



ČESKÁ REPUBLIKA

## ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Josefa Baxy a soudců JUDr. Marie Žiškové a JUDr. Zdeňka Kühna v právní věci žalobkyně **Ondřejovická strojírna, spol. s r. o.**, se sídlem Ondřejovice 49, Zlaté Hory, zastoupené Mgr. Ing. Vlastimilem Dvořákem, advokátem se sídlem Brníčko 91, Brníčko u Zábřeha, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Ostravě**, se sídlem Na Jízdárně 3, Ostrava, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 15. října 2007, č. j. 22 Ca 419/2006 - 41,

**t a k t o :**

- I. Kasační stížnost **se zamítá.**
- II. Žalobkyně **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III. Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

### O d ů v o d n ě n í :

#### I.

#### Vymezení věci

Včas podanou kasační stížností napadla žalobkyně (dále též „stěžovatelka“) shora uvedený rozsudek krajského soudu, kterým byla zamítnuta žaloba stěžovatelky na zrušení rozhodnutí Finančního ředitelství v Ostravě (dále též „žalovaný“) ze dne 31. srpna 2006, č. j. 11354/130/2005 a ze dne 1. září 2006, č. j. 11353/130/2005, 11461/130/2005, 11462/130/2005 a 11463/130/2005. Rozhodnutími žalovaného byla zamítnuta odvolání stěžovatelky proti rozhodnutí Finančního úřadu v Jeseníku (dále též „správce daně“) ve věci dodatečného vyměření daně z přidané hodnoty za zdaňovací období listopad 2002, prosinec 2002, říjen 2003 a březen 2003; rozhodnutím ze dne 31. srpna 2006 pak bylo zamítnuto odvolání stěžovatelky proti rozhodnutí správce daně ve věci dodatečného vyměření daně z příjmů

právnických osob za zdaňovací období roku 2003, kterým správce daně za toto zdaňovací období dodatečně vyměřil daňovou povinnost ve výši 492 980 Kč.

Krajský soud vyšel ve svém rozhodnutí z toho, že správce daně dne 19. února 2004 zahájil u stěžovatelky daňovou kontrolu. Následně výzvou ze dne 26. července 2004 správce daně vyzval stěžovatelku k prokázání skutečností, že zdanitelná plnění hutního materiálu přijatá stěžovatelkou formálně od společnosti PEL-TRADE s. r. o. byla uskutečněna. Z dále provedeného řízení pak vyplynulo, že stěžovatelka nebyla s to unést důkazní břemeno, že v účetnictví zachycené dodávky společností PEL-TRADE s. r. o. byly fakticky uskutečněny právě touto jmenovanou společností. Krajský soud mj. upozornil na to, že osoba, která měla formálně všechny relevantní doklady za společnost PEL-TRADE s. r. o. podepisovat, svůj podpis v průběhu daňového řízení popřela, a naopak osoby odlišné od této osoby formálně na dokumentech uvedené se k podpisům přihlásily. Ve smyslu judikatury Nejvyššího správního soudu účetní doklad vystavený jinou osobou než tou, která ve skutečnosti plnění uskutečnila, nemůže být relevantním důkazem. Krajský soud proto z těchto a dalších důvodů rozvedených v odůvodnění jeho rozsudku shrnul, že stěžovatelka neprokázala, že dodávky společnosti PEL-TRADE s. r. o. zachycené v účetnictví stěžovatelky byly skutečně provedeny právě společností PEL-TRADE s. r. o. Naopak se z důkazů shromážděných správcem daně a žalovaným jeví, že v posuzovaných případech nešlo o reálné dodávky společností PEL-TRADE s. r. o. stěžovatelce, ale o přefakturaci dodávek provedených jinými společnostmi stěžovatelce s navýšením ceny.

## II.

### **Stručné shrnutí základních argumentů uvedených v kasační stížnosti**

Stěžovatelka ve své obsáhlé kasační stížnosti tvrdí, že ji podává z důvodů uvedených v § 103 odst. 2 písm. a), b) a d) s. ř. s. Stěžovatelka především namítá protizákonné spojení všech jejích žalob podaných proti shora uvedeným rozhodnutím žalovaného do jednoho řízení krajským soudem. Dále specifikuje žalobní námítky, které podle ní krajský soud nepřezkoumal nebo přezkoumatelným způsobem neodůvodnil. Upozorňuje, že správce daně a žalovaný na ní v podstatě přenesly odpovědnost za stav účetnictví společnosti PEL-TRADE s. r. o. Stěžovatelka též obsáhle argumentuje judikaturou Soudního dvora ES, se kterou je podle ní rozhodnutí krajského soudu v rozporu. Důkazní břemeno v souvislosti se spornými dodávkami tak v každém případě unesla, a naopak správce daně, žalovaný i krajský soud na ní protizákonně přenášejí důkazní břemeno ve větším rozsahu. Správce daně a žalovaný si učinili úsudek o předběžné otázce, k níž mají pravomoc jen orgány činné v trestním řízení a používají termíny, které platné právo vůbec nezná (např. fiktivní faktura nebo fiktivní plnění). Stěžovatelka rovněž obsáhle polemizuje s důkazy provedenými v daňovém a trestním řízení, zejména pak s hodnověrností výpovědi jednatelky společnosti PEL-TRADE s. r. o. Stěžovatelka v žádném případě nemůže nést odpovědnost za eventuální protiprávní jednání osob ze společnosti PEL-TRADE s. r. o.

## III.

### **Stručné shrnutí vyjádření žalovaného a repliky stěžovatelky**

Žalovaný stručně reaguje na kasační stížnost, upozorňuje na obsah vlastního rozhodnutí a na rozsudek krajského soudu, polemizuje s výkladem evropského práva, jak jej stěžovatelka provedla. Navrhuje zamítnutí kasační stížnosti.

Stěžovatelka v replice obsáhle cituje z další judikatury Soudního dvora ES, s níž je podle ní rozsudek krajského soudu v rozporu, kritizuje krajský soud, že tuto judikaturu sám nepoužil, upozorňuje, že obchody se společností PEL-TRADE s. r. o. byly zcela standardní, nevyvolaly ve stěžovatelce žádnou pochybnost o jejich legalitě, přičemž jejich uskutečnění nemůže stěžovatelka ve vztahu ke správci daně prokázat jednoduše proto, že se jedná právě a jen o společnosti PEL-TRADE s. r. o. Stěžovatelka shrnuje, že je jí orgány daňové správy v podstatě přikládána odpovědnost za protiprávní jednání společnosti PEL-TRADE s. r. o. Konečně pak upozorňuje, že Krajský soud v Ostravě vrátil související trestní věc státnímu zástupci k došetření, což prokazuje i připojeným usnesením Krajského soudu v Ostravě.

#### IV.

#### **Právní názor Nejvyššího správního soudu**

Nejvyšší správní soud přezkoumal kasační stížností napadené rozhodnutí krajského soudu a dospěl k závěru, že kasační stížnost není z níže uvedených důvodů opodstatněná. Rozsahem a důvody kasační stížnosti je přitom Nejvyšší správní soud podle § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s. vázán; důvody k přezkumu z úřední povinnosti nad rámec důvodů uvedených v kasační stížnosti nebyly shledány.

#### IV/a

#### **Zákonnost spojení všech žalob ke společnému projednání krajským soudem**

#### **[§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.]**

Stěžovatelka v první řadě namítá, že nemělo dojít ke spojení všech žalob podaných stěžovatelkou ke společnému projednání, byť spolu tyto žaloby skutkově souvisejí. Jedná se totiž podle stěžovatelky o zcela odlišné daně – totiž daň z přidané hodnoty a daň z příjmu právnických osob, spočívající na zcela odlišných zákonných a skutkových základech, což činilo spojení věcí nevhodným. Navíc proti takovému spojení věcí nebyl přípustný opravný prostředek. Nejvyšší správní soud zvážil, zda takovéto důvody mohou založit jinou vadu řízení před soudem, mohla-li mít taková vada za následek nezákonnost [§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.].

Podle § 39 odst. 1 s. ř. s. samostatné žaloby směřující proti témuž rozhodnutí anebo proti rozhodnutím, která spolu skutkově souvisejí, může předseda senátu usnesením spojit ke společnému projednání. Toto ustanovení neklade soudu podmínku, že ve všech věcech se musí nutně jednat o tutéž daň, jak dovozuje stěžovatelka. Takovýto postup má vést zejména ke zvýšení efektivity a rychlosti řízení, když ve svém výsledku snižuje náklady kladené na probíhající řízení jednak ze strany státu, jednak i ze strany účastníků řízení včetně samotné stěžovatelky (srov. k tomu obecně rozsudek NSS ze dne 21. 4. 2005, č. j. 2 As 53/2004 - 76). Jak již ve své judikatuře Nejvyšší správní soud uvedl, „*spojil-li krajský soud veškeré žaloby podané žalobcem bez ohledu na druh daně a rozhodl jedním rozsudkem, je nezbytné, aby se soud v rozsudku vypořádal se všemi vznesenými námitkami, zejména pak, aby tak učinil způsobem umožňujícím přezkoumatelnost vydaného rozsudku*“ (viz rozsudek NSS ze dne 27. 7. 2007, č. j. 5 Afs 129/2006 - 142).

Nejvyšší správní soud přisvědčuje stěžovatelce, že spojení stěžovatelčiných žalob ke společnému projednání, a to bez ohledu na druh daně a odlišné námitky v jednotlivých žalobách podané, nebylo vhodné. V každém případě nicméně nevhodnost spojení stěžovatelčiných žalob ještě bez dalšího neznamená, že v daném případě může spojení věcí krajským soudem samo o sobě založit oprávněnost námitek svédčících kasačnímu důvodu

podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., tedy jiné vadě řízení před soudem, která mohla mít za následek nezákonnost. To platí samozřejmě jen za předpokladu, že se krajský soud ve světle dále uvedených kasačních námitek se všemi žalobními body uplatněnými včas se stěžovatelkou vypořádal.

