



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Matyášové a soudců JUDr. Jakuba Camrdu a Mgr. Ondřeje Mrákoty v právní věci žalobce: **LIBRA Corporate Services a.s.**, se sídlem Durychova 101/66, Lhotka, Praha 4, (dříve LIBRA Electronics a.s.) proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Českých Budějovicích ze dne 20. 12. 2012, č. j. 8944/12 – 1300, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 15. 4. 2015, č. j. 10 Af 35/2013 - 119,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost se zamítá.**
- II. Žalovanému se náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznává.**

O d ů v o d n ě n í :

Kasační stížností se žalobce (dále „stěžovatel“) domáhá zrušení shora označeného rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích (dále „krajský soud“), kterým byla zamítnuta žaloba proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Českých Budějovicích ze dne 20. 12. 2012, č. j. 8944/12 – 1300, ve věci vyměření daně z přidané hodnoty za zdaňovací období prosinec 1997; toto rozhodnutí bylo vydáno v obnoveném řízení provedeném na základě rozhodnutí Generálního finančního ředitelství č. j. 15833/11-3211-010212, ze dne 17. 6. 2011, kterým byla povolena obnova řízení.

I. Vymezení věci a dosavadní průběh řízení

Stěžovatel podal dne 27. 1. 1998 přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období prosinec 1997, v němž uplatnil nárok na odpočet daně ve výši 10 312 503 Kč.

Na základě provedeného vytýkacího řízení vydal správce daně dne 21. 8. 1998 platební výměr, kterým vyměřil oproti nárokovanému odpočtu daně daň ve výši 11 773 282 Kč, neboť stěžovatel nesplnil zákonné podmínky pro přiznání odpočtu daně. Odvolání proti platebnímu výměru bylo rozhodnutím Finančního ředitelství v Českých Budějovicích ze dne 17. 6. 1999 zamítnuto; následně byla zamítnuta rozsudkem Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 27. 10. 1999, č. j. 10 Ca 225/99 – 44, podaná žaloba.

Stěžovatel dne 12. 6. 2002 podal u správce daně žádost o obnovu řízení, jako důvod uvedl novou skutečnost, konkr. předložil notářský zápis o prohlášení jednatele společnosti B.W.D. Petra Burgstallera ze dne 14. 12. 2001, sepsaný notářem Dr. Hansenem Ederem, v němž jednatel stvrzuje pravost podpisů na veškerých daňových dokladech, a dále znalecký posudek ze dne 29. 5. 2002 vypracovaný JUDr. Petrem Blažkem, znalcem z oboru písmoznalectví, jehož závěry dle stěžovatele vyvracejí závěry znaleckého posudku PhDr. Milana Nouzovského, z něhož vycházel správce daně.

Rozhodnutím Finančního ředitelství v Českých Budějovicích ze dne 21. 10. 2002 bylo řízení ve věci žádosti o povolení obnovy řízení zastaveno, odvolání proti tomuto rozhodnutí bylo rozhodnutím Ministerstva financí ze dne 10. 3. 2003 zamítnuto; žaloba podaná proti tomuto rozhodnutí byla odmítnuta jako nepřipustná usnesením Městského soudu v Praze ze dne 31. 5. 2004, č. j. 8 Ca 115/2003 – 21. Rozsudkem Nejvyššího správního soudu č. j. 5 Afs 148/2004 – 58, ze dne 9. 1. 2007, bylo uvedené usnesení zrušeno, neboť soud dospěl k závěru, že se nejedná o rozhodnutí, resp. úkon spadající pod kompetenční výluky. Městský soud napadené rozhodnutí meritorně přezkoumal, dospěl k závěru, že správce daně nepostupoval v souladu se zákonem, když řízení zastavil dle § 27 odst. 1 písm. h) zákona o správě daní a poplatků, namísto toho, aby o žádosti rozhodl; rozsudkem ze dne 30. 11. 2009, č. j. 8 Ca 52/2007 – 92, proto soud napadené rozhodnutí Ministerstva financí ze dne 10. 3. 2003 zrušil. Následně zrušilo Ministerstvo financí rozhodnutí Finančního ředitelství v Českých Budějovicích ze dne 21. 10. 2002.

Finanční ředitelství poté rozhodnutím ze dne 19. 5. 2010 řízení opětovně zastavilo dle § 27 odst. 1 písm. d) zákona o správě daní a poplatků, a to z důvodu uplynutí lhůty dle § 47 odst. 2 cit. zákona. Ministerstvo financí toto rozhodnutí zrušilo, když dospělo k závěru, že prekluzivní lhůta (při respektování § 41 soudního řádu správního) dosud neuplynula. Finanční ředitelství žádost o povolení obnovy posoudilo dle § 54 zákona o správě daní a poplatků, přitom dospělo k názoru, že nejsou splněny zákonné důvody pro její povolení, neboť předložené důkazy nelze považovat za nové skutečnosti, které by nemohly být bez zavinění daňového subjektu uplatněny již dříve v daňovém řízení, a nadto, které by mohly mít podstatný vliv na výrok pravomocného rozhodnutí o vyměření daně, které bylo rovněž přezkoumáno soudem. Rozhodnutím ze dne 3. 11. 2010 proto žádost o povolení obnovy zamítlo.

pokračování

Rozhodnutím Generálního finančního ředitelství (na něž přešla kompetence Ministerstva financí) č. j. 15833/11-3211-010212, ze dne 17. 6. 2011, bylo v odvolacím řízení rozhodnutí finančního ředitelství změněno tak, že se obnova řízení povoluje.

Finanční úřad v Českých Budějovicích v novém řízení (vedeném dle daňového řádu) vydal dne 30. 8. 2012 rozhodnutí č. j. 423139/12/077930305806, kterým stěžovateli za období prosinec 1997 opětovně vyměřil daň z přidané hodnoty shodně s daní původně vyměřenou, tj. ve výši 11 773 282 Kč. Finanční ředitelství v Českých Budějovicích shledalo postup správce daně v souladu se zákonem; dospělo ke shodnému závěru, že nárok na odpočet daně nebyl prokázán ani v obnoveném řízení pomocí nově předložených důkazů; rozhodnutím ze dne 20. 12. 2012, č. j. 8944/12-1300, proto odvolání zamítlo. Proti tomuto rozhodnutí podal stěžovatel žalobu, o níž krajský soud rozhodl rozsudkem ze dne 15. 4. 2015, č. j. 10Af 35/2013 - 119, tak, že žalobu zamítl; proti tomuto rozsudku nyní směřuje kasační stížnost.

Stěžovatel podal dne 23. 1. 2014 ke Generálnímu finančnímu ředitelství podnět k přezkoumání rozhodnutí žalovaného dle § 121 daňového řádu; krajský soud usnesením ze dne 19. 3. 2014, č. j. 10 Af 35/2013 – 102, proto řízení dle § 48 odst. 3 písm. d) s. ř. s. přerušil. Dne 10. 10. 2014 Generální finanční ředitelství sdělilo, že neshledalo podnět důvodný.

II. Podstatný obsah kasační stížnosti

Stěžovatel rozsudek krajského soudu napadá v plném rozsahu, a to z důvodu nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení, z důvodu vad správního řízení pro porušení zákona v ustanoveních o řízení před správním orgánem takovým způsobem, že to mohlo ovlivnit zákonnost, a pro tuto důvodně vytýkanou vadu soud, který ve věci rozhodoval, napadené rozhodnutí správního orgánu měl zrušit, a dále z důvodu nepřezkoumatelnosti spočívající v nedostatku důvodů rozhodnutí a v jiné vadě řízení před soudem, která mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé, tedy z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále „s. ř. s.“). V obsáhlé kasační stížnosti, resp. v jejím doplnění, předkládá stěžovatel námitky, z nichž řada představuje polemiku s postupy správce daně při dokazování, podsouvá mu nečinnost a záměrné neplnění povinností při správě daní a zjevný úmysl neuznat nárok na odpočet, konstatuje neobjektivní postup soudu i správce daně a subjektivní hodnocení správních i soudního rozhodnutí. Tyto námitky však postrádají věcnosti a uchylují se místy k emotivním závěrům; Nejvyšší správní soud proto tyto části kasační stížnosti nebral v potaz a dále se jimi nezabýval, neboť pro meritum věci jsou zcela irrelevantní.

Stěžovatel v zásadě uplatňuje stran zjišťování skutkového stavu opakovaně námitky, které uváděl již v odvolání a v žalobě. Námitky týkající se původního řízení a obnoveného řízení, jakož i námitky ve vztahu k napadenému rozsudku, se navzájem prolínají a kasační stížnost je tak značně nepřehledná. Dílem námitky směřují k vadám dokazování před správními orgány, resp. nesprávnému vyhodnocení důkazů, dílem směřují

k nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku krajského soudu z důvodu nevypořádání se se všemi námitkami, resp. k nesprávným právním závěrům.

Stěžovatel především nesouhlasí s názorem krajského soudu, že se obnovené řízení provádí v rozsahu limitovaném rozhodnutím o jeho povolení či nařízení právě ve smyslu § 119 odst. 3 daňového řádu. Obecně obnova řízení následuje po úspěšném využití mimořádného opravného prostředku, jímž navrhovatel požádá, aby bylo obnoveno už pravomocně skončené řízení, protože se ve věci objevily dříve neznámé nebo nedostupné důkazy nebo skutečnosti, které by samy nebo ve spojení s původně známými důkazy a skutečnostmi mohly vést k jinému rozhodnutí ve věci. Z § 120 odst. 4 daňového řádu lze pak dovodit, že obnova řízení ve druhé fázi zahrnuje zhodnocení všech důkazů ve smyslu § 8 odst. 1 daňového řádu, nejenom zhodnocení důkazů, pro které byla obnova řízení povolena. V případě stěžovatele je dodržení postupů stanovených v § 8 odst. 1 (*Správce daně při dokazování hodnotí důkazy podle své úvahy. Správce daně posuzuje každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti; přitom přihlíží ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo.*) a § 92 odst. 7 daňového řádu (*Správce daně po provedeném dokazování určí, které skutečnosti považuje za prokázané a které nikoliv a na základě kterých důkazních prostředků; o hodnocení důkazů sepiše úřední záznam, pokud se toto hodnocení neuvádí v jiné písemnosti založené ve spise.*) zvláště naléhavé, neboť v původním řízení správcem daně ani odvolacím orgánem nebyly hodnoceny důkazy v souladu § 2 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků, tedy jednotlivě ani všechny v jejich vzájemné souvislosti. Tuto právní otázku posoudil soud podle názoru stěžovatele nesprávně; z tohoto nesprávného posouzení pak soud možná dovozuje, že správce daně i žalovaný splnili svoji důkazní povinnost včetně zákonného vyhodnocení důkazů, i když účelově neuvádí citaci údajného hodnocení důkazů.

