

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Mgr. Daniely Zemanové a soudců JUDr. Barbary Pořízkové a JUDr. Radana Malíka v právní věci žalobce: **PRIMOSSA a.s.**, se sídlem Kozí 914/9, Praha 1, Staré Město, zastoupeného Mgr. Jiřím Hoňkem, advokátem se sídlem Senovážné nám. 23, Praha 1, proti žalovanému: **Finanční ředitelství pro hlavní město Prahu**, se sídlem Štěpánská 28, Praha 1, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 20. 11. 2006, č. j. FŘ-16946/13/06, ve věci daně z přidané hodnoty, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 18. 6. 2009, č. j. 6 Ca 13/2007 - 152,

takto:

Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 18. 6. 2009, č. j. 6 Ca 13/2007 - 152, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

Včas podanou kasační stížností se žalobce (dále jen „stěžovatel“) domáhal zrušení v záhlaví označeného pravomocného rozsudku Městského soudu v Praze (dále jen „městský soud“), kterým byla zamítnuta žaloba proti rozhodnutí žalovaného (dále také „odvolací orgán“) ze dne 20. 11. 2006, č. j. FŘ-16946/13/06. Uvedeným rozhodnutím bylo částečně vyhověno odvolání stěžovatele proti platebnímu výměru Finančního úřadu pro Prahu 1 (dále jen „správce daně“) ze dne 9. 3. 2006, č. j. 79179/06/001511/4917, jímž byla stěžovateli vyměřena daň z přidané hodnoty (dále také „DPH“) za zdaňovací období leden 2005 ve výši 1 043 639 Kč oproti vlastní daňové povinnosti vykázané v přiznání k dani ve výši 24 Kč.

Napadeným rozhodnutím byla vlastní daňová povinnost stěžovatele změněna na částku 427 275 Kč.

Městský soud shledal žalobu nedůvodnou, a proto ji dle ustanovení § 78 odst. 7 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s."), zamítl. Soud se nejprve zabýval otázkou, podle jakého zákona o dani z přidané hodnoty mělo být uplatnění nároku na odpočet daně z přidané hodnoty (dále jen „odpočet daně") posuzováno, neboť k přijetí zdanitelného plnění došlo v únoru 2004, tj. ještě za účinnosti zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „starý zákon o DPH"). Dne 1. 5. 2005 nabyl účinnosti zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „nový zákon o dani z přidané hodnoty"), ve kterém je v ustanovení § 111 bodu 1 stanoveno: „*Pro uplatnění daně z přidané hodnoty za období přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona, jakož i pro uplatnění práv s tím souvisejících, platí dosavadní právní předpisy.*" Dle názoru soudu se však citované ustanovení na stěžovatelem uplatněný nárok na odpočet daně nevztahuje. Stěžovatel totiž zahrnul do přiznání za zdaňovací období leden 2005 i nárok na odpočet daně z plnění přijatého v únoru 2004, nárok na odpočet daně nerozlišil od jiných přijatých a uskutečněných zdanitelných plnění a je tedy třeba vycházet z toho, že se jedná o uplatnění daně z přidané hodnoty za leden 2005. Lhůta pro uplatnění odpočtu daně sice zůstala zachována, ale k řádnému uplatnění nároku na odpočet daně bylo třeba, aby stěžovatel respektoval příslušná ustanovení nového zákona o dani z přidané hodnoty.

V ustanovení § 73 odst. 11 nového zákona o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném za rozhodné období, je uvedeno, že nárok na odpočet daně lze uplatnit v řádném daňovém přiznání nejpozději za poslední zdaňovací období kalendářního roku, ve kterém mohl být nárok na odpočet daně nejdříve uplatněn. Po uplynutí této lhůty lze nárok na odpočet daně uplatnit v dodatečném daňovém přiznání za zdaňovací období roku, ve kterém mohl být nárok nejdříve uplatněn. Nárok na odpočet daně nelze uplatnit po uplynutí 3 let od konce zdaňovacího období, ve kterém mohl být nárok nejdříve uplatněn.

Dle závěru městského soud je zřejmé, že stěžovatel mohl sporný nárok na odpočet daně uplatnit nejdříve v daňovém přiznání za zdaňovací období únor 2004 a v kterémkoliv dalším řádném přiznání k dani včetně zdaňovacího období prosinec 2004. Po skončení roku 2004 mohl stěžovatel uplatnit nárok na odpočet daně pouze formou dodatečného daňového přiznání. Starý zákon o DPH a jeho ustanovení § 19 nelze pro uplatnění odpočtu daně z plnění přijatého v únoru 2004 použít, protože pro jeho aplikaci nelze výše uvedená přechodná ustanovení použít. Již z tohoto důvodu bylo odepření nároku na odpočet DPH v souladu se zákonem.

