

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Vojtěcha Šimíčka a soudců Mgr. Radovana Havelce a JUDr. Miluše Doškové v právní věci žalobce **R. K.**, zastoupeného JUDr. Davidem Heryánem, advokátem se sídlem Praha 3, Koněvova 2660/141, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Ostravě**, se sídlem Ostrava, Na Jízdárně 3, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 5. 11. 2007, č. j. 22 Ca 209/2007 - 84, ve znění opravného usnesení ze dne 6. 1. 2009, č. j. 22 Ca 209/2007 - 107,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žalobce **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

III. Žalovanému **se** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **nepřiznává.**

Odůvodnění:

Rozhodnutím žalovaného ze dne 6. 4. 2007, č. j. 6125/06-1301-800297 byla zamítnuta odvolání žalobce proti dodatečným platebním výměrům na daň z přidané hodnoty vydaných Finančním úřadem v Opavě (dále jen „správce daně“) ze dne 19. 8. 2005, č. j. 163001/05/384914/2452 (za zdaňovací období červen 2001), č. j. 163050/05/384914/2452 (za zdaňovací období červenec 2001), č. j. 163073/05/384914/2452 (za zdaňovací období srpen 2001), č. j. 163079/05/384914/2452 (za zdaňovací období září 2001), č. j. 163081/05/384914/2452 (za zdaňovací období říjen 2001), č. j. 163105/05/384914/2452 (za zdaňovací období listopad 2001), č. j. 163116/05/384914/2452 (za zdaňovací období prosinec 2001), č. j. 163123/05/384914/2452 (za zdaňovací období leden 2002), č. j. 163133/05/384914/2452 (za zdaňovací období únor 2002),

č. j. 163178/05/384914/2452 (za zdaňovací období březen 2002), č. j. 163183/05/384914/2452 (za zdaňovací období duben 2002), č. j. 163189/05/384914/2452 (za zdaňovací období květen 2002), č. j. 163207/05/384914/2452 (za zdaňovací období červen 2002), č. j. 163225/05/384914/2452 (za zdaňovací období červenec 2002), č. j. 163232/05/384914/2452 (za zdaňovací období srpen 2002), č. j. 163251/05/384914/2452 (za zdaňovací období září 2002), č. j. 163253/05/384914/2452 (za zdaňovací období říjen 2002), č. j. 163255/05/384914/2452 (za zdaňovací období listopad 2002), č. j. 163259/05/384914/2452 (za zdaňovací období prosinec 2002) a č. j. 163264/05/384914/2452 (za zdaňovací období září 2003), jimiž byla žalobci vyměřena daň z přidané hodnoty v souhrnné výši 3 666 887 Kč. Rozhodnutí žalovaného napadl žalobce u Krajského soudu v Ostravě žalobou; ta byla rozsudkem ze dne 5. 11. 2007, č. j. 22 Ca 209/2007 - 84, ve znění opravného usnesení ze dne 6. 1. 2009, č. j. 22 Ca 209/2007 - 107, zamítnuta.

Krajský soud v odůvodnění svého rozsudku konstatoval, že u žalobce byla protokolem o ústním jednání ze dne 24. 6. 2004 zahájena daňová kontrola ve smyslu ustanovení § 16 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“). Předmětem daňové kontroly byla mimo jiné i daň z přidané hodnoty za zdaňovací období červen až prosinec 2001. Protokolem o ústním jednání ze dne 28. 7. 2004 byla kontrola rozšířena o zdaňovací období leden až prosinec 2002 a září 2003. V rámci daňové kontroly bylo zjištěno, že dle daňové evidence měl žalobce odebírat zboží sportovního charakteru od společnosti S. F. LAUBR – SPORT, s. r. o. (dále též „dodavatel“); toto zboží přebíral, platil, vedl ho ve skladové evidenci a prodával je dále svým odběratelům. K jednotlivým nákupům žalobce uvedl, že s dodavatelem jednal prostřednictvím pana S. Obchodoval takto od roku 1999 až do března 2004, fakturované zboží bylo přiváženo osobně panem S., který i předával faktury a přebíral hotovost. Dožádáním u místně příslušného správce daně společnosti S. F. LAUBR – SPORT, s.r.o, bylo nicméně zjištěno, že žalobce od něj koupil zboží pouze ve třech případech. Jednatelé dodavatele vypověděli, že pana S. neznají, pracovníci rozvážející zboží nejsou oprávněni přijímat větší platby v hotovosti. Pokud bylo obchodováno se žalobcem, pak nikoli ve velkých objemech, osobu žalobce neznají. Zdanitelná plnění podle sestav peněžního deníku žalobce uskutečněna nebyla; vlastní obchodní zástupce tvrzený dodavatel nemá. Vozidla, jimiž je prováděn rozvoz zboží, jsou označena logem dodavatele. Výpovědím svědků byl žalobce přítomen a bylo mu umožněno klást jim při jednání otázky. Do protokolu o ústním jednání dne 18. 8. 2004, žalobce uvedl, že se stal obětí podvodu a požadované originály daňových dokladů nemůže předložit, neboť mu byly odcizeny. Protokolem o ústním jednání ze dne 2. 12. 2004, byla se žalobcem projednána kontrolní zjištění. V písemném vyjádření k protokolu žalobce uvedl, že nepochybně zboží nabyl a dále je prodával. Odcizené doklady (potvrzující pořízení zboží) měl již dříve zajistit správce daně při místních šetřeních a nikoli vyžadovat, aby je do jeho sídla dovezl žalobce. Žalobce dále navrhl provedení výslechu svědků. Svědek L. K. vypověděl, že jako účetní viděl originály dokladů vystavených dodavatelem; tyto doklady měly všechny náležitosti daňových dokladů a viděl je také pracovník správce daně pan M., v rámci provádění daňové kontroly (jednalo se o daňové doklady, které byly žalobci následně odcizeny). Daňové doklady viděli taktéž svědci J. K. (asistent fakturace) a fakturantka L. S. Zda se jedná o doklady vystavené opravdu dodavatelem na nich uvedeným, si neověřovali. J. K. též vypověděl, že originály faktur na žádost žalobce vytřídil ze šanonů podle předaného seznamu – archivu peněžního deníku, okopíroval je a předal žalobci. Jinak do kontaktu

