



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Mgr. Daniely Zemanové a soudců JUDr. Radana Malíka a JUDr. Barbary Pořízkové v právní věci žalobkyně: **L. Ž.**, zast. JUDr. Ing. Tomášem Matouškem, advokátem se sídlem Dukelská 15, Hradec Králové, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Hradci Králové ze dne 2. 11. 2006, č. j. 5512/06-1300-601383, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 30. 1. 2012, č. j. 30 Af 36/2010 - 259,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se z a m í t á .**
- II. Žádný z účastníků **n e m á p r á v o** na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I. Předmět řízení

Žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) včas podanou kasační stížností napadá v záhlaví označený rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové (dále jen „krajský soud“) ze dne 30. 1. 2012, kterým byla zamítnuta její žaloba proti rozhodnutí žalovaného (původně Finančního ředitelství v Hradci Králové) ze dne 2. 11. 2006, č. j. 5512/06-1300-601383. Uvedeným rozhodnutím bylo zamítnuto odvolání stěžovatelky proti rozhodnutím Finančního úřadu v Ústí nad Orlicí (dále jen „správce daně“) ze dne 12. 12. 2005, č. j. 98237/05/273910/5424, o vyměření daně z přidané hodnoty ve formě nadměrného odpočtu ve výši 105 021 Kč za

zdaňovací období listopad 2002, ze dne 12. 12. 2005, č. j. 98240/05/273910/5424, o vyměření daně z přidané hodnoty ve výši 114 871 Kč za zdaňovací období prosinec 2002 a ze dne 1. 12. 2005, č. j. 96843/05/273910/5424, o vyměření daně z přidané hodnoty ve formě nadměrného odpočtu ve výši 389 217 Kč za zdaňovací období leden 2003.

II. Relevantní skutkové okolnosti projednávané věci

Ve dnech 23. 12. 2002, 27. 1. 2003 a 25. 2. 2003 podala stěžovatelka daňová přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období měsíců listopad 2002, prosinec 2002 a leden 2003, v nichž uplatnila nárok na odpočet daně z přidané hodnoty ve výši 6 507 373 Kč, 4 603 322 Kč a 3 766 130 Kč. Správce daně reagoval na tato přiznání vydáním výzev ze dne 14. 1. 2003, 21. 2. 2003 a 21. 3. 2003, jimiž stěžovatelku vyzval, aby se vyjádřila k jeho vzniklým pochybnostem a doložila oprávněnost výše přijatých zdanitelných plnění uvedených na řádcích 304 a 305 výše uvedených daňových přiznání.

Z vyjádření stěžovatelky obsaženého v jednom z jejích podání adresovaných správci daně (č. l. 102 správního spisu) vyplývá, že dle svého názoru doložila v potřebném rozsahu všechny informace k nadměrným odpočtům za předmětná zdaňovací období předáním podkladů ve dnech 23. 1. 2003, 26. 2. 2003, resp. 21. 3. 2003. Tyto podklady dále doplnila písemným sdělením ze dne 14. 4. 2003 s obsáhlými přílohami (faktury od dodavatelů, dodací listy, výdajové účtenky, příjmové pokladní doklady, inventurní listy, faktury vystavené odběratelům, příslušné jednotné celní deklarace („JCD“) a mezinárodní nákladní listy). Správce daně následně vydal dne 28. 4. 2003 další tři výzvy k odstranění pochybností o údajích v daňovém přiznání, jimiž stěžovatelku vyzval, aby doložila jiným prokazatelným způsobem než daňovými doklady nárok na odpočet daně z přidané hodnoty, a prokázala tak, že se jedná skutečně o zdanitelná plnění uskutečněná jiným plátcem ve smyslu § 19 odst. 1 zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění platném pro projednávanou věc (dále jen „zákon o dani z přidané hodnoty“), a to konkrétně u dokladů č. 1115, 1123 a 1125, dále dokladů č. 1212 a 1215 a dokladu č. 801. Konkrétně se jednalo o faktury vystavené Ing. Janem Konečným za dodávky zubních kartáčků a dále faktury za dodávky průmyslových robotů vystavené společností VUMAR, spol. s r. o. (dále jen „VUMAR“), jejímž jednatelem byl opět Ing. Konečný. Stěžovatelka v odpovědi na uvedenou výzvu trvala na tom, že doložila jiným prokazatelným způsobem než daňovými doklady, nároky na odpočet daně, přičemž předložila ještě další doklady, a to kopie výpisů z evidence plátců daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) týkající se společnosti VUMAR a Ing. Konečného, dále skladovou evidenci a skladové karty, čestné prohlášení Ing. Konečného (jako majitele dodavatelských firem VUMAR a Ing. Jan Konečný), že předmětné zboží bylo dodáno včetně dopravy do areálu stěžovatelky v Lanškrouně, a v neposlední řadě navrhla ověření si existence zboží u celní správy. Správce daně stěžovatelce dopisem ze dne 10. 6. 2003 sdělil, že předložené čestné prohlášení nelze brát jako vyhovění podmínkám prokázání uskutečnění zdanitelného plnění jiným způsobem než daňovými doklady, a dále jí uvědomil o tom, že činí kroky k ověření nároku na nadměrný odpočet u dodavatelů prostřednictvím příslušných dožádaných finančních úřadů.

V rámci ústního jednání konaného dne 22. 9. 2003 sdělil správce daně stěžovatelce, že má pochybnosti v osobě dodavatele předmětných robotů (společnost VUMAR s jednatelem

pokračování

Ing. Konečným) a zubních kartáčeků (Ing. Jan Konečný jako podnikající fyzická osoba). Konstatoval, že Ing. Konečný je dle znalostí správce daně osobou podezřelou z možných daňových úniků. Správce daně uvedl, že z tohoto důvodu byly vydány výzvy k prokázání jiným způsobem než daňovými doklady o doložení nabytí předmětu nadměrného odpočtu na DPH, této výzvě však nebylo ze strany stěžovatelky vyhověno. V rámci ústního jednání požádala stěžovatelka o vyhotovení ověřených fotokopíí z daňového spisu, a to všech písemností včetně příloh a doručenek. Tomuto požadavku správce daně vyhověl, přičemž ze soupisu předaných materiálů vyplývá, že stěžovatelce byly předány kopie veškerých dožádání na jednotlivé finanční úřady včetně odpovědí, které správce daně do té doby obdržel.

Místně příslušný správce daně daňového subjektu Ing. Jana Konečného (Finanční úřad Brno III) v odpovědi na dožádání uvedl, že Ing. Konečný do protokolu o ústním jednání ve shodě se stěžovatelkou prohlásil, že předmětné faktury vystavil a DPH odvedl. Uvedl, že peněžní deník, záznamní povinnost k DPH za 4. čtvrtletí 2002 a doklady k nákupu zubních kartáčeků doloží dodatečně, obdobně přislíbil dodatečně zodpovědět dotazy směřující na přepravu a předání zubních kartáčeků a úhradu faktur za jejich dodání. Platby od stěžovatelky prý přebíral v hotovosti v igelitové tašce. V rámci dalšího ústního jednání následně uvedl, že má problémy s účetním programem, a peněžní deník ani záznamní povinnost k DPH za 4. čtvrtletí 2002 tudíž nepředložil. Z ústního jednání dále vyplynulo, že Ing. Konečný nakoupil zubní kartáčky od společnosti Hoa Lan, s. r. o., a prodal je stěžovatelce. Kontakt na dodavatele mu měl dát P. Š. Přeprava zboží probíhala od dodavatele přímo k odběrateli (tedy ke stěžovatelce), sám u předání zboží nebyl. Jednatel společnosti Hoa Lan, s. r. o., následně popřel, že by někdy prodával zubní kartáčky, Ing. Konečného nezná, faktury nevystavil a nepodepsal. Nadto uvedl, že ani není plátcem DPH. Finanční úřad na základě provedené daňové kontroly na DPH za zdaňovací období 4. čtvrtletí 2002 Ing. Janu Konečnému doměřil z důvodu neprokázání uskutečnění zdanitelných plnění vstupy z nákupu zubních kartáčeků a výstupy z důvodu neprokázání uskutečnění zdanitelných plnění snížil o prodej zubních kartáčeků stěžovatelce.

