



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Radana Malíka a soudkyň JUDr. Barbary Pořízkové a Mgr. Daniely Zemanové v právní věci žalobkyně: **PRIMOSSA a.s.**, se sídlem Kozí 914/9, Praha 1, Staré Město, zastoupené Dr. JUDr. Miroslavem Zámeškou, advokátem Advokátní kanceláře Bakeš a partneři, se sídlem Na Příkopě 23, Praha 1, proti žalovanému: **Finanční ředitelství pro hlavní město Prahu**, se sídlem Štěpánská 28, Praha 1 (v kasační stížnosti nesprávně označené jako „Český stát, zastoupený Finančním ředitelstvím pro hlavní město Prahu, Štěpánská 28, Praha 1, zastoupený JUDr. Věrou Kokešovou, vedoucí odboru daní a dotací“), proti rozhodnutí žalovaného ze dne 26. 4. 2006, č. j. FŘ-6174/13/06, ve věci daně z přidané hodnoty, o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 23. 11. 2006, č. j. 11 Ca 201/2006 – 98,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **se zamítá.**
- II.** Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobkyni náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti v celkové výši 2856 Kč k rukám jejího zástupce Dr. JUDr. Miroslava Zámešky, advokáta Advokátní kanceláře Bakeš a partneři, se sídlem Na Příkopě 23, Praha 1, do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

O d ů v o d n ě n í :

Včas podanou kasační stížností se žalovaný (dále jen „stěžovatel“) domáhal zrušení v záhlaví označeného pravomocného rozsudku Městského soudu v Praze (dále jen „městský soud“), kterým bylo zrušeno jeho rozhodnutí ze dne 26. 4. 2006, č. j. FŘ-6174/13/06, kterým bylo zamítnuto odvolání žalobkyně (dále jen „účastnice řízení“) proti platebnímu výměru Finančního úřadu pro Prahu 1 (dále jen „správce daně“) ze dne 5. 9. 2005,

č. j. 214331/05/001511/4917, na daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období únor 2004 ve výši 2 197 829 Kč.

Napadeným rozsudkem městský soud shledal žalobu jako důvodnou a podle § 78 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), zrušil shora citované rozhodnutí stěžovatele pro nezákonnost, neboť spočívá na nesprávném posouzení právní otázky a skutkový stav, který vzal za základ svého rozhodnutí, nemá oporu ve spisovém materiálu; současně městský soud vyslovil, že se věc vrací k dalšímu řízení stěžovateli (§ 78 odst. 4 s. ř. s.).

Vycházel přitom z toho, že důvodem pro neuznání nároku účastnice řízení na odpočet DPH byl v daném případě závěr stěžovatele o tom, že účastnice řízení neprokázala uskutečnění zdanitelného plnění od svého dodavatele – STAVREK s. r. o. Uskutečnění zdanitelného plnění od jmenované společnosti prokazovala účastnice řízení jednak doklady, které měla k dispozici (a tyto nebyly žádným konkrétním způsobem zpochybněny) a jednak svědeckou výpověď své zaměstnankyně L. V., kterou stěžovatel vyhodnotil tak, že nejde o výpověď nestrannou. Tento závěr však městský soud neakceptoval, když konstatoval, že pochybnosti o věrohodnosti výpovědi musí být konkrétní a musí vycházet ze zcela určitých a konkrétních skutkových okolností s tím, že nelze zpochybnit věrohodnost výpovědi jmenované svědkyně pouze z toho důvodu, že jde o osobu, která coby zaměstnankyně účastnice řízení sporné dodávky od dodavatele bezprostředně přijímala. Pokud jde o doklady, jimiž účastnice řízení deklarovala přijetí zdanitelného plnění od společnosti STAVREK s. r. o., tedy faktury, doklady o dodání zboží, jeho zaplacení, skladové karty, doklady o vedení požadované evidence, konstatoval městský soud, že jde o podklady, které lze mezi odběrateli požadovat za obvyklé pro prokázání existence přijetí zdanitelného plnění. Při běžném obchodním styku nelze po odběrateli spravedlivě požadovat, aby při odběru zboží zkoumal, zda je dodavatel skutečným vlastníkem věcí, které se staly předmětem kupní smlouvy a od koho a na základě jakého právního titulu tyto věci prodávající nabyt a podobně. O těchto skutečnostech účastnice řízení jako příjemce zdanitelného plnění povědomost mít nemusela a v důsledku toho po ní nelze požadovat další podklady. K její tíži tak nemohou jít případná pochybení dodavatele zboží, která se týkají zcela jiného obchodně-právního vztahu. Městský soud si byl sice vědom toho, že finanční orgány mají určité poznatky o dodavatelích zlata pro účastnici řízení a právě s ohledem na tyto poznatky zpochybňují, zda společnost STAVREK s. r. o. mohla dodat zboží (zlato) v množství a ceně tak, jak vykazovala účastnice řízení v daňovém přiznání. Uvedl však, že nelze než přisvědčit účastnici řízení v tom, že je nezbytné respektovat právní názor vyjádřený v rozsudku třetího senátu Evropského soudního dvora ve spojených věcech C-354/03, C-355/03 a C-484/03, podle něhož v případě, že jde o hospodářskou činnost (podnikání), kdy na sebe navazují jednotliví dodavatelé, nemůže být postižen ten dodavatel, který o neuskutečněných zdanitelných plněních (či o plněních, u nichž vznikly pochybnosti o tom, zda plnění bylo uskutečněno tak, jak je formálně deklarováno) nevěděl, resp. není v průběhu daňového řízení bezpečně prokázáno, že o nich věděl. V tomto případě měl městský soud za to, že takové okolnosti prokázány nebyly, a proto stěžovatel pochybil, jestliže na základě zjištěného skutkového stavu dospěl k závěru, že účastnice řízení neunesla důkazní břemeno ohledně přijetí zdanitelného plnění od plátce a že tak neprokázal nárok na odpočet daně ve smyslu ustanovení § 19 zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném pro posuzované období (dále jen „zákon o DPH“).

