za účelem snížení daňové povinnosti jedné z nich a jsou i v jiném vzájemném vztahu, což vyplývá ze skutečnosti ručení za poskytnutý bankovní úvěr. Bylo-li uzavření smlouvy předstíráno za účelem jakékoliv formy daňového zvýhodnění, případně daňového úniku, byla smlouva uzavřena v rozporu se zákonem a pro správce daně nemohlo být rozhodující, že odvolatel uplatněný nárok na odpočet daně doložil po stránce formální perfektním daňovým dokladem. Rozhodující bylo, že uplatněný nárok nebyl doložen po stránce faktické.

Stěžovatel předně uplatňuje v kasační stížnosti důvod uvedený v ust. § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., tj. nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení. Tvrzenou nezákonnost spatřuje stěžovatel v nesprávném posouzení právní otázky týkající se vzniku nároku na odpočet. Tvrzená nezákonnost, spočívající v nesprávném právním posouzení věci soudem v předcházejícím řízení spočívá buď v tom, že na správně zjištěný skutkový stav je aplikována nesprávná právní věta, popř. je sice aplikována správná právní věta, ale tato je nesprávně vyložena. Vztah mezi skutkovým zjištěním a právním posouzením lze charakterizovat tak, že jde o aplikaci právní normy na konkrétní případ nebo situaci. Takové pochybení Nejvyšší správní soud v napadeném rozhodnutí krajského soudu neshledal.

Podle ustanovení § 19 odst. 1 a 2 zákona č. 588/192 Sb., o dani z přidané hodnoty, dle kterého bylo ve věci postupováno, 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. Plátce prokazuje nárok na odpočet daně daňovým dokladem zaúčtovaným podle zvláštního právního předpisu (§ 3 odst. 1 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů), případně evidovaným podle ust. § 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 tj. dle § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků. Jak již zdejší soud několikrát ve svých rozhodnutích judikoval, samotný daňový doklad o uskutečnění zdanitelného plnění, byť se všemi zákonem vyžadovanými náležitostmi, nemůže být podkladem pro uznání nároku na odpočet dle ust. § 19 odst. 1 a 2 zákona o dani z přidané hodnoty, není-li prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo tak, jak je deklarováno. Daňové řízení je pak ovládáno zásadou, že každý daňový subjekt má povinnost jednak 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.

Stěžovateli nelze přisvědčit v tom, že v průběhu daňového řízení předložil a navrhl dostatek důkazů jimiž lze prokázat reálné uskutečnění zdanitelného plnění. Je nutno vzít za prokázané skutečnosti, že obchodní podíl ve firmě GOLD ATELIER s. r. o. byl dne 6. 12. 1999 převeden ze stěžovatele, jako jediného společníka a jednatele uvedené společnosti na Petra Marka, přičemž tento byl zároveň jmenován jednatelem této společnosti. Movité věci, jež byly ve vlastnictví firmy GOLD ATELIER s. r. o. jejímž právním nástupcem se stala spol. Petr Marek s. r. o. byly dne 9. 12. 1999 následně zpět převedeny na stěžovatele jako fyzickou osobu, přičemž kupní cena byla vypořádána vzájemným zápočtem pohledávek. Následně došlo ke zrušení kupní smlouvy (1. 9. 2000), a to od samého počátku, tj. k 9. 12. 1999 a ke zrušení dohody o vzájemném započtení pohledávek. Movité věci nikdy nebyly přemístěny z místa uskladnění resp. uložení. Dne 1. 9. 2000 byla uzavřena smlouva o nájmu těchto věcí dle které spol. Petr Marek s. r. o. pronajala movité věci stěžovateli jako fyzické osobě na dobu určitou a to do 30. 11. 2000. Najaté movité věci byly tedy stěžovatelem do 1. 9. 2000 bezplatně užívány. Dne 1. 12. 2000 byla opětovně uzavřena kupní smlouva, podle které spol. Petr Marek s. r. o. prodala stěžovateli jako fyzické osobě zboží uvedené ve smlouvě. Kupní cena byla rovněž uhrazena na základě smlouvy o vzájemném započtení pohledávek. Na prodej zboží byl vystaven společností Petra Marek s. r. o. daňový doklad 2000/12/1 a o předání a převzetí zboží byl pořízen předávací protokol.

