

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Jana Passera a soudců JUDr. Michala Mazance a Mgr. Davida Hipšra, v právní věci žalobce: **ArcelorMittal Ostrava a. s.,** se sídlem Vratimovská 689, Ostrava-Kunčice, zastoupeného JUDr. Vladimírem Ambruzem, advokátem se sídlem Kateřinská 40, Praha 2, proti žalovanému: **Finanční ředitelství pro hlavní město Prahu,** se sídlem Štěpánská 28, Praha 1, proti rozhodnutím žalovaného: ze dne 24. 9. 2007, čj. 14809/07-1300-101206, ze dne 24. 9. 2007, čj. 14810/07-1300-101206, ze dne 24. 9. 2007, čj. 14811/07-1300-101206, ze dne 24. 9. 2007, čj. 14812/07-1300-101206, ze dne 24. 9. 2007, čj. 14813/07-1300-101206, ze dne 2. 11. 2007, čj. 17379/07-1300-101206, ze dne 2. 11. 2007, čj. 17388/07-1300-101206, a ze dne 2. 11. 2007, čj. 17389/07-1300-101206, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 11. 6. 2009, čj. 10 Ca 353/2007 - 74, (sp. zn. u Nejvyššího správního soudu 8 Afs 4/2010), a proti rozhodnutím žalovaného: ze dne 24. 9. 2007, čj. 15084/07-1300-101206, ze dne 24. 9. 2007, čj. 15086/07-1300-101206, ze dne 24. 9. 2007, čj. 15087/07-1300-101206, a ze dne 24. 9. 2007, čj. 15088/07-1300-101206, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 18. 6. 2009, čj. 10 Ca 354/2007 - 67, (sp. zn. u Nejvyššího správního soudu 8 Afs 18/2010),

takto:

I. Věci vedené u Nejvyššího správního soudu pod sp. zn. 8 Afs 4/2010 a sp. zn. 8 Afs 18/2010 **se spojují** ke společnému projednání a rozhodnutí. Věc bude nadále vedena pod sp. zn. 8 Afs 4/2010.

II. Kasační stížnosti **se zamítají.**

III. Žalobce **nemá právo** na náhradu nákladů řízení o kasačních stížnostech.

IV. Žalovanému **se nepřiznává** právo na náhradu nákladů řízení o kasačních stížnostech.

Odůvodnění:

I.

Rozhodnutím ze dne 24. 9. 2007, čj. 14809/07-1300-101206, žalovaný změnil dodatečný platební výměr na daň z přidané hodnoty ze dne 23. 11. 2006, čj. 328288/06/001514/4358, jímž správce daně určil za zdaňovací období červen 2002 dodatečně stanovenou změnu daňové povinnosti v částce 5 081 202 Kč, a to na částku 679 165 Kč a dále ve výrokové části rozhodnutí upřesnil změnu rozpisu základu daně a daně v části III., týkající se přijatých zdanitelných plnění.

Rozhodnutím ze dne 24. 9. 2007, čj. 14810/07-1300-101206, žalovaný změnil dodatečný platební výměr na daň z přidané hodnoty ze dne 23. 11. 2006, čj. 328302/06/001514/4358, jímž správce daně určil za zdaňovací období září 2002 dodatečně stanovenou změnu daňové povinnosti v částce 3 601 200 Kč, a to na částku 3 559 710 Kč a dále ve výrokové části rozhodnutí upřesnil změnu rozpisu základu daně a daně v části III., týkající se přijatých zdanitelných plnění.

Rozhodnutím ze dne 24. 9. 2007, čj. 14811/07-1300-101206, žalovaný změnil dodatečný platební výměr na daň z přidané hodnoty ze dne 23. 11. 2006, čj. 328254/06/001514/4358, jímž správce daně určil za zdaňovací období duben 2002 dodatečně stanovenou změnu daňové povinnosti v částce 6 290 626 Kč, a to na částku 4 804 498 Kč a dále ve výrokové části rozhodnutí upřesnil změnu rozpisu základu daně a daně v části III., týkající se přijatých zdanitelných plnění.

Rozhodnutím ze dne 24. 9. 2007, čj. 14812/07-1300-101206, žalovaný zamítl odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru na daň z přidané hodnoty ze dne 23. 11. 2006, čj. 328292/06/001514/4358, jímž správce daně určil za zdaňovací období červenec 2002 dodatečně stanovenou změnu daňové povinnosti v částce 2 978 850 Kč.

Rozhodnutím ze dne 24. 9. 2007, čj. 14813/07-1300-101206, žalovaný zamítl odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru na daň z přidané hodnoty ze dne 23. 11. 2006, čj. 328287/06/001514/4358, jímž správce daně určil za zdaňovací období květen 2002 dodatečně stanovenou změnu daňové povinnosti v částce 4 912 174 Kč.

Rozhodnutím ze dne 2. 11. 2007, čj. 17379/07-1300-101206, žalovaný změnil dodatečný platební výměr na daň z přidané hodnoty ze dne 23. 11. 2006, čj. 328296/06/001514/4358, jímž správce daně určil za zdaňovací období srpen 2002 dodatečně stanovenou změnu daňové povinnosti v částce 2 965 020 Kč, a to na částku 384 152 Kč a dále ve výrokové části rozhodnutí upřesnil změnu rozpisu základu daně a daně v části III., týkající se přijatých zdanitelných plnění.

Rozhodnutím ze dne 2. 11. 2007, čj. 17388/07-1300-101206, žalovaný změnil dodatečný platební výměr na daň z přidané hodnoty ze dne 23. 11. 2006, čj. 328313/06/001514/4358, jímž správce daně určil za zdaňovací období listopad 2002 dodatečně stanovenou změnu daňové povinnosti v částce 29 681 332 Kč, a to na částku 16 365 751 Kč a dále ve výrokové části rozhodnutí upřesnil změnu rozpisu základu daně a daně v části III., týkající se přijatých zdanitelných plnění.

Rozhodnutím ze dne 2. 11. 2007, čj. 17389/07-1300-101206, žalovaný změnil dodatečný platební výměr na daň z přidané hodnoty ze dne 23. 11. 2006, čj. 328315/06/001514/4358, jímž správce daně určil za zdaňovací období prosinec 2002 dodatečně stanovenou změnu daňové povinnosti v částce 12 704 584 Kč, a to na částku 12 268 273 Kč a dále ve výrokové části rozhodnutí upřesnil změnu rozpisu základu daně a daně v části III., týkající se přijatých zdanitelných plnění.

Rozhodnutím ze dne 24. 9. 2007, čj. 15084/07-1300-101206, žalovaný zamítl odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru na daň z přidané hodnoty ze dne 23. 11. 2006, čj. 328330/06/001514/4358, jímž správce daně určil za zdaňovací období květen 2003 dodatečně stanovenou změnu daňové povinnosti v částce 2 647 800 Kč.

Rozhodnutím ze dne 24. 9. 2007, čj. 15086/07-1300-101206, žalovaný zamítl odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru na daň z přidané hodnoty ze dne 23. 11. 2006, čj. 328326/06/001514/4358, jímž správce daně určil za zdaňovací období duben 2003 dodatečně stanovenou změnu daňové povinnosti v částce 7 150 770 Kč.

Rozhodnutím ze dne 24. 9. 2007, čj. 15087/07-1300-101206, žalovaný zamítl odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru na daň z přidané hodnoty ze dne 23. 11. 2006, čj. 328324/06/001514/4358, jímž správce daně určil za zdaňovací období únor 2003 dodatečně stanovenou změnu daňové povinnosti v částce 8 776 511 Kč.

Rozhodnutím ze dne 24. 9. 2007, čj. 15088/07-1300-101206, žalovaný zamítl odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru na daň z přidané hodnoty ze dne 23. 11. 2006, čj. 328318/06/001514/4358, jímž správce daně určil za zdaňovací období leden 2003 dodatečně stanovenou změnu daňové povinnosti v částce 8 149 250 Kč.

II.