s fakturami nepřicházel; v obdobích, jichž se týká daňová kontrola, u žalobce nebyl zaměstnán. Vyslechnut byl i vedoucí skladník R. S., který vypověděl, že předmětné faktury viděl a kontroloval podle nich dodané zboží. Vždy, když přijelo auto se zbožím, tak podle faktury předložené řidičem u žalobce ověřil, zda je zboží objednáno; veškeré zboží bylo uvedeno na faktuře, dodací listy nebyly k dispozici. Nikdy neověřoval, zda se jedná o zboží od dodavatele. Jezdil stále stejný řidič, ale kdo to byl nebo odkud, to neví. Protokolem ze dne 20. 6. 2005 byla se žalobcem projednána kontrolní zjištění a byly mu předány dvě přílohy (na daň z příjmů a daň z přidané hodnoty). Do protokolu o ústním jednání dne 11. 7. 2005 žalobce uvedl, že není schopen prokázat nárok na odpočet daně daňovými doklady, neboť tyto mu byly odcizeny.

Krajský soud k takto vymezenému skutkovému stavu věci uvedl, že není sporu o tom, že zde existovalo zboží, které žalobce dále prodával. Současně existovaly i doklady vystavené jménem dodavatele. Správce daně nicméně vyvrátil tvrzení žalobce týkající se osoby dodavatele předmětného zboží uvedeného na jednotlivých dokladech. Za těchto okolností bylo jeho povinností zabývat se návrhy uplatněnými žalobcem k prokázání nároku na odpočet daně. Pokud sám žalobce následně zjistil, že dodavatel uvedený na dokladech není skutečným dodavatelem, bylo jeho povinností prokázat naplnění všech podmínek pro přiznání nároku na odpočet ve smyslu ustanovení § 19 zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o dani z přidané hodnoty“), tedy *kdo* mu zboží skutečně dodal, *kdy* se tak stalo, *jakou* částku za přijetí zboží uhradil, jakož i další okolnosti předmětných transakcí. V systému fungování daně z přidané hodnoty je třeba dále prokázat, že skutečný dodavatel zboží je plátcem daně z přidané hodnoty. Argumentaci žalobce nálezem Ústavního soudu ČR ze dne 18. 4. 2006, sp. zn. II. ÚS 664/04 krajský soud odmítl jako nepřípadnou s odůvodněním, že řeší způsob prokazování výdajů dle ustanovení § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“), když dovozuje, že tyto výdaje není nutné prokazovat pouze listinnými důkazy, ale lze využít dalších důkazních prostředků. V tomto konkrétním případě daňové orgány nepochybily, neboť žalobci bylo umožněno navrhnout důkazní prostředky, jimiž by nárok na odpočet daně prokázal. Žalobce takové důkazní prostředky navrhl a daňové orgány je provedly.

Dále krajský soud konstatoval, že bylo sice pochybením daňových orgánů, pokud žalobce opakovaně vyzývaly k prokázání pořízení zboží od dodavatele uvedeného na dokladech, a to i za situace, když již bylo evidentní, že zde uvedený dodavatel skutečným dodavatelem zboží není, tato vada však nemohla mít vliv na zákonnost rozhodnutí. Z formulace výzev je jednoznačně patrné, že směřovaly k tomu, aby žalobce prokázal okolnosti, za nichž pořídil předmětné zboží a které jsou podstatné pro přiznání nároku na odpočet daně. Vzhledem k tomu, že se v průběhu daňového řízení nepodařilo dodavatele zboží bez jakýchkoli pochybností ztotožnit, nebylo možné, aby daňové orgány vedly dokazování, zda skutečný dodavatel byl nebo se od určitého okamžiku měl stát plátcem daně z přidané hodnoty. Tato důkazní povinnost ostatně stíhá výlučně žalobce, a to i s ohledem na judikaturu Nejvyššího správního soudu (např. rozsudek ze dne 30. 8. 2005, č. j. 5 Afs 188/2004 - 63).