Pokud stěžovatelka namítá, že krajský soud neuvedl zákonné ustanovení, na jehož základě všechny žaloby spojil do jednoho řízení, lze k tomu jen podotknout, že takovéto opomenutí v žádném případě nemůže založit kasační důvod podle ustanovení § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., neboť podle tohoto ustanovení má relevanci pro podání kasační stížnosti jen taková vada, která mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí ve věci samé.

#### IV/b

#### **Námítka, že se krajský soud nevypořádal beze zbytku se všemi žalobními námitkami [§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.]**

Stěžovatelka dále namítá nepřezkoumatelnost rozsudku krajského soudu spočívající v tom, že se krajský soud nevypořádal beze zbytku se všemi žalobními námitkami, tedy důvod spočívající v nedostatku odůvodnění [§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.]. Jak k takovému typu kasačních námitek uvádí judikatura Nejvyššího správního soudu, „*není-li z odůvodnění napadeného rozsudku krajského soudu zřejmé, proč soud nepovažoval za důvodnou právní argumentaci účastníka řízení v žalobě a proč žalobní námitky účastníka považuje za liché, mylné nebo vyvrácené, nutno pokládat takové rozhodnutí za nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. zejména tehdy, jde-li o právní argumentaci, na níž je postaven základ žaloby. Soud, který se vypořádává s takovou argumentací, ji nemůže jen pro nesprávnost odmítnout, ale musí také uvést, v čem konkrétně její nesprávnost spočívá*“ (viz rozsudek NSS ze dne ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005 - 44, zveřejněný pod č. 589/2005 Sb. NSS a ustálená judikatura).

#### a)

Stěžovatelka předně upozorňuje, že se krajský soud nedostatečně vypořádal s její námitkou, že žalovaný svůj závěr o tom, že stěžovatelka neprokázala rozdíl cen, tj. rozdíl mezi cenami sjednanými nezávislými osobami a mezi jinak spojenými osobami, uvedl teprve v odůvodnění svého rozhodnutí. To žalovaný opírá výlučně o výpověď jednatelky společnosti PEL-TRADE s. r. o. K této námitce stěžovatelky krajský soud uvedl, že otázka obvyklosti cen mezi propojenými osobami je, s ohledem na argumenty podané výše v odůvodnění rozsudku, bezpředmětná. Takovéto ohodnocení krajským soudem je dle stěžovatelky nepřezkoumatelné.

Nejvyšší správní soud k tomu uvádí, že takovéto přezkoumání je sice velmi stručné, nicméně je nutno jej vykládat se zřetelem k celému odůvodnění rozsudku, z něhož jasně plyne, že krajský soud tuto námitku nepovažoval za relevantní, když dodávka ze strany společnosti PEL-TRADE s. r. o. stěžovatelce nebyla prokázána, a žalovaný i správce daně proto vyšli z téže dodávky, která byla uskutečněna třetími osobami ve skutečnosti přímo stěžovatelce, když dodávka prostřednictvím PEL-TRADE s. r. o. byla jen fingována, a ve skutečnosti se přes tuto společnost vůbec nerealizovala. V tomto smyslu stěžovatelkou zpochybněná část odůvodnění rozhodnutí splňuje minimální předpoklady své přezkoumatelnosti; právní závěr krajského soudu může stěžovatelka zajisté zpochybnit předložením relevantních právních i skutkových argumentů (srov. k tomu níže).

Stěžovatelka v téže části zpochybnuje způsob, jakým se krajský soud vypořádal s doplněním dokazování znaleckým posudkem Ing. V. T. (k tomu také str. 6 kasační stížnosti).

Tento posudek měl zodpovědět některé otázky dokazování v řízení daňovém, s ním současně probíhajícím řízením trestním, a směřoval k zodpovězení obvyklosti ceny dodávek. Nad rámec toho, co k tomu správně uvedl krajský soud, Nejvyšší správní soud dále podotýká, že v dané věci probíhalo daňové řízení podle daňového řádu. Podle § 31 odst. 9 daňového řádu leží v tomto správním řízení důkazní břemeno na stěžovateli, který je povinen prokázat jím tvrzené skutečnosti. K tíži žalovaného proto nemůže jít, nesplnil-li daňový subjekt svoji důkazní zákonnou povinnost již v řízení před správním orgánem. V daném případě je nepochybné, že znalecký posudek byl vypracován dne 30. 7. 2007, tedy bezmála jeden rok po skončení řízení před žalovaným. Dodatečné dokládání takovýchto v daňovém řízení nepředložených důkazů až v soudním řízení musí soud odmítnout podle § 77 odst. 2 s. ř. s. ve spojení s § 31 odst. 9 daňového řádu (srov. již rozsudek NSS ze dne 28. 4. 2005, č. j. 5 Afs 147/2004 - 89, č. 618/2005 Sb. NSS a na něj navazující konstantní judikaturu).

#### b)

Stěžovatelka namítá, že se krajský soud nijak nevypořádal s námitkou, že překvapivé a v rozporu s obsahem spisu je tvrzení žalovaného obsažené v rozhodnutí o DPH za prosinec 2002, podle něhož daňový doklad vystavený společností PEL-TRADE s. r. o. ze dne 16. 12. 2002 není daňovým dokladem dle zákona, poněvadž byl vystaven před datem zdanitelného plnění, které se uskutečnilo dne 19. 2. 2003. Toto tvrzení nebylo uvedeno v žádném z protokolů týkajícím se daňové kontroly, a proto bylo nutně pro stěžovatelku překvapivé a nemohla se proti němu bránit.

Nejvyšší správní soud má za to, že i s touto námitkou se krajský soud vypořádal, a to tak, že uvedl, že otázky úplnosti a průkaznosti účetnictví PEL-TRADE s. r. o. nemohou na závěrech krajského soudu nic změnit, a to ani pokud by se s nimi krajský soud ztotožnil (str. 6 napadeného rozsudku). Obdobně jako co se týče údajné absence vypořádání se s předchozím žalobním bodem krajský soud vyšel z toho, že dodávka ze strany PEL-TRADE s. r. o. stěžovatelce nebyla prokázána a ani eventuálním úspěšným uplatněním tohoto žalobního bodu prokázána být nemůže. To, že co do číselného označení této námítky odkázal krajský soud jen na námitky podané v některých žalobách, a nikoliv v žalobě proti rozhodnutí o DPH za prosinec 2002, na vypořádání se s touto námitkou nemůže nic změnit.

#### c)

Stěžovatelka namítá, že se krajský soud nijak nevypořádal s námitkou, že překvapivé a v rozporu s obsahem spisu je tvrzení žalovaného obsažené v rozhodnutí o DPH za březen 2003, podle něhož daňový doklad vystavený společností PEL-TRADE s. r. o. ze dne 16. 12. 2002 není daňovým dokladem dle zákona, poněvadž byl vystaven před datem zdanitelného plnění, které se uskutečnilo dne 19. 2. 2003. Toto tvrzení nebylo uvedeno v žádném z protokolů týkajícím se daňové kontroly, a proto bylo nutně pro stěžovatelku překvapivé a nemohla se proti němu bránit.

Nejvyšší správní soud k tomu odkazuje stěžovatelku na způsob, jakým se s touto námitkou krajský soud vypořádal, jak je blíže rozvedeno pod bodem b) shora.

#### d)

Stěžovatelka dále namítá, že se krajský soud nevypořádal s námitkami obsaženými ve třech žalobách, totiž v žalobě týkající se DPH za prosinec 2002 a za březen 2003 a v žalobě týkající se daně z příjmů právnických osob za rok 2003, ve kterých uváděla, že tvrzení, podle něhož nakupovaný materiál odvezla stěžovatelka vlastními vozidly BRA 15-32 a AD 38-60, není pravdivé, neboť tato vozidla nejsou majetkem stěžovatelky.

I s touto námitkou se krajský soud vypořádal, a to v části, kde hovoří o tom, že „závěry o nesrovnalostech v časové posloupnosti dodání, platby a vystavení daňového dokladu“ nemohou na uvedeném nic změnit; pro ozřejmení poněkud strohého odůvodnění krajského soudu v tomto bodě nutno zdůraznit, že žalovaný o „vlastním odvozu“ (v rozhodnutí týkajícím se daně z příjmů), resp. o odvozu „vlastním vozem“ nebo „vlastními vozidly“ (v rozhodnutí týkajícím se DPH za březen 2003, resp. prosinec 2002) hovořil v souvislosti s fakturací. Navíc nutno souhlasit s krajským soudem, že i eventuelní pochybení v otázce vlastnictví vozu je zcela irelevantní pro posouzení podstaty věci, totiž toho, zda došlo k zdanitelnému plnění mezi stěžovatelkou a právě společností PEL-TRADE s. r. o.

#### IV/c

### **Námitka nedostatečného vypořádání se s námitkou, že správce daně a žalovaný přenáší na stěžovatelku odpovědnost za stav účetnictví třetí osoby [§ 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s.]**

Stěžovatelka zpochybňuje způsob, jakým se krajský soud vypořádal s námitkou uplatněnou v žalobě, že správce daně a žalovaný na ní v podstatě přenesly odpovědnost za stav účetnictví společnosti PEL-TRADE s. r. o. Tím je stěžovatelka činěna spoluodpovědnou za „zřejmě podivné činnosti společnosti PEL-TRADE“. Takovýto právní názor je podle stěžovatelky též v rozporu s judikaturou Soudního dvora ES v kauzách týkajících se podvodných jednání v souvislosti s DPH (viz IV/d níže).

Krajský soud k této námitce stěžovatelky uvedl, že ani otázky úplnosti a průkaznosti účetnictví společnosti PEL-TRADE s. r. o. nemohou na závěru napadeného rozhodnutí žalovaného nic změnit, a to i kdyby se s těmito námitkami krajský soud ztotožnil, a proto jsou pro věc irelevantní.

