



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK**JMÉNEM REPUBLIKY**

Krajský soud v Hradci Králové rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Mgr. Marie Kocourkové a soudkyň JUDr. Magdaleny Ježkové a Mgr. Heleny Konečné ve věci žalobce **JUDr. M. P.**, zast. Mgr. Zbyňkem Čermákem, advokátem v Hradci Králové, Pardubická 298, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Hradci Králové**, se sídlem v Hradci Králové, Horova 17, v řízení o žalobě proti rozhodnutím žalovaného ze dne 17. března 2003, čj. 1686/130/2002-Do, čj. 3560/130/2002-Do a čj. 3561/130/2002-Do, t a k t o :

I. Žaloby se z a m í t a j í .

II. Žádný z účastníků n e m á právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Včas podanými žalobami namítal žalobce nezákonnost shora uvedených rozhodnutí, jimiž žalovaný zamítl jeho odvolání do rozhodnutí Finančního úřadu v Trutnově o vyměření daně z přidané hodnoty za zdaňovací období leden, únor, květen, červen a srpen roku 1995, dále duben, květen, srpen, září, říjen a prosinec roku 1996 a květen, červen a červenec roku 1997.

V žalobě uvedl, že daná věc již byla před zdejším soudem přezkoumávána s tím, že rozhodnutí žalovaného bylo zrušeno a žalovanému uložena povinnost seznámit žalobce s výsledky daňové kontroly a vyzvat ho k předložení důkazů, jež by svědčily ve prospěch jeho tvrzení. Žalobce dále konstatoval, že jej správce daně ve

-2-

smyslu závazného právního názoru zdejšího soudu k předložení důkazů vyzval a žalobce na výzvu reagoval podáním ze dne 15. 10. 2002, na které v podrobnostech v plném rozsahu odkázal. V návaznosti na toto sdělení pak správci daně předložil veškeré podklady a dokumenty k posouzení. Nezávisle na postupu správce daně si pak žalobce nechal, jak dále uvedl, vypracovat zprávu auditora o ověření postupu účetní jednotky při nákupu a prodeji zboží do zahraničí v letech 1995 – 1997. Na její obsah opět v plném rozsahu odkázal.

Žalobce nesouhlasil se závěrem žalovaného, že nebylo prokázáno použití zdanitelných plnění od ing. H. a ing. S. k dosažení obratu za zdanitelná plnění žalobce, neboť firma PVKP-GELIOS, belgická společnost GUYLINE a kyperská společnost MIORITI TRADING Co. LTD, zboží deklarované na fakturách a jednotných celních deklaracích neobdržely.

Žalobce měl zato, že vydáním napadeného rozhodnutí došlo k porušení ust. § 45 odst. 2 zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“), dle něhož je vývoz uskutečněn, je-li zboží propuštěno do režimu vývozu. Dle § 45 odst. 3 této právní úpravy je daňovým dokladem při vývozu zboží rozhodnutí o propuštění zboží do režimu vývozu vydané na tiskopise celního prohlášení. Žalobce zdůraznil, že všechny tyto dokumenty měli správce daně i žalovaný k dispozici a tudíž měl zato, že odpočet daně z přidané hodnoty si za kontrolovaná zdaňovací období uplatnil podle zákona. Upozornil, že ve svém účetnictví měl a má doklady o prodeji zboží, zejména doklady související s jeho vývozem tak, jak je uvedeno v § 80 a násl. celního zákona. Na tuto skutečnost nemůže mít dle jeho názoru vliv to, že si správce daně zjišťoval u konečných odběratelů v cizině, že zboží od žalobce neobdrželi, či dokonce jejich tvrzení, že s žalobcem neobchodovali. Žalobcova povinnost disponovat se zbožím fakticky skončila, dle jeho názoru, odevzdáním zboží do celního režimu vývozu. Ostatní dispozice již byla věcí přepravce a odběratele. Zdůraznil, že zboží opustilo území naší republiky. To prokázal jednotnými celními deklaracemi, které měl správce daně k dispozici. Nemůže mu být proto přičítáno k tíži, jakým způsobem bylo se zbožím dále nakládáno, případně jak bylo deklarováno odběratelem v místě dodání zboží.

V odůvodnění napadeného rozhodnutí dotýkajícího se zdaňovacího období leden, únor, květen, červen a srpen roku 1995 žalovaný v první řadě uvedl, že správci daně vznikly pochybnosti, zda zdanitelné plnění přijaté od ing. H. žalobce dále dodal do zahraničí a to ukrajinské společnosti PVKP-GELIOS. Správce daně na základě předložených důkazních prostředků a dalších zjištění nezpochybnil přijetí zdanitelných plnění pořízených od ing. H.. Proto splnění této podmínky pro nárok na odpočet daně na vstupu žalobci uznal. Dále pak zkoumal, zda žalobce pořízené zboží uvedené na dokladech 001/95, 002/95, 005/95 a 06/06/95, ze kterého si uplatnil odpočet daně z přidané hodnoty na vstupu, použil k dosažení obratu tím, že dosáhl příjmů z vývozu tohoto zboží deklarovaného pro společnost PVKP-GELIOS se sídlem na Ukrajině. Žalovaný tedy požadoval prokázat, že žalobce uvedené společnosti zboží předal, ta ho převzala a zaplatila. V průběhu daňové kontroly a odvolacího řízení dokládal žalobce listinné důkazy, a to smluvní

ujednání, faktury, příjmové pokladní doklady za platby v hotovosti, JCD na vývoz předmětného zboží, mezinárodní nákladní list a doklady vztahující se k jeho účetní evidenci.

Žalovaný uvedl, že si správce daně opatřil dále informace o předmětných podnikatelských aktivitách žalobce prostřednictvím Ministerstva financí Generálního ředitelství cel na Státní celní službě Ukrajiny. Státní celní služba Ukrajiny zjistila a písemně doložila, že společnost PVKP-GELIOS zboží, které jí měl žalobce údajně dodat, a které je předmětem tohoto daňového řízení, neobdržela. Na základě těchto důkazů žalovaný konstatoval, že žalobcem předložené důkazní prostředky neprokázaly, že přijatá zdanitelná plnění od ing. H. uvedená na dokladech č. 001/95, 002/95, 005/95 a 06/06/95 byla použita k dosažení obratu za žalobcova zdanitelná plnění, neboť kontrakt č. KO/001 08.01.1995 na dodávky oděvního zboží, textilních výrobků a dalšího sortimentu považoval pouze za rámcový, když z něho nešlo dovodit dodání a převzetí oděvního zboží firmou PVKP-GELIOS v sortimentu a množství deklarovaném na dokladech, z nichž si žalobce nárokoval odpočet daně na vstupu.

Dále žalovaný konstatoval, že příjmové pokladní doklady uvádějí přijetí platby v hotovosti od firmy PVKP-GELIOS za údajné dodání zboží uvedené na fakturách č. 1077/95, 1081/95, 010/05/95 a 11/06/95. Žalovaný však v návaznosti na shora uvedené konstatoval, že tato listina nemohla prokázat převzetí zboží, když nebylo prokázáno jeho dodání. Nevěrohodnost příjmových pokladních dokladů ještě umocňovala dle žalovaného skutečnost, že platba za plnění měla být realizována podle vydaných faktur v USD, ale na pokladních dokladech byla uvedena v Kč a přitom nebyla u žalobce zaznamenána žádná směna přijatých částek v USD na českou měnu.

Žalovaný tak zdůraznil, že seznamy daňové evidence, peněžní deníky, knihy pohledávek a závazků i stav skladu ke dni 31. 12. 1995 nebyly zpochybněny. Za neprokázané však správce daně považoval údaje uvedené na zmiňovaných listinných důkazech. Správce daně žalobce opakovaně vyzýval k prokázání úplnosti, správnosti a pravdivosti dokladů a důkazních prostředků, které předložil v průběhu tohoto daňového řízení a v souladu s tím i prokázání přijatých a údajně uskutečněných zdanitelných plnění, které uvedl do daňového přiznání. Dodání oděvů a přijetí plateb za ně od ukrajinské společnosti PVKP-GELIOS nebylo ze strany žalobce však prokázáno. Tím došlo k porušení ust. § 19 odst. 1 zákona o DPH.