Dále krajský soud konstatoval, že pokud doklady (faktury) obsahují náležitosti vyžadované právními předpisy, ale osoba označená v nich jako prodávající jím ve skutečnosti není, pak nejde o doklady účetní, jimiž by byly prokázány skutečnosti, které

jsou předmětem účetnictví. Samotná prokázaná existence zboží nemůže svědčit o tom, zda byly naplněny předpoklady pro uplatnění nároku na odpočet daně. Na daňové orgány nelze přenést důkazní břemeno ve smyslu ustanovení § 31 odst. 8 daňového řádu jen proto, že žalobce se ocitl v důkazní nouzi a nebyl schopen prokázat svá tvrzení.

Ani v otázce namítané dobré víry při uzavírání kupních smluv, v návaznosti na výklad Šesté směrnice [pozn. Nejvyššího správního soudu: *Šestá směrnice Rady ze dne 17. května 1977 (č. 77/388/EHS), o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně*], se krajský soud neztotožnil se závěry učiněnými žalobcem. Dle judikatury Evropského soudního dvora (dále jen „ESD“) ve věcech Optigen a následně Kittel [pozn. Nejvyššího správního soudu: *Optigen Ltd, Fulcrum Electronics Ltd a Bond House Systems Ltd proti Commissioners of Customs & Excise* (rozsudek ze dne 12. 1. 2006 ve spojených věcech C-354/03, C-355/03, C-484/04) a *Axel Kittel proti Belgickému státu* (rozsudek ze dne 6. 7. 2006 ve spojených věcech C-439/04 a C-440/04)] nemůže být nárok na odpočet dotčen skutečností, že v řetězci dodávek je jiná předchozí nebo následná transakce zatížena podvodem; každou jednotlivou transakci je třeba posuzovat samostatně. Krajský soud sice konstatoval, že skutkové okolnosti v tomto případě jsou odlišné, nicméně právní názor prezentovaný v rozsudcích ESD má obecnou platnost. V tomto konkrétním případě žalobce mohl a měl, s ohledem na okolnosti jednotlivých transakcí, předvídat, že součástí dodávek může být i podvodné jednání třetích osob. V případech se značným finančním dopadem (zde obchody v řádech milionů Kč) lze nepochybně rozumně vyžadovat, aby žalobce při výběru obchodního partnera postupoval alespoň s minimální opatrností. Za těchto okolností není relevantní ani žalobcovo dovolávání se dobré víry v tom smyslu, že při nákupech zboží neměl pochybnosti o tom, že obchoduje s dodavatelem na daňových dokladech uvedeným.

Rozsudek krajského soudu napadl žalobce (dále jen „stěžovatel“) kasační stížností odvolávající se na ustanovení § 103 odst. 1 písm. a), b), c) a d) soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“).

Úvodem kasační stížnosti stěžovatel ve zkratce podává průběh daňového řízení a konstatuje, že kasační stížnost přebírá žalobní body dříve uplatněné ve správní žalobě. Činí tak proto, že krajský soud se s těmito žalobními body dle názoru stěžovatele dostatečně nevypořádal.

Stěžovatel v první řadě namítá nezákonnost postupu správce daně co do obsahu vyžadovaného břemene tvrzení a břemene důkazního. Ta má být způsobena tím, že přestože sám stěžovatel upozornil správce daně na skutečnost, že v důsledku podvodného jednání není dodavatel uvedený na daňových dokladech skutečným dodavatelem, správce daně i nadále trval na tom, aby stěžovatel prokázal, že zboží skutečně nabyl od dodavatele uvedeného na daňových dokladech. Správce daně tak požadoval po stěžovateli předložení neexistujících důkazních prostředků a s jejich nepředložením spojil následek neunesení důkazního břemene. Stěžovateli nebyl dán prostor k prokázání, že zdanitelná plnění v jeho prospěch učinil jiný plátce daně z přidané hodnoty než ten, který byl uvedený na daňových dokladech. Daňové orgány nedostály ustanovení § 31 odst. 2 daňového řádu, neboť nedbaly o to, aby skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti byly zjištěny co nejúplněji. S touto otázkou se nevypořádal správně ani krajský soud, který naopak presumoval vnitřní záměry a pohnutky správce daně. Ty mu jednak nemohou být