Stěžovatel v žalobě namítal, že důkazní prostředky nebyly hodnoceny zákonným způsobem a nikoli, že by je správce daně či žalovaný nevyjmenovali. V úředním záznamu ze dne 12. 7. 2012 nejsou správcem daně zhodnoceny jím vyjmenované důkazní prostředky, a to jednotlivě ani ve vzájemné souvislosti. Tvrzení, že stěžovatel neprokázal přijetí zboží od společnosti B.W.D., není v souladu se skutečností. Na straně 8 úředního záznamu ze dne 12. 7. 2012 ve druhém odstavci správce daně uvádí, že vyslechl opakovaně pracovníky daňového subjektu v postavení svědků, kteří uskutečnění obchodů s touto společností potvrdili. S těmito důkazními prostředky, které jsou zajisté i důkazy, se správce daně nijak nevypořádal, nevyvrátil je a ani je nijak nehodnotil zákonným způsobem spolu s dalšími souvisejícími důkazními prostředky, prostě je nadále ignoruje, jako by neexistovaly. Pouze uvádí, že tyto svědecké výpovědi v porovnání se svědeckými výpověďmi nebo s vyjádřeními stěžovatele provedenými v rámci původního řízení tak nepřinesly žádná další nová zjištění, aniž by ale původní svědecké výpovědi a vyjádření stěžovatele kdykoli hodnotil, tedy ani v původním řízení, ani v řízení obnoveném. Správce daně uvádí, že si nechal zpracovat znalecký posudek znalcem PhDr. Milanem Nouzovským, který pravost podpisů na předložených dokladech vyvrátil nebo vyslovil nepravděpodobnost jejich pravosti. Ovšem ani tento důkazní prostředek správce daně nijak nehodnotil a předkládá jej jako nezpochybnitelné dogma, i když znalec sám svůj znalecký posudek v textu posudku zpochybnil, což správce daně, žalovaný i soud účelově přehlédli, ač to stěžovatel namítal. Svůj posudek zpochybnil znalec i v pozici svědka, jak o tom svědčí jeho výpověď. To, že poštovní doručovatel na adrese sídla společnosti B.W.D. nenalezl

pokračování

poštovní schránku této společnosti, vydává správce daně za důkaz toho, že na této adrese tato společnost již nesídlila, ačkoli místně příslušný správce daně neučinil nic, aby se o této tvrzené skutečnosti přesvědčil. To, že společnost podala přiznání k DPH za zdaňovací období třetí čtvrtletí 1997 na nulu, a že za čtvrté čtvrtletí 1997 nepodala přiznání k DPH vůbec, ačkoli tuto povinnost společnost měla, je patrně závažnějším důkazem než touto společností vydané daňové doklady, opatřené jejím razítkem a než svědecké výpovědi zaměstnanců stěžovatelky. Jestliže takovéto hodnocení důkazů shledává žalovaný i soud zákonným, pak stěžovatel nikoli. Jednak nejde o řádné hodnocení ve smyslu daňového řádu, a jednak to, čeho se správce daně dovolává, nejsou žádné důkazní prostředky, neboť nejde o podklady ve smyslu § 92 odst. 2 daňového řádu, jimiž lze zjistit skutečný stav věci a ověřit skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně. Závěry žalovaného, že pod hlavičkou společnosti B.W.D. byly vystaveny pouze doklady s náležitostmi daňových dokladů, na základě nichž si stěžovatel uplatnil nárok na odpočet daně, neodpovídá skutečnosti ani důkazům. Z výpovědí svědků - zaměstnanců stěžovatele - zcela jasně vyplývá, že to byl jednatel společnosti B.W.D., který osobně předmětné zboží stěžovateli dodával, inkasoval kupní cenu a podpisoval příjmové doklady za přijaté peněžní částky. Žádný důkaz nesvědčí o tom, že by zboží stěžovateli vozil někdo jiný nebo že by peníze za zboží přebírala jiná osoba. Ani to, co soud podtrhl, nemá oporu v provedeném důkazním řízení. Soud zde opakuje pouze to, co uvedl žalovaný, přičemž zcela pomíjí námitky, které stěžovatel uvedl v odvolání i ve správní žalobě. Majetkové poměry dodavatele nikdo nezkoumal, obchodní činnost realizoval dodavatel možná i pro jiné odběratele (ve spisu by mělo být o tomto založeno čestné prohlášení pana P.), o jeho dodavateli v rozhodných obdobích nebylo nic zjišťováno žádným ze správců daně, platby v hotovosti byly v té době obvyklé a neznamenalý zamezení stop finančního toku, dodavatel svoji činnost ukončil dříve, než došlo ke zpochybnění jeho dodávek stěžovateli. O neobjektivnosti soudu dle stěžovatele svědčí to, že soud si vůbec nevšímal námitek, které v lepším případě pouze popíral bez odkazu na reálné důkazy, ačkoli šlo o žalobní důvody.

Stěžovatel označuje tvrzení soudu stran neprokázání nároku na odpočet a hodnocení obchodních transakcí stěžovatele, resp. jeho dodavatelů, za účelová, která nemají oporu v důkazním řízení ani v logickém uvažování; v této souvislosti opakuje své námitky stran nesprávně zjištěného skutkového stavu a hodnocení důkazů, které uvedl již v odvolání a v žalobě; konstatuje, že sice předložil tzv. formální daňové doklady, ale současně i prokázal, že zdanitelné plnění přijal od deklarované společnosti, což správce daně nevyvrátil; důkazní prostředky předložené stěžovatelem nemohly být vyvráceny znaleckým posudkem, když sám znalec spolehlivost tohoto důkazního prostředku zpochybnil a tento znalecký posudek byl v rozporu s prohlášením jednatele dodavatele i s jeho svědeckou výpovědí. Stěžovatel tvrdí, že těmito námitkami se nezabýval žalovaný ani soud; ten ani nijak neobjasnil, co je nestandardního na tom, že k obchodování docházelo ve stejný den nebo v minimálních časových odstupech. Jestliže stěžovatel nakoupené zboží ihned přeprodával jiné personálně propojené společnosti, která měla lepší odbytové možnosti, pak nebyl důvod, aby nakoupené zboží nechal povalovat ve svém skladu. Platby v hotovosti byly v té době obvyklé, zejména jestliže za obdržené úhrady nakupoval dodavatel ihned nové zboží. Jestliže společnost, která zboží dodávala, nedeklarovala vůči státu ve vztahu k stěžovateli uplatňovaným nadměrným odpočtům žádnou daňovou povinnost, a to ani na dani z příjmu, je to důsledek zanedbání povinností ze strany místně příslušného správce daně, který nedostal své povinnosti, jak mu ji stanovoval § 2 odst. 6 zákona o správě daní a poplatků.

Závěry krajského soudu ohledně hodnocení důkazů jsou dle stěžovatele neobjektivní a v rozporu se skutečností, neboť v úředním záznamu ze dne 12. 7. 2012 není uvedeno zhodnocení důkazních prostředků, ale pouze závěr, ke kterému správce daně údajně dospěl. Tento závěr ale nemá oporu v provedeném důkazním řízení. Řádné hodnocení důkazů zákonným způsobem není v odůvodnění rozhodnutí žalovaného uvedeno, a to ani na stranách 9 - 11, ani na stranách 12 - 16. V rozhodnutí žalovaného není podrobně zdůvodněno, že se stěžovateli nepodařilo prokázat, že důkazní břemeno unesl, správcem daně ani žalovaným nebyly důkazy hodnoceny zákonným způsobem a zcela byly ignorovány svědecké výpovědi, které uskutečnění obchodů deklarovaným způsobem potvrdily. Stěžovatel s odkazy na odbornou literaturu a judikaturu poukazuje na to, že těžištěm přesvědčivosti každého rozhodnutí je jeho řádné a přesvědčivé odůvodnění, což v daném případě není naplněno. Rovněž odkazuje na judikaturu Soudního dvora EU ve věci *C-142/11 Péter Dávid*, z níž mimo jiné vyplývá, že je na daňových orgánech, aby u osob povinných k dani provedly nezbytné kontroly za účelem odhalení nesrovnalostí a podvodů na DPH a uložily sankce osobě povinné k dani, která se jich dopustila. V intencích uvedené judikatury tedy nemůže správce daně, resp. krajský soud stěžovateli přičítat k tíži nečinnost správce daně při správě daní u jiného daňového subjektu. Správce daně místně příslušný společnosti B.W.D. neučinil žádné logické kroky, které byl povinen při správě daní činit a ani nevyužil právních předpisů, které mu umožňovaly požádat o pomoc při zjišťování skutečného stavu Rakouskou republiku, a to přestože měl k dispozici důkazní prostředky, daňové doklady, svědčící o tom, že uvedená společnost ve třetím a čtvrtém čtvrtletí 1997 podnikala, a to dokonce ve velkém objemu.

Stěžovatel konstatuje, že soud účelově přehlíží, že znalecký posudek PhDr. Milana Nouzovského sám sebe zpochybňoval a že vůbec nebyl finančními orgány (ani soudem) hodnocen, ačkoli šlo o důkazní prostředek jako každý jiný a nemohl se tedy stát bez řádného vyhodnocení důkazem. PhDr. Milan Nouzovský tento posudek opětovně zpochybnil jako svědek. Tento posudek byl zpochybněn jako důkaz i v pořadí druhým čestným prohlášením pana Burgstallera a jeho výsledkem jako svědka, když pan Burgstaller v čestném prohlášení i ve své výpovědi potvrdil, že se jedná o jeho vlastnoruční podpisy (parafy), což nebylo ze strany finančních orgánů nijak vyvráceno. Znalecký posudek PhDr. Milana Nouzovského se tak ukázal jako důkaz nepoužitelný.