V daném případě je nepochybné, že za společnost PEL-TRADE s. r. o. sporné faktury podepsala jiná osoba, než ta, která je na fakturách formálně označena (viz výpověď jediné jednatelky společnosti PEL-TRADE s. r. o. Eislerové níže, pod bodem IV/h). V takovémto případě to, že krajský soud vyšel z judikatury NSS (rozsudek NSS ze dne 12. 4. 2006, č. j. 5 Afs 40/2005 - 72; srov. obdobně rozsudek NSS ze dne 30. 8. 2005, č. j. 5 Afs 188/2004 - 63), nemůže znamenat závěr, kterým v kasační stížnosti argumentuje stěžovatelka, totiž že je činěna odpovědnou za stav účetnictví společnosti PEL-TRADE s. r. o. Závěr krajského soudu, vycházející z konstantní judikatury Nejvyššího správního soudu, znamená toliko, že stěžovatelka musí snést relevantní důkazy pro své tvrzení, že se zdanitelná plnění uskutečnila právě mezi stěžovatelkou a společností PEL-TRADE s. r. o.; postup žalovaného a správce daně, kteří se pokoušeli získat relevantní údaje též z účetnictví společnosti PEL-TRADE s. r. o., byl dán právě tím, že toto důkazní břemeno ve smyslu § 31 odst. 9 daňového řádu stěžovatelka neunesla.

Stěžovatelka nemá pravdu ani v tom, pokud tvrdí, že na ní žalovaný a potažmo pak i krajský soud přenesl odpovědnost právě za stav účetnictví společnosti PEL-TRADE s. r. o., na který žalovaný ve svém rozhodnutí poukazuje. V tomto smyslu Nejvyšší správní soud důsledně vychází ze závazného právního názoru Ústavního soudu, jak jej vyslovil v nálezu IV. ÚS 402/99 (Sb. n. u. sv. 22, str. 131), podle něhož není ústavně přípustné, aby po daňovém poplatníkovi bylo požadováno provedení důkazu o skutečnosti, na které se nepodílel. S touto premisou nicméně nelze směřovat možnost a povinnost správce daně dbát, aby skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti byly zjištěny co nejúplněji,

v čemž není správce daně dle výslovné dikce zákona vázán jen návrhy daňových subjektů. Vždy však provede navržené důkazní prostředky, které jsou potřebné ke zjištění stavu věci (viz § 31 odst. 2 daňového řádu). Správce daně tedy v souladu se zákonem přihlédl též ke skutečnostem, které zjistil u společnosti PEL-TRADE s. r. o., proti kterým se měla stěžovatelka možnost bránit. Rozhodně však nelze jakoukoliv část odůvodnění rozhodnutí správce daně nebo žalovaného vykládat tak, že snad právě stěžovatelka měla snášet důkazy směřující k účetnictví společnosti PEL-TRADE s. r. o. Námitky stěžovatelky o tom, co činily státní orgány proto, aby – slovy stěžovatelky – „zamezily "podivné" činnosti“ společnosti PEL-TRADE s. r. o. „dříve“, jsou v tomto smyslu z hlediska právní argumentace zjevně irelevantní.

Pokud tedy stěžovatelka namítá, že žalovaný svá rozhodnutí zřejmě postavil i na skutečnostech týkajících se třetích osob, konkrétně společnosti PEL-TRADE s. r. o., které nebyly ve stěžovatelčině dispozici, a za které tedy stěžovatelka nemůže nést odpovědnost, Nejvyšší správní soud shrnuje, že po daňovém subjektu ani nelze požadovat provedení důkazu o skutečnosti, na které se nepodílel, ani jej nelze činit odpovědným za skutečnost související s jeho transakcí, o které ovšem daňový subjekt neví a ani o ní nemohl vědět. V daném případě ovšem správce daně ani žalovaný takto vytčené hranice nepřestoupil. Požadoval prokázání zdanitelného plnění, o němž stěžovatelka sama tvrdila, že se uskutečnilo, na němž se přímo a sama podílela, jehož byla příjemcem, a které také podle svého tvrzení nikoliv zanedbatelně hradila. Pokud správce daně, potažmo žalovaný činili i určitá zjištění u osoby, která měla dané plnění vůči stěžovatelce provést, činili tak ve smyslu své povinnosti dbát, aby skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti byly zjištěny co nejdříve, přičemž v tomto nejsou vázány jen návrhy daňových subjektů (§ 31 odst. 2 daňového řádu).

#### IV/d

#### **Stěžovatelkou tvrzený rozpor s judikaturou Soudního dvora ES [§ 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.]**

Stěžovatelka dále argumentuje, že rozsudek krajského soudu je v rozporu též s judikaturou Soudního dvora ES, a cituje konkrétně názor generálního advokáta Madura přednesený 16. 2. 2005 ve spojených věcech C-354/03, C-355/03 a C-484/03 *Optigen Ltd a Fulcrum Electronics Ltd (v likvidaci) a Bond House Systems Ltd proti Commissioners of Customs & Excise*. Nejvyšší správní soud souhlasí se stěžovatelkou (viz její replika k vyjádření žalovaného), že argumentace judikaturou Soudního dvora není novým důvodem neuvedeným ve správní žalobě, ale je toliko upřesněním a specifikací již dříve řádně a včas podaných žalobních bodů.

Nejvyšší správní soud zastává stanovisko (jak ostatně správně uvádí stěžovatelka), že i v případech, kdy se posuzují skutkové okolnosti, k nimž došlo před vstupem České republiky do Evropské unie, a rozhodným právem je právo tehdy účinné, je nutno ustanovení českého právního předpisu, přijatého nepochybně za účelem sbližování českého práva s právem Evropských společenství a majícího svůj předobraz v právní normě obsažené v právu Evropských společenství, vykládat konformně s touto normou (viz rozsudek NSS ze dne 29. 9. 2005, č. j. 2 Afs 92/2005 - 45, č. 741/2006 Sb. NSS). Takto se Nejvyšší správní soud vyslovil právě v souvislosti s judikaturou Soudního dvora k Šesté směrnici o dani z přidané hodnoty, a to rovněž ve vztahu k zákonu č. 588/1992 Sb. účinnému do vstupu ČR do Evropské unie.

Stěžovatelka konkrétně cituje odstavce 27 až 29 stanoviska generálního advokáta, ve kterých je mj. uvedeno: „... kolotočový podvod se týká řady po sobě jdoucích činností, které vykonává několik subjektů v řetězci dodávek. Společný systém DPH je charakterizován tím, že DPH podléhá každé plnění v rámci řetězce dodávek. Každé plnění musí být proto zohledněno samo o sobě. Povaha určitého plnění v řetězci dodávek se tedy nemění na základě předcházejících nebo následujících událostí [odst. 27]. [...] určitá činnost musí být posuzována objektivně a jako taková a v této souvislosti je podle judikatury třeba přiblížit ke skutečné hospodářské situaci a právní povaha není rozhodující [odst. 28]. Pravidlo, že každé plnění je třeba posuzovat samostatně a samo o sobě, bez ohledu na jeho účel nebo výsledky, vychází z požadavku, aby společný systém DPH byl neutrální a ze zásady právní jistoty, kterou vyžaduje, aby používání právních předpisů Společenství bylo předvídatelné pro subjekty, na které se vztahuje. Tato zásada zaručuje, že v okamžiku zdanitelného plnění lze zpravidla určit, zda dotčené plnění spadá do působnosti šesté směrnice, či nikoli“ [odst. 29].

Smysl tohoto právního názoru vysvětluje generální advokát dále ve svém stanovisku, když uvádí, že v opačném případě by vznikla značná právní nejistota: „pokud by subjekty chtěly mít jistotu v době plnění, že nabývají práva a povinnosti podle systému DPH, musely by předvídat, zda se určité zboží, které je předmětem plnění, v určitém okamžiku nedostane zpět do rukou subjektu, který již byl součástí řetězce dodávek. [...] Přitom je třeba vzít v úvahu možnost, že jedna a tatáž zásilka může obsahovat zboží, které je použito při podvodném jednání, a zboží, které takto použito není - pokud by byl přijat argument Spojeného království, DPH by podléhalo pouze poslední jmenované zboží. Takový výklad pojmu "hospodářská činnost" je v rozporu se zásadou právní jistoty, která je obecnou zásadou práva Společenství, kterou musí členské státy dodržovat při provádění šesté směrnice“ (odst. 41 stanoviska).

S tímto stanoviskem generálního advokáta se v podstatě ztotožnil i Soudní dvůr ES, podle jehož rozsudku v této věci ze dne 12. ledna 2006 „[t]aková plnění [...] která nejsou sama o sobě zasažena podvodem s daní z přidané hodnoty, jsou dodáním zboží uskutečněným osobou povinnou k daní, která jedná jako taková, a hospodářskou činností ve smyslu čl. 2 odst. 1, článku 4 a čl. 5 odst. 1 šesté směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obrátu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně, ve znění směrnice Rady 95/7/ES ze dne 10. dubna 1995, pokud splňují objektivní kritéria, na nichž jsou uvedené pojmy založeny, bez ohledu na úmysl jiného subjektu, než je dotčená osoba povinná k daní, který je součástí téhož řetězce dodávek, nebo případnou podvodnou povahu jiného plnění v řetězci, které předchází nebo následuje po plnění uskutečněném uvedenou osobou povinnou k daní, o níž tato osoba nevěděla a nemohla vědět. Nárok osoby povinné k daní, která uskutečnila plnění, na odpočet daně z přidané hodnoty odvedené 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 daní, zasaženo podvodem s daní z přidané hodnoty, aniž by to sama poslední uvedená věděla nebo mohla vědět“ – viz právní závěr rozsudku ESD ve věci C-354/03, C-355/03 a C-484/03 *Optigen Ltd a Fulcrum Electronics Ltd (v likvidaci) a Bond House Systems Ltd proti Commissioners of Customs & Excise* [2006] Sb. r. s. I-483 [srov. k tomu česky anotaci Holubová, O. Kolotočové podvody (Carousel Frauds), Daně a právo v praxi č. 8/2006].