Z odpovědi na dožádání od správce daně společnosti VUMAR (Finanční úřad Brno I) vyplynulo, že Ing. Konečný společnost dne 3. 4. 2003 prodal a odevzdal novému jednateři Josefu Ondráčkovi (tj. účetnictví, majetek a hotovost firmy), přičemž sám tuto společnost koupil dne 11. 9. 2002. Nicméně potvrdil, že faktury vystavil a podepsal a úhradu za zboží převzal v hotovosti. Doprava zboží měla být realizována prostřednictvím pana P. Š. od dodavatele přímo do firmy stěžovatelky. Dodavatele strojů si Ing. Konečný nepamatoval a nepředložil ani kupní smlouvy. Josef Ondráček, který měl trvalé bydliště evidované na adrese obecního úřadu, následně sdělil, že žádné doklady nepřevzal, Ing. Konečného pořádně nezná, neví, co podepsal, a podnikat nehodlá. Nebylo podáno ani daňové přiznání za 1. čtvrtletí roku 2003. Na základě uvedených zjištění ukončil Finanční úřad Brno I vytýkácí řízení za 4. čtvrtletí roku 2002 s tím, že neuznal nárok na odpočet daně, ale současně uznal daň na výstupu ve výši 11 605 000 Kč. Za zdaňovací období 1. čtvrtletí roku 2003 byla daň vyměřena fikcí ve výši 0 Kč, neboť nebylo podáno daňové přiznání a na výzvy správce daně nebylo reagováno.

Správce daně se rovněž pokoušel cestou mezinárodního dožádání prověřovat vývozy zboží do Jugoslávie (zubní kartáčky) a do Belgie (průmyslové roboty); do ukončení

vytýkacích řízení se mu však nepodařilo potřebné informace od zahraničních daňových správ získat.

Po provedeném řízení dospěl správce daně k závěru, že stěžovatelka neunesla důkazní břemeno k tvrzením obsaženým v daňových přiznáních a vydal v prosinci roku 2005 platební výměry, kterými jí za zdaňovací období listopad 2002 vyměřil nadměrný odpočet ve výši 105 021 Kč, za zdaňovací období prosinec 2002 vyměřil daň z přidané hodnoty ve výši 114 871 Kč, a za zdaňovací období leden 2003 vyměřil nadměrný odpočet ve výši 389 217 Kč. Poté, co stěžovatelka na základě své žádosti obdržela sdělení důvodů rozdílů ve vyměření daně, napadla tyto platební výměry odvoláním, které stěžovatel zamítl jedním společným rozhodnutím.

Žalovaný ve svém rozhodnutí uvedl, že ze strany stěžovatelky nebyly splněny podmínky pro čerpání nároku na odpočet daně, neboť stěžovatelka neprokázala přijetí zdanitelných plnění od daňových subjektů VUMAR a Ing. Jan Konečný a nedoložila tato údajná plnění daňovými doklady, což dle žalovaného učinit ani nemohla, neboť předložené faktury nebylo možné za daňové doklady uznat.

Za zásadní označil žalovaný stanoviska dožádaných místně příslušných správců daně daňových subjektů VUMAR (Finanční úřad Brno I) a Ing. Jan Konečný (Finanční úřad Brno III) obsažená v odpovědích na dožádání ze dne 22. 5. 2003, 26. 9. 2003, 6. 2. 2004 a 8. 8. 2005. Z jejich obsahu uvedl, že Ing. Jan Konečný, který měl stěžovatelce údajně dodat zubní kartáčky, které byly následně předmětem vývozu do Jugoslávie, do protokolu o ústním jednání sice ve shodě se stěžovatelkou potvrdil, že jí předmětné zubní kartáčky dodal, kromě tohoto svého tvrzení však žádným jiným způsobem uskutečnění zdanitelného plnění nedoložil a neprokázal. Uvedl, že pokud nebyla údajnému dodavateli stěžovatelky – Ing. Janu Konečnému – místně příslušným správcem daně předmětná plnění uznána jako zdanitelná, považuje to žalovaný za důkaz toho, že zdanitelné plnění nemohlo být odběratelem, tj. stěžovatelkou, ani přijato. Jinými slovy pokud plátcí – dodavateli na základě rozhodnutí správce daně nevznikla v souvislosti s předmětnou transakcí žádná daňová povinnost, potom je tedy i rozhodnuto, že se z daňového hlediska neuskutečnilo ani žádné zdanitelné plnění, a doklady, které údajný dodavatel Ing. Konečný vydal, nejsou daňovými doklady podle ustanovení § 12 zákona o dani z přidané hodnoty. Stěžovatelka tak nemůže prokázat nárok na odpočet daně, neboť žádné daňové doklady vztahující se k předmětné transakci nemá k dispozici.

Žalovaný dále uvedl, že o nevěrohodnosti svědeckých výpovědí Ing. Jana Konečného, a to za oba dodavatele (tj. Ing. Konečného i VUMAR) svědčí mimo jiné i okolnost, že v obou případech (zubní kartáčky i průmyslové roboty) uvádí, že dopravu zboží ke stěžovatelce zprostředkoval jistý P. Š.; jmenovaného ovšem nebylo možné jako svědka vyslechnout, neboť taková osoba není evidována v centrálním registru obyvatel a rovněž Ing. Konečný sdělil, že od prosince roku 2002 o něm nemá žádné informace. O nevěrohodnosti Ing. Jana Konečného dále dle žalovaného svědčí i to, za jakých okolností působil ve společnosti VUMAR, jejímž jednatelem se stal dne 11. 9. 2002. V následujících třech měsících začal vystavovat faktury na dodávky průmyslových robotů. Jelikož, jak sám později tvrdil, nevěděl, od koho je pořídil (přestože se na základě třech dodávek jednalo o celkovou vyfakturovanou částku ve výši 59 441 000 Kč včetně DPH), a žádné doklady o jejich pořízení

pokračování

nikdy nepředložil, nevznikl mu z pořízených robotů nárok na odpočet daně na vstupu. Krátce po vyfakturování předmětných transakcí pro stěžovatelku prodal společnost J. O. s trvalým bydlištěm na adrese pro bezdomovce, který nepodal přiznání k DPH za 1. čtvrtletí roku 2003, takže daň byla vyměřena ve výši 0 Kč. Smyslem náhlého prodeje společnosti, ztráty všech dokladů i ztráty paměti Ing. Konečného byla dle žalovaného jednak snaha zastřít původ a cenu pořízených robotů a také vystavit pro stěžovatelku doklady z předmětných transakcí. Tvzení, že stěžovatelka přijala od uvedených daňových subjektů předmětná plnění, dokládá pouze fakturami, výpovědí a čestným prohlášením Ing. Konečného; žádné jiné důkazní prostředky, jimiž by prokázala nárok na odpočet daně, nepředložila. Žalovaný tak k otázce neuznání daně na vstupu na závěr shrnul, že tvrzení Ing. Konečného považuje ve shodě se správcem daně za nevěrohodné, faktury od společnosti VUMAR, na jejichž základě se stěžovatelka pokusila uplatnit nárok na odpočet daně, nemá tato společnost k dispozici a nikdy je místně příslušnému správci daně nepředložila, a stěžovatelka tudíž nesplnila požadavek správce daně, aby prokázala i jiným prokazatelným způsobem než předloženými doklady, že přijala předmětná plnění právě od plátce uvedeného na předložených dokladech jako dodavatele.

