



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Radana Malíka a soudkyň JUDr. Barbary Pořízkové a Mgr. Daniely Zemanové v právní věci žalobce: **PRIMOSSA a.s.**, se sídlem Kozí 914/9, Praha 1, Staré Město, zastoupené 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, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 26. 4. 2006, č. j. FŘ-6414/13/06, ve věci daně z přidané hodnoty, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 11. 4. 2008, č. j. 7 Ca 188/2006 - 130,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **s e z a m í t á.**
- II.** Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Včas podanou kasační stížností se žalobce (dále jen „stěžovatel“) domáhal zrušení v záhlaví označeného pravomocného rozsudku Městského soudu v Praze (dále jen „městský soud“), kterým byla zamítnuta žaloba proti rozhodnutí žalovaného (dále jen „odvolací orgán“) ze dne 26. 4. 2006, č. j. FŘ-6414/13/06. Uvedeným rozhodnutím bylo zamítnuto odvolání stěžovatele proti platebnímu výměru Finančního úřadu pro Prahu 1 (dále jen „správce daně“) ze dne 5. 9. 2005, č. j. 214337/05/001511/4917, na daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období březen 2004, ve výši 1 898 981 Kč.

Napadeným rozsudkem městský soud shledal žalobu nedůvodnou, a proto ji dle ustanovení § 78 odst. 7 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), zamítl.

Vycházel přitom z toho, že stěžovatel v řízení před správními orgány neprokázal přijetí zdanitelného plnění – zlata – od jím deklarovaných dodavatelů: STAVREK s. r. o., France - Business, s.r.o. – dnes France - Business, s.r.o. v likvidaci a CARTRIXX s.r.o. – dnes CARTRIXX s.r.o. – v likvidaci (dále jen „dodavatelé“). Zdůraznil, že uskutečněným zdanitelným plněním rozumí zákon č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném za posuzované zdaňovací období (dále jen „zákon o DPH“), stav faktický, nikoliv stav formálně vykázaný, důkazní břemeno pak daňový subjekt unese pouze za předpokladu, že jím předložené důkazy zapadají do rámce zjištěného skutkového stavu věci. Městský soud uvedl, že důkazní prostředky, kterými stěžovatel prokazoval přijetí zdanitelného plnění – zlata (přijaté faktury, doklady o provedených úhradách, příjmy na sklad, dodací listy, zkušební listy ke zkoušce ryzosti, výdajové pokladní doklady, průběh obchodů s dodavateli, který popsal při ústních jednáních vedených u správce daně, a svědecká výpověď jeho zaměstnankyně paní L. V.), nemohou obstát vedle skutečnosti, že shora uvedení dodavatelé poskytnutí zdanitelného plnění stěžovateli neprokázali či dokonce popřeli. Při takto zásadním zpochybnění skutečností uváděných stěžovatelem na daňových dokladech tedy nepochybně vyvstal požadavek na další důkazní prostředky, neboť pouze obstarání dalších důkazních prostředků, způsobilých prokázat faktické poskytnutí zlata stěžovateli, mohlo v souzené věci znamenat unesení důkazního břemene.

Městský soud vycházel při posuzování sporu mimo jiné i z příslušné judikatury Evropského soudního dvora ve spojených věcech C-354/03, C-355/03 a C-484/03 ve věci Optigen Ltd., Fulcrum Electronics Ltd. a Bond House Systéme Ltd. a z rozsudku ve spojených věcech C-439/04 a C-440/04, Kittel, podle které platí, že nárok osoby povinné k dani, která uskutečnila plnění, která nejsou sama o sobě zasažena podvodem na DPH, na odpočet daně na vstupu není dotčen okolností, že v řetězci dodávek, v němž byla tato plnění uskutečněna, je jiné plnění, které předchází nebo následuje po plnění uskutečněném touto osobou povinnou k dani, zasaženo podvodem na DPH, aniž by to posledně uvedená věděla nebo mohla vědět. Otázka, zda DPH za předchozí nebo následující prodej týkající se dotčeného zboží byla nebo nebyla zaplácena do státní pokladny, nemá vliv na nárok osoby povinné k dani na odpočet DPH odvedené na vstupu. V souzené věci městský soud dospěl k závěru, že zde existují objektivní skutečnosti, které prokazují, že stěžovatel mohl vědět, že se svým nákupem účastní plnění, které je případně součástí podvodu na dani z přidané hodnoty. Obchod se zlatem je obchodem specifickým, kdy obchodníci se zlatem a drahými kovy mají dle ustanovení § 35 zákona č. 539/1992 Sb., o puncovníctví a zkoušení drahých kovů (dále jen „puncovní zákon“), povinnost do 15 dnů od zahájení činnosti písemně oznámit puncovnímu úřadu údaje uvedené v ustanovení § 1 tohoto zákona, včetně druhu své činnosti s drahými kovy. Puncovní úřad pak vede registr výrobců a obchodníků, který je veřejným seznamem. Stěžovatel tím, že si své dodavatele vzhledem ke specifické povaze obchodu se zlatem ve shora uvedeném smyslu neověřil, nevěnoval zvýšenou pozornost interním kontrolním mechanismům, které by v daném případě nepochybně podvodné jednání odhalily. Obrana stěžovatele spočívající v tvrzení, že je stíhán

za neunesení důkazního břemene jiných subjektů, za které nemůže nést žádnou odpovědnost, tak není na místě. Stěžovatel totiž neprokázal faktické přijetí zlata tak, jak bylo deklarováno na jím předložených daňových dokladech.

