



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Slavomíra Nováka a soudců JUDr. Marcely Rouskové a JUDr. Hany Pipkové v právní věci žalobce: **PRIMOSSA a.s.**, se sídlem Praha 1, Kozí 914/9, IČ 602 81 600, zast. Mgr. Jiřím Hoňkem, advokátem, AK Praha 1, Senovážné nám. 23, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Brno, Masarykova 31, o žalobě proti rozhodnutí Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu ze dne 15.5.2006, č.j.: FŘ-7190/13/06,

t a k t o :

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

O d ů v o d n ě n í :

Žalobce se podanou žalobou domáhal zrušení v záhlaví uvedeného rozhodnutí Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu (dále jen “žalovaný”), kterým bylo zamítnuto jeho odvolání proti platebnímu výměru na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období prosinec 2003 vydanému Finančním úřadem pro Prahu 1 dne 24.10.2005 pod č.j.: 244002/05/001511/4917.

Žalobce v podané žalobě podrobně zrekapituloval průběh daňového řízení a namítl, že platební výměr a následně rozhodnutí o odvolání byly vydány na základě nezákonného řízení. Uvedl, že v předmětném případě bylo vytýkácí řízení zahájeno výzvou správce daně ze dne 12.2.2004, ve které správce daně žalobce vyzval, aby k řádnému prokázání pravdivosti údajů o přijatých a uskutečněných zdanitelných plnění, vykázaných v daňovém přiznání za období prosinec 2003, předložil požadované dokumenty, přičemž nebyl splněn charakteristický rys výzvy, kterou se zahajuje vytýkácí řízení, tj. určitost a konkrétnost takové výzvy. Učiněná výzva správce daně je podle žalobce zcela obecná, neboť správce daně vyzývá daňový subjekt k předložení záznamů a dokladů, týkajících se veškerých zdanitelných plnění, uskutečněných či přijatých ve zdaňovacím období prosinec 2003. Ve výzvě není uvedeno a konkretizováno, v čem správce daně spatřuje pochybnosti ohledně podaného daňového přiznání, v jakých ohledech nepovažuje podané daňové přiznání za správné, pravdivé nebo průkazné.

Až ve výzvě ze dne 22.11.2004 bylo uvedeno, že správce daně má pochybnosti o pravdivosti a úplnosti údajů uvedených na fakturách od společností STAVREK a CARTRIXX. Žalobce zdůraznil, že řízení, které předcházelo vydání platebního výměru a rozhodnutí o odvolání, nebylo řádně zahájeno jako řízení vytýkácí a s ohledem na rozsah věcný i časový je otázkou, zda řízení vůbec mělo charakter vytýkácího řízení a zda správce daně postupoval v souladu se zákonem o správě daní a poplatků.

Žalobce v podané žalobě dále namítl, že správce daně vedl vytýkácí řízení nepřiměřeně dlouho. Vytýkácí řízení nebylo skončeno do dvanácti měsíců od jeho zahájení, jak předpokládá pokyn č. D-144, vydaný Ministerstvem financí ČR ke stanovení lhůt pro uzavření vytýkácího řízení, nýbrž vše trvalo celkem více než dvacet měsíců. Žalobci není rovněž známo, že by správce daně v souladu s pokynem č. D-144 žádal žalovaného o prodloužení lhůt, jak to uvedený pokyn vyžaduje. Z tohoto důvodu se žalobce domnívá, že správce daně postupoval v rozporu s pokynem č. D-144, který pro něho byl pro vytýkácí řízení právně závazný, a proto řízení, které předcházelo vydání platebního výměru a rozhodnutí o odvolání trpí závažnými procesními vadami, v důsledku kterých je toto řízení nutno považovat za nezákonné. Nezákonnost řízení způsobuje nezákonnost platebního výměru i rozhodnutí o odvolání, neboť správce daně a žalovaný správní orgán v řízení, které předcházelo jejich vydání, postupovali nezákonně.

Žalobce v podané žalobě namítl rovněž nesprávné a neúplné zjištění skutečného stavu žalovaným a finančním úřadem ve věci nároku žalobce na odpočet daně z přidané hodnoty. Žalobce nesouhlasil se závěrem žalovaného a finančního úřadu, že neoprávněně uplatnil nárok na odpočet daně z přidané hodnoty v prosinci 2003 ve výši 4.290.778,- Kč, neboť je zde zcela opomíjena právní a obsahová stránka právních úkonů, reálně uskutečněných žalobcem a jeho dodavateli i obsah zákonných ustanovení. Žalovaný ani správce daně nikdy nezpochybovali skutečnost, že žalobce je plátcem daně z přidané hodnoty již od 19. dubna 1994. Zdanitelným plněním zákon rozumí mimo jiné i dodání zboží a převod nemovitostí, při kterém dochází ke změně vlastnického práva nebo příslušnosti k hospodaření. V daném případě došlo k dodání zboží, při kterém dochází ke změně vlastnického práva, přičemž žalobce v podané žalobě dovozoval s ohledem na ustanovení § 446 obchodního zákoníku, že předpokladem nabytí vlastnictví kupujícím je jen jeho dobrá víra v době uzavření kupní smlouvy, která je předpokládána. Jestliže správní orgány obou stupňů uvádějí, že u dodavatele nebylo prokázáno přijetí zboží, držení zboží a ani nabytí vlastnického práva, tato skutečnost podle žalobce ve svém důsledku neznamena, že by dodavatelé nebyli vlastníky prodávaného zboží, tj. zlata, ale pouze tuto skutečnost správci daně neprokázali. V daném případě je nepochybné, že ke zdanitelnému plnění došlo, neboť zboží bylo dodáno a ke změně vlastnického práva došlo. Při naplnění podmínky, že plnění bylo uskutečněno jiným plátcem, nezáleží na tom, zda dodavatelé byli vlastníky prodávaného zboží či nikoli. Splnění této podmínky závisí pouze na tom, zda dodavatelé uskutečnili dodání zboží, tj. zdanitelné plnění vůči žalobci a ten nabytí vlastnické právo k tomuto zboží a zda dodavatelé byli plátcem daně z přidané hodnoty podle platných právních předpisů. Žalovaný ani správce daně nikdy nečinili sporným splnění další zákonné podmínky, tj. že žalobce plnění použil při svém podnikání. Z uvedených skutečností se žalobce domnívá, že je zřejmé, že naplnil všechny zákonné požadavky pro vznik nároku na odpočet daně. Dále lze podle žalobce vyvodit závěr, že finanční orgány v daném případě rozporovaly u žalobce pouze splnění jediné z podmínek vzniku nároku na odpočet, a to přijetí zdanitelného plnění od plátce, který je uveden na daňových dokladech.

K námitce prokázání nároku na odpočet DPH žalobce v podané žalobě uvedl, že daňové doklady předložené správci daně v rámci daňového řízení byly bezpochyby doklady vystavenými na základě uskutečnění zdanitelných plnění a byly vystaveny plátcem, kteří zdanitelné plnění vůči žalobci uskutečnili. Jsou proto zcela jistě daňovými doklady, které jsou předvídaný v ustanovení § 19 odst.2 zákona o dani z přidané hodnoty s tím, že lze dále pokračovat v dokazování pouze v rámci splnění podmínek, uvedených v ustanovení § 19 odst.1 zákona o dani z přidané hodnoty. Skutečnost, zda dodavatelé byli či nebyli v době prodeje zboží žalobci jeho vlastníkem, nemá přímý vztah ke splnění podmínky pro vznik nároku na odpočet daně. V tomto případě je proto podle žalobce rozhodující, kdo vůči žalobci uskutečnil zdanitelné plnění, tj. kdo mu předmětné zboží dodal, zda k němu na základě tohoto dodání nabytí žalobce vlastnické právo a zda tento subjekt (prodávající) byl plátcem daně z přidané hodnoty. Předmětné zboží v daném případě žalobci dodaly společnosti STAVREK a CARTRIXX, což bylo dostatečně prokázáno výpověďmi svědků, příjemkami na sklad, daňovými doklady apod., žalobce v souladu s ustanovením obchodního zákoníku rozhodně ke zboží

nabyl vlastnické právo a výše uvedené společnosti byly v rozhodném období plátcí daně z přidané hodnoty.