Nejvyšší správní soud na tomto místě uvádí, že jak vyplývá z rozhodnutí žalovaného tak i ze zdůvodnění krajského soudu, není v projednávané věci sporu o tom, zda došlo k převodu vlastnického práva. Žalovaný i soud I. stupně shodně uvedli, že stěžovatel uplatněný nárok na odpočet dokládal po stránce formální perfektním daňovým dokladem. Žalovaný ani krajský soud nijak ve svých rozhodnutích nezpochybňují písemný zápis dokladující předání a převzetí zboží a ani Nejvyšší správní soud nemá důvod vyjádřit pochybnosti ohledně formálních náležitostí předložených listin. Podstatné a relevantní pro souzenou věc je ovšem ta skutečnost, že stěžovatel se svým obchodním partnerem uzavírali předmětnou smlouvu pouze účelově z cílem navodit právní stav výhradně pro účely krácení daně z přidané hodnoty.

Uskutečněním zdanitelného plnění totiž zákon o DPH rozumí stav faktický, nikoli stav formálně vykázaný. Nestáčí proto předložit řádné doklady se všemi předepsanými náležitostmi; doklady o přijetí zdanitelného plnění vyhotovené se všemi zákonem požadovanými náležitostmi a řádně zaúčtované nemohou být podkladem pro uznání nároku na odpočet, není-li prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo. Za dodání zboží ve smyslu zákona o DPH nelze považovat uměle vytvořené transakce, které faktické dodání zboží pouze předstírají

a z takto vykázanych transakcí nelze ani úspěšně uplatnit nárok na odpočet daně (§ 2, § 9 a § 19 zákona o DPH). Nejvyšší správní soud má za to, že právo nárokované plátcem daně by mělo být odepřeno, pokud relevantní hospodářská činnost nemá žádné jiné objektivní vysvětlení než právě získání nároku vůči správci daně (srov. např. rozsudek NSS ze dne 17. 12. 2007, č. j. 1 Afs 35/2007 - 108, příst. na www.nssoud.cz).

K tomuto také v daném případě došlo, neboť nelze spatřovat v postupu stěžovatele při opakovaném odkupu movitých věcí a zboží deklarovaném jako převod obchodního podílu a následný prodej zpět stěžovateli jako fyzické osobě, jiný účel, než že důvodem realizovaných plnění je právě získání daňového zvýhodnění. V průběhu řízení byly správcem daně shromážděny důkazy a tyto byly řádně v souladu s ust. § 2 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků také řádně vyhodnoceny. Použil-li žalovaný potažmo soud I. stupně jako podpůrnou argumentaci obdobnou situaci, jak je výše uvedeno tj. popis první obchodní transakce z prosince 1999, jež byla následně dohoda zrušena (1. 9. 2000), nelze jim tuto skutečnost přičítat k tíži a považovat ji za nesprávné vyložení okolností projednávaného případu. Naopak Nejvyšší správní soud má shodně s názorem krajského soudu za to, že zjištěné skutkové indicie dostatečně svědčí o tom, že účelem převedení předmětného majetku do vlastnictví fyzické osoby bylo motivováno pouze nárokováním nadměrného odpočtu DPH. Nelze např. odhlédnout od skutečností, že předložená kupní smlouva vystavená dne 1. 12. 2000 i zápis (předávací protokol) z téhož dne mají doložku ověřující pravost podpisu P. M. až ze dne 10. 9. 2001. Odpočet daně z faktury - daňového dokladu, který má uvedeno datum vystavení dne 1. 12. 2000 byl stěžovatelem uplatněn v daňovém přiznání k dani z přidané hodnoty za 2. čtvrtletí 2001. V daňovém přiznání k dani z příjmů za zdaňovací období roku 2000 nebyl tento obchod zahrnut vůbec, přesto, že stěžovatel v roce 2002 doložil výpisem z peněžního deníku, že o něm bylo účtováno. Až dne 13. 6. 2002 se v neplatně podaném dodatečném daňovém přiznání k roku 2000 tento obchodní případ objevuje. Také pohledávky, ve výši cca 14 mil., kterými stěžovatel za tento údajný obchod zaplatil byly opraveny až po uplatnění nároku na odpočet v dodatečném daň. přiznání k dani z příjmů.