V odůvodnění napadeného rozhodnutí dotýkajícího se zdaňovacího období duben, květen, srpen, září, říjen a prosinec roku 1996 žalovaný uvedl, že správci daně vznikly pochybnosti, zda zdanitelné plnění přijaté od ing. Hulínského žalobce dále dodal do zahraničí a to belgické společnosti GUYLINE. Správce daně nezpochybnil přijetí zdanitelných plnění pořízených od ing. H., a proto tuto podmínku pro nárok na odpočet daně na vstupu uznal. Žalovaný považoval dále za nezbytné prokázat, že žalobce zboží předal belgické společnosti GUYLINE, ta ho

převzala a zaplatila. V průběhu daňové kontroly a odvolacího řízení žalobce podával k těmto obchodům vysvětlení a dokládal listinné důkazy, a to kupní smlouvu uzavřenou dne 25. 5. 1996 mezi žalobcem jako prodávajícím a belgickou firmou GUYLINE jako kupujícím, dále doklady o prodeji zboží uvedené pod čísly 008/05/1996, 07/05/1996, 001/01/1997, 10/95/96 a 11/09/96, JCD na vývoz předmětného zboží, peněžní deníky, knihy pohledávek a závazků, stav skladu ke dni 31. 12. 1996, seznamy daňové evidence.

Správce daně si dále, jak žalovaný uvedl, opatřil informace o předmětných podnikatelských aktivitách a o osobě, v jejíž prospěch měl žalobce uskutečnit údajné zdanitelné plnění, prostřednictvím Ministerstva financí Generálního ředitelství cel na belgické celní správě. Po prošetření deklarovaných vývozů Inspekcí a vyšetřování celníků a akcízů v Gand belgická celní správa zjistila a písemně doložila, že společnost GUYLINE zboží, které jí měl žalobce údajně dodat a které je předmětem tohoto daňového řízení, neobdržela, protože s Českou republikou nikdy žádné obchodní styky neměla a nikdy neprodávala vany, obuv nebo kompresory.

Předložené důkazní prostředky dle žalovaného neprokázaly, že přijatá zdanitelná plnění od ing. H. uvedená na dokladech č. 003/04/96, 004/05/96, 004/08/96, 006/09/96 a 013/12/96 byla použita k dosažení obratu za žalobcova zdanitelná plnění, neboť na kupní smlouvě, faktuře vystavené pro odběratele a jednotné celní deklaraci byla uvedena jako osoba, která měla toto zboží převzít, firma GUYLINE. Protože uvedená firma s Českou republikou nikdy žádné obchodní styky neměla, zmocněnec oprávněný jednat za firmu neznal jméno žalobce, předmětné zboží tato firma nikdy neprodávala, nemohla od žalobce žádné zboží obdržet, a tudíž ani převzít, takže uvedené listiny nemohly sloužit jako důkazní prostředek prokazující plnění uskutečněná pro zmiňovanou firmu. Pokud zboží nebylo dodáno a převzato, nemůže být ani zaplacen a ani nemohl být z jeho prodeje dosažen obrat. Navíc nevěrohodnost dodání předmětného zboží firmě GUYLINE ještě umocňuje neexistence příjmových pokladních dokladů za platby v hotovosti od této firmy.

Žalovaný zdůraznil, že seznamy daňové evidence, peněžní deníky, knihy pohledávek a závazků i stav skladu ke dni 31. 12. 1996 nebyly zpochybněny. Za neprokázané však správce daně považoval údaje uvedené na zmiňovaných listinných důkazech. Dále žalovaný uvedl, že správce daně opakovaně žalobce vyzýval k prokázání úplnosti, správnosti a pravdivosti dokladů a důkazních prostředků, které předložil v průběhu tohoto daňového řízení a v souladu s tím i prokázání přijatých a údajně uskutečněných zdanitelných plnění, které uvedl do daňového přiznání. Tak, jak z průběhu daňového řízení vyplynulo, nebylo žalobcem prokázáno dodání zboží a přijetí plateb za ně od belgické společnosti GUYLINE. Tímto jednáním došlo k porušení § 19 odst. 1 zákona o DPH, které spočívalo v tom, že žalobce neprokázal, že přijatá zdanitelná plnění – zboží – bylo použito k dosažení obratu za jeho zdanitelná plnění a správce daně proto dle názoru žalovaného neuznal žalobci nárok na odpočet daně oprávněně.

V odůvodnění napadeného rozhodnutí dotýkajícího se zdaňovacího období květen, červen a červenec roku 1997 žalovaný uvedl, že při prověřování daňových přiznání za předmětná zdaňovací období vznikly správci daně pochybnosti, zda žalobce přijal zdanitelná plnění spočívající v pořízení mikroprocesorů od ing. S. a ta dále dodal do zahraničí a to kyperské společnosti MIRIOTI TRADING Co. LTD. Dále uvedl, že souběžně s dokazováním vedeným se žalobcem probíhalo daňové řízení i formou dožádání u místně příslušných správců daně osob, které se podílely na obchodování s mikroprocesory. Z jejich zjištění vyplynulo, že obchodování s mikroprocesory se neuskutečnilo pouze mezi ing. S., žalobcem a kyperskou společností, ale citované zboží bylo vykazované jako nakupované a prodávané mezi ještě dalšími osobami, takže se vytvořil celý „řetězec obchodníků“, kteří údajně nakupovali a prodávali stejné mikroprocesory, které pak měly být vyvezeny společností MIRIOTI TRADING Co. LTD. V tomto „řetězci“ se vyskytovala celá řada nekontaktních osob. Rovněž tak i přes složitá a zdloouvavá šetření nebylo možné zjistit původ mikroprocesorů, tzn. zda byly vyrobeny v České republice a kým, nebo zda byly dovezeny konkrétní osobou ze zahraničí. Na základě těchto a dalších poznatků postupovali místně příslušní správci daně při prověřování údajů, které byly uváděny těmito „obchodníky“ v daňových přiznáních a z nich pak stanovili příslušné závěry. Konkrétně u dodavatele mikroprocesorů, ing. S., dospěl správce daně k závěru, že se žádný nákup a prodej zmiňovaného zboží neuskutečnil. Pokud tedy ing. Smítka žádný prodej mikroprocesorů neuskutečnil, nemohl žalobce od něho žádné mikroprocesory získat, tzn. přijmout zdanitelná plnění.

Žalovaný zdůraznil, že i kdyby byla splněna první podmínka pro nárok na odpočet daně na vstupu, o čemž, jak je výše uvedeno, měl správce daně pochybnosti, musela být současně splněna pro uznání nároku na odpočet daně na vstupu i druhá podmínka. Žalovaný proto zkoumal, zda pořízené zboží (mikroprocesory) uvedené na dokladech, ze kterých byl žalobcem uplatněn odpočet daně z přidané hodnoty na vstupu, použil žalobce k dosažení obratu tím, že dosáhl příjmů z vývozu tohoto zboží deklarovaného pro společnost MIRIOTY TRADING Co. LTD se sídlem Larnaca, Cyprus. Žalobce měl proto prokázat, že zboží této společnosti předal, ta ho převzala a zaplatila. V průběhu daňové kontroly a odvolacího řízení podával žalobce k těmto údajným obchodům vysvětlení a dokládal listinné důkazy. Po vyhodnocení všech důkazních prostředků vztahujících se k uvedeným obchodům uskutečněným ve prospěch kyperské společnosti MIRIOTY TRADING Co. LTD dospěl žalovaný k závěru, že předloženými důkazními prostředky nebylo nezvratným způsobem prokázáno předání, převzetí a zaplacení mikroprocesorů, které údajně dodal ing. S.. K tomuto závěru jej vedlo zjištění Ministerstva financí, Generálního ředitelství cel, které prostřednictvím stejné instituce na Kypru kromě jiného zjistilo a písemně doložilo, že mezi ředitele (podílníky) této společnosti patřil i žalobce. Žalovaný proto považoval za málo věrohodné tvrzení žalobce, že si údaje o společnosti MIRIOTI TRADING Co. LTD zjišťoval prostřednictvím internetu. Dále žalovaný konstatoval, že se žalobce zavázal blíže identifikovat osobu, která měla dodávané mikroprocesory přebírat a provádět platby za jejich dodání. To se však v průběhu celého daňového řízení nestalo. Žalobce při

ústním jednání rovněž sdělil, že smlouvu podepisoval se zástupcem firmy, ale nepamatuje si jeho jméno. Navíc zmíněná smlouva byla správci daně předložena v anglickém jazyce a nebylo z ní zřejmé, kdo ji za odběratele podepsal. Žalobce překlad této smlouvy do českého jazyka ani na výzvy správce daně nepředložil.