Výklad Soudního dvora je následován též Nejvyšším správním soudem, podle jehož judikatury nárok na odpočet daně, jakož i uznání daňového výdaje, nemůže být dotčen tím, že v řetězci dodávek je jiná předchozí nebo následná transakce zatížena skutečnostmi, o kterých plátce neví nebo nemůže vědět. Každá transakce musí být posuzována sama o sobě a charakter jednotlivých transakcí v řetězci nemůže být změněn předchozími nebo následnými událostmi (srov. např. rozsudek NSS ze dne 27. 7. 2007, č. j. 5 Afs 129/2006 - 142). Nejvyšší správní soud v tomto rozsudku ostatně výslovně vyšel z rozhodnutí Soudního dvora ES ve shora citovaných spojených případech

C-354/03 (*Optigen*), C-355/03 (*Fulcrum Electronics*) a C-484/03 (*Bond House*) (srov. k tomu také rozsudek NSS č. j. 8 Afs 94/2006 - 83 ze dne 27. 9. 2007).

Evropský soudní dvůr tedy dospěl výkladem příslušných ustanovení Šesté směrnice ES o dani z přidané hodnoty k závěru, že plátce daně má nárok na odpočet daně z přidané hodnoty z přijatých zdanitelných plnění, které splňují požadavky uvedené směrnice, i v případě, že jiná transakce, předcházející či následující v řetězci obchodních vztahů, byla uskutečněna se záměrem zkrácení daňové povinnosti, ovšem pouze za podmínky, že plátce daně o takovém záměru *nevěděl a nemohl vědět*.

Nejvyšší správní soud pro ilustraci odkazuje na okolnosti shora cit. případu *Optigen a Fulcrum*, kdy obě byly společnosti, jejichž činnost spočívala převážně v nákupu mikroprocesorů od společností ve Spojeném království a jejich prodeji zákazníkům usazeným v jiných členských státech, přičemž bylo bezpečně zjištěno, že Optigen a Fulcrum se staly nevinnými účastníky řady plnění tvořících kolotočový podvod. Předkládající britský soud konkrétně uvedl, že bylo nepochybné, že došlo ke „kolotočovému“ podvodu, společnosti Optigen a Fulcrum nebyly zapleteny do tohoto podvodu, o němž nevěděly a neměly důvod o něm vědět, ze své pozice běžných klientů obchodníka obě společnosti neměly žádný kontakt s chybějícím subjektem nebo subjektem, který neoprávněně použil daňové identifikační číslo, devět nákupů, které uskutečnila společnost Fulcrum a za něž jí bylo odmítnuto vrácení DPH, se této společností nezdálo být odlišnými od ostatních 467 nákupů, které uskutečnila v daném čtvrtletí, navíc ke dni, kdy Optigen a Fulcrum nakoupily zboží a zaplatily DPH na vstupu, nebyl ještě „kolotoč“ dokončen a chybějící subjekt ještě „nezmizel“, takže k jedné nebo ke druhé z uvedených událostí nemuselo dojít (viz odst. 22 rozsudku). Obdobně společnost Bond House byla důkladně prošetřena britskou daňovou správou a nebyla podezřelá ze spáchání žádného podvodu s DPH; tato společnost nevěděla o existenci údajného podvodu, jehož se dovolává britská daňová správa, a nejednala neopatrně; společnost nejednala s žádným z dodavatelů, kteří se podle britské daňové správy dopustili podvodného jednání; plnění považované britským daňovým tribunálem za zbavená hospodářské podstaty se nelišila od jiných plnění uskutečněných Bond House, jejichž hospodářská podstata nebyla zpochybněna, neboť nic nenaznačovalo, že byla součástí „kolotočového“ podvodu.

Ochranu dobré víry na straně osoby nárokuující odpočet daně z přidané hodnoty zdůrazňuje i další relevantní judikatura Soudního dvora ES. Například rozhodnutí ESD ze dne 6. 7. 2006 řeší otázku srovnatelnou s otázkou nyní řešenou Nejvyšším správním soudem, když šlo o situaci, v níž se daňový podvod – na rozdíl od shora uvedených judikátů - přímo vztahoval na plnění mezi prodávajícím a kupujícím, o kterém ovšem strana kupující nevěděla (konkrétně v daném případě nic nenasvědčovalo tomu, že by společnost Recolta nebo její vedení věděly nebo si uvědomovaly, že jsou zataženy do rozsáhlého mechanismu podvodu). K tomu Soudní dvůr ES shrnul, že pokud je dodání uskutečněno pro osobu povinnou k dani, „*kteřá nevěděla a nemohla vědět, že dotyčné plnění je součástí podvodu spáchaného prodávajícím*“, evropské právo brání pravidlu vnitrostátního práva, podle kterého zrušení smlouvy o prodeji na základě ustanovení občanského práva, které způsobuje absolutní neplatnost této smlouvy pro rozpor s veřejným pořádkem z důvodu protiprávnosti na straně prodávajícího, vede ke ztrátě nároku na odpočet daně z přidané hodnoty odvedené touto osobou povinnou k dani. „*Naopak, pokud je s příblédnutím 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 ESD 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. s. I-6161.

Nejvyšší správní soud je dalek toho tvrdit, že prokazování, zda osoba povinná k dani věděla nebo měla vědět, že se svým nákupem účastní daňového podvodu, bude vždy jednoduché (srov. k tomu velmi výstižně článek Foster, H. – Reid, S. How do I prove that I did not know what I did not know?, Tax Journal 2006, 851, 13-16). Jak již bylo (a dále bude v detailech) vysvětleno, okolnosti dané věci však jasně ukazují, že stěžovatelka žádnou dobrou víru osvědčit nemůže. Krajský soud v tomto ohledu správně uvádí důkazy provedené žalovaným, resp. správcem daně, totiž např. výslech jediné jednatelky společnosti PEL-TRADE s. r. o. Kateřiny Eislerové provedený na základě dožádání správce daně Finančním úřadem ve Frýdku-Místku dne 16. 5. 2006, v němž Kateřina Eislerová popřela, že by podepisovala jakékoliv faktury k dodávkám vztahujícím se ke stěžovateli, přičemž společnost PEL-TRADE s. r. o., podle své jednatelky, nejenom že nic stěžovatelce nedodávala, ale – jako jediná jednatelka této společnosti výslovně uvedla - naopak fakticky nikdy žádnou činnost nevyvíjela. Z dalších důkazů provedených na základě dožádání správce daně pak vyplynulo, že i dodavatelé sami (viz odpověď na dožádání Finančním úřadem v Chomutově ze dne 11. 10. 2004, místní šetření u dodavatele stěžovatelky SANDVIK Chomutov PRECISION TUBES s. r. o.) uvedli, že dodávka formálně určená společnosti PEL-TRADE s. r. o. byla takto realizována na žádost samotné stěžovatelky, přičemž fakturace na společnost PEL-TRADE s. r. o. byla zcela formální.

V daném případě je tedy nesporné, že stěžovatelka s ohledem na důkazy shora podané nemůže argumentovat, že o daňovém podvodu *nevěděla a nemohla vědět* [spojené věci C-439/04 a C-440/04 *Axel Kittel proti Belgickému státu a Belgický stát proti Recolta Recycling SPRL*, [2006] Sb. rozh. s. I-6161]. V nyní projednávané stěžovatelčině věci se tedy neuplatní základní ratio stěžovatelkou obsažně rozebírané judikatury Soudního dvora – totiž ochránit subjektivní práva a legitimní očekávání daňových subjektů, které si nejsou a nemohou být vědomy daňového podvodu, a jednájí s veškerou rozumnou opatrností, aby se nestaly součástí takového daňového podvodu (slovy rozhodnutí ve spojených věcech *Kittel a Recolta*, „*subjekty, které přijmou veškerá opatření, která od nich mohou být rozumně vyžadována, aby zajistily, že jejich plnění nejsou součástí podvodu, bez ohledu na to, zda se jedná o podvod na DPH, nebo jiné podvody, musejí mít možnost důvěřovat legalitě uvedených plnění, aniž by riskovaly ztrátou svého nároku na odpočet DPH odvedené na vstup*“ – odst. 51).

Nejvyšší správní soud tedy shrnuje, že stěžovatelkou podaná argumentace judikaturou Soudního dvora ES nezpochybňuje ani rozhodnutí žalovaného ani rozsudek krajského soudu, ale naopak právě uvedená rozhodnutí jsou v plném souladu s právními názory Soudního dvora ES. Argumenty stěžovatelky neobstojí ve světle českého práva, a tím méně obstojí ve světle eurokonformního výkladu dříve platného českého práva, kterého se přitom stěžovatelka sama dovolává. Jak uvedl Soudní dvůr ES ve shora cit. spojených věcech *Kittel a Recolta*, pokud „*daňový orgán konstatuje, že nárok na odpočet byl uplatněn podvodně, je oprávněn požadovat vrácení odpočtených částek se zpětným účinkem [...] a je věcí vnitrostátního soudu, aby odmítl přiznat nárok na odpočet, pokud je s přihlédnutím k objektivním skutečnostem prokázáno, že tento nárok je uplatňován podvodně [...]* Stejně tak osoba povinná k dani, která věděla nebo měla vědět, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH, musí být pro účely šesté směrnice považována za osobu účastnící se tohoto podvodu, a to bez ohledu na to, zda má z následného prodeje zboží prospěch, či nikoli. V takové situaci totiž osoba povinná k dani pomáhá pachatelům podvodu a stává se jejich spolupachatelem“ (odst. 55-57). Jak totiž trefně poznamenal Soudní dvůr ES, a s čím se plně ztotožňuje i Nejvyšší správní soud, tím, že takový výklad ztěžuje podvodná plnění, jim může i zabránit (odst. 58).