Závěrem městský soud shrnul, že účastnice řízení v mezích svých možností dostala povinnostem stanoveným v § 31 odst. 9 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“), a že správci daně,

potazmo stěžovateli, se doposud získanými důkazy nepodařilo prokázat, že by k uskutečnění zdanitelného plnění od plátce daně – společnosti STAVREK s. r. o. – nedošlo.

V kasační stížnosti uplatnil stěžovatel zákonný důvod obsažený v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., tj. nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení. Nesprávnost právního posouzení dané věci přitom spatřuje v nesprávné aplikaci příslušných ustanovení zákona o DPH a zákona o správě daní a poplatků, která ve svém důsledku znamenala přiznání práva na odpočet DPH, který účastnice řízení uplatnila v rozporu s uvedenými právními předpisy. Takto obecně pojatou námitku pak stěžovatel dále konkretizoval a strukturoval do pěti následujících bodů, které lze brát jako jednotlivé stížní námitky.

1) První se týká svědecké výpovědi L. V., ke které stěžovatel uvádí, že jeho pochybnosti o věrohodnosti předmětné svědecké výpovědi byly založeny nikoliv jen na tom, že svědkyně byla zaměstnankyní účastnice řízení, ale na konkrétních okolnostech vycházejících z toho, že jmenovaná dosvědčila pouze skutečnosti, které jí byly předem známy od generálního ředitele účastnice řízení – Ing. P. M. Vzhledem k tomu, že ing. M. paní V. předem sdělil, jak svědkyně vypověděla, cit.: „*Generálním ředitelem společnosti PRIMOSSA a. s. panem ing. P. M. mě bylo nahlášeno, že v uvedený den se dostaví zástupce firmy a přinese materiál a to ryzí zlato*“ a že dodavatele na fakturách si ověřila pouze nahlášeným jménem a předloženým občanským průkazem, je zřejmé, že její výpověď není a nemůže být objektivní, když sama nemá možnost a nedokáže posoudit, zda v tomto konkrétním případě pan K. předával zlato skutečně jménem firmy STAVREK s. r. o. a nikoliv jako fyzická osoba či jako zástupce jiné společnosti.

2) V této souvislosti stěžovatel rovněž připomněl, že svůj názor o nevyhovění podmínkám stanoveným zákonem o DPH pro uplatnění nároku na odpočet daně nevyslovil pouze na základě tohoto jednoho důkazního prostředku, k němuž městský soud hodnocení důkazních prostředků zúžil a kterým jediným se v rozsudku podrobně zabývá. V odůvodnění svého rozhodnutí se stěžovatel zabýval všemi důkazními prostředky navrženými účastnicí řízení i všemi skutečnostmi zjištěnými vlastním šetřením správce daně a po jejich posouzení v souladu se zásadou volného hodnocení důkazů dospěl k napadenému závěru. Ze spisu vyplývá, že účastnice řízení měla k dispozici i faktury od udávaného dodavatele, které rovněž předložila jako důkazní prostředky, k nimž správce daně zcela jednoznačně vyjádřil pochybnosti, když vydal výzvu k prokázání skutečností z nich vyplývajících (č. j. 30905/05/001932/7644). Dle stěžovatele tak městský soud neposoudil správně rozsah skutečností, z nichž správce daně a stěžovatel vycházel, když nepřihlédl k hodnocení všech rozhodných skutečností, ale přistoupil pouze k vyjmutí jediného důkazního prostředku, a sice svědecké výpovědi paní V.

3) Třetí námitka směřuje do tvrzení městského soudu ohledně toho, že důvodem neuznání nároku na odpočet DPH v tomto konkrétním případě byl závěr stěžovatele, jakožto odvolacího orgánu, o tom, že účastnice řízení neprokázala uskutečnění zdanitelného plnění od svého dodavatele – STAVREK s. r. o. Podle stěžovatele bylo předmětem přezkoumávaného řízení přijetí zdanitelných plnění uvedených na předložených dokladech od údajného dodavatele – STAVREK s. r. o., neboť účastnice řízení byla v pozici odběratele. Uskutečnění zdanitelných plnění jmenovaným dodavatelem není pro účastnici řízení relevantní a ani ji taková povinnost nebyla správcem ani stěžovatelem ukládána. Tvrzení městského soudu o neprokázání uskutečnění zdanitelného plnění od dodavatele – STAVREK

s. r. o. proto stěžovatel považuje za nesprávné posouzení otázky aplikace zákona o DPH z hlediska jeho podmínek pro nárok na odpočet.

4) Jako nesprávné posouzení právní otázky městským soudem spatřuje stěžovatel také to, že nebylo přihlédnuto k účelovosti celého obchodu, když podle stejného scénáře a většinou s personálně totožnými dodavateli uskutečňovala účastnice řízení obchody se zlatem dlouhou dobu a že nevyvrátila pochybnosti správce daně o osobě uváděné jako dodavatel zlata. K tomuto čtvrtému bodu stěžovatel dále dodává, že poznatky o obchodování se zlatem, jehož konečným odběratelem byla právě účastnice řízení, nebyly přímo důkazem o protiprávnosti jejího postupu, ale jejich množství a povaha založily pochybnosti o pravdivosti jí tvrzených skutečností, jejichž odstraňování bylo předmětem důkazního řízení prováděného správcem daně. K vyvrácení těchto pochybností správce daně však ze strany účastnice řízení nedošlo, ačkoli podle stěžovatele byla povinnost prokazování na její straně, neboť tvrdila skutečnosti o nároku na odpočet DPH a měla je tudíž prokázat.