Obdobně deklarovaný dodavatel společnost Petr Marek, s. r. o., předmětný obchodní případ přiznává na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období prosinec 2000 až dne 18. 6. 2001, tj. takřka o šest měsíců později. Taktéž nebylo žádným způsobem prokázáno, že se uskutečnil prodej zboží - šperků v hodnotě 2 164 048 Kč + 22% DPH 476 091 Kč. Toto zboží bylo stěžovateli ve stejné hodnotě prodáno a předáno již v roce 1999, na základě kupní smlouvy ze dne 9. 12. 1999. Dle dohody o zrušení kupní smlouvy uzavřené dne 1. 9. 2000, čl. III. odst. 1.2. předmětné zlato bylo stěžovatelem ode dne 9. 12. 1999 prodáno třetím osobám. S ohledem na tuto skutečnost pak stěžovatel údajně předal dne 1. 9. 2000 společnosti Petr Marek, s. r. o., zlato stejné jakosti, stejné hmotnosti a ve stejných cenách za 1 g, jako bylo zlato uvedené v kupní smlouvě. Kupní smlouvou ze dne 1. 12. 2000 však byly převáděny na stěžovatele již zhotovené zlaté šperky, a to za situace kdy společnost GOLD ATELIER s. r. o. neměla dle dřívější výpovědi P. M. žádné zaměstnance a její hmotný investiční majetek byl v pronájmu stěžovatele. Dále z výpovědi svědka P. M. ze dne 5. 5. 2000 vyplynulo, že za příslušné zdaňovací období roku 1999 nepodal daňové přiznání, přesto je ve správním spise založeno daňové přiznání k DPH za období 12. 1999, které je vyplněno na PC a obsahuje chybu v datu, když je uvedeno, že bylo podáno 17. 1. 1990, přičemž stejnou chybu obsahuje i stěžovatelovo daňové přiznání k DPH za 4.Q 1999.

Jak vyplývá ze správního spisu, bylo dožádáním ověřeno, že společnosti GOLD ATELIER, s. r. o., byl poskytnut úvěr Volksbank CZ, a. s. Společnost svůj úvěr ve sjednaném termínu nesplatila a proto Volksbank CZ, a. s., přistoupila k vymáhání soudní cestou, a to po ručiteli J. N., Č. 204. Důvodem tohoto postupu byla i skutečnost, že původní společník převedl 100% obchodní podíl na nového společníka, který změnil obchodní jméno na Petr

Marek, s. r. o. a společnost přestala fakticky vykonávat jakoukoliv činnost, z níž by bylo možno dluh splácet. Stěžovatel byl povinen plnit svůj dluh jako ručitel podle směnečného platebního rozkazu na částku 9 128 500 Kč s příslušenstvím a náklady právního zastoupení, vydaného Krajským soudem v Brně dne 27. 4. 2001, pod sp. zn. 42/Sm/2/2001-31, který nabyt právní moci dne 2. 6. 2001. Po dohodě byla žalovaná částka stěžovatelem postupně uhrazena. Lze tedy na tomto místě souhlasit s názorem žalovaného i krajského soudu, že v daném případě je s ohledem na zjištěný skutkový stav nutno považovat osobu stěžovatele a P. M. za osoby jinak spojené dle ust. § 6 odst. 2 zákona o DPH, tj. osoby, které vytvořily fiktivní obchodní vztah za účelem snížení daňové povinnosti jedné z nich a jsou i v jiném vzájemném vztahu a kdy jejich vzájemné vztahy dokládá právě ručení za poskytnutý bankovní úvěr.