## IV/e

**Otázka unesení důkazního břemene stěžovatelkou a žalovaným ve vztahu k dodávkám hutního materiálu****[§ 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s.]****a)**

Stěžovatelka dále uvádí, že neměla možnost vysvětlit a doložit rozdíly mezi cenami sjednanými nezávislými osobami a mezi jinak spojenými osobami (tato námitka se vztahuje k závěru správce daně, podle něhož stěžovatelka fiktivními dodávkami přes společnost PEL-TRADE s. r. o. účelově navýšila cenu hutního materiálu, když správce daně i žalovaný dovodili, že stěžovatelka nesplnila podmínku pro oprávněnost uplatnění nároku na odpočet DPH a dále současně podmínku pro oprávněnost zahrnutí nákladu do základu pro výpočet daně z příjmů právnických osob, pročež vyšli z cen, za které dodavatelé formálně dodali zásilky společnosti PEL-TRADE s. r. o.). Stěžovatelka odmítá závěr, že došlo k navýšení ceny za dodávku uskutečněnou společností PEL-TRADE s. r. o. vůči stěžovatelce ve srovnání s cenami, které formálně společnost PEL-TRADE s. r. o. uhradila třetím osobám (a se kterými pracoval jak žalovaný, tak správce daně). V průběhu daňového řízení stěžovatelka dle vlastního tvrzení předložila vše, co bylo třeba pro prokázání relevantních skutečností týkajících se jednotlivých dodávek, zpráva o daňové kontrole ze dne 15. 2. 2005 je přitom zcela zavádějící a zmatečná. Podle stěžovatelky je nepochybně prokázáno, že byl hutní materiál objednan u společnosti PEL-TRADE s. r. o., tato společnost dodávku skutečně zajistila, skutečně vyúčtovala, stěžovatelka jej zaplatila na účet PEL-TRADE s. r. o., čímž se tedy zdanitelné plnění uskutečnilo. Doprava hutního materiálu stěžovatelkou zajišťována vůbec nebyla. Stěžovatelka připouští, že odběratelem zboží ve fyzickém slova smyslu společnost PEL-TRADE s. r. o. nebyla, byla však prodávajícím daného hutního materiálu ve vztahu ke stěžovatelce a kupujícím ve vztahu k třetím osobám (společnosti SANDVIK, PARS a MONTAN OCEL). Takovýto způsob obchodování je běžný v České republice i v zahraničí. Nic na tom nemění ani to, že tyto dodavatelé byli a jsou též přímými obchodními partnery stěžovatelky.

Jádrem této námitky je tedy v první řadě otázka správného výkladu § 31 odst. 9 daňového řádu, tedy rozsah důkazního břemene, které stíhá daňový subjekt [§ 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.].

Daňové řízení je v České republice postaveno na zásadě, že každý daňový subjekt má povinnost sám daň přiznat, tedy má břemeno tvrzení, ale také povinnost toto své tvrzení doložit, tj. má i břemeno důkazní. Toto své břemeno daňový subjekt plní v důkazním řízení, které vede správce daně. Podle ustanovení § 31 odst. 9 daňového řádu 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. Toto ustanovení však, jak již vícekrát potvrdil Ústavní soud (viz především jeho nálezy z 24. 4. 1996, sp. zn. Pl. ÚS 38/95, publ. pod č. 130/1996 Sb., také Sb. ÚS, sv. 5, str. 271 násl.), nedává správcem daně oprávnění vyzvat daňový subjekt k prokázání čehokoliv, ale pouze k prokázání toho, co tvrdí tento subjekt sám. Pravidlo, že v daňovém řízení nese důkazní břemeno daňový subjekt, má některé výjimky – ve věci stěžovatelky (jak ostatně ona sama správně v kasační stížnosti uvádí) je podstatné zejména ustanovení § 31 odst. 8 písm. c) daňového řádu, podle něhož správce daně prokazuje existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví a jiných povinných evidencí či záznamů, vedených daňovým subjektem. Uvedená ustanovení daňového řádu v jejich ústavně konformním výkladu vytvářejí vyvážený komplex povinností tvrzení a povinností důkazních mezi daňovým subjektem a správcem daně.

Daňový subjekt má v první řadě povinnost tvrdit skutečnosti relevantní pro jeho daňovou povinnost. Konkrétní obsah povinnosti tvrzení pak vychází zejména z příslušných ustanovení daňového práva hmotného, v případě stěžovatelky pak z § 19 odst. 1 zákona o DPH, podle něhož, pokud tento zákon nestanoví jinak, plátce má 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. Znamenalo to tedy, že stěžovatelka byla v tomto konkrétním případě povinna tvrdit, chtěla-li uplatnit nárok na odpočet DPH, že od jiné osoby, která v době transakce byla plátcem DPH, přijala věci zákonem charakterizované jako zdanitelná plnění (takovými nepochybně může být i hutní materiál), a že tyto věci použila při podnikání. V této věci bylo mezi účastníky sporné a pro výsledek řízení před žalovaným určující, zda stěžovatelka přijala hutní materiál právě od jí označeného dodavatele – společnost PEL-TRADE s. r. o.

Způsob, jakým daňový subjekt plní svoji důkazní povinnost, vyplývá ze shora citovaných ustanovení § 31 odst. 9 a odst. 8 písm. c) daňového řádu. Daňový subjekt je povinen na základě příslušných zákonných ustanovení vést účetnictví (§ 1 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, dále jen „zákon o účetnictví“) či jiné povinné záznamy či evidence (viz zejm. § 11 zákona o DPH). Smyslem a účelem účetnictví je poskytnout tomu, kdo je vede, i oprávněné třetí osobě (ve věcech daní tedy správci daně) věrohodný, úplný, průkazný a správný přehled o jeho předmětu [viz § 7 zákona o účetnictví a shora již zmíněný § 31 odst. 8 písm. c) daňového řádu], kterým je – zjednodušeně řečeno – hospodaření daňového subjektu. Z hlediska metod zaznamenávání se u účetnictví jedná o standardizovaný, formalizovaný a značně detailní přehled o hospodaření, který by, je-li veden předepsaným způsobem, neměl umožnit, aby o hospodaření dotyčného daňového subjektu byl podán zkreslený obraz. Daňový subjekt proto splní svoji povinnost důkazní ve vztahu k tvrzením, která správci daně předestře, prokáže-li tato tvrzení svým účetnictvím, ledaže správce daně prokáže [§ 31 odst. 8 písm. c) daňového řádu], že ve vztahu k těmto tvrzením je účetnictví daňového subjektu nevěrohodné, neúplné, neprůkazné nebo nesprávné.

Správce daně nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují natolik vážné a důvodné pochyby, že činí účetnictví nevěrohodným, neúplným, neprůkazným nebo nesprávným. Ne každá chyba v účetnictví proto bude způsobovat takto požadovanou intenzitu pochybností; budou to pouze takové nesrovnalosti, jež přímo (nedostatkem spolehlivých informací o konkrétním účetním případě) či nepřímo (celkovou nevěrohodností účetnictví, i když toto na první pohled o konkrétním účetním případě předepsané informace poskytuje) zatemní obraz o hospodaření daňového subjektu. Správce daně je zde povinen identifikovat konkrétní skutečnosti, na základě nichž hodnotí předložené účetnictví jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné. Jen takto totiž může unést své důkazní břemeno vyplývající z § 31 odst. 8 písm. c) daňového řádu.

Unese-li správce daně své důkazní břemeno, je na daňovém subjektu, aby prokázal soulad účetnictví se skutečností, tj. aby setrval na svých původních tvrzeních a doložil, že přes vzniklé pochyby se sporný účetní případ udál tak, jak je o něm účtováno, anebo aby naopak korigoval svá původní tvrzení, nabídl tvrzení nová, reflektující existenci pochyb o souladu účetnictví se skutečností, a tato svá revidovaná tvrzení prokázal. Důkazní prostředky zde budou pravidelně pocházet ze sféry mimo účetnictví a de facto nahradí či doplní nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné účetnictví (srov. v této souvislosti z bohaté judikatury NSS např. jeho rozsudek ze dne 30. 8. 2005, č. j. 5 Afs 188/2004 - 63, publ. na [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz),

resp. rozsudek NSS ze dne 12. 4. 2006, č. j. 5 Afs 40/2005 - 72, na který správně odkazuje krajský soud).

Stěžovatelka proto nemá pravdu, usuzuje-li, že své důkazní břemeno unesla tím, že předložila formálně zdánlivě bezvadné doklady o přijetí zdanitelného plnění (hutního materiálu). Správce daně totiž naopak unesl své důkazní břemeno ve smyslu § 31 odst. 8 písm. c) daňového řádu, neboť prokázal, že o souladu stěžovatelčina účetnictví se skutečností jsou natolik vážné a důvodné pochyby, že je činí ve vztahu k dodávkám hutního materiálu, u nichž hodlala stěžovatelka uplatnit odpočet DPH, nevěrohodným. Správce daně prokázal, že v době, kdy se dodávky hutního materiálu společností PEL-TRADE s. r. o. stěžovatelce měly uskutečnit, bylo nejasné, zda dodavatel (společnost PEL-TRADE s. r. o.) vůbec hutním materiálem obchodovala (jednatelka PEL-TRADE s. r. o. to dokonce jednoznačně popřela); navíc podle třetích osob, které hutní materiál stěžovatelce reálně dodaly, byla dodávka určena společnosti PEL-TRADE s. r. o. jen zcela formálně, a to na žádost samotné stěžovatelky, když právě tyto třetí osoby jinak hutní materiál stěžovatelce běžně dodávaly a bylo tedy nevysvětlitelné, proč pro správcem daně zpochybněné případy byla uskutečněna dodávka právě přes společnost PEL-TRADE s. r. o., a to za cenu podstatně vyšší ve srovnání s cenou, za kterou tyto třetí osoby hutní materiál dodaly společnosti PEL-TRADE s. r. o. V neposlední řadě nutno zopakovat, že fakturu formálně podepsanou jedinou jednatelkou společnosti PEL-TRADE s. r. o. tato jednatelka zcela průkazně nepodepsala.