5) V tomto směru se také stěžovatel rozchází s názorem městského soudu, jenž dle stěžovatele neposoudil otázku důkazního břemene při prokazování nároku na odpočet daně shodně s rozhodnutím Ústavního soudu, sp. zn. Pl. ÚS 38/95, či s rozsudkem Nejvyššího správního soudu č. j. 4 Afs 2/2003 – 113, a nerespektoval tak rozdělení tohoto břemene v daňovém řízení, které vyplývá ze zákona o správě daní a poplatků.

Závěrem ve světle shora uvedeného stěžovatel shrnul, že předmětem dokazování u účastnice řízení byl nárok na odpočet DPH, který uvedla do svého daňového přiznání a k jehož prokázání byla vyzvána. Podle stěžovatele tento nárok účastnice řízení neprokázala, protože nevyvrátila pochybnosti finančních orgánů o tom, že skutečně přijala dodávky zlata od dodavatele deklarovaného na předložených dokladech. Stěžovatel je přesvědčen, že své pochybnosti o správnosti odpočtu řádně zdůvodnil a doložil. V této souvislosti ještě zdůraznil, že všechny doklady předložené účastnicí řízení – s výjimkou přijatých faktur – byly vyhotovené pouze jí samotnou a že žádné jiné doklady ani nezávislé a objektivní důkazní prostředky nepředložila. Správce daně přitom nashromáždil množství zjištění o předmětných obchodech se zlatem, k nimž vedle důkazní nouze účastnice řízení rovněž přihlížel.

Vzhledem ke všem výše uvedeným skutečnostem stěžovatel navrhl, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek městského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Účastnice řízení předložila ke kasační stížnosti poměrně obsáhlé vyjádření, v němž se vyjádřila ke všem shora uvedeným námitkám.

Ad 1) Pokud jde o svědeckou výpověď paní V., je nutné ji dle názoru účastnice řízení považovat za důkazní prostředek, který prokazuje přijetí zdanitelného plnění od konkrétní osoby – dodavatele uvedeného na daňových dokladech, na jejichž základě uplatnila nárok na odpočet daně. Objektivita a věrohodnost této výpovědi je přitom zcela nezávislá na tom, zda paní V. byly určité údaje sděleny generálním ředitelem účastnice řízení či nikoliv. Za podstatnou považuje tu skutečnost, že ze svědecké výpovědi (a rovněž záznamní povinnosti) vyplývá, že zlato dodal pan K., tj. v rozhodné době jediný statutární zástupce STAVREK s. r. o. Tvrzení stěžovatele, že paní V. neměla možnost a nedokázala posoudit, zda pan K. dodával zlato skutečně jménem společnosti STAVREK s. r. o. neobstojí, neboť:

- a) paní V. věděla, že se v uvedený den dostaví zástupce společnosti STAVREK s. r. o.,

- b) zástupce společnosti STAVREK s. r. o. jí byl osobně znám,
- c) zástupce společnosti STAVREK s. r. o. spolu se zlatem předal faktury vystavené a znějící na jmenovanou společnost a vztahující se k dodávanému zlatu (daňové doklady) a
- d) paní V. ověřila totožnost zástupce společnosti STAVREK s. r. o. z předloženého občanského průkazu.

Ad 2) Správce daně ani stěžovatel žádné další doklady kromě svědecké výpovědi svědkyně V. nezpochybňoval, když zpochybňoval pouze skutečnosti z těchto dokladů vyplývající, a to zejména dodavatele zlata. Ohledně daňového dokladu a jeho náležitostí přitom správce daně ani stěžovatel žádné námitky nevznsl. Dle názoru účastnice řízení tak městský soud posoudil správně rozsah skutečností, z nichž správce daně a stěžovatel vycházel, aniž by přistoupil – jak tvrdí stěžovatel – k vyjmutí jediného důkazního prostředku v podobě svědecké výpovědi paní V.

Ad 3) Účastnice řízení uvedla, že si je vědoma skutečnosti, že v rámci daňového řízení měla prokázat přijetí zdanitelných plnění od společnosti STAVREK s. r. o. a nikoliv uskutečnění těchto zdanitelných plnění touto společností. Stěžovatel a správce daně však v rámci daňového řízení, jehož předmětem mělo být pouze prokázání přijetí zdanitelného plnění účastnicí řízení od společnosti STAVREK s. r. o., použil jako důkazní prostředek skutečnost, že uvedená společnost neprokázala uskutečnění zdanitelného plnění a tím fakticky rozšířil předmět tohoto daňového řízení i na otázku uskutečnění zdanitelného plnění společností STAVREK s. r. o. Dle názoru účastnice řízení není možné na jedné straně tvrdit, že rozhodující je pouze prokázání přijetí zdanitelného plnění a na druhé straně poukazovat na skutečnost, že třetí osoba (dodavatel) neprokázala uskutečnění tohoto zdanitelného plnění. Pokud v rámci daňového řízení účastnice řízení řádně prokázala přijetí zdanitelného plnění, není možné toto prokázání vyvrátit pouhým tvrzením, že třetí osoba (dodavatel) uskutečnění tohoto zdanitelného plnění v rámci vlastního daňového řízení neprokázala.