Žalovaný na závěr k namítané délce vyměřovacího řízení vysvětlil, že správce daně pojal důvodné podezření o původu průmyslových robotů ze společnosti Škoda Auto Mladá Boleslav s. r. o., odkud byly jako vyřazené prodány v celkové ceně 340 000 Kč bez DPH a prodej následně v řetězci končí u neexistující společnosti DELMAR International, spol. s r. o. Jelikož si dodavatel stěžovatelky svého dodavatele údajně nepamatuje, vyslovil žalovaný domněnku, že se jedná právě o tohoto neexistujícího dodavatele. Smyslem šetření v Belgii mělo být ověření, že předmětem vývozu byly právě tyto roboty, které měly charakter spíše kovového odpadu, a následně byly cenově nadhodnoceny. Žalovaný zdůraznil, že uvedené konstatování není uváděno jako důkaz, na jehož základě rozhodoval, ale je pouze doplňujícím vysvětlením, aby bylo zřejmé, proč se ve spise stěžovatelky okolnosti nákupu robotů objevují.

Stěžovatelka podala proti rozhodnutí žalovaného obsáhlou žalobu ke krajskému soudu, v níž uplatnila několik hmotněprávních i procesních žalobních bodů.

III. Hodnocení relevantních sporných otázek krajským soudem

Krajský soud v projednávané věci rozhodl nyní napadeným rozsudkem znovu poté, co mu byla na základě kasačních stížností žalovaného věc Nejvyšším správním soudem opakovaně vrácena k novému projednání rozsudky ze dne 26. 2. 2009, č. j. 9 Afs 36/2008 – 126, a ze dne 30. 9. 2010, č. j. 9 Afs 46/2010 – 227.

Předmětem předchozího rozhodování Nejvyššího správního soudu byl jednak rozsah plné moci udělené stěžovatelkou jejímu zástupci a dále zákonnost vytykácích výzev vydaných správcem daně v návaznosti na konkludentní vyměření daně. Krajský soud tak vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu na úvod zamítl námitku stěžovatelky poukazující na skutečnost, že se žalovanému nepodařilo doručit napadené rozhodnutí stěžovatelce ještě v průběhu prekluzivní lhůty dle ustanovení § 47 zákona o správě daní.

Rovněž krajský soud s odkazem na rozsudek zdejšího soudu neshledal důvodnou námitku stěžovatelky, že k vyměření daně došlo na základě nezákonně zahájených vytýkacích řízení.

K otázce věcného posouzení projednávané věci krajský soud předně konstatoval, že stěžovatelka byla nositelkou důkazního břemene ohledně skutečností, které sama tvrdí, tj. mimo jiné porízení deklarovaného zboží od plátce daně. Důkazy, které stěžovatelka předložila (daňové doklady) jsou však jen důkazem formální povahy, které mohou v obecné rovině obstát pouze za situace, že obchodní transakce proběhly tak, jak jen na dokladech deklarováno. Na základě předestřené skutkové stavu se ztotožnil se závěry žalovaného, že stěžovatelka uplatnila odpočty daně z přidané hodnoty podle daňových přiznání za období listopad a prosinec roku 2002 a leden roku 2003 na základě faktur vystavených společností VUMAR a Ing. Janem Konečným neoprávněně, neboť ani jeden z těchto subjektů v řízení před finančními orgány neprokázal, že se obchody podle jinak jimi vystavených dokladů skutečně realizovaly. Důkazem má být dle soudu skutečnost, že zboží dopravoval do areálu stěžovatelky vymyšlený P. Š., že si Ing. Konečný nepamatoval s krátkým časovým odstupem svého dodavatele průmyslových strojů nebo že firma označená jako dodavatel zubních kartáčků s tímto zbožím vůbec neobchodovala a Ing. Konečného neznala. Krajský soud se tak plně ztotožnil se závěry žalovaného, zejména pokud jde o úlohu Ing. Konečného v celém obchodním vztahu se stěžovatelkou, jestliže se stal jednatelem a vlastníkem obchodní společnosti VUMAR v podstatě jen jakoby pro dané obchodní případy, což sám potvrdil sdělením, že tomu tak bylo vzhledem k nárůstu vzájemné obchodní činnosti se stěžovatelkou. Po těchto obchodních případech společnost ihned prodal prostoduché osobě, a zbavil se tak svých povinností vůči správci daně, přičemž s výjimkou formálně úplných faktur, s nimiž stěžovatelka spojuje své nároky, po něm nezbylo vůbec nic. Doklady o nákupu robotů nikdy nepředložil, na jejich dodavatele si nepamatuje a celé účetnictví ztratil.

K námitce stěžovatelky, že neschopnost společnosti VUMAR a Ing. Konečného prokázat odpočet daně nemůže být důvodem k tomu, aby byl krácen její odpočet na vstupu, krajský soud uvedl, že nejen v průběhu řízení před správcem daně ale i v průběhu odvolacího řízení ponechávala stěžovatelka stranou pravý důvod neuznání jí předložených daňových dokladů. Tedy skutečnost, že nebylo prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění došlo tak, jak bylo prezentováno v dokladech. Stěžovatelka neprokázala přijetí zdanitelných plnění uskutečněných jiným plátcem, neboť šetřením dožádaných správců daně bylo zjištěno, že deklarovaní dodavatelé nejenže neprokázali nárok na odpočet daně a nedoložili způsob nabytí zboží, ale ani jeho dodání stěžovatelce.

K rozsáhlé argumentaci stěžovatelky vytýkající žalovanému, že při svém rozhodování nezohlednil judikaturu Evropského soudního dvora (dále jen „ESD“), a to zejména závěry rozsudků ve věcech C-354/03 *Optigen* a C-439/04 *Kittel*, že vzhledem ke skutkovým okolnostem nelze na stěžovatelku hledět jako na osobu jednající v dobré víře, která přijala veškerá opatření, která lze po ní rozumně požadovat, aby zjistila, že operace, které provádí, nepovedou k účasti na daňovém podvodu. Naopak s přístupem, kdy nepokládala za důležité zkoumat cokoli k původu zboží, musí počítat s tím, že ji mohou postihnout s tím spojené nepříznivé důsledky. S odkazem na příslušnou judikaturu ESD a rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 1. 2008, č. j. 9 Afs 67/2007 – 147, krajský soud poukázal na skutečnost, že stěžovatelka nezatěžovala předmětné obchody bezhotovostním stykem a nevyvinula alespoň minimální úsilí k tomu, aby si zkontrolovala identitu osoby, která jí měla

pokračování

dovážet zboží (viz neexistující Š.). Všechny tyto skutečnosti vedly krajský soud k závěru, že stěžovatelka nedodržovala v obchodních vztazích dostatečnou míru obezřetnosti, která by se jinak v takových případech očekávala, a nevynaložila veškerou odbornou péči k tomu, aby mohla zjistit, že se stala obětí daňového podvodu.

Krajský soud dále konstatoval, že stěžovatelce bylo dobře známo, v čem spočívaly pochybnosti správce daně. Vedle výzev k odstranění pochybností, poukázal soud na správce daně ze dne 10. 6. 2003, ve kterém stěžovatelku upozornil na důkazní nedostatečnost předložených daňových dokladů a zopakoval svůj setrvalý požadavek na prokázání nároku na odpočet daně i jiným průkazným způsobem než daňovými doklady. Za takový důkaz přitom již tehdy neuznal ověřené čestné prohlášení Ing. Konečného a současně upozornil stěžovatelku, že na základě dožádání probíhá prošetřování jejího nároku na odpočet daně u místně příslušných správců daně jejích dodavatelů. Obdobně dle krajského soudu správce daně specifikoval své pochybnosti v osobách dodavatelů při ústním jednání dne 22. 9. 2003. Stěžovatelka tedy znala podstatu věci a mohla se vyjádřit ke všem skutečnostem ještě před vydáním rozhodnutí.