Ve věci původně vedené pod sp. zn. 8 Afs 4/2010 právní předchůdce žalobce, společnost NOVÁ HUŤ EXPORT, a. s., se sídlem Biskupský dvůr 1146/7, Praha 1, (dále jen „právní předchůdce žalobce“), napadl samostatnými žalobami u Městského soudu v Praze rozhodnutí žalovaného ze dne 24. 9. 2007, čj. 14811/07-1300-101206, ze dne 2. 11. 2007, čj. 17379/07-1300-101206, ze dne 24. 9. 2007, čj. 14809/07-1300-101206, ze dne 24. 9. 2007, čj. 14813/07-1300-101206, ze dne 2. 11. 2007, čj. 17389/07-1300-101206, ze dne 24. 9. 2007, čj. 14810/07-1300-101206, ze dne 24. 9. 2007, čj. 14812/07-1300-101206, a ze dne 2. 11. 2007, čj. 17388/07-1300-101206. Ve všech žalobách přitom uplatnil shodné námitky. Městský soud vedl věci pod sp. zn. 10 Ca 353/2007, sp. zn. 10 Ca 355/2007, sp. zn. 10 Ca 356/2007, sp. zn. 10 Ca 357/2007, sp. zn. 10 Ca 358/2007, sp. zn. 10 Ca 359/2007, sp. zn. 10 Ca 360/2007 a sp. zn. 10 Ca 362/2007. Usneseními ze dne 10. 11. 2008 městský soud rozhodl o tom, že na straně žalobce bude v jednotlivých řízeních nadále jednat se

společností ArcelorMittal Ostrava a. s. (dále též „žalobce“). U jednání dne 11. 6. 2009 městský soud spojil označené věci ke společnému projednání a rozhodnutí pod sp. zn. 10 Ca 353/2007. Poté žaloby zamítl.

Ve věci původně vedené pod sp. zn. 8 Afs 18/2010 právní předchůdce žalobce napadl samostatnými žalobami u městského soudu rozhodnutí žalovaného ze dne 24. 9. 2007, čj. 15086/07-1300-101206, ze dne 24. 9. 2007, čj. 15084/07-1300-101206, ze dne 24. 9. 2007, čj. 15087/07-1300-101206, a ze dne 24. 9. 2007 čj. 15088/07-1300-101206. Ve všech žalobách uplatnil shodné námitky. Městský soud vedl věci pod sp. zn. 10 Ca 354/2007, sp. zn. 10 Ca 361/2007, sp. zn. 10 Ca 363/2007 a sp. zn. 10 Ca 364/2007. Usneseními ze dne 10. 11. 2008 městský soud rozhodl o tom, že na straně žalobce bude v jednotlivých řízeních nadále jednat se společností ArcelorMittal Ostrava a. s. Městský soud rozhodoval v souladu s § 51 s. ř. s. bez jednání. Rozsudkem ze dne 18. 6. 2009, čj. 10 Ca 354/2007 - 67, městský soud spojil označené věci ke společnému projednání a rozhodnutí pod sp. zn. 10 Ca 354/2007 a žaloby zamítl.

Městský soud v obou rozsudcích shodně uvedl, že žalobce uplatnil nárok na odpočet daně z přidané hodnoty (dále též jen „DPH“) u zboží z dovozu, u něhož platí právní úprava zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném v roce 2002 (dále jen „zákon o DPH“), a zákona č. 13/1993 Sb., celní zákon, v tehdy účinném znění (dále jen „celní zákon“). Žadatel prokazuje nárok na odpočet daně u dovozu zboží daňovým dokladem, kterým je podle § 43 odst. 5 zákona o DPH rozhodnutí o propuštění zboží do volného oběhu nebo ukončení režimu dočasného použití vydané na tiskopisu písemného celního prohlášení. Zákonodárce tedy stanovil konkrétní důkazní prostředek, který nemůže v případě úspěšného uplatnění nároku na odpočet daně chybět, resp. nemůže být nahrazen jiným důkazním prostředkem. Zde městský soud odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 4. 2009, čj. 8 Afs 62/2008 - 54 (www.nssoud.cz). Podle něj, pokud zákon stanoví konkrétní důkazní prostředek, nelze aplikovat § 31 odst. 4 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“).

V posuzovaných případech vznikla povinnost vyměřit daň při dovozu předmětného zboží dnem vzniku celního dluhu (§ 43 odst. 2 zákona o DPH). Příslušným správcem daně byl Celní úřad Frýdek – Místek [§ 2 odst. 2 písm. l) zákona o DPH]. O průběhu jednotlivých celních řízení, zahájených podáním návrhů společnosti Válcovny plechu a. s. (dále jen „Válcovny plechu“) na tiskopisech písemného celního prohlášení, svědčí především jednotlivé jednotné celní deklarace (dále jen „JCD“). V nich je jako odesílatel/vývozce uvedena společnost U. S. Steel Košice, s. r. o. (dále jen „Steel Košice“) a jako příjemce a deklarant/zástupce je uvedena společnost Válcovny plechu. Předmětem jsou ploché válcované výrobky ze železa válcované za tepla ve svitcích. JCD obsahují ověřovací razítko Celního úřadu ve Frýdku – Místku.

Žalobce se podle městského soudu dovolával nároků na odpočet daně u dovozu zboží na základě JCD, v nichž nebyl deklarován jako dovozce zboží. Tvrdil přitom, že k tomu došlo „omylem“. Svůj nárok opřel o tvrzení, že v některých případech byl již v okamžiku propuštění zboží do volného oběhu jeho vlastníkem. Z toho pak dovodil, že byl i dovozcem zboží. Pokud Válcovny plechu ani žalobce neoznámili celnímu úřadu, že v

celním skladu mezi nimi došlo k převodu vlastnického práva ještě před podáním návrhu na propuštění zboží do volného oběhu, městský soud souhlasil s žalovaným. Ten uvedl, že v posuzovaných zdaňovacích obdobích nevznikal při uskladnění zahraničního zboží v celním skladu celní dluh, a tím podle § 43 odst. 2 zákona o DPH ani daňová povinnost. Ve veřejném celním skladu mohlo dojít k prodeji tam umístěného zboží, aniž by byl tento režim ukončen. Takovou změnu však bylo třeba bez zbytečného odkladu sdělit a doložit celnímu úřadu (§ 159 celního zákona). To žalobce neučinil a porušil tak i povinnost podle § 2 odst. 9 daňového řádu. Městský soud považoval na rozdíl od žalobce tuto skutečnost za významnou. Dovodil přitom, že se musela ve svém důsledku projevit i v předmětných daňových řízeních. Pokud by Válcovny plechu nebo žalobce oznámili celnímu orgánu změnu vlastnického práva ještě před propuštěném předmětného zboží do volného oběhu, pak by celní úřad v rámci celních řízení mohl vyměřit daň novému vlastníku (žalobci). Učinil by tak na základě jím podaných návrhů, v nichž by mohl být označen dovozcem s daňovou povinností při dovozu zboží a současně by mu příslušel i nárok na odpočet daně.

Dále městský soud zjistil, že Válcovny plechu neměly na počátku 2. čtvrtletí r. 2002 dostatek finančních prostředků, proto byl dne 28. 6. 2002 sjednán Dodatek ke kupním smlouvám. V něm se smluvní strany dohodly, že žalobce bude provádět úhrady za materiál přímo na účet společnosti Steel Košice a na účet celního úřadu. Pokud se žalobce v Dodatku ke kupním smlouvám zavázal, že bude poukazovat platby určené pro Válcovny plechu podle jejich pokynů přímo mj. na účet celního úřadu, musel být již v této době srozuměn se skutečností, že Válcovny plechu podaly návrhy na propuštění předmětného zboží do režimu volného oběhu, jsou s nimi vedena celní řízení, byly jim vyměřeny celní dluhy, včetně DPH, a Válcovny plechu jsou povinny zaplatit celnímu úřadu. Uhradil-li žalobce celní dluh za jiný subjekt, učinil tak na základě Dodatku ke kupním smlouvám. Může se proto dovolávat „plnění na základě bezdůvodného obohacení“, nikoliv však „omylu“ Válcoven plechu, které vědomě podaly JCD a uvedly v ní údaje vztahující se k sobě jako dovozci materiálu (zboží) od dodavatele Steel Košice. To odpovídalo obchodnímu vztahu mezi těmito společnostmi. Žalobní námitka o „omylu“ při vyplnění tiskopisu Válcovnami plechu se městskému soudu jevila jako účelová.