známy, jednak z nich vyplývající závěry nemají oporu ve správním spisu, respektive nejsou v souladu s písemnými důkazy. Takový postup je v rozporu s judikaturou Ústavního soudu, například s nálezem ze dne 18. 4. 2006, sp. zn. II. ÚS 664/04, kde se, mimo jiné, uvádí, že daňovému subjektu je potřeba umožnit prokázání skutečných výdajů jinými prostředky za situace, kdy bylo prokázáno, že skutečným dodavatelem je jiný subjekt než uvedený na dokladech. V daňovém řízení je kladen důraz na soulad stavu skutečného se stavem formálně právním. Za této situace tedy není možné vyloučit, že vynaložené náklady nelze prokázat i jiným způsobem než jen účetním dokladem. Cílem daňového řízení je vybrání daně ve správně stanovené výši, ovšem při respektování práv a právem chráněných zájmů daňového subjektu. Krajský soud se s tímto nálezem Ústavního soudu ČR vypořádal tak, že mu přiznal relevanci pouze ve vztahu k 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, kdy daňový subjekt nemusí prokazovat výdaje pouze listinnými důkazy. Se závěrem krajského soudu, že daný nález není v tomto konkrétním případě příléhavý, stěžovatel nesouhlasí. Pokud by byly nálezy Ústavního soudu vykládány takto restriktivním způsobem, pak by byly použitelné pouze za zcela identických podmínek. Povinnost stěžovatele ověřovat, zda konkrétní osoba prodávajícího je identická s osobou, která je jako prodávající uvedena na daňovém dokladu, není uložena žádným právním předpisem.

S ohledem na znění ustanovení § 19 zákona o dani z přidané hodnoty stěžovatel dále dovozuje, že v daném případě je sporným pouze to, zda přijatá zdanitelná plnění byla uskutečněna v jeho prospěch jiným plátcem daně. Stěžovatel má za to, že pokud bylo prokázáno, že zboží nedodal plátce na dokladech uvedený, nelze z toho ještě bez dalšího dovozovat, že zdanitelné plnění nebylo uskutečněno plátcem daně. Mantinely dokazování stanoví správce daně; v tomto konkrétním případě je stanovil chybně, neboť požadoval, aby stěžovatel prokázal přijetí zdanitelného plnění právě po dodavateli uvedeném na dokladech, ač již měl povědomost o tom, že se stěžovatel stal obětí podvodného jednání jiné osoby.

Stěžovatel má konečně zato, že judikatura ESD ve věcech *Optigen*, *Kittel* a dále *Fultrum Electronics* či *Bond House*, je plně aplikovatelná i na nyní projednávaný případ. Krajský soud se při odmítnutí aplikace judikatury ESD omezil na konstatování, že u stěžovatele nebyla naplněna subjektivní stránka, aniž by však zkoumal, zda stěžovatel nevěděl nebo nemohl vědět, že součástí dodávek zboží může být podvodné jednání jiných osob. Ve věci proběhlo trestní řízení a s jeho závěry bude Nejvyšší správní soud dodatečně seznámen. Současně s tím stěžovatel požádal o poskytnutí lhůty jednoho měsíce k doplnění kasační stížnosti (doplnění zasláno nebylo).

Žalovaný ve svém vyjádření plně odkázal na obsah svého rozhodnutí a na své vyjádření k žalobě.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v rozsahu podané kasační stížnosti (§ 109 odst. 2, věta před středníkem s. ř. s.) a z důvodů v nich uvedených (§ 109 odst. 3, věta před středníkem s. ř. s.). Ve věci přitom rozhodl bez nařízení jednání za podmínek vyplývajících z ustanovení § 109 odst. 1, věty první s. ř. s.

Kasační stížnost není důvodná.

Z výše uvedeného je zřejmé, že podstatnou část kasační stížnosti tvoří výtky stěžovatele vůči postupu daňových orgánů v procesu dokazování, který byl následně aprobován krajským soudem. Stěžovatel zde odkazuje na obsah žaloby a má za to, že se krajský soud nedostatečně vypořádal s jednotlivými žalobními body. Z toho dovozuje, že je naplněn důvod dle ustanovení § 103 odst. 1 písm. a), b) s. ř. s.

Nejprve je nutno připomenout, že právní úprava daňového řízení je postavena na zásadě, že každý daňový subjekt má jak povinnost sám daň přiznat (tedy má břemeno tvrzení), tak i povinnost toto své tvrzení doložit (tj. má i břemeno důkazní). Podle ustanovení § 31 odst. 9 daňového řádu totiž *daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání, hlášení a vyúčtování nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván*. Toto ustanovení však, jak již vícekrát potvrdil i Ústavní soud, například v nálezu ze dne 24. 4. 1996, sp. zn. Pl. ÚS 38/95 (dostupném z http://nalus.usoud.cz), nedává správci daně oprávnění vyzvat daňový subjekt k prokázání čehokoliv, ale pouze k prokázání toho, co tvrdí tento subjekt sám.