Stěžovatelka se dle soudu rovněž mylí v předpokladu, že daň byla stanovena podle pomůcek, pokud byly dle ustanovení § 31 odst. 6 zákona o správě daní jako důkaz využity spisy jiných daňových subjektů. Doklady získané na základě dožádání správce daně nebyly pomůckami, ale relevantními důkazy.

K otázce čestného prohlášení Ing. Konečného krajský soud poznamenal, že tento institut zákon o správě daní vůbec nezná; okolnosti v něm uvedené navíc neprokázal Ing. Konečný ani ve svém daňovém řízení. Stěžovatelka mohla namísto toho navrhnout důkaz svědeckým výslech Ing. Konečného, což neučinila.

S ohledem na shora uvedené krajský soud žalobu stěžovatelky jako nedůvodnou v souladu s ustanovením § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.

IV. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

Rozsudek krajského soudu napadla stěžovatelka kasační stížností z důvodů vymezených v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, v platném znění (dále jen „s. ř. s.“).

Stěžovatelka předně setrvává na svém názoru, že rozhodnutí žalovaného mělo být na základě udělené plné moci řádně doručováno nejen daňovému poradci, ale i přímo stěžovatelce. Poukazuje na skutečnost, že správci daně byla pro všechna daňová řízení předložena pouze jedna plná moc, na základě které správce daně i před vydáním napadených platebních výměrů a žalovaného rozhodnutí doručoval současně stěžovatelce i daňovému poradci. Stěžovatelka je přesvědčena, že tímto bylo zasaženo do právní jistoty účastníka řízení a současně porušen princip *in dubio pro reo*. Poukázala rovněž na nejednotnost judikatury správních soudů v otázce tzv. omezených plných mocí s tím, že jí nedostatečnost a nejasnost právní úpravy nemůže být přičítána k tíži. V této souvislosti odkázala dále na svoji argumentaci obsaženou v jí podané ústavní stížnosti projednávané pod sp. zn. II. ÚS 624/11.

Stěžovatelka rovněž setrvává na svém tvrzení, že rozhodnutí žalovaného bylo podáno po uplynutí prekluzivní lhůty dle ustanovení § 47 odst. 1, 2 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění platném pro projednávanou věc (dále jen „zákon o správě daní“). Je přesvědčena, že závěry předchozího rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 9 Afs 46/2010 – 227 nelze mechanicky přenést do úvah o zachování prekluzivních lhůt dle ustanovení § 47 cit. zákona, neboť Nejvyšší správní soud posuzoval předmětné výzvy především z hlediska konkludentního vyměření daně. Předmětné výzvy dle názoru stěžovatelky neobsahují náležitosti dovozené judikaturou zdejšího soudu, zejména usnesením rozšířeného senátu ze dne 8. 7. 2008, č. j. 9 Afs 110/2007 – 102, neboť neobsahují žádné skutkové ani jakékoliv jiné důvody zakládající pochybnosti.

Za neúplné a z části způsobující nezákonnost závěrů krajského soudu stěžovatelka dále označuje hodnocení důkazů krajským soudem, jestliže soud dle jejího názoru nezohlednil, že správci daně předložila kopie výpisů z dostupných údajů o tom, že dodávky byly uskutečněny plátcem daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“), a navrhla prověření dodávek u celního úřadu. Dále soud neuvádí skutečnost, že daň na výstupu byla u společnosti VUMAR vyměřena ve shodě s tím, co tato společnost deklarovala a co odpovídalo vstupům u žalobkyně. Správce daně společnosti (Finanční úřad Brno I) tak svým rozhodnutím osvědčil uskutečnění zdanitelných plnění, které společnost VUMAR svými vystavenými daňovými doklady deklarovala, tedy mj. dodání zboží vůči stěžovateli jakožto odběrateli. Tvrzení krajského soudu, že dodavatelé stěžovatelky (společnost VUMAR a Ing. Konečný) nedoložili u svých místně příslušných správců daně ani způsob nabytí zboží ale ani jeho dodání stěžovateli, což je v přímém rozporu s obsahem spisu. Tímto způsobem je dle stěžovatelky popřen mechanismus výběru DPH a princip neutrality DPH. V této souvislosti poukázala stěžovatelka na svoji žalobní argumentaci o tom, že nemohla vědět, kde a jakým způsobem její dodavatelé předmětné zboží nabyli, přičemž je přesvědčena, že neunesení důkazního břemene těchto osob nelze mechanicky přenášet do jejího řízení. S odkazem na judikaturu Ústavního soudu uvedla, že daňový subjekt nemá povinnost znát a prokazovat skutečnosti ležící mimo jeho sféru; stěžovatelka proto nemohla nic tvrdit o tom, kde a jak bylo předmětné zboží pořízeno u jejích dodavatelů.

Za nepřezkoumatelný považuje stěžovatelka rozsudek krajského soudu ve vztahu k hodnocení důkazních prostředků. Dle stěžovatelky není zřejmé, jaké důkazy a jakým způsobem ve vztahu k hmotněprávní stránce věci krajský soud hodnotí, jestliže soud pouze opakuje stanoviska žalovaného, proti kterým se stěžovatelka bránila rozsáhlou žalobou. Za zcela nesprávný považuje argument soudu, že stěžovatelka mohla namísto čestného prohlášení navrhnout výslech Ing. Konečného jako svědka. Namítá, že Ing. Konečný jako svědek vyslechnut byl (viz protokol Finančního úřadu Brno I o výslechu svědka Ing. Konečného ze dne 20. 5. 2003). Stěžovatelka měla za to, že tímto svědeckým výslechem ve spojení s čestným prohlášením Ing. Konečného a dalšími listinnými důkazy, které předložila, bylo dostatečně prokázáno, že se předmětné dodávky uskutečnily. Ing. Konečný veškeré rozhodující skutečnosti o dodání zboží a placení zboží potvrdil a taktéž popsal předmětné roboty, čímž vyloučil možnost, že by toto zboží neznal a že by dodavatelem byla jiná osoba; neexistoval tedy žádný důvod, aby stěžovatelka jeho výslech opětovně navrhovala. V této části tedy považuje stěžovatelka rozhodnutí krajského soudu za nepřezkoumatelné, neboť jak uvedla již v daňovém řízení, není zřejmé, které důkazní prostředky se staly důkazem a které

pokračování

nikoli, a neexistuje ucelené hodnocení důkazů, pokud nebyly vyhodnoceny všechny důkazní prostředky.

V návaznosti na to stěžovatelka namítá, že v žalobě vytkla žalovanému, že se v napadeném rozhodnutí nevypořádal se všemi námitkami, zejména procesními. Ani v rozhodnutí žalovaného nelze nalézt ucelenou úvahu hodnotící veškeré důkazní prostředky, což se dle názoru stěžovatelky opakuje i v rozsudku krajského soudu. Namítá, že v daňovém řízení bylo provedeno mnoho důkazů, které prokazují reálnou existenci zboží, které bylo zpochybňováno, a obchody, které s tímto zbožím byly učiněny. Zcela bez povšimnutí tak bylo ponecháno šetření provedené u stěžovatelky ohledně zaúčtování předmětných dodávek i skutečné existence robotů, které byly tou dobou u stěžovatelky skladovány, v rámci kterého správce daně převzal řadu dokladů o těchto dodávkách; uvedené nebylo nikdy předmětem hodnocením ze strany správních orgánů a následně ani soudu. Vše nakonec žalovaný uzavřel prostým odkazem na to, že společnost VUMAR a Ing. Konečný ve svých řízeních neprokázali svého dodavatele zboží a z toho důvodu není uznán nárok na odpočet u stěžovatelky, přičemž uvedené hodnocení nekriticky převzal krajský soud.