Na základě této skutečnosti považoval žalovaný tvrzení žalobce týkající se obchodování s uvedenou společností za nevěrohodné a považoval za nepravděpodobné, aby žalobce jako ředitel firmy MIRIOTI TRADING Co. LTD, který ze svého postavení ve firmě musí znát podnikatelské aktivity a záměry společnosti, zejména pak obchody, které uskutečnil jako fyzická osoba, i když v rámci sdružení, s uvedenou firmou, nevěděl nic o této společnosti a musel si údaje o ní vyhledávat na internetu.

Žalovaný rovněž zdůraznil, že pro nárok na odpočet daně na vstupu nebylo také splněno ustanovení § 19 odst. 2 zákona o DPH, protože podle § 12 odst. 1 citovaného zákona je plátce povinen vyhotovit za každé zdanitelné plnění ve prospěch jiného plátce běžný daňový doklad. To znamená, že za daňový doklad se považuje pouze doklad vystavený plátcem daně, který prokazatelně uskutečnil zdanitelné plnění na něm uvedené. Jestliže nebylo prokázáno, že ing. S. uskutečnil prodej mikroprocesorů, tzn., že uskutečnil zdanitelné plnění, nemohou se doklady vztahující se k údajnému nákupu mikroprocesorů, na kterých je jako dodavatel uveden ing. S., považovat za běžné daňové doklady, prokazující oprávněnost nároku na odpočet daně na vstupu.

Z předložených listin a výpovědí hodnocených v souladu s ustanoveními uvedenými v předcházejícím odstavci žalovaný dovodil, že pokud byly mikroprocesory vůbec vyvezeny na Kypr, o čemž vyslovil na základě uvedených zjištění pochybnosti, nebylo ze strany žalobce nezvratně prokázáno, že byly dodány společnosti MIRIOTI TRADING Co. LTD. Mohly být např. vyvezeny do zahraničí, ale nemusely být nikomu dodány a tím i použity k dosažení obrátu.

Žalovaný dále zdůraznil, že správce daně žalobce opakovaně vyzýval k prokázání úplnosti, správnosti důkazních prostředků, které předložil v průběhu daňového řízení a v souladu s tím i prokázání údajně přijatých a uskutečněných zdanitelných plnění, které uvedl do daňového přiznání. Pokud tedy žalobce neprokázal dodání zboží uvedené společností, nemohl ani prokázat, že od ní obdržel obrát za údajná zdanitelná plnění. Jeho povinností však bylo v souladu s § 31 odst. 9 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), prokazovat všechny skutečnosti, které byl povinen uvádět v přiznání nebo k jejichž průkazu byl v průběhu daňového řízení vyzván. Neprokázáním skutečností požadovaných správcem daně žalobce neunesl důkazní břemeno.

Předmětnou věc, dotýkající se dodatečného vyměření daně z přidané hodnoty za shora uvedená zdaňovací období, již zdejší soud přezkoumával a napadené rozhodnutí žalovaného rozsudkem ze dne 7. 6. 2002, čj. 30 Ca 161/2001-25 zrušil,

neboť dospěl ke zjištění, že správce daně jednal v daňovém řízení se subjektem, který nebyl žalobcem pro zastupování v tomto řízení zmocněn. Žalovanému proto bylo uloženo napravit tento procesní nedostatek, seznámit žalobce s výsledky daňové kontroly a vyzvat jej k předložení důkazů. V nově probíhajícím odvolacím řízení žalovaný nedostatky napravil a tento procesní postup již žalobce v nově podané žalobě nezpochybňoval. Tuto žalobu zdejší soud usnesením ze dne 30. 1. 2004 čj. 31Ca 121/2003-22 odmítl pro opožděnost a to posouzením data uvedeného na doručence založené ve správním spise u napadeného rozhodnutí. Nejvyšší správní soud však toto usnesení na základě kasační stížnosti zrušil (rozsudek NSS ze dne 16. 7. 2008, čj. 8 Afs 41/2008-50) a to ve výrocích II. a III. (výrok I. o spojení věcí ponechal v platnosti) a zdejšímu soudu vytkl, že se nezabýval žalobcovým tvrzením, že napadené rozhodnutí převzal později až při osobní návštěvě u správce daně. Krajský soud tedy provedl ve smyslu závazného právního názoru šetření u České pošty s.p. se zjištěním, že vzhledem k většímu časovému odstupu již nelze správnost skutečného data převzetí zásilky ověřit. Krajský soud proto přezkoumal napadené rozhodnutí v řízení podle části třetí hlavy druhé dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s.ř.s.“) a žaloby jako nedůvodné pod sp. zn. 31 Ca 161/2008, 31 Ca 214/2008 a 31 Ca 215/2008 zamítl. Ve vydaných rozsudcích nastínil skutkový stav věci, který pak vyhodnotil z pohledu zásad daných zákonem o DPH. V projednávaných věcech pak vyslovil následující závěry:

„Ze skutkových okolností krajský soud dovodil, že žalobce předložil v průběhu daňového řízení listinné důkazy, jež měly dle jeho názoru svědčit o tom, že ukrajinské společnosti PVKP-GELIOS, dále belgické společnosti GUYLINE a konečně i kyperské společnosti MIORITI TRADING Co. LTD dodal zboží, tyto společnosti jej převzaly a zaplatily. Mezi účastníky řízení nebylo sporu o tom, že žalobce k těmto obchodům podával v daňovém řízení vysvětlení a doložil smluvní ujednání, faktury, příjmové pokladní doklady za platby v hotovosti, JCD na vývoz předmětného zboží, mezinárodní nákladní list, fakturu za přepravu zboží, peněžní deníky, knihy pohledávek a závazků, stav skladu a seznamy daňové evidence. Dále z průběhu daňového řízení krajský soud zjistil, že žalobce byl na základě závazného právního názoru zdejšího soudu vysloveného ve shora uvedeném rozsudku vyzván k předložení důkazů a prokázání tvrzených skutečností. Na tuto výzvu reagoval žalobce písemným sdělením ze dne 15. 10. 2002, které následně doplnil přípisem ze dne 24. 10. 2002. K předmětným vysvětlením pak protokolárně předal správci daně dne 30. 10. 2002 jednotlivé důkazy. Dále z průběhu daňového řízení krajský soud zjistil, že žalobce byl vyzván k předložení důkazů a prokázání tvrzených skutečností. Žalobce zaslal žalovanému v průběhu odvolacího řízení rovněž písemné sdělení ze dne 4. 11. 2002, v němž doplnil informace týkající se prodeje zboží shora uvedené kyperské společnosti. Z těchto podkladů krajský soud shledal, že vyjádření žalobce v jeho písemných podáních korespondovala námitkám obsaženým v podané žalobě. Vyplynulo z nich, že žalobce jako důkaz pro svá tvrzení o tom, že mu vznikl nárok na odpočet daně ve smyslu ust. § 19 zákona o DPH, předložil faktury, potvrzená JCD, faktury za dopravu a účetní doklady. Tyto důkazní prostředky pak podložil vysvětlením, že dle jeho přesvědčení se jedná o dostatečné důkazy, neboť svědčí o tom, že zboží bylo přepraveno za hranice a předáno přepravci. Tyto doklady dle jeho

názoru dostatečně prokazovaly pohyb zboží. Žalobce rovněž odkázal na zprávu auditora ze dne 2. 8. 2002, která přesně popisuje proces nákupu a prodeje zboží. Žalobce tak byl přesvědčen, že důkazní břemeno unesl, neboť povinnost disponovat se zbožím fakticky skončila jeho odevzdáním do celního režimu vývozu a ostatní dispozice již byla věcí přepravce a odběratele.

Posouzením těchto důkazních prostředků dospěl krajský soud k závěru, že žaloby jsou důvodné.