Krajský soud konstatoval, že daňové orgány důkazy posuzovaly, a že považuje názor, který vyslovily, za správný a odpovídající i judikatuře Nejvyššího správního soudu, neboť prohlášení pana Burgstallera, byť jej učinil před notářem o tom, že doklady podepisoval, samo o sobě nemohlo přispět k unesení důkazního břemene; čestné prohlášení Petera Burgstallera představovalo prohlášení třetí osoby, jednalo se bezesporu o důkazní prostředek, který byl správcem daně vyhodnocen; čestné prohlášení bylo pro správce daně užitečným podnětem k tomu, aby provedl další dokazování prostřednictvím svědecké výpovědi pana Petera Burgstallera, před rakouskou správou. Ve výpovědi jmenovaný uvedl, že mu obchody nešly, avšak neuvedl, od koho zboží jeho společnost nakupovala, jaké měla podmínky k činnosti, ani žádné konkrétní skutečnosti k daňovým dokladům; pouze si vzpomněl na hotovostní platby a osobu pana P. Soud rovněž podotýká, že svědeckou výpověď (provedenou s odstupem více jak 10 let) nemohl správce daně provést dříve, neboť svědek, resp. společnost byla nekontaktní.

pokračování

Stěžovatel považuje tyto závěry soudu za nepodložené; správní orgány se vůbec nepokusily v původním řízení vyslechnout jednatele Petera Burgstallera prostřednictvím mezinárodní pomoci, ačkoli jestliže byla tato osoba dohledatelná a dosažitelná pro stěžovatele, byla zajisté dohledatelná i pro orgány Rakouské republiky a potažmo pro správce daně. Je dle stěžovatele pozoruhodné, že se může nějaká společnost stát nekontaktní pro správní orgány jenom tím, že např. odstraní z poštovní schránky své obchodní jméno. Jak již též bylo uvedeno výše, správní orgány neučinily nic, aby se pokusily jednatele společnosti B.W.D. kontaktovat jiným způsobem, třeba provedením místního šetření v deklarovaném sídle této společnosti. Ačkoli bylo zřejmé, že jsou zde skutečnosti nasvědčující tomu, že byl spáchán trestný čin zkrácení daně společností B.W. D, nejsou známy výsledky šetření Policie ČR, které by mohly prokázat, že stěžovatel se na žádném krácení daně nepodílel. Stěžovatel nemůže nést důsledky toho, že jeho dodavatel nakupoval zboží od neplátce daně z přidané hodnoty, popř. že si neověřil, zda o plátce daně z přidané hodnoty opravdu jde, jestliže společnost FLUBA ELEKTRONICS s.r.o. vystavovala daňové doklady jako plátce DPH. Ani tvrzení soudu, že svědek Burgstaller jako tvrzený dodavatel stěžovatele ukončil zcela neočekávaně a bez upozornění svou podnikatelskou činnost v ČR v říjnu až listopadu 1997, není v souladu se skutečností a je v rozporu s listinnými důkazními prostředky (vydanými daňovými doklady, podepsanými příjmovými doklady, faxovými zprávami a výpověďmi svědků). Tohoto svědka mohl místně příslušný správce daně zastihnout u stěžovatele nebo prostřednictvím panem Burgstallerem zmocněné osoby, jejíž totožnost (pí P. Č.) měla být Finančnímu úřadu pro Prahu 5 známa; tuto osobu se nepokusil správce daně vyslechnout. Jestliže soud uvádí, že důkazní prostředky úvaze žalovaného správního orgánu neodporují a že s ohledem na důkazní prostředky, které byly správcem daně provedeny a k jejichž hodnocení soud nepovažoval za potřebné doplňovat dokazování, pak jde o projev neobjektivity. Stěžovatel odkazuje na svoje obsáhlé vyjádření k úřednímu záznamu ze dne 12. 7. 2012, ve kterém uvedl rozbor hodnocení důkazů správcem daně. Stěžovatel soudu navrhoval výslech svědka pana P., soud záměrně opomíjí důvod navrhovaného výslechu, kterým bylo odstranění údajných rozporů ve výpovědích tohoto svědka, což bylo účelově odmítnuto.

Jestliže soud tvrdí, že skutečnost, že finančním orgánům nebylo známo, odkud se zboží do ČR dostalo, byla k tíži žalobce a nepřispěla mu v žádném směru pozitivně k unesení důkazního břemene, pak neuvádí, jaké ustanovení daňových zákonů nebo jiných právních předpisů činí za toto odpovědnými daňové subjekty. Daňové subjekty nemohou nahrazovat činnost celních orgánů (k tomu viz výše citovaná judikatura SDEU) a nemají žádnou pravomoc zjišťovat původ zakoupeného zboží. Je logické, že toto je součástí obchodního tajemství dodavatele, které si chrání. Případná nedostatečná činnost celních orgánů nemůže být k tíži stěžovatele, ale vždy jen k tíži státu, jehož orgány zanedbávají své povinnosti. Jestliže žalovaný tvrdí, že doklady byly pod hlavičkou společnosti B.W.D. patrně pouze vystaveny, pak je povinen to dokázat, tvrzení daňových orgánů však zůstalo pouze v rovině spekulací. Krajský soud neuvádí, v čem je tato spekulace v souladu se zásadami a cílem daňového řízení, když z judikatury i z daňového řádu vyplývá, co je povinen prokazovat správce daně dle § 92 odst. 5 písm. c) a d) a odst. 7 daňového řádu.

Pokud soud uvádí, že argumentace stěžovatele ohledně činění nabídky zboží, přijímání objednávek, přivážení zboží a jeho předávání, nemůže nahradit důkaz o unesení konkrétního důkazního břemene stěžovatele ve vztahu ke zpochybněnému odpočtu, pak je

otázkou, jaký důkaz o unesení konkrétního důkazního břemene stěžovatele má soud vlastně na mysli a jaké důkazy by soud uspokojily. O tom, že společnost B.W.D. s.r.o. dodala stěžovateli v listopadu a prosinci 1997 deklarovaná plnění, svědčí množství důkazních prostředků, které však správce daně, žalovaný ani soud nijak nehodnotili. Společností B.W.D. vydané daňové doklady byly opatřeny originálním razítkem této společnosti, skutečnost, že deklarované dodávky dopravoval daňovému subjektu jednatel společnosti B.W.D. dosvědčil svědek Ing. P. i další svědci, zaměstnanci stěžovatele i sám jednatel společnosti B.W.D. Peter Burgstaller při svém výslechu, který také několikrát potvrdil, že podpisy (parafy) na daňových dokladech jsou jeho. Tento jednatel také osobně od pracovníků stěžovatele přebíral úhrady za prodané zboží, což stěžovatel doložil výdajovými pokladními doklady a bylo to potvrzeno i svědeckými výpověďmi pracovníků stěžovatele. Stěžovatel předložil žalovanému tři faxové zprávy o cenových nabídkách deklarovaného dodavatele, při soudním jednání pak předložil 14 těchto faxových zpráv. Tvzení, že stěžovatel neprokázal přijetí zboží od společnosti B.W.D., tedy není v souladu se skutečností. Na straně 8 úředního záznamu ze dne 12. 7. 2012 ve druhém odstavci sám správce daně uvádí, že vyslechl opakovaně pracovníky daňového subjektu v postavení svědků, kteří uskutečnění obchodů s touto společností potvrdili.

Není pravdivé ani tvrzení soudu, že stěžovatel závěry správce daně i žalovaného rozporoval obecným způsobem, a že význam by mělo tvrzení stěžovatele o tom, jaký konkrétní důkaz nebyl podle něj řádně hodnocen (či objektivně) a v jakém konkrétním směru. Na straně 3 žaloby uvedl stěžovatel: „K tvrzenému zhodnocení všech získaných důkazních prostředků namítá žalobce, že údajné zhodnocení všech získaných důkazních prostředků správcem daně postupem, který správci daně stanoví ustanovení § 92 odst. 7 (*Správce daně po provedeném dokazování určí, které skutečnosti považuje za prokázané a které nikoliv a na základě kterých důkazních prostředků; o hodnocení důkazů sepíše úřední záznam, pokud se toto hodnocení neuvádí v jiné písemnosti založené ve spise.*) a ustanovení § 8 odst. 1 (*Správce daně při dokazování hodnotí důkazy podle své úvahy. Správce daně posuzuje každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti; přitom přihlíží ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo.*) daňového řádu není zachyceno na žádné listině daňového spisu, takže ani nelze tvrdit, že bylo provedeno řádné důkazní řízení, a správce daně tedy ani nemohl dospět ke správným závěrům. Tvrzení žalovaného, že ani v obnoveném řízení nebylo prokázáno, že nakoupené zboží (počítačové komponenty) bylo přijato od plátce uvedeného na předmětných dokladech, není objektivní. Žalovaný pouze tvrdí, že v důkazním řízení nebyla prokázána vážnost a fakticita uzavření závazkového vztahu mezi ním a společností B.W.D., když tato společnost nepřiznala žádné uskutečnění zdanitelných plnění ve prospěch stěžovatele, přičemž doklady, jejichž autenticita je sporná, byl vytvořen formální rámec pro uplatnění nároku na odpočet daně, neboť tato společnost ve schématu dodávání zboží plnila zcela formální úlohu tzv. nárazníkové společnosti, a že jediným účelem tvrzených dodání zboží bylo vytvoření umělého nároku na odpočet daně a poškození státního rozpočtu; toto nemá oporu v důkazních prostředcích.

Dále stěžovatel podrobně a rozsáhle odkazuje na citace z konkrétních stránek podané žaloby, které se dílem týkají jednotlivých námitek stran hodnocení jednotlivých důkazů správcem daně v původním řízení (str. 9, 21, 22, 27, 28) a dílem hodnocení důkazů v obnoveném řízení (str. 4, 5, 16, 17, 29, 30, 33, 34, 35, 37, 40, 41, 43, 44, 46). Stěžovatel je toho názoru, že výše uvedenými citacemi z podané žaloby prokázal, že závěry správce daně

pokračování

i žalovaného i hodnocení důkazních prostředků a důkazů rozporoval dostatečně konkrétně, a to i v podaném odvolání proti rozhodnutí správce daně.

Stěžovatel nesouhlasí s tvrzením soudu, že se žalovaný vypořádal se všemi odvolacími námitkami. Dle stěžovatele se žalovaný řádně nevypořádal s namítanou absencí vyhodnocení důkazních prostředků správcem daně v původním i v obnoveném řízení, vůbec se nevypořádal s námitkami stěžovatele k vyhodnocení výsledku Petera Burgstallera a jeho čestných prohlášení (viz strana 35 žaloby), nevypořádal se ani s námitkami stěžovatele ke znaleckému posudku PhDr. Nouzovského a s argumentací stěžovatele výsledkem tohoto znalce (viz strana 37 žaloby).

Stěžovatel nadále tvrdí, že předložené formální důkazní prostředky byly potvrzeny dalšími důkazními prostředky, výpověďmi svědků, zaměstnanců stěžovatele, čestnými prohlášeními jednatele dodavatele a jeho následnou svědeckou výpovědí, přičemž tyto důkazní prostředky nebyly správcem daně ani žalovaným vyvráceny, když jediný důkazní prostředek, kterého se dovolávají, znalecký posudek, není z výše uvedených důvodů způsobilý být důkazem. Přestože podpis na daňovém dokladu není jeho podstatnou náležitostí, pravost podpisu několikrát potvrdil sám jednatel deklarovaného dodavatele a toto jeho svědectví nebylo nijak vyvráceno. Typické je to, že soud neuvádí, jaké měl správce daně a žalovaný důkazy, které je opravňovaly k vyslovení závěru, že jediným účelem tvrzených dodání zboží bylo vytvoření umělého nároku na odpočet daně.