Žalobce v daném případě předložil finančním orgánům veškeré možné důkazní prostředky, které mohly být z jeho strany k prokázání existence zdanitelného plnění předloženy. Žalobce přitom nemůže nést odpovědnost za prokázání zdanitelných plnění jeho smluvními partnery a v žádném případě nemůže nést odpovědnost za kvalitu podkladů, které předloží při kontrole jeho smluvní partneři i za způsob, jakým smluvní partneři postupují v řízení před správcem daně. V daném případě žalovaný, resp. správce daně na místo toho, aby prokázal neexistenci zdanitelného plnění, případně že zdanitelné plnění uskutečnil někdo jiný, než výše uvedený dodavatelé, žalobci sdělil, že nebylo objektivně a věrohodně prokázáno, a to ani odvolatelem ani šetřením správce daně, že odvolatel (žalobce) přijal fakturované dodávky zlata skutečně od těchto dodavatelů a že tito plátcí deklarovaní na předmětných fakturách byli skutečnými dodavateli předmětných plnění. Podle názoru žalobce však žalobce přijetí zdanitelných plnění od uvedených dodavatelů prokázal a bylo tedy na správci daně, aby prokázal, že tomu tak není. Žalovaný i správce daně zásadním způsobem porušili povinnost týkající se hodnocení důkazů podle ustanovení § 2 odst.3 zákona o správě daní a poplatků. Dodavateli zboží byli společnosti STAVREK a CARTRIXX, přičemž všechny důkazní prostředky předložené žalobcem se ve všech rysech shodují a vzájemně se potvrzují.

Žalobce v podané žalobě dále namítl, že prokázal žalovaným požadované skutečnosti a následně tak přešla důkazní povinnost na žalovaného. Žalovaný však neprokázal podle ustanovení § 31 odst. 8 písm. c) zákona o správě daní a poplatků existenci skutečností, vyvracejících věrohodnost dokladů o uskutečněných zdanitelných plnění ve prospěch žalobce ze strany dodavatelů žalobce. Byl to proto žalovaný, který neunesl důkazní břemeno, které na něho podle zákona o správě daní a poplatků přešlo.

Žalobce dále namítl, že při dokazování je nutné mít na paměti, že se neprokazuje daňový doklad, resp. jeho jednotlivé náležitosti, ale vznik nároku na odpočet daně, tedy jedná se o prokázání splnění podmínek stanovených pro odpočet daně v ustanovení § 19 odst.1 zákona o dani z přidané hodnoty. Tvzení žalovaného, že nebyla prokázána náležitost daňového dokladu, je zcela irrelevantní a ve svém důsledku nesmyslné a absurdní. Na vůli smluvních stran pak bylo, zda bude úhrada faktur probíhat bezhotovostně či v hotovosti, neboť v daném období ještě nebyl v platnosti zákon č. 254/2004 Sb., o omezení plateb v hotovosti. Úvaha žalovaného, že platba v hotovosti nepřispívá k věrohodnosti skutečného zaplacení předmětných dodávek je subjektivní a nepodložená. Pokud jde o hodnocení svědecké výpovědi paní V., je tvrzení žalovaného o pochybnostech o nestrannosti a věrohodnosti její výpovědi zcela zavádějící, neboť paní V. ve své svědecké výpovědi uvedla, že jí bylo známo, že pan K. jedná za společnost STAVREK. Z její výpovědi pak podle žalobce nepopíratelným způsobem vyplývá, že předmětná zdanitelná plnění uskutečnila společnost STAVREK jednající statutárními orgány. Podle názoru žalobce je tato svědecká výpověď velmi významným důkazním prostředkem, neboť potvrzuje uskutečnění zdanitelného plnění ze strany dodavatelů STAVREK a CARTRIXX vůči žalobci. Při hodnocení svědecké výpovědi paní V. žalovaný postupoval v rozporu s ustanovením § 2 odst.3 zákona o správě daní a poplatků, neboť nepřihlédl ke všemu, co v daňovém řízení vyšlo najevo, když odmítl svědeckou výpověď v této věci jako nerelevantní důkazní prostředek.

Žalobce v podané žalobě dále namítl, že žalovaný ve smyslu ustanovení § 31 odst.8 zákona o správě daní a poplatků musí prokázat existenci skutečností, vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví, vedeného daňovým subjektem, neboť důkazní břemeno přešlo na žalovaného. Pozitivní řešení otázky, zda daňový subjekt unesl důkazní břemeno podle ustanovení § 31 odst.9 zákona o správě daní a poplatků, nemůže být založeno na pouhém popření skutečnosti, že vůči žalobci zdanitelné plnění neuskutečnil subjekt uvedený na daňovém dokladu, zvláště když právní posouzení otázky, kdo uskutečňoval zdanitelné plnění, má zcela zásadní význam a dopad do žalobcových daňových povinností. Z důkazních prostředků, poskytnutých finančním orgánům, je zřejmé, že daňové doklady předložené finančním orgánům za účelem prověření nároku na odpočet daně, byly vystaveny v souladu se skutečností, tedy že odráží reálné úkony a události, tj. uskutečnění zdanitelného plnění, jeho přijetí a tudíž i vznik nároku na odpočet daně.

Žalobce v podané žalobě uzavřel, že vydáním platebního výměru v rozporu se zákonem došlo mimo jiné i k porušení základních práv a svobod, zakotvených v Listině základních práv a svobod, konkrétně ustanovení článku 11 odst.1 Listiny, podle něhož každý má právo vlastnit

majetek a vlastnické právo všech vlastníků má stejný zákonný obsah a ochranu. Dále bylo porušeno právo žalobce podle článku 10 Ústavy České republiky o tom, že každá fyzická nebo právnická osoba má právo pokojně užívat svůj majetek a nikdo nemůže být zbaven svého majetku s výjimkou veřejného zájmu a za podmínek, které stanoví zákon a obecné zásady mezinárodního práva. Žalobce namítl i rozpor s čl. 11 odst. 4 Listiny. Žalobou napadené rozhodnutí bylo vydáno v rozporu s právními předpisy, v důsledku čehož byl žalobce rozhodnutím žalovaného zcela evidentně zkrácen na svých zákonných právech. Žalobce v žalobě zároveň poukázal na judikaturu Evropského soudního dvora, zejména na rozsudek Soudního dvora C-354/03, C 355/03, 384/03 ze dne 12.1.2006.

Žalovaný ve svém písemném vyjádření k obsahu podané žaloby a v jeho doplnění navrhl zamítnutí žaloby, vyjádřil se k jednotlivým žalobním námitkám, přičemž setrval na skutkových zjištěních a právních závěrech uvedených v žalobou napadeném rozhodnutí.

V replice žalobce mimo jiné uvedl, že má za to, že žalovaný nevyvrátil jeho tvrzení uvedená v žalobním návrhu, a proto trvá na tom, aby obě rozhodnutí (prvoinstanční i druhoinstanční) byla zrušena.

Z obsahu spisového materiálu, předloženého soudu žalovaným správním orgánem, byly zjištěny následující pro rozhodnutí ve věci samé podstatné skutečnosti:

Žalobce ve svém předloženém přiznání k dani z přidané hodnoty za období prosinec 2003 vykázal vlastní daňovou povinnost ve výši 286,-Kč, zjištěnou jako převýšení daně na výstupu v částce 6.413.368,-Kč nad daň na vstupu v částce 6.413.082,-Kč.

Správci daně - Finančnímu úřadu pro Prahu 1 - vznikly pochybnosti o správnosti údajů o přijatých a uskutečněných plnění, které žalobce vykázal v předloženém daňovém přiznání, a proto dne 12.2.2004 vyzval žalobce k odstranění těchto pochybností, k řádnému prokázání pravdivosti uvedených údajů a k předložení dokladů a písemností blíže určených touto výzvou.

Dne 16.3.2009 byl sepsán protokol o místním šetření, v rámci kterého předložil žalobce požadované doklady.