Městský soud přisvědčil žalovanému, že předmětné JCD nebyly vydány v celním řízení ve vztahu k žalobci, ale k Válcovnám plechu. Tyto JCD svědčí o tom, že žalobce nebyl účastníkem celního řízení, resp. dovozcem předmětného zboží. Žalovaný mohl dovodit porovnáním předložených JCD a faktur, týkajících se dodávek zboží žalobci, zda došlo k tvrzenému prodeji hutního materiálu před či po propuštění zboží do volného oběhu. Mohl také zjistit, kdy na základě této skutečnosti došlo ke změně vlastnictví. Nemohl ovšem vzít za prokázáno, že žalobce byl dovozcem předmětného zboží. Ze spisu nevyplývá a žalobce ani nedoložil, že byl dovozcem předmětného materiálu. Důkazy, které předložil, tuto skutečnost neprokazují. Toto tvrzení žalobce bylo naopak vyvráceno celým průběhem řízení u celního úřadu.

Pokud vyjdou najevo skutečnosti zpochybňující správnost údajů v JCD, pak je podle městského soudu na místě učinit nápravu v řízení u orgánů celní soustavy. Nelze se však dovolávat nesprávnosti rozhodnutí celních orgánů u finančních orgánů a dosáhnout takovým postupem přiznání nároku na odpočet daně z přidané hodnoty. Ze spisového materiálu městskému soudu vyplynulo, že daňový subjekt sám neučinil žádný úkon, na

jehož základě by mohl předložit daňový doklad. Ten je přitom podmínkou úspěšného uplatnění nároku na odpočet daně při dovozu zboží. Daňové doklady – JCD, které celní orgány nevydaly ve vztahu k žalobci, ale k Válcovnám plechu, nejsou ani doklady, které by žalobce mohl zanést do svého účetnictví.

Městský soud uzavřel, že daňové orgány neporušily § 2 odst. 3 daňového řádu. Shromáždily totiž dostatek důkazních prostředků, jednotlivé důkazy posoudily samostatně i v jejich vzájemné souvislosti a vyvodily z nich odpovídající skutkové i právní závěry. Žalovaný se pak neopomněl vypořádat s jednotlivými odvolacími námitkami žalobce, včetně jeho poukazu na obsah zprávy o daňové kontrole provedené Finančním úřadem ve Frýdku – Místku u Válcoven plechu. Správce daně v této zprávě uvedl, že nezjistil uplatnění nároku na odpočet daně Válcovnami plechu, a že Válcovnám plechu nevznikl z JCD nárok na odpočet daně podle § 19 odst. 1 a 2 zákona o DPH, protože JCD byly vystaveny v rozporu se zákonem. Městský soud shodně s žalovaným neakceptoval názor správce daně a dodal, že pokud správce daně nezjistil uplatnění nároku na odpočet daně Válcovnami plechu, pak bylo nelogické zabývat se případnou důvodností takového nároku, resp. uvádět názor o rozporu JCD se zákonem.

Daňové orgány podle městského soudu neporušily ani § 2 odst. 7 daňového řádu, protože nedošlo k zastření stavu skutečného stavem formálně právním. Žalobce toto „zastření“ odvozoval od jím tvrzeného „mylného údaje“ uvedeného Válcovnami plechu v JCD. Městský soud uzavřel, že k zastření stavu skutečného stavem formálně právním nemůže dojít na základě tvrzeného omylu. Zastřeným právním úkonem daňový subjekt vědomě zastírá jiný úkon, ke kterému směřuje jeho vůle. Zde však Válcovny plechu vyjádřily svou vůli tím, že podaly návrhy na zahájení celních řízení – JCD u Celního úřadu Frýdek – Místek. V nich vědomě a v souladu s obchodním vztahem se Steel Košice deklarovaly, že jsou dovozci předmětného zboží. Nezastíraly přitom žádné „jiné“ úkony a jejich vůle směřovala k propuštění předmětného zboží do režimu volného oběhu. Celní úřad s nimi na základě těchto úkonů vedl celní řízení a v JCD jim otiskem razítka osvědčil všechny jimi uváděné skutečnosti. Městský soud přisvědčil i tomu, že žalovaný vyšel při posuzování nároku na odpočet DPH z předložených JCD, jako ze závazných rozhodnutí jiného orgánu, ale neopomněl tyto daňové doklady uvést do souvislostí s jinými důkazními prostředky, které rovněž hodnotil a vyvodil z nich správné skutkové a právní závěry.

Pokud se žalobce dovolal principu neutrality a odkázal na rozsudky Soudního dvora nebo Nejvyššího správního soudu, opomněl podle městského soudu povinnost daňových subjektů postupovat v souladu se zákonem. To se v posuzovaných věcech nestalo. Válcovny plechu neuplatnily nárok na odpočet daně při dovozu předmětného zboží, přestože splnily celní dluh vůči celnímu úřadu, včetně DPH. To však neznamená, že tento nárok mohl být úspěšně uplatněn žalobcem, který neučinil žádný právní úkon, na jehož základě by mohl předložit daňový doklad předpokládaný § 43 odst. 5 zákona o DPH.

Městský soud uzavřel, že žalobce nesplnil zákonné podmínky pro uplatnění nároku na odpočet daně při dovozu zboží.

III.

Žalobce (stěžovatel) brojil proti rozsudkům městského soudu obdobnými kasačními stížnostmi. Dovolal se stížních důvodů podle § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s., tj. nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení a nepřezkoumatelnosti spočívající v nedostatku důvodů rozhodnutí.

Stěžovatel uvedl, že v letech 2002 a 2003 nakupoval od Válcoven plechu nepřepracovaný hutní materiál, který tato společnost předtím nakoupila od společnosti Steel Košice. Zboží bylo dováženo ze Slovenska. Záměrem stěžovatele a Válcoven plechu bylo uskutečnit prodej materiálu ve veřejném celním skladu zřízeném v prostorách společnosti Válcovny plechu, a to před propuštěním zboží do režimu volného oběhu zboží. V některých případech došlo k prodeji předmětného materiálu až po jeho propuštění do režimu volného oběhu. Na prodej materiálu uskutečněný ve veřejném celním skladu Válcovny plechu vystavily stěžovateli faktury, jejichž podkladem byly faktury přijaté od dodavatele – Steel Košice, a dále faktury, jejichž předmětem bylo „doúčtování DPH“ k fakturám za materiál. Tyto faktury byly Válcovnami plechu vystavovány při vyměření celního dluhu (tj. dovozní clo a daň z přidané hodnoty) celním úřadem při propuštění materiálu do volného oběhu v tuzemsku. Rozhodnutí celního úřadu a kopie jednotlivých JCD, na nichž jsou jako příjemce a deklarant uvedeny Válcovny plechu, tvořily přílohu těchto faktur.

Podle stěžovatele obě společnosti zvolily pro transakce nesprávný postup z hlediska celního zákona. To mělo za následek nesprávné deklarování těchto transakcí. Přestože stěžovatel již byl vlastníkem a skutečným dovozcem materiálu, celní řízení k propuštění materiálu do režimu volného oběhu zahájily Válcovny plechu, které v JCD vyplnily jako dovozce sebe namísto stěžovatele. Prodej zboží již v celním skladě nebyl zpochybněn daňovými orgány ani soudem. Válcovny plechu neuplatnily u předmětných transakcí nárok na odpočet DPH, což potvrdily i závěry daňové kontroly. Naopak stěžovatel, který byl vlastníkem předmětného zboží již v celním skladu a fakticky i jeho dovozcem, uhradil DPH a clo přímo na účet celního úřadu. Učinil tak na základě JCD, které mu postoupily Válcovny plechu. Stěžovatel splnil všechny zákonné podmínky pro nárok na odpočet DPH, s výjimkou řádného daňového dokladu se všemi zákonnými náležitostmi. V daňových řízeních však stěžovatel prokázal nesprávné náležitosti jinak.

Nepřiznáním nároku na odpočet DPH stěžovateli ani Válcovnám plechu stát flagrantně porušil princip neutrality daně. V této souvislosti stěžovatel poukázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 8. 2006, čj. 2 Afs 178/2005 - 64, a na rozsudky Soudního dvora ze dne 17. 2. 2005 ve spojených věcech C-453/02, *Edith Linneweber* a C-462/02, *Savvas Akriditis*. Dovolal se rovněž principu efektivnosti a proporcionality.

Pokud Finanční úřad Frýdek – Místek vyslovil, že Válcovny plechu nejsou osobou oprávněnou uplatnit nárok na odpočet DPH, obě smluvní strany na jeho rozhodnutí podle stěžovatele nahlížely jako na potvrzení jejich přístupu. Následný postup daňových orgánů výrazně narušil principy legitimního očekávání, právní jistoty, transparentnosti a předvídatelnosti daňové soustavy. Městský soud se navíc přes žalobní námitky nevypořádal s těmito skutečnostmi a jeho rozsudky jsou proto nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů.

Stěžovatel také tvrdil, že zpráva Finančního úřadu Frýdek – Místek o daňové kontrole provedené u Válcoven plechu dokládá porušení pravidel správního řízení daňovými orgány, konkrétně § 2 odst. 4 zákona č. 500/2004, správní řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „správní řád“).

Dále stěžovatel nesouhlasil s tím, jak městský soud vypořádal možné doložení náležitostí daňového dokladu náhradním způsobem. Městský soud vyšel z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 4. 2009, čj. 8 Afs 62/2008 - 54, který je podle stěžovatele spíše ojedinělým excesem v judikatuře Nejvyššího správního soudu. Ustálená judikatura je opačná. V této souvislosti stěžovatel odkázal mj. na rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 9. 2007, čj. 5 Afs 17/2007 - 137, ze dne 13. 10. 2004, čj. 3 Afs 9/2004 - 55, ze dne 18. 7. 2007, čj. 7 Afs 154/2006 - 66, ze dne 25. 10. 2006, čj. 2 Afs 7/2006 - 107, ze dne 6. 3. 2007, čj. 2 Afs 148/2006 - 54, a na nález Ústavního soudu ze dne 18. 4. 2006, sp. zn. II. ÚS 664/04. Tato judikatura musela být městskému soudu v době rozhodování známa, ale v odůvodnění jeho rozsudků se neprojevila. Zde stěžovatel odkázal na nemožnost odchýlit se od ustálené rozhodovací praxe bez adekvátního odůvodnění, a na související nález Ústavního soudu ze dne 25. 11. 1999, sp. zn. III. ÚS 470/97, rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 9. 2005, čj. 2 Afs 180/2004 - 44, a ze dne 2. 6. 2005, čj. 2 Afs 35/2005 - 95. Precedentní působení judikatury lze vyčíst i z textace § 12 s. ř. s. a právní názor obsažený v rozhodnutí Nejvyššího správního soudu je nutno považovat za obecně závazný při řešení typově shodných případů. Městský soud navíc nijak nerozvedl použití právního názoru vyjádřeného v rozsudku Nejvyššího správního soudu čj. 8 Afs 62/2008 - 54. Z napadených rozsudků nevyplývá úvaha, která vedla městský soud k aplikaci právě tohoto názoru. Rozsudky jsou proto nepřezkoumatelné i z tohoto důvodu. Zahájení řízení podle § 17 s. ř. s. stěžovatel ponechal na uvážení kasačního soudu.

Pokud stojí judikatura Nejvyššího správního soudu na závěru, že pro odpočet daně není rozhodný stav formálně vykázaný, ale stav faktický, tj. zda bylo zdanitelné plnění opravdu uskutečněno, není možné tento princip aplikovat jednostranně, jak učinil městský soud. Předložené JCD musí být hodnoceny v kontextu zjištěných skutečností. Je zřejmé, že předmětná plnění nenastala způsobem zachyceným v JCD. Jednání stěžovatele pak nevykazuje znaky podvodného jednání, ale pouze omylu v projevu vůle. Porušení povinnosti stanovené v § 159 celního zákona je relevantní pouze pro účely celního řízení, vedeného celním úřadem. Předmětná daňová řízení jsou přitom jediná, v nichž bylo možné opravit chybně vyplněné JCD. Prekluzívní lhůty pro doměření celního dluhu, (a tím i pro podání mimořádných opravných prostředků ze strany daňového subjektu) totiž uplynuly nejpozději posledním dnem roku 2005.

K závěru, že se dovolává nároku na odpočet daně u dovozu zboží na základě JCD, v níž není uveden jako dovozce, stěžovatel uvedl, že neobsahuje-li doklad všechny náležitosti daňového dokladu, může daňový subjekt v souladu s § 19 odst. 2 zákona o DPH prokázat nárok jiným způsobem. JCD je i v judikatuře Nejvyššího správního soudu stavěna na úroveň daňového dokladu, proto ji má správce daně v rámci dokazování hodnotit obdobně s ostatními důkazními prostředky. Zde stěžovatel odkázal na rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 3. 2007, čj. 5 Afs 117/2006 - 77, ze dne 29. 6. 2005,

čj. 2 Afs 24/2004 - 71, a ze dne 1. 8. 2007, čj. 1 Afs 43/2007 - 130. Tvrdil, že příčina pochybností správce daně o správnosti JCD není podstatná.

Stěžovatel poukázal také na skutečnost, že v rámci řízení, vedeného Nejvyšším správním soudem pod sp. zn. 1 Afs 43/2007, žalovaný zastával opačný názor než v nyní posuzované věci, tedy že nárok na odpočet daně bylo nutno prokázat. Důkazem měla být JCD, která je v daňovém řízení považována za daňový doklad, nikoliv za rozhodnutí vydané v celním řízení. V této souvislosti stěžovatel opět namítl porušení § 2 odst. 4 správního řádu.

IV.

Žalovaný navrhl zamítnutí kasačních stížností jako nedůvodných.

V.

Nejvyšší správní soud posoudil důvodnost kasačních stížností v mezích jejich rozsahu a řádně uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadená rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.).

Kasační stížnosti nejsou důvodné.

Nepřípustné stížní námitky

Nejvyšší správní soud především připomíná, že vymezení rozsahu kasační stížnosti a jejích důvodů leží v důsledku dispoziční zásady na stěžovateli. Uvedení konkrétních námitek nelze nahradit zopakováním námitek uplatněných v žalobě. Ty směřovaly proti jinému rozhodnutí (rozhodnutí žalovaného), než které je předmětem přezkoumání kasačním soudem (rozhodnutí krajského soudu). Zpochybnění právního názoru krajského soudu nelze účinně nahradit pouhým zopakováním žalobních tvrzení. Takové stížní námitky nelze podřadit žádnému z důvodů podle § 103 odst. 1 s. ř. s., proto jsou v souladu s § 104 odst. 4 s. ř. s. nepřípustné. Stěžovatel nemůže v kasační stížnosti uplatnit důvody, které neuplatnil v řízení před soudem, jehož rozhodnutí má být přezkoumáno, ač tak učinit mohl (§ 104 odst. 4 s. ř. s.). Smysl těchto ustanovení vychází z charakteru kasační stížnosti jako mimořádného opravného prostředku (§ 102 s. ř. s.) proti pravomocnému rozhodnutí krajského soudu. Mimořádnost přezkumu by byla popřena, pokud by účastník mohl v rámci kasační stížnosti uplatnit skutečnosti a tvrdit důvody, ke kterým se krajský soud nemohl vyjádřit.

Nejvyšší správní soud proto shledal nepřípustnou stížní námitku, že nepřiznáním nároku na odpočet DPH stěžovateli ani Válcovnám plechu stát porušil princip neutrality daně, resp. námitku, že obě smluvní strany nahlížely na rozhodnutí Finančního úřadu Frýdek – Místek jako na potvrzení jejich přístupu a že toto rozhodnutí vytvořilo u stěžovatele legitimní očekávání. Tyto námitky totiž nesměřují proti rozhodnutím, jež jsou předmětem přezkoumání kasačním soudem, tj. napadeným rozsudkům městského soudu. Stěžovatel nebrojil proti konkrétně označenému právnímu závěru městského soudu, který by považoval za nesprávný. Naopak, pouze zopakoval již vznesené námitky proti právním závěrům správních orgánů, a to dokonce v prakticky totožném znění jako v žalobách, včetně totožných pochybení při citaci komunitární judikatury. Takový postup přitom nelze považovat za kvalifikované napadení rozsudků městského soudu, které by bylo s to

iniciovat přezkum kasačním soudem. V této souvislosti přitom Nejvyšší správní soud nad rámec nezbytného odůvodnění podotýká, že považuje závěry městského soudu ve vztahu k namítanému porušení principu neutrality DPH za správné. Zároveň lze dodat, že při úvahách nad aplikací práva EU nebo reflexi závěrů Soudního dvora EU je třeba mít na paměti, že předmětem daňového řízení byla daňová povinnost stěžovatele za období před přistoupením České republiky k Evropské unii. Právo EU tedy v posuzované věci mohlo sloužit pouze jako výkladové vodítko (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 9. 2005, čj. 2 Afs 92/2005 - 45, č. 741/2006 Sb. NSS).