Stěžovateli nelze přisvědčit, že se žalovaný i soud I. stupně dostatečným způsobem nevypořádali s návrhem na provedení svědecké výpovědi. Jak je uvedeno i ve správním spise, jednalo se pouze o alternativu případné výpovědi p. Ch., kterou stěžovatel navrhl, pokud to bude žalovaný považovat za vhodné. Nejvyšší správní soud shodně s názorem soudu I. stupně nepovažuje neprovedení svědecké výpovědi za pochybení, neboť v dané věci nemohl jmenovaný uvést skutečnosti odlišné od předávacího protokolu a tudíž by jeho provedení bylo nadbytečné. Údajně prodávané věci se nacházely na stejném místě již od doby, kdy je stěžovatel v letech 1997 a 1998 za 1,2 mil. Kč pořídil, pak poprvé převedl na P. M. v roce 1999 a podruhé v roce 2000 jako vlastnictví společnosti GOLD ATELIER s. r. o., později přejmenované na Petr Marek s. r. o., a nakonec v prosinci roku 2000 za 16 mil. Kč koupil zpět. Jak je výše uvedeno, žalovaný ani soud nezpochybnují písemný zápis dokladující předání a převzetí zboží. Případný výslech zaměstnance stěžovatele by pak s ohledem na další zjištěné skutečnosti nemohl nic měnit na skutkových závěrech a právním hodnocení případu.

Podle ustanovení § 31 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků dokazování provádí správce daně, který vede daňové řízení, nebo z jeho pověření správce daně dožádaný. Podle odst. 2 citovaného ustanovení správce daně dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti byly zjištěny co nejúplněji, a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů. Obecně je třeba také říci, že vzhledem k povaze daňového řízení je nezbytné, aby byla vedle povinnosti tvrzení formulována i důkazní povinnost a její rozsah. Tuto skutečnost reflektuje § 31 odst. 9 cit. zákona. Podle tohoto zákonného ustanovení 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. Na náležitosti takové výzvy správce daně poukázal náleží Ústavního soudu ze dne 24. 4. 1996, sp. zn. Pl. ÚS 38/95, publ. pod č. 130/1996 Sb., v němž je vyjádřena myšlenka, že zákon o DPH nedává správci daně oprávnění vyzvat daňový subjekt k prokázání čehokoliv, ale pouze k prokázání toho, co tvrdí tento subjekt sám.

Tento princip však byl v nyní souzeném případě respektován, protože stěžovatel tvrdil, že došlo k uskutečnění zdanitelného plnění a byl vyzván, aby toto tvrzení dokázal. V případě stěžovatele však důkazní prostředky jím předkládané (viz výše) nebyly způsobilé prokázat fakticitu zdanitelného plnění resp. nebyly způsobilé vyvrátit pochybnosti správce daně o reálnosti deklarované obchodní transakce v případě takto ekonomicky spojených osob (§ 6 zákona o DPH). Stěžovatelovo subjektivní přesvědčení o tom, že důkazní prostředky měly být hodnoceny jinak nemůže vést k závěru o porušení základních zásad daňového řízení. Nejvyšší správní soud shodně s názorem krajského soudu uvádí, že správci daně nelze vytýkat, že se v daňovém řízení zaměří na zkoumání, zda dvoustranný právní úkon nesměruje k obcházení zákona (in fraudem legis) za situace, kdy byl v dané věci navozen právní stav výhradně pro účely zkrácení daně.

Argumentuje-li stěžovatel k neformálnosti předmětného obchodního případu mimo jiné i tím, že na movité věci po odstoupení od smlouvy byla uzavřena nájemní smlouva od 1. 9. 2000 do 30. 11. 2000 je třeba tuto argumentaci jako nedůvodnou odmítnout. Jak plyne ze správního spisu stěžovatel užíval jím pořízené věci v letech 1997 a 1998 od počátku umístěné v provozovně Česká pro svoji činnost, a to i v době, kdy je jako obchodní jmění společnosti GOLD ATELIER s. r. o. převedl na P. M. Je nesporné, že od kupní smlouvy ze dne 9. 12. 1999 stěžovatel se jmenovaným odstoupili dne 1. 9. 2000 s platností od počátku. Poté uzavřeli nájemní smlouvu na dobu určitou od 1. 9. do 30. 11. 2000 se sjednaným nájemným 480 000 Kč, hrazené po 160 000 Kč měsíčně. Pokud by tato situace odpovídala reálným obchodním vztahům mezi podnikatelskými subjekty, jak uvádí stěžovatel, bylo na místě, aby pronajímatel projevil zájem o úhradu nájemného za dobu, kdy stěžovatel bezplatně tyto věci užíval (z titulu uzavřené a následně zrušené kupní smlouvy ze dne 9. 12. 1999), což by v úhrnu představovalo částku cca 1,4 mil. Kč, k čemuž však v daném případě nedošlo.

