



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Slavomíra Nováka a soudkyň JUDr. Hany Pipkové a JUDr. Marcely Rouskové v právní věci žalobkyně: **PRIMOSSA a.s.**, se sídlem Kozí 914/9, 110 00 Praha 1 – Staré Město, zastoupená Mgr. Jiřím Hoňkem, advokátem se sídlem Opletalova 37, 110 00 Praha 1, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, Masarykova 321, Brno, o žalobě proti rozhodnutí Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu č.j. FŘ 10503/13/06 ze dne 17. 7. 2006,

t a k t o :

I. Žaloba se zamítá.

II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í

Žalobkyně se podanou žalobou domáhala zrušení rozhodnutí Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu č.j. FŘ-10503/13/06 ze dne 17. 7. 2006, kterým bylo zamítnuto její odvolání proti platebnímu výměru na daň z přidané hodnoty za měsíc listopad 2004 č.j. 250465/05/001511/4917 ze dne 27. 10. 2005. Žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí obsáhle zrekapituloval průběh vytýkacího řízení a vyhodnotil obsah důkazních prostředků, které byly v řízení uplatněny. Podrobně se pak vypořádal s námitkami v odvolání, které odmítl, a uzavřel své úvahy s tím, že v daňovém řízení byla dodrženy všechny zásady daňového řízení. V řízení bylo prokázáno, že se zdanitelné plnění uskutečnilo, avšak nebylo dokázáno, že žalobkyně přijal plnění od plátce, který je deklarován předloženými fakturami jako dodavatel, a že žalobkyně plnění přijal v předmětu a v rozsahu uvedeném na těchto fakturách. Odvolací orgán se s poukazem na zásadu souladu skutečného stavu se stavem formálně právním neztotožnil s názorem

žalobkyně, že předložené daňové doklady byly bezpochyby vystaveny na základě uskutečnění zdanitelného plnění a byly vystaveny plátcem, který je uskutečnil.

Žalobkyně v žalobě namítla rozpor obou rozhodnutí se zákonem o správě daní a poplatků a se zákonem o dani z přidané hodnoty. Vylíčila chronologii celého případu a uvedla, že vytýkácí řízení bylo zahájeno dne 5. 1. 2005 výzvou k odstranění pochybností; ukončeno pak bylo 4. 10. 2005. Svým průběhem však bylo spíše daňovou kontrolou, neboť nebylo řádně zahájeno jako vytýkácí řízení, jelikož výzva z 5. 1. 2005 byla zcela obecná, bez konkretizace pochybností správce daně ohledně podaného daňového přiznání. Správce daně i žalovaný nesprávně zjistili skutkový stav, když žalobkyně trvala na tom, že přijetí zdanitelného plnění od společnosti France-Business prokázala a řádně doložila daňovými doklady a splnila všechny zákonné podmínky vzniku nároku na odpočet daně z přidané hodnoty; naopak orgány daňové správy neunesly důkazní břemeno k vyvrácení tvrzení, která žalobkyně doložila důkazy. Žalobkyně tedy jednak splnila zákonné podmínky nároku na odpočet daně z přidané hodnoty, tak i prokázala jejich splnění v rámci dokazování v daňovém řízení. Jako irelevantní pak žalobkyně odmítla závěry žalovaného ohledně toho, že nebylo prokázáno přijetí zdanitelného plnění u dodavatele, společnosti France-Business, s tím, že přijetí plnění od této společnosti veškerými dostupnými prostředky prokázala. V návaznosti na to pak důkazní břemeno přešlo na správce daně, jenž je neunesl. Za irelevantní pak považovala i tvrzení žalovaného, že nebyla prokázána náležitost daňového dokladu. Ohledně výsledku svědkyně paní Ludmily Vinduškové žalobkyně konstatovala, že z ní nepopíratelně vyplývá, že předmětná zdanitelná plnění uskutečnila společnost France-Business. Jako nepodložené a neurčité pak žalobkyně odmítla závěry žalovaného o tom, že obchody žalobkyně byly uskutečněny v tzv. nezákonném řetězci a že měly sloužit k nezákonnému čerpání nadměrných odpočtů. Svou argumentaci pak žalobkyně uzavřela s tím, že postupem žalovaného došlo k porušení nejen zákona o správě daní a poplatků, ale i k porušení Ústavy ČR a základních práv a svobod, zakotvených v Listině základních práv a svobod. Navrhla, aby soud zrušil jak napadené rozhodnutí žalovaného, tak rozhodnutí Finančního úřadu pro Prahu 1, a aby věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