Uvedené nejasnosti vytvořily zásadní pochybnost o tom, zda tvrzené zdanitelné plnění bylo uskutečněno právě společností PEL-TRADE s. r. o., a nikoliv třetími osobami přímo stěžovatelce (Nejvyšší správní soud opakuje, že se jedná o společnosti SANDVIK, PARS a MONTAN OCEL, které jinak plnily funkci stálého dodavatele stěžovatelky). Za takovéto situace byla stěžovatelka povinna prokázat, že vskutku fakticky obdržela v rozhodném období hutní materiál v deklarovaném množství právě od společnosti PEL-TRADE s. r. o., a tedy nikoliv od dodavatele jiného. Uskutečnění dodávky samotné nebylo žalovaným ani správcem daně zpochybněno – spornou mezi nimi zůstala jen osoba skutečného dodavatele.

K této námitce lze proto shrnout, že není důvodná. Je pravdou, že stěžovatelka nemá povinnost prokázat neexistenci „zvláštních vztahů“ se společností PEL-TRADE s. r. o. (nebo slovy kasační stížnosti to, že není se společností PEL-TRADE s. r. o. „jinak spojena“), neboť z povahy věci nelze prokazovat negativní skutečnost. Byla však v souvislosti s uskutečněním samotné dodávky hutního materiálu povinna prokázat, že hutní materiál převzala od osoby, o níž se jako profesionál běžně vystupující v obchodních vztazích s ohledem na informace, které měla v době předání hutního materiálu k dispozici, mohla důvodně domnívat, že její jednání není vedeno podvodným úmyslem. Takovéto důkazní břemeno má s ohledem na to, co je uvedeno v tomto oddíle, stejně jako s ohledem na výše uvedené pojednání o eurokonformním výkladu (IV/d shora), přičemž je nepochybné, že takovéto důkazní břemeno neunesla. Argumenty, které stěžovatelka opakovaně snáší, jsou povýtce formálního rázu, a Nejvyšší správní soud se shoduje s krajským soudem v závěru, že stěžovatelka nebyla schopna uspokojivě vysvětlit skutečnosti nalezené správcem daně a žalovaným. K unesení důkazního břemene v žádném případě nepostačí to, co stěžovatelka opakovaně tvrdí a prokazuje, tedy že hutní materiál byl stěžovatelkou objednan u společnosti PEL-TRADE s. r. o., že stěžovatelka prý vůbec netušila, že její pravidelní dodavatelé (kteří jinak dodávali hutní materiál přímo stěžovatelce) dodají hutní materiál tentokrát prostřednictvím společnosti PEL-TRADE s. r. o., když tato společnost následně dodávku údajně skutečně zajistila a skutečně vyúčtovala, stěžovatelka ji pak za dodávku zaplatila

na účet PEL-TRADE s. r. o., čímž se tedy zdanitelné plnění podle stěžovatelky uskutečnilo (srov. k předchozímu obdobně např. rozsudek NSS ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 - 119).

**b)**

Stěžovatelka rovněž uvádí, že výpověď pana P. ze společnosti SANDVIK Chomutov PRECISION TUBES s. r. o., jak jí tento učinil vůči dožádanému finančnímu úřadu, není pravdivá. V této výpovědi je mj. uvedeno, že dodávka formálně určená společnosti PEL-TRADE s. r. o. byla takto realizována na žádost samotné stěžovatelky, přičemž fakturace přes společnost PEL-TRADE s. r. o. byla zcela formální. Stěžovatelka odkazuje na údajné P. vyjádření vůči stěžovateli, ve kterém stěžovatelce potvrdil, že nic takového, co je uvedeno v protokolu vyhotoveném dožádaným finančním úřadem, neuvedl. K tomu Nejvyšší správní soud nemohl přihlídnout, neboť kasací řízení je založeno na přezkumu soudních rozhodnutí, přičemž tuto skutečnost stěžovatelka neuvedla řádně v žalobě podané krajskému soudu (§ 109 odst. 4 s. ř. s.).

**IV/f**

**Námítka, že žalovaná nepřijatelně překročila meze § 28 daňového řádu  
[§ 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s.]**

**a)**

Stěžovatelka dále uvádí, že žalovaný překročil oprávnění § 28 daňového řádu, když si učinil úsudek o předběžné otázce, k níž mají pravomoc jen orgány činné v trestním řízení. Důkazní prostředky čerpané z probíhajícího trestního řízení jsou pro žalovaného naprosto stěžejní, navíc si žalovaný vybírá jen ty části spisu, které svědčí v neprospěch stěžovatelky, zatímco části trestního spisu svědčící v její prospěch opomíjí. Žalovaný i správce daně si tak učinili předčasný a přitom zcela nezvratný úsudek o provázanosti okolností, které ještě v trestním řízení samotném prokázány nebyly. Pochybnosti o věrohodnosti tvrzení stěžovatelky co se týče přijetí zdanitelného plnění od společnosti PEL-TRADE s. r. o. by se dle stěžovatelky musely proměnit v jistotu, což se evidentně nestalo. V replice pak stěžovatelka dále uvedla, že Krajský soud v Ostravě usnesením ze dne 14. 12. 2007 č. j. 36 T 3/2007 - 11834 vrátil související trestní věc (ve které je trestně stíhán i jeden z jednatelů stěžovatelky Josef Hudáček) státnímu zástupci k došetření.

K tomu Nejvyšší správní soud uvádí, že výsledek předmětného daňového řízení nezávisel a nemohl záviset na trestním řízení. Žalovaný se ve svých rozhodnutích prakticky vůbec neopíral o důkazy prováděné v trestním řízení (jak tvrdí stěžovatelka), nýbrž vycházel z vlastních podkladů shromážděných ve správním spise, jakkoliv podnětem k samostatnému shromažďování důkazů v daňovém řízení (stejně jako podnětem k úvaze, které důkazy v daňovém řízení shromažďovat) byly poznatky z probíhajícího trestního řízení. Klíčové shora uvedené argumenty výpovědi jediné jednatelky společnosti PEL-TRADE s. r. o. a pracovníka společnosti SANDVIK Chomutov PRECISION TUBES s. r. o. byly provedeny nejen v trestním řízení, ale též v daňovém řízení správcem daně, resp. dožádaným finančním úřadem, následně pak též žalovaným (srov. k tomu shora IV/d). Stěžovatelka byla o provádění těchto důkazů v daňovém řízení včas vyrozuměna, měla právo se k nim vyjádřit, a především pak měla právo účastnit se výslechů svědků, nicméně sama ke své újmě toto své právo nevyužila [k tomu srov. v detailech dále, část IV/h a)].

Pokud by měl Nejvyšší správní soud následovat názor stěžovatelky, znamenalo by to v podstatě, že dokud nebude pravomocně rozhodnuto v související trestní věci, nemohou pravomocně rozhodnout orgány v daňovém řízení o daňové povinnosti. Takovýto závěr je však zcela zjevně absurdní. Nejvyšší správní soud zdůrazňuje, že v trestním řízení je důkazní povinnost nastavena odlišně, než je tomu v řízení daňovém. Za spáchání úmyslného trestného

činu zkrácení daně dle § 148 tr. zák., pro který se vede řízení stěžovatelkou výše zmíněné, může být potrestán pouze ten, komu je orgány činnými v trestním řízení prokázáno, že svým jednáním naplnil objektivní i subjektivní znaky uvedené skutkové podstaty (tedy v podstatě se dopustil podvodu proti daňové správě). Naproti tomu v daňovém řízení spočívá důkazní břemeno ve smyslu § 31 odst. 9 daňového řádu (ve smyslu výše v sekci IV/e podrobně rozvedeném) na daňovém subjektu. Daňový subjekt musí existenci zákonných podmínek pro nárok na odpočet DPH prokázat, přičemž správce daně tuto otázku posuzuje podle důkazní situace v době jeho rozhodnutí. Rovněž správní soud vychází dle § 75 odst. 1 s. ř. s. ze skutkového stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu.

Z uvedeného tudíž plyne, že ani stěžovatelčina argumentace probíhajícími trestním řízením (včetně argumentace usnesením Krajského soudu v Ostravě ze dne 14. 12. 2007) nemůže být úspěšná, a ze shodných důvodů Nejvyšší správní soud neshledal ve věci relevantním ani stěžovatelkou dodatečně zasláné usnesení Krajského soudu v Ostravě ze dne 14. 12. 2007, jímž tento soud vrátil výše zmiňovanou trestní věc státnímu zástupci z procesních důvodů k došetření. Nejvyšší správní soud proto důkaz uvedenou listinou neprováděl (srov. k tomu konstantní judikaturu NSS, např. rozsudek NSS ze dne 27. 9. 2007, č. j. 8 Afs 94/2006 - 83).

Nejvyšší správní soud přisvědčuje stěžovateli v tom, že krajský soud z jen těžko pochopitelných důvodů cituje pro podporu skutečnosti, že faktury nepodepsala samotná jednatelka společnosti PEL-TRADE s. r. o., která je na fakturách formálně uvedena, vedle výpovědi jednatelky v daňovém řízení též další důkazy, které pocházejí z trestního spisu, a které jsou v daňovém spise založeny. Jedná se zejména o protokoly o výslechu Ing. J. a pana Č. (to jsou důkazy na rozdíl od důkazů uváděných shora neprovedené v daňovém řízení), kteří se přihlásili k podpisu faktur namísto jednatelky společnosti PEL-TRADE s. r. o. Jde o vadu řízení, která ovšem nemohla mít vliv na zákonnost soudního rozhodnutí [§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.], neboť úkolem krajského soudu bylo přezkoumat rozhodnutí žalovaného. Při tomto přezkumu pak měl krajský soud vzít v potaz jen to, co vzal jako podklad pro své rozhodnutí žalovaný, nikoliv do daného rozhodnutí vkládat další (a pro tento případ zcela nadbytečné) úvahy mající svůj původ v trestním spisu, se kterými ovšem samotná napadená rozhodnutí přímo nepracují.