Výzvou ze dne 22.11.2004 byl žalobce vyzván správcem daně k prokázání přijetí zdanitelných plnění v den, který byl uveden na daňových dokladech - fakturách a o od dodavatelů uvedených na dokladech předložených žalobcem. Jednalo se o dodavatele STAVREK s.r.o. a CARTRIXX s.r.o.

Žalobce na výzvu reagoval podáním ze dne 25.11.2004, v němž navrhl výslech svědka paní Ludmily V. Dne 17.1.2005 byl sepsán protokol o výpovědi svědka paní Ludmily.

Správce daně uzavřel vytykácí řízení k daňovému přiznání za předmětné zdaňovací období po vyhodnocení důkazních prostředků předložených či navržených žalobcem a na základě zjištění, získaných bez součinnosti s ním, výsledek tohoto vytykácího řízení projednal se žalobcem při ústním jednání dne 12.10.2005, přičemž neuznal žalobcem uplatněný nárok na odpočet daně z dále uvedených faktur č. 0411/03, č. 0212/03, 0512/03 vystavených společností CARTRIXX s.r.o. a faktur č. 0084/12/03, č. 0085/12/03 vystavených společností STAVREK s.r.o. a to z důvodu porušení ustanovení § 19 odst.1 a 2 zákona o dani z přidané hodnoty, když shledal nepřijetí zdanitelných plnění od plátců uvedených na předložených dokladech a shledal u těchto dokladů nesplnění náležitostí daňového dokladu, spočívající v uvedení obchodního jména, sídla nebo místa podnikání plátce, který uskutečnil zdanitelné plnění, a v uvedení daňového identifikačního čísla takového plátce. Z tohoto důvodu vydal Finanční úřad pro Prahu 1 dne 24.10.2005 platební výměr č.j. 244002/05/001511/4917 na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období prosinec 2003, jímž žalobci vyměřil vlastní daňovou povinnost v částce 4.291.108,-Kč, oproti vlastní daňové povinnosti vykázané v řádném daňovém přiznání v částce 286,- Kč.

Proti vydanému platebnímu výměru uplatnil žalobce řádný opravný prostředek – odvolání ze dne 1.11.2005. O podaném odvolání rozhodlo Finanční ředitelství pro hl.m.Prahu žalobou napadeným rozhodnutím, jímž odvolání zamítlo s odůvodněním, že žalobce podmínku pro přijetí zdanitelného plnění od plátců uvedených na předložených dokladech neprokázal, a neprokázal ani náležitosti daňových dokladů v údajích o osobě, která je deklarována jako plátce, který uskutečnil zdanitelné plnění, v údajích o předmětu a rozsahu plnění a v údajích o datu uskutečnění zdanitelných

plnění. Použití přijatých dodávek zlata pro podnikání odvolatele nebylo zpochybňováno. Dodržení této jediné podmínky však nepostačuje přiznání nároku na odpočet daně, neboť tyto podmínky musí být splněny všechny současně, což v případě žalobce nenastalo. Nárok na odpočet daně tedy uplatňoval neoprávněně a v rozporu s ustanoveními § 19 odst. 1 a 2 zákona o dani z přidané hodnoty.

Ve správním spise se pak rovněž nacházejí faktury vystavené společností CARTRIXX s.r.o. č. 0411/03, 0212/03, 0512/03 a společností STAVREK s.r.o. č. 0084/12/03, 0085/12/03.

Rozsudkem Městského soudu v Praze ze dne 19.2.2009, č.j. 8Ca 212/2006-122 byla žaloba zamítnuta. Proti tomuto rozsudku podal žalobce kasační stížnost, o níž rozhodl Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 18.3.2010, č.j. 9 Afs 72/2009-180 tak, že rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 19.2.2009, č.j. 8Ca 212/2006-122 zrušil a věc vrátil tomuto soudu k dalšímu řízení.

Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku mimo jiné uvedl, že z napadeného rozhodnutí je zcela zjevné, že žalobci byl odepřen nárok na odpočet daně, neboť se mu nepodařilo vyvrátit pochybnosti správních orgánů, že přijal plnění od dodavatelů deklarovaných na jím předložených dokladech, tj. od svých přímých dodavatelů STAVREK a CARTRIXX. Důvody jsou pak podrobně rozvedeny na stranách 10 až 14 rozhodnutí žalovaného. Ze spisu vedeného městským soudem je dále zcela zjevné, že závěry žalovaného, týkající se nezákonného obchodování v řetězci, byly stěžovateli známy a byly předmětem jeho žalobních námitek. Žaloba na stranách 27 až 30 obsahuje žalobní námítky označené bod 6) Nezákonné obchodování v řetězci, kde sám žalobce mimo jiné odkazuje na rozhodnutí žalovaného a uvádí: „Žalovaný na str. 10 dospěl k závěru o podezření z nezákonného obchodování v řetězci za účelem čerpání nadměrných odpočtů“. V rámci svých žalobních námitek žalobce trvá na tom, že žalovaný měl s ohledem na relevantní judikaturu Soudního dvora ve věcech C-354/03, C-355/03 a C-484/03 (strany 28 a 29 žaloby) v jeho případě postupovat tak, že uskutečněná plnění (tj. nákup zlata od předmětných společností, jeho prodej dalším společností, příp. zpracování zlata) zohlední a nebude usuzovat na případnou nezákonnou povahu plnění v řetězci dodávek. Podle Nejvyššího správního soudu to byl sám žalobce, kdo prostřednictvím žalobního bodu učinil tyto závěry žalovaného předmětem soudního přezkumu a dožadoval se uznání nároku na odpočet daně na základě jím v žalobě uváděné judikatury Soudního dvora.

Pro posouzení otázky, zda je žalobce v nyní projednávané věci činěn odpovědným za neunesení důkazních břemen cizích subjektů, považoval Nejvyšší správní soud za relevantní níže uvedené skutečnosti, které byly zjištěny v rámci prověřování žalobcem deklarovaných transakcí.

Nejvyšší správní soud uvedl, že dle spisové dokumentace pochybnosti správce daně ohledně žalobcem uplatněného nároku na odpočet daně vyplývaly zejména ze skutečnosti, že bezprostřední dodavatelé žalobce nebyli způsobilí prokázat přijetí ani uskutečnění na fakturách deklarovaných dodávek zlata. Ve věci bylo též relevantní, že prováděné vytýkací řízení nebylo u žalobce prvním vytýkacím řízením, neboť správce daně prověřoval žalobcem deklarované údaje za cca 40 zdaňovacích období. Žalobce 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 řádově milionů 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. Správcem daně prověřované obchodní transakce, na jejichž konci figuroval žalobce žádající odpočet daně, vykazují obdobné rysy. Na počátku všech obchodních transakcí stojí nekontaktní subjekt, pouze formálně plnící povinnost podávat přiznání, bez

úhrady daně, 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 žalobce, kteří se až na výjimky formálně mění v důsledku zrušení jejich registrace k dani z přidané hodnoty z úřední povinnosti, avšak personální propojení zůstává zpravidla neměnné. Tato skutečnost je zjevná zejména u společností zastupovaných Josefem Zikmundem původně jednajícím za společnost CARTRIXX. Po zrušení registrace této společnosti k DPH pro neplnění zákonných povinností ze strany správce daně, jednal J. Zikmund za společnost France - Business, s.r.o., v likvidaci, zaregistrované k DPH hned následně, a po zrušení i této registrace z úřední povinnosti zastupoval při dodávkách zlata žalobci J. Zikmund společnost DAPEX Czech spol. s r.o. Jak společnost France - Business, s.r.o., v likvidaci, tak společnost DAPEX Czech spol. s r.o., bezprostřední dodavatelé žalobce, nakupovali dle údajů uvedených na fakturách zlato od společnosti MAJK, s.r.o. Adolf Šrotiř, deklarovaný v té době v obchodním rejstříku jako jednatel společnosti MAJK, s.r.o., jakoukoliv spojitost s touto společností popřel, do obchodního rejstříku byl jako jednatel zapsán na základě odcizených dokladů, což nahlásil i Policii České republiky, podpisy na fakturách nejsou jeho podpisy, se zlatem neobchoduje, J. Zikmunda nezná. V několika zdaňovacích obdobích byla z iniciativy žalobce do řetězce MAJK, s.r.o. - DAPEX Czech spol. s r.o. – žalobce zcela formálně zapojena společnost TRADE CENTER PRAHA, spol. s r.o., a to za účelem získání odpočtu na DPH (např. zdaňovací období březen, květen 2005). Společnost CARTRIXX, bezprostřední dodavatel stěžovatele, dle údajů uvedených na daňových dokladech, odebírala zlato fakturované žalobci od společnosti PROGI- PGI, s.r.o. Josef Zikmund., jednatel společnosti CARTRIXX, vypověděl, že zlato odebíral od Jana Ševčíka, jediného společníka PROGI - PGI, s.r.o., popřípadě od neznámé osoby, určené telefonem, jejíž totožnost neověřoval. Osoba Jana Ševčíka je nekontaktní a od roku 2002 je vedena v policejní evidenci „Pátrání po osobách“. Správními orgány bylo zjištěno, že společnost PROGI – PGI, s.r.o., zastupuje smluvní zástupce, daňový poradce Ing. Václav Smělý, který za zdaňovací období leden až prosinec 2003 předložil negativní přiznání k DPH a uvedl, že neví, kdo faktury deklarované jako dodávka zboží společnosti CARTRIXX ve skutečnosti vystavil. V případech, kdy byla bezprostředním dodavatelem žalobce společnost STAVREK (tj. jiný subjekt než subjekt zastupovaný J. Zikmundem), byla dle údajů uvedených na daňových dokladech výhradním dodavatelem tohoto bezprostředního dodavatele žalobce opět nekontaktní společnost, a to společnost LICANA, spol. s r.o., která na adrese uvedené v obchodním rejstříku nesídlí a její jediný jednatel Zdeněk Šubrt byl nekontaktní osobou. Zdeněk Šubrt se ke dni 10. 9. 2008 nacházel ve Vazební věznici Praha Pankrác, kde byl pracovníky žalovaného za přítomnosti zástupce žalobce vyslechnut jako svědek. Zdeněk Šubrt veškeré obchodování se zlatem popřel, dle jeho tvrzení nebyl jednatelem v žádných společnostech a důvod vazby mu není znám. K nákupům a prodejům zlata přitom docházelo buď ve stejný den nebo v minimálních časových odstupech. Veškeré transakce byly založeny na telefonických objednávkách, kupní smlouvy byly uzavírány pouze v ústní formě, k úhradám faktur docházelo v hotovosti, i když šlo o platby v řádech milionů korun. Zkoušky ryzosti jednotliví předprodávající neprováděli. V každém z řetězců, na jehož konci stál žalobce uplatňující odpočet DPH na vstupu, opakovaně docházelo k neodvedení DPH do státního rozpočtu. Zdroj zlata byl neznámý, přesto dle údajů uvedených na dokladech nabýval od neznámých či nekontaktních subjektů zlato bezprostřední dodavatel žalobce, zpravidla zastupovaný Josefem Zikmundem, a následně zboží přešlo na žalobce, který uplatnil odpočet DPH. Ze spisu jsou zřejmé další okolnosti vzbuzující dle názoru Nejvyššího správního soudu pochybnosti. Dle výpovědi Josefa Zikmunda mu byla cena zlata žalobcem vyplácena krátce po předání zlata, dle výpovědi L. V. zaměstnankyně žalobce, však trvá zkouška ryzosti 2,5 – 3 hodiny (protokol ze dne 17. 1. 2005). Dále Nejvyšší správní soud uvedl, že je mu z jeho úřední činnosti známo, že Hynek Rödl, jednatel společnosti

STAVREK, nebyl opakovaně schopen provést výpočet ceny dodávaného zlata, přičemž společnost STAVREK v prověřovaných obdobích dodala dle údajů uvedených na dokladech žalobci zlato v množství více než 3,6 t v hodnotě více než 1,4 mld. Kč. Shora popsany mechanismus obchodování byl žalobcem uplatňován opakovaně v cca 40 prověřovaných zdaňovacích obdobích. Žalobce prokazoval přijetí zdanitelného plnění převážně formálními doklady, svědeckými výpověďmi svých zaměstnanců a potvrzením dodávek od svých přímých dodavatelů. Nejvyšší správní soud pak ve své judikatuře opakovaně konstatoval, že v případě, kdy plátce uplatňuje nárok na odpočet daně, leží důkazní břemeno ohledně skutečného přijetí zdanitelného plnění od jiného plátce daně na tomto plátcu. Zjištění, že daňové doklady formálně z hlediska náležitostí či účtování odpovídají zákonné úpravě, není samo o sobě způsobilé prokázat přijetí konkrétního zdanitelného plnění a jejich doložení nezabývá daňový subjekt důkazního břemene. Obdobně ani skutečnost, že plátce DPH uskutečnil určité zdanitelné plnění na výstupu, v posuzovaném případě zboží 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, který je též 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 (až na zákonem stanovené výjimky), přičemž důkazní břemeno, že se tak skutečně stalo, leží primárně ze zákona na tomto plátcu. Nejvyšší správní soud přitom odkázal na judikaturu Ústavního soudu, která uvedený princip uvedený princip opakovaně potvrzuje. Podle Nejvyššího správního soudu 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 tak, jak je plátcem deklarováno, nemůže být důkazní povinnost naplněna pouhým předložením (být formálně správného) daňového dokladu.

Z konstantní judikatury Nejvyššího správního soudu vyplývá, že důkazní břemeno přechází na správce daně za předpokladu, že i po předložení či návrhu relevantních důkazních prostředků ze strany daňového subjektu správce daně přesto dále trvá na svých pochybnostech. Pak je jeho povinností, aby důkazně podložené tvrzení daňového subjektu vyvrátil a ve smyslu ust. § 31 odst. 8 zákona o správě daní a poplatků prokázal existenci takových skutečností, které věrohodnost, průkaznost či správnost tohoto tvrzení vyvrací. Podle Nejvyššího správního soudu však žalobce relevantní důkazní prostředky, které by vyvrátily pochybnosti o věrohodnosti jím předkládaných tvrzení či dokladů a které vyplývají ze shora popsaného skutkového stavu, nepředložil. Dle názoru Nejvyššího správního soudu se pak nejedná ani o situaci, kterou se snaží navodit žalobce a to, že je krácen na svých zákonných právech na základě ničím nepodložených pochybností správce daně, či zcela vykonstruované teorie bez jakékoliv opory ve skutkovém stavu. Nejvyšší správní soud proto nesouhlasil s opakovaným tvrzením žalobce, dle kterého je činěn odpovědným za neunesení důkazního břemene cizích subjektů, případně je povinen vyvracet něco, co se vymyká sféře jeho vlivu. Podle Nejvyššího správního soudu 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 v pozici odběratele, jak je tomu v souzené věci, pak prokazuje, že zdanitelné plnění přijal rovněž tak, jak bylo deklarováno. Skutečnost, že deklarovaný dodavatel neprokázal přijetí zdanitelného plnění od svého dodavatele v řetězci, tedy neprokázal původ zboží, které měl dodat, samo o sobě nevylučuje, že s tímto zbožím skutečně disponoval a že došlo k předmětnému zdanitelnému plnění mezi dodavatelem a odběratelem. Pokud však bylo prokázáno, že bezprostřední dodavatelé nejsou opakovaně způsobili doložit k posuzovaným plněním žádné objektivní důkazy, ani to, od koho zboží nabyli, přičemž tyto bezprostřední dodavatelé se mění jen formálně (navenek), v závislosti na zrušení jejich registrace k DPH, žalobce však stále formálně od těchto subjektů odebírá zlato, k milionovým platbám v hotovosti dochází bez ověřování ryzosti zlata, v řetězci opakovaně dochází k neodvedení daně do státního rozpočtu subjektem, který měl zlato jako první v řetězci dodat, nejedná se podle Nejvyššího správního soudu o náhodnou a ojedinělou situaci, ale o situaci, kde je nutno právě ve světle judikatury Soudního dvora, které se sám žalobce dovolával, posoudit veškeré objektivní skutečnosti deklarovaných transakcí. Za této situace je logické, že pro unesení důkazního břemene nepostačí ani pouhé předložení po formální stránce perfektních daňových dokladů, ani ničím nepodložená tvrzení žalobcem deklarovaných dodavatelů. Nejvyšší správní soud vyslovil, že za daných okolností se proto nemůže ze strany správních orgánů jednat o extenzivní rozšiřování důkazního břemene nad rámec zákona a žalobce není činěn odpovědným za nedodržení povinností cizích subjektů.

Nejvyšší správní soud připomněl, že „při obchodování v řetězci, kterému dle jeho názoru odpovídá i obchodování žalobce v nyní posuzované věci, je v souladu s judikaturou Soudního dvora nárok na odpočet daně chráněn pouze za situace, že plátce daně o záměru zkrátit daň nevěděl a nemohl s přihlédnutím ke všem objektivním okolnostem vědět. Takový výklad je v souladu s cílem Šesté směrnice Rady ze dne 17. 5. 1977, o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu - Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně 77/388/EHS (dále jen „šestá směrnice“), neboť tím, že ztěžuje podvodná plnění, jim může i zabránit [(odst. 58 rozsudku C-439/04), bod 76 rozsudku C-487/01 a C-7/02: *boj proti podvodu, vyhýbání se daňové povinnosti a případným zneužitím je cílem, který je šestou směrnicí uznán a podporován*]. Pouze za této situace 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, 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 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. Soudní dvůr dokonce v těchto rozhodnutích uvedl, že „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 citovaného rozhodnutí).“

Nejvyšší správní soud pak konstatoval, že se žalobce mylí, domnívá-li se, že pro odmítnutí nároku na odpočet daně z přidané hodnoty je povinností správních orgánů či dokonce správních soudů prokázat, jakým způsobem a konkrétně kterým z dodavatelů v

řetězci byl spáchán podvod. Pojem „podvod na DPH“ je tedy správními soudy užíván ve shora uvedeném smyslu. Uvedl, že judikatura Soudního dvora tímto pojmem označuje situace, v nichž jeden z účastníků neodvede státní pokladně vybranou daň a další si ji odečte, a to za účelem získání zvýhodnění, které je v rozporu s účelem šesté směrnice; neboť uskutečněné operace neodpovídají běžným obchodním podmínkám. Odkázal na rozsudky Soudního dvora, kde termín „podvod na DPH“ je v tomto smyslu běžně užíván a je jak obsahem samotných položených předběžných otázek, tak stanovisek generálních advokátů, jakož i obsahem samotných rozsudků Soudního dvora. Zabýval se i stanoviskem generálního advokáta Dámas Ruiz-Jaraba Colomera ke spojeným věcem Kittel C-439/04 a C-440/04.

Nejvyšší správní soud měl zato, že pouze za situace, kdy by žalobce, že s přihlédnutím ke všem objektivním okolnostem nemohl mít žádný důvod domnívat se, že se svým nákupem účastní plnění, které je zasaženo podvodem na dani z přidané, jinými slovy, že byl do řetězce zapojen zcela náhodně a všechny další objektivní okolnosti nasvědčují tomu, že zboží od deklarovaného dodavatele fakticky přijal, mohl by mu být nárok na odpočet daně uznán.

Podle ustanovení § 19 zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném pro rok 2003, má plátce daně nárok na odpočet daně, pokud jím přijatá zdanitelná plnění, uskutečněná jiným plátcem, použije při podnikání nebo při činnosti vykazující všechny znaky podnikání kromě toho, že je prováděna podnikatelem. Plátce prokazuje nárok na odpočet daně daňovým dokladem zaúčtovaným podle zvláštního právního předpisu, případně evidovaným podle § 11 zákona o dani z přidané hodnoty (dále též zákon o DPH) 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. Nárok na odpočet lze uplatnit nejdříve v daňovém přiznání za zdaňovací období, ve kterém se uskutečnilo přijaté zdanitelné plnění. Nárok na odpočet daně lze uplatnit po uplynutí tří let od konce zdaňovacího období, v němž se uskutečnilo přijaté zdanitelné plnění.

Podle ustanovení § 2 odst.1 písm. a) zákona o DPH je pro účely tohoto zákona zdanitelných plnění dodání zboží a převod nemovitostí, při kterém dochází ke změně vlastnického práva nebo práva hospodaření, poskytování služeb uskutečněné v tuzemsku při podnikání, a to i v případě, že se jedná o činnost vykazující všechny znaky podnikání kromě toho, že je prováděna podnikatelem, pokud zákon nestanoví jinak.

Podle ustanovení § 31 odst. 1 až 4 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen ZSDP), dokazování provádí správce daně, který vede daňové řízení, nebo z jeho pověření správce daně dožádaný. Správce daně dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti byly zjištěny co nejúplněji a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů. Není třeba prokazovat skutečnosti obecně známé nebo známé správci daně z jeho činnosti, jakož i právní předpisy uveřejněné nebo oznámené ve Sbírce zákonů České a Slovenské federativní republiky a ve Sbírce zákonů České republiky. Jako důkazních prostředků lze užít všech prostředků, jimiž lze ověřit skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti a které nejsou získány v rozporu s obecně závaznými právními předpisy. Jde zejména o různá podání daňových subjektů (přiznání, hlášení, odpovědi na výzvy správce daně apod.), o svědecké výpovědi a znalecké posudky, veřejné listiny, zprávy o daňových kontrolách, protokoly a úřední záznamy o místním šetření a o hledání, povinné záznamy vedené daňovými subjekty a doklady tím apod. Pokud ohledání nebylo možno provést v rámci místního šetření nebo daňové kontroly, provede se u správce daně. Jednotlivé skutečnosti rozhodné pro daňové řízení se prokazují v rámci důkazního řízení. Provedené důkazní řízení pak osvědčí, které z předložených důkazních prostředků se staly skutečně důkazem.

Podle ustanovení § 31 odst.9 ZSDP daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání, hlášení a vyúčtování nebo k jejich průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván.

Pokud žalobce namítal, že nebylo zřejmé, jaký charakter má zkoumané daňové řízení, zejména vzhledem k nedostatečné konkrétnosti, určitosti a srozumitelnosti výzev, jimiž správce daně požadoval po žalobci prokázání skutečností rozhodných pro správné stanovení daně, soud dospěl k závěru, že výzva správce daně ze dne 12.2.2004 nemohla ani větší konkrétnost požadovaných a prokazovaných skutečností obsahovat. V počátečním stadiu řízení, které mělo nepochybně charakter vytýkacího řízení, v němž správce daně ověřoval správnost a průkaznost údajů, které žalobce správci daně sám poskytl v předloženém přiznání k dani z přidané hodnoty za posuzované období, lze určitou míru obecnosti výzvy tolerovat už z toho důvodu, že správce daně má ve vztahu k posuzovanému období k dispozici právě pouze ty údaje, poskytnuté daňovým subjektem a jeho formulační možnosti u předmětné výzvy nutně musely být touto skutečností omezeny. V dalším průběhu vytýkacího řízení, kdy již byly správci daně známy podrobnější údaje, správcem daně vydaná další výzva k prokázání rozhodujících skutečností již zákonem předpokládanou podrobnost, konkrétnost a určitost splňuje a námitka žalobce, že i tato výzva byla učiněna pouze v obecné rovině, proto nebyla shledána důvodnou.