V kasační stížnosti uplatnil stěžovatel zákonné důvody obsažené v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s., tj. nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení, jakož i nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku pro vnitřní rozpornost.

Úvodem stěžovatel odkázal na rozsudky Nejvyššího správního soudu č. j. 9 Afs 67/2007 - 147 a č. j. 9 Afs 47/2007 - 172, kterými tento soud argumentaci žalovaného správního orgánu v právně zcela a skutkově prakticky stejných případech shodných účastníků odmítl. Po podrobné rekapitulaci dosavadního řízení stěžovatel napadl dle jeho názoru stěžejní a současně nesprávný závěr městského soudu, dle kterého stěžovatel nedoložil přijetí sporných plnění hodnověrným dokladem. V této souvislosti si dovolil poukázat na doslovné znění příslušných předpisů, tedy konkrétně na ustanovení § 19 odst. 1, 2 zákona o DPH v rozhodném znění, dle kterého platilo: „*Plátce prokazuje nárok na odpočet daně daňovým dokladem zúčtovaným podle zvláštního právního předpisu, případně evidovaným podle § 11 u plátců, kteří nejsou účetní jednotkou, který má všechny tímto zákonem předepsané náležitosti a který byl vystaven plátcem. V případě, že doklad neobsahuje všechny náležitosti daňového dokladu, prokazuje plátce nárok podle zvláštního právního předpisu*“.

Stěžovatel postupoval jednoznačně v souladu se shora citovaným ustanovením a tento důkazní prostředek správním orgánům předložil. Z logiky věci tak nemohlo jít o nezpůsobilý doklad. Stěžovatel trvá na svém názoru, že je činěn odpovědným za neunesení důkazního břemena cizích daňových subjektů, neboť ze závěrů městského soudu vyplývá, že neexistuje žádný jiný způsob pozitivního prokázání nároku na odpočet daně, než prokázání toho, co mají ze zákona prokazovat tito cizí dodavatelé.

Napadený rozsudek je vnitřně rozporný až nepřezkoumatelný, nebere v potaz fakt, že předložené důkazní prostředky nemohou být vyvráceny pouhými pochybnostmi správních orgánů, ale pouze jinými důkazními prostředky. Pokud daňový subjekt předloží důkazní prostředky a přesto existují pochybnosti o existenci nároku, nemůže to znamenat, že svůj nárok neprokázal, nýbrž vyvolá to pouze přesun důkazního břemene na správce daně a povinnosti předložit protidůkaz. Závěry městského soudu vedou k nadbytečnosti ustanovení § 31 odst. 8 zákona o správě daní a poplatků, neboť k přesunu důkazního břemene na správce daně nikdy nemůže dojít. Výkladem městského soudu by fakticky byla umožněna svévole správních orgánů, zakázaná na úrovni Ústavního pořádku, např. v čl. 2 Listiny základních práv a svobod, dle kterého lze státní moc uplatňovat jen v případech a mezích stanovených zákonem, a to způsobem, který zákon stanoví.

Není-li sporné, že stěžovatel fakticky se zbožím disponoval a dále jej prodal, nemůže být důvodem neuznání nároku na odpočet daně jeho faktické nepřijetí, ale tímto důvodem je pouhé nevyvrácení pochybností správních orgánů, že stěžovatel přijal zlato od shora uvedených dodavatelů. Stěžovatel trvá na tom, že okolnost, že tito dodavatelé neprokázali faktické přijetí zlata, se dotýká pouze vztahu mezi jimi a jejich dodavateli

a nemůže být v žádném případě důvodem neuznání jím uplatňovaného nároku na odpočet daně.

Stěžovatel dále polemizuje s hodnocením správních orgánů jím navrženého důkazního prostředku, a to svědecké výpovědi paní L. V.; uvádí, že vždy vstupoval do obchodních transakcí s partnery, kteří se vždy prokázali standardními obchodními a osobními doklady, doslovně cituje obsáhlé pasáže z rozsudku zdejšího soudu ze dne 10. 1. 2008, č. j. 9 Afs 67/2007 - 147, a tvrdí, že závěry městského soudu týkající se povinnosti stěžovatele prověřit si v registru vedeném puncovním úřadem své dodavatele byly shledány kasačním soudem jako irelevantní. Dále tvrdí, že argumentace žalovaného o jeho případné vědomosti o podvodném jednání dodavatelů nezazněla v řízení vedeném před správními orgány a je nepřipustné, aby teprve v řízení o žalobě hledal žalovaný nové podklady pro své rozhodnutí.

S ohledem na shora uvedené skutečnosti stěžovatel Nejvyššímu správnímu soudu navrhl zrušení napadeného rozsudku městského soudu.

Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti jednak namítá, že pro předmětné zdaňovací období nebyl ze strany stěžovatele navržen důkaz svědeckou výpovědí paní V. Žalovaný hodnotil všechny tři výpovědi této svědkyně a vzhledem k rozporům v samotných výpovědích, popsaným v napadeném rozhodnutí, nebyly její svědecké výpovědi osvědčeny jako důkaz, který by prokázal přijetí sporných plnění.

Ke stěžejní námitce stěžovatele žalovaný uvádí, že dle stávající judikatury je důkaz daňovým dokladem pouze důkazem formálním, dovršujícím hmotně právní aspekty skutečného provedení zdanitelného plnění, a jestliže zdanitelné plnění nebylo uskutečněno, nemůže být důkazní povinnost naplněna pouhým předložením, byť formálně správného, daňového dokladu (viz např. usnesení Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 1841/07). Zdůrazňuje, že stěžovatel byl v průběhu daňového řízení činěn odpovědným pouze za svá vlastní tvrzení. Bylo-li šetřením správce daně prokázáno, že stěžovatelem označení dodavatelé se zlatem vůbec nedisponovali a nebyli způsobilí prokázat jeho dodání stěžovateli, pak tato skutečnost není v souladu ani se stěžovatelovými tvrzeními, ani s jím předkládanými důkazy. Dle žalovaného tak nelze dospět k závěru, že stěžovatel je činěn odpovědným za cizí subjekty a už vůbec nelze dospět k závěru, že se zlato dostalo do sféry dispozice stěžovatele v přímé souvislosti s činností přičitatelnou těmto dodavatelům.

K předloženým důkazním prostředkům žalovaný uvádí, že kromě faktur šlo o důkazní prostředky, které všechny vyhotovil sám stěžovatel a které může v podstatě vyhotovit v libovolném množství. Žádné objektivní důkazní prostředky, tj. prostředky, na jejichž vyhotovení by stěžovatel neměl subjektivní podíl, doloženy nebyly. Pokud stěžovatelem předložené důkazní prostředky nemají žádnou návaznost na další zjištěné skutečnosti, nelze mít stěžovatelem uváděné skutečnosti za prokázané. K přesunu důkazního břemene na správce daně v souzené věci nedošlo, neboť předloženými důkazními prostředky nebylo přijetí zdanitelného plnění od stěžovatelem deklarovaných dodavatelů prokázáno. Se stěžovatelem lze souhlasit pouze v tom, že správce daně nemůže činit stěžovatele odpovědným za to, že dodavatelé neprokázali přijetí zboží

od svých vlastních dodavatelů, pokud však bylo prokázáno, že se zbožím nedisponovali, nelze s úspěchem tvrdit, že zlato jimi bylo stěžovateli dodáno a toto tvrzení prokazovat pouze doklady, které si stěžovatel vyhotovil sám.

K judikatuře Evropského soudního dvora žalovaný uvádí, že v době, kdy rozhodoval, nebyla tato judikatura v České republice známa. Ve věci otázky dobré víry, tedy toho, zda stěžovatel v souzené věci o případném podvodu na DPH vědět měl a mohl, odkázal na své obsáhlé vyjádření k žalobě. Pokud jde o soudem zmíněné kontrolní mechanismy ohledně minimalizace podnikatelského rizika při sjednávání obchodů, žalovaný konstatuje, že správce daně prověřoval stěžovatelem uplatňovaný nárok na odpočet daně ve více než 40 měsíčních zdaňovacích obdobích. Počínaje od ledna 2002 probíhalo obchodování se zlatem obdobným způsobem a podle stejného scénáře, kdy konečným odběratelem zlata byl stěžovatel, přičemž v žádném z těchto řízení nebylo prokázáno, kdo byl skutečným dodavatelem zlata, výjimečně stříbra, ani odkud zlato pochází. Na počátku všech obchodních transakcí stojí nekontaktní subjekt, pouze formálně plní povinnost podávat přiznání. Tento subjekt, který není dohledatelný (statutární orgán buď neexistuje nebo je nekontaktní, příp. je po něm vyhlášeno celostátní pátrání či je cizím státním příslušníkem bez povolení pobytu v tuzemsku), fakturačně prodává zlato dodavateli stěžovatele. Bezprostředních dodavatelů stěžovatele bylo cca 5 až 6, někteří z nich figurovali jako dodavatelé zlata pouze do konce roku 2003 (těm zpravidla správce daně zrušil registraci k DPH z úřední povinnosti), poté začali zlato dodávat jiné společnosti se shodným personálním obsazením jako původní společnosti. Tato skutečnost je zjevná zejména u firem zastupovaných panem J. Z., původně jednajícím za společnost CARTRIXX s.r.o., po té, kdy jí byla zrušena správce daně registrace k DPH pro neplnění zákonných povinností, jednal pan Z. za společnost France - Business, s.r.o., zaregistrované k DPH hned následně a po zrušení i této registrace z úřední povinnosti zastupoval při dodávkách zlata stěžovateli pan Z. pro změnu společnost DAPEX Czech spol. s r.o. Žádný z dodavatelů přitom nebyl registrován v registru výrobců a obchodníků, vedeném Puncovním úřadem, dle § 40a zákona č. 539/1992 Sb., o puncovníctví a zkoušení drahých kovů. Ve všech prověřovaných obdobích nebyla prvními subjekty odvedena DPH na výstupu (řádově ve výši 300 mil. Kč). Zdůraznil, že právě množství a povaha těchto opakujících se transakcí zakládají pochybnosti o správnosti deklarovaného nároku na odpočet daně a dobré víry stěžovatele. Dle jeho názoru stěžovatel nemohl nevědět, za jakých podmínek a s jakými subjekty vstupuje do obchodních vztahů. Žalovaný odmítá tvrzení, že hledal nové důvody pro neuznání nároku na odpočet daně, neboť ze spisového materiálu jsou tyto skutečnosti jednoznačné a zřejmé, navíc je shora popsán způsob obchodování podrobně popsán i v napadeném rozhodnutí.