V části VII. kasačních stížností stěžovatel stručně nastínil úlohu principů proporcionality a efektivnosti v právu EU. Tyto teze však nenavázal na předchozí části kasační stížnosti. Ani v tomto případě tedy nejde o námitky, v nichž by stěžovatel brojil proti konkrétním závěrům městského soudu. Nadto stěžovatel nevznesl odpovídající námitky v rámci žalob.

Nepřípustné z důvodu předchozího neuplatnění v žalobách jsou i stížní námitky, že zpráva Finančního úřadu Frýdek – Místek o daňové kontrole provedené u Válcoven plechu dokládá porušení § 2 odst. 4 správního řádu daňovými orgány, a že žalovaný v jiné věci (vedené Nejvyšším správním soudem pod sp. zn. 1 Afs 43/2007) zastával opačný právní názor než v nyní posuzované věci (srov. § 104 odst. 4 s. ř. s.).

Nepřezkoumatelnost napadených rozsudků

Pokud jde o přípustné kasační námitky, stěžovatel se dovolal nepřezkoumatelnosti rozsudků městského soudu spočívající v nedostatku důvodů rozhodnutí [§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.] a nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem [§ 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.].

Stěžovatel především namítl, že se městský soud přes odpovídající žalobní námitky dostatečně nevypořádal s argumentací Finančního úřadu Frýdek – Místek.

Městský soud v napadených rozsudcích v posledním odstavci na straně 18, resp. v prvním odstavci na straně 17, uvedl, že *„[ž]alovaný se přitom neopomenul vypořádat s jednotlivými odvolacími námitkami daňového subjektu, včetně jeho poukazu na obsah zprávy o daňové kontrole provedené Finančním úřadem ve Frýdku – Místku u daňového subjektu Válcovny plechu, v níž správce daně na str. 6 uvedl mj., ...že správce daně nezjistil, že by byl daňovým subjektem Válcovny plechu uplatněn nárok na odpočet daně..., že daňovému subjektu Válcovny plechu nevznikl z JCD nárok na odpočet daně dle § 19 odst. 1 a 2 zákona o DPH, neboť daňové doklady, tzn. JCD byly vystaveny v rozporu se zákonem. Soud se ztotožnil s žalovaným, který neakceptoval názor správce daně ve Frýdku – Místku a sám k tomu dodává, že pokud správce daně ve Frýdku – Místku uvedl, že nezjistil, že by byl daňovým subjektem Válcovny plechu uplatněn nárok na odpočet daně, pak je v rozporu s logikou věci, proč se následně vůbec zabýval případnou důvodností takového nároku, potažmo uváděl svůj názor o rozporu JCD se zákonem, k němuž však neuvedl žádné důvody, které jej k jeho závěru vedly.“* Nejvyšší správní soud shledal takové odůvodnění dostatečným. Napadené rozsudky proto nejsou nepřezkoumatelné (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 12. 2003, čj. 2 Ads 58/2003 - 75, č. 133/2004 Sb. NSS).

Dále stěžovatel namítl, že městský soud nerozvedl použití právního názoru vyjádřeného v rozsudku Nejvyššího správního soudu čj. 8 Afs 62/2008 - 54 a že z jeho rozsudků není seznatelná úvaha, která jej vedla k aplikaci právě tohoto názoru.

Nejvyšší správní soud především připomíná, že využití odkazu na existující judikaturu vyšších soudů v odůvodnění rozhodnutí krajského, resp. městského soudu je zcela legitimní. Smysl citace judikatury spočívá v argumentačním využití závěrů již vyřčených uznávanou autoritou soudního typu a v možnosti z toho plynoucí, spočívající ve zkrácení vlastního odůvodnění.

Městský soud v napadených rozsudcích v předposledním odstavci na straně 15, resp. v odstavci druhém na straně 14, uvedl, že *„[n]árok na odpočet daně u dovozu zboží prokazuje ten, kdo žádá, kdo se dovolává nároku na odpočet daně daňovým dokladem, kterým je dle výše citovaného ust. § 43 odst. 5 zákona o DPH rozhodnutí o propuštění zboží do volného oběhu nebo ukončení režimu dočasného použití vydané na tiskopisu písemného celního prohlášení. Zákonodárce tedy stanovil konkrétní důkazní prostředek, který nemůže v případě úspěšného uplatnění nároku na odpočet daně absentovat, potažmo nemůže být nahrazen jiným důkazním prostředkem. Soud v této souvislosti poukazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 4. 2009 čj. 8 Afs 62/2008 - 54, z něhož vyplývá, že za této situace (pokud zákon stanoví konkrétní důkazní prostředek) nelze aplikovat § 31 odst. 4 daňového řádu, který stanoví, že „jako důkazních prostředků lze užít všech prostředků, jimiž lze ověřit skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti, a které nejsou získány v rozporu s obecně závaznými právními předpisy.“*.

Městský soud tedy v souladu s rozhodnutím Nejvyššího správního soudu využil jeho dříve formulovaných závěrů ke zkrácení vlastního odůvodnění. Pokud městský soud označil odkazované rozhodnutí soudem, který je vydal, datem jeho vydání a číslem jednacím, bylo označení dostačující a umožnilo identifikovat a případně vyhledat předmětné rozhodnutí. Nejvyšší správní soud navíc připomíná, že všechna svá rozhodnutí zveřejňuje na webových stránkách (www.nssoud.cz). Tato skutečnost je všeobecně známá. Zjevně byla známa i stěžovateli, který v kasačních stížnostech na podporu svých argumentů citoval řadu rozhodnutí Nejvyššího správního soudu. Ten pak uzavřel, že rozsudky městského soudu nevykazovaly vady způsobující jejich nepřezkoumatelnost.

Nesprávné posouzení právní otázky soudem

Z daňového spisu, společného pro všechna předmětná zdaňovací období, vyplynulo, že stěžovatel uplatnil nárok na odpočet daně z přidané hodnoty při dovozu zboží za zdaňovací období duben až prosinec 2002 a za zdaňovací období leden až duben 2003. Povinnost vyměřit daň při dovozu předmětného zboží vznikla dnem vzniku celního dluhu (§ 43 odst. 2 zákona o DPH), příslušným správcem daně byl Celní úřad Frýdek - Místek [§ 2 odst. 2 písm. l) zákona o DPH]. Příslušný celní orgán zahájil jednotlivá celní řízení na základě návrhů Válcoven plechu na tiskopisu písemného celního prohlášení. V jednotlivých jednotných celních deklaracích byla jako odesílatel/vývozce uvedena společnost Steel Košice a jako příjemce a deklarant/zástupce byly uvedeny Válcovny plechu. Všechny předložené JCD obsahují ověřovací razítko Celního úřadu ve Frýdku – Místku. Stěžovatel se tedy dovolal nároků na odpočet daně u dovozu zboží na základě JCD, v nichž není deklarován jako dovozce zboží. Tvrdil přitom, že k tomu došlo

„omylem“. V některých případech měl být podle svého tvrzení v okamžiku propuštění zboží do volného oběhu jeho vlastníkem, z čehož dovozuje, že byl i jeho dovozcem. Tvrzení, že byl dovozcem předmětného zboží ovšem stěžovatel nijak nedoložil. Důkazy, které předložil, tuto skutečnost neprokazují a ta nevyplývá ani z obsáhlého spisového materiálu.

Dále z daňového spisu vyplynulo, že Válcovny plechu z důvodu nedostatku finančních prostředků na počátku 2. čtvrtletí roku 2002 sjednaly se stěžovatelem dne 28. 6. 2002 Dodatek ke kupním smlouvám. V něm se smluvní strany dohodly, že úhrady za materiál bude stěžovatel provádět přímo na účet společnosti Steel Košice a na účet celního úřadu. Stěžovatel tedy musel být již v této době srozuměn se skutečností, že Válcovny plechu podaly návrhy na propuštění předmětného zboží do režimu volného oběhu, byla s nimi vedena celní řízení a byly jim vyměřeny celní dluhy včetně DPH, které tato společnost byla povinna zaplatit celnímu úřadu. Pokud stěžovatel uhradil celní dluh na základě smluvní úpravy s Válcovnami plechu, uhradil celní dluh za jiného (§ 59 odst. 7 věta první a § 45 daňového řádu).