Pokud krajský soud konstatoval, že správce daně i žalovaný postupovali v souladu s daňovým řádem, vysvětlili, že se v dané věci jednalo o vytvoření umělého nároku na odpočet daně a odvolací námitky vypořádali a odůvodnili jejich nedůvodnost, jde o ničím neprokázané a nepravdivé tvrzení soudu. Stěžovatel zboží řádně nakoupil od deklarovaného dodavatele, což doložil doklady podepsanými jednatelem dodavatele, což správní orgány nevyvrátily, a to včetně uhrazení DPH, takže nemohlo jít o vytvoření umělého nároku na odpočet, ale o zákonný nárok ve smyslu tehdy platného zákona o dani z přidané hodnoty. Správce daně a žalovaný těžko mohli vysvětlit, že se v dané věci jednalo o vytvoření umělého nároku na odpočet daně, když neuvedli ani jednu skutečnost, ze které by toto vyplývalo, a která by nebyla stěžovatelem vysvětlena. Tvrzení finančních orgánů a soudu je dle stěžovatele účelové a má zakrýt skutečnost, že finanční orgány umožnily společnosti B.W.D. svojí nečinností daňový únik. Stěžovatel je toho názoru, že pokud namítal, že v odůvodnění napadeného rozhodnutí něco není, pak soud nemůže jenom obecně uvést, že s názorem stěžovatele nesouhlasí, ale že musí s dostatečnou přesvědčivostí demonstrovat, že stěžovatel pravdu nemá, jinak je tvrzení soudu formálně nepřezkoumatelné.

Stěžovatel konstatuje, že z výše uvedeného je zřejmé, že kasační stížnost je důvodná, proto navrhuje, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

III. Vyjádření žalovaného

Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že rozsudek krajského soudu je zcela v souladu se zákonem. Konstatoval, že zjištěný skutkový stav má oporu v provedeném dokazování, odkázal přitom na odůvodnění napadeného s rozhodnutí a správní spis. Žalovaný nesouhlasí s tvrzeními stěžovatele ohledně (ne)hodnocení důkazů a odkazuje na odůvodnění rozhodnutí o obsah spisu; z těchto jsou zcela zřejmé myšlenkové pochody žalovaného, které jsou logickým a přímým vyústěním důkazů, které byly provedeny. Hodnocení důkazů nevybočilo z mezí zákona, odpovídá zjištěným skutečnostem a respektuje logiku uvažování. Žalovaný zdůrazňuje, že důkazními prostředky, na základě kterých byla obnova řízení povolena, byly čestné prohlášení Petra Burgstallera, jediného jednatele a společníka společnosti B.W.D., formou notářského zápisu sepsaného rakouským notářem, a stěžovatelem předložený znalecký posudek JUDr. Blažka k pravosti podpisů tímto jednatelem na daňových dokladech. Tento posudek však vycházel z jiných srovnávacích materiálů, než znalecký posudek Ph.D. Nouzovského, který pravost popisů jednatele na daňových dokladech vyloučil. Revizní znalecký posudek, který správce daně požadoval po Policii České republiky, Kriminalistický ústav Praha, nemohl být fakticky proveden, neboť stěžovatel již skartoval originály dokladů – srovnávacího materiálu, a to přes probíhající obnovené řízení. Ač jednatel tvrzeného dodavatele před notářem prohlásil, že vystavil a podepsal předmětné faktury, při výslechu před rakouskou daňovou správou na základě mezinárodního dožádání provedeném po 3 měsících od sepsání notářského zápisu, si již toto nepamatoval. Z provedeného dokazování dle žalovaného vyplývá nelogičnost a nestandardnost provedeného obchodu; v průběhu jednoho měsíce a několika dnů mělo být stěžovatelem společnosti B.W.D. zapláceno v hotovosti cca 100 000 000 Kč, zboží ve značném objemu nebylo převzato na sklad, nebyla vedena skladová evidence; zboží, resp. jeho převážná část bylo bezprostředně převáděno na společnost, která byla se stěžovatelem personálně spojena. Přes inkasování vysokých plateb Petr Burgstaller při výslechu mimo jiné uvedl, že společnost ke konci roku 1997 odstoupila z českého trhu, protože obchody nešly. Žalovaný má za to, že ani v obnoveném řízení nebyly v rámci všech provedených důkazů zjištěny skutečnosti, které by svědčily pro oprávněnost nároku stěžovatele na vrácení odpočtu daně, navrhuje proto, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

Žalovaný s odkazem na nález Ústavního soudu Pl. ÚS 39/13 požaduje náhradu nákladů řízení ve výši paušální náhrady za 1 úkon dle § 13 odst. 3 a § 11 advokátního tarifu.

IV. Řízení před krajským soudem

Krajský soud předeslal, že o sporné daňové povinnosti bylo již pravomocně rozhodnuto Finančním ředitelstvím v Českých Budějovicích dne 17. 6. 1999, toto rozhodnutí bylo přezkoumáno krajským soudem a rozsudkem ze dne 27. 10. 1999 byla žaloba proti tomuto rozhodnutí zamítnuta. Konstatoval, že v rozhodnutí o povolení obnovy řízení byly vymezeny důvody, na základě kterých byla obnova řízení povolena; obnovené řízení, tedy i rozsah prováděného dokazování, je tak limitováno právě rozhodnutím o povolení obnovy řízení. Uvedl, rovněž, že z rozhodnutí žalovaného je přitom zřejmé, že vzal v obnoveném řízení v úvahu důkazní prostředky, které byly získány v původním řízení, a proto součástí hodnocení byly žalovaným pro přehlednost

pokračování

znovu popsány na str. 6 – 9 žalobou napadeného rozhodnutí. Soud uvedl, že v obnoveném řízení správce daně správně hodnotil nové důkazní prostředky předložené stěžovatelem, a to notářský zápis o prohlášení Petra Burgstallera sepsaný notářem dr. Hansem Ederem dne 14. 12. 2001 a dále znalecký posudek JUDr. Petra Blažka, týkající se posouzení pravosti podpisu Petra Burgstallera na dokladech, kterými stěžovatel prokazoval nárok na odpočet daně z přidané hodnoty. Dále žalovaný hodnotil další důkazní prostředky, které si opatřil, jejich výčet je uveden na str. 3 – 5 rozhodnutí. Hodnocení důkazních prostředků bylo obsahem úředního záznamu ze dne 12. 7. 2012, který byl stěžovateli zaslán k vyjádření; to stěžovatel učinil a předložil správci daně fotokopie dokladů – pro forma faktury, které měly v záhlaví uveden název společnosti B.W.D., číslo telefonu, ze kterého byly odesílány a číslo telefonu, na který byly odeslány s daty vystavení říjen 1997, resp. 11. prosinec 1997. Jednalo se o faxy, kterými měla být prokázána realizace nabídek; žalovaný je vyhodnotil ve vztahu k dalším důkazům tak, že nebyly schopny zvrátit závěr o tom, že nárokováný odpočet daně nebyl uplatněn v souladu s § 19 zákona o dani z přidané hodnoty (ve znění do 31. 12. 1997). Další pochybnosti se týkaly prokázání původu zboží; zde správce daně konstatoval, že se muselo jednat o nezákonný dovoz, při kterém se zboží dostalo do České republiky mimo kontrolu celních orgánů; stěžovatel neprokázal přijetí zboží od společnosti B.W.D., pod hlavičkou této společnosti byly pouze vystaveny doklady. Soud uvedl, že tomuto závěru nasvědčuje řada dalších skutečností, neboť údajný dodavatel měl nakládat s majetkem, který neodpovídal ani jeho majetkovým poměrům, obchodní činnost společnost realizovala jen ve vztahu k stěžovateli, přičemž jeho dodavatelé sídlili na stejné adrese a dříve obchodovali přímo se žalobcem, platby byly realizovány v extrémních částkách v hotovosti, z čehož vyplývá zametání stop finančního toku; během jednoho měsíce a několika dnů mělo být v hotovosti zaplacenno společnosti B.W.D. přibližně 100 000 000 Kč; v případě zpochybnění plnění od této společnosti tato okamžitě svou činnost ukončila, stala se pro správce daně nekontaktní a její jednatel zmizel v Rakousku; sám se vyjádřil k tomu, že firma měla finančnímu úřadu zaplatit milionové pohledávky a protože to nebylo možné, bylo zvoleno odstoupení z českého trhu. Dále krajský soud podotkl, že zboží nakoupené stěžovatelem nešlo na sklad a bylo okamžitě předáno dalšímu odběrateli, kterým byla dceřiná společnost stěžovatele firma Pro ca, neboť firma B.W.D. s touto dceřinou společností údajně nechtěla obchodovat. Krajský soud dále konstatoval, že prokazování nároku na odpočet daně je primárně záležitostí dokladovou, nicméně dále podstatný je současně soulad skutečného stavu se stavem formálně právním. Ani doklady, pokud budou obsahovat veškeré požadované náležitosti, nemusí postačovat jako podklad pro uznání nároku na odpočet daně z přidané hodnoty, pokud není prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění došlo tak, jak je v dokladech deklarováno, či nejsou-li splněny další zákonné podmínky pro jeho uplatnění. Jestliže zdanitelné plnění nebylo uskutečněno tak, jak bylo plátcem deklarováno, nemůže být důkazní povinnost naplněna pouhým předložením byť formálně správných daňových dokladů. Dle krajského soudu pochybnost ohledně skutečného dodavatele zboží existovala, o čemž svědčí i sama skutečnost, že společnost, která zboží dodávala, nedeclarovala vůči státu ve vztahu ke stěžovatelem uplatňovaným nadměrným odpočtům žádnou daňovou povinnost, a to ani na dani z příjmu. Soud k tomu zdůrazňuje, že důvodem neuznání nároku na odpočet nebyla nekontaktnost dodavatele. Výhradním důvodem neuznání nároku bylo, že stěžovatel neprokázal, že zdanitelné plnění přijal od jím deklarované společnosti. Nekontaktnost dodavatele mu byla k tíži při hodnocení toho, zda jsou předložené důkazní prostředky dostatečné k unesení jeho důkazního břemene. Nekontaktnost dodavatele je

jedním z důvodů pochybností správce daně, na základě kterých zaslal žalobci výzvu k prokázání jím tvrzených skutečností.