Ad 4) Ohledně namítané účelovosti celého obchodu účastnice řízení konstatovala, že stěžovatel opětovně dovozuje, že účastnice řízení byla nebo alespoň mohla být součástí jakéhosi „kolotočového podvodu v obchodu se zlatem“, aniž by měl pro toto své tvrzení jakékoli důkazy. Účastnice řízení proto připomněla, že od předmětné společnosti (STAVREK s. r. o.) nakupovala zboží (zlato), přičemž toto zboží používala buď pro svou vlastní výrobu či jej prodávala dalším subjektům. Současně odkázala na judikaturu Evropského soudního dvora (Optigen, C-354/03, C-355/03 a C-484/03 ze dne 12. 1. 2006, z níž ve svém rozhodnutí vycházel městský soud a Kittel, C-439/04 a C-440/04 ze dne 6. 7. 2006, kterou je možné považovat za určitý korektiv prvně citovaného rozsudku), jež lze vztáhnout i na daný případ s tím, že stěžovatel postupuje zcela v rozporu s touto judikaturou umožňující 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. Pokud by obchodníci (v tomto případě účastnice řízení) jednající v nevědomosti o tom, že se stali součástí podvodného řetězce, neměli nárok na odpočet DPH, nesli by vlastně náklady podvodu především oni.

Ad 5) K otázce důkazního břemene účastnice řízení uvedla, že přijetí zdanitelného plnění od uvedeného dodavatele prokázala a bylo na správci daně, aby prokázal, že tomu tak není a že společnost STAVREK s. r. o. zdanitelné plnění neuskutečnila nebo ho uskutečnil někdo jiný. Ohledně judikatury citované stěžovatelem v kasační stížnosti účastnice řízení uvedla, že ani jedno z rozhodnutí se na danou problematiku nevztahuje,

neboť se zabývají tím, že zákon o správě daní a poplatků nedává správci daně oprávnění vyzvat daňový subjekt k prokázání čehokoliv, ale pouze k prokázání toho, co tvrdí tento subjekt sám.

S ohledem na shora uvedené skutečnosti účastnice řízení Nejvyššímu správnímu soudu navrhla zamítnutí kasační stížnosti a současné přiznání náhrady nákladů řízení, které požaduje po stěžovateli, v celkové výši 2856 Kč.

Z obsahu předloženého správního spisu vyplynulo, že v přiznání k DPH za únor 2004 ze dne 24. 3. 2004, evid. č. j. 74054/04, vykazala účastnice řízení vlastní daňovou povinnost ve výši 539 Kč, zjištěnou jako převýšení daně na výstupu v částce 2 943 780 Kč nad daní na vstupu v částce 2 943 241 Kč. Správci daně vznikly pochybnosti o správnosti údajů o přijatých a uskutečňovaných plněních, které účastnice řízení vykazala v předloženém daňovém přiznání, a proto ji vyzval dle § 43 zákona o správě daní a poplatků, č. j. 92152/04/001511/4917, ze dne 6. 4. 2004, k odstranění těchto pochybností, k řádnému prokázání pravdivosti uvedených údajů a k předložení dokladů a písemností blíže určených touto výzvou. Tyto pochybnosti se týkaly některých skutečností vyplývajících z předložených daňových dokladů, kterými účastnice řízení prokazovala přijetí zdanitelných plnění – zlata; konkrétně se jednalo o pochybnosti ohledně jednoho z dodavatelů, jenž měl pro účastnici řízení tato zdanitelná plnění uskutečnit, a sice společnost STAVREK s. r. o., jež neprokázala, že přijala a uskutečnila plnění týkající se obchodů se zlatem tak, jak je deklarováno na souvisejících přijatých a vystavených dokladech. Proto byla tato plnění vyloučena z přijatých a uskutečňovaných zdanitelných plnění vykázaných v daňových přiznáních jmenované společnosti a daňová povinnost na DPH za zdaňovací období únor 2004 jí byla stanovena po vyloučení přijatých a vystavených dokladů, týkajících se údajných nákupů a prodejů zlata. V této souvislosti účastnice řízení jako důkazní prostředky předložila faktury od společnosti STAVREK s. r. o. (pod č. 0083/12/03 a pod č. 0007/02/04), záznamní evidenci k DPH za únor 2004 a dále příjemky na sklad, dodací listy, zkušební listy ke zkoušce ryzosti, výdajové pokladní doklady, výpisy z bankovního účtu a faktury na výstupu pro firmu Metobal – metallhandelsgesellschaft AG a firmu Glazura s. r. o. K výše uvedeným fakturám současně doložila doklady o úhradách provedených společností STAVREK s. r. o. v hotovosti. Po vyhodnocení těchto, jakož i dalších důkazních prostředků a zjištěných skutečností, dospěl správce daně k závěru, že v daném případě nebylo účastnicí řízení osvědčeno splnění jedné ze základních povinností pro oprávněné uplatnění nároku na odpočet daně, když nebylo objektivně a věrohodně prokázáno, že přijala fakturované dodávky zlata skutečně od dodavatele STAVREK s. r. o. Proti tomuto rozhodnutí bylo účastnicí řízení podáno odvolání, kterému nebylo vyhověno, když odvolací orgán – stěžovatel – stejně jako správce daně nezpochybnil, že účastnice řízení zbožím disponovala a že ho dále prodala (v tuzemsku či v zahraničí), avšak konstatoval neprokázání uskutečnění zdanitelného plnění od společnosti STAVREK s. r. o. ve prospěch účastnice řízení tak, jak jsou deklarována na předložených dokladech, a to vzhledem k tomu, že nebylo prokázáno dodání předmětu zdanitelného plnění – zboží (zlata) do této společnosti.

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

Kasační stížnost byla podána z důvodu tvrzené nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právní otázky městským soudem v předcházejícím řízení [§ 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.] a z jejího obsahu lze dovodit několik souvisejících námitek, jejichž strukturu a pořadí (viz výše), zejména z důvodu přehlednosti, v dalším textu následoval i Nejvyšší správní soud.