Městský soud zamítl námitky napadající nekonkrétnost, neurčitost a nesrozumitelnosti výzev, jimiž správce daně požadoval prokázání deklarovaného nároku na odpočet daně z přidané hodnoty, jakož i námitky směřující proti celkové

délce vytýkacího řízení, které stěžovatel opíral především o nedodržení závazného pokynu Ministerstva financí ČR č. D - 144. Vypořádání uvedených námitek není předmětem kasační stížnosti v nyní projednávané věci.

Soud zamítl také hmotně právní námitky stěžovatele, neboť přisvědčil závěru žalovaného, že stěžovatel v řízení před správními orgány neprokázal přijetí zdanitelného plnění (zlata) od jím deklarovaného dodavatele STAVREK, s. r. o. (dále také „Stavrek“). K námitce stěžovatele, týkající se nesprávného posouzení obsahu výpovědi jeho zaměstnankyně L.V. soud uvedl, že její svědectví neobsahuje žádné konkrétní tvrzení o uskutečnění zdanitelného plnění, které bylo předmětem vytýkacího řízení v posuzované věci.

K námitce napadající závěr žalovaného o nezákonném obchodování v řetězci soud uvedl, že v daném případě se stěžovatel nemůže dovolávat judikatury Soudního dvora Evropské unie (dříve Soudní dvůr Evropských společenství, dále jen „Soudní dvůr“) ve spojených věcech C-354/03, C-355/03 a C-484/03 ve věci Optigen Ltd., Fulcrum Electronics Ltd. a Bond House Systéme Ltd., ani rozsudku ve spojených věcech C-439/04 a C-440/04, Kittel. Dle soudu žalovaný své podezření o podvodu na DPH a obchodování v řetězci dostatečně odůvodnil, podezření řádně popsal a zdůvodnil. I když subjekty účastnící se obchodu se zlatem nemusely být registrovány u Puncovního úřadu, stěžovatel měl a mohl s ohledem na celkem omezený počet svých dodavatelů vědět, že jeho dodavatelé nabývali zlato neprůkazným způsobem a že se jedná o situaci, kdy je porušován princip neutrality daně z přidané hodnoty.

Vzhledem k dostatečně spolehlivě zjištěnému skutkovému stavu v nyní projednávané věci považoval soud při ústním jednání za nadbytečné provádět důkazy prohlášením společnosti SOLITER či rozhodnutími Finančního ředitelství v Ústí nad Labem. Z obdobných důvodů odmítl také provést důkazy daňovými doklady, které již byly v daňovém řízení předloženy, jakož i výpověďmi svědků Va. a V.

V kasační stížnosti uplatnil stěžovatel zákonné důvody obsažené v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s.

Stěžovatel v kasační stížnosti napadá nesprávnou aplikaci rozhodného právního předpisu. Dle jeho názoru soud neuvedl jedinou podmínku, pro kterou by nebylo možné na uplatněný nárok aplikovat přechodná ustanovení § 111 odst. 1 nového zákona o DPH. Přechodná ustanovení stanoví, že pro uplatnění daně z přidané hodnoty za období přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona, jakož i pro uplatnění práv s tím souvisejících, platí dosavadní právní předpisy. Uplatnění práva na daňový odpočet daně z přidané hodnoty nepochybně představuje uplatnění práva souvisejícího s uplatněním daně z přidané hodnoty ve smyslu hypotézy citovaného ustanovení. Na výše uvedeném nemůže nic změnit ani skutečnost, že

předmětný nárok byl uplatněn v přiznání za zdaňovací období leden 2005, tj. za účinnosti nového zákona o DPH. Způsob uplatnění odpočtu za zdaňovací období únor 2004 nemůže být v rozporu s ustanovením § 73 odst. 11 nového zákona o dani z přidané hodnoty, neboť uvedené ustanovení se vůbec neuplatní. Z přechodných ustanovení vůbec nevyplývá, že by okamžik reálného uplatnění odpočtu byl jakýmkoliv způsobem relevantní. Otázku, zda stěžovatel uplatnil nárok na odpočet daně, bylo tedy nutno vyřešit podle rozhodného práva, kterým bylo ustanovení § 19 starého zákona o DPH.