Nelze proto přisvědčit námitce žalobce, že správce daně nezačal platné vytýkací řízení, na základě kterého vydal platební výměr. Smyslem ustanovení § 43 ZSDP je umožnit daňovému subjektu odstranit v průběhu daňového řízení vady daňového přiznání a umožnit mu předložit důkazní prostředky prokazující jeho tvrzení, výzva podle tohoto právního ustanovení není rozhodnutím ve věci samé, nejde o rozhodnutí o stanovení základu daně a daňové povinnosti. Žalobce byl předmětnými výzvami vyzván k odstranění pochybností o údajích v daňovém přiznání, na základě výzvy správce daně předložil důkazní prostředky, které mu byly dostupné a o kterých tvrdí, že jsou dostatečné pro doložení oprávněnosti jím uplatněného nadměrného odpočtu. Poté, co správce daně a žalovaný neuznali důkazy předložené žalobcem za dostatečné pro prokázání oprávněnosti jím uplatněného nadměrného odpočtu daně z přidané hodnoty, namítá žalobce v podané žalobě neplatnost zahájení vytýkacího řízení proto, že údajně není zřejmé, jaké daňové řízení vůbec ve věci probíhalo, když nebylo zřejmé, v čem pochybnosti správce daně spočívají. Tyto námitky jsou dle názoru soudu pro posouzení správnosti napadeného rozhodnutí, to je meritorního rozhodnutí o stanovení daňové povinnosti zcela nepodstatné. Za podstatné pro posouzení zákonnosti napadeného rozhodnutí považuje soud to, že žalobci bylo umožněno v průběhu daňového řízení doložit pravdivost údajů uvedených v jeho daňovém přiznání, neboť žalobci z výzvy správce daně ze dne 12.2.2004 a nejpozději z výzvy správce daně ze dne 22.11.2004 muselo být zřejmé, v čem spočívají pochybnosti správce daně a jaké důkazy po něm správce daně k odstranění těchto pochybností žádá.

Námitky žalobce, směřující proti celkové délce vytýkacího řízení, které žalobce opíral především o nedodržení závazného pokynu Ministerstva financí ČR č. D-144, jsou do určité míry opodstatněné, nicméně soud dospěl k závěru, že samotná délka trvání daňového řízení bez dalšího neznamena závěr o tom, že žalobce byl napadeným rozhodnutím či postupem správního orgánu zkrácen na svých právech. Stejně tak zákon o správě daní a poplatků nespojuje s nedodržením závazného pokynu č. D-144 porušení práv, právem chráněných zájmů a povinností daňového subjektu, neboť zmíněný pokyn působí především ve vztahu mezi ústředním orgánem státní správy a finančními orgány. Dopad nedodržení závazného pokynu na daňový subjekt je předmětem posouzení zcela konkrétních skutkových okolností jednotlivého případu a v případě žalobce soud dospěl k závěru, že tato námitka není s ohledem na všechny okolnosti důvodná, neboť délka daňového řízení neměla vliv na jeho výsledek, tedy na zákonnost či nezákonnost žalobou napadeného rozhodnutí.

K námitkám žalobce vzneseným proti hodnocení předložených důkazních prostředků správcem daně považuje soud za potřebné uvést, že podle ustanovení § 2 odst.3 ZSDP hodnotí při rozhodování správce daně důkazy podle své úvahy, a to každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti; přitom přihlíží ke všemu, co v daňovém řízení vyšlo najevo. Správní orgány obou stupňů učinily potřebná opatření vedoucí ke zjištění

daňových povinností a rozhodnutí o neuznání odpočtu daně z přidané hodnoty, přičemž přihlédly ke všem skutečnostem, které vyšly najevo a zjištěný skutkový stav má oporu v provedeném dokazování s tím, že jednotlivé důkazy byly hodnoceny ve vzájemné souvislosti, na základě zjištěných rozhodných skutečností byla správně aplikována příslušná zákonná ustanovení. Předložení dalších důkazních prostředků bylo vyžadováno proto, že žalobcem nabídnuté důkazní prostředky neprokázaly jím tvrzené skutečnosti. Je na místě uvést, že správce daně vycházel jak z tvrzení a důkazů předložených žalobcem, tak z důkazů provedených z vlastní iniciativy, platební výměr byl vydán na základě výsledku vytýkacího řízení, projednaného s daňovým subjektem. Lze konstatovat, že postup správce daně je soudem přezkoumatelným způsobem srozumitelný z obsahu předloženého spisového materiálu.

Obsah hmotně právních žalobních námitek, uplatněných v podané žalobě spočívá v názoru žalobce, že splnil všechny zákonné předpoklady pro vznik nároku na odpočet DPH za příslušné daňové období. Plátce daně má nárok na odpočet daně z přidané hodnoty za předpokladu, že splní zákonné podmínky pro úspěšné uplatnění tohoto nároku, mezi něž patří právě prokázání jeho oprávněnosti. Jestliže správce daně určeným způsobem vyjádří pochybnost o tvrzení daňového subjektu, je tento povinen tvrzené skutečnosti prokázat a pokud tak neučiní a nevyvrátí pochybnosti správce daně, neunese důkazní břemeno a správce daně je oprávněn daň stanovit nebo uplatněný daňový odpočet neuznat. Daňový subjekt prokazuje podle ustanovení § 31 odst.9 zákona o správě daní a poplatků všechny skutečnosti, jež je povinen uvádět v přiznání, hlášení nebo vyúčtování, nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván.

Předmětem posuzování žalovaného správního orgánu nebyla ani otázka správnosti a úplnosti účetnictví a jiných evidencí žalobce, ani jeho povinnost dokazovat rozhodující skutečnosti, vyplývající z činnosti jiných podnikatelských subjektů (jak namítl žalobce v podané žalobě), ale právě a jediné otázka, zda došlo k faktickému uskutečnění zdanitelného plnění v rozsahu deklarovaném v daňovém přiznání. Splnění pouhých formálních náležitostí daňového dokladu nepostačuje ke vzniku nároku na daňový odpočet a přestože takový daňový doklad ostatní formální náležitosti daňového dokladu splňuje, nejde o doklad, který by bylo možno uznat za doklad způsobilý pro účely daňového odpočtu. Důvod, pro který žalobci nemohl vzniknout nárok na odpočet, spočívá právě v tom, že žalobce nedoložil oprávněnost nároku hodnověrným dokladem. Uskutečněním zdanitelného plnění rozumí zákon o DPH stav faktický, nikoli stav formálně vykázaný. Správní orgány v průběhu daňového řízení vysvětlovaly opakovaně žalobci, proč a z jakého důvodu důkazní prostředky předložené žalobcem zhodnotily jako nepostačující, neboť nedokládají přijetí zdanitelného plnění ve zcela konkrétním rozsahu od konkrétního plátce daně.

Námítka žalobce, že z postupu daňových orgánů není zřejmé, o jaké řízení v dané věci šlo, není důvodná. Z obsahu spisového materiálu vyplývá, že správce daně vydal platební výměr podle ustanovení § 46 ZSDP, když na základě vytýkacího řízení stanovil žalobci základ daně a výši daně odchýlně od jím předloženého daňového přiznání. O tom, že jde bezpochyby o řízení vytýkací, když správce daně v průběhu řízení formuloval pochybnosti o správnosti, pravdivosti, průkaznosti a úplnosti podaného daňového přiznání (ustanovení § 43 ZSDP), svědčí jak výzvy, doručené žalobci, tak protokol o projednání výsledků vytýkacího řízení.

Žalobce dále v podané žalobě namítl, že nemůže nést odpovědnost za prokázání zdanitelných plnění jeho smluvními partnery a nemůže nést odpovědnost za kvalitu podkladů, které předložili při kontrole jeho smluvní partneři, ani za způsob, jakým smluvní partneři postupují v řízení před správcem daně. Ze správního spisu i z obsahu odůvodnění žalobou

napadeného rozhodnutí přitom vyplývá, že daňové orgány žádnou takovou odpovědnost žalobce nevyvozovaly. Žalobci nebyl uznán nárok na odpočet daně nikoli z důvodů, které se týkají jeho smluvních partnerů, ale z důvodu, že žalobce sám neunesl důkazní břemeno prokázat řádně a nad pochybnosti daňových orgánů toliko ty údaje, které poskytl daňovým orgánům ve svém vlastním daňovém přiznání. Správce daně pouze konstatoval, že žalobcem tvrzené skutečnosti nebyly prokázány ani šetřením, které správce daně provedl, což však neznamená, že skutečným důvodem pro neuznání nároku na odpočet bylo nesplnění povinnosti prokázat svá tvrzení ze strany žalobce samotného.