K právní kvalifikaci provedené krajským soudem Nejvyšší správní soud podotýká, že v dané věci stěžovatel formálně naplnil zákonná ustanovení, tj. uzavřel kupní smlouvu, předložil perfektní daňový doklad atd., avšak skutečným účelem této obchodní transakce nebyl prodej movitých věcí, nýbrž získání nadměrného odpočtu, které by mu – byť jen zdánlivě – mohlo dle ust. § 19 odst. 1 zákona o DPH náležet. K chování jehož smyslem je výhradně získání nelegitimního daňového zvýhodnění dle názoru Nejvyššího správního soudu nelze přihlížet. Není možné akceptovat jednání, jehož výsledkem je stav, který není v souladu s účelem zákona a právní úkon, jež byl proveden výhradně nebo převážně za účelem získání daňového zvýhodnění s tím, že pro zkoumaný právní úkon neexistují řádné ekonomické důvody, nelze označit za legitimní a který je v souladu s cílem sledovaným zákonem o DPH. Je vždy třeba rozlišovat rovinu formální, zachycenou právě v účetnictví, od roviny faktické, v níž je třeba sledovat mimo jiné pravý smysl a účel aktivit. Plnění, resp. jednání, která nejsou uskutečněna v rámci obvyklých obchodních podmínek, postrádají jakýkoli ekonomický smysl a jsou deklarována pouze s cílem získat zneužívajícím způsobem výhody upravené zákonem, nelze než považovat za zneužití objektivního daňového práva (tax abuse).

K obdobným závěrům ostatně dospěl pro účely výkladu Šesté směrnice k dani z přidané hodnoty také Soudní dvůr ES, když v návaznosti na svou předchozí judikaturu definoval v rozsudku ze dne 21. 2. 2006, *C-255/02 Halifax plc, Leeds Permanent Development Services Ltd, County Wide Property Investments Ltd v. Commissioners of Customs & Excise* činnosti daňových subjektů, jež představují zneužití práva. O takovou činnost se jedná tehdy, pokud ze všech objektivních okolností vyplývá, že jejím hlavním účelem a zároveň i výsledkem je - i přes formální dodržení podmínek vyplývajících z příslušných právních předpisů - získání daňového zvýhodnění, jehož poskytnutí by bylo v rozporu s cílem sledovaným danou právní úpravou. Zevrubnou analýzu citovaného rozsudku Soudního dvora, jakož i stanoviska generálního advokáta v této věci, právě z hlediska jejich významu pro použití zásady zákazu zneužití práva provedl Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 23. 8. 2006, č. j. 2 Afs 178/2005 - 64, www.nssoud.cz.

Jakkoli stěžovatelem deklarovaná transakce splňovala zákonnou definici dodání zboží, jejím účelem a hlavním důvodem bylo obdržení daňové výhody. Takový postup je ve smyslu judikatury Soudního dvora zneužitím práva. V rozsudku ze dne 14. 12. 2000 ve věci *Emsland-Starke*, C-110/99 se Soudní dvůr zabýval doktrínou zneužití práva, přitom uvedl, že „se jedná o právní zásadu uznávanou v mnoho právních oblastech práva Společenství, podle níž zůstanou nezohledněny ty transakce, které by skupina osob povinných k dani provedla bez hospodářského odůvodnění, nýbrž pouze za účelem vytvoření umělé situace, která umožňuje odpočet daně.“ (viz též např. v rozsudku ze dne 21. 1. 2008 ve věci *Italservice Srl*, C-425/06 uvedl ESD:.... „vnitrostátní soud může při posuzování,

keré mu přísluší provést, vzít v úvahu čistě umělý charakter těchto plnění, jakož i právní, hospodářské nebo personální vztahy mezi dotčenými hospodářskými subjekty, jelikož tyto skutečnosti jsou takové povahy, že ukazují na to, že získání daňového zvýhodnění představuje hlavní sledovaný cíl, přes případné vedle toho existující hospodářské cíle vycházející z hledisek týkajících se například marketingu, organizace a záruk.“