Vycházel přitom z ust. § 19 zákona o DPH, dle něhož má plátce nárok na odpočet daně, pokud přijatá zdanitelná plnění použije k dosažení obratu za svá zdanitelná plnění. Obratem se pak v souladu s ust. § 2 odst. 4 písm. c/ tohoto zákona rozumí příjmy a výnosy za zdanitelná plnění bez plnění osvobozených od daňové povinnosti podle § 25 citované právní úpravy. Splnění první podmínky pro uplatnění odpočtu daně, tedy přijetí zdanitelných plnění pořízených od ing. H., správce daně nezpochybnil. Ohledně plnění od ing. S. správce daně sice vyslovil pochybnosti, ty však nebyly kvalifikovaně doloženy. Krajský soud tedy zaměřil pozornost na splnění druhé podmínky pro uplatnění daňového odpočtu, tedy požadavku, zda takto přijatá zdanitelná plnění použil žalobce k dosažení obratu za svá zdanitelná plnění. Krajský soud při posouzení důkazních prostředků předložených žalobcem přisvědčil názoru správce daně a potažmo žalovaného, že jejich důkazní síla nemůže svědčit ve prospěch žalobcova tvrzení, že splnil podmínky oprávněnosti nároku na odpočet daně. Vycházel přitom i z ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu (viz. rozsudek ze dne 16. 3. 2005, čj. 5 Afs 23/2003-122), z níž vyplývá, že daňový subjekt má za povinnost prokázat, že byly splněny podmínky, za nichž lze odpočet uplatnit, a vyvrátit veškeré pochybnosti, které správce daně vyjádřil. Daňový subjekt je tak povinen, jak ostatně vyplývá i z ust. § 31 odst. 9 zákona č. 337/1992 Sb., o zpravě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), prokázat tvrzené skutečnosti uváděné v daňovém přiznání. Žalobce byl ke splnění této povinnosti, jak plyne ze shora uvedeného, správcem daně vyzván, důkazní břemeno však neunesl. Bylo tedy na správci daně, aby v souladu s ust. § 31 odst. 2 daňového řádu zjistil co nejúplněji skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daně a zhodil se tak i své povinnosti dané mu ust. § 31 odst. 8 písm. c/ daňového řádu, tedy prokázání důvodů vyvracejících věrohodnost a správnost účetních záznamů vedených žalobcem.

Správce daně v souladu s platnou právní úpravou i naznačenými zásadami provedl sám další šetření prostřednictvím Ministerstva financí Generálního ředitelství cel. Získal tak písemné stanovisko Státní celní služby Ukrajiny, z něhož vyplynulo, že ukrajinská společnost PKVP-GELIOS předmětné zboží, jež jí mělo být žalobcem dodáno, a které bylo předmětem daňového řízení, neobdržela. Dále správce daně získal písemné stanovisko Inspekce a vyšetřování celníků a avízu v Gand, z něhož vyplynulo, že společnost GUYLINE neměla nikdy obchodní styky s ČR, nikdy neprodávala vany, obuv a kompresory a jméno žalobce bylo zástupci této společnosti neznámé. Správce daně rovněž obdržel písemné stanovisko Vrchního vyšetřovatele, ředitelství cel na Kypru, z něhož vyplynulo, že žalobce byl podílníkem

a ředitelem zmiňované společnosti MIRIOTI TRADING Co. LTD. Jestliže tedy žalobce předloženými důkazy podporoval svoje tvrzení, že zboží měly převzít právě shora zmiňované zahraniční firmy a správce daně předložil důkaz, který toto tvrzení a tudíž i na něj navazující důkazní prostředky popírá, nelze než konstatovat, že nebylo ze strany žalobce prokázáno, že se plnění uskutečnilo. Žalobce tak nedoložil dodání a převzetí zboží firmou PKVP-GELIOS, CUYLINE a společností MIRIOTI TRADING Co. LTD, neboť z předložených důkazů tato skutečnost nevyplynula. Navíc žalobce ani důkazy opatřené správcem daně nezpochybňoval. Jestliže žalobce v případě dodání zboží společností MIORITI TRADING Co. LTD svými důkazy podporoval svoje tvrzení, že zboží měla převzít právě zmíněná firma, lze v souladu s názorem žalovaného vyslovit pochybnosti o tom, že informace o této společnosti získal žalobce na internetu a nedokázal blíže identifikovat zaměstnankyni, která s ním za tuto společnost jednala, když sám byl podílníkem této společnosti. Za této situace nelze považovat za důvodnou jeho žalobní námitku, dle níž se své důkazní povinnosti zhostil předložením celních dokladů o převezení zboží přes hranice a předání dopravci. V této fázi žalobcova důkazní povinnost zdaleka nekončí, naopak pro posouzení jeho daňové povinnosti k dani z přidané hodnoty specifikované v ust. § 19 zákona o DPH není ani rozhodující. Žalobce jakožto daňový subjekt musí prokázat, že zdanitelné plnění použil k dosažení obratu za svá zdanitelná plnění a to, jak je patrné ze shora naznačeného, neučinil, když nikterak neprokázal dodání zboží a přijetí plateb od shora vzpomínaných společností. Tuto skutečnost nelze prokázat, jak se žalobce mylně domnívá, předložením příjmových pokladních a následně celních dokladů, ale ani zprávou auditora o ověření postupu účetní jednotky při nákupu a prodeji zboží do zahraničí. Krajský soud přitom zdůraznil, že správci daně nelze rovněž vyčítat nedostatky v jeho procesním postupu, když ze správního spisu vyplynulo, že žalobce byl ke splnění své důkazní povinnosti opakovaně vyzván. Naopak. Aktivitu projevil správce daně v důkazním řízení (§ 31 odst. 2 a 8 daňového řádu) v souladu se zásadou volného hodnocení důkazů. Krajský soud považoval rovněž za nedůvodnou námitku žalobce, dle níž došlo ze strany správce daně k porušení ust. § 45 odst. 2 a 3 zákona o DPH. Dané ustanovení se vztahuje na povinnosti uplatnit daň na výstupu a stanoví podmínky, kdy je vývoz zboží uskutečněn. Daná právní úprava tedy nemůže být aplikovaná na ust. § 19 zákona o DPH, které se zabývá zcela jiným institutem a navíc pouze daní na vstupu. Nelze z něho tedy nikterak dovodit vazbu na vzpomínané ust. § 45 citované právní úpravy.“

Shora uvedené rozsudky zdejšího soudu vedené pod sp. zn. 31 Ca 161/2008, 31 Ca 214/2008 a 31 Ca 215/2008 napadl žalobce kasační stížností, na základě níž Nejvyšší správní soud tyto rozsudky zrušil a věc zdejšímu soudu vrátil k dalšímu řízení (rozsudek NSS ze dne 12. 5. 2010, čj. 8 Afs 42/2009-71). Nejvyšší správní soud považoval především za důvodnou námitku žalobce, dle níž nebyl soudem vyzván k vyjádření, zda souhlasí s rozhodnutím věci bez jednání a současně nebyl poučen o složení senátu, který měl ve věci rozhodovat. Vytknutý procesní nedostatek napravil zdejší soud vydáním výzvy ze dne 19. 7. 2010, v níž žalobce žádal o vyjádření ve smyslu ust. § 51 odst. 1 s.ř.s. a současně mu sdělil složení

senátu, který o jeho věci bude rozhodovat. Žalobce na tuto výzvu reagoval sdělením nesouhlasu, aby ve věci bylo rozhodnuto bez jednání.

Nejvyšší správní soud označil dále za nedůvodné kasační námitky žalobce dotýkající se nákladů řízení o kasační stížnosti a nepřezkoumatelnosti rozsudků vydaných zdejší soudem pro nedostatek důvodů.

K hmotněprávní kasační námitce žalobce dotýkající se posouzení splnění podmínek pro přiznání odpočtu daně z přidané hodnoty Nejvyšší správní soud uvedl, že v kasační stížnosti rozvedl žalobce argumenty mnohem obsáhleji, než v podané žalobě. Krajskému soudu proto Nejvyšší správní soud uložil „pečlivě zvažovat, zda případná další tvrzení lze považovat za upřesnění již v žalobě uplatněné námitky či nikoliv“ a dále posoudit, „zda případná další tvrzení lze pod v řádné lhůtě uplatněné námitky podřadit či nikoliv“. Současně zdejšímu soudu uložil posoudit, zda „případná tvrzení o skutečnostech nastalých v průběhu soudního řízení mohou závěr o důvodnosti žaloby ovlivnit či nikoliv“.