Právě skutečnost, že společnosti STAVREK s.r.o. a CARTRIXX s.r.o. uskutečnění zdanitelného plnění neprokázaly, byla důvodem pochybností, které správci daně vznikly ohledně údajů, tvrzených žalobcem v jeho daňovém přiznání. Z tohoto důvodu správce daně zahájil vytykáací řízení. Není proto důvodné tvrzení žalobce o tom, že to byl žalovaný, kdo neunesl důkazní břemeno, které na něho podle zákona o správě daní a poplatků přešlo, když neprokázal existence skutečností, vyvracejících věrohodnost dokladů o uskutečněných zdanitelných plněních ve prospěch žalobce ze strany uvedených společností. Takové skutečnosti nebyly předmětem řízení, předmětem řízení bylo prokázání skutečností, že žalobce od uvedených společností zdanitelné plnění v rozsahu a předmětu dle účetních dokladů skutečně přijal.

Žalovaný v žalobou napadeném rozhodnutí uzavřel, že za zdaňovací období prosinec 2003 předložila společnost STAVREK s.r.o. řádné daňové přiznání, správnost a pravdivost v něm uvedených údajů o přijatých a uskutečněných plněních však neprokázala. V řízení ohledně tohoto daňového subjektu bylo přitom zjištěno, že výhradním dodavatelem zlata této společnosti měla být společnost LICANA, spol. s r.o., která je nekontaktní a ve svém daňovém řízení neprokázala, že se zlatem fakticky obchodovala a že zlato svému odběrateli skutečně dodala. Společnost STAVREK s.r.o. neprokázala přijetí plnění od dodavatele LICANA spol. s r.o., ani uskutečnění zdanitelného plnění dodáním zlata žalobci. V daňovém řízení ohledně společnosti CARTRIXX s.r.o. bylo zjištěno, že tato měla zlato fakturované žalobci nakupovat od společnosti PROGI-PGI s.r.o. Společnost PROGI-PGI s.r.o. vykazala za zdaňovací období leden až prosinec 2003 negativní přiznání k dani z přidané hodnoty, tj. nevykazala žádná přijatá ani uskutečněná plnění. Zástupce této společnosti jako svědek uvedl, že faktury pro společnost CARTRIXX s.r.o. nevystavil, poslední kontakt s ing. Ševčíkem měl na jaře 2003, razítko společnosti PROGI-PGI s.r.o. nevlastní a se zlatem nikdy neobchodoval. Správce daně v daňovém řízení vedeném u společnosti CARTRIXX s.r.o. porovnával údajné nákupy zlata od společnosti PROGI-PGI s.r.o. a následně fakturované dodávky odběratelům tohoto zlata, přičemž byly zjištěny nesrovnalosti ohledně množství zlata, spočívající v prodeji většího množství, než bylo množství nakoupené. Podle tvrzení pana Zikmunda, jednatele společnosti CARTRIXX s.r.o., přebíral tento zlato od dodavatele PROGI-PGI s.r.o. právě od pana Ševčíka nebo od neznámé osoby, určené telefonem, jejíž totožnost nezjišťoval. Osoba ing. Ševčíka je nekontaktní a navíc je vedena od r. 2002 v policejní evidenci „Pátrání po osobách“. Rovněž pak byly zjištěny další nesrovnalosti u společnosti CARTRIXX s.r.o., které se týkaly údajů obsažených na fakturách, např. šlo o fakturu č. 0411/03.

Z uvedeného vyplývá, že žalobce v daňovém řízení sice předložil doklady o přijetí zdanitelného plnění, tedy faktury, doklady o dodání zboží, jeho zaplacení, skladové karty, doklady o vedení požadované evidence, což jsou tedy podklady, které lze mezi podnikateli považovat za obvyklé pro prokázání jeho existence, avšak skutkový stav podávající se z obsahu správního spisu a z něhož vycházely správní orgány při rozhodování ve věci, skutečností uvedeným v daňových dokladech neodpovídá. Je tedy nutné odpovědět na

otázku, zdali je možné splnění důkazní povinnosti daňovým subjektem - zde prokázání přijetí zdanitelného plnění od dodavatelů uvedených na daňových dokladech - a zejména unesení důkazního břemene podle ust. § 31 odst. 9 ZSDP za situace, kdy u těchto dodavatelů poskytnutí zdanitelného plnění prokázáno nebylo.

Prokazování nároku na odpočet daně je prvotně záležitostí dokladovou, současně je však třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním. To znamená, že ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi nemusí 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 deklarováno.

V projednávané věci není sporu o tom, že žalobce předmětným zbožím (zlatem) disponoval a že ho dále prodal. Důvodem neuznání nároku na odpočet DPH tak není neprokázání faktického přijetí zdanitelného plnění, nýbrž, jak je uvedeno výše, nevyvrácení pochybností správce daně a žalovaného o tom, že žalobce skutečně přijal dodávky zlata od dodavatelů deklarovaných na předložených dokladech. Správní orgány přitom při svých pochybnostech vycházely zejména ze skutečnosti, že uvedení dodavatelé neprokázali přijetí a uskutečnění plnění týkající se obchodů se zlatem tak, jak je deklarováno na souvisejících přijatých a vystavených dokladech.

Zásadně důkazní povinnost stíhá daňový subjekt pouze ohledně skutečností, které tvrdí a uvádí ve svém daňovém přiznání, resp. účetnictví, důkazní povinnost tak nelze pojímat extenzivně a rozšiřovat je na prokázání všech, resp. jakýchkoli, skutečností, tedy i těch, ohledně kterých taková povinnost stíhá subjekt zcela jiný. Splnění důkazní povinnosti však nelze slučovat s unesením důkazního břemene. Důkazní břemeno daňový subjekt unese pouze v případě, kdy jím předložené důkazy zapadají do rámce zjištěného skutkového stavu věci. Pokud tomu tak není, je na daňovém subjektu, aby předložil důkazy další, které jeho tvrzení prokazují. Důkazní břemeno je tedy vlastně odpovědnost daňového subjektu za výsledek daňového řízení, když v případě sporu mohou obstát pouze ty daňové doklady odrážející skutečný stav věci. Pokud vůči skutkovému stavu takové důkazy neobstojí, je na daňovém subjektu, aby předložil důkazy jiné, pokud takové jiné důkazy nemá, ať už není v jeho silách je obstarat, nebo takové důkazy nemohou objektivně existovat, znamená to neunesení důkazního břemene se všemi důsledky z toho pro daňový subjekt vyplývající.

Žalobce prokazoval přijetí zdanitelného plnění (zboží – zlata) přijatými fakturami, k nimž předložil jednak doklady o provedených úhradách, příjemky na sklad, dodací listy, zkušební listy ke zkoušce ryzosti, výdajové pokladní doklady, při ústních jednáních vedených u správce daně popsal průběh obchodů s dodavateli. Současně navrhl jako svědka předvolat svoji zaměstnankyni L. V., která zlato přebírala; o její svědecké výpovědi byl následně sepsán protokol ze dne 17.1.2005. Tyto důkazní prostředky však nemohou obstát vedle skutečnosti, že dodavatelé poskytnutí zdanitelného plnění neprokázali či dokonce popřeli. Při takto zásadním zpochybnění skutečností uváděných žalobcem v daňových dokladech tedy nepochybně vyvstal požadavek dalších důkazních prostředků za účelem prokázání uvedených skutečností. Pouze obstarání jiných důkazních prostředků schopných prokázat poskytnutí plnění dodavateli uvedenými na daňových dokladech (a tedy přijetí zboží právě od nich) mohlo v daném případě znamenat unesení důkazního břemene žalobcem. Pokud tyto důkazy nebyl žalobce schopen obstarat, a to z jakéhokoliv důvodu, znamená to pro něj pouze jediné – neunesení důkazního břemene, a tedy nutně nepřiznání nároku na odpočet daně.