Žalovaný ve vyjádření k žalobě odmítl žalobní námitky a setrval na úplnosti skutkových zjištění a na správnosti a zákonnosti závěrů, k nimž dospěl správce daně. Navrhl, aby soud žalobu zamítl.

Městský soud v Praze rozsudkem ze dne 25. února 2009, č.j. 8 Ca 276/2006-104, tuto žalobu zamítl.

Na základě kasační stížnosti žalobkyně se věcí zabýval Nejvyšší správní soud, který rozsudkem ze dne 31. března 2010, č.j. 9 Afs 69/2009-148, výše označený rozsudek městského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku konstatoval, že argumentace žalobkyně v převážné části kasační stížnosti je nedůvodná, nicméně že se Městský soud v Praze nesprávně vypořádal s otázkou, zda žalobkyně s přihlédnutím ke všem objektivním okolnostem nemohla mít žádný důvod domnívat se, že se svým nákupem účastní plnění, které je zasaženo podvodem na dani z přidané hodnoty, jinými slovy, že byla do řetězce zapojen zcela náhodně a všechny další objektivní okolnosti nasvědčují tomu, že zboží od

deklarovaného dodavatele fakticky přijala, mohl by mu být nárok na odpočet daně uznán. Nejvyšší správní soud uvedl, že „Jediným kritériem, o které městský soud opřel své závěry o vědomém zapojení stěžovatele do řetězce MAJK – France-Business – stěžovatel bylo nesplnění povinnosti ověřit své dodavatele v registru Puncovního úřadu. Mezi samotnými účastníky řízení, tj. stěžovatelem i žalovaným bylo nesporné, že tato skutečnost nebyla způsobila prokázat, že stěžovatel věděl nebo alespoň mohl vědět, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH. [...] Podle § 1 odst. 1 písm. a) a b) puncovního zákona tento zákon upravuje puncovnictví a zkoušení drahých kovů a práva a povinnosti právnických a fyzických osob, které vyrábějí, prodávají nebo jinak uvádějí na trh výrobky z drahých kovů. I v případě, že by se puncovní zákon vztahoval na bezprostřední dodavatele stěžovatele, nelze z pouhé skutečnosti, že stěžovatel neověřil, zda jsou či nejsou zapsáni v registru výrobců a obchodníků (§ 40a puncovního zákona), dovozovat, že věděl nebo alespoň mohl vědět, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH. Nákup od výrobce nebo obchodníka nezapsaného v registru není bez dalšího automaticky podvodem na DPH, tudíž nákup zboží toliko od osoby nezapsané v registru není způsobilý vyvolat v kupujícím vědomost o tom, že se účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH. Podle § 40a odst. 2 puncovního zákona je registr veřejným seznamem v části, v níž se u fyzické osoby zapisuje jméno a příjmení, obchodní firma, místo podnikání, druh činnosti s drahými kovy, identifikační číslo, provozovny, elektronická adresa a v části, v níž se u právnické osoby zapisuje obchodní firma, sídlo, druh činnosti s drahými kovy, identifikační číslo, provozovny a elektronická adresa. Stěžovatel tudíž nemohl z registru ověřit, zda-li dodavatelé stěžovatele předložili evidenci o nákupu a prodeji zlata ve smyslu § 37 puncovního zákona. Nelze samozřejmě pominout ani to, že povinnost předkládat evidenci o nákupu a prodeji zlata v § 37 puncovního zákona stanovena není. Úvaha městského soudu založená pouze na tomto jednání stěžovatele proto nemůže obstát.“

Soud z obsahu správního spisu zjistil, že výzvou ze dne 5. 1. 2005, č.j. 2069/05/001511/4917 Finanční úřad pro Prahu 1 vyzval žalobkyně k odstranění pochybností o údajích v oddílu B. daňového přiznání.