Stěžovateli nemůže Nejvyšší správní soud přisvědčit ani v tom, že předložený znalecký posudek je způsobilý vyvrátit právní závěry učiněné žalovaným. Nejvyšší správní soud shodně s názorem krajského soudu uvádí, že je možné, aby existoval rozpor mezi účetní hodnotou hmotného investičního majetku a jeho tržní cenou, avšak ani v tomto případě z něj nelze dovozovat reálnost a faktické přijetí zdanitelného plnění, které musí být uskutečněno jiným plátcem a faktické použití právě tohoto zdanitelného plnění k podnikání daňového subjektu. Zákon totiž nestojí na formálním vykazání zdanitelného plnění, ale na stavu faktickém. Jiný závěr by popíral smysl a účel zákona. Ústavní soud k tomu ve svém nálezu ze dne 15. 5. 2001, sp. zn. IV. ÚS 402/99, publ. ve Sb. n. u. ÚS, Svazek č. 22, náleží č. 73, str. 131, uvedl, že v případech, kdy „zdanitelné plnění nebylo uskutečněno, nemůže být důkazní povinnost naplněna pouhým předložením, byť formálně správného, daňového dokladu. Daňový doklad, který jen simuluje (bez rozdílu, zda jde o simulaci absolutní či relativní) uskutečnění zdanitelného plnění, není relevantním důkazem a jeho předložení může vést k formulaci požadavku směřujícího k dokázání hmotně právního úkonu, tj. k důkazu existence zdanitelného plnění.“ Význam stěžovatelem předložených dokumentů tak leží především v rovině důkazní. Jak např. uvedl Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku ze dne 14. 3. 2008, č. j. 2 Afs 116/2007 - 75, dostupném na www.nssoud.cz, „dokazování v právu obecně vychází ze zásady tzv. materiální pravdy; ze zásady formální pravdy je přípustné vycházet jenom tehdy, pokud je tak výslovně stanoveno na základě nějakého rozumného důvodu.“

Lze tedy uzavřít, že krajský soud konstatoval, že důkazní prostředky byly řádně zhodnoceny a provedené dokazování vyústilo v řádně zjištěný skutkový stav, z něhož správce daně při svém rozhodování vycházel. Rozhodnutí žalovaného je dostatečně srozumitelným a přesvědčivým způsobem odůvodněno. Pro stěžovatele z něj jasně vyplývá z jakých skutečností správce daně a následně odvolací orgán vycházely a jakými právními úvahami se při rozhodování řídily. Krajský soud dále uvedl, že důkazní prostředek, který stěžovatel navrhl k doplnění dokazování v odvolacím řízení, nemohl nic měnit na skutkových závěrech a právním hodnocení případu.

Nejvyšší správní soud konstatuje, že nebyly zjištěny vytýkané vady správního řízení, pro které by měl Krajský soud v Brně napadené rozhodnutí správního orgánu zrušit /§ 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s./. Soud se přezkoumatelným způsobem vypořádal s námitkami uvedenými v žalobě a pokud se po přezkoumání rozhodnutí správního orgánu krajský soud ztotožnil se závěry obsaženými v rozhodnutí žalovaného, když tyto závěry shledal správními, nezbylo mu, než žalobu proti rozhodnutí správního orgánu zamítnout.

Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že důvody uvedené v kasační stížnosti stěžovatelem podřazené pod ust. § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s., nebyly prokázány, a proto podanou kasační stížnost podle ust. § 110 odst. 1 s. ř. s. jako nedůvodnou zamítl.

Stěžovatel, který neměl v tomto soudním řízení úspěch, nemá právo na náhradu nákladů řízení (§ 60 odst. 1, § 120 s. ř. s.) a žalovanému, který byl v řízení úspěšný, náklady řízení nevznikly, resp. je neúčtoval. Proto soud rozhodl, že žalovanému se náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznává.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné (§ 53 odst. 3, § 120 s. ř. s.).

V Brně dne 27. listopadu 2008

JUDr. Lenka Matyášová
předsedkyně senátu