Ohledně hodnocení důkazů krajský soud zdůraznil, že obnova řízení byla Generálním finančním ředitelstvím povolena za účelem provedení stěžovatelem předložených nových důkazů a mělo být posouzeno, zda tyto nově předložené důkazy změnilly důkazní pozici stěžovatele, jinými slovy, zda v souvislosti s těmito nově předloženými důkazy i s důkazy, které byly k dispozici z předcházejícího období, stěžovatel své důkazní břemeno unesl. Konstatuje dále, že v žalobou napadeném rozhodnutí je podrobně zdůvodněno, že se to stěžovateli nepodařilo, soud přitom poukazuje na to, že popisované obchodování skutečně nese řadu nestandardních prvků a rekapituluje průběh zjišťování skutkového stavu žalovaným stran uskutečňování obchodů. Z uvedeného činí soud závěr, že se jednalo o řetězec transakcí, kdy z provedeného dokazování vyplývá nelogičnost a nestandardnost obchodů, stěžovatel tuto situaci nijak neprověřoval, přestože se jednalo o stomilionové obchody, které probíhaly v hotovosti, zboží bylo bezprostředně převáděno na jinou společnost personálně se stěžovatelem propojenou; z uvedených důvodů soud neuvěřil, že stěžovatel nevěděl, že se jedná o nestandardní model a nebral na vědomí specifika a nestandardnost obchodů. Obdobně soud zhodnotil shodně s žalovaným i další důkazy, a to znalecký posudek JUDr. Blažka, nové čestné prohlášení stran pravosti jeho podpisů na daňových dokladech Petra Burgstallera učiněné před notářem; tyto dle soudu neprokázaly opodstatněnost nároku na odpočet.

Krajský soud názor, který daňové orgány vyslovily, shledal správným a odpovídajícím i judikatuře Nejvyššího správního soudu. Tvrzení pana Burgstallera, byť jej učinil před notářem o tom, že doklady podepisoval, samo o sobě nemohlo přispět k unesení důkazního břemene žalobce. Čestné prohlášení Petera Burgstallera představovalo prohlášení třetí osoby, jednalo se bezesporu o důkazní prostředek, který byl správcem daně vyhodnocen. Čestné prohlášení bylo pro správce daně užitečným podnětem k tomu, aby provedl dokazování prostřednictvím svědecké výpovědi pana Petera Burgstallera (provedené rakouskou správou), který uvedl, že mu obchody nešly, avšak neuvedl, od koho zboží jeho společnost nakupovala, jaké měla podmínky k činnosti, ani žádné konkrétní skutečnosti k daňovým dokladům. Pouze si vzpomněl na hotovostní platby a osobu pana P. Svědecká výpověď pana Burgstallera nebyla provedena s neodůvodnitelným zpožděním 14 let. K tomu je třeba uvést, že v původním řízení být provedena nemohla, neboť svědek jako tvrzený dodavatel žalobce ukončil zcela neočekávaně a bez upozornění svou podnikatelskou činnost v ČR v říjnu až listopadu 1997, po té co mu byly doručovány Finančním úřadem pro Prahu 5 dodatečné platební výměry na daňovou povinnost na DPH, se snažil vyhnout dopadům (jak sám uvedl ve svém prohlášení) těchto sankcí i dalším pro něho nepříznivým důsledkům. Soud proto sdílí názor žalovaného, že ani na základě nově předložených důkazních prostředků čestného prohlášení a oponentního znaleckého posudku JUDr. Petra Blažka nebylo prokázáno přijetí zdanitelných plnění od plátce uvedeného na správci daně předložených dokladech. Důkazní prostředky úvaze žalovaného správního orgánu neodporují. S ohledem na důkazní prostředky, které byly správcem daně provedeny, i jejich hodnocení soud nepovažoval za potřebné doplňovat dokazování. Žalobcem navrhovaný svědek P. byl před daňovými orgány vyslechnut dvakrát, dne 24. 6. 1998 a podruhé dne 23. 3. 2012, kdy si již na řadu věcí nepamatoval, a tudíž další výslech tohoto svědka s tříletým odstupem by dle názoru soudu pro věc již

pokračování

nemohl nic konkrétního přinést. Doplnění dokazování hodnocením žalobcem předložených originálů faxů, především ze dne 11. 12. 1997 bylo správními orgány provedeno na straně 15 a 16 žalobou napadeného rozhodnutí a z toho důvodu již soud opakovaně tento důkaz neprováděl, neboť jeho provedení bylo pro věc dostačující v řízení před daňovými orgány a soud s hodnocením provedeným žalovaným, které je uvedeno v žalobou napadeném rozhodnutí, souhlasí. Tyto žalobcem uváděné okolnosti žádným způsobem nepřispěly k unesení důkazního břemene. Krajský soud poukázal na to, že bylo zcela na žalobci, aby způsob svého podnikání a způsob, jakým provádí své obchody a dokumentuje je, přizpůsobil tak, aby byl schopen unést břemeno tvrzení i břemeno důkazní ohledně skutečností, které tvrdí v daňovém přiznání. To se žalobci nepodařilo, když navíc měl (nebo mohl mít) k dispozici informace ze spisu společnosti B.W.D., které poskytl Finanční úřad pro Prahu 5. Tato společnost byla jako plátce DPH registrována od 4. 12. 1996 do 28. 5. 1998 a přiznání k dani z přidané hodnoty podala za I. a II. čtvrtletí roku 1997. K těmto obdobím bylo provedeno vytýkácí řízení, v jehož průběhu byly předány doklady, že společnost nakupovala zboží od společnosti FLUBA ELEKTRONICS se sídlem České Budějovice, V. Nováka 14. Tato společnost nebyla registrována jako plátce daně z přidané hodnoty. Proto byl sepsán 24. 10. 1997 protokol o ústním jednání s jednatelem společnosti B.W.D. Peterem Burgstallerem a namísto uplatněného nadměrného odpočtu společností B.W.D. byla této společnosti vyměřena daňová povinnost. Od tohoto období se stala společnost B.W.D. i jednatel Peter Burgstaller nekontaktní. Společnost FLUBA ELEKTRONICS s.r.o. rovněž nebylo možné kontaktovat. Právě tyto okolnosti přispěly při hodnocení důkazů předložených dodatečně k tomu, že ve všech souvislostech vyslovil žalovaný správní orgán závěr, že stěžovatel své důkazní břemeno neunesl. Rovněž tak k nově předloženým listinným důkazům ohledně uskutečňování objednávek dle stěžovatele prokazujících skutečnou obchodní činnost mezi společnostmi, soud setrval na hodnocení žalovaného, že tato argumentace nemůže nahradit důkaz o unesení konkrétního důkazního břemene, neboť nemá relevantní význam.

Krajský soud uzavřel, že závěr vyslovený daňovými orgány, že ani při obnově řízení nebylo postaveno najisto, že daňové doklady mající dokládat fakticitu plnění, byly vystaveny tak, jak bylo daňovým subjektem tvrzeno, odpovídá zákonu. Pochybnosti správce daně nebyly odstraněny. V dané věci nebyla odstraněna nejistota o tom, kdo ve skutečnosti daňové doklady vystavoval, ani nebyl objasněn skutečný účel tvrzených obchodních případů tak, jak byl deklarován. Nejistotu neodstranil ani nově předložený znalecký posudek, kdy znalec vyslovil pravděpodobnost pravosti podpisu na některých písemnostech, avšak oba znalci při ústních jednání uvedli, že jejich posudky se navzájem nevylučují. Nebylo proto možno přisvědčit názoru stěžovatele, že znalecký posudek JUDr. Petra Blažka měl zásadním způsobem podpořit čestné prohlášení pana Petera Burgstallera sepsaného ve formě protokolu před notářem dne 14. 12. 2001 a vyvrátit pochybnosti správce daně o tom, že uskutečnil v konkrétním zdaňovacím období ve prospěch stěžovatele zdanitelná plnění, a tudíž závěr žalovaného, že doklady, jejichž autenticita je sporná, byl vytvořen formální rámec pro uplatnění nároku na odpočet, má oporu ve spise a v provedeném dokazování. Krajský soud uvedl, že otázkou významu podpisu na daňových dokladech se daňové orgány zabývaly; podpis sice není obligatorní náležitostí daňových dokladů, ale je zcela jednoznačné, že za situace, kdy spol. B.W.D. neměla zaměstnance a pan Burgstaller byl jejím jediným jednatelem a společníkem, musel by to být právě pan Burgstaller, kdo by daňové doklady podepsal. Správce daně i žalovaný tak mohli dle soudu

dospět k závěru, že jediným účelem tvrzených dodání zboží (pokud žalobce neunesl důkazní břemeno) bylo vytvoření umělého nároku na odpočet daně, pokud měli k dispozici důkazy, které vyslovení tohoto závěru umožňovaly. Krajský soud přisvědčil závěrům žalovaného a žalobu zamítl.

V. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

Nejvyšší správní soud přezkoumal kasační stížností napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu a z důvodů uplatněných stěžovatelem (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

Kasační stížnost není důvodná.

Nad rámec uplatněných kasačních námitek se Nejvyšší správní soud a priori musel zabývat otázkou prekluze práva; z obsahu spisového materiálu zjistil, že lhůta pro vyměření daně byla zachována. Běh prekluzivní lhůty byl zásadně ovlivněn dobou, po kterou se vedla soudní řízení; po tuto dobu dle § 41 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále „s. ř. s.“) lhůta neběží. Otázka zachování lhůty pro vyměření daně byla posuzována již v rozhodnutí Ministerstva financí ze dne 30. 7. 2010, č. j. 49/78394/2010-491, kterým bylo zrušeno rozhodnutí Finančního ředitelství v Českých Budějovicích ze dne 19. 5. 2010 (tímto bylo řízení o povolení obnovy zastaveno z důvodu uplynutí lhůty). Citované rozhodnutí ministertva obsahuje podrobný popis běhu lhůty s vlivem jednotlivých soudních řízení. Nejvyšší správní soud se ztotožnil se závěrem zde učiněným, dle kterého konec lhůty připadá na 21. 8. 2014; rozhodnutí žalovaného v obnoveném řízení bylo vydáno dne 20. 12. 2012.

Nejvyšší správní soud se dále zabýval vznesenou námitkou nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku; její důvodnost by bránila již sama o sobě věcnému přezkoumání rozsudku a vypořádání námitek stěžovatele.

Z konstantní judikatury Nejvyššího správního soudu vyplývá, že rozhodnutí je nepřezkoumatelné, jestliže není zřejmé, jakými úvahami se soud řídil při naplňování zásady volného hodnocení důkazů či utváření závěru o skutkovém stavu; z jakého důvodu nepovažoval za důvodnou právní argumentaci v žalobě; proč považoval žalobní námitky za liché, mylné nebo vyvrácené nebo proč subsumoval skutkový stav pod zvolené právní normy. Dalším důvodem nepřezkoumatelnosti rozhodnutí může být případ, kdy soud opomněl přezkoumat některou ze včas uplatněných žalobních námitek. Z odůvodnění soudního rozhodnutí tak musí vyplývat vztah mezi skutkovými zjištěními a úvahami při hodnocení důkazů na straně jedné a právními závěry na straně druhé. Nepřezkoumatelné rozhodnutí nedává dostatečné záruky pro to, že nebylo vydáno v důsledku libovůle a způsobem porušujícím ústavně zaručené právo na spravedlivý proces (srov. například rozsudky ze dne 29. 7. 2004, č. j. 4 As 5/2003 – 52, ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 135/2004 – 73, publikovaný pod č. 787/2006 Sb. NSS, ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005 – 44, publikovaný pod č. 689/2005 Sb. NSS, ze dne 17. 1. 2008, č. j. 5 As 29/2007 – 64, nebo ze dne 25. 5. 2006, č. j. 2 Afs 154/2005 – 245).