K hodnocení své stěžejní žalobní námitky, tj. unesení důkazního břemene ohledně jím deklarovaného nároku na odpočet daně, stěžovatel konstatuje, že předložil přijaté daňové doklady, výdajové pokladní doklady, příjemky zlata na sklad, doklady o skladové evidenci, posudky laboratoře (zkoušky ryzosti), vydané faktury dokládající prodej zlata, svědecké výpovědi vedoucí skladu drahých kovů L. V. z předchozích daňových řízení. Všechny důkazní prostředky se shodují a vzájemně potvrzují. Takto předložené důkazní prostředky proto nelze odmítnout jako celek s poukazem na to, že existují pochybnosti správce daně vyvolané podezřelým chováním vzdáleného dodavatele, dodávajícího zlato dodavateli stěžovatele, který neplní své daňové povinnosti.

Stěžovatel argumentuje tím, že právně i skutkově téměř identickými případy se již opakovaně zabýval i Nejvyšší správní soud (např. rozhodnutí č. j. 9 Afs 67/2007 - 147 a č. j. 9 Afs 47/2007 - 172, a rovněž v případech jiného postiženého plátce DPH ve věcech sp. zn. 2 Afs 35/2007 a 2 Afs 37/2007, přičemž dospěl k závěru, že stěžovatel své důkazní břemeno unesl. Stěžovatel cituje z rozhodnutí 9 Afs 67/2007 - 147: „*Skutečnost, že dodavatel účastnice řízení – STAVREK s. r. o. – neprokázal přijetí zboží (od firmy LICANA spol. s r. o., jako dodavatele deklarovaného na příslušných dokladech) se dotýká toliko vztahu mezi těmito společnostmi, avšak není důkazem toho, že předmětné zboží (zlato) účastnici řízení nedodala skutečně společnost STAVREK s. r. o. Důkazní břemeno totiž stíhá daňový subjekt pouze ohledně skutečností, které tvrdí a uvádí ve svém daňovém přiznání, resp. účetnictví, což ve své rozhodovací praxi potvrdil Nejvyšší správní soud, jenž opakovaně vyslovil, že důkazní břemeno nelze pojímat extenzivně a rozšiřovat je na prokázání všech, resp. jakýchkoli, skutečností, tedy i těch, ohledně kterých taková povinnost stíhá zcela jiný subjekt (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 3. 2005, č. j. 5 Afs 131/2004 - 45, publikovaný pod č. 599/2005 Sb. NSS, www.nssoud.cz). Požadavek dalších důkazních prostředků za účelem prokázání uvedených skutečností přesahuje reálné a očekávané důkazní možnosti účastnice řízení a že v konečném důsledku po ní správce daně a stěžovatel požadoval prokázání, resp. vyvrácení něčeho, co se vymyká sféře jejího vlivu, a co měl ve skutečnosti prokazovat její dodavatel*.“

Přesto městský soud dospěl k závěru, že stěžovatel neprokázal dodávky zlata od deklarovaného dodavatele společnosti Stavrek, a to proto, že dodavatel deklarovaného dodavatele, společnost LICANA, nespolupracovala se správcem

daně, resp. byla nekontaktní. Oproti důkazním prostředkům předloženým stěžovatelem tedy byly v rozporu skutečnosti týkající se nespolupracujícího subjektu, který, jestliže zamýšlel podvod na DPH, měl logicky všechny myslitelné důvody se správcem daně nespolupracovat. Ani řetězec důkazních prostředků, které stěžovatel předložil (včetně svědecké výpovědi L. V.), u nichž bylo možno očekávat, že jimi bude stěžovatel disponovat, však nebyly shledány relevantními. Městský soud považoval stěžovatelem předložené důkazní prostředky za podružné a nemající žádnou hodnotu. To neznamená nic jiného, než že neplnění povinností ze strany cizího subjektu má absolutní důkazní váhu a žádné důkazní prostředky stěžovatele nemohou v konfrontaci s těmito skutečnostmi obstát. Není přípustné, aby stěžovatel nabídl důkazní prostředky, které jsou dle tvrzení samotného soudu sice obvyklé, které jsou ovšem současně bez jakéhokoliv zdůvodnění nepostačující. Soud neuvedl, jaké jiné důkazy měl stěžovatel předložit. V rámci přezkoumatelnosti a přesvědčivosti odůvodnění měl soud jasně uvést, proč jsou určité důkazní prostředky považovány za bezcenné, zatímco jiné za plně průkazné a neochvějné.

V souvislosti s uplatněním nároku na odpočet daně stěžovatelem za jiné zdaňovací období vypovídal dne 15. 9. 2009 ke zdaňovacím obdobím říjen 2003 a leden 2004 Igor Klimovič, jednatel společnosti Stavrek, který uvedl, že společnost Stavrek dodávala zlato také společnosti SAFINA, přičemž způsob obchodování se nikterak nelišil od obchodování se stěžovatelem. Na přímou otázku ohledně snahy direktivně určovat ceny za zboží, odběratele či dodavatele svědek odpověděl negativně a tuto skutečnost popřel. Svoji výpověď směřoval i k jiným zdaňovacím obdobím. Obdobné potvrdil i další svědek J. Z. ve vztahu k dodávkám zlata společnosti SOLITER.

Dle stěžovatele je navíc napadený rozsudek vnitřně rozporný, neboť závěr, že stěžovatel neprokázal dodávky zlata od společnosti Stavrek, a závěr, že v uvedeném období stěžovatel měl a mohl vědět, že jeho dodavatel nabývá zlato neprůkazným způsobem, si vzájemně odporují. V pořadí druhý závěr totiž nutně předpokládá, že k dodání zboží od deklarovaného dodavatele došlo. Jde tedy o absolutní rozpor odůvodnění rozsudku.

Stěžovatel dále namítá, že ani správními orgány ani správním soudem nebylo postaveno na jisto, zda vůbec došlo k podvodu na DPH. Stěžovatel odmítá, že by mohl být neuznán jím deklarovaný nárok na odpočet daně pouze na základě podezření, že někdo mohl eventuálně spáchat nějaký podvod. Žalovaný i městský soud měli v souladu s judikaturou Soudního dvora popsat, jakým způsobem docházelo k podvodu na DPH, jak konkrétní subjekty na tomto podvodu spolupracovaly a především prokázat, že tak bylo činěno s úmyslem neoprávněně získat odpočet DPH. S žádnou z těchto otázek se správní orgány ani městský soud nevypořádaly. Naopak účelovým spojováním transakcí za několik zdaňovacích období do jednoho celku je záměrně vytvářen dojem, že ve skutečnosti šlo o jednu společnou, promyšlenou transakci s cílem neoprávněně nárokovat odpočty daně a

především, že s tím byl stěžovatel srozuměn. Z provedeného dokazování nikdy nevyplynulo, že by stěžovatel znal dodavatele svých dodavatelů, jak je tedy možné, že městský soud hovoří ve vztahu ke stěžovateli o opakujícím se schématu. Zvláště, když z předchozích zdaňovacích období byly dodávky zlata stěžovateli uznány. Stěžovatel v této souvislosti považuje za nutné uvést, že soudy rozhodují ve zhruba 40 správními orgány prověřovaných zdaňovacích obdobích v jeho prospěch (viz rozhodnutí Městského soudu v Praze č. j. 6 Ca 167/2005, 5 Ca 32/2006, 6 Ca 51/2006, 6 Ca 153/2006, 6 Ca 166/2006, 11 Ca 201/2006, 8 Ca 215/2006, 10 Ca 234/2006, 6 Ca 270/2006, 6 Ca 269/2006 a rozhodnutí Nejvyššího správního soudu 9 Afs 47/2007, 9 Afs 67/2007). Za rozhodnutí ve prospěch stěžovatele lze pak považovat i rozhodnutí Nejvyššího správního soudu 2 Afs 35/2007 a 2 Afs 37/2007, kde se sice jednalo o jiný subjekt, ale dodavatelé byli shodní. Účelovým propojováním těchto období v jeden celek a vytvářením jakéhosi mechanismu nelze vést seriozní argumentaci.

Část VI. kasační stížnosti nazvané *„Širší souvislosti nepřiznávání daňových odpočtů“* dovozuje stěžovatel odmítnutí jím deklarovaného nároku na odpočet daně z koordinovaného postupu Ministerstva financí, který byl projednáván dne 13. 11. 2003 na pracovní poradě s názvem „Zlato“, o kterém se stěžovatel dozvěděl z odůvodnění rozhodnutí Nejvyššího správního soudu vydaném pod sp. zn. 2 Afs 35/2007. Na této poradě dostali příslušní správci daně pokyn začít odmítat odpočty DPH s paušálním zdůvodněním, že příslušný poplatník neprokázal dodávky zlata od deklarovaného dodavatele. Postup správních orgánů nemá oporu v provedeném dokazování a je s ním v rozporu, neboť správní orgány pouze plnily Ministerstvem financí jím uložený pokyn.

S ohledem na vše výše uvedené navrhuje stěžovatel napadený rozsudek zrušit a věc vrátit soudu k dalšímu řízení.

Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti ohledně námitky aplikace nesprávného právního předpisu odkazuje na své vyjádření k žalobě, kde se předmětnou problematikou podrobně zabýval a zdůrazňuje, že i starý zákon o DPH umožňoval odpočet daně jen při dodržení zákonných podmínek. Po věcné stránce jsou podmínky stanovené v § 19 starého zákona o DPH shodné s ustanoveními § 72 a § 73 nového zákona o DPH. I v případě, že by stěžovatel uplatnil odpočet daně zákonem stanoveným způsobem, nebylo možné odpočet daně z důvodů porušení hmotněprávních podmínek přiznat. Důvodem neuznání deklarovaného nároku, bylo neprokázání přijetí zboží od dodavatele deklarovaného na daňovém dokladu. Nejsou-li v souladu tvrzení stěžovatele se zjištěními uskutečněnými správcem daně, nelze mít za naplněnou zásadu volného hodnocení důkazů, jak vyplývá z ustanovení § 2 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků, ani za prokázané skutečnosti rozhodné pro nárok na odpočet daně. Žalovaný popírá namítanou selekci důkazů, zdůrazňuje, že stěžovatelem namítaná výpověď svědka Klimoviče byla provedena až po ukončení řízení, které je předmětem sporu.

Obdobně odmítá argumentaci založenou na „bezúhonnosti“ jiných daňových subjektů, mající sídlo mimo územní působnost žalovaného. Žalovaný nemá a ani mít nemůže žádné poznatky o průběhu či výsledcích jejich daňových řízení. Výpovědi svědků považuje žalovaný za výpovědi, které nemají oporu ve zjištěném skutkovém stavu, přičemž svá tvrzení podrobně ve vyjádření zdůvodňuje.

Dle žalovaného není napadený rozsudek městského soudu vnitřně rozporný, neboť závěry soudu týkající se dle stěžovatele údajně rozporných otázek reagují na stěžovatelem vznesené žalobní námitky a jsou uvedeny v souvislosti se stěžovatelem používaným schématem obchodů. Stěžovatel záměrně staví tyto závěry naroveň, přičemž odhlíží od souvislostí, za nichž byl každý jednotlivě soudem vysloven.

K části V. kasační stížnosti označené jako „*Údajný podvod na DPH*“ žalovaný odkazuje na vyjádření k replice stěžovatele ze dne 15. 6. 2009, ve kterém účelovost posuzovaného obchodního vztahu, stejně jako mechanismus fungování předprodejů v řetězci, jehož byl stěžovatel posledním článkem, podrobně popsal. Ke stěžovatelem napadenému „podezření“ ze spáchání podvodu žalovaný uvádí, že ze všech okolností, které doprovázely stěžovatelovo obchodování se zlatem, a to nejen s firmou Stavrek v předmětném období, je porušení principů fungování daně z přidané hodnoty, kdy je nárokován odpočet daně, která nebyla odvedena, naprosto zřejmé a podložené. Nejedná se o podezření, ale o konkrétní výsledky konkrétních řízení.

K pojmu „*podvod na DPH*“ žalovaný odkazuje na judikaturu Soudního dvora, zejména na rozhodnutí ve spojených věcech C-354/03, C-355/03 a C-484/03 ve věci Optigen Ltd., Fulcrum Electronics Ltd. a Bond House Systéme Ltd., a rozhodnutí ve spojených věcech C-439/04 a C-440/04, Kittel, který tento pojem běžně používají. Odkázat lze i na názor uvedený v rozsudku Nejvyššího správního soudu pod sp. zn. 9 Afs 67/2007, který uvedený pojem s odkazem na judikaturu Soudního dvora používá s tím, že plátci nemusejí nést následky protiprávního jednání jiných subjektů pouze v případech, kdy se při řádném plnění svých povinností stali součástí takového řetězce bez vlastní viny. Dle žalovaného napadá stěžovatel posuzování obchodů v řetězci neodůvodněně. Sám se totiž v podané žalobě zohlednění rozsudků Soudního dvora ve věci obchodování v řetězci domáhal a když tak soud učinil, žádá opět oddělení obchodních transakcí a posuzování pouze vztahu mezi ním a jeho přímými obchodními partnery.