Vázán takto vysloveným závazným právním názorem Nejvyššího soudu nařídil zdejší soud ve věci jednání, v němž žalobce odkázal na obsah podané žaloby a na svá stanoviska vyjádřená v kasačních stížnostech. K věci dále uvedl, že všechny důkazy, které shromáždil správce daně, případně žalovaný nad rámec učiněných návrhů, zejména informace ze zahraničí, nebyly žalobci poskytnuty ke shlednutí. Nemohl se k nim tudíž vyjádřit, případně namítat nezákonnost jejich získání. Žalobce rovněž konstatoval, že v průběhu daňového řízení předložil důkazy o tom, že zboží nakoupil od uvedených společností a odkázal přitom na rozsudek zdejšího krajského soudu ze dne 26. 8. 2008 vedený pod sp. zn. 9T 11/2004, na základě něhož byl zproštěn viny. K dani na výstupu pak uvedl, že žalobce splnil všechny zákonné povinnosti, které mu zákon o DPH ukládá, když doložil vývoz jednotlivými celními deklaracemi. Dále namítl, že byl poškozen na svých právech, pokud nebyl přítomen šetření celních orgánů v zahraničí, takže se nemohl v průběhu zjišťování k věci vyjádřit ve smyslu příslušných ustanovení daňového řádu. Pověřená pracovnice žalovaného k věci uvedla, že jednotné celní deklarace žalobce za rok 1995 nepředložil a to ani přes výzvy správce daně, jak ostatně vyplývá z napadeného rozhodnutí týkajícího se předmětného zdaňovacího období a jeho str. 7. Žalobce označil toto tvrzení za rozporné se skutečností a poukázal na to, že převzetí jednotlivých celních deklarací naopak potvrdila pracovnice správce daně a to při probíhající daňové kontrole.

Krajský soud znovu přezkoumal napadená rozhodnutí žalovaného dle části třetí hlavy druhé dílu prvního s.ř.s. ve smyslu závazných právních názorů vyslovených Nejvyšším správním soudem a usoudil, že žaloby jsou nedůvodné. V rozsudku uvedl, že „skutkové okolnosti shora předestřené hodnotil krajský soud jednak z pohledu jednotlivých žalobních námitek a jednak, dle pokynu Nejvyššího správního soudu, dle námitek obsažených v kasačních stížnostech a námitek vznesených při nařízeném jednání. Dospěl totiž k závěru, že námitky, jež byly

předmětem kasačního řízení i námitky vznesené ústně při jednání zástupcem žalobce nelze hodnotit jako námitky nové, nýbrž jako doplnění a širší rozvedení těch námitek, které žalobce vyslovil v podané žalobě a tedy i v zákonem požadované lhůtě.

Lze tak shrnout, že žalobce považoval za nepochybné, že unesl svoje důkazní břemeno a to předložením listinných důkazů (smlouvy, faktury, příjmové pokladní doklady, faktury za přepravu zboží, mezinárodní nákladní lity apod.) se zvláštním akcentem na listinný důkaz v podobě jednotných celních deklarací. Za určité rozšíření těchto žalobních námitek považoval krajský soud další sdělení žalobce a to jednak uvedená v podaných kasačních stížnostech a jednak přímo sdělená při nařízeném ústním jednání. Zde žalobce poukazoval na skutečnost, že při pořizování důkazních prostředků správcem daně (myšleno v zahraničí) neměl možnost si pravdivost tohoto konstatování ověřit, tyto informace nebyly žalobci poskytnuty ke shlednutí a šetření celních orgánů v zahraničí nebyl přítomen.

Krajský soud se tedy v nově otevřeném přezkumem řízení prioritně zabýval otázkou, zda žalobce při pořizování nových důkazních prostředků dbal procesních práv žalobce a zda jeho postupem nebyla žalobci některá jeho práva upřena. Z obsahu správního spisu vyplynulo, jak již ostatně bylo shora konstatováno, že správce daně provedl šetření prostřednictvím Ministerstva financí Generálního ředitelství cel. Získal tak písemné stanovisko Státní celní služby Ukrajiny, z něhož vyplynulo, že ukrajinská společnost PKVP-GELIOS předmětné zboží, jež jí mělo být žalobcem dodáno, a které bylo předmětem daňového řízení, neobdržela. Dále správce daně získal písemné stanovisko Inspekce a vyšetřování celníc a avízu v Gand, z něhož vyplynulo, že společnost GUYLINE neměla nikdy obchodní styky s ČR, nikdy neprodávala vany, obuv a kompresory a jméno žalobce bylo zástupci této společnosti neznámé. Správce daně rovněž obdržel písemné stanovisko Vrchního vyšetřovatele, ředitelství cel na Kypru, z něhož vyplynulo, že žalobce byl podílníkem a ředitelem zmiňované společnosti MIRIOTI TRADING Co. LTD. Jednalo se tedy vesměs o listinné důkazy a to vytvořené na základě žádosti Generálního ředitelství cel příslušnými celními orgány na Ukrajině, v Belgii a na Kypru. Tyto listiny tvořily součást správního spisu a jsou i zmiňovány a podrobně rozebírány ve zprávě o výsledku daňové kontroly daně z přidané hodnoty. Žalobce v daňovém řízení neměl proti způsobu jejich získání ani proti samotnému obsahu žádné námitky. Krajský soud nemohl přisvědčit žalobní námitce týkající se dotčení žalobcových práv z důvodu, že mu tyto důkazy nebyly předloženy ke shlednutí. K tomu lze konstatovat, že s jejich obsahem byl podrobně seznámen ve zprávě o daňové kontrole, jež byla projednána se zástupcem žalobce. Pokud jde o námitku dotýkající se získávání informací v zahraničí prostřednictvím požadavku Generálního ředitelství cel, ani tuto námitku nemohl krajský soud považovat za důvodnou. Žalobci nelze přisvědčit v tom, že bylo jeho právem účastnit se samotného šetření celních orgánů v zahraničí. Žalobce nemohl být zkrácen na svých právech, neboť v případě samotného šetření mu ani žádná práva na aktivní účast při tomto procesu nevznikla. Ze strany zahraničních orgánů se jednalo pouze o šetření, jehož účelem bylo zjištění konkrétních údajů. V tomto případě se tedy nejednalo o postup, který by mohl

žalobce aktivně ovlivňovat. Krajskému soudu tak není známo, jaká práva by žalobci mohla být upřena a žalobce ani konkrétní poškození svých práv ostatně nenamítal, a to jak v podaných žalobách, kasačních stížnostech a ani při nařízeném jednání. Žalobce neuvedl, že by mohlo existovat jenom podezření, že údaje na listinných důkazech by mohly být nepravdivé, dokonce ani náznakem neuvedl jakoukoliv konkrétní pochybnost. Netvrdil, a z obsahu listin nevyplývá, že by místní šetření překročilo rámec tohoto institutu a přešlo ve výslechy svědků. Krajský soud tak nemá důvod, aby důkazy jako neobjektivně získané při posuzování daňové povinnosti žalobce vyloučil.

Na základě uvedených skutečností zjištěných v předcházejícím soudním řízení a nově posouzených z pohledu doplněných žalobních námitek dospěl krajský soud ke stejnému závěru jako v prvním přezkumném řízení, tedy že žaloby nejsou důvodné. K tomu jej vedly důkazy pořízené správcem daně, jež byly v předcházejícím přezkumném řízení krajským soudem podrobně hodnoceny a v tomto rozsudku znovu interpretovány. Za dostatečně odůvodněné považoval rozsudky zdejšího soudu vydané v předcházejících řízeních i Nejvyšší správní soud (rozsudek NSS ze dne 12. 5. 2010, čj. 8 Afs 42/2009-71), který uvedl, že z jejich odůvodnění je zcela zřejmé, že krajský soud nepřisvědčil námitkám žalobce, z jakých právních úvah vycházel a proč se ztotožnil s právním názorem žalovaného. Nejvyšší správní soud tak zdůraznil, že skutečnost, že žalobce se závěry krajského soudu nesouhlasí, nezpůsobuje nepřezkoumatelnost vydaných rozsudků.

K projednávané věci ještě krajský soud považuje za nutné ve světle námitek podrobně žalobcem rozvedených jak v kasační stížnosti tak i při nařízeném jednání zdůraznit, že při posuzování práva na uplatnění nadměrného odpočtu nelze v žádném případě považovat za stěžejní důkaz celní prohlášení a to navzdory tomu, že o jeho pravosti a pravdivosti není pochyb a navzdory tomu, že jej za daňový doklad označuje i ustanovení § 45 odst. 3 zákona o DPH.

K tomu na okraj uvádí, že námitku vznesenou při nařízeném jednání pověřenou pracovníci žalovaného ohledně nepředložení jednotných celních deklarací žalobcem za zdaňovací období roku 1995 nelze považovat za důvodnou. Napadené rozhodnutí na straně 7, na níž pověřená zástupkyně upozornila, se totiž zabývá vývozem alkoholu slovenskému odběrateli IV.EX.s.r.o., který ovšem nebyl předmětem žalobních námitek a tudíž ani přezkumného řízení u soudu.

Jak již krajský soud konstatoval v předcházejících rozsudcích, dané ust. § 45 upravuje postup při vývozu do zahraničí a týká se povinnosti uplatnění daně na výstupu, resp. osvobození od povinnosti uplatnit tuto daň. Zákon o DPH přitom striktně rozlišuje mezi vykazováním daně na vstupu a daně na výstupu. Pro uplatnění nadměrného odpočtu musí plátce ve smyslu ust. § 19 odst. 1 zákona o DPH splnit současně dvě zákonné podmínky rozsudek (NSS ze dne 27. 10. 2004, čj. 2 Afs 6/2004-67) první z nich je skutečnost, že plátce daně přijal zdanitelné plnění uskutečněné jiným plátcem, druhou podmínkou je fakt, že přijaté plnění bylo plátcem použito k dosažení obratu za vlastní zdanitelné plnění a že je zde zároveň věcná a

časová souvislost přijatých zdanitelných plnění se zdanitelnými plněními vlastními. V daném případě dospěl správce daně na základě důkazního řízení k závěru, jehož správnost potvrdil i krajský soud, že druhou podmínku vymezenou ust. § 19 odst. 1 zákona o DPH, tedy podmínku, že přijaté plnění bylo plátcem použito k dosažení obratu za vlastní zdanitelné plnění, žalobce nesplnil. Nepředložil totiž dostatečné důkazní prostředky, jež by nesporně prokazovaly, že vývoz zboží byl uskutečněn pro konkrétního zahraničního odběratele. Jednotlivé důkazy, jež byly v průběhu daňového řízení žalobcem předloženy, správce daně dalšími důkazy, opatřenými v zahraničí, vyvrátil. Vzhledem k tomu, že žalobce uskutečnění obchodů neprokázal, nemohl tak ani získat obrat, který je podmínkou pro uplatnění nároku na odpočet daně a tudíž ani nemohl takový vývoz uplatnit v daňovém přiznání k dani z přidané hodnoty.“

Předmětný rozsudek zdejšího soudu napadl žalobce znovu kasační stížností, na základě níž jej Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 29. 7. 2011, čj. 8 Afs 27/2011 zrušil a věc zdejšímu soudu vrátil k dalšímu řízení. Uvedl v něm, že důvodnou musel shledat kasační námitku, která se týká zprošťujícího rozsudku v trestní věci. Žalobce totiž namítl, že z trestního řízení má vyplývat, že řádně obchodoval s ing. S., že od něj zboží řádně zakoupil a byla tak splněna v pořadí první podmínka pro uznání nároku na odpočet – nákup zboží a uplatnění daně na vstupu. Rovněž při ústním jednání u krajského soudu dne 20. 1. 2011 odkazoval zástupce stěžovatele na trestní řízení, které bylo završeno zprošťujícím rozsudkem krajského soudu ze dne 26. 8. 2008, čj. 9 T 11/2004-1231. Nejvyšší správní soud zdejšímu soudu vytkl, že namítanou souvislost s trestním řízením ponechal zcela stranou, když odůvodnění rozsudku žádné stanovisko k tvrzení stěžovatele v tomto ohledu neobsahuje. Žalobce v podané kasační stížnosti dle Nejvyššího správního soudu interpretuje výsledky 8 Afs 27/2011 – 153 trestního řízení tak, že nebyla potvrzena fiktivnost dokladů a pokračuje vlastním tvrzením, že všechny doklady byly v pořádku.

Nejvyšší správní soud proto požadoval, aby v dalším řízení žalobce jednoznačně sdělil, která jeho tvrzení podle něj vyplývají z trestního řízení a ze zprošťujícího rozsudku, který by měl soudu předložit. Krajskému soudu uložil posoudit, zda a jaké důsledky má pro daňové řízení případné zproštění obžaloby v trestní věci. K této otázce Nejvyšší správní soud konstatoval, že „daňové řízení na straně jedné a trestní řízení na straně druhé vykazují podstatné odlišnosti. Nelze obecně tvrdit, že ten, kdo byl zproštěn obžaloby ze spáchání trestného činu (dosud není přesně zřejmé, za spáchání jakého trestného činu byl stěžovatel obžalován), má bez dalšího nárok na to, aby mu bylo vyhověno v daňovém řízení a byl mu uznán (v tomto případě) nárok na odpočet daně. Podmínky pro uplatnění odpočtu daně z přidané hodnoty a okolnosti vedoucí k závěru o spáchání trestného činu mohou být rozdílné a zproštění obžaloby v trestní věci automaticky nepředjímá úspěch i v daňovém řízení.“

Nejvyšší správní soud proto krajskému soudu uložil vyzvat žalobce k doplnění tvrzení a předložení rozsudku v trestní věci a následně posoudit, zda mu žalobce

připisuje správný význam a zda mohou zjištění učiněná v trestním řízení vést k závěru o důvodnosti podané žaloby.

Nejvyšší správní soud nepřisvědčil kasační námitce, dle níž je rozhodnutí zdejšího soudu nepřezkoumatelné. Uvedl, že „z rozsudku lze zjistit, že i když krajský soud nezpochybňuje údaje na JCD, přesto to podle jeho názoru vzhledem k důkazní situaci nepostačuje ke splnění podmínek pro uznání nadměrného odpočtu. Jeho rozhodnutí proto není v této části nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů.“

Nejvyšší správní soud přisvědčil názoru žalobce, že vývoz zboží se prokazuje pomocí JCD. Uvedl, že „tomu koresponduje ustanovení § 45 odst. 3 zákona o DPH účinné v letech 1995 - 1997, podle kterého je daňovým dokladem při vývozu zboží písemné celní prohlášení, s výjimkou celního prohlášení na propuštění zboží do režimu tranzitu. Skutečnost, že daňovým dokladem je v těchto případech 8 Afs 27/2011 – 154 celní prohlášení, však nelze interpretovat tak, že vždy, když je JCD k dispozici, lze rezignovat na řádné zjištění skutečného skutkového stavu. Účelem uvedeného ustanovení bylo vyjádřit, který důkazní prostředek zpravidla slouží k prokázání vývozu zboží. Nestanoví však presumpci prokázání této skutečnosti předložením právě zákonem zmiňovaného důkazního prostředku. Nelze tedy argumentovat opačně a tvrdit, že když je k dispozici JCD, je tím bez dalšího prokázán vývoz zboží. Je vhodné připomenout, že ustanovení § 115 zákona č. 13/1993 Sb., celního zákona, účinného v rozhodných zdaňovacích obdobích (které před 30. 4. 2004 nedoznalo změn), stanovilo možnost celních orgánů kontrolovat celní prohlášení a zboží s tím, že uvedené oprávnění bylo fakultativní, nikoli obligatorní součástí každého celního řízení. Vždy je třeba zjišťovat stav faktický, tedy to, zda k vývozu zboží a jeho dodání deklarovanému odběrateli skutečně došlo. K tomu soulad mezi formálními doklady může sice podstatnou měrou přispět, avšak za situace, kdy je skutkový stav zpochybněn jinými důkazními prostředky (zde zprávami státních orgánů země dovozu zboží), jen předložení celní deklarace nemusí postačovat a je třeba faktické uskutečnění zdanitelného plnění prokazovat dalšími důkazními prostředky. Z žádného zákonného ustanovení nevyplývá, že by správce daně měl v případě prokazování vývozu zboží opustit základní pravidlo, podle kterého lze rozhodné skutečnosti prokazovat všemi dostupnými důkazními prostředky. Podle ustanovení § 31 odst. 4 daňového řádu lze užít všech důkazních prostředků, jimiž lze ověřit skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti a které nejsou získány v rozporu s obecně závaznými právními předpisy. Proto i v souzených věcech správce daně nevycházel pouze z listin předložených daňovým subjektem a v rámci zjišťování podmínek pro uplatnění odpočtu DPH opatřil i další důkazní prostředky. Jak zdůraznil Nejvyšší správní soud např. v rozsudku ze dne 18. 7. 2007, čj. 7 Afs 154/2006 - 66, - pro uznání nároku na odpočet nejsou rozhodné formální náležitosti předloženého a řádně zaúčtovaného daňového dokladu, ale stav faktický, tj. faktické přijetí zdanitelného plnění, které musí být uskutečněno jiným plátcem daně, a faktické použití právě tohoto zdanitelného plnění k dosažení obratu za zdanitelná plnění daňového subjektu“.