Stěžovateli lze nepochybně přisvědčit v tom, že daňové orgány, a následně i krajský soud, nikterak nezpochybnily, že stěžovatel v posuzovaných zdaňovacích obdobích skutečně určitým zbožím disponoval, přičemž toto zboží následně prodal a z takto uskutečněných zdanitelných plnění odvedl daň na výstupu (tedy daň z přidané hodnoty, ve smyslu zákona o dani z přidané hodnoty). Současně však nelze přehlédnout, že původ tohoto zboží ani konkrétní částka vynaložená v souvislosti s jeho pořízením tak, jak byly stěžovatelem deklarovány, byly v daňovém řízení zcela nesporným způsobem vyvráceny (otázka původu zboží) či zpochybněny (otázka uplatnění nároku na odpočet z přijatých zdanitelných plnění). Bez jakýchkoli pochybností bylo prokázáno, že dodavatel uvedený na dokladech, kterými stěžovatel prokazoval nárok na odpočet daně, toto zboží nedodal. Ostatně tuto skutečnost stěžovatel ani nepopírá. Daňové orgány tak dostály svým povinnostem vyplývajícím z ustanovení § 31 odst. 8 písm. c) daňového řádu, podle něhož *správce daně prokazuje existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví a jiných povinných evidencí či záznamů, vedených daňovým subjektem*. Za takto nastalé situace bylo na stěžovateli, aby prokázal, kdo byl skutečným dodavatelem zboží, jakou cenu za zboží zaplatil, a že skutečný dodavatel byl také plátcem daně z přidané hodnoty. Podle ustanovení § 19 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty, podmínkami pro uplatnění odpočtu daně je 1.) *přijetí zdanitelného plnění*, které 2.) *bylo uskutečněno jiným plátcem* a 3.) *je použito plátcem* (zde stěžovatelem) *při podnikání* nebo při činnosti, která vykazuje všechny znaky podnikání kromě toho, že je prováděna podnikatelem. Všechny tyto podmínky musí být splněny kumulativně, přičemž absence kterékoli z nich má za následek nemožnost uznání takového nároku. V této souvislosti poukazuje Nejvyšší správní soud na svou bohatou judikaturu týkající se podmínek uplatnění odpočtu daně, namátkou lze uvést například rozsudek ze dne 30. 4. 2005, č. j. 5 Afs 188/2004 - 63, nebo rozsudek ze dne 29.4. 2008, č. j. 8 Afs 125/2006 - 75, dostupné na www.nssoud.cz.

Se stěžovatelem lze souhlasit v tom, že za situace, kdy nebyl schopen prokázat nárok na odpočet daně daňovým dokladem obsahujícím všechny náležitosti tak, jak je předepisuje ustanovení § 19 odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty (doklady mu byly odcizeny a dle provedeného dokazování byla jako jejich výstavce uvedena společnost S. F. LAUBR – SPORT, s. r. o., tedy, subjekt, který je prokazatelně nevystavil), měla mu být

dána možnost prokázat nárok na odpočet jiným způsobem, tedy cestou důkazního řízení (§ 31 daňového řádu). Nutnost takového postupu však daňové orgány ani krajský soud nikterak nezpochybnily. Nejvyšší správní soud považuje za zcela zřejmé, že v daňovém řízení bylo stěžovateli umožněno navrhovat důkazní prostředky; v intencích jeho návrhů (ale i z vlastní iniciativy správce daně) bylo provedeno poměrně obsáhlé dokazování (zejména výslechy svědků). Daňové orgány tak nikterak nevykročily z požadavků vyslovených Ústavním soudem v jeho nálezu ze dne 18. 4. 2006, sp. zn. II. ÚS 664/04 (dostupného z http://nalus.usoud.cz), jehož se stěžovatel dovolává. Ústavní soud v tomto nálezu vyslovil, že *„[p]ři výběru daní nelze vycházet pouze z fiskálního zájmu státu, cílem musí být vybrání daně ve výši správně stanovené. Jako důkazní prostředky, jimiž lze doložit skutečnosti rozhodné pro určení daňové povinnosti, a tedy i daňové náklady, mohou sloužit prakticky jakékoliv prostředky vyjma těch, které byly získány v rozporu s právními předpisy. I za situace, kdy skutečným dodavatelem byl jiný subjekt než uvedený na dokladech, je ve smyslu zákona č. 337/1992 Sb. nezbytné umožnit daňovému subjektu prokázat skutečné výdaje jinými prostředky. Opačným postupem správce daně i soudů, kterým nebyla respektována práva a právem chráněné zájmy daňového subjektu, došlo k porušení čl. 36 Listiny základních práv a svobod a v konečném důsledku by mohlo dojít i k zásahu do práva chráněného čl. 11 Listiny základních práv a svobod*“. Nejvyšší správní soud považuje postup daňových orgánů (jak byl popsán výše) za zcela konformní s citovaným právním názorem. Stěžovatel přitom (s výjimkou obsahu výzev správce daně), neuvádí, v čem konkrétně mu nebylo umožněno prokázat svá tvrzení cestou dokazování. Jakkoli tedy citovaný nález Ústavního soudu neměl být krajským soudem bez dalšího odmítnut z hlediska jeho aplikovatelnosti (neboť jeho závěry lze vztáhnout na daňové dokazování obecně), z ničeho neplyne, že by postup daňových orgánů v dané věci byl z pohledu naznačených kritérií excesivní.