Stěžovatel na podporu svých závěrů cituje z judikatury Nejvyššího správního soudu, který správnost závěrů žalovaného v jiných zdaňovacích obdobích, ve kterých stěžovatel deklaroval odpočet daně z dodávek zlata od společnosti Stavrek (i jiných společností, zpravidla zastupovaných J. Z.), potvrdil.

K namítanému koordinovanému postupu, řízenému Ministerstvem financí ČR, (dále také „ministerstvo financí“), jehož účelem mělo dle stěžovatele být plošné neuznávání nároku na odpočet DPH u všech obchodníků se zlatem, žalovaný uvádí, že ministerstvo financí nebylo účastníkem jednotlivých daňových řízení a tvrzení žalovaného jsou proto neopodstatněná.

Žalovaný navrhuje kasační stížnost zamítnout.

Stěžovatel podal k vyjádření žalovaného rozsáhlou repliku, ve které zpochybňuje jeho závěry.

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

První otázkou, kterou se Nejvyšší správní soud zabýval, je výklad ustanovení § 111 nového zákona o DPH, tj. zda se citované ustanovení má či nemá aplikovat na uplatnění nároku na odpočet daně, který byl deklarován z plnění přijatého v únoru 2004, tedy z plnění uskutečněného za účinnosti starého zákona o DPH, avšak v běžném přiznání, předloženém stěžovatelem za zdaňovací období leden 2005, tj. za účinnosti nového zákona o DPH.

Ze soudního a správního spisu v souvislosti s touto první otázkou vyplývá, že stěžovatel mimo jiné uplatnil v přiznání za zdaňovací období leden 2005, předloženém dne 23. 2. 2005, nárok na odpočet daně v částce 427 251,07 Kč, a to z faktury č. 0012/04 (int. č. 238) vystavené společností Stavrek na 6 kg zlata (Au 999/1000) s datem uskutečnění zdanitelného plnění 24. 2. 2004 za cenu celkem 2 369 301, 37 Kč. V přiznání za uvedené zdaňovací období stěžovatel deklaroval výslednou daň jako vlastní daňovou povinnost ve výši 24 Kč. Celková suma daně na vstupu byla v přiznání deklarována ve výši 1 630 881 Kč, celková suma daně na výstupu byla v přiznání deklarována ve výši 1 630 905 Kč. V rámci vyměřovacího řízení zahájil správce daně vytýkací řízení. Výsledky vytýkacího řízení byly se stěžovatelem projednány dne 2. 3. 2006, protokol č. j. 57724/06/001932/7644. Správce daně neuznal stěžovatelem deklarovaný nárok na odpočet daně v celkové částce 1 043 615 Kč, a to z důvodu porušení ustanovení § 72 a § 73 nového zákona o DPH a § 12 starého zákona o DPH. Žalovaný odvolací orgán dále řízení doplňoval a ztotožnil se pouze se závěrem správce daně, týkajícím se neoprávněného uplatnění nároku na odpočet daně, deklarovaného v souvislosti s přijetím zdanitelného plnění od společnosti Stavrek ve zdaňovacím období únor 2004, a snížil správcem daně vyměřenou vlastní daňovou povinnost z částky 1 043 639 Kč na částku 427 275 Kč.

V napadeném rozhodnutí žalovaný úvodem konstatoval, že způsob uplatnění odpočtu za zdaňovací období únor 2004 podléhá procesní úpravě dle ustanovení § 73 odst. 11 nového zákona o DPH, dle kterého lze nárok na odpočet daně uplatnit v řádném daňovém přiznání nejpozději za poslední zdaňovací období kalendářního roku, ve kterém mohl být nárok na odpočet daně uplatněn. Po uplynutí této lhůty lze nárok na odpočet daně uplatnit v dodatečném daňovém přiznání. Nárok na odpočet daně nelze uplatnit po uplynutí 3 let od konce zdaňovacího období, ve kterém mohl být nárok nejdříve uplatněn. Uvedením nároku na odpočet daně z plnění deklarovaného v únoru 2004 do běžného přiznání za zdaňovací období leden 2005 tak uplatnil stěžovatel nárok na odpočet daně nepřípustným způsobem. Jelikož však stěžovatel uvedl nárok na odpočet daně do přiznání za zdaňovací období leden 2005, dopadla na něj tíha důkazního břemene ve smyslu ustanovení § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků a ustanovení § 72 a § 73 nového zákona o DPH. Současně posoudil stěžovatelem uplatněný nárok věcně, a to podle právní úpravy účinné od 1. 5. 2004, a konstatoval, že zákonné podmínky pro uplatnění nároku ve smyslu citované úpravy nebyly splněny.

Výše uvedené závěry převzal také městský soud, který v napadeném rozsudku výslovně uvedl, že při zahrnutí nároku na odpočet daně za zdaňovací období únor 2004 do přiznání za zdaňovací období leden 2005 a nerozlišení tohoto nároku od jiných přijatých a uskutečněných zdanitelných plnění, je třeba vycházet z toho, že se jedná o uplatnění daně z přidané hodnoty za leden 2005. Lhůta pro uplatnění odpočtu daně sice zůstala zachována, ale k řádnému uplatnění nároku na odpočet daně bylo třeba, aby stěžovatel respektoval příslušná ustanovení nového zákona o dani z přidané hodnoty.

Uvedené závěry nepovažuje kasační soud za správné.

Odpočtem daně se podle ustanovení 2 starého zákona o DPH rozumí daň na vstupu případně upravená podle § 20 uvedeného zákona. Daní na vstupu se pak podle uvedeného ustanovení rozumí daň u plátce, kterou vůči němu uplatní jako součást ceny za jím přijatá zdanitelná plnění jiný plátce, nebo daň, která je vyměřena při dovozu zboží. Obdobně se podle nového zákona o DPH rozumí odpočtem daně daň na vstupu, případně krácená podle § 76 nového zákona o DPH. Daní na vstupu se rozumí pak daň, která je obsažena v částce za přijaté plnění, daň při dovozu zboží, daň při pořízení zboží, daň při poskytnutí služby osobou registrovanou k dani v jiném členském státě nebo daň při poskytnutí služby zahraniční osobou.

Je tedy jednoznačné, že odpočtem daně je daň na vstupu, která odpovídá dani, jež je placena dodavatelem plnění s ohledem na zboží a služby jím dodané, za předpokladu, že se jedná o plnění uskutečněné v rámci ekonomické činnosti dodavatele (dle předchozí právní úpravy v rámci podnikání). Právo na odpočet daně

ze zboží a služeb předpokládá, že náklady na tyto zboží a služby tvoří část nákladů zdanitelných plnění na výstupu, což je obecně důvodem, proč jsou tyto náklady vynaloženy. Nárok na odpočet daně proto vzniká okamžikem vzniku daňové povinnosti z odpočitatelné daně. Skutečnost, že pozdější uplatnění nároku na odpočet daně (za předpokladu dodržení zákonných podmínek pro jeho uplatnění) ovlivní celkovou výši daňové povinnosti deklarované za jiné zdaňovací období, je z tohoto pohledu irelevantní, protože daň na vstupu nemůže být vztahována k příslušnému přiznání, ale pouze k příslušnému zdanitelnému plnění.

Nárok na odpočet daně je právem souvisícím s uplatněním daně na vstupu. Nejedná se o právo procesní, ale o právo zasahující do hmotněprávní pozice daňového subjektu.

V případech časového střetu staré a nové právní normy obecně platí, že od účinnosti nové právní normy se i právní vztahy vzniklé podle zrušené právní normy řídí novou právní normou. Naproti tomu vznik právních vztahů existujících před nabytím účinnosti nové právní normy a právní nároky, které z těchto vztahů vznikly, se řídí zrušenou právní normou (důsledkem opačné interpretace střetu právních norem by byla tzv. pravá retroaktivita). Aplikuje se princip ochrany minulých právních skutečností, zejména právních konání, což znamená, že nová hmotněprávní pravidla jsou v zásadě nepoužitelná na právní vztahy založené a existující před jejich vstupem v účinnost s tím, že procesní pravidla jsou považována za použitelná na všechna řízení zahájená po jejich vstupu v účinnost. Proto jsou ohledně práv či povinností zasahujících do hmotněprávní sféry daňového subjektu správci daně vázáni právními předpisy platnými v době uskutečnění zdanitelného plnění. Opačný postup by byl v rozporu s principem právní jistoty a ochrany důvěry občanů v právo, který v sobě zahrnuje i zákaz retroaktivity (zpětné účinnosti) právních norem, jenž je jedním ze znaků právního státu (srov. např. nález Ústavního soudu ze dne 8. 6. 1995, sp. zn. IV. ÚS 215/94, publikovaný pod č. 30 Sb.n.u.ÚS, sv. 3, str. 227, nález Ústavního soudu ze dne 4. 2. 1997, sp. zn. Pl. ÚS 21/96, publikovaný pod č. 63/1997 Sb. a pod č. 13 Sb.n.u.ÚS, sv. 7, str. 87, nález Ústavního soudu ze dne 12. 3. 2002, sp. zn. Pl. ÚS 33/01, publikovaný pod č. 145/2002 Sb. a pod č. 28 Sb.n.u ÚS, sv. 25, str. 215, a další).

Výše uvedenému odpovídá znění ustanovení § 111 nového zákona o DPH bod 1. a 2., dle kterého platí, že pro uplatnění daně z přidané hodnoty za období přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona, jakož i pro uplatnění práv s tím souvisejících, platí dosavadní právní předpisy. Lhůty pro uplatnění práv podle bodu 1 se řídí dosavadními právními předpisy.

Citované ustanovení § 111 nového zákona o DPH, účinné od 1. 5. 2004 se plně uplatní na posouzení zákonných podmínek jak pro uplatnění daně na výstupu, tak pro uplatnění daně na vstupu ze zdanitelných plnění uskutečněných za účinnosti starého zákona o DPH. Závěr městského soudu, dle kterého se pozdějším

uplatněním odpočtu daně posuzuje jeho zákonnost podle právní úpravy účinné v době jeho zahrnutí do přiznání k dani není správný.

Správný není ani názor žalovaného, dle kterého bylo nutné pro posouzení správnosti deklarovaného nároku nutno vycházet z ustanovení § 72 odst. 3 nového zákona o DPH. Uvedená úprava se na souzenou věc vůbec nepoužije. Nárok na odpočet daně souvisící se zdanitelným plněním uskutečněným za účinnosti starého zákona o DPH mohl být ve smyslu ustanovení § 19 starého zákona o DPH uplatněn v prekluzivní lhůtě počínající běh uplynutím zdaňovací období, ve kterém se uskutečnilo přijaté zdanitelné plnění, a končící uplynutím 3 let od konce zdaňovacího období, v němž se uskutečnilo přijaté zdanitelné plnění. Pokud jde o způsob, resp. formu jeho uplatnění, brání aplikaci § 73 odst. 11 nového zákona o DPH na nároky vzniklé za předchozí úpravy právě přechodné ustanovení § 111 nového zákona o DPH. Nárok na odpočet daně vzniklý za předchozí právní úpravy mohl být proto uplatněn v jakémkoliv běžném daňovém přiznání, předloženém v rámci shora vymezeného časového úseku. Obdobně se podle předchozí právní úpravy posoudí také splnění všech ostatních zákonných podmínek, stanovených pro úspěšné přiznání deklarovaného nároku na odpočet daně.

Kasační soud tedy přisvědčil již první kasační námitce, dle které městský soud i žalovaný aplikovali na posouzení základní sporné otázky nesprávný právní předpis. Ostatními kasačními námitkami směřujícími do hmotně právního posouzení nároku na odpočet daně se Nejvyšší správní soud nemohl zabývat, protože takové posouzení by bylo předčasné. Městský soud se bude totiž muset v dalším řízení zabývat otázkou, zda aplikace nesprávného právního předpisu měla či neměla vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí. V této souvislosti kasační soud připomíná, že ačkoliv žalovaný konstatoval, že stěžovatel uplatnil deklarovaný nárok nepřípustným způsobem, zabýval se přesto i jeho věcným posouzením. Věcné posouzení, tj. nesplnění podmínek pro přiznání nároku na odpočet daně, pak opřel o porušení ustanovení § 72 a § 73 nového zákona o DPH. Tato ustanovení však na souzenou věc vůbec nedopadají.

Z důvodů shora uvedených nezbylo Nejvyššímu správnímu soudu, než napadený rozsudek Městského soudu v Praze dle ustanovení § 110 s. ř. s. zrušit a věc mu vrátit k dalšímu řízení. Městský soud v Praze bude při novém projednání věci vázán právním názorem zdejšího soudu.

V novém řízení Městský soud v Praze rozhodne také o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 110 odst. 2 s. ř. s.).

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

V Brně dne 16. června 2010

Mgr. Daniela Zemanová
předsedkyně senátu