Vzhledem ke všem výše uvedeným skutečnostem žalovaný navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost pro nedůvodnost zamítl.

Z obsahu předloženého správního spisu vyplynulo, že v přiznání k DPH za zdaňovací období březen 2004 vykázal stěžovatel vlastní daňovou povinnost ve výši 579 Kč, jako převýšení daně na vstupu v částce 2 730 382 Kč nad daní na výstupu v částce 2 729 803 Kč. Správci daně vznikly pochybnosti o správnosti údajů o přijatých a uskutečňovaných plněních, které stěžovatel vykázal v předloženém daňovém přiznání,

a proto jej vyzval dle § 43 zákona o správě daní a poplatků, č. j. 123158/04/001511/4917, ze dne 10. 5. 2004, k odstranění těchto pochybností, k řádnému prokázání pravdivosti uvedených údajů a k předložení dokladů a písemností blíže určených touto výzvou. Prováděné vytykácí řízení nebylo u stěžovatele prvním vytykáčím řízením, neboť správce daně prověřoval stěžovatelem deklarované údaje za cca 40 zdaňovacích období. Stěžovatel je jedním ze tří tuzemských vývozců zlata a od roku 2002 vykazoval na dani z přidané hodnoty v jednotlivých zdaňovacích obdobích nadměrné odpočty ve výši 10 až 15 mil. Kč. Správce daně začal počínaje zdaňovacím obdobím červen 2003 prověřovat správnost uplatňovaných nároků na odpočet DPH, a to mimo jiné proto, že byly zjištěny nesrovnalosti ve statistických hodnotách o vývozu zlata. Z České republiky bylo vyvezeno několikanásobně větší množství zlata, než kolik by mohlo být skutečně vyvezeno vzhledem k tomu, že v České republice se zlato netěží, nebyly prodány zlaté rezervy České národní banky a množství dovezeného zlata a zlata obchodovaného v podobě šperků, dentálního či technického zlata zdaleka nedosahovalo objemů vývozu. Významnou položku mezi přijatými zdanitelnými plněními stěžovatele tvořily dodávky ryzího zlata z tuzemska, od dodavatelů STAVREK s. r. o., France - Business, s.r.o. a CARTRIXX s.r.o. Dle závěru žalovaného uvedeného v žalobou napadeném rozhodnutí nebylo prokázáno, že by stěžovatelem označení dodavatelé přijali zlato, se zlatem disponovali a nebylo prokázáno ani to, že toto zlato dodali stěžovateli. Někteří subdodavatelé těchto dodavatelů obchodování se zlatem bez jakýchkoliv pochybností popřeli, popřeli i to, že by své údajné odběratele znali, žádné dodávky pro ně neuskutečnili, se zlatem nikdy neobchodovali. Stěžovatel prokazoval přijetí zdanitelného plnění převážně formálními doklady, navrhoval také svědecké výpovědi svých zaměstnanců. Po vyhodnocení těchto, jakož i dalších důkazních prostředků a zjištěných skutečností, dospěl správce daně k závěru, že v daném případě nebylo stěžovatelem osvědčeno splnění jedné ze základních povinností pro oprávněné uplatnění nároku na odpočet daně, když nebylo objektivně a věrohodně prokázáno, že fakturované dodávky zlata přijal skutečně od dodavatelů deklarovaných na daňových dokladech. Na základě provedeného vytykáčím řízení byla stěžovateli za uvedené zdaňovací období vyměřena vlastní daňová povinnost ve výši 1 898 981 Kč. Odvolání bylo žalovaným zamítnuto žalobou napadeným rozhodnutím. Obdobně byla zamítnuta žaloba kasační stížností napadeným rozsudkem.

Nejvyšší správní soud nejprve posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že kasační stížnost je podána včas, jde o rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost přípustná, a stěžovatel je řádně zastoupen (§ 105 odst. 2 s. ř. s.). Poté přezkoumal napadený rozsudek městského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů (§ 109 odst. 2 a 3 s. ř. s.), zkoumal při tom, zda napadený rozsudek netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.), a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

Kasační stížnost byla podána z důvodu tvrzené nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právní otázky městským soudem v předcházejícím řízení, jakož i z důvodu nepřezkoumatelnosti pro vnitřní rozpornost [§ 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s.]