Skutečnosti, že předmětné zboží dopravoval do areálu vymyšlený pan Š., že si Ing. Konečný nepamatoval, kdo byl dodavatelem průmyslových strojů a že za dodavatele zubních kartáčků byla označena firma, která s tímto zbožím vůbec neobchodovala a kde Ing. Konečného neznali, nemohou být a nejsou důkazy ve vztahu k předmětu daňového řízení u stěžovatelky; to je záležitostí Ing. Konečného a jeho daňového řízení. Osoba jménem P. Š. stěžovatelce nikdy zboží nedovážela, podle shodného tvrzení stěžovatelky a Ing. Konečného to byl Ing. Konečný, kdo měl přepravu zboží zajistit, přičemž ten k tomu ve svém řízení uvedl, že pro něj přepravu zajistil zmíněný P. Š. Ve skutečnosti stěžovatelce dovážely zboží profesionální přepravní společnosti – přepravci najatí Ing. Konečným. Stěžovatelka jejich totožnost neověřovala, neboť přeprava byla záležitostí Ing. Konečného, a nelze jí to tudíž přičítat k tíži. Stěžovatelka je tak přesvědčena, že je na ni přenášeno důkazní břemeno ve větším rozsahu, než je dle zákona povinna nést. Stěžovatelka neměla povinnost znát subdodavatele a prokazovat, jak Ing. Konečný zboží nabyt. Existence zboží byla jednoznačně prokázána a správce daně nebyl oprávněn stěžovatelce odepřít nárok na odpočet daně na vstupu pouze z důvodu pochybnosti, jak zboží nabyt Ing. Konečný.

Rozhodnutí žalovaného bylo dále dle stěžovatelky zatíženo prvky libovůle, jestliže stejné šetření, jako ohledně dodávek průmyslových robotů a zubních kartáčků, proběhlo ohledně dodávek drátu, jehož dodavatelem byl VUMAR, a v tomto případě dodávka drátů nebyla předmětem neuznání odpočtu daně na vstupu v předmětném zdaňovacím období listopad 2002.

V souvislosti s hodnocením důkazů stěžovatelka dále poukázala na skutečnost, že krajský soud převzal podezření žalovaného o původu průmyslových robotů ve společnosti ŠKODA Auto, a. s., ačkoli toto tvrzení není podepřeno žádným důkazem. Dodala, že žádný z provedených důkazů ani samotné šetření pracovníky daně (prohlídka konkrétních robotů u stěžovatelky) nepotvrdilo, že by se v případě průmyslových robotů jednalo o kovový odpad či zboží mající takový charakter.

V reakci na závěry krajského soudu učiněné skrze optiku judikatury ESD se stěžovatelka dále ohradila vůči hodnocení soudu, dle kterého nedodržovala v obchodních vztazích dostatečnou míru obezřetnosti a nevynaložila veškerou odbornou péči, aby mohla zjistit, že se stala obětí daňového podvodu. Namítla, že jí žádný právní předpis neukládá povinnost vynakládat odbornou péči za účelem zjištění, že dochází k daňovému podvodu a že se stěžovatelka může stát jeho obětí; hodnocení krajského soudu tak dle jejího názoru vybočuje z mezí zákona. Ke konkrétním okolnostem hodnoceným krajským soudem uvedla, že platby v hotovosti uskutečňovala na základě předchozích negativních zkušeností s bezhotovostním stykem běžně, z jejího pohledu nebyl Ing. Konečný problémovým dodavatelem a pokud uvedla, že ji okolnosti nákupu zboží u dodavatelů nezajímají, neznamená to samo o sobě, že nedodržovala v obchodních vztazích dostatečnou míru obezřetnosti; osoby, se kterými sama obchodovala, si prověřovala. Zdůraznila, že tato otázka nebyla vůbec předmětem řízení před finančními orgány ani před krajským soudem. Soud tak učinil své závěry, aniž stěžovatelce umožnil se k této otázce blíže vyjádřit, čímž zatížil své rozhodnutí vadou spočívající v porušení ustanovení § 36 odst. 1 s. ř. s., jestliže ji nepoučil o tom, že bude hodnocena její obezřetnost v obchodních vztazích. V této souvislosti označila dále rozsudek krajského soudu za nezákonný, neboť soud nezjišťoval, jaká opatření stěžovatelka skutečně učinila, zda se dala označit za "rozumná" či zda bylo možné požadovat více. Upozornila, že dle citovaného rozsudku ESD ve věci *Kittel* může soud odmítnout nárok na odpočet tehdy, pokud je objektivně prokázáno, že osoba povinná k dani věděla nebo měla vědět, že se účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH. Takové dokazování v řízení před krajským soudem prováděno vůbec nebylo. Současně stěžovatelka označila rozsudek krajského soudu za nepřezkoumatelný, neboť se dle jejího názoru nevypořádal s veškerou její argumentací ohledně judikatury ESD. Krajský soud rovněž nezaujal žádné stanovisko k její žalobní námitce, dle které považuje za vyloučené, aby jí nebyl uznán nárok na odpočet daně z přijatého plnění a současně ponechán režim DPH na výstupu.

Stěžovatelka dále namítá, že jí v průběhu daňového řízení nebyly sděleny jasné pochybnosti správce daně, resp. jejich skutkový základ. Namítá, že ani dopis ze dne 10. 6. 2003, na který odkázal krajský soud, ani další dokumenty správce daně, které měla k dispozici, neobsahovaly popis konkrétních pochybností, které by mohla vyvracet. Stěžovatelka je dále přesvědčena, že fakticky došlo k vyměření daně podle pomůcek, jak jsou definovány v ustanovení § 31 odst. 6 zákona o správě daní, neboť daňové spisy jiných subjektů jsou pomůckou a nikoli důkazem. Závěrem stěžovatelka nesouhlasí s krajským soudem ohledně vypořádání její žalobní námitky, že se žalovaný věcně nevypořádal s žádnou odvolací námitkou, jestliže soud tuto námitku označil za obecnou s tím, že z ní nevyplývá, jak by se mohla dotknout jejích práv. Stěžovatelka naopak pokládá námitku za zcela konkrétní a poukazuje na skutečnost, že krajský soud měl k dispozici správní spis obsahující podané odvolání i rozhodnutí žalovaného. Rozsudek krajského soudu tudíž spadá v této části nepřezkoumatelný.