1) První stížní námitka se týká svědecké výpovědi L. V., ohledně jejíž věrohodnosti a objektivnosti vyjádřil stěžovatel pochybnosti vycházející z toho, že jmenovaná dosvědčila pouze skutečnosti, které jí byly známy předem ústy jejího zaměstnavatele, konkrétně generálního ředitele společnosti PRIMOSSA a. s. ing. P. M.

Svědecká výpověď je jedním z důkazních prostředků, kterým lze zjistit stav věci a který je pro tyto účely v daňovém řízení běžně využíván. V souzené věci byla svědecká výpověď L. V. provedena na základě požadavku zplnomocněného zástupce daňového subjektu, tedy účastnice řízení (viz protokol ze dne 10. 5. 2005, č. j. 128467/05/001932/7644), avšak v další fázi řízení – při hodnocení důkazů – již nebyl tento důkazní prostředek ze strany správce daně a stěžovatele využit, a to pro svoji nevěrohodnost a absenci objektivnosti. Tento závěr však podle Nejvyššího správního soudu nelze aprobovat. Jakkoli lze totiž v obecné rovině souhlasit s tím, že zaměstnanecký vztah k daňovému subjektu, resp. předchozí znalost některých skutečností od zaměstnavatele – daňového subjektu – může znamenat jistou míru osobní angažovanosti a vztahu k věci samé, nemůže sám o sobě znamenat důvod k pochybnostem o věrohodnosti (pravdivosti) výpovědi svědka, který je zaměstnancem daňového subjektu. Je proto nezbytné, aby tyto pochybnosti měly oporu v konkrétních skutkových okolnostech a byly výsledkem vyhodnocení daného důkazního prostředku ve všech jeho souvislostech. Zákon o správě daní a poplatků přitom pro hodnocení důkazu svědeckou výpovědí, jakož i dalších důkazů provedených v daňovém řízení, z hlediska jejich pravdivosti nepředepisuje formální postup a ani nevylučuje váhu jednotlivých důkazů tím, že by některým z nich přiznával vyšší pravdivostní hodnotu nebo naopak jiným důkazní sílu zcela nebo zčásti odpíral. Pro konstatování, že provedený důkaz svědeckou výpovědí není věrohodný (pravdivý), je proto třeba doložit konkrétní skutkové okolnosti, což se v daném případě nestalo. Fakt, že jmenovaná svědkyně znala, resp. dosvědčila pouze skutečnosti, které jí byly předem známy od jejího zaměstnavatele, totiž za takovou okolnost považovat nelze a nelze z ní tudíž dovozovat nevěrohodnost svědecké výpovědi. Naopak skutečnost, že svědkyně sdělila, že jí bylo ing. P. M. nahlášeno, že: „*v uvedený den se dostaví zástupce firmy a přinese materiál a to ryzí zlato*“, potvrzuje spíše autenticitu daného důkazního prostředku, jemuž lze s ohledem na všechny související okolnosti samozřejmě přiznat různou důkazní sílu, ale rozhodně nelze říci, že není a nemůže být objektivní tak, jak to činí stěžovatel. Nejvyšší správní soud proto dané námitce nepřisvědčil.

2) Stejně tak nepřisvědčil ani námitce směřující vůči postupu městského soudu, který podle názoru stěžovatele nepřihlédl k hodnocení všech rozhodných skutečností, ale přistoupil pouze k vyjmutí výše uvedené svědecké výpovědi jako jediného důkazního prostředku. Je totiž zřejmé, že jakkoli městský soud soustředil svoji pozornost na svědeckou výpověď L. V., jakožto důkazní prostředek, který stěžovatel odmítl vzít za základ svých skutkových zjištění, posuzoval i další rozhodné skutečnosti, včetně dalších důkazních prostředků předložených účastnicí řízení v daňovém řízení, ke kterým konstatoval, že nebyly žádným způsobem zpochybněny. Jedná se o daňové doklady, které měla účastnice řízení k dispozici a které nebyly z hlediska svých náležitostí správcem daně ani stěžovatelem nijak rozporovány, avšak byly z nich vyvozovány jiné závěry, než vyplývaly z jejich písemné podoby, a to zejména ohledně dodavatele zlata. Tyto závěry, resp. pochybnosti správce daně

a stěžovatele však primárně vycházely z dalších zjištěných skutečností (zejména z toho, že dodavatel účastnice řízení – společnost STAVREK s. r. o. – neprokázal přijetí a uskutečnění zdanitelného plnění), nikoli z toho, že by předložené daňové doklady vykazovaly nějaké vady. Je proto vcelku logické určité zaměření se městského soudu na svědeckou výpověď shora jmenované při současném – byť ne zcela odpovídajícím – konstatování toho, že předložené doklady nebyly žádným způsobem zpochybněny.

3) Ohledně třetí stížní námitky směřující do tvrzení městského soudu, že důvodem neuznání nároku na odpočet DPH byl závěr stěžovatele, že účastnice řízení neprokázala přijetí zdanitelného plnění od svého dodavatele STAVREK s. r. o., zdejší soud sdílí velmi případné vysvětlení účastnice řízení v jejím vyjádření ke kasační stížnosti, byť dle jeho názoru nelze souhlasit s tím, že došlo k rozšíření předmětu daného daňového řízení. Tento předmět je zcela zřejmý a je jím prokázání přijetí zdanitelných plnění od společnosti STAVREK s. r. o. Takto ho ostatně vnímal i městský soud, který v odůvodnění napadeného rozsudku (na straně 13) uvedl, že: „...*předmětem řízení bylo prokázání skutečností, že žalobce od uvedené společnosti zdanitelné plnění v rozsahu a předmětu dle účetních dokladů skutečně přijal.*“ Pokud jde o stěžovatelem rozporované tvrzení městského soudu, z něhož dovozuje záměnu předmětu daného daňového řízení a potažmo nesprávné posouzení otázky aplikace zákona o DPH z hlediska jeho podmínek pro nárok na odpočet, je třeba poukázat na to, že vyplývalo především z postupu správce daně a stěžovatele, který opakovaně odkazoval na to, že třetí osoba (dodavatel – STAVREK s. r. o.) neprokázala uskutečnění zdanitelného plnění. Nelze se tedy domnívat, že ze strany městského soudu došlo k záměně předmětu řízení tak, jako se to snaží dovodit stěžovatel, a napadený rozsudek je nutné číst jako jeden celek reagující v různých částech svého odůvodnění na různé skutkové a právní okolnosti projednávané věci.