Podle protokolu ze dne 20. 1. 2005 si pracovníci správce daně v sídle žalobkyně namátkově zkontrolovali některé daňové doklady a některé si ponechali pro další řízení.

Další účetní doklady vztahující se k období listopad 2004 byly správci daně předány dne 21. 2. 2005. Dne 1. 6. 2005 proběhlo u správce daně ústní jednání, během něhož byl zástupce žalobkyně Ing. Pavel Moravec dotazován k obchodní spolupráci se společnostmi STAVREK s.r.o., CARTRIXX s.r.o., France-Business s.r.o., SODANA s.r.o., TRADE CENTER PRAHA spol. s r. o. a DAPEX s.r.o. Výzvou ze dne 20. 6. 2005 byla žalobkyně vyzvána k prokázání skutečností podle § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků týkajících se faktur č. 0411/04 a 0111/04 vystavených dodavatelem France-Business s.r.o. v listopadu 2004. Při jednání dne 23. 6. 2005 se zástupkyně žalobkyně vyjadřovala ke způsobu navázání kontaktu se společností France-Business s.r.o. a podáním ze dne 7. 7. 2005 reagovala na výzvu ze dne 20. 6. 2005. Další doklady k uskutečněným plněním byly správci daně předány při místním šetření u žalobkyně dne 11. 7. 2005. Při ústním jednání dne 4. 10. 2005 byla zástupkyně žalobkyně seznámena s výsledky vytykácího řízení k přiznání k DPH za listopad 2004. Dne 10. 10. 2005 pak zástupkyně žalobkyně uplatnila návrhy a námitky k výsledku jednání; správce daně těmito námitkám nevyhověl rozhodnutím č.j. 259193/05/001932/1272 ze dne 8. 11. 2005. Ve spise jsou též založeny protokoly o výsledku svědka, paní Ludmily

Vinduškové, provedeného dne 18. 12. 2003, 17. 1. 2005 a 10. 5. 2005. Spis obsahuje též zprávy Finančního úřadu v Hodoníně ze dne 21. 12. 2004, 23. 3. 2005 a z 6. 3. 2006 na dožádání týkajícího se společnosti France-Business s.r.o. Platebním výměrem č.j. 250465/05/01511/4917 ze dne 27. 10. 2005 vyměřil správce daně žalobci daň z přidané hodnoty za listopad 2004. O odvolání žalobkyně ze dne 19. 12. 2005 pak bylo rozhodnuto žalobou napadeným rozhodnutím č.j. FŘ-10503/13/06 ze dne 17. 7. 2006.

Městský soud v Praze přezkoumal napadené rozhodnutí, jakož i řízení, které jeho vydání předcházelo, v rozsahu uplatněných žalobních námitek, a dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.

Namítla-li žalobkyně, že nebylo zřejmé, jaký charakter má zkoumané daňové řízení, zejména vzhledem k nedostatečné konkrétnosti, určitosti a srozumitelnosti výzev, jimiž správce daně požadoval po žalobkyni prokázání skutečností rozhodných pro správné stanovení daně, soud dospěl k závěru, že výzva správce daně ze dne 5. 1. 2005 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 žalobkyně 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 žalobkyně, že i tato výzva byla učiněna pouze v obecné rovině, proto nebyla shledána důvodnou.