V návaznosti na posledně uvedené Nejvyšší správní soud konstatuje, že přednostně se zabýval námitkou týkající se nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku. Nepřezkoumatelnost pro nesrozumitelnost či nedostatek důvodů je totiž vadou tak závažnou, že se jí Nejvyšší správní soud musí zabývat i tehdy, pokud by to stěžovatel nenamítal, tedy z úřední povinnosti (viz shora). Nelze se zabývat hmotněprávní argumentací, pokud přezkoumávané rozhodnutí soudu neobstojí ani po formální stránce – tedy pokud soud například nevyčerpal celý předmět řízení, jak byl vymezen v žalobě, a ve svém rozhodnutí se nevypořádal se všemi žalobními námitkami.

Na tomto místě je třeba nejprve zdůraznit, že nepřezkoumatelnost rozhodnutí může nastat z důvodu jeho nesrozumitelnosti nebo nedostatku důvodů rozhodnutí, jakož i v důsledku jiné vady řízení před soudem, mohla-li mít taková vada za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé. Nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů rozhodnutí pak musí být založena na nedostatku důvodů skutkových, nikoliv na dílčích nedostatcích odůvodnění. Musí se přitom jednat o vady skutkových zjištění, o něž soud opírá své rozhodovací důvody. Takovými vadami mohou být mimo jiné případy, kdy soud opřel rozhodovací důvody o skutečnosti v řízení nezjišťované, případně zjištěné v rozporu se zákonem, anebo případy, kdy není zřejmé, zda vůbec nějaké důkazy byly v řízení provedeny.

V přezkoumávané věci Nejvyšší správní soud vady shora uvedeného charakteru neshledal, neboť výrok rozhodnutí je řádně odůvodněn a odůvodnění není možno považovat za nesrozumitelné. Z odůvodnění rozsudku je jednoznačně seznatelné, které otázky městský soud považoval za rozhodné, a vzájemná souvislost jednotlivých úvah, které soud v napadeném rozhodnutí vyslovil, je zřetelná.

Napadený rozsudek považuje kasační soud za přezkoumatelný. Se závěry, o které městský soud opřel výrok napadeného rozsudku, ostatně stěžovatel v kasační stížnosti sám dostatečně podrobně polemizuje, což by nebylo možné, pokud by bylo jeho rozhodnutí natolik vnitřně rozporné, že by nebylo možno jej přezkoumat.

Rozhodující ve věci samé je posouzení právní otázky dle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., tedy, zda stěžovatel splnil podmínky pro uplatnění nároku na odpočet DPH ve smyslu § 19 zákona o DPH. Ve smyslu výše cit. ustanovení má plátce daně nárok na odpočet daně, pokud jím přijatá zdanitelná plnění, uskutečněná jiným plátcem nebo zboží z dovozu, 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 předpisu, případně daňovým dokladem evidovaným podle § 11 zákona o DPH, který má všechny zákonem o DPH předepsané náležitosti a který byl vystaven plátcem daně, a to u plátců, kteří nejsou účetní jednotkou. V případě, že doklad neobsahuje všechny náležitosti daňového dokladu, prokazuje plátce nárok podle zákona o správě daní a poplatků.

Pokud jde o stěžejní námitku stěžovatele, tedy že předložením formálně bezvadného dokladu stěžovatel unesl své důkazní břemeno, neboť postupoval zcela v souladu s ustanovením § 19 zákona o DPH, který ani žádný jiný postup nepředpokládá, nepovažuje kasační soud tuto námitku za důvodnou. Uplatňuje-li plátce daně nárok na odpočet DPH, leží důkazní břemeno ohledně skutečného přijetí zdanitelného plnění

od jiného plátce daně na tomto plátcu. V případě stěžovatele však nebylo faktické přijetí zdanitelného plnění od plátců deklarovaných na daňových dokladech prokázáno; předložené důkazní prostředky vyhodnocené v souvislosti s ostatními provedenými důkazy, které provedl správce daně, v souladu s § 2 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků a § 31 odst. 4 citovaného zákona, neobstály a jinými důkazy stěžovatel svá tvrzení neprokázal. Zjištění, že daňové doklady formálně z hlediska náležitostí či účtování odpovídají zákonné úpravě, není samo o sobě způsobilé prokázat přijetí konkrétního zdanitelného plnění. Obdobně ani skutečnost, že plátce DPH uskutečnil určité zdanitelné plnění na výstupu, v posuzovaném případě zboží ve stejném rozsahu a druhové skladbě prokazatelně prodal, také ještě sama o sobě neznamená, že deklarované plnění bylo pořízeno od plátce DPH uvedeného na daňovém dokladu. Pro nárok na odpočet daně je nezbytné, aby přijaté plnění bylo skutečně přijato od odběratele, plátce DPH. Jedním ze základních principů daně z přidané hodnoty je princip neutrality daně, kdy pozice osoby povinné k dani musí být neutrální. Základním smyslem tohoto principu je neutralita vybírané daně z přidané hodnoty vzhledem k délce řetězce plátců daně, pro něž by daň z přidané hodnoty neměla být nákladem, tj. daňová povinnost jednoho plátce daně by měla být následována nárokem na odpočet daně druhého plátce daně. Proto je plátce daně obecně oprávněn odečíst z vlastní daňové povinnosti jen tu částku DPH, kterou uhradil svému dodavateli, jinému plátcu DPH, přičemž důkazní břemeno, že se tak skutečně stalo, leží primárně ze zákona na tomto plátcu. Jakkoliv z výše uvedeného závěru existuje celá řada zákonných výjimek, ponechává je kasační soud stranou, neboť na souzenou věc nedopadají. Naopak v souzené věci bylo pro oprávněné uplatnění nároku na odpočet DPH podstatné prokázat, že plnění deklarované na daňových dokladech bylo skutečně přijato, a to od plátců DPH uvedených na příslušných dokladech.