V. Posouzení důvodnosti kasační stížnosti

Kasační stížnost je podle § 102 a násl. s. ř. s. přípustná a podle jejího obsahu jsou v ní namítány důvody dle ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s., tj. nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení a

pokračování

nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů. Rozsahem a důvody kasační stížnosti je Nejvyšší správní soud podle § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s. vázán.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v rozsahu důvodů uplatněných v kasační stížnosti a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

Stěžovatelka předně namítala, že nelze akceptovat závěr, že napadeného rozhodnutí žalovaného bylo s ohledem na rozsah plné moci, kterou udělila k zastupování daňovému poradci, řádně doručeno stěžovateli tím, že bylo doručeno tomuto zástupci. Nejvyšší správní soud předeseílá, že o této otázce již v projednávané věci v minulosti rozhodoval, a to rozsudkem ze dne 26. 2. 2009, č. j. 9 Afs 36/2008 – 126 (všechna rozhodnutí zdejšího soudu jsou dostupná na www.nssoud.cz). Dospěl přitom k jednoznačnému závěru, že *„plná moc udělená žalobkyní dne 16. 9. 2003 jejímu zástupci neobsahuje v řízení o dani z přidané hodnoty žádné omezení či směrnice pro jednání zmocněnce, není ani přesně vymezen její rozsah a proto se jedná o plnou moc neomezenou.“* K otázce zásahu do právní jistoty stěžovatelky ve vztahu k doručování písemností se v citovaném rozsudku zdejší rovněž vyjádřil, jestliže s odkazem na rozsudek ze dne 22. 5. 2008, č. j. 1 Afs 32/2008 – 66, konstatoval, že *„[v] této věci má však jazykový projev vůle zachycený v plné moci zcela jednoznačný význam, nevyvolává žádné pochybnosti a je natolik zřejmý, že k danému tvrzení žalobkyně není možno přihlídnout. Žalobkyní doložené přílohy sice skutečně prokazují doručování písemností jak jí, tak současně i jejímu zástupci, podle jejich obsahu však nelze usoudit, že by byly rozhodnutími vydanými v tomto daňovém řízení, ostatně to žalobkyně ani netvrdí. Finanční úřad doručoval v tomto řízení (podle písemností obsažených v předložené spisové dokumentaci) do předložení plné moci pouze žalobkyni, poté již jen zástupci, stěžovatel doručoval pouze zástupci; tedy není pravdou, že by bylo doručováno oběma subjektům.“*

Obdobně lze konstatovat, že se zdejší soud v projednávané věci již vyjadřoval i k otázce zákonnosti zahájení vytykáčích řízení a určitosti výzev s důsledky pro běh prekluzivní lhůty pro vyměření daně. V rozsudku ze dne 30. 9. 2010, č. j. 9 Afs 46/2010 – 227, tak dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že *„předmětné výzvy sice nebyly obsahově dostatečné ve světle jiného rozsudku rozšířeného senátu zdejšího soudu ze dne 8. 7. 2008, č. j. 9 Afs 110/2007 - 102, podle kterého „ve výzvě správce daně podle § 43 daňového řádu musí být uvedeny konkrétní skutkové důvody zakládající pochybnosti o správnosti průkaznosti nebo úplnosti podaného daňového přiznání nebo hlášení, popřípadě dodatečného daňového přiznání nebo následného hlášení a dalších písemností předložených daňovým subjektem, nebo o pravdivosti údajů v nich uvedených. Výzva odkazující pouze na příslušný řádek takového přiznání či hlášení nebo takové písemnosti tomuto požadavku zpravidla neodpovídá“, nicméně žalobkyně na ně reagovala, správci daně předložila na základě těchto výzev podklady a následně je i doplnila. Správce daně následně po přezkoumání všech podkladů vydal dne 28. 4. 2003 další tři výzvy, které již byly bezvadné. Po posouzení takto konstatovaných skutkových okolností nelze mít podle Nejvyššího správního soudu v žádném případě za to, že by správce daně zahájil vytykáčící řízení mimo zákonem stanovené podmínky, tedy např. mimo prekluzivní lhůtu k vyměření daně. Z předestřené časové sledu úkonů správce daně nelze ani dovodit, že by nepostupoval bez zbytečného prodlení ve smyslu výše citovaného rozsudku rozšířeného senátu.“* Na základě uvedeného nelze mít pochyb o tom, že zdejší soud dospěl ve

svém rozhodnutí k závěru, že předmětné výzvy svým obsahem obstály, a byly tedy úkonem směřujícím k vyměření daně ve smyslu ustanovení § 47 odst. 2 zákona o správě daní.

K oběma shora uvedeným námitkám stěžovatelky lze souhrnně konstatovat, že pokud stěžovatelka navzdory předchozím setrvává na námitce nesprávného hodnocení plné moci daňového poradce a určitosti vytýkacích výzev, jedná se dle ustanovení § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. o námitky nepřipustné. Nejvyšší správní soud se těmito námitkám již ve svých předchozích rozhodnutích vyjádřil a jejich posouzení bylo důvodem pro zrušení předcházejících rozsudků vydaných krajským soudem. V této souvislosti zdejší soud upozorňuje na skutečnost, že v řízení o opětovné kasační stížnosti je Nejvyšší správní soud vázán závazným právním názorem, který sám v téže věci vyslovil v předchozím zrušujícím rozsudku (srov. rozsudek zdejšího soudu ze dne 8. 7. 2008, č. j. 9 Afs 59/2007 – 56).

V rámci obsáhlé argumentace k otázce prokázání nároku na odpočet DPH na vstupu stěžovatelka krajskému soudu vytýká, že neuvádí skutečnost, že společnosti VUMAR byla daň na výstupu vyměřena zcela ve shodě s tím, co tato společnost deklarovala svému správci daně a co odpovídalo vstupům u stěžovatelky. K obsahu této námitky, jakkoli nebyla vznesena v řízení před krajským soudem, zdejší soud uvádí, že stanovení daňové povinnosti jedné ze stran závazkového vztahu přímo nedeterminuje daňovou povinnost druhé smluvní strany k téže dani. Nejedná se o předběžnou otázku ve smyslu § 28 zákona o správě daní, tedy o skutečnost, ze které musí být při skutkovém hodnocení bezpodmínečně vycházeno. Nelze tedy a priori vyloučit, aby tytéž skutkové okolnosti, které místně příslušný správce daně hodnotil při rozhodování v daňové věci společnosti VUMAR, byly předmětem hodnocení jiného správce daně v nyní posuzované věci. Důkazní situace jednotlivých daňových subjektů může být z nejrůznějších důvodů různá, a to i v případě totožné dodávky, prokazuje-li její realizaci v jednom daňovém řízení dodavatel a v druhém daňovém řízení odběratel. Závěr o neprokázání realizace dodávky v řízení vedeném u odběratele tak nevylučuje, že na základě důkazní situace v řízení s dodavatelem bude realizace téže dodávky prokázána. Obecně je možno konstatovat, že neunes-li jeden subjekt ve svém řízení důkazní břemeno, které jej tíží, a neprokáže tak konkrétní skutečnost, nelze vyloučit, aby v samostatném řízení vůči jinému subjektu tatáž skutečnost prokázána byla (k tomu srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 8. 2007, č. j. 8 Afs 105/2005 – 59). Daňová řízení ve věci stěžovatelky je tak nutno posuzovat jako samostatná daňová řízení, v nichž každý subjekt prokazuje skutečnosti, k jejichž průkazu byl správcem daně vyzván, přičemž každý správce daně stanovuje daňovou povinnost nezávisle na výsledcích daňového řízení provedeného u jiného subjektu. Krajskému soudu, ale ani Nejvyššímu správnímu soudu tak nepřísluší hodnotit, co vedlo místně příslušného správce daně k uznání daně na výstupu u společnosti VUMAR. Předmětem přezkumu je v projednávané věci posouzení průběhu důkazního řízení ve vztahu k daňové povinnosti stěžovatelky. Krajský soud tak zcela správně bral v potaz pouze hodnocení unesení důkazního břemene samotnou stěžovatelkou. Jestliže tedy stěžovatelka krajskému soudu vytýká, že jeho závěr o neprokázání dodání zboží stěžovatelce jejími dodavateli je v rozporu s obsahem spisu, pak je nutné tento závěr vnímat v celkovém kontextu rozsudku tak, že krajský soud v daném případě hodnotil závěry správce daně učiněné v řízení stěžovatelky.