V rozsudku Evropského soudního dvora ze dne 12. 1. 2006, Optigen Ltd., ve spojených věcech C-354/03, C-355/03 a C-484/03, [2006] ECR I-483, a následně pak i v rozsudku Evropského soudního dvora ze dne 6. 7. 2006, Kittel, ve spojených věcech C-439/04 a C-440/04, [2006] ECR I-6161, bylo konstatováno, že nárok osoby povinné k dani, která uskutečnila plnění, která nejsou sama o sobě zasažena podvodem na DPH, na odpočet DPH 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 zaplacená do státní pokladny, nemá vliv na nárok osoby povinné k dani na odpočet DPH odvedené na vstupu.

Tyto rozsudky tedy umožňují plátcům, kteří se bez vlastní viny stanou součástí podvodného daňového řetězce, aby nebyli nuceni nést následky protiprávního jednání jiných subjektů v případech, kdy své daňové povinnosti sami řádně plnili a jednoznačně je lze vztáhnout i na projednávaný případ. Pokud by obchodníci jednající v nevědomosti o tom, že se stali součástí podvodného řetězce, neměli nárok na odpočet DPH, nesli by vlastně náklady podvodu především oni. Takové řešení by ohrozilo jejich právní jistotu a zřejmě snížilo objem legitimního obchodování na vnitřním trhu.

V daném případě se ovšem jedná o situaci odlišnou. Existují zde totiž objektivní skutečnosti, které prokazují, že žalobce mohl vědět, že se svým nákupem se účastní plnění, které je případně součástí podvodu na DPH. Obchod se zlatem je totiž obchodem specifickým. Podle ust. § 35 zákona č. 539/1992 Sb., o puncovníctví a zkoušení drahých kovů, (puncovní zákon) mají výrobci a obchodníci s drahými kovy povinnost do 15 dnů od zahájení činnosti písemně oznámit puncovnímu úřadu údaje uvedené v ust. § 1 tohoto zákona, včetně druhu své činnosti s drahými kovy. Puncovní úřad pak vede registr výrobců a obchodníků, který je veřejným seznamem. Pokud tedy žalobce obchodoval se svými dodavateli, nepochybně byl povinen ověřit si, zda tito jsou vůbec registrováni jako obchodníci s drahými kovy a zda vůbec předložili evidenci o nákupu a prodeji zlata ve smyslu ust. § 37 puncovního zákona. Žalobce tedy nepochybně nevěnoval zvýšenou pozornost interním kontrolním mechanismům, které by v daném případě nepochybně odhalily podvodné jednání, když nezjistil, že jeho dodavatelé v uvedeném registru vůbec evidováni nejsou. Žalobce tedy o jednání svých dodavatelů, které potencionálně naplňuje znaky podvodu se zřetelem ke specifické povaze obchodu se zlatem, vědět mohl. Je totiž věcí žalobce - podnikatele, 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. Zcela důvodně tedy bylo žalobci správními orgány přiznání nároku na odpočet daně odmítnuto.

V daném případě, jak výše bylo uvedeno, prvotním zdrojem obchodovaného zlata byla jednak nekontaktní společnost LICANA, spol. s r.o., která zlato dodávala společnosti STAVREK s.r.o. a ta jej dle faktur dodávala žalobci a jednak společnost PROGI-PGI s.r.o., která jej dodávala společnosti CARTRIXX s.r.o., přičemž společnost CARTRIXX s.r.o. toto zlato fakturovala žalobci. Žalovaný se podrobně těmito společnostmi zabývá ve svém rozhodnutí na str. 3 až 6. Ze správního spisu je pak také zřejmé (protokol č.j. 249389/04/001932/7644), že zboží bylo objednáno telefonicky, když zboží buď poptával zástupce žalobce (ing. Moravec) nebo zástupce dodavatele společnosti STAVREK s.r.o. (Klimovič) toto zboží nabízel. Pan Klimovič zboží i faktury dodal v den uskutečnění

zdanitelného plnění, uvedený na fakturách. Cena zboží byla stanovena podle Londýnské komoditní burzy. Písemná kupní smlouva nebyla uzavřena, zboží bylo ve formě granulí, zapláceno bylo dle předložených dokladů o platbách a zkoušky ryzosti byly provedeny v den uskutečnění dodávky do společnosti žalobce. Obdobné to pak bylo i u společnosti CARTRIXX s.r.o., za tu jednal Josef Zikmund. Většina zboží byla pak následně žalobcem prodána dalším společnostem (Metobal, Glazura s.r.o.). Ze správního spisu, jakož i z úřední činnosti soudu je zřejmé, že obchodní transakce ve zhruba čtyřiceti správními orgány prověřovaných zdaňovacích obdobích skutečně vykazují obdobné rysy, kdy na počátku všech obchodních transakcí stojí nekontaktní subjekt. Také žalovaný ve svém žalobou napadeném rozhodnutí konstatoval, že na počátku tohoto obchodování stojí subjekt (ing. Jan Ševčík z PROGI-PGI s.r.o. u firmy CARTRIXX s.r.o. a Zdeněk Šubrt z firmy LICANA, spol. s r.o. u společnosti STAVREK s.r.o.), který je nekontaktní, v místě sídla dle obchodního rejstříku se firma fyzicky nenachází, nekontaktní je i její jediný jednatel a společník. Tyto subjekty se správcem daně nespolupracují, údaje vykázané v daňových přiznáních neprokazují a nedokládají. Zboží dále dokladově prodávají dalším firmám, u nichž rovněž není prokázáno uskutečnění dodání zboží s převodem vlastnického práva či práva hospodaření k němu na další články. K nákupům a prodejům zlata přitom dochází buď ve stejný den nebo v minimálních časových odstupech, nákupní ceny zlata jsou při jeho fakturovaných prodeích dále navyšovány. Z obchodování je veškeré nakupované a prodávané zlato, k úhradám faktur dochází v hotovosti, i když jde o platby v řádech milionů korun. Zkoušky ryzosti jednotliví předprodávající neprovádějí, ryzost ověřuje až poslední firma, tj. v tomto případě žalobce. V předmětném případě může jít podle žalovaného, k čemuž se soud připojuje, o vytváření obchodních vztahů za účelem snižování daňové povinnosti a účelovým odčerpáváním odpočtů daně ze státního rozpočtu v rozporu se zákonem o dani z přidané hodnoty. Soud má za to, že vzhledem ke všemu shora uvedenému nejde o běžnou činnost, dodávky zlata vykazovaly nestandardní znaky obchodování v takovém rozsahu a po tak dlouhou dobu, že při účasti v opakujícím se mechanismu je nanejvýš nepravděpodobné, že by žalobce o těchto skutečnostech nevěděl a vědět nemohl a stal se jen jeho nevinným účastníkem.

V neposlední řadě, vzhledem k již uvedenému, soud neshledal důvodnou ani námitku žalobce dovolávající se porušení základních ústavních práv a svobod žalobce, zejména ustanovení článku 11 odst. 1 a 4 Listiny základních práv a svobod a článku 10 Ústavy České republiky. Soud naopak došel k závěru, že správní orgány v dané věci postupovaly v souladu s ustanovením článku 2 odst. 2 Listiny základních práv a svobod, podle něhož lze státní moc uplatňovat jen v případech a mezích stanovených zákonem a to způsobem, který zákon stanoví, a článku 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod, podle něhož daně a poplatky lze ukládat jen na základě zákona.

S ohledem na všechny výše uvedené skutečnosti soud žalobu jako nedůvodnou podle ust. § 78 odst. 7 s.ř.s. zamítl.

Výrok o náhradě nákladů řízení je odůvodněn ust. § 60 odst. 1 s.ř.s. a contrario, i když byl žalovaný ve věci úspěšný, žádné náklady řízení mu nevznikly, a proto soud rozhodl, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

P o u č e n í :

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního

soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Případně-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližze následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

V Praze dne 30. října 2013

JUDr. Slavomír Novák, v.r.
předseda senátu

za správnost vyhotovení:
Simona Štěpinová