Nelze proto přisvědčit námitce žalobkyně, že správce daně nezahájil platné vytýkací řízení, na základě kterého vydal platební výměr. Smyslem ustanovení § 43 zákona o správě daní a poplatků 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. Žalobkyně byla předmětnými výzvami vyzvána k odstranění pochybností o údajích v daňovém přiznání, na základě výzvy správce daně předložila důkazní prostředky, které jí 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 žalobkyní za dostatečné pro prokázání oprávněnosti jím uplatněného nadměrného odpočtu daně z přidané hodnoty, namítá žalobkyně 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 5. 1. 2005 a nejpozději z výzvy správce daně ze dne 20. 6. 2005 muselo být zřejmé, v čem spočívají pochybnosti správce daně a jaké důkazy po něm správce daně k odstranění těchto

pochybností žádá.

K námitkám žalobkyně vzneseným proti hodnocení předložených důkazních prostředků správcem daně považuje soud za potřebné uvést, že podle ustanovení § 2 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků 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 žalobkyní nabídnuté důkazní prostředky neprokázaly jí tvrzené skutečnosti. Je na místě uvést, že správce daně vycházel jak z tvrzení a důkazů předložených žalobkyní, tak z důkazů provedených z vlastní iniciativy, platební výměr byl vydán na základě výsledku vytykácího 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 žalobkyně, že splnila 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 žalobkyně, ani její povinnost dokazovat rozhodující skutečnosti, vyplývající z činnosti jiných podnikatelských subjektů (jak namítla žalobkyně 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 žalobkyni nemohl vzniknout nárok na odpočet, spočívá právě v tom, že žalobkyně nedoložila 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 žalobkyni, proč a z jakého důvodu důkazní prostředky předložené žalobkyní zhodnotily jako nepostačující, neboť nedokládají přijetí zdanitelného plnění ve zcela konkrétním rozsahu od konkrétního plátce daně.

Námítka žalobkyně, 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 zákona o správě daní a poplatků, když na základě vytýkacího řízení stanovil žalobkyni základ daně a výši daně odchýlně od jí 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 zákona o správě daní a poplatků), svědčí jak výzvy, doručené žalobkyni, tak protokol o projednání výsledků vytýkacího řízení.

Žalobkyně dále v podané žalobě namítla, že nemůže nést odpovědnost za prokázání zdanitelných plnění jeho smluvním partnerem a nemůže nést odpovědnost za kvalitu podkladů, které předložil při kontrole její smluvní partner, ani za způsob, jakým smluvní partner postupuje v řízení před správcem daně. Ze správního spisu i z obsahu odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí přitom vyplývá, že daňové orgány žádnou takovou odpovědnost žalobkyně nevyvozovaly. Žalobkyni nebyl uznán nárok na odpočet daně nikoli z důvodů, které se týkají jejího smluvního partnera, ale z důvodu, že žalobkyně sama neunesla důkazní břemeno prokázat řádně a nad pochybnosti daňových orgánů toliko ty údaje, které poskytla daňovým orgánům ve svém vlastním daňovém přiznání. Správce daně pouze konstatoval, že žalobkyní 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 žalobkyně samotné.

Právě skutečnost, že společnost France-Business s.r.o. uskutečnění zdanitelného plnění neprokázala, byla důvodem pochybností, které správci daně vznikly ohledně údajů, tvrzených žalobkyní v jejím daňovém přiznání. Z tohoto důvodu správce daně zahájil vytýkací řízení. Není proto důvodné tvrzení žalobkyně 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 žalobkyně ze strany uvedené společnosti. Takové skutečnosti nebyly předmětem řízení, předmětem řízení bylo prokázání skutečností, že žalobkyně od uvedené společnosti zdanitelné plnění v rozsahu a předmětu dle účetních dokladů skutečně přijal.