Nárok na odpočet DPH u dovozu zboží prokazuje ten, kdo žádá o jeho uznání, daňovým dokladem. Tím je podle § 43 odst. 5 zákona o DPH rozhodnutí o propuštění zboží do volného oběhu nebo ukončení režimu dočasného použití vydané na tiskopisu písemného celního prohlášení. Jedná se o zvláštní ustanovení ve vztahu k obecnému ustanovení § 19 odst. 2 zákona o DPH. Podle něj plátce prokazuje nárok na odpočet daně daňovým dokladem zaúčtovaným podle zvláštního právního předpisu, který má všechny zákonné náležitosti a byl vystaven plátcem. Podle § 19 odst. 2 věty druhé zákona o DPH, pokud doklad neobsahuje všechny náležitosti daňového dokladu, prokazuje plátce nárok podle zvláštního právního předpisu (§ 31 daňového řádu). Za použití zásady *lex specialis derogat legi generali* je nutno na posuzovanou situaci, tj. uplatnění nároku na odpočet DPH při dovozu zboží, uplatnit zvláštní ustanovení § 43 odst. 5 zákona o DPH, nikoliv obecné ustanovení § 19 odst. 2 téhož zákona.

Nejvyšší správní soud se již v minulosti zabýval prokázáním nároku plátcem, pokud doklad neobsahuje všechny náležitosti daňového dokladu (§ 31 daňového řádu, § 19 odst. 2 věta druhá zákona o DPH). Učinil tak např. v rozsudku ze dne 24. 4. 2009, čj. 8 Afs 62/2008 - 54, na který odkázal i městský soud, nebo v rozsudku ze dne 30. 12. 2008, čj. 8 Afs 25/2008 - 60 (všechny rozsudky Nejvyššího správního soudu jsou dostupné na www.nssoud.cz). Konstatoval přitom, že *„[c]itované ustanovení* [pozn. Nejvyššího správního soudu: § 47 odst. 8 zákona o DPH, který upravuje uplatnění nároku na osvobození od povinnosti uplatnit daň na výstupu při mezinárodní přepravě obdobně jako § 43 odst. 5 zákona o DPH ve vztahu k dani při dovozu zboží] *podmiňovalo nárok na osvobození předložením přepravního dokladu potvrzeného pohraničním celním úřadem. Na rozdíl od obecné úpravy dokazování tvrzených skutečností, která je obsažena v daňovém řádu, stanovilo tedy konkrétní důkazní prostředek, a to listinu specifikovanou co do povahy (...) i co do náležitostí (...). Z toho vyplývá, že nelze aplikovat § 31 odst. 4 daňového řádu, který stanoví, že „jako důkazních prostředků lze užít všech prostředků, jimiž lze ověřit skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti a které nejsou získány v rozporu s obecně závaznými právním předpisy“. (...) (T)ento vztah se řídí zásadou speciality, tedy je-li stanoven pouze jeden výhradní důkazní prostředek, nelze předkládat důkazní prostředek jiný. (...) Správce daně je při*

předložení zákonem požadovaného speciálního důkazního prostředku povinen hodnotit jej jako každý jiný důkaz předložený kdykoli v jakémkoli daňovém řízení, tedy v prvé řadě z hlediska jeho pravosti a správnosti. (...) Jinak řečeno, předloží-li daňový subjekt zákonem požadovaný listinný důkaz, musí správce daně dostatečně jasným a srozumitelným způsobem zdůvodnit, proč takový důkaz nepovažuje za průkazný. (...) Ustanovení § 31 odst. 4 daňového řádu se nepoužije, nelze tedy aplikovat ani jeho poslední větu, podle níž provedené důkazní řízení osvědčí, které z předložených důkazních prostředků se staly skutečně důkazem. Správce daně má k dispozici (již ze zákona) pouze jeden druh důkazního prostředku a je povinen vysvětlit, z jakého důvodu jej případně nepovažuje za dostatečný z hlediska prokázání tvrzených skutečností. Zvláštní důraz přitom musí klást na eventuální zpochybnění veřejné listiny.".

V nyní posuzované věci Nejvyšší správní soud neshledal důvod odchýlit se od své dřívější rozhodovací praxe. Pro stručnost přitom odkazuje na podrobnou argumentaci předestřenou v rozsudcích čj. 8 Afs 62/2008 - 54 a čj. 8 Afs 25/2008 - 60.

Stěžovatel nesouhlasil s tím, jak se městský soud vypořádal s otázkou možného doložení náležitostí daňového dokladu náhradním způsobem. Namítl přitom, že argumentace soudu vychází z rozsudku Nejvyššího správního soudu čj. 8 Afs 62/2008 - 54, který je podle stěžovatele ojedinělým excesem v judikatuře Nejvyššího správního soudu vybočujícím z ustálené judikatury. Stěžovatel také zdůraznil nemožnost jednostranné aplikace principu, které se podle něj dopustil městský soud, že pro odpočet daně není rozhodný stav formálně vykázaný, ale stav faktický.

Nejvyšší správní soud tvrzený rozpor ve své judikatuře neshledal. Rozsudky, které se zabývají situací právně analogickou nyní posuzovaným věcem, a rozsudky, na které odkázal stěžovatel na stranách 7 a 8 kasačních stížností, se týkají právně a skutkově odlišných situací. Proto nebyl dán důvod ani k postupu podle § 17 s. ř. s.

Podstatou argumentace Nejvyššího správního soudu ve věcech čj. 5 Afs 17/2007 - 137, čj. 3 Afs 9/2004 - 55 a čj. 7 Afs 154/2006 - 66, bylo, že pokud plátce zaúčtuje doklad, který nemá náležitosti daňového dokladu, je možno nárok na odpočet prokázat podle § 31 daňového řádu, pokud je doklad řádně zaúčtován. Podstatou argumentace Ústavního soudu v nálezu ze dne 18. 4. 2006, sp. zn. II ÚS 664/04, který se týkal uznatelných nákladů u daně z příjmů, bylo, že v souladu s § 31 odst. 4 daňového řádu mohou jako důkazní prostředky, jimiž lze osvědčit skutečnosti rozhodné pro určení daňové povinnosti, sloužit prakticky jakékoliv prostředky, s výjimkou nezákonně získaných, a že i když je prokazování daňových nákladů prvotně záležitostí dokladovou, je třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem právním. Další judikatura zmiňovaná stěžovatelem pak konstatuje, že prokazuje-li daňový subjekt nárok na nadměrný odpočet daně z přidané hodnoty formálně bezvadným daňovým dokladem, ale o faktickém stavu jsou pochybnosti, je součástí důkazní povinnosti daňového subjektu prokázání existence zdanitelného plnění (srov. rozsudek čj. 2 Afs 7/2006 - 107), a že *„[z]ákon tedy nestojí na formálním vykázání zdanitelného plnění, ale na stavu faktickém"* (rozsudek čj. 2 Afs 148/2006 - 54).

Rozsudky Nejvyššího správního soudu a nález Ústavního soudu, zmíněné v kasačních stížnostech, se navíc týkají převážně situací, kdy bylo na uplatnění nároku na

odpočet DPH aplikováno obecné ustanovení § 19 odst. 2 zákona o DPH, nikoliv speciální ustanovení § 43 odst. 5 téhož zákona. Naopak v nyní posuzovaných věcech, týkajících se prokazování nároků na odpočet DPH při dovozu zboží, je nutno použít § 43 odst. 5 zákona o DPH. Ten stanovil na rozdíl od obecné úpravy dokazování tvrzených skutečností v daňovém řádu, na niž odkazuje § 19 odst. 2 věta druhá zákona o DPH, konkrétní důkazní prostředek. Tím bylo rozhodnutí o propuštění zboží do volného oběhu nebo ukončení režimu dočasného použití vydané na tiskopisu písemného celního prohlášení, tj. listinu specifikovanou co do povahy i co do náležitostí. Nelze proto aplikovat § 31 odst. 4 daňového řádu, který stanoví, že jako důkazních prostředků lze užít všech prostředků, jimiž lze ověřit skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti a které nejsou získány v rozporu s obecně závaznými právním předpisy. V souladu se zásadou *lex specialis derogat legi generali*, pak platí, že pokud zákon určí pouze jeden výhradní důkazní prostředek, nelze předkládat důkazní prostředek jiný.