Výše uvedené opakovaně potvrzuje jak judikatura Nejvyššího správního soudu, tak judikatura Ústavního soudu. V nálezu Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 1841/07, na který odkázal již žalovaný ve svém vyjádření, je uvedeno, že prokazování nároku na odpočet daně je prvotně záležitostí dokladovou, současně je však třeba respektovat soulad s faktickým stavem. To znamená, že ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi nemohou být podkladem pro uznání nároku na odpočet daně z přidané hodnoty, není-li prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo tak, jak je v dokladech prezentováno. Důkaz daňovým dokladem (ve smyslu § 19 odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty), je pouze formálním důkazem dovršujícím hmotně právní aspekty skutečného provedení zdanitelného plnění. Jestliže zdanitelné plnění nebylo uskutečněno, nemůže být důkazní povinnost naplněna pouhým předložením, byť formálně správného, daňového dokladu.

Nejvyšší správní soud nesouhlasí ani s opakovaným tvrzením stěžovatele, dle kterého je činěn odpovědným za neunesení důkazního břemene cizích subjektů. Je totiž primárně povinností toho, kdo požaduje od státu vrácení nadměrného odpočtu daně z přidané hodnoty, prokázat, že má na jeho vrácení právní nárok. Je-li plátce daně v pozici dodavatele, pak prokazuje, že zdanitelné plnění uskutečnil tak, jak bylo deklarováno na daňových dokladech, je-li – jak je tomu v souzené věci – v pozici odběratele, pak prokazuje, že zdanitelné plnění přijal rovněž tak, jak bylo deklarováno. Pokud bylo prokázáno, že stěžovatelem označení dodavatelé se zlatem, které mělo

být dodáno stěžovateli, vůbec nedisponovali a tito stěžovatelem označení dodavatelé byli jeho bezprostředními dodavateli, je logické, že pro unesení důkazního břemene nepostačí formální doklady, ale tento zjevný rozpor musí být objektivně vyvrácen. V takovém případě se nejedná o situaci, kdy stěžovatel neměl žádný kontakt se subjekty, jež se případně dopustily podvodného jednání, a za jejichž důkazní nouzi by byl činěn odpovědným, ale jedná se o situaci, kdy daňový subjekt jako jedna strana posuzované obchodní transakce prokazuje pouze svá vlastní tvrzení.

Námítku stěžovatele, že žalovaný uplatňoval při řízení o žalobě nové skutečnosti, které nebyly předmětem řízení před správními orgány, považuje zdejší soud za nedůvodnou. Ze soudního spisu je nepochybné, že to byl sám stěžovatel, který v žalobě odkázal na relevantní judikaturu Evropského soudního dvora (strana 29 až 32 žaloby, odkaz na judikaturu ve věcech C-355/03 a C-484/03) a bylo proto zcela na místě, aby se k této argumentaci vyjádřil ze svého úhlu pohledu i žalovaný. Judikatura představuje právně relevantní zdroj použitelný pro aplikační a argumentační činnost soudu a nejen jeho.

Jak již zdejší soud uvedl mimo jiné v rozhodnutí ze dne 4. 12. 2008, č. j. 9 Afs 41/2008 - 64, skutečnost, že v době, kdy žalovaný v dané věci rozhodoval, rozhodnutí Evropského soudního dvora ve spojených věcech C-354/03, C-355/03 a C-484/03 ve věci Optigen Ltd., Fulcrum Electronics Ltd. a Bond House Systéme Ltd., neexistovala, sama o sobě neznamená, že závěry v nich uvedené nemohou být aplikovány na výklad relevantních ustanovení tuzemského zákona o DPH, který Nejvyšší správní soud používá v případech, kdy se posuzují skutkové okolnosti, k nimž došlo před vstupem České republiky do Evropské unie a které na souzenou věc aplikoval městský soud (srovnej např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 9. 2005, č. j. 2 Afs 92/2005 – 45, publikovaný pod č. 741/2006 Sb. NSS, nebo rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 3. 2007, č. j. 9 Afs 5/2007 - 70, publikovaný pod č. 1187/2007 Sb. NSS).