## b)

Stěžovatelka nesouhlasí s tím, že žalovaný argumentuje, že v její věci šlo o „fiktivní“ faktury a „fiktivní“ plnění, ačkoliv tyto pojmy český právní řád vůbec nezná. Navíc těmito pojmy žalovaný (a potažmo i soud) předjímají výsledky trestního řízení v související věci.

Takováto polemika stěžovatelky je podle názoru Nejvyššího správního soudu zcela nesprávná. Zákon o dani z přidané hodnoty totiž rozumí uskutečněním zdanitelného plnění stav faktický, nikoli stav formálně vykazovaný, a proto daňový subjekt v průběhu daňového řízení musí doložit oprávněnost uplatněného nároku na odpočet daně z přidané hodnoty. Obdobně pro účely daně z příjmů může daňový subjekt uplatnit jen takový výdaj, který má hospodářský účel, tedy byl vynaložen za účelem zajištění, dosažení a udržení příjmů. „Fiktivní plnění“, „fiktivní závazky“, „fiktivní obchod“, „fiktivní obchodní transakce“ atd. jsou proto ustálenou součástí pojmosloví daňového práva od počátku jeho novodobé existence v 90. letech minulého století, když postihují např. situaci, kdy daňový subjekt uplatňuje pro účely daně z příjmů takový výdaj, který nebyl vynaložen za účelem zajištění, dosažení a udržení příjmů (srov. již rozsudek NSS č. j. 2 Afs 44/2003 - 73 ze dne 1. 4. 2004, č. 264/2004 Sb. NSS, včetně citace starší judikatury z 90. let). Obdobně pro účely daně z příjmů o fiktivní transakci, která je kryta toliko fiktivní fakturou, lze hovořit tehdy, pokud daňový subjekt neprokázal, že jím deklarované transakce byly reálně uskutečněny (z nepřeberné judikatury NSS lze zmínit

jen příkladmo rozsudek č. j. 7 Afs 207/2005 - 121 ze dne 8. 2. 2007, rozsudek č. j. 1 Afs 11/2006 - 61 ze dne 28. 2. 2007 nebo rozsudek č. j. 2 Afs 131/2006 - 64 ze dne 29. 11. 2006). Termíny, jako „fiktivní faktury“, „fiktivní plnění“, „fiktivní závazky“ atp., zná ostatně teorie i praxe daňového práva též v zahraničí [srov. např. Moerman, S. The Theory of Tax Abuse. 27 Intertax 284-290 (1999), na str. 286 s dalšími citacemi v pozn. č. 15].

Nelze proto vůbec hovořit o tom, že by žalovaný nebo správce daně, resp. krajský soud, používali proti stěžovatelce pojmy a termíny, které nejsou pojmy právními; pokud snad tak stěžovatelka soudí, je to dáno pouze jejím nesprávným a zjednodušeným ztotožněním práva s textem právního předpisu. Nejvyšší správní soud tedy jen pro pořádek opakuje, že termíny typu „fiktivní faktura“, „fiktivní plnění“, „fiktivní transakce“ jsou termíny, které jsou součástí práva v materiálním slova smyslu [k tomu srov. např. náleží Ústavního soudu III. ÚS 109/07 ze dne 29. 11. 2007, část IV., přístupný v systému <http://nalus.usoud.cz/>, podle kterého *praxe je životem a vlastním naplněním práva. Proto zákon v materiálním smyslu zahrnuje i judikatum, jako typický výstup aplikační praxe* (s dalšími odkazy na dřívější judikaturu Ústavního soudu a Evropského soudu pro lidská práva)], jinak též právní teorií nazývaného „law in action“.

Stejně tak je nesprávný i stěžovatelkou opakovaně vyslovovaný názor o tom, že k závěru, že určitá faktura nebo plnění je fiktivní, mohou dospět jen orgány činné v trestním řízení. Otázkou rozlišení funkce trestního řízení a řízení daňového se Nejvyšší správní soud již obsáhle zabýval shora [srov. část a) této sekce], přičemž na tyto závěry odkazuje, a jen stručně dodává, že vzhledem k rozdílné povaze institutů a procesů finančního práva a trestního práva (např. pro opačné rozložení důkazního břemene) nelze vůbec vyvozovat, že posouzení fiktivního plnění v oblasti daňového práva je závislé na trestní odpovědnosti individuálních osob, které měly fakticky tato fiktivní plnění za stěžovatelku jako právnickou osobu domlouvát. Dokonce ani z faktu, že by osoba obviněná z trestného činu v souvislosti s finančně právním vztahem byla trestním soudem osvobozena (např. jednatel stěžovatelky, v současnosti obviněný společně s dalšími více než 40 osobami z daňové trestné činnosti), nelze bez dalšího vyvozovat, že nemohou zcela nezávisle nastoupit následky finančně právní odpovědnosti, která je řízena zcela jinými standardy, zcela jinak rozvrženým důkazním břemenem, jinak pojatou subjektivní stránkou atd. Mezi daňovou odpovědností a trestněprávní odpovědností tak existuje kvalitativní rozdíl, protože daňová odpovědnost je pojatá objektivně (ta nastupuje při neuhrazení daně), zatímco trestněprávní odpovědnost je pojatá subjektivně i jinak koncipovanými skutkovými podstatami (např. „ve větším rozsahu zkrátí daň“ ve smyslu § 148 tr. zák.); samotné nesplnění daňové povinnosti není trestným činem. V neposlední řadě pak nutno zdůraznit, že trestní odpovědnost ze své podstaty směřuje jen vůči individuálním fyzickým osobám, zatímco odpovědnost v oblasti práva daňového v tomto případě směřuje přímo vůči stěžovatelce jako osobě právnické [srov. dále v detailech část a) této sekce].

#### IV/g

#### Námitka o nepřezkoumatelnosti platebních výměřů

#### [§ 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.]

Stěžovatelka dále opakuje svou námitku, že platební výměry vydané správcem daně nebyly odůvodněny, není proto jasné, jak se správce daně vypořádal se všemi relevantními důkazy.

Podle § 32 odst. 3 daňového řádu rozhodnutí obsahuje odůvodnění, jen stanoví-li tak tento nebo zvláštní zákon. U platebního výměru zákon odůvodnění jako součást rozhodnutí

nestanovuje. Ústavnost tohoto ustanovení nezpochybnil ani Ústavní soud, který k § 32 odst. 3 mj. uvedl, že byl-li platební výměr, který nemusí obsahovat odůvodnění jako nezbytnou součást rozhodnutí, vydán na základě předtím provedené daňové kontroly, pak závěry správce daně týkající se kontrolního nálezu, výsledku a způsobu jeho zjištění, jakož i reakce na vyjádření a případné návrhy daňového subjektu, musí být přezkoumatelným způsobem seznatelné ze zprávy o daňové kontrole, neboť jiného podkladu, způsobilého následného přezkumu obsahujícího shrnutí dosavadního dokazování a jeho hodnocení, není (viz nálezy IV. ÚS 121/01, Sb. ÚS sv. 23, str. 205).

Nelze proto stricto sensu hovořit o nepřezkoumatelnosti platebních výměrů, neboť stěžovatelka může (a také tak ve své žalobě a kasační stížnosti činí) zpochybnit zjištění správce daně, jak vyplývají ze zprávy o daňové kontrole a dalších relevantních dokumentů; pokud by tak učinila úspěšně, neobstojí ani neodůvodněné platební výměry. Jinak řečeno, to, zda (slovy stěžovatelky) „zásadní nedostatky ve skutkových zjištěních“ způsobily „nezákonnost napadených dodatečných platebních výměrů“ je otázkou posouzení oněch stěžovatelkou tvrzených nedostatků, nikoliv tedy toho, že platební výměry samotné nejsou odůvodněné. Těmto námitkám směřujícím ke skutkovým zjištěním správce daně i žalovaného se věnují jiné části tohoto rozsudku.

#### IV/h

#### Námítky směřující k výpovědi jednatelky společnosti PEL-TRADE s. r. o. Kateřiny Eislerové a dalších osob

#### [§ 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s.]

##### a)

Stěžovatelka dále polemizuje s výpovědí jediné jednatelky společnosti PEL-TRADE s. r. o. Kateřiny Eislerové (srov. k tomu IV/d shora) a upozorňuje, že krajský soud opírá své závěry o výpověď právě této jediné svědkyně, a o výpověď dvou dalších osob, které se přihlásily k podpisu sporných faktur. Je podle stěžovatelky na pováženou, jaký důraz klade krajský soud na z kontextu vytržené výpovědi uskutečněné v rámci probíhajícího trestního řízení, když si účelově vybírá důkazy svědčící verzi žalovaného, a naopak opomíjí důkazy v trestním spisu rovněž uvedené, které svědčí ve prospěch verze stěžovatelky.

Nejvyššímu správnímu soudu k tomu nezbyvá než zopakovat, že pro žalovaného i pro krajský soud představovaly základ jejich argumentace důkazy, které byly provedeny v daňovém řízení, tedy výsledkem jediné jednatelky společnosti PEL-TRADE s. r. o. Kateřiny Eislerové provedený na základě dožádání správce daně Finančním úřadem ve Frýdku-Místku dne 16. 5. 2006, příp. místní šetření Finančním úřadem v Chomutově u dodavatele stěžovatelky SANDVIK Chomutov PRECISION TUBES s. r. o. Důkazy zjištěné v souvislosti s probíhajícím trestním řízením v korespondující věci byly užity podpůrně (toliko jako iniciace k samostatnému provedení důkazů v daňovém řízení), a byly v plném souladu s tím, co správce daně a poté i žalovaný v daňovém řízení sami zjistili. Nejvyšší správní soud v tomto smyslu znovu upozorňuje, že základem poznání důkazního stavu jsou důkazy provedené v daňovém řízení, přičemž právě ty se nepodařilo stěžovatelce relevantně zpochybnit a prokázat, že se sporná plnění mezi stěžovatelkou a společností PEL-TRADE s. r. o. reálně uskutečnila.

Stěžovatelka v kasační stížnosti polemizuje s výpovědí Kateřiny Eislerové, jediné jednatelky společnosti PEL-TRADE s. r. o., která v daňovém řízení dne 16. 5. 2006 před dožádaným finančním úřadem popřela, že by podepisovala jakékoliv faktury k dodávkám vztahujícím se ke stěžovatelce; společnost PEL-TRADE s. r. o. podle své jednatelky

nejenom že nic stěžovatelce nedodávala, ale – jak jediná jednatelka této společnosti výslovně uvedla - naopak fakticky nikdy žádnou činnost nevyvíjela.

Nejvyšší správní soud nejprve předesílá, že ve smyslu § 16 odst. 4 písm. e) daňového řádu měla stěžovatelka právo klást Kateřině Eislerové jakožto svědkovi otázky, přičemž o tomto výsledku byla vyrozuměna a práva účastnit se ho nevyužila. Lze přisvědčit stěžovatelce, že zajisté bylo jen jejím právem, a nikoliv povinností se výsledku zúčastnit. Účelem výsledku svědka jako jednoho z důkazních prostředků daňového řízení, je přispět k ověření skutečností rozhodných pro správné stanovení daňové povinnosti. Má-li prováděný výsledek jako důkaz v maximální míře splnit svůj účel, je nepochybné, že svou přítomností při výslechu a otázkami svědka kladenými může daňový subjekt výrazně ovlivnit kvalitu tohoto důkazu, zejména z hlediska úplnosti, objektivnosti i věrohodnosti informací o skutečnostech, o nichž svědek vypovídá (shodně rozsudek NSS č. j. 1 Afs 103/2005 – 46 ze dne 25. 7. 2006). Odvrácenou stranou nevyužití práva daňového subjektu být přítomen při výslechu svědka a klást svědku otázky je tedy to, že daňový subjekt pak čelí obtížnější důkazní situaci, což se také stalo stěžovatelce, která neprokázala reálné dodání hutního materiálu společností PEL-TRADE s. r. o. jako údajným dodavatelem stěžovatelce coby odběrateli, když sama jediná jednatelka společnosti PEL-TRADE s. r. o. ve výslechu provedeném v daňovém řízení dodávku jednoznačně popřela. Polemika, kterou v kasační stížnosti stěžovatelka dále rozvíjí s výpovědí jednatelky společnosti PEL-TRADE s. r. o., a to samozřejmě jen v těch částech, k nimž Nejvyšší správní soud mohl s ohledem na zákonné vymezení možného rozsahu kasační stížnosti přihlídnout (§ 109 odst. 4 s. ř. s.), tak neměla být určena krajskému soudu ani Nejvyššímu správnímu soudu, když oba soudy nemohou zodpovídat otázky za jednatelku společnosti PEL-TRADE s. r. o., ale měla být realizována formou aktivní účasti stěžovatelky na důkazním řízení v průběhu řízení daňového.

Pokud stěžovatelka opakovaně zpochybňuje hodnověrnost výpovědi jednatelky společnosti PEL-TRADE s. r. o., nijak tuto údajnou nehodnověrnost v kasační stížnosti nekonkretizuje. Navíc je nutno si uvědomit, že právě jednatelka společnosti PEL-TRADE s. r. o. je statutárním orgánem této společnosti, notabene jediným, který promlouvá jménem této společnosti; právě ona přitom popřela, že by společnost PEL-TRADE s. r. o. dodávky hutního materiálu stěžovatelce či komukoliv jinému poskytovala.

## b)

Stěžovatelka dále upozorňuje, že nemůže nést odpovědnost za eventuální falšování podpisů na daňových dokladech vystavených společností PEL-TRADE s. r. o. v tom smyslu, že by v důsledku onoho falšování nedisponovala řádnými daňovými doklady. Odpovědnost za nepořádky v této společnosti nelze automaticky a bez dalšího přenášet na stěžovatelku.

Krajský soud v tomto případě aplikoval rozsudek NSS č. j. 5 Afs 40/2005 - 72 ze dne 12. 4. 2006, podle něhož *„účtní doklad vystavený jinou osobou než tou, která ve skutečnosti plnění uskutečnila, nemůže být relevantním důkazem; na „pravost“ takového důkazního prostředku nemůže ničeho změnit ani žádná svědecká výpověď ani znalecký posudek, tím méně ani zjištění kdo skutečně doklad vystavil, resp. deklamované práce provedl. Prokazování uskutečnění daňového výdaje fakturami, u nichž bylo nade vše pochybnost zjevné, že nebyly vystaveny tím, kdo je na nich jako vystavovatel uveden, nemůže vést k závěru o prokázání výdaje ve smyslu ust. § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Již sám o sobě nemůže být věrohodný doklad, obsahuje-li údaj, který není pravdivý. Nemohl - li takový důkazní prostředek obstát, bylo na stěžovateli, aby ve smyslu ust. § 31 odst. 9 zákona č. 337/1992 Sb. nabídl důkazní prostředky jiné, avšak takové, které by jim tvrzené skutečnosti mohly prokázat.“*

Tento rozsudek Nejvyššího správního soudu zajisté nelze vykládat tak rigorózně, že jen samotná skutečnost zfalšovaného dokladu vede k neunesení povinnosti důkazní na straně daňového subjektu. Stěžovatelka měla v každém případě možnost prokázat uskutečnění zdanitelného plnění jinak, nemohla tak ovšem učinit již jen na základě zfalšované faktury samotné (obdobný závěr nutno přiměřeně vyvodit i ve vztahu k daňově uznatelným výdajům uplatňovaným stěžovatelkou co se týče daně z příjmů právnických osob). Tomuto právnímu závěru nicméně rozsudek krajského soudu vyhověl. Krajský soud totiž mechanicky nevzal v potaz jen evidentní zfalšování účetního dokladu, ale též to, že s ohledem na dokazování v posuzovaných případech dospěl žalovaný oprávněně k závěru, že ve skutečnosti nešlo o žádné dodávky, ale jen o přefakturaci s navýšením ceny, přičemž fakturace přes PEL-TRADE s. r. o. byla prováděna na výslovnou žádost stěžovatelky, někdy i přes dřívější stěžovatelčiny objednávky, a to pro její údajnou finanční tíseň (str. 5, 6 rozsudku). Krajský soud tedy v rozporu s tím, co uvádí stěžovatelka, nevztáhl na stěžovatelku automatickou odpovědnost za zfalšování účetního dokladu dodavatelem, ale vzal na zřetel právě to, že o daňovém podvodu stěžovatelka nejen že měla vědět, ale dokonce o něm pravděpodobně i věděla.

## V.

### Shrnutí

Nejvyšší správní soud přisvědčuje stěžovateli v tom, že by bylo zjevně nepřiměřené, aby nesla v režimu daňového práva v podstatě objektivní odpovědnost za podvodné jednání třetích osob. Dle daňového řádu lze jistě spravedlivě vyžadovat, aby daňový subjekt vyhověl svým povinnostem v rámci právní úpravy DPH s náležitou pozorností a péčí a aby nesl odpovědnost za jakékoli nedostatky v tomto ohledu (tyto závěry lze přiměřeně vztáhnout též na daň z příjmů právnických osob). Pokud však jde o nedostatky spadající mimo kontrolu daňového subjektu, je úkolem státu, aby v zájmu ochrany řádného plnění daňových povinností zajistil všeobecné fungování systému a zamezil jakýmkoli daňovým únikům, vyhýbání se daňovým povinnostem nebo zneužití daňového režimu. Odpovídající rizika by tedy měl nést stát. V daném případě je však s ohledem na důkazní materiál shromážděný správcem daně a žalovaným nepochybné, že na stěžovatelku nelze hledět jako na osobu jednající v dobré víře, která se nepodílela na žádných nesrovnalostech a přijala veškerá opatření, která po ní lze rozumně požadovat, aby zajistila, že operace, kterou provádí, nepovede k účasti na daňovém podvodu (srov. v tomto ohledu podobné vývody pro poněkud jinou skutkovou situaci, jak je uvedl generální advokát Mazák ve stanovisku ze dne 25. 10. 2007 ve věci *C-271/06, Netto Supermarket GmbH & Co. OHG proti Finanzamt Malchin* odst. 45, 46, resp. Soudní dvůr ES v rozsudku ze dne 21. 2. 2008 v téže věci).

Z rozhodnutí správních orgánů založených v soudním spisu, jakož i ze správního spisu, je zřejmé, že stěžovatelce bylo v rámci správního řízení umožněno bránit svá práva a předkládat důkazy, navrhované k jejím tvrzením. Stejně tak jsou zřejmé důkazy, které byly provedeny za účelem prokázání skutkového stavu, jejich hodnocení a právní závěry na jejich základě přijaté. Ve věci bylo provedeno rozsáhlé dokazování; způsob, jakým žalovaný a posléze soud zhodnotili výsledky provedeného dokazování a jeho zákonnost, má oporu ve spisu a je výsledkem logického uvažování opřené o řádně získané důkazy, jež byly hodnoceny jak jednotlivě, tak ve svém celku a tvoří dostatečnou oporu skutkovému stavu, tak jak byl žalovaným a posléze soudem zjištěn.

## VI.

### **Náklady řízení**

Stěžovatelka se svými námitkami tedy neuspěla; jelikož v řízení o kasační stížnosti nevyšly najevo žádné vady, k nimž je nutno přihlížet z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 s. ř. s.), Nejvyšší správní soud zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou. O náhradě nákladů řízení rozhodl Nejvyšší správní soud v souladu s § 60 odst. 1 s. ř. s. Stěžovatelka neměla ve věci úspěch, a nemá proto právo na náhradu nákladů řízení; žalovaný měl ve věci úspěch, nevznikly mu však náklady řízení o kasační stížnosti přesahující rámec jeho běžné úřední činnosti. Soud proto žalovanému náhradu nákladů řízení nepřiznal (§ 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s.).

**Poučení:** Proti tomuto rozhodnutí **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 30. dubna 2008

JUDr. Josef Baxa  
předseda senátu