Plátce má dle ustanovení § 19 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty z roku 1992 plátce nárok na odpočet daně z přidané hodnoty, pokud jím přijatá zdanitelná plnění,

pokračování

uskutečněná jiným plátcem nebo zboží z dovozu, použije při podnikání nebo při činnosti vykazující všechny znaky podnikání kromě toho, že je prováděna podnikatelem. Dle odst. 2 citovaného ustanovení prokazuje plátce nárok na odpočet daňovým dokladem. V projednávané věci vyvstaly pochybnosti o tom, zda předmětná zdanitelná plnění byla uskutečněna plátcem, který vystavil stěžovatelkou předkládané daňové doklady, tj. společností VUMAR a Ing. Konečným. Z obsahu protokolů z ústních jednání vedených správcí daně společnosti VUMAR a Ing. Konečného, které obdržel správce daně jako odpovědi na dožádání, vyplynulo, že Ing. Konečný jak za společnost VUMAR, tak za sebe jako podnikající fyzickou osobu, potvrdil, že stěžovatelce předmětné zboží dodal. K uvedenému tvrzení však nebyl schopen předložit žádné doklady, ať již z důvodu problémů s účetním programem či prodeji společnosti J. O., který převzetí jakýchkoli dokumentů popřel. K tomu přistoupila další tvrzení Ing. Konečného, který uvedl, že zboží bylo přepravováno přímo od jeho dodavatele k odběrateli (tj. ke stěžovatelce) a že u předání zboží osobně nebyl. Přepravu zboží za něj měl zajišťovat pan Š., který se však ukázal být fiktivní osobou. Nad to nebyl Ing. Konečný schopen označit ani svého dodavatele; buď si nebyl s to vzpomenout, nebo označil osobu, která jej neznala a dodávku zboží popřela.

Jak vyplývá z rozsudku zdejšího soudu ze dne 13. 8. 2008, č. j. 9 Afs 204/2007 – 72, *„ke zpochybnění daňového dokladu (...) může dojít různými způsoby, např. tak, že neexistuje ten, kdo jej vystavil, popřípadě že vystavitel dokladu za dané období zdanitelné plnění nevykázal, na což lze usuzovat zejména z toho, že nepodal daňové přiznání k dani z přidané hodnoty. Pokud vystavitel daňového dokladu o něm neúčtoval, případně tuto skutečnost nelze ověřit proto, že je vystavitel nekontaktní a jeho účetnictví (případně jiná povinná evidence) vůbec není k dispozici, pak jsou pochybnosti na straně správce daně více než odůvodněné. I za této situace však daňový subjekt může pochybnost správce daně vyvrátit tím, že existenci zdanitelného plnění prokáže jinými důkazními prostředky.“* Uvedené závěry Nejvyššího správního soudu jsou příléhavé i v nyní posuzované věci. Ing. Konečný (jako bývalý jednatel společnosti VUMAR i jako fyzická osoba) nebyl schopen předložit řádně vedené účetnictví ani jinou povinnou evidenci. Této povinnosti pak nebyl schopen dostát ani J. O., na kterého měla být společnost VUMAR spolu se všemi doklady převedena. Správce daně tedy za této důkazní situace oprávněn od stěžovatelky požadovat prokázání jinými důkazními prostředky, než daňovými doklady, že skutečně došlo k uskutečnění zdanitelného plnění. Prokazování nároku na odpočet daně je sice primárně 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 došlo tak, jak je v dokladech deklarováno, či nejsou-li splněny další zákonné podmínky pro jeho uplatnění (k tomu blíže srov. citovaný rozsudek č. j. 9 Afs 204/2007 – 72). Ke stejnému závěru dospěl Nejvyšší správní soud ve svém rozhodnutí ze dne 25. 10. 2006, č. j. 2 Afs 7/2006 - 107, ve kterém uvedl: *„Prokazuje-li daňový subjekt nárok na nadměrný odpočet daně z přidané hodnoty formálně bezvadným daňovým dokladem, ale o faktickém stavu jsou pochybnosti, je součástí důkazní povinnosti daňového subjektu prokázání existence zdanitelného plnění“.*

Jestliže stěžovatelka prokazovala uskutečnění zdanitelného plnění na vstupu pouze formálně bezvadnými doklady a dále čestným prohlášením Ing. Konečného, že k uskutečnění zdanitelného plnění došlo tak, jak jen a dokladech deklarováno, nelze než se ztotožnit se

závěry žalovaného i krajského soudu, že důkazní břemeno ohledně nároku na nadměrný odpočet neunesla. Nelze se jako o důkaz opírat pouze o čestné prohlášení daňového subjektu, který u fyzického předání zboží nebyl, a zboží mělo být dle jeho tvrzení přepravováno od jím neuvedeného dodavatele neexistujícím přepravním prostředkem přímo stěžovatelce. Tedy prohlášení subjektu, který, jak vyplývá z jeho tvrzení, předmětné transakce pouze formalizoval vydáním příslušných daňových dokladů.

Stěžovatelka v této souvislosti namítá, že nemůže nést důkazní břemeno za svého dodavatele. Namítá, že nikdy neuvedla, že by jí zboží měl dovážet pan Š., naopak to byly profesionální přepravní společnosti, které zboží dopravovaly, a totožnost jejich řidičů neověřovala. Nejvyšší správní soud k uvedené námitce konstatuje, že uvedené tvrzení mělo být např. spolu s bližším označením přepravních společností součástí argumentace stěžovatelky především v řízení před žalovaným. Naopak ani krajskému soudu stěžovatelka uvedené tvrzení nenabídla. Podstatou neuznání nadměrného odpočtu na DPH je nicméně pochybnost v osobě dodavatele, který vystavil daňový doklad. Ze všech uvedených skutečností je více než zřejmé, že Ing. Konečný o skutečném průběhu obchodních transakcí neměl přílišnou povědomost. Správce daně proto nevzal za prokázané, že to byl on, kdo dodal předmětné zboží stěžovatelce. Jak ve svém rozhodnutí připustil již i žalovaný, že nějaké zboží existovalo a byly uskutečněny jisté vývozy zboží dle předložených JCD.

Ve shodě se závěrem krajského soudu lze konstatovat, že stěžovatelka byla o pochybnostech správce daně ohledně osoby dodavatele informována, a to jednak dopisem ze dne 10. 6. 2003, který byl reakcí správce daně na stěžovatelkou předložené důkazy, a dále pak zejména v rámci ústního jednání konaného dne 22. 9. 2003, při kterém bylo stěžovatelce výsledně sděleno, že správce daně považuje Ing. Konečného za osobu podezřelou z možných daňových úniků. I přes tato oznámení setrvala stěžovatelka na svém tvrzení o důkazní kvalitě čestného prohlášení Ing. Konečného potvrzujícího uskutečnění zdanitelného plnění dle předložených dokladů. Nevyvinula jakoukoli jinou snahu k ozřejnění jejich vztahů s dodavatelem, se kterým měla obchodní transakce v rádech desítek milionů korun měsíčně a na kterého hodlal jeho místně příslušný správce daně, jak vyplývá z obsahu odpovědi na dožádání, podat trestní oznámení za daňovou trestnou činnost. Stěžovatelka svoji argumentaci v podaném odvolání naopak převážně upírala k existenci zboží a uskutečnění vývozu do Jugoslávie a Belgie, k čemuž navrhovala výslech úředníků celní správy a dokládala řadu dokladů. Přitom jak již bylo uvedeno výše, daň na výstupu byla ponechána v přiznané výši. Nelze přisvědčit argumentaci stěžovatelky, že pokud není uznána daň vstupu, nemůže být současně ponechána daň na výstupu. Prokázání uskutečnění zdanitelného plnění na vstupu a na výstupu je vždy předmětem samostatného posuzování. Stejně přitom je, aby byly prokázány zákonné předpoklady pro jejich uznání.