Nejvyšší správní soud neshledal, že by zákon o DPH ve znění účinném pro souzenou věc vedl k odlišné interpretaci zákonných ustanovení týkajících se nároku na odpočet daně a popíral „ratio“ relevantní judikatury Evropského soudního dvora, tj. ochranu subjektivního práva a legitimního očekávání daňových subjektů, které si nejsou a nemohou být vědomi daňového podvodu, a proto neshledal ani důvodu k vyloučení předmětné judikatury jako výkladové pomůcky a referenčního rámce, jež vykazuje svoji specifickou normativní relevanci v projednávané věci.

Zdejší soud se plně ztotožňuje se závěry městského soudu, dle kterých stěžovatel nevěnoval zvýšenou pozornost interním kontrolním mechanismům, které by v daném případě nepochybně podvodné jednání odhalily. Ze správního spisu, jakož i z úřední činnosti kasačního soudu je zřejmé, že obchodní transakce ve zhruba 40 správními orgány prověřovaných zdaňovacích obdobích skutečně vykazují obdobné rysy, kdy na počátku všech obchodních transakcí stojí nekontaktní subjekt, pouze formálně plnící povinnost podávat příznání, který není dohledatelný, popřípadě subjekt, který deklarované transakce jednoznačně popře a potvrdí, že se obchodem se zlatem nikdy nezabýval a sporné faktury nevystavil. Pak následuje cca 5 až 6 dodavatelů stěžovatele, z nichž někteří figurovali

jako dodavatelé zlata pouze do konce roku 2003 (těm zpravidla správce daně zrušil registraci z úřední povinnosti), poté začaly zlato dodávat jiné společnosti se shodným personálním obsazením jako původní dodavatelé společnosti. Tato skutečnost je zjevná zejména u firem zastupovaných panem J. Z., původně jednatel za společnost CARTRIXX s.r.o., po té, kdy jí byla zrušena správce daně registrace k DPH pro neplnění zákonných povinností, jednal pan Z. za společnost France - Business, s.r.o., zaregistrované k DPH hned následně a po zrušení i této registrace z úřední povinnosti zastupoval při dodávkách zlata stěžovateli pan Z. pro změnu společnost DAPEX Czech spol. s r.o. Za této situace je nanejvýš nepravděpodobné, že by se stěžovatel stal zcela nevinným účastníkem takto rozsáhlého, opakujícího se mechanismu, kdy shora uvedení dodavatelé byli bezprostředními obchodními partnery stěžovatele.

K tomu Nejvyšší správní soud připomíná, že judikatura Evropského soudního dvora chrání nárok na odpočet daně pouze v případech, kdy je nepochybné, že podnikatel nárokuje odpočet daně na vstupu o záměru zkrátit daň v rámci řetězové dodávky nevěděl a s přihlédnutím ke všem objektivním okolnostem ani vědět nemohl. Pouze za situace, že plátce daně o záměru zkrátit daň nevěděl a nemohl vědět, je na místě trvat na tom, že každé plnění musí být zohledněno samo o sobě a povaha určitého plnění v řetězci dodávek se nemůže měnit na základě předcházejících nebo následujících událostí. Pravidlo, že každé plnění je třeba posuzovat samostatně a samo o sobě, bez ohledu na jeho účel nebo výsledky, totiž vychází z požadavku, aby společný systém DPH byl neutrální a ze zásady právní jistoty, která vyžaduje, aby používání právních předpisů Společenství bylo předvídatelné pro subjekty, na které se vztahuje. V opačném případě, tedy je-li s přihlédnutím k objektivním skutečnostem prokázáno, že dodání je uskutečněno pro osobu povinnou k dani, která věděla nebo měla vědět, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na dani z přidané hodnoty, je věcí vnitrostátního soudu odmítnout takové osobě povinné k dani přiznat nárok na odpočet – viz právní závěr Evropského soudního dvora ve spojených věcech C-439/04 a C-440/04 Axel Kittel proti Belgickému státu a Belgický stát proti Recolta Recycling SPRL [2006] Sb. rozh.

Nejvyšší správní soud nesouhlasí ani s námitkou stěžovatele směřující do přesunu důkazního břemene. Daňové řízení je ovládáno zásadou, že každý daňový subjekt má povinnost jednak přiznat daň (břemeno tvrzení) a rovněž i povinnost toto tvrzení prokázat (břemeno důkazní). Zdejší soud opakovaně judikoval, že předloží-li či navrhne-li daňový subjekt důkazní prostředky a správce daně i přesto dále trvá na svých pochybnostech, přechází důkazní břemeno na správce daně. Je jeho povinností, aby důkazně podložené tvrzení daňového subjektu vyvrátil a ve smyslu ustanovení § 31 odst. 8 zákona o správě daní a poplatků prokázal existenci takových skutečností, které věrohodnost, průkaznost či správnost tohoto tvrzení vyvrací. Z rozhodnutí správních orgánů založených v soudním spisu, jakož i ze žaloby samotné, je zřejmé, že stěžovateli bylo v rámci daňového řízení umožněno bránit svá práva a předkládat důkazy navrhované k jeho tvrzením. Ve věci bylo provedeno rozsáhlé dokazování; způsob, jakým správní orgány a posléze městský soud zhodnotily výsledky provedeného dokazování a jeho zákonnost, má oporu ve spisu a je výsledkem logického uvažování. Nejedná se o situaci, kterou se snaží navodit stěžovatel, totiž, že by nárok na odpočet daně nebyl stěžovateli přiznán pouze na základě ničím nepodložených pochybností správce daně. Skutečnost

je taková, že stěžovatelem předkládané důkazy nebyly způsobilé vyvrátit rozsáhlá zjištění správních orgánů.