V projednávaném případě však Nejvyšší správní soud takové vady napadeného rozsudku krajského soudu neshledal; soud svůj rozsudek dostatečně podrobně odůvodnil,

pokračování

vypořádal se s veškerými žalobními námitkami, poukázal na relevantní judikaturu, správně aplikoval v ní přijaté závěry a jeho právní názory jsou rovněž srozumitelné. O tom svědčí i to, že stěžovatel v kasační stížnosti se závěry soudu obsáhle věcně polemizuje, což v případě neodůvodněného nebo nesrozumitelného rozhodnutí zpravidla nepřichází v úvahu.

Stěžovatel především namítá nesprávné posouzení právní otázky týkající se vzniku nároku na odpočet, tvrdí, že v obnoveném řízení nebyly řádně zhodnoceny všechny provedené důkazy, z odůvodnění rozhodnutí žalovaného není zřejmé, jak se žalovaný vypořádal s důkazy, které stěžovatel předložil, a které prokazují nárok na odpočet.

Nejvyšší správní soud považuje za nutné připomenout, že napadené rozhodnutí žalovaného bylo vydáno v rámci obnoveného řízení provedeného dle § 120 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“). Dle odst. 4 cit. ustanovení se novým rozhodnutím ve věci původní rozhodnutí ruší. Z uvedeného je zřejmé, že se obnovuje řízení ve věci daňové povinnosti za prosinec 1997, je tedy vedeno znovu celé řízení, v němž je třeba opětovně provést, popř. doplnit dokazování v souladu s § 8 daňového řádu tak, aby byl řádně zjištěn stav věci.

Je třeba a priori korigovat názor krajského soudu stran předmětu obnoveného řízení. Krajský soud totiž poněkud zaměňuje důvody pro povolení obnovy řízení a rozsah obnoveného řízení; uvádí, že obnovené řízení se provádí v rozsahu limitovaném rozhodnutím o povolení obnovy ve smyslu § 119 odst. 3 daňového řádu (odst. 39 rozsudku). Podle citovaného ustanovení: *„Správce daně v odůvodnění rozhodnutí vymezí důvody, na základě kterých se obnova řízení povoluje nebo nařizuje.“* Krajský soud z uvedeného dovozuje, že obnovené řízení (tj. jeho rozsah) je limitováno důvody, pro které byla obnova řízení povolena; v daném případě tedy z důvodu předložení nového znaleckého posudku a čestného prohlášení Petra Burgstallera před notářem.

Zatímco § 119 daňového řádu, na který krajský soud odkazuje, se vztahuje fakticky k první fázi, tj. rozhodování o samotném povolení obnovy řízení, úpravou již povoleného či nařízeného obnoveného řízení, tj. řízení ve věci samé, se zabývá § 120 daňového řádu. Rozsah obnoveného řízení není limitován důvody pro povolení řízení, ale předmětem řízení, resp. rozsahem původního řízení. Jinými slovy, v daném případě byl správce daně limitován prověřováním daňové povinnosti, resp. správnosti stanovené daně z přidané hodnoty za zdaňovací období prosinec roku 1997, a to konkrétně, týkající se uplatněného nároku na odpočet daně v daňovém přiznání z titulu vykázaného zdanitelného plnění. Správce daně tedy opětovně v celém rozsahu prověřuje a znovu v kontextu nových poznatků hodnotí veškeré skutečnosti k této daňové povinnosti se vztahující. Na stranu druhou však obnovené řízení nedává správci daně možnost jakkoli rozšiřovat rozsah nově vedeného (obnoveného) řízení nad rámec řízení původního (např. by prověřování rozšířil i na jiné období roku 1997, a to i kdyby v rámci obnoveného řízení zjistil skutečnosti nasvědčující nesprávnému stanovení daně za takové období). Skutečnost, že nové řízení ve věci je vedeno v rozsahu řízení původního, vyplývá mimo jiné i z § 120 odst. 4 daňového řádu, podle kterého „novým rozhodnutím ve věci se původní rozhodnutí ruší“.

Nicméně i přes nesprávný dílčí závěr soudu stran rozsahu řízení, poté krajský soud

při svých úvahách bral v potaz nejen hodnocení nově provedených důkazů (znaleckého posudku a čestného prohlášení, které byly důvodem obnovy řízení), ale i ostatních důkazů a skutečností, které byly v řízení zjištěny.

Jak již Nejvyšší správní soud několikrát konstatoval, hodnocením důkazů se rozumí myšlenková činnost správce daně, kterou je provedeným důkazům přisuzována hodnota závažnosti (důležitosti) pro rozhodnutí, hodnota zákonnosti a posléze hodnota pravdivosti (věrohodnosti). Při hodnocení důkazů z hlediska jejich závažnosti (důležitosti) správce daně určuje, jaký význam mají jednotlivé důkazy pro jeho rozhodnutí a zda o ně může opřít svá skutková zjištění (zda jsou pro správné stanovení daňové povinnosti upotřebitelné). Při hodnocení důkazů po stránce jejich zákonnosti zkoumá správce daně, zda důkazní prostředky byly získány (opatřeny) způsobem odpovídajícím obecně závazným právním předpisům. Hodnocením důkazů z hlediska jejich pravdivosti pak správce daně dochází k závěru, které skutečnosti, o nichž důkazy podávají informace, lze považovat za pravdivé a které nikoliv.

V rozsudku ze dne 14. 6. 2007, č. j. 5 Afs 104/2006 - 73, Nejvyšší správní soud mimo jiné konstatoval: *„Zásada volného hodnocení důkazů mimo jiné znamená, že jednotlivým důkazům je přisuzována určitá hodnota závažnosti (důležitosti), hodnota zákonnosti a hodnota pravdivosti (věrohodnosti).“* Obdobně např. v rozsudku ze dne 28. 7. 2008, č. j. 5 Afs 5/2008 - 75, se uvádí: *„Zásada volného hodnocení důkazů znamená, že správce daně není vázán žádnými formálními pravidly, jež by stanovila, jaká je důkazní síla jednotlivých důkazních prostředků, neznamená to však, že by závěry správce daně o skutkové stránce věci mohly být výsledkem libovůle. Naopak takové závěry musejí vyplýnout z racionálního myšlenkového procesu odpovídajícího požadavkům formální logiky, v jehož rámci bude důkladně posouzen každý z provedených důkazů jednotlivě a zároveň budou veškeré tyto důkazy posouzeny v jejich vzájemné souvislosti.“* K hodnocení důkazů se vyjádřil Nejvyšší správní soud též např. v rozsudku ze dne 14. 5. 2008, č. j. 2 Afs 111/2007 - 75: *„Je zcela v pravomoci správce daně posoudit závažnost jednotlivých důkazních prostředků. Není např. povinen vzít v úvahu všechny důkazy navržené poplatníkem, neboť má právo je nejprve samostatně posoudit, a tedy i vyloučit ze svého rozhodování. To vše pochopitelně pouze za situace, že takovou svoji úvahu odůvodní. Rovněž tak je povinen uvést, proč navržený důkaz provést nehodlá. Je jisté, že nepostačuje, aby navržený důkaz bez dalšího odmítl, aniž by uvedl důvod takového svého postupu.“*

Posoudil-li Nejvyšší správní soud napadené rozhodnutí správního orgánu, co se týče provedeního dokazování, v intencích výše uvedené judikatury, nezbývá mu než konstatovat, že zásadám uvedeným výše žalovaný dostál; závěr o neprokázání nároku na odpočet stěžovatelem má dostatečnou oporu jak v provedeném dokazování, tak v odůvodnění napadeného rozhodnutí.

Nejvyšší správní soud opakovaně ve svých rozhodnutích uvedl, že samotný daňový doklad o uskutečnění zdanitelného plnění, byť se všemi zákonem vyžadovanými náležitostmi, nemůže být podkladem pro uznání nároku na odpočet dle zákona o dani z přidané hodnoty, není-li prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo tak, jak je deklarováno. Otázkou daňového dokladu a jeho relevancí při prokazování

pokračování

nároku na odpočet daně se Nejvyšší správní soud zabýval např. v rozsudku ze dne 26. 6. 2014, č. j. 5 Afs 65/2013 - 79, v němž mimo jiné konstatoval: „I přes zákonné restrikce týkající se formalit je odpočet daně základním právem plátce, které plyne ze samotné podstaty systému DPH; lze jej proto odmítnout jen ze závažných důvodů, nikoli z důvodů formálních a nad rámec mantinelů daných Šestou směrnicí, resp. směrnicí Rady 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty (...) Důkaz daňovým dokladem je pouze formálním důkazem dovršujícím hmotně právní aspekty skutečného provedení zdanitelného plnění. Ustanovení § 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, vyžaduje, aby plátce doložil nárok na odpočet daňovým dokladem s předepsanými náležitostmi, popř. i bez nich (což lze a contrario dovodit z odst. 12 citovaného ustanovení zákona ve znění do 31. 12. 2008; nyní srovn. odst. 5 citovaného ustanovení); v takovém případě je povinen plátce nárok prokazovat jiným způsobem - v projednávané věci dle § 31 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (srovn. § 92 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád).“

V projednávané věci správce daně vyslovil zcela odůvodněné pochybnosti o tom, zda předložené doklady prokazují skutečnosti stěžovatelem v řízení tvrzené, kterými prokazoval nárok na odpočet. Tyto pochybnosti, jak vyplývá z obsahu spisu, nevystaly pouze z důvodu sporného podpisu na dokladech, ale z celé řady konkrétních skutečností (v průběhu jednoho měsíce a několika dnů mělo být stěžovatelem společnosti B.W.D. zaplacen v hotovosti cca 100 000 000 Kč, dodavatel dodával zboží neznámého původu pouze stěžovateli, zboží ve značném objemu nebylo převzato na sklad, nebyla vedena skladová evidence; zboží, resp. jeho převážná část bylo bezprostředně převáděno na společnost, která byla se stěžovatelem personálně spojena, společnost B.W.D. nepřiznala žádné uskutečnění zdanitelných plnění ve prospěch stěžovatele, svědecká výpověď Petra Burgstallera, skartování rozhodných důkazů, atd.).

Ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi nejsou dostačujícím podkladem pro uznání nároku na odpočet, jestliže správce daně vyjádří relevantní pochybnosti o tvrzení stěžovatele, že k uskutečnění zdanitelného plnění došlo tak, jak je v nich deklarováno.