Daňový orgán je při předložení zákonem požadovaného speciálního důkazního prostředku povinen hodnotit jej jako každý jiný důkaz předložený v jiném daňovém řízení, tedy zejm. z hlediska jeho pravosti a správnosti. Nejvyšší správní soud se např. v rozsudku čj. 2 Afs 148/2006 - 54 přihlásil k předchozí ustálené judikatuře správních soudů s tím, že „*...je také třeba respektovat základní zásadu daňového řízení, tedy soulad stavu skutečného a stavu formálně právního, což znamená, že ani doklady o přijetí zdanitelného plnění vyhotovené se všemi zákonem požadovanými náležitostmi a řádně zaúčtované, nemohou být podkladem pro uznání nároku na odpočet, není-li prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo právě tak, jak je v dokladech uvedeno...*“. Ostatně, tohoto rozsudku se v kasačních stížnostech dovolal i stěžovatel. V citované věci byl však takový skutkový stav, že daňový subjekt předložil formálně správné daňové doklady, ale daňové orgány měly pochybnosti o faktickém uskutečnění zdanitelného plnění (o vývozu předmětného zboží). Ve věci sp. zn. 7 Afs 154/2006, na kterou stěžovatel rovněž odkázal, daňový subjekt neprokázal uskutečnění předmětného plnění – „*...stěžovatel dokládal uskutečnění prodeje předmětného zboží zahraničnímu subjektu kupní smlouvou (...), fakturou (...), dodacím listem, příjmovým pokladním dokladem, vývozní jednotnou celní deklarací a doklady o objednávce dopravy zboží do zahraničí, tedy doklady, které nejsou způsobilé prokázat faktické poskytnutí deklarovaného zdanitelného plnění zahraničnímu subjektu. A protože zde byla současně správcem daně na základě mezinárodní výměny informací prokázána existence skutečností vyvracejících věrohodnost účetnictví daňového subjektu ohledně deklarovaného prodeje zboží zahraničnímu subjektu, konstatuje Nejvyšší správní soud, že zde byly splněny předpoklady, aby důkazní břemeno přešlo na daňový subjekt a bylo proto na něm, aby prokázal, že skutečně elektrotechnický materiál společnosti (...) dodal a byla mu za to uhrazena kupní cena. Stěžovatel však pouze setrval na svém tvrzení o uskutečnění vývozu zboží do zahraničí, aniž o jeho správnosti předložil jakýkoli důkaz či navrhl jeho provedení.*“. Tyto závěry ovšem odpovídají i argumentaci v rozsudcích čj. 8 Afs 62/2008 - 54 a čj. 8 Afs 25/2008 - 60, podle nichž „*...předloží-li daňový subjekt zákonem požadovaný listinný důkaz, musí správce daně dostatečně jasným a srozumitelným způsobem zdůvodnit, proč takový důkaz nepovažuje za průkazný. (...) Správce daně má k dispozici (již ze zákona) pouze jeden druh důkazního prostředku a je povinen vysvětlit, z jakého důvodu jej případně nepovažuje za dostatečný z hlediska prokázání tvrzených skutečností.*“.

Pokud tedy zákon stanoví k prokázání určité skutečnosti konkrétní důkazní prostředek, jak činí např. § 43 odst. 5 zákona o DPH, nelze zpravidla k jejímu prokázání použít jiných důkazních prostředků. Není tedy ani možné aplikovat obecné ustanovení § 31 odst. 4 daňového řádu (a to ani na základě odkazu v § 19 odst. 2 věta druhá zákona o DPH). Požadavek zákona na specifický důkazní prostředek však nejde zaměňovat s postupem při hodnocení důkazů. Daňový orgán je při předložení zákonem požadovaného speciálního důkazního prostředku povinen hodnotit jej jako každý jiný důkaz předložený v jakémkoliv daňovém řízení, zejm. z hlediska jeho pravosti a správnosti. Pokud daňový subjekt předloží zákonem požadovaný důkaz a daňový orgán jej nepovažuje za dostatečný z hlediska prokázání tvrzených skutečností, může vyzvat daňový subjekt, aby svá tvrzení prokázal jiným způsobem (§ 31 odst. 9 daňového řádu). Musí však současně prokázat existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví a jiných povinných evidencí či záznamů, vedených daňovým subjektem [§ 31 odst. 8 písm. c) daňového řádu]. Z toho ovšem neplyne, že se daňový subjekt, který není schopen předložit zákonem požadovaný řádný daňový doklad, může úspěšně dovolávat faktického stavu, který je ve zřejmém rozporu s údaji na předloženém dokladu. Takový výklad pak jistě není ani projevem jednostranné aplikace.

V posuzovaných věcech stěžovatel nepředložil řádný daňový doklad k prokázání svého nároku na odpočet DPH při dovozu zboží, tj. JCD opatřenou razítkem příslušného celního úřadu, navíc v souvislosti s porušením své zákonné povinnosti (§ 159 celního zákona). Tuto skutečnost přitom sám v průběhu řízení potvrdil. Za této situace stěžovatel mohl jen obtížně prokázat svůj nárok jiným důkazním prostředkem. Nad rámec nutného odůvodnění Nejvyšší správní soud dodává, že i kdyby obstál názor stěžovatele na možnost doložit náležitosti daňového dokladu náhradním způsobem, nebylo by možno mu vyhovět. Z daňového spisu totiž vyplývá, že stěžovatel nijak neprokázal tvrzení, že byl celním dlužníkem v případě předmětných transakcí.

Dále stěžovatel namítl, že JCD je v judikatuře Nejvyššího správního soudu stavěna na úroveň daňového dokladu, proto ji má správce daně v rámci dokazování hodnotit obdobně s ostatními důkazními prostředky.

Požadavek zákona na předložení specifického důkazního prostředku není možné zaměňovat s postupem při hodnocení důkazů. Tomu odpovídá i judikatura Nejvyššího správního soudu, zmíněná stěžovatelem. V rozsudku čj. 5 Afs 117/2006 - 77 tento soud uvedl, že *„[ch]arakter speciálního ustanovení má taktéž ustanovení § 45 odst. 3 zákona o DPH, výslovně upravující, co je daňovým dokladem pro řízení o osvobození od daně, jakým dokladem je třeba doložit uskutečnění vývozu zboží do zahraničí. Jednotná celní deklarace je v celním řízení rozhodnutím, prostřednictvím kterého se rozhoduje o propuštění zboží do příslušného režimu, avšak pro účely daně z přidané hodnoty plní jednotná celní deklarace funkci daňového dokladu. Za situace, kdy ji daňový řád staví na roveň daňového dokladu, je nutno na ni i takto nahlížet a správce daně je pak oprávněn tuto hodnotit v rámci dokazování obdobně s ostatními důkazními prostředky. V daňovém řízení je vždy rozhodující faktický stav, proto jakékoliv doklady lze akceptovat pouze tehdy, je-li nesporné, že plnění na nich uvedené bylo uskutečněno. (...) Věrohodnost stěžovatelem předložených JCD však byla zpochybněna sdělením CŘ (...) Správci daně tak vznikly pochybnosti o deklarovaných vývozech a proto po zahájení vytýkací řízení stěžovatele opakovaně vyzýval k prokázání splnění podmínek pro vznik nároku na*

osvobození od daně...“. Dále Nejvyšší správní soud uvedl, že „*[b]ylo věcí stěžovatele, který mínil uplatnit nárok na osvobození daně, zajistit si, aby se do jeho dispozice dostaly doklady nezbytné k doložení nároku na osvobození. Pokud tak neučinil, ohrozil svou důkazní schopnost, k níž je povinen podle § 31 odst. 9 daňového řádu. Na tomto právním hodnocení zjištěného skutkového stavu věci nemůže nic změnit pravdivost či nepravdivost tvrzení stěžovatele o tom, že v dobré víře použil veškeré řádné doklady k prokázání osvobození od povinnosti prokazovat výstup zboží do zahraničí.*“.

V rozsudku čj. 2 Afs 24/2004 - 71, na který se stěžovatel rovněž odvolal, Nejvyšší správní soud konstatoval, že „*[c]elní deklarace vystavené v daném případě, byť na jméno deklaranta – žalobkyně, nejsou způsobilé být daňovým dokladem žalobkyně ve smyslu § 45 odst. 3 zákona o dani z přidané hodnoty o uskutečnění zdanitelného plnění vývozem zboží, protože žalobkyně již před tím vystavila daňové doklady na jí uskutečněné zdanitelné plnění prodejem zboží v obchodě podle § 12 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty. Celní deklarace mohou být v tomto případě pouze důkazem o tom, že zboží překročilo státní hranice a bylo vyvezeno do ciziny....*“. Šlo tedy o odlišnou skutkovou situaci, než je případ stěžovatele, neboť daňový subjekt předložil formálně správný daňový doklad, o jehož správnosti vznikly pochybnosti.