4) a 5) Poslední dvě stížní námitky se týkají účelovosti celého obchodu se zlatem a v této souvislosti přetrvávajících pochybností o pravdivosti účastnicí řízení tvrzených skutečností o nároku na odpočet DPH, konkrétně o osobě uváděné na daňových dokladech jako dodavatel zlata. O těchto námitkách, které reflektují hlavní podstatu souzené věci, Nejvyšší správní soud uvažil následovně.

Podle ustanovení § 19 odst. 1 zákona o DPH má plátce nárok na odpočet daně, pokud jím přijatá zdanitelná plnění, uskutečněná jiným plátcem nebo zboží z dovozu, použije při podnikání nebo při činnosti vykazující všechny znaky podnikání kromě toho, že je prováděna podnikatelem, pokud tento zákon nestanoví jinak. Dle odst. 2 tohoto ustanovení prokazuje plátce nárok na odpočet daně daňovým dokladem zaúčtovaným podle zvláštního právního předpisu, případně evidovaným podle § 11 u plátců, kteří nejsou účetní jednotkou, který má všechny tímto zákonem předepsané náležitosti a který byl vystaven plátcem. V případě, že doklad neobsahuje všechny náležitosti daňového dokladu, prokazuje plátce nárok podle zvláštního právního předpisu (§ 31 zákona o správě daní a poplatků).

Podle ustanovení § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků prokazuje daňový subjekt všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání, hlášení a vyúčtování nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván. Dle odst. 8 cit. ustanovení správce daně prokazuje a) doručení vlastních písemností daňovému subjektu, b) existenci skutečností rozhodných pro užití právní domněnky a nebo právní fikce, c) existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví

a jiných povinných evidencí či záznamů, vedených daňovým subjektem, d) existenci skutečností rozhodných pro uplatnění zákonných sankcí.

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. Daňové řízení je ovládáno zásadou, že každý daňový subjekt má povinnost jednak přiznat daň (břemeno tvrzení) a rovněž i povinnost toto tvrzení prokázat (břemeno důkazní). Důkazní břemeno nastává na straně daňového subjektu tehdy, když správce daně vyjádří relevantní pochybnosti o tvrzení daňového subjektu, ten je pak povinen tvrzené skutečnosti prokázat.

V projednávané věci není sporu o tom, že účastnice řízení předmětným zbožím (zlatem) disponovala a že ho dále prodala. Důvodem neuznání nároku na odpočet DPH tak není neprokázání faktického přijetí zdanitelného plnění, nýbrž nevyvrácení pochybností správce daně a stěžovatele o tom, že účastnice řízení skutečně přijala dodávky zlata od dodavatele deklarovaného na předložených dokladech. Správce daně a stěžovatel přitom při svých pochybnostech vycházel zejména ze skutečnosti, že daný dodavatel (společnost STAVREK s. r. o.) neprokázal přijetí a uskutečnění plnění týkající se obchodů se zlatem tak, jak je deklarováno na souvisejících přijatých a vystavených dokladech. S tímto hodnocením však Nejvyšší správní soud nesouhlasí.

Skutečnost, že dodavatel účastnice řízení – STAVREK s. r. o. – neprokázal přijetí zboží (od firmy LICANA spol. s r. o., jako dodavatele deklarovaného na příslušných dokladech) se dotýká toliko vztahu mezi těmito společnostmi, avšak není důkazem toho, že předmětné zboží (zlato) účastnici řízení nedodala skutečně společnost STAVREK s. r. o. Důkazní břemeno totiž stíhá daňový subjekt pouze ohledně skutečností, které tvrdí a uvádí ve svém daňovém přiznání, resp. účetnictví, což ve své rozhodovací praxi potvrdil Nejvyšší správní soud, jenž opakovaně vyslovil, že důkazní břemeno nelze pojímat extenzivně a rozšiřovat je na prokázání všech, resp. jakýchkoli, skutečností, tedy i těch, ohledně kterých taková povinnost stíhá zcela jiný subjekt (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 3. 2005, č. j. 5 Afs 131/2004 - 45, publikovaný pod č. 599/2005 Sb. NSS, www.nssoud.cz). Jakkoli byl tedy s ohledem na tvrzení účastnice řízení o přijetí zdanitelného plnění od výše uvedeného dodavatele správce daně, potažmo stěžovatel oprávněn požadovat prokázání tohoto přijetí, nelze rozsah tohoto dokazování pojímat tak, že by účastnice řízení měla prokazovat skutečnosti zatěžující jiný daňový subjekt, dodavatele, jak tomu bylo v souzené věci.