Lze tedy uzavřít, že za situace, kdy stěžovatel nebyl schopen unést své důkazní břemeno ve smyslu prokázání *od koho* zboží nakoupil, *jaké částky za jeho pořízení vynaložil* a tím méně pak, že *zboží bylo pořízeno od plátce daně z přidané hodnoty*, neprokázal kvalifikovaným způsobem skutečnosti rozhodné pro přiznání nároku na odpočet daně. To však neznamená, že tyto skutečnosti by za něho měl prokazovat správce daně. Neprokáže-li daňový subjekt svá tvrzení, pak absence důkazů jde k jeho tíži (k tomu srov. například rozsudek zdejšího soudu ze dne 12. 4. 2006, č. j 5 Afs 40/2005 - 72, dostupný na www.nssoud.cz, nebo rozsudek ze dne 13. 4. 2004, č. j. 3 Afs 12/2003 - 277, uveřejněný pod č. 666/2005 Sb. NSS).

Za důvodnou nelze považovat ani námitku stěžovatele polemizující se závěry krajského soudu v otázce důsledků nesprávně formulované výzvy správce daně k odstranění pochybností Vzhledem k tomu, že stěžovatel nekonkretizoval, kterou výzvu má konkrétně na mysli, lze se jen domnívat, že je poukazováno na protokol z ústního jednání ze dne 3. 9. 2004, č. j. 162061/04/384933/6712 (č. l. 11 daňového spisu) či na protokol o ústním jednání ze dne 2. 12. 2004, č. j. 220917/04/384933/6712 (č. l. 13 daňového spisu). Nelze popřít, že stěžovatel byl skutečně vyzýván k doložení, že blíže specifikované zboží skutečně nabyl od společnosti S. F. LAUBR–SPORT, s. r. o., a to za situace, kdy vše již nasvědčovalo závěru, že jmenovaná společnost dodavatelem nebyla. Současně však nelze přehlédnout, že v tomto směru bylo ještě následně prováděno další dokazování (výslechy jednatelů tvrzeného dodavatele prostřednictvím dožádání) a za vyvrácený lze tento předpoklad považovat nejspíše až v kontextu sdělení stěžovatele ze dne 13. 12. 2004 (č. l. 14 daňového spisu), kde správci daně *implicitně* sdělil, že zboží, které

nabyl, zřejmě skutečně nepocházelo od společnosti uvedené na fakturách (S. F. LAUBR–SPORT, s. r. o.). Tomuto sdělení ostatně předcházelo ústní jednání (dne 2. 12. 2004, č. j. 220917/04/384933/6712), kde již správce daně stěžovateli sdělil, že vychází z toho, že v rozsahu zpochybněných dodávek nebyla jejich dodavatelem jmenovaná společnost; současně byl stěžovatel upozorněn, že oprávněnost nárokovaného odpočtu daně jím dosud nebyla prokázána, pokud jde o osobu, jež ve prospěch stěžovatele měla uskutečnit zdanitelná plnění. Lze tedy souhlasit s krajským soudem, že výzvy formulované ve smyslu tvrzení stěžovatele (tedy požadující doložení, že zboží bylo pořízeno od společnosti S. F. LAUBR–SPORT, s. r. o.) vskutku nebyly formulovány přiléhavě. Souhlasí nicméně s krajským soudem i v tom, že, s ohledem na kontext věci, nemohla na daňový subjekt (stěžovatele) působit natolik matoucím dojmem, aby to zasáhlo do jeho práva na spravedlivý proces. Nejvyšší správní soud považuje za zcela evidentní, že správce daně požadoval po stěžovateli prokázání skutečností rozhodných pro uznání nároku na odpočet daně, tedy ztotožnění osoby, od níž nabyl rozporované zboží, včetně doložení, jaké částky za toto zboží skutečně zaplatil, a dále prokázání, že tato osoba byla plátcem daně z přidané hodnoty. Stěžovateli bylo v tomto směru umožněno předkládat a navrhovat důkazní prostředky, čehož ostatně také využil. Tuto argumentaci stěžovatele lze tedy označit za spíše účelovou a lze tak uzavřít, že konstatované pochybení správce daně nemohlo mít samo o sobě vliv na zákonnost následně vydaného správního rozhodnutí [§ 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s.].

Pokud jde o další tvrzení stěžovatele, že v daňovém řízení byl veden k prokázání skutečností překračujících jeho důkazní břemeno a že byl činěn odpovědným za nemožnost předložení listin (daňových dokladů) prokazujících přijetí zboží od společnosti S. F. LAUBR–SPORT, s. r. o., a jeho zaplacení, a také že na tomto požadavku setrvával správce daně i poté, co bylo již zřejmé, že se stěžovatel stal obětí podvodu, pak o podstatné části této argumentace bylo již pojednáno výše. Přesto je vhodné uvést, že i v rovině obecné jde o tvrzení neudržitelná. Stěžovatel byl totiž nejprve vyzýván, aby předložil důkazní prostředky k prokázání skutečností, jež sám tvrdil (oprávněnost nároku na odpočet daně). Byl veden k prokázání skutečností, které se týkaly obchodních případů, *jichž byl přímo účasten* (alespoň dle svých tvrzení), a to ve vztahu ke konkrétnímu dodavateli. Později (i přes problematické výzvy ze dne 3. 9. 2004 a 2. 12. 2004) po něm bylo žádáno doložení téhož, ale již bez nutné návaznosti na původně tvrzeného dodavatele.