V posledním rozsudku, na který se stěžovatel odvolal (rozsudek čj. 1 Afs 43/2007 - 130), Nejvyšší správní soud uvedl, „*...Toto písemné celní prohlášení je podle § 43 odst. 4 daňovým dokladem při dovozu (s výjimkou celního prohlášení na propuštění zboží do režimu tranzitu, potvrzené celním orgánem). Obecně vznesené nároky na náležitosti daňového dokladu obsahuje § 19 zákona o DPH, jen při jejich splnění lze účinně nárok uplatnit; pro účely uplatnění daně z dovozu zboží je však takovým daňovým dokladem výlučně celní prohlášení potvrzené celním orgánem. Z uvedeného je zřejmé, že žalobkyně by měla v posuzované věci nárok na odpočet daně, pokud by prokázala splnění všech uvedených předpokladů, tedy, že dovezené zboží použila k dosažení obratu za svá zdanitelná plnění, nárok uplatnila ve vymezeném časovém období a předložila daňový doklad, kterým je pro tyto účely výlučně celními orgány potvrzené celní prohlášení o propuštění zboží do zvoleného režimu. Žádnou výjimku ze splnění těchto podmínek pro úspěšné uplatnění nároku na odpočet daně zákon nepřipustil.*“. Tento rozsudek zjevně podporuje argumentaci uvedenou i v rozhodnutích čj. 8 Afs 62/2008 - 54 a čj. 8 Afs 25/2008 - 60, nikoliv opačnou argumentaci stěžovatele.

Stěžovatel také namítl, že pouze v předmětných daňových řízeních lze opravit chybně vyplněné JCD. Prekluzívní lhůty pro doměření celního dluhu a tím i pro podání mimořádných opravných prostředků ze strany daňového subjektu totiž uplynuly.

Nejvyšší správní soud opakuje, že § 43 odst. 5 věta první zákona o DPH vymezuje, co je daňovým dokladem při dovozu. Daňové orgány musí při posuzování oprávněnosti uplatněného nároku na odpočet při dovozu zboží vyjít z rozhodnutí o propuštění zboží do volného oběhu nebo ukončení režimu dočasného použití vydaného na tiskopisu písemného celního prohlášení. Z toho nelze dovodit, že by zákon umožňoval nebo dokonce ukládal daňovým orgánům zasahovat do výlučné pravomoci celních orgánů. Daňový orgán není oprávněn, a to ani v případě, že v průběhu jím vedeného řízení zjistí, že rozhodnutí celního orgánu je nesprávné či nezákonné, takové celní rozhodnutí měnit. Na tom nemůže ničeho změnit ani skutečnost, že daňový subjekt a Válcovny plechu

nechali marně uplynout prekluzívní lhůty pro doměření celního dluhu, a tím i pro podání mimořádných opravných prostředků ze strany účastníka celního řízení. Strany soudního řízení ostatně nezpochybnily, že stěžovatel a Válcovny plechu porušili celní zákon (stěžovatel sám to uvedl na několika místech kasačních stížností – např. na straně 4 a straně 9). V této souvislosti není rozhodné, že stěžovatelovo *„jednání nevykazuje znaky podvodného jednání, ale pouze omylu v projevu vůle“* nebo že *„obě společnosti zvolily z hlediska celního zákona nesprávný administrativní postup, což mělo za následek nesprávné deklarování těchto transakcí v souladu s celním zákonem“* (viz strany 9 a 4 kasačních stížností). Porušení povinnosti stanovené v § 159 celního zákona je z tohoto hlediska *„relevantní pouze pro účely celního řízení vedeného celním úřadem, neboť zakládá zejména možnost uložení sankce za nesplnění této povinnosti celním orgánem“*, jak uvedl i stěžovatel. Stěžovatel se jej však nemůže dovolat v daňovém řízení vedeném příslušným daňovým orgánem.

Argumentace stěžovatele neobstojí i proto, že stěžovatel fakticky požaduje po daňových orgánech nápravu nesprávnosti rozhodnutí celního úřadu, která vznikla na základě jím přiznaného porušení zákonných povinností podle celního zákona. Pouze pro úplnost soud dodává, že pokud by Válcovny plechu nebo stěžovatel oznámili celnímu orgánu změnu vlastnického práva ještě před propuštěním předmětného zboží do volného oběhu, pak by celní úřad v rámci celního řízení mohl vyměřit daň novému vlastníku (tedy stěžovateli), a to na základě jím podaného návrhu, v němž by byl označen jako dovozce s daňovou povinností při dovozu zboží a současně by mu příslušel i nárok na odpočet daně. Stěžovatel však sám neučinil žádný úkon, na jehož základě by mohl předložit daňový doklad, který je podmínkou úspěšného uplatnění nároku na odpočet daně při dovozu zboží. Daňové doklady – JCD, které nebyly celním orgánem vydány ve vztahu ke stěžovateli, nemohou být ani doklady, které by stěžovatel mohl zanést do svého účetnictví.

Konečně stěžovatel namítl, že jeho neuvedení jako dovozce v JCD, na jejímž základě se dovolává nároku na odpočet daně u dovozu zboží, představuje nesprávné uvedení obchodní firmy, jako zákonné náležitosti daňového dokladu. V takovém případě může daňový subjekt v souladu s § 19 odst. 2 zákona o DPH prokázat nárok jiným způsobem.

Nejvyšší správní soud zhodnotil tuto argumentaci jako účelovou. Podle § 104 odst. 1 písm. c) celního zákona je přesné označení deklaranta základní náležitostí rozhodnutí v celním řízení. Nicméně nepřesné označení deklaranta nelze vnímat pouze jako „nesprávný údaj na rozhodnutí celního úřadu“. Podle § 104 odst. 5 věty první celního zákona, je-li výrokem rozhodnutí v celním řízení potvrzeno celní prohlášení podané písemně, stávají se obsah tohoto prohlášení a skutečnosti, podle nichž se zboží propustí, součástí rozhodnutí. Podle § 105 odst. 2 celního zákona musí být písemné celní prohlášení vždy podepsáno oprávněnou osobou. A podle odst. 10 citovaného ustanovení je podání celního prohlášení považováno za projev vůle deklaranta navrhnout předmětné zboží k propuštění do příslušného režimu. Podáním celního prohlášení deklarant potvrzuje správnost údajů v něm obsažených, pravost dokladů, kterými je doloženo a zavazuje se k plnění povinností vyplývajících z propuštění zboží do navrženého režimu.

Nepřesné označení deklaranta proto nelze vnímat pouze jako nesprávný údaj v celním rozhodnutí. Vyplývá z něj totiž, kdo podal celní prohlášení, jímž bylo iniciováno celní řízení, kdo byl účastníkem tohoto řízení a kdo měl na základě sdělení celního úřadu o výši celního dluhu a čísla účtu uhradit daň. V této souvislosti není podstatné, že v posuzovaném případě fakticky uhradil celní dluh za celního dlužníka (Válcovny plechu) stěžovatel. Jak vyplynulo z daňového spisu, stěžovatel tak učinil na základě smluvního ujednání s Válcovnami plechu a za tuto společnost. Celní úřad v souladu s § 59 odst. 7 věta první daňového řádu tuto platbu přijal, přestože nebyla provedena celním dlužníkem, a zacházel s ní stejně jako s platbou od celního dlužníka. V souladu s § 59 odst. 7 větou druhou daňového řádu pak vrácení platby tomu, kdo ji za dlužníka zaplatil, není přípustné. Pro úplnost Nejvyšší správní soud dodává, že podle § 45 daňového řádu nejsou pro daňové řízení právně účinné dohody uzavřené s tím, že daňovou povinnost ponese místo daňového subjektu zcela nebo částečně jiná osoba. Nejvyšší správní soud proto neshledal ani poslední stížní námitku důvodnou.

Nejvyšší správní soud neshledal napadené rozsudky městského soudu nezákonnými ani nepřezkoumatelnými, proto kasační stížnosti jako nedůvodné zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

O nákladech řízení o kasačních stížnostech soud rozhodl podle § 60 odst. 1, § 120 s. ř. s. Stěžovatel, který neměl v tomto soudním řízení úspěch, nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému, jemuž by jinak právo na náhradu nákladů řízení o kasačních stížnostech příslušelo (§ 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s.), soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, neboť mu náklady řízení nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly.

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

V Brně 30. června 2010

JUDr. Jan Passer
předseda senátu