K poměrně obsáhlým citacím stěžovatele z rozsudku zdejšího soudu ze dne 10. ledna 2008, sp. zn. 9 Afs 67/2007, jakož i k odkazu na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. března 2008, sp. zn. 9 Afs 47/2007, kterými zdejší soud zamítl argumentaci žalovaného odvolacího orgánu, ačkoliv se dle stěžovatele jednalo o stejnou skutkovou i právní situaci, je nutno uvést následující. Nejvyšší správní soud je vázán rozsahem a důvody kasační stížnosti, kdy kasační stížnost ve věci sp. zn. 9 Afs 67/2007 podával žalovaný správní orgán a tomu odpovídal i charakter, resp. obsah kasační stížnosti. Kasační soud nemůže posuzovat napadený rozsudek z jiných hledisek než těch, které jsou v kasační stížnosti namítané, pokud se pochopitelně nejedná o důvody uvedené v ustanovení § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s., ke kterým je kasační soud povinen přihlížet z úřední povinnosti; srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 9. 2007, č. j. 2 As 95/2006 - 50, publikovaný pod č. 1425/2008 Sb. NSS, dle kterého nesprávné posouzení právní otázky, k němuž v rozhodnutí krajského soudu objektivně došlo, nemůže být důvodem ke zrušení tohoto rozhodnutí, nebylo-li namítáno v kasační stížnosti a nejde-li o nezákonnost, ke které by Nejvyšší správní soud musel přihlídnout z úřední povinnosti. I pro řízení o kasační stížnosti totiž platí dispoziční zásada, a proto v souladu s obsahem kasačních námitek zdejší soud v uvedené věci přezkoumával zejména námitky směřující do tvrzeného nesprávného hodnocení svědeckých výpovědí zaměstnanců stěžovatele. Již v tomto rozsudku ovšem zdejší soud v rámci odůvodnění zdůraznil, že pro podnikatele závěry Evropského soudního dvora neznamenaají pouze bezbřehou ochranu nároku na odpočet daně, ale znamenají mimo jiné povinnost věnovat zvýšenou pozornost interním kontrolním mechanismům, aby v případě odhalení podvodného jednání nevznikly pochybnosti, že o podvodu věděli či se zřetelem ke všem okolnostem vědět mohli. Je totiž věcí podnikatelského subjektu, aby v zájmu minimalizace podnikatelského rizika přizpůsobil svou obchodní činnost konkrétním podmínkám a při sjednávání obchodních kontraktů (zvláště se značným finančním dopadem) se v rámci možností snažil dbát na bezproblémovost svých obchodních partnerů.

Pokud jde o rozsudek zdejšího soudu ze dne 14. března 2008, je nutno zdůraznit, že otázka prokázání přijetí zdanitelného plnění (dodávka zlata společností Diamond s. r. o., jež neprokázala ani přijetí ani uskutečnění dané transakce), a tím i otázka oprávněného uplatnění nároku na odpočet daně, zůstala otevřena, neboť ve vztahu k této otázce považoval zdejší soud rozsudek městského soudu za nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů. Uvedená vada řízení bránila 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.).

Ani v jednom z těchto rozsudků Nejvyšší správní soud neodmítl závěry městského soudu posuzované v nyní projednávané věci a tvrzení stěžovatele nemá oporu ve spisovém materiálu. V žádném ze shora uvedených rozhodnutí se zdejší soud nezabýval otázkou, jakým způsobem a zda vůbec stěžovatel věnoval zvýšenou pozornost interním kontrolním mechanismům, aby v případě odhalení podvodného jednání

nevznikly pochybnosti, že o podvodu na dani z přidané hodnoty věděl či se zřetelem ke všem okolnostem vědět mohl.

Pokud jde o námitky stěžovatele týkající se nesprávného hodnocení svědeckých výpovědí, nutno poukázat na to, že městský soud se hodnocením svědeckých výpovědí v napadeném rozsudku blíže nezaobíral, pouze obecně konstatoval, že důkazní prostředky předložené stěžovatelem včetně svědecké výpovědi paní V. nemohou obstát vedle skutečnosti, že dodavatelé poskytnutí zdanitelného plnění neprokázali či dokonce popřeli.

S ohledem na výše vyslovené závěry byla kasační stížnost shledána nedůvodnou a Nejvyšší správní soud ji podle § 110 odst. 1, věty poslední, s. ř. s. zamítl.

Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o ustanovení § 60 odst. 1, větu první, s. ř. s., dle kterého nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Stěžovatel v soudním řízení úspěch neměl, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení, a žalovanému odvolacímu orgánu náklady řízení nevznikly. Nejvyšší správní soud proto rozhodl o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti za použití § 120 s. ř. s. tak, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

P o u ě n í: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 22. ledna 2009

JUDr. Radan Malík
předseda senátu