Za bezpodstatnou soud pokládal i argumentaci žalobkyně odůvodněnou ustanovením § 446 obchodního zákoníku. Otázka vlastnického práva ke zboží, resp. jeho přechodu na žalobkyni tu není podstatná, neboť z institutu přechodu vlastnického práva podle citované normy obchodního zákoníku nijak nevyplývá, že v projednávané věci skutečně došlo k přijetí zdanitelného plnění od společnosti France-Business s.r.o. Tvrdí-li tedy žalobkyně, že je nepochybné, že ke zdanitelnému plnění došlo, neboť zboží bylo dodáno a došlo k přechodu práva nakládat se zbožím jako vlastníkem, neboť došlo ke změně vlastnického práva, pak zaměňuje následek za příčinu: závěr o přechodu vlastnického práva ze společnosti France-Business s.r.o. na žalobkyni by bylo možno učinit až na základě nesporného zjištění, že společnost France-Business s.r.o. předmětné zboží skutečně dodala – a to právě prokázáno nebylo.

Žalovaný v žalobou napadeném rozhodnutí poukázal na to, že společnost France-Business s.r.o. údajně nakupovala zlato od firmy MAJK, s.r.o. Jednatel společnosti MAJK,

s.r.o., Luhačovice, Lužné 47, pan Adolf Šrotíř však jednoznačně uvedl, že žádné daňové doklady za tuto společnost nevystavoval, ani nepodepisoval a že zboží nedodával, že o žádné transakci mezi France-Business s.r.o. a firmou MAJK, s.r.o. neví a neznámá je pro něho i osoba pana Zikmunda. Z uvedeného vyplývá, že žalobkyně v daňovém řízení sice předložila 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 dodavatele uvedeného na daňových dokladech - a zejména unesení důkazního břemene podle ust. § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků za situace, kdy u tohoto dodavatele 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 žalobkyně předmětným zbožím (zlatem) disponovala a že ho dále prodala. 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 žalobkyně skutečně přijala dodávky zlata od dodavatele deklarovaného na předložených dokladech. Správní orgány přitom při svých pochybnostech vycházely zejména ze skutečnosti, že tento dodavatel neprokázal 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 pojmát 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 přeložil 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.

Žalobkyně prokazovala přijetí zdanitelného plnění (zboží – zlata) přijatými fakturami, k nimž předložila 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 navrhla jako svědka předvolat svoji zaměstnankyni Ludmilu Vinduškovou, která zlato přebírala, čemuž správce daně vyhověl. Tyto důkazní prostředky však nemohou obstát vedle skutečnosti, že dodavatelé poskytnutí zdanitelného plnění neprokázali či dokonce popřeli. Při takto zásadním zpochybnění skutečností uváděných žalobkyní v daňových dokladech tedy nepochybně vyvstal požadavek dalších důkazních prostředků za účelem prokázání uvedených skutečností. Pouze obstarání jiných důkazních prostředků schopných prokázat poskytnutí plnění dodavatelem uvedeným na daňových dokladech (a tedy přijetí zboží právě od něj) mohlo v daném případě znamenat unesení důkazního břemene žalobkyní. Pokud tyto důkazy žalobkyně nebyla schopna obstarat, a to z jakéhokoliv důvodu, znamená to pro ni 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, 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 zaplácena 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.

Městský soud v Praze konstatoval, že Nejvyšší správní soud opakovaně rozhodoval o kasačních stížnostech žalobkyně proti rozsudkům, jimiž byly zamítnuty žaloby proti rozhodnutím orgánů daňové správy ohledně nároků na nadměrný odpočet DPH v souvislosti s obchodováním se zlatem (např. rozsudky ze dne 31. 7. 2013, č.j. 1 Afs 58/2013 – 34, ze dne 11. 7. 2013, č.j. 1 Afs 59/2013 – 34, ze dne 26. 6. 2013, č.j. 1 Afs 39/2013 – 55). Nejvyšší správní soud v těchto svých rozsudcích posuzoval i otázku tvrzené nesprávné aplikace a interpretace pojmu „podvod na DPH“ a zejména pak otázku vědomosti žalobkyně o její účasti na daňovém podvodu. V těchto věcech dospěl Nejvyšší správní soud k jednoznačným závěrům i ohledně obchodování žalobkyně se společností France-Business s.r.o. a Městský soud v Praze neshledal důvod se od těchto závěrů odchýlit.