Rozšířený senát Nejvyššího správního soudu ve svém usnesení ze dne 8. 7. 2008, č. j. 9 Afs 110/2007 - 102, č. 1729/2008 Sb. NSS, uvedl: „Pochybnost ve smyslu § 43 odst. 1 d. ř. nemusí být jistotou správce daně o tom, že tvrzení daňového subjektu nejsou správná, průkazná, úplná či pravdivá. Něco takového ostatně ani nebude ve většině případů možné, neboť ucelené a najisto postavené poznatky o daňovém subjektu a o pravdivosti jeho daňově relevantních tvrzení lze zpravidla získat až zevrubnou analýzou jeho hospodaření či jiných aktivit. Postačí, půjde-li o důvodné podezření, tj. o podezření založené na dostatečně konkrétních a přesvědčivých poznatcích správce daně či na jeho analýzách obdobné kvality opřených o skutkové důvody. V každém případě tedy musí jít o poznatky či analýzy mající skutkový základ vztahující se k daňově relevantní činnosti daňového subjektu a opírající se o logickou a racionální úvahu. Poznatky mohou mít například charakter informací o obchodní činnosti dalších daňových subjektů obchodujících s prověřovaným subjektem, vůči němuž má být zahájeno vytykácí řízení, ukazují-li tyto poznatky, že jsou v rozporu s tvrzeními prověřovaného subjektu, ač by se měly shodovat. Analýzy mohou být založeny například na dlouhodobém sledování výše daňové povinnosti příslušného daňového subjektu (např. odlišuje-li se přiznávaná daň v určitém zdaňovacím období znatelně od výše daně v

jiných zdaňovacích obdobích) či na analýze toku finančních prostředků mezi ním a jinými daňovými subjekty.“ Jakkoli se uvedené rozhodnutí primárně zabývalo konkrétností výzvy vydané ve vytykáacím řízení, závěry zde učiněné byly dále rovněž aprobovány ve vztahu k rozložení důkazního břemene. Ke stejnému závěru dospěl Nejvyšší správní soud poté např. v rozsudku ze dne 27. 1. 2012, č. j. 8 Afs 44/2011 – 103, kde uvedl, že soud „ustáleně přitom judikuje, že daňové řízení je postaveno na zásadě, že každý daňový subjekt má povinnost sám daň přiznat, nese tedy břemeno tvrzení, ale také povinnost toto své tvrzení doložit, tj. nese i břemeno důkazní. Daňový subjekt má povinnost prokazovat k výzvě správce daně jen ty skutečnosti, které sám tvrdí (nález Ústavního soudu ze dne 24. 4. 1996, sp. zn. Pl. ÚS 38/95 [...]). Svá tvrzení prokazuje především svým účetnictvím a jinými povinnými evidencemi a záznamy (např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 – 119, č. 1572/2008 Sb. NSS, ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008 – 86, ze dne 16. 7. 2009, č. j. 1 Afs 57/2009 – 83, či ze dne 8. 7. 2010, č. j. 1 Afs 39/2010 – 124 [...]). Existence účetních dokladů, tj. příjmových dokladů či faktur, byť formálně bezvadných, sama o sobě zpravidla ještě neprokazuje, že se operace, která je jejich předmětem, opravdu uskutečnila (rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 2. 2006, č. j. 7 Afs 132/2004 – 99, ze dne 31. 12. 2008, č. j. 8 Afs 54/2008 – 68). Správce daně proto může vyjádřit důvodné pochybnosti o věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů. V tomto ohledu správce daně podle § 31 odst. 8 písm. c) daňového řádu tíží důkazní břemeno, a to právě ve vztahu k prokázání důvodnosti jeho pochyb. Správce daně není povinen prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu účetnictví se skutečností existují vážné a důvodné pochyby. Správce daně proto musí identifikovat konkrétní skutečnosti, na jejichž základě lze mít pochybnosti o věrohodnosti, úplnosti, průkaznosti nebo správnosti účetnictví (srov. shora zmíněné rozsudky č. j. 2 Afs 24/2007 – 119, č. j. 9 Afs 30/2008 – 86, č. j. 1 Afs 39/2010 – 124, nález Ústavního soudu ze dne 29. 10. 2002, sp. zn. II. ÚS 232/02). Pokud správce daně unese své důkazní břemeno ve vztahu k výše popsáným skutečnostem, je opět na daňovém subjektu, aby prokázal pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví ve vztahu k předmětnému obchodnímu případu, popř. aby svá tvrzení korigoval. Daňový subjekt přitom tyto skutečnosti prokazuje zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím. Lze tak shrnout, že v první fázi daňového řízení leží důkazní břemeno na daňovém subjektu, který je povinen především svým účetnictvím a jinými povinnými záznamy prokázat skutečnosti uváděné v daňovém přiznání k příslušné dani (§ 31 odst. 9 daňového řádu). Doložením všech požadovaných dokladů daňový subjekt své důkazní břemeno unese. Pokud má správce daně o předložených účetních dokladech pochybnosti, je na něm [§ 31 odst. 8 písm. c) daňového řádu], aby popsáním způsobem takové pochybnosti o věrohodnosti, správnosti či průkaznosti účetnictví daňového subjektu vyjádřil. Důkazní břemeno pak přechází zpět na daňový subjekt, který je povinen tvrzené skutečnosti prokázat zpravidla dalšími důkazními prostředky (srov. shora zmíněný rozsudek č. j. 1 Afs 39/2010 – 124).“

Na základě výše uvedeného je tedy zjevné, že důkazní břemeno poté, kdy správce daně vyjádřil zcela logické a opodstatněné pochybnosti stran uskutečnění tvrzeného obchodu, přešlo zpět na stěžovatele. Prokázat nevěrohodnost, neúplnost, neprůkaznost či nesprávnost účetnictví, tj. důkazní břemeno, které stíhá dle § 92 odst. 5 daňového řádu správce daně, však dle ustálené judikatury správních soudů však neznamená, že správce daně je povinen prokázat, že se obchodní transakce neuskutečnila tak, jak tvrdí daňový

pokračování

subjekt či prokázat namísto daňového subjektu, jak se transakce uskutečnila. Aby bylo možné posoudit, zda stěžovatel unesl své důkazní břemeno a prokázal, že zdanitelné plnění bylo uskutečněno v souladu s informacemi uvedenými na daňových dokladech, je nutné především zhodnotit, zda z důkazů navržených stěžovatelem a ze skutečností zjištěných během daňového řízení vyplývá, že společnost B.W.D. byla skutečným dodavatelem zboží, a zda tedy stěžovatel prokázal oprávněnost nárokovaného odpočtu.

Daňový doklad v procesu dokazování nelze pojímat jako zcela samostatný izolovaný dokument, ale váže se k němu celá řada dalších dokladů a záznamů, které vytváří ověřitelnou vazbu mezi dokladem a dodáním zboží či poskytnutím služby; tvoří spolehlivou auditní stopu, zdokumentovaný tok plnění, kterou daňový subjekt zajistí především tím, že bude uschovávat veškeré související informace, doklady a dokumenty od samotného počátku transakce (např. informace o získání obchodního partnera, o původu zboží, objednávky, zajištění dopravy, skladovou evidenci, etc.).

Lze stěžovateli přisvědčit, že svědecké výpovědi jeho zaměstnanců potvrzovaly uskutečnění obchodu se společností B.W.D. Nicméně oproti nim stojí řada výše naznačených pochybností správce daně, které jejich důkazní sílu značně oslabily.

Skutečnost, že společnost B.W.D. nepřiznala žádné uskutečnění zdanitelných plnění ve prospěch stěžovatele, resp. ukončila podnikání a prakticky v rozhodné době (konec roku 1997, tedy v době uskutečnění plnění) byla pouze jednou ze skutečností zavádějících pochybnosti správce daně; není tedy pravdou, že žalovaný a soud nesprávně pouze z uvedeného usoudili, že *doklady, jejichž autenticita je sporná, byl vytvořen formální rámec pro uplatnění nároku na odpočet daně, neboť tato společnost ve schématu dodávání zboží plnila zcela formální úlohu tzv. nárazníkové společnosti, a že jediným účelem tvrzených dodání zboží bylo vytvoření umělého nároku na odpočet daně a poškození státního rozpočtu*. Uvedený závěr má dle Nejvyššího správního soudu oporu v provedeném dokazování. Lze poukázat rozsudek ze dne 25. 3. 2005, č. j. 5 Afs 131/2004 - 45, v němž Nejvyšší správní soud mimo jiné konstatoval: „*Žalobci nelze vytýkat, že v daňovém řízení neunesl důkazní břemeno ve smyslu § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků, ohledně skutečností týkajících se daňové povinnosti jiného daňového subjektu.*“ Zcela jistě nelze po daňovém subjektu požadovat, aby prokazoval skutečnosti, jež jsou zcela mimo sféru jeho vlivu a jež nemůže, ať již z důvodů zákonných překážek, anebo z důvodu faktického stavu věcí, zjistit a ověřit; to však platí, pokud prokázal obsahem svých povinných evidencí tvrzené uskutečnění plnění. To však v daném případě stěžovatel, nevedl-li skladovou evidenci, neprokázal, a to ani jiným způsobem.

Byť se primárně na otázku pravosti podpisu na dokladech zaměřil správce daně, nutno podotknout, že i když stěžovatel zcela správně namítá, že podpis na dokladu není jeho povinnou náležitostí, byl to on sám, kdo svou důkazní taktiku založil výhradně na prokazování toho, že předmětné doklady podepsal jednatel Petr Burgstaller. Nenabídl naopak správci daně žádné relevantní důkazy (kromě již zmiňovaných výpovědí vlastních zaměstnanců), jimiž by hodlal prokazovat fakticitu a vážnost obchodu; za situace, kdy nevedl skladovou evidenci, bylo na něm, aby prokázal původ zboží, o jaké konkrétní zboží se jednalo, jak s ním bylo dále naloženo; rovněž bylo na něm, aby prokázal reálnost obchodu s tvrzeným dodavatelem a okolnosti s tím související. Na podporu svých tvrzení,

a to opakovaně, předkládal pouze čestné prohlášení jednatele o tom, že doklady podepsal a znalecký posudek z oboru písmoznalectví. Ostatně i tyto důkazní prostředky (potvrzující pravost podpisu) považoval za zásadní, označil-li je za důvod obnovy řízení.