Účastnice řízení prokázala přijetí zdanitelného plnění (zboží – zlata) přijatými fakturami (pod č. 0083/12/03 a pod č. 0007/02/04), k nimž předložila jednak doklady o úhradách provedených společností STAVREK s. r. o. a jednak záznamní evidenci k DPH za únor 2004, příjemky na sklad, dodací listy, zkušební listy ke zkoušce ryzosti, výdajové pokladní doklady, výpisy z bankovního účtu a faktury na výstupu pro firmu Metobal – metallhandelsgesellschaft AG a firmu Glazura s. r. o. Při ústních jednáních vedených u správce daně popsala průběh obchodů se společností STAVREK s. r. o. a ve vztahu k výše uvedeným fakturám uvedla, v jaké formě (granulát) a jak bylo zlato předáno a placeno – viz zejména protokol ze dne 21. 2. 2005, č. j. 41160/05/001932/7644. Současně navrhla jako svědka předvolat svoji zaměstnankyni L. V., která zlato přebírala; o její svědecké výpovědi byl následně sepsán protokol ze dne 10. 5. 2005, č. j. 128467/05/001932/7644.

V daném daňovém řízení bylo rovněž prokázáno, že dodavatel účastnice řízení – společnost STAVREK s. r. o. – byl k datu uskutečnění předmětné obchodní transakce dle výpisu z obchodního rejstříku existujícím subjektem a současně i zaregistrovaným plátcem k DPH. Podle názoru stěžovatele však dané důkazní prostředky nejsou dostatečné k prokázání zdanitelného plnění. Je proto nasnadě otázka, jakými dalšími prostředky by účastnice řízení vůbec reálně mohla přijetí zdanitelného plnění prokázat a vyvrátit pochybnosti správce daně a stěžovatele o tom, že dodávky zlata skutečně přijala od výše uvedené společnosti.

V této souvislosti Nejvyšší správní soud konstatuje, že požadavek dalších důkazních prostředků za účelem prokázání uvedených skutečností přesahuje reálné a očekávané důkazní možnosti účastnice řízení a že v konečném důsledku po ní správce daně a stěžovatel požadoval prokázání, resp. vyvrácení něčeho, co se vymyká sféře jejího vlivu a co měl ve skutečnosti prokazovat její dodavatel.

Pokud totiž skutečně existoval předmět zdanitelného plnění (byla doložena forma zlata – granulát, zkoumána jeho ryzost atd.), přičemž obě strany předmětné obchodní transakce (STAVREK s. r. o. i účastnice řízení, včetně její zaměstnankyně) potvrdily, resp. nezpochybnily jeho předání, a pokud daňový subjekt – účastnice řízení doložila přijaté faktury, že zboží koupila, výdajové pokladní doklady, že zboží zaplatila, skladovou evidenci, že zboží skladovala (příjemky na sklad), a následně vydanými fakturami a výpisy z bankovního účtu doložila, že toto zboží prodala, přičemž bylo prokázáno, že dodavatel i odběratelé jsou existujícími subjekty, když navrhla i provedení svědecké výpovědi a doložila řádně vedené účetnictví, podle Nejvyššího správního soudu již není možné na ní spravedlivě požadovat doložení ještě i jiných důkazních prostředků. Naopak bylo na správci daně a stěžovateli, aby vyvrátil takto důkazně podložené tvrzení účastnice řízení, neboť má-li správce daně pochybnosti o důkazní hodnotě prostředků, jimiž daňový subjekt prokazuje ve smyslu § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků svá tvrzení, přenáší se důkazní břemeno z daňového subjektu na správce daně. Jeho povinností dle § 31 odst. 8 cit. zákona je pak prokázat existenci takových skutečností, které věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví, evidence či jiných záznamů zcela vyvracejí. Lze tedy uzavřít, že městský soud nepochybil, pokud zohlednil rozložení důkazního břemene v daném daňovém řízení a možnosti jednotlivých účastníků obchodních vztahů prokazovat uskutečnění přijetí dodávek zlata, neboť samotná skutečnost, že dodavatel (tj. osoba odlišná od účastnice řízení) není schopen prokázat přijetí plnění týkající se předmětných obchodů se zlatem, nemůže být důvodem pro neunesení důkazního břemene účastnicí řízení.

V rozporu s tímto závěrem přitom nejsou stěžovatelem uváděná rozhodnutí Ústavního soudu (nález ze dne 24. 4. 1996, sp. zn. Pl. ÚS 38/95, publikovaný pod č. 130/1996 Sb., jakož i pod č. 33 Sb. n. u. US, sv. 5, str. 271) a Nejvyššího správního soudu (rozsudek ze dne 31. 3. 2005, č. j. 4 Afs 2/2003 – 113, publikovaný na www.nssoud.cz), jejichž ratio decidendi se shodně týká problematiky důkazního břemene v daňovém řízení a potvrzuje, že ustanovení § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků nedává správci daně oprávnění vyzvat daňový subjekt k prokázání čehokoliv, ale pouze k prokázání toho, co tvrdí tento subjekt sám. To znamená, že – jak již bylo řečeno – každý daňový subjekt má jednak povinnost sám daň přiznat (tedy břemeno tvrzení), ale též povinnost toto své tvrzení doložit, tedy břemeno důkazní. Pokud tedy správce daně podle § 43 zákona o správě daní a poplatků zahájí vytykáací řízení a určeným způsobem vyjádří pochybnost o tvrzení daňového subjektu, je daňový subjekt povinen tvrzené skutečnosti dokázat, a to ve lhůtě stanovené správcem daně. K tomuto účelu je povinen předložit či navrhnout veškeré důkazní prostředky, které po něm lze spravedlivě požadovat, a pokud tak skutečně učiní a správce daně

i přesto dále trvá na svých pochybnostech, přechází důkazní břemeno na něho tak, jako v daném případě. Z hlediska daňového subjektu totiž nelze prokazovat něco, co je zcela mimo jeho důkazní sféru a další trvání na tom, že důkazní břemeno v této situaci i nadále stíhá daňový subjekt, by bylo absurdní a ve svých důsledcích rozporné s judikaturou Evropského soudního dvora ohledně nároku na odpočet DPH, k níž je třeba přihlídnout jako k výkladové pomůcce.