V rozsudku ze dne 26. 6. 2013, č.j. 1 Afs 39/2013 – 55, Nejvyšší správní soud výslovně konstatoval, že „Posuzování subjektivní stránky jednání stěžovatelky, tedy

hodnocení její vědomosti o daňovém podvodu, částečně souvisí s předchozí námitkou, tedy s interpretací daňového podvodu. Jak již bylo uvedeno, pojmem podvodu na DPH se zabýval Soudní dvůr zejména v rozsudcích citovaných v bodě [49] výše. Ve věci Optigen je zdůrazněno, že nárok na odpočet daně nemůže být dotčen tím, že v řetězci dodávek je jiná předchozí nebo následná transakce zatížena skutečnostmi, o kterých plátce neví nebo nemůže vědět. Zavedení systému odpovědnosti bez zavinění by totiž překračovalo rámec toho, co je nezbytné pro ochranu plateb do veřejného rozpočtu (srov. rozsudky ze dne 11. 5. 2006, Federation of Technological Industries a další, C-384/04, -Sb. rozh. s. I-4191, bod 32, jakož i ze dne 21. 2. 2008, Netto Supermarkt, C-271/06, Sb. rozh. s. I-771, bod 23). Vzhledem k tomu, že odmítnutí nároku na odpočet podle bodu 45 tohoto rozsudku je výjimkou ze základní zásady, kterou tento nárok představuje, je na daňovém orgánu, aby dostatečně právně prokázal objektivní okolnosti umožňující učinit závěr, že osoba povinná k dani věděla nebo musela vědět, že plnění uplatňované k odůvodnění nároku na odpočet bylo součástí podvodu spáchaného dodavatelem či jiným subjektem operujícím v dodavatelském řetězci na vstupu.“

Podle Nejvyššího správního soudu z judikatury Soudního dvora ve vztahu k řešené otázce vyplývá, že „nárok na odpočet DPH bude zachován takovému subjektu, který nevěděl ani vědět nemohl, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH. Při posuzování subjektivní stránky je pak nutno hodnotit, zda daný podnikatelský subjekt přijal při výkonu své hospodářské činnosti přiměřená opatření, která od něj rozumně lze vyžadovat, aby zajistil, že jeho plnění není součástí podvodu. Pokud je ovšem s přihlédnutím k objektivním skutečnostem prokázáno, že dodání je skutečně pro osobu povinnou k dani, která věděla nebo měla vědět, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH, je věcí vnitrostátního soudu odmítnout takové osobě povinné k dani přiznat nárok na odpočet. Osoba povinná k dani, která věděla nebo měla vědět, že se svým nákupem účastní podvodného plnění, pak 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 (viz věc Kittel).“

Nejvyšší správní soud v citovaném rozsudku pak ohledně obchodování žalobkyně se společností France-Business s.r.o. výslovně uvedl, že tento „Způsob obchodování stěžovatelky ... vykazuje v rozsahu poskytnutého plnění natolik neodpovídající obecně očekávané standardy obsahu a formy právních vztahů (zejména způsob dodání zlata, vyplácení ceny a formální změny právní subjektivity dodavatelů), že tyto okolnosti zakládají pro stěžovatelku nepříznivé účinky ve smyslu nemožnosti odpočtu DPH. Stěžovatelka je dlouhodobě zavedenou společností na trhu se zlatem a v letech 2002 až 2004 patřila ke třem největším výrobcům zlatých šperků v ČR. Je rovněž jedním ze tří největších tuzemských vývozců zlata a od roku 2002 vykazovala na DPH v jednotlivých zdaňovacích obdobích nadměrné odpočty ve výši řádově milionů Kč. [...] Je zřejmé, že stěžovatelka obchoduje minimálně nestandardním způsobem. Její bezprostřední dodavatelé nejsou opakovaně způsobilí doložit k posuzovaným plněním žádné objektivní důkazy, veškeré prvotní deklarované nákupy vykazují zcela stejný scénář, bez ohledu na to, zda jde o dodavatele zastupované panem Zikmundem, postupně zapojované do řetězce v závislosti na zrušení jejich registrace k DPH, atd. Všichni bezprostřední dodavatelé stěžovatelky formálně nakupují zlato, o jehož původu nikdo nic neví, bez ověřování jeho ryzosti. Milionové platby hradí v hotovosti, a to podle neměnného scénáře, kdy v řetězci opakovaně dochází k neodvedení daně do státního rozpočtu subjektem, který měl zlato