Stran argumentace stěžovatele o aplikovatelnosti judikatury ESD na nyní projednávaný případ je třeba uvést, že se v rovině obecné správně dovolává závěrů plynoucích z rozsudku zdejšího soudu ze dne 29.09.2005, č. j. 2 Afs 92/2005 - 45 (publikován pod č. 741/2006 Sb. NSS). Nelze s ním než souhlasit, že i zákon o dani z přidané hodnoty platný a účinný před vstupem ČR do Evropské unie, je třeba vykládat konformně s právem Evropských společenství (tedy i s judikaturou ESD, která je obecně chápána jako jeden z pramenů komunitárního práva). Poukazuje-li však na nutnost aplikace konkrétních rozhodnutí ESD ve věcech *Optigen* a *Kittel* (jak byly přesně specifikovány výše), pak jde již o argumentaci mylnou.Rozhodnutí ESD ve věcech *Optigen* a *Kittel*, vycházejí totiž z typově rozdílného skutkového stavu věci, než je tomu v případě nyní posuzovaném. V obou případech totiž nebylo sporu o tom, že subjekty, jimž daňová správa odpírala nárok na odpočet daně, skutečně přijaly zdanitelná plnění (viz zejména body [12], [21] a [38] až [39] ve věci *Optigen* a body [10], [14] a [52] ve věci *Kittel*). Řešena byla otázka, jaký důsledek, z hlediska daňových povinností, bude mít pro daňový subjekt

situace, kdy je řetězec poskytovaných a přijímaných plnění zasažen podvodem, sledujícím krácení fiskálních povinností. V obou případech (obdobně jako v pozdějších věcech, řešících i jiné modality daňových odpočtů – např. rozsudek ve věci C-271/06 *Netto Supermakt GmbH und Co. OHG*, dostupný na http://curia.europa.eu) se ESD postavil jednoznačně na princip daňové neutrality, který brání obecné diferenciaci mezi legálními a protiprávními plněními (srov. např. bod [50] ve věci *Kittel*). Zjednodušeně řečeno – komunitární judikatura, na kterou stěžovatel poukazuje, se vyslovila pro daňovou uznatelnost *dodávek zboží* realizovaných *v rámci samostatné hospodářské činnosti* (srov. body [38] a [39] a [41] až [43] věci *Optigen*), nemohl-li zúčastněný subjekt, ani při rozumné míře obezřetnosti, existenci podvodného jednání odhalit, a to i bez ohledu na případnou vnitrostátní legislativu, prohlašující tyto právní úkony (z hlediska práva soukromého) za neplatné. Obdobné závěry byly ESD vyvozeny, pokud jde o jeho další rozhodnutí ve věci *Fultrum Electronic* či *Bond House*. Je tedy evidentní, že v těchto judikátech je zcela odlišná situace v základním předpokladu úvah ESD, a sice v nepochybné existenci zdanitelných plnění. Tento předpoklad, jak bylo již opakovaně konstatováno, zde splněn není; jde o typický příklad důkazní nouze daňového subjektu při prokázání samotné existence tvrzených obchodních případů, s příslušnými daňovými konsekvencemi (k tomu srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 11. 2009, č. j. 2 Afs 122/2008 - 58, dostupný z www.nssoud.cz).

V této souvislosti je tedy třeba korigovat závěry krajského soudu, který konstatoval, že důvodem, pro který nebylo lze aplikovat shora zmiňovaná rozhodnutí ESD byla absence subjektivní stránky v chování stěžovatele, předpokládané těmito judikáty (nebylo prokázáno, že stěžovatel nevěděl a nemohl vědět, že součástí dodávek zboží mohlo být podvodné jednání jiných osob). Jak bylo již uvedeno, důvodem, pro který daňové orgány neuznaly stěžovateli nárok na odpočet daně, bylo neunesení jeho důkazního břemene, pokud jde o samotnou existenci deklarovaných zdanitelných plnění, a to minimálně v intencích údajů uvedených v předložených dokladech. Za této situace není na místě zabývat se subjektivní stránkou jednání stěžovatele, a tedy tento aspekt věci nebyl podstatný ani z pohledu možné aplikace zmiňovaných rozhodnutí ESD. Z hlediska přezkumu zákonnosti rozsudku krajského soudu je však podstatné, že argumentaci stěžovatele opírající se o judikáty ESD správně odmítl; pokud tak měl učinit z poněkud jiných důvodů, neimplikuje to bez dalšího nezákonnost takového postupu.