Nejvyšší správní soud dále upozornil, že „povinnost tvrzení i břemeno důkazní

ohledně existence, výše zdanitelného plnění, i ohledně jeho účelu nese daňový subjekt (např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 4. 2004, čj. 3 Afs 12/2003-277, a ze dne 18. 7. 2007, čj. 7 Afs 154/2006 - 66). Je na daňovém subjektu, který se domáhá nároku na odpočet daně, aby prokázal, že přijatá zdanitelná plnění použil k dosažení obratu formou následného prodeje jím deklarované společnosti. Správce daně neměl povinnost daňovému subjektu prokazovat negativní skutečnost, tj. že nedošlo k vývozu zboží, ale naopak daňový subjekt byl povinen prokázat, že k vývozu zboží skutečně došlo, že se daňové plnění reálně uskutečnilo a že šlo o plnění daňově uznatelné. Poté, kdy správce daně získal poznatky od státních orgánů zemí, do kterých se měly vývozy uskutečnit, mu vznikly pochybnosti, zda údaje uvedené v daňových přiznáních a v dokladech předkládaných stěžovatelem odpovídají skutečnosti. Proto vyzval daňový subjekt, aby jeho pochybnosti rozptýlil. K takovému postupu byl oprávněn a bylo na daňovém subjektu, zda se mu to podaří či nikoli.“

Nejvyšší správní soud rovněž nepřisvědčil názoru žalobce, že krajský soud nesprávně vycházel z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 3. 2005, čj. 5 Afs 23/2003 - 122, který však souvisel s uplatněním odpočtu daně z přidané hodnoty v rámci obchodní činnosti na území České republiky. Konstatoval, že „argument tímto rozhodnutím byl užit v souvislosti s tvrzením, že je třeba prokázat splnění podmínek pro uplatnění daňového odpočtu a vyvrátit pochybnosti správce daně. Krajský soud netvrdil, že jde o skutkově identickou věc. Byť předmětem sporu bylo prokázání přijetí zdanitelného plnění a nikoli uskutečnění následného prodeje zboží (tedy nikoli daň na výstupu, ale na vstupu), nic to nemění na tom, že krajský soud mohl podpůrně odkázat na uvedené rozhodnutí, pokud jde o pravidla pro dokazování rozhodných skutečností v daňovém řízení. Rozhodně to nemělo za následek nezákonnost jeho rozhodnutí.“

Krajský soud vázán shora prezentovaným závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu vyzval žalobce k předložení trestního rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové 26. 8. 2008 evidovaného pod čj. 9T 11/2004-1231 a nařídil ve věci jednání. Při něm zástupce žalobce odkázal na obsah žaloby, dále pak na další ústní i písemné projevy v této věci, zejména pak na obsah kasační stížnosti. V ní zhodnotil otázky jednotných celních deklarací a jejich závazností. Upozornil dále na pokyny Ministerstva financí vyjmenované v kasační stížnosti a vztahující se právě k jednotným celním deklaracím.

K výzvě soudu poté sdělil, že z trestního řízení a rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 26. 8. 2008 čj. 9T 11/2004-1231 vyplývá:

- 1) že žalobce byl pouze společníkem společnosti MIRIOTI TRADING Co LTD, nikoli statutárním zástupcem a neměl právo za společnost obchodovat. To měl pouze p. R.H.starší.
- 2) V trestním řízení z výpovědi svědka Ing. L. S. bylo prokázáno, že obchod mezi tímto svědkem a žalobcem se uskutečnil, svědek mu prodal zboží, konkrétně mikroprocesory v žalobcem vykázaném rozsahu.
- 3) Stejně okolnosti vyplývají i z výpovědi svědka J. Š. a P. W.

- 4) Žalobce prokázal, že ve dnech, kdy se uskutečnily dodávky zboží na Kypr, měl ve svém cestovním pase vyznačenu cestu na Kypr. Data v tomto dokladu se shodovala s daty uvedenými na JCD.
- 5) Svědek Ing. S. dále potvrdil, že obchody proběhly v souladu se zákonem a deklarovaným způsobem, o čemž svědčí rozhodnutí Finančního úřadu ve Vlašimi ze dne 14. 9. 2001 čj. 34016/01/022971/3741 a dále čj. 33952/01/022971/1143 a zároveň odvolání do zmíněných platebních výměrů ze dne 28. 2. 2000. Těmito doklady žalobce prokazuje, že Ing. Smítka zboží řádně nakoupil.

Zástupce žalobce pak ke shora citovaným závěrům vyplývajícím z rozsudku trestního senátu krajského soudu dále uvedl a potvrdil, že výpovědi tak, jak byly citovány ve zmíněném rozsudku, odpovídají obsahu svědeckých výpovědí slyšených svědků.

Žalobce soudu k důkazu o tom, jak obchodovala společnost MIRIOTI TRADING Co. LTD, předložil směrnici vydanou společností, která zastupovala stát ve společnostech tohoto charakteru, tedy ve společnostech, které jsou oprávněny obchodovat po celém světě s výjimkou Kypru, kde však byly zdaňovány. Tyto společnosti obchodovaly se zbožím tak, že byly ve zvláštní zóně, tedy zóně volného obchodu, nepřešly na území státu a dále bylo zboží převáděno do třetích zemí. Směrnici měl žalobce k dispozici pouze v anglickém jazyce, její překlad nemohl soudu doložit. Dle vyjádření žalobce společnost MIRIOTI TRADING Co. LTD využila práva platit paušální daň v prvních třech letech, tedy v letech 1995 – 1997 a po toto období nemusela vést ani uschovávat účetnictví. Žalobce k tomu uvedl, že tedy nemůže předložit žádné písemné doklady zmíněné společnosti. Sám byl pouhým společníkem a to i v rozhodném období, proto mohl potvrdit pouze dodávky z ČR směrem k této firmě, o jejím dalším osudu mu nebylo nic známo. Konstatoval tedy, že na základě ústních, většinou telefonických objednávek dodal zboží R. H.. Trval na tom, že správci daně předal veškeré doklady, které byly pro toto řízení nezbytné a k dalším obchodním aktivitám společnosti MIRIOTI TRADING Co. LTD nepokládal za nutné se vyjadřovat. Dále žalobce k obsahu sdělení kyperské strany na základě vyžádané právní pomoci tak, jak je citováno v rozsudku krajského soudu – trestního senátu na čl. 6, dodal, že tato společnost skutečně nedovážela, ani nevyvážela zboží z Kypru, ani jej přes Kypr nepřevážela. Toto zboží zůstalo v bezcelní zóně a takové obchody odpovídaly platným kyperským předpisům. Pokud z toho správce daně případně žalovaný dovodili, že zmíněná společnost neprovedla žádný obchod, tedy ani obchod do volné zóny, je to pouze chybný výklad nepřesného dotazu. V trestním řízení zřejmě příslušným orgánům nebylo jasné, jak takové obchody přes volnou zónu fungují. Žalobce dále prohlásil, že jej správce daně vyzval k doložení, že zmíněné zásilky někdo na Kypr dovážel. K tomu žalobce předložil pas, v němž byla data jeho cesty shodná s daty uvedenými na JCD. Tento důkaz ale správce daně ani žalovaný dostatečně nehodnotili a nestačil jim k prokázání toho, že se obchod uskutečnil a zboží bylo na Kypr dovezeno. Žalobce dále uvedl, že opakovaně požadoval, aby mu bylo řečeno pracovníky správce daně,

co ještě konkrétně má předložit, aby zmíněné obchody prokázal. Odpovědi správce daně však byly pouze obecné a zdůrazňovaly porušení platných předpisů. Dále žalobce zdůraznil, že obchody na Kypr se uskutečnily v mnohem větším rozsahu, správce daně uznal všechny kromě zmíněných obchodů s mikroprocesory. Ostatní zboží, které bylo různé a obchody s ním proběhly obdobným způsobem, uznal správce daně jako řádnou dodávku.