jako první v řetězci dodat. K nákupům a prodejům zlata dochází buď ve stejný den, nebo v minimálních časových odstupech. K předávání zlata údajně dochází na parkovištích, benzinových pumpách, v kavárnách, zlato dodavatelé nosí v igelitových taškách, milionové částky po kapsách. Objednávky jsou zásadně ústní a neexistují ani písemné smlouvy dokládající tuto obchodní spolupráci stěžovatelky s jejími dodavateli. Ve dvou zdaňovacích obdobích, dokonce sama stěžovatelka do řetězce zcela formálně začlenila společnost TRADE CENTER a vědomě tak předstírala dodávky v řetězci MAJK – DAPEX – TRADE CENTER – stěžovatelka. Za těchto okolností je Nejvyšší správní soud přesvědčen, že obchodní transakce, ze kterých stěžovatelka uplatnila nárok na odpočet DPH, nejsou nahodilými obchodními transakcemi, jejichž součástí se stěžovatelka stala bez vlastního vědomí či přičinění. Stěžovatelka však stále formálně od těchto subjektů zlato odebírá i přesto, že o původu zlata jí údajně není nic známo. [...] Správce daně prověřoval nákupy drahých kovů vykazované stěžovatelkou ve více než 40 měsíčních zdaňovacích obdobích. Po celou dobu (počínaje lednem 2002) pobíhalo obchodování se zlatem, jehož byla stěžovatelka konečným odběratelem, obdobným způsobem. Nikdy nebylo prokázáno, kdo byl skutečným dodavatelem obchodovaného zlata, ani odkud zlato pochází, neboť dříve, než ho stěžovatelka použila pro své podnikání, bylo předmětem obchodování dle předkládaných dokladů pouze u dvou předchozích subjektů. Na počátku obchodování s dodávkami zlata stojí nekontaktní subjekt, pouze formálně plnící povinnost podávat daňová priznání, bez úhrady DPH. Tento subjekt, buďto ve skutečnosti vůbec neexistuje nebo je nekontaktní, je po něm vyhlášeno celostátní pátrání či deklarované transakce jednoznačně popře a potvrdí, že se obchodem se zlatem nikdy nezabýval a sporné faktury nevystavil (viz body [27] a [45]). Následují dodavatelé stěžovatelky (např. společnosti STAVREK, CARTRIXX s. r. o. – v současnosti již vymazaná z obchodního rejstříku, KUKY, spol. s r. o., SODANA – v současné době již vymazaná z obchodního rejstříku, France-Business – v současné době v likvidaci, nebo DAPEX), kteří se až na výjimky formálně mění v důsledku zrušení jejich registrace k DPH z úřední povinnosti, avšak personální propojení zůstává zpravidla neměnné. [...] Skutečnost, že shora popsany mechanismus obchodování byl stěžovatelkou uplatňován opakovaně v přibližně 40 prověřovaných zdaňovacích obdobích, není žádnou domněnkou či účelovým vytvářením zkresleného obrazu („cechováním“) stěžovatelky. Jedná se o prokázaný skutkový stav, který vyplývá jak z rozhodnutí žalovaného, tak ze spisového materiálu, jakož i z dokladů doložených samotnou stěžovatelkou. Zdejší soud nemá žádné pochybnosti o tom, že prověřované transakce, ve kterých je stěžovatelka konečným příjemcem deklarované dodávky zlata, mají shodné rysy. Tyto rysy jsou opakovaně popisovány jak v rozhodnutí žalovaného, tak v rozhodnutí městského soudu, jakož i v jiných rozhodnutích Nejvyššího správního soudu (např. č. j. 9 Afs 44/2011 - 343). O společných znacích, jež vykazují řetězce, ve kterých je stěžovatelka konečným odběratelem zboží, se kasační soud zmínil již např. v rozsudku ze dne 4. 12. 2008, č. j. 9 Afs 41/2008 - 64. Zmíněné indicie, byť každá sama o sobě nejsou nezákonné, ve svém souhrnu tvoří logický, ničím nenarušený a ucelený soubor vzájemně se doplňujících a na sebe navazujících nepřímých důkazů, které spolehlivě a jednoznačně prokazují skutečnost, že stěžovatelka o podvodu na DPH věděla či minimálně vědět mohla. I tyto nepřímé důkazy tak spolehlivě prokazují subjektivní stránku jednání stěžovatelky (srov. rozsudek NSS ze dne 30. 5. 2012, č. j. 1 Afs 26/2012 - 34). [72] Z výše uvedených důvodů Nejvyšší správní soud uvádí, že ze skutkového stavu zjištěného v daňovém řízení zřetelně vyplývá, že stěžovatelka o podvodných jednáních na DPH věděla, nebo alespoň vědět mohla a nepředložila žádný důkaz, který by tento závěr zpochybnil. K tomuto závěru soud přistoupil i s ohledem na dlouholeté obchodní zkušenosti stěžovatelky a její dlouhodobé činnosti ve zlatnictví a v obchodování se zlatem. Lze uzavřít, že stěžovatelka v zájmu