Jestliže stěžovatel dále tvrdí, že mu zákon neukládá kvalifikovaným způsobem ověřovat identitu obchodních partnerů, pak tomuto tvrzení nelze ničeho vytknout. Stěžovatel nepopírá, že se v rámci daňové kontroly skutečně nepodařilo identifikovat subjekt, od kterého mělo být předmětné zboží pořízeno. To, jakým způsobem provádí daňový subjekt výběr svých obchodních partnerů, je výlučně věcí jeho rozhodnutí, zahrnujícího v sobě ovšem i míru, v níž je ochoten snášet riziko z případných skutkových omylů v této otázce. Řečeno jinými slovy: podnikatelský subjekt není povinen ověřovat si identitu svého obchodního partnera, nese tím však zvýšené riziko při případném dokazování, týkajícím se obchodních případů uzavřených s takovým subjektem, v rámci daňového řízení. Daňové orgány po stěžovateli požadovaly pouze prokázání všech zákonných podmínek pro uplatnění daňového odpočtu, mezi něž (jak již bylo opakovaně uvedeno) patří i prokázání identity dodavatele zboží (služeb), který musí být současně taktéž plátcem daně. Pokud stěžovatel v důsledku své svobodné vůle odebíral zboží, aniž by si verifikoval osobu dodavatele, nemůže se případným omylem vyvázat ze svého

břemene prokázat všechny podmínky pro uplatnění odpočtu daně, ve smyslu § 31 odst. 9 daňového řádu.

Pokud jde konečně o námitku stěžovatele spočívající v tvrzení, že krajský soud presumuje vnitřní záměr a pohnutky správce daně, jež mu nemohou být známy a že tyto jeho závěry jsou v rozporu s písemnými důkazy, zde nelze než konstatovat, že takto obecně pojatá námitka není způsobilá projednání v řízení o kasační stížnosti. Uvedené platí i ve věci stěžovatelem tvrzené zmatečnosti řízení ve smyslu ustanovení § 103 odst. 1 písm. c) s. ř. s. a nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu, ve smyslu ustanovení § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. Pokud snad stěžovatel hodlal tuto svou argumentaci rozhojnit v rámci avizovaného doplnění kasační stížnosti, nic mu v tom nebránilo. Nejvyšší správní soud ho k tomu nicméně nevyzýval, neboť kasační stížnost je ve stávající podobě meritorně projednatelná a bylo pouze na úvaze stěžovatele, zda svou stávající argumentaci dále argumentačně podpoří či nikoli. Pokud tak neučinil, je tato skutečnost výlučně k jeho tíži.

Nejvyšší správní soud považuje za nutné vyjádřit se ještě k jednomu aspektu podané kasační stížnosti, a sice k formulaci kasačních důvodů v části, kde stěžovatel uvádí, že nesouhlasí se závěry krajského soudu k jednotlivým žalobním námitkám a proto v kasační stížnosti *„přebírá jednotlivé žalobní body“*. Zde je nutno upozornit, že soudy ve správním soudnictví nepřezkoumávají žalobami napadená rozhodnutí v neomezeném rozsahu, nýbrž činí tak toliko v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2, věta první s. ř. s.), to znamená z pohledu skutkových či právních důvodů, pro které žalobce považuje napadené rozhodnutí za nezákonné či nicotné [§ 71 odst. 1 písm. d) s. ř. s.]. Obdobně je tomu v případě přezkumu rozhodnutí krajských soudů Nejvyšším správním soudem. I zde se uplatňuje zmiňovaná dispoziční zásada, neboť podle ustanovení § 109 odst. 3, věty před středníkem s. ř. s., je Nejvyšší správní soud vázán důvody kasační stížnosti. Rozsudek krajského soudu je tak (s výjimkami taxativně vymezenými v u stanovení § 109 odst. 3, větě za středníkem s. ř. s.) přezkoumán výlučně v intencích žalobních námitek, se zřetelem k důvodům obsaženým v ustanovení § 103 odst. 1 s. ř. s. Kasační stížnost je opravným prostředkem proti pravomocnému rozhodnutí krajského soudu (§ 102 s. ř. s.) a důvody, které lze v kasační stížnosti s úspěchem uplatnit, se tedy musí vztahovat právě k němu (srov. například rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2004, č. j. 3 Azs 43/2003 - 48, a ze dne 31. 5. 2007, č. j. 8 Afs 53/2005 – 59, oba dostupné z www.nssoud.cz). S ohledem na tyto skutečnosti proto odkaz stěžovatele na žalobní argumentaci coby argumentaci v kasační stížnosti nemohl akceptovat.

Ze všech výše uvedených skutečnosti tedy Nejvyšší správní soud kasační stížnost jako nedůvodnou rozsudkem zamítl (§ 110 odst. 1 *in fine* s. ř. s.).

O náhradě nákladů tohoto řízení bylo rozhodnuto ve smyslu ustanovení § 60 odst. 1, věty první s. ř. s., ve spojení s ustanovením § 120 s. ř. s., dle kterého nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení. Vzhledem k tomu, že stěžovatel nebyl v řízení o kasační stížnosti procesně úspěšný, právo na náhradu nákladů řízení mu nenáleží. Pokud jde o procesně úspěšného účastníka – žalovaného, v jeho případě nebylo prokázáno, že by mu v souvislosti s tímto řízením nějaké náklady vznikly.

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

V Brně dne 30. března 2010

JUDr. Vojtěch Šimíček
předseda senátu