Stěžovateli se nadto ani nepodařilo prokázat pravost podpisů jednatele. Výsledky tohoto zkoumání (všechny tři znalecké posudky) nepostavily najisto, že jednatel společnosti B.W.D. Petr Burgstaller, doklady podepsal. Nutno konstatovat, že hodnocení těchto důkazních prostředků však nepřineslo žádné použitelné závěry, které by postavily najisto, že bylo prokázáno, a to znaleckým posudkem PhDr. Nouzovského, že by jmenovaný některé doklady ani nepodepsal (pouze u 2 dokladů ze dne 17. 12. 1997 bylo znalcem konstatováno, že se nejedná o pravé podpisy Petra Burgstallera). Jak vyplynulo ze správního spisu, znalecký posudek PhDr. Nouzovského a posudek předložený stěžovatelem se navzájem nepopírají a nelze je vzájemně poměřovat, neboť každý z nich hodnotil jiný podkladový materiál. Správce daně zcela správně postupoval v takovém případě tak, že vyžádal revizní posudek kriminalistického ústavu. Stvrzení důkazu, jehož se stěžovatel dovolával – tedy prokázání pravosti podpisu jednatele, však zabránil stěžovatel sám, když provedení tohoto posudku znemožnil tím, že originály dokladů, které měly být zkoumány, skartoval. Byť zcela jistě není pochyb o tom, že uplynula lhůta k jejich uchování, za situace, kdy stěžovatel vede fakticky od roku 2002 obnovené řízení, resp. požádal o povolení obnovy řízení, v němž za zásadní považuje právě osvědčení pravosti podpisů dodavatele na dokladech ve věci rozhodných, je jejich zničení stěží pochopitelné a nelogické. To vše za situace, kdy naopak stěžovatel ze stejného období objeví jiné doklady (faktury a objednávky), které správci daně v roce 2012 předkládá.

Nejvyšší správní soud podotýká, že pokud jde o samotný závěr znaleckého posudku stran podpisu na dokladech, nelze znaleckým posudkem prokazovat, zda došlo či nedošlo k uskutečnění předmětného obchodu, skutečnosti, zda a jak došlo k předmětnému obchodu, jsou okolnostmi skutkovými. Obdobně je nutno hodnotit rovněž stěžovatelem předkládané čestné prohlášení Petra Burgstallera, na jehož důkazní relevanci nezměnila nic ani skutečnost, že bylo učiněno opakovaně před notářem. Toto prohlášení nemohlo přispět k unesení důkazního břemene stěžovatele, neboť pouze osvědčovalo skutečnost, že notář ověřil pravost prohlášení jmenovaného před ním učiněným; nikterak však nepotvrdil (a ani potvrdit nemohl) správnost tohoto prohlášení, tedy ani pravost podpisu. Nutno konstatovat, že správce daně předložené prohlášení nepominul, naopak je dále v rámci dokazování využil a přistoupil v rámci dožádání k provedení svědecké výpovědi Petra Burgstallera. Z výpovědi svědka učiněné v roce 2012 vyplynulo, že ačkoli jmenovaný před notářem prohlásil, že vystavil a podepsal předmětné faktury, při výslechu před rakouskou daňovou správou provedeném po 3 měsících od sepsání notářského zápisu, si již toto nepamatoval; nebyl schopen uvést, od koho zboží nakupoval, na otázku stran svého odchodu z České republiky uvedl, že nešly obchody (to za situace, kdy učinil stomilionovou transakci). Lze tak konstatovat, že výpověď jmenovaného k unesení důkazního břemene stěžovateli nepřispěla.

Nejvyšší správní soud konstatuje, že z provedeného dokazování před správními orgány vyplývá nelogičnost a nestandardnost provedeného obchodu. Za dodání zboží ve smyslu zákona o dani z přidané hodnoty, jakož i ve smyslu judikatury Soudního dvora EU, nelze považovat uměle vytvořené transakce, které faktické dodání zboží pouze

pokračování

předstírají a z takto vykázaných transakcí nelze ani úspěšně uplatnit nárok na odpočet daně. Právo nárokované plátcem daně by mělo být zcela jistě odepřeno, pokud relevantní hospodářská činnost nemá žádné jiné objektivní vysvětlení než právě získání nároku vůči správci daně. Není možné akceptovat jednání, jehož výsledkem je stav, který není v souladu s účelem zákona; právní úkon, jež byl proveden výhradně nebo převážně za účelem získání daňového zvýhodnění s tím, že pro zkoumaný právní úkon neexistují žádné ekonomické důvody, nelze označit za legitimní. Je vždy třeba rozlišovat rovinu formální, zachycenou právě v účetnictví, od roviny faktické, v níž je třeba sledovat mimo jiné pravý smysl a účel aktivit. Plnění, resp. jednání, která nejsou uskutečněna v rámci obvyklých obchodních podmínek, postrádají jakýkoli ekonomický smysl a jsou deklarována pouze s cílem získat zneužívajícím způsobem výhody upravené zákonem, nelze, než považovat za zneužití objektivního daňového práva (tax abuse). Že tomu tak v dané věci nebylo, stěžovatel neprokázal, neboť nevyvrátil odůvodněné pochybnosti, které správce daně na základě veškerých zjištěných skutečností pojal; oprávněnost nároku na odpočet daně tak neprokázal. Nejvyšší správní soud již např. v rozsudku ze dne 27. 11. 2008, č. j. 5 Afs 61/2008 - 80, uvedl: *„Pokud ze všech okolností uzavření kupní smlouvy na dodání zboží vyplývá, že jejím jediným účelem a zároveň i výsledkem je – i přes formální dodržení podmínek vyplývajících ze zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty – pouze získání nadměrného odpočtu (§ 19 odst. 1 citovaného zákona), přitom takové jednání postrádá jakýkoli ekonomický smysl, nelze toto jednání kvalifikovat jinak než zneužití objektivního daňového práva a pro daňové účely k němu nelze přihlížet.“* K obdobným závěrům ostatně dospěl pro účely výkladu Šesté směrnice k dani z přidané hodnoty také Soudní dvůr EU v celé řadě rozhodnutí; v návaznosti na svou předchozí judikaturu definoval např. v rozsudku ze dne 21. 2. 2006, C-255/02 *Halifax plc, Leeds Permanent Development Services Ltd, County Wide Property Investments Ltd v. Commissioners of Customs & Excise* činnosti daňových subjektů, jež představují zneužití práva, přitom dovodil, že o takovou činnost se jedná tehdy, pokud ze všech objektivních okolností vyplývá, že jejím hlavním účelem a zároveň i výsledkem je - i přes formální dodržení podmínek vyplývajících z příslušných právních předpisů - získání daňového zvýhodnění, jehož poskytnutí by bylo v rozporu s cílem sledovaným danou právní úpravou. Zevrubnou analýzu citovaného rozsudku Soudního dvora, jakož i stanoviska generálního advokáta v této věci, právě z hlediska jejich významu pro použití zásady zákazu zneužití práva provedl Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 23. 8. 2006, č. j. 2 Afs 178/2005 - 64, www.nssoud.cz.

Nejvyšší správní soud uzavírá, že kasační námitky stěžovatele neshledal důvodnými. Rozhodnutí žalovaného je řádně odůvodněno a vypořádalo všechny odvolací námitky, vyplývá z něj rovněž hodnocení nejen nově provedených důkazů, ale i to, jak správce daně tyto hodnotil ve vztahu k důkazům již provedeným v původním řízení. Správce daně se nadto nezaměřil pouze na provedení důkazů listinami, na základě kterých byla obnova řízení provedena, ale prováděl i důkazy další, a to právě na základě vyhodnocení důkazů stěžovatelem nabídnutých. Na základě provedeného hodnocení dospěl potom k závěru, že ani dalším dokazováním nebyl zvrácen stav, který zde byl v původním řízení, tedy, že stěžovatel oprávněnost nároku na odpočet neprokázal. Nelze přisvědčit stěžovateli, že není zřejmé, jak správce důkazy hodnotil, resp., že nebyly hodnoceny ve všech souvislostech, Nejvyšší správní soud naopak shledal postup správce daně zcela v souladu s § 8 daňového řádu. Obdobně neshledal důvodné námitky stěžovatele mířící k rozsudku krajského soudu. Byť krajský soud nepřesně vymezil rozsah obnoveného řízení, z odůvodnění rozsudku

vyplývá, že se zabýval nikoli pouze skutečnostmi, pro které bylo obnovené řízení vedeno, ale hodnotil provedené dokazování ve všech souvislostech, tedy i s ohledem na skutečnosti zjištěné v původním řízení. Závěry, které učinil, jsou přezkoumatelné a mají oporu ve správním spise. Krajský soud se rovněž vypořádal řádně a přezkoumatelným způsobem se všemi námitkami stěžovatele. Tvrzenou absenci vypořádání některých námitek rozhodnutí krajského soudu je třeba odmítnout. Pokud se v podané žalobě vznesené námitky navzájem prolínaly, odpovídá tomu i jejich vypořádání v odůvodnění napadeného rozsudku; nelze však konstatovat, že některá námitka byla soudem pomínuta. Nejvyšší správní soud konstatuje, že krajský soud nepochybil, odmítl-li provedení svědecké výpovědi, což náležitě odůvodnil. Navrhovaný svědek byl v průběhu daňového řízení opakovaně vyslýchán, jeho výpovědi byly konzistentní; není tak zřejmé, co jiného by stran tvrzení, která již uvedl a kterými unesení důkazního břemene stěžovateli nepřispěl, jeho nová výpověď mohla přinést.

Na základě výše uvedeného Nejvyšší správní soud kasační stížnost dle § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl.

O nákladech řízení rozhodl soud v souladu s § 60 odst. 1 s. ř. s. Stěžovatel neměl ve věci úspěch, nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému, který byl ve věci úspěšný, náklady nad rámce běžné správní činnosti nevznikly, proto mu soud náhradu nákladů nepřiznal. Soud neuznal nárok žalovaného na přiznání paušální náhrady za vyjádření ke kasační stížnosti dle § 13 odst. 3 advokátního tarifu oprávněný. Pokud se žalovaný dovolává nálezu Ústavního soudu Pl. 39/13, konstatoval Nejvyšší správní soud např. již v rozsudku ze dne 26. 4. 2007, č. j. 6 As 40/2006 - 87, publ. pod č. 1260/2007 Sb. NSS, „(...) v případě, že v soudním řízení správním vystupuje jako účastník orgán veřejné správy v oboru své působnosti, není v zásadě důvodně vynaloženým nákladem, pokud se v takovém řízení nechá zastoupit. (...) Stejně tak Vrchní soud v Praze konstatoval, že povinnost správního úřadu jím vydané rozhodnutí hájit na soudě proti správní žalobě představuje samozřejmou součástí povinností plynoucí z běžné správní agendy. Nelze proto spravedlivě žádat na žalobci, aby hradil náklady, vzniklé tím, že správní úřad udělil k zastupování plnou moc advokátovi (srov. usnesení Vrchního soudu v Praze ze dne 30. 1. 1998, č. j. 6 A 90/96 - 23).“ Ve smyslu citovaného rozsudku Nejvyššího správního soudu by žalovanému nemohla být přiznána paušální náhrada nákladů, pokud by byl zastoupen advokátem, a proto mu tato náhrada nemůže být přiznána ani v případě, že zastoupen není. Soud tedy žalovanému náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznal.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 10. února 2016

JUDr. Lenka Matyášová
předsedkyně senátu