Príslušné ustanovení zákona o DPH, podle kterého bylo rozhodováno v projednávané věci, je totiž nutné vykládat konformně se Šestou směrnicí Rady ze dne 17. 5. 1977, o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně (77/388/EHS) (dále jen „Šestá směrnice“), jak již ostatně judikoval Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 29. 9. 2005, č. j. 2 Afs 92/2005 – 45, publikovaném pod č. 741/2006 Sb. NSS, www.nssoud.cz, když vyslovil následující. *„I v případech, kdy se posuzují skutkové okolnosti, k nimž došlo před vstupem České republiky do Evropské unie, a rozhodným právem je právo tehdy účinné, je nutno ustanovení českého právního předpisu, přijatého nepochybně za účelem sblížení českého práva s právem Evropských společenství a majícího svůj předobraz v právní normě obsažené v právu Evropských společenství, vykládat konformně s touto normou... Při koncipování návrhu zákona o dani z přidané hodnoty (návrh ZDPH byl podán 4. 11. 1992, zákon přijat 24. 11. 1992 a účinným se stal 1. 1. 1993) byla hlavním inspiračním zdrojem právní úprava na úrovni práva ES a dále též národní právní úpravy členských států ES; zákonodárce zde měl zjevně v úmyslu přijmout takovou právní úpravu daně z přidané hodnoty, která by byla přinejmenším v základních rysech kompatibilní se Šestou směrnicí a s právními úpravami členských států Evropských společenství vycházejícími z této směrnice a která by smyslu a účelu směrnice odpovídala právě s ohledem na tedy nadcházející přidružení ČSFR a ČR k Evropským společenstvím s perspektivou budoucího členství v nich.“*

Jako klíčové lze v tomto ohledu označit – městským soudem i účastníci řízení již zmíněný – rozsudek Evropského soudního dvora ze dne 12. 1. 2006, Optigen Ltd., ve spojených věcech C-354/03, C-355/03 a C-484/03, [2006] ECR I-483, a následně pak i rozsudek Evropského soudního dvora ze dne 6. 7. 2006, Kittel, ve spojených věcech C-439/04 a C-440/04, [2006] ECR I-6161, v nichž bylo konstatováno, že nárok osoby povinné k dani, která uskutečnila plnění, která nejsou sama o sobě zasažena podvodem na DPH, na odpočet DPH na vstupu není dotčen okolností, že v řetězci dodávek, v němž byla tato plnění uskutečněna, je jiné plnění, které předchází nebo následuje po plnění uskutečněném touto osobou povinnou k dani, zasaženo podvodem na DPH, aniž by to posledně uvedená věděla nebo mohla vědět. Otázka, zda DPH za předchozí nebo následující prodej týkající se dotčeného zboží byla nebo nebyla zaplacená do státní pokladny, nemá vliv na nárok osoby povinné k dani na odpočet DPH odvedené na vstupu.

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

Jiná je ovšem situace v případě, kdy s přihlédnutím k objektivním skutečnostem bude prokázáno, že dodání se uskutečnilo pro osobu povinnou k dani, která věděla nebo měla

vědět, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH. Takové osobě povinné k dani by pak přiznání nároku na odpočet odmítnuto bylo. Pro podnikatele to znamená věnovat zvýšenou pozornost interním kontrolním mechanismům, aby v případě odhalení podvodného jednání nevznikly pochybnosti, že o podvodu věděli či se zřetelem ke všem okolnostem vědět mohli. Je totiž věcí podnikatelského subjektu, aby v zájmu minimalizace podnikatelského rizika přizpůsobil svou obchodní činnost konkrétním podmínkám a při sjednávání obchodních kontraktů (zvláště se značným finančním dopadem) se v rámci možností snažil dbát na bezproblémovost svých obchodních partnerů.

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

K označení stěžovatele v podané kasační stížnosti (Český stát, zastoupený Finančním ředitelstvím pro hlavní město Prahu, Štěpánská 28, Praha 1, zastoupený JUDr. Věrou Kokešovou, vedoucí odboru daní a dotací) považuje zdejší soud nad rámec výše uvedeného za vhodné uvést, že v posuzovaném případě není stěžovatelem Český stát, ale správní orgán, který napadené rozhodnutí vydal, tj. Finanční ředitelství pro hlavní město Prahu, jenž má plnou procesní způsobilost (§ 33 odst. 3 s. ř. s.). Nejvyšší správní soud kasační stížnost přezkoumal, neboť uvedené nesprávné označení nezpůsobuje žádné pochybnosti v osobě stěžovatele.

O nákladech řízení o kasační stížnosti rozhodl Nejvyšší správní soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s., ve spojení s § 120 s. ř. s., neboť neúspěšnému stěžovateli náhrada nákladů řízení nepřísluší a účastníku, který byl v řízení úspěšný, byla náhrada nákladů přiznána podle ustanovení § 9 odst. 3 písm. f), § 11 odst. 1 písm. d) a § 13 odst. 3 vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), ve znění pozdějších předpisů, za jeden úkon ve výši 2100 Kč a paušální náhrada hotových výdajů ve výši 300 Kč, zvýšených o DPH v sazbě 19 % ve výši 456 Kč, celkem tedy 2856 Kč. Tato částka bude uhrazena stěžovatelem účastnici řízení do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

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

V Brně dne 10. ledna 2008

JUDr. Radan Malík
předseda senátu