K výhradám stěžovatelky k hodnocení její obezřetnosti v obchodních vztazích ve světle judikatury ESD zdejší konstatuje, že takového hodnocení nebylo v projednávané věci vůbec na místě. Základním předpokladem úvah ESD ve všech stěžovatelkou citovaných rozsudcích totiž je nepochybná existence zdanitelných plnění. Tento předpoklad však v projednávané věci splněn nebyl, jednalo se o typický příklad důkazní nouze daňového subjektu při prokázání průběhu a uskutečnění samotných obchodních případů, s příslušnými daňovými konsekvencemi (srov. rozsudek zdejšího soudu ze dne 11. 11. 2009, č. j. 2 Afs 122/2008 – 58). Krajský soud tedy ve svém hodnocení v reakci na žalobní námitky

pokračování

stěžovatelky vybočil z důkazního rámce projednávané věci. Žalovaný naopak nepochybil, pokud se závěry judikatury ESD nezabýval. Stejně tak vyjádření krajského soudu k této velmi obsáhlé námitce stěžovatelky nemůže být bráno jako vada s důsledky do zákonnosti napadeného soudního rozhodnutí. Nejvyšší správní soud konstatuje, že i bez zohlednění vypořádání této problematiky rozsudek krajského soudu zcela argumentačně obстоjí, neboť jeho zamítavé rozhodnutí není vystavěno pouze na závěrech o obchodních praktikách stěžovatelky.

Stěžovatelka dále vytýkala krajskému soudu nepřezkoumatelnost jeho rozsudku ve vztahu k dílčím otázkám vzneseným stěžovatelkou v žalobním řízení. Předně stěžovatelka spatřuje nepřezkoumatelnost krajského soudu v tom, že nijak nezohlednil, že stěžovatelka mezi důkazy předložila také výpisy z veřejných registrů deklarující registraci jejích dodavatelů k DHP. Nejvyšší správní soud se s uvedenou námitkou neztotožnil. Krajský soud opomněl tento důkaz dle odkazu na pasáž rozsudku stěžovatelkou uvést toliko v narativní části rozhodnutí. Vzhledem ke shora uvedenému se však nejedná o stěžejní důkaz, se kterým by se soud nevypořádal, skutečnost, že dodavatelé stěžovatelky měli být plátcí DPH, ostatně v projednávané věci nebyla ani spornou. Dále stěžovatelka spatřovala rozsudek soudu nepřezkoumatelný ve vztahu k hodnocení důkazních prostředků, přičemž uvedla, že krajský soud pouze přejal závěry žalovaného. Ani v tomto případě zdejší soud námitce stěžovatelky nepřisvědčil, neboť krajský soud se hodnocením důkazů zabýval. Stěžovatelka s hodnocením krajského soudu ostatně hojně polemizuje. Skutečnost, že krajský soud dospěl v hodnocení důkazů ke stejným závěrům jako žalovaný, ještě nezpůsobuje nepřezkoumatelnost jeho rozhodnutí. V této souvislosti stěžovatelka krajskému soudu vytýkala, že dle jeho názoru měla navrhnout výslech svědka Ing. Konečného, který dle jejího názoru jako svědek vyslýchán byl, a to v řízeních před jeho místně příslušným správcem daně. Uvedená výhrada stěžovatelky opět nemůže zakládat vadu nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu. Krajský soud naopak pouze poukázal na skutečnost, že Ing. Konečný nebyl vyslýchán jako svědek v daňovém řízení stěžovatelky. Výsledky v rámci daňových řízení Ing. Konečného předané v rámci odpovědi na dožádání nejsou totéž jako výslech svědka v daňovém řízení stěžovatelky, kterému by mohla případně klást otázky. Stěžovatelka však takový důkaz nepožadovala. V neposlední řadě se stěžovatelka ohradila vůči způsobu, jakým krajský soud vypořádal její žalobní námitku poukazující na skutečnost, že žalovaný se nevypořádal s žádnou její námitkou, jestliže krajský soud vyhodnotil námitku stěžovatelky jako příliš obecnou. V této souvislosti poukazuje zdejší soud na rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 8. 2010, čj. 4 As 3/2008 – 78, ve kterém soud dospěl k závěru, že *„smyslem uvedení žalobních bodů (§ 71 odst. 1 písm. d) s. ř. s.) je jednoznačné ustavení rámce požadovaného soudního přezkumu ve lhůtě zákonem stanovené k podání žaloby. Zákonný požadavek je proto naplněn i jen zcela obecným a stručným - nicméně srozumitelným a jednoznačným - vymezením skutkových i právních důvodů tvrzené nezákonnosti nebo procesních vad správního aktu tak, aby bylo zřejmé, v jaké části a z jakých hledisek se má soud věcí zabývat.“* Krajský soud v tomto duchu naopak obsáhle stěžovatelce vysvětlil, že z jí obecně konstatovaného a vylíčeného skutkového stavu nelze dovodit, jak se uvedené mělo konkrétně dotknout jejích práv.

Závěrem stěžovatelka vytýká krajskému soudu, že převzal podezření žalovaného o původu průmyslových robotů ve společnosti Škoda Auto a. s. Zdejší soud z obsahu

napadeného rozsudku ověřil, že krajský soud zmíněnou argumentaci žalovaného uvedl pouze v rekapitulaci skutkového děje, na které stěžovatelka svým odkazem na číslo strany rozsudku taktéž odkazuje. Krajský soud tuto argumentaci na jiném místě svého rozhodnutí již nepoužil, námitka proto není důvodná. Stěžovatelka rovněž vyjádřila své přesvědčení, že jí byla daň stanovena za užití pomůcek, jestliže ve smyslu ustanovení § 31 odst. 6 zákona o správě daní byly použity spisy jiných daňových subjektů. Nejvyšší správní soud se v této otázce ztotožnil s hodnocení krajského soudu, jestliže dospěl k závěru, že odpovědi na dožádání, jejichž součástí jsou protokoly o ústním jednání s daňovým subjektem a sdělení výsledku daňových řízení nemůže pojmově naplňovat pomůcku ve smyslu citovaného ustanovení. V daném případě se jednalo o důkazní prostředek k ověření skutečností rozhodných pro správné stanovení daňové povinnosti stěžovatelky. V daném případě se jednalo o důkazní prostředek k ověření skutečností rozhodných pro správné stanovení daňové povinnosti stěžovatelky.

Námitka stěžovatelky poukazující na znaky libovůle v rozhodování žalovaného spatřované v rozdílném hodnocení dodávek drátů je její námitka nepřípustné podle § 104 odst. 4 s. ř. s., neboť stěžovatelka námitku rozdílného hodnocení různých zdanitelných plnění od téhož dodavatele v žalobě neuplatnila, ač tak učinit mohla.

Na základě všech shora uvedených skutečností Nejvyšší správní soud kasační stížnost stěžovatelky jako nedůvodnou zamítl.

VI. Závěr a náklady řízení

Stěžovatelkou uplatněné kasační námitky nebyly ve vztahu k napadenému rozsudku krajské soudu shledány důvodnými, v řízení nebyly shledány ani jiné nedostatky, ke kterým Nejvyšší správní soud dle § 109 odst. 4 s. ř. s. přihlíží z úřední povinnosti, kasační stížnost byla proto v souladu s § 110 odst. 1, větou poslední, s. ř. s. zamítnuta.

Stěžovatelka, která neměla v tomto soudním řízení ve věci úspěch, nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti ze zákona (§ 60 odst. 1 s. ř. s., ve spojení s § 120 s. ř. s.). Žalovanému, jak vyplývá z obsahu spisu, náklady v tomto řízení nevznikly, Nejvyšší správní soud proto rozhodl, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

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

V Brně dne 29. května 2013

Mgr. Daniela Zemanová
předsedkyně senátu