minimalizace podnikatelského rizika nepřijala dostatečně přiměřená opatření, aby problémovost svých obchodních partnerů vyloučila a aby vyloučila objektivní pochybnosti o způsobu realizace dodávek zlata od svých dodavatelů.“

Jak uvedeno výše, tyto závěry je třeba v plné míře vztáhnout i na věc nyní rozhodovanou, neboť se výslovně týkají právě obchodování žalobkyně se společností France-Business. Ve světle těchto skutkových a právních závěrů pak Městskému soudu v Praze nezbylo než shodně s Nejvyšším správním soudem konstatovat, že žalobkyně s přihlédnutím ke všem citovaným objektivním okolnostem o podvodných jednáních na DPH věděla nebo alespoň vědět mohla, tedy že nebyl do řetězce zapojena náhodně. Za těchto okolností pak nejsou dány předpoklady k tomu, aby ve prospěch žalobkyně byly uplatněny závěry výše citované judikatury ESD, tedy že „*nevěděla nebo nemohla vědět, že dotyčné plnění bylo součástí daňového úniku spáchaného dodavatelem nebo že jiné plnění, které je součástí dodavatelského řetězce a předchází dodání uskutečněnému uvedenou osobou povinnou k dani, nebo po něm následuje, bylo provázeno daňovým únikem*“. Ani v tomto směru tedy nebyla žaloba shledána důvodnou.

S ohledem na výše uvedené skutečnosti soud žalobu jako nedůvodnou podle ust. § 78 odst. 7 soudního řádu správního zamítl tak, jak je ve výroku tohoto rozsudku uvedeno.

Výrok o náhradě nákladů řízení je odůvodněn ust. § 60 odst. 1 soudního řádu správního *a contrario*, když žalobkyně ve věci úspěch neměla a žalovanému žádné náklady řízení mu nevznikly.

Poučení:

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 nejblíže 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 26. srpna 2013

JUDr. Slavomír Novák, v.r.
předseda senátu

za správnost vyhotovení:
Simona Štěpinová