Krajský soud znovu přezkoumal napadené rozhodnutí v řízení podle části třetí hlavy druhé dílu prvního s.ř.s. v souladu s pokyny vyslovenými Nejvyšším správním soudem, který zdejšímu soudu uložil zaměřit pozornost na rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové, trestního senátu ze dne 26. 8. 2008, čj. 9T 11/2004-1231. Jeho kopii na vyžádání soudu žalobce předložil a následně při nařízeném jednání soudu sdělil, která jeho tvrzení vyplývají z trestního řízení.

Shora uvedený trestní rozsudek zprošťuje žalobce obžaloby, která jej jednak vinila, že jako plátce daně z přidané hodnoty na základě živnostenského oprávnění a jako jednatel společnosti EUROPROM, s.r.o. způsobil českému státu škodu spočívající ve vrácení nadměrného odpočtu. Na předmětné přezkumné řízení, jež se týkalo daňové povinnosti žalobce jako fyzické osoby, se tudíž vztahovala pouze obžaloba vinící žalobce z neoprávněného čerpání nadměrného odpočtu z titulu podnikatele na základě živnostenského oprávnění.

Posouzením jednotlivých žalobních námitek v návaznosti na výsledky trestního řízení dospěl krajský soud k závěru, že žaloby nejsou důvodné.

Vycházel přitom ze závazného stanoviska Nejvyššího správního soudu, dle něhož „daňové řízení na straně jedné a trestní řízení na straně druhé vykazují podstatné odlišnosti. Nelze obecně tvrdit, že ten, kdo byl zproštěn obžaloby ze spáchání trestného činu, má bez dalšího nárok na to, aby mu bylo vyhověno v daňovém řízení a byl mu uznán nárok na odpočet daně. Podmínky pro uplatnění odpočtu daně z přidané hodnoty a okolnosti vedoucí k závěru o spáchání trestného činu mohou být rozdílné a zproštění obžaloby v trestní věci automaticky nepředjímá úspěch i v daňovém řízení.“

Při nařízeném jednání k výzvě soudu zástupce žalobce sdělil, že z trestního řízení jednoznačně vyplynulo, že se jeho obchody realizované s ing. S. uskutečnily. K tomu krajský soud konstatuje, že tato skutečnost však nebyla předmětem sporu, neboť žalobci žalovaný vytýkal, že neprokázal dodání tohoto zboží společnosti MIRIOTI TRADING Co. LTD, tedy splnění druhé podmínky pro uznání nadměrného odpočtu vyplývající z ust. § 19 zákona o DPH. Tuto námitku žalobce proto krajský soud považuje za nedůvodnou.

Krajský soud se tedy zabýval dalším tvrzením žalobce, které dle jeho vyjádření vyplývalo z trestního řízení, a to skutečností, že byl pouze společníkem společnosti MIRIOTI TRADING Co. LTD a neměl právo za společnost obchodovat a dále skutečností, že ve dnech, kdy se uskutečnily dodávky zboží na Kypr, měl ve svém

cestovním pase vyznačeno, že na uvedené území vstoupil. Ani tyto skutečnosti nemohly pochybnosti správce daně ohledně uskutečnění zdanitelného plnění vyvrátit. Žalobci totiž v napadeném rozhodnutí žalovaný vytýkal neprokázání dodávky mikroprocesorů jmenované společnosti MIRIOTI TRADING Co. LTD, nikoliv neprokázání jejího vývozu na Kypr. O samotném vyvezení mikroprocesorů do zahraničí měl správce daně sice pochybnosti, nicméně ty samy o sobě nebyly důvodem pro dodatečné vyměření daně z přidané hodnoty. Žalobci bylo výslovně vytýkáno pouze to, že neprokázal, že zboží dodal uvedenému plátcí.

Krajský soud tak dospěl k závěru, že ani z žalobcem doplněných tvrzení vyplývajících z trestního řízení nelze dovodit, že podmínky ust. § 19 zákona o DPH pro uplatnění nadměrného odpočtu byly v předmětném daňovém řízení ze strany žalobce splněny. Tyto závěry nemohly vyvrátit ani další tvrzení žalobce sdělená při posledně nařízeném jednání, týkající se obchodování ve volné zóně, jeho využití možnosti platit daň formou paušálu a z toho důvodu i zproštění jeho povinnosti vést jakožto obchodní subjekt účetnictví. V daném případě totiž krajský soud, jak již bylo shora konstatováno, dospěl k závěru, že druhou podmínku vymezenou ust. § 19 odst. 1 zákona o DPH, tedy podmínku, že přijaté plnění bylo plátcem použito k dosažení obratu za vlastní zdanitelné plnění, žalobce nesplnil. Nepředložil totiž dostatečné důkazní prostředky, jež by nesporně prokazovaly, že vývoz zboží byl uskutečněn pro konkrétního zahraničního odběratele. Jednotlivé důkazy, jež byly v průběhu daňového řízení žalobcem předloženy, správce daně dalšími důkazy, opatřenými v zahraničí, vyvrátil. Vzhledem k tomu, že žalobce uskutečnění obchodů neprokázal, nemohl tak ani získat obrat, který je podmínkou pro uplatnění nároku na odpočet daně a tudíž ani nemohl takový vývoz uplatnit v daňovém přiznání k dani z přidané hodnoty.

Lze tak konstatovat, že žalobce byl ze strany daňových orgánů řádně vyzván ke splnění své důkazní povinnosti, důkazy jím předložené však nepostačovaly k prokázání jeho tvrzení o uskutečnění zdanitelného plnění. Krajský soud neshledal v postupu správce daně i žalovaného žádná pochybení, jež by mohla mít za následek zkrácení práv žalobce. Naopak, ten se své povinnosti nést důkazní břemeno zhostil nedostatečně.

Krajský soud současně plně odkazuje na závěry vyslovené v jeho předcházejících zrušujících rozsudcích, jež jsou podrobně shora prezentovány a které nebyly Nejvyšším správním soudem zpochybněny.

Z uvedených důvodů musel krajský soud žaloby jako nedůvodné ve smyslu ust. § 78 odst. 7 s.ř.s. zamítnout.

Výrok o nákladech řízení se opírá o ust. § 60 s.ř.s. Žalobce nebyl ve věci úspěšný, soud mu proto náhradu nákladů řízení nepřiznal. Žalovanému náklady řízení nevznikly.

P o u č e n í :

Toto rozhodnutí nabývá právní moci dnem doručení účastníkům (§ 54 odst. 5 s.ř.s.).

Proti pravomocnému rozhodnutí je přípustná kasační stížnost, kterou lze podat z důvodů a za podmínek uvedených v § 102 a násl. s.ř.s. ve lhůtě dvou týdnů po doručení rozhodnutí ke Krajskému soudu v Hradci Králové.

Od 1. ledna 2012 se kasační stížnost podává u Nejvyššího správního soudu; lhůta je zachována, byla-li kasační stížnost podána u soudu, který napadené rozhodnutí vydal.

V Hradci Králové dne 14. prosince 2011

Mgr. Marie Kocourková, v.r.
předsedkyně senátu