



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Mgr. Daniely Zemanové a soudců JUDr. Barbary Pořízkové a JUDr. Radana Malíka v právní věci žalobce: **BOGLASS s.r.o. v likvidaci**, se sídlem Havlíčkovo nám. 99, Dačice, zastoupeného JUDr. Antonínem Tunklem, advokátem se sídlem Komenského 6/V, Dačice, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Českých Budějovicích**, se sídlem Mánesova 3a, České Budějovice, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 19. 7. 2006, č. j. 4612/130/2006, ve věci daně z přidané hodnoty, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 21. 11. 2007, č. j. 10 Ca 148/2006 – 59,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á**.
- II. Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Včas podanou kasační stížností se žalobce (dále jen „stěžovatel“) domáhá zrušení shora označeného rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích (dále jen „krajský soud“), kterým byla zamítnuta jeho žaloba proti rozhodnutí žalovaného (dále jen „odvolací orgán“) ze dne 19. 7. 2006, č. j. 4612/130/2006, ve věci daně z přidané hodnoty. Tímto rozhodnutím byla zamítnuta odvolání stěžovatele proti třem dodatečným platebním výměřům Finančního úřadu v Dačicích (dále jen „správce daně“) ze dne 25. 11. 2005, č. j. 29747/05/087970/5001, na daň z přidané hodnoty ve výši 725 483 Kč za zdaňovací období duben 2003, č. j. 29749/05/087970/5001, na daň z přidané hodnoty ve výši 444 873 Kč za zdaňovací období květen 2003 a č. j. 29750/05/087970/5001,

na daň z přidané hodnoty ve výši 540 046 Kč za zdaňovací období červen 2003.

Krajský soud se neztotožnil s názorem stěžovatele a posoudil právní otázku, týkající se prokázání nároku na odpočet daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) s ohledem na skutkové okolnosti daného případu tak, že stěžovatel neprokázal, že zlaté šperky v množství na daňových dokladech uvedených přijal ve smyslu ustanovení § 19 odst. 1 zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném pro posuzovaná zdaňovací období (dále jen „zákon o DPH“). Soud zdůraznil, že v důsledku způsobu, jakým byl předmět zdanitelného plnění označen na daňových dokladech všech zúčastněných subjektů, jakož i vzhledem k tomu, že i skladovou evidenci vedl stěžovatel v hmotnostních jednotkách, nemohlo být v řízení ověřeno, že zboží, které již bylo nebo bude prodáno, je právě předmětné zlaté zboží, na fakturách označené buď jako zlato 585/000 nebo AU 585/000, a svojí hmotností je totožné se zlatem svěřeným do komisioního prodeje společnosti TOMY GOLD s. r. o. (dále jen „společnost TG“) a následně pro stěžovatele vykoupené Milošem Šabatkou a dalšími, níže specifikovanými dodavateli. Jakkoli žádný předpis nestanoví, jakým způsobem má být na dokladu uvedena konkrétní specifikace zboží, nelze nevidět, že následkem bližšího neoznačení zboží, daňový subjekt, jehož tíží důkazní břemeno, nemůže pro věc podstatné skutečnosti hodnověrně prokázat. Krajský soud připustil, že v obecné rovině lze stěžovateli přisvědčit, že žádný zákon nezakazuje nákup původně prodaného zboží a jeho následný prodej. V souzené věci však nebylo prokázáno, že se odkupy zlatých šperků, původně svěřených do komisioního prodeje společnosti TG skutečně udály. Za situace, kdy společnost TG uhradila společnosti TREVIS, s. r. o. (dále jen „Trevis“), všech šest uvedených faktur v hotovosti a ve lhůtě splatnosti, přičemž termíny hotovostních plateb, dokládané příjmovými pokladními doklady a stvrzenkami předloženými Milošem Šabatkou jako jednatelem společnosti TG jsou shodné s termíny, kdy měl jednatel stěžovatele Ladislav Bouda v hotovosti proplácet faktury, vystavené jednotlivými dodavateli sporných plnění, jakož i s termíny, kdy tyto osoby dle pokladních dokladů rovněž v hotovosti měly proplácet faktury vystavené společností TG za dodání zlata vykupovaného na pokyn jednatele stěžovatele, by jediným výsledkem těchto operací mohlo být to, že by stěžovatel ty samé šperky pořídil ještě jednou za více peněz. Uskutečnění předmětných plnění tak nebylo prokázáno. Tvrzení o získání jiných cílových partnerů pro odkup zlata a potřeba zrychlit obrat, což v rámci komisioního prodeje nebylo možné, a neztratit přitom důvěru obchodního partnera TG označil krajský soud za tvrzení účelové, když z vyjádření Ladislava Boudy (v té době jednatel společnosti Trevis a současně jednatel stěžovatele), učiněného v průběhu daňové kontroly, je zřejmé, že z 13 190,60 g zlata nakoupeného Milošem Šabatkou bylo do 31. 8. 2003 prodáno maloodběratelům 1 776 g, ze zlata nakoupeného společností SILVESTR-HIT zhruba 1/4 tohoto množství a ze zlata nakoupeného S. Č. a Ing. J. S. ani gram, přičemž je zřejmé, že společnost TG za zlato přijaté do komise v hotovosti a bez prodlení zaplatila.

Stěžovatel ve včas podané kasační stížnosti uplatňuje kasační námitku ve smyslu ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), a namítá tak nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem, neboť právní názor, ke kterému krajský soud v jeho věci dospěl, považuje stěžovatel za nesprávný. Vytýká soudu, že převzal rétoriku žalovaného odvolacího orgánu, a konstatuje, že odvolací orgán podal na jednatele

stěžovatele trestní oznámení, které se týkalo daňové věci, která je předmětem sporu. V mezidobí od skončení řízení před krajským soudem se stěžovatel dozvěděl, že usnesením státní zástupkyně Okresního státního zastupitelství v Jindřichově Hradci byla potvrzena nedůvodnost trestního stíhání. Z trestního spisu si stěžovatel pořídil doklady, které nemohl mít k dispozici při jednání krajského soudu a které považuje za zvlášť důležité pro předmět sporu.

Z výpovědi Ing. Pavla Rysa, vedoucího specializované kontroly odvolacího orgánu, ze dne 3. 7. 2007 vyplývá procesní pochybení při zahájení daňové kontroly, a to v souvislosti s předložením pověření k provedení kontroly. Dále pak ojedinělý a originální výpočet uvedeného pracovníka správce daně, obsažený v úředním záznamu na straně 3: „pokud někdo prodá věc za částku x a vzápětí ji koupí za částku $x + 100$, pak z logiky věci takovým obchodem prodával bez ohledu na to, zda tu danou věc následně prodá za částku $x + 200$ “. Tento absurdní výpočet dle stěžovatele koresponduje s celým přístupem pracovníků správce daně ke kontrole i jejím závěrům. Dle tvrzení stěžovatele, které lze prokázat spisem, bylo v roce 2003 zobchodováno celkem 246 197,65 kg zlata, z čehož vyspecifikovaný případ činí jen zlomek. Pokud by bylo cílem stěžovatele obohatit se na úkor státu, pak bylo poměrně nelogické, že by to dělal pouze v takovém zlomku. Stěžovatel nepopírá, že nárok na odpočet DPH nemůže být prokázán pouze formálně bezvadnými daňovými doklady, ale musí dojít k reálným obchodním krokům, tj. k dodání, převzetí a zaplacení zboží. Tyto skutečnosti byly prokázány svědeckými výslechy. V této souvislosti se stěžovatel pozastavuje nad již citovaným úředním záznamem, kde je uvedeno, že výslech svědků nebyl pro konečné rozhodnutí bezpodmínečně nutný. Výše uvedené dokládá, že vůle správních orgánů svědky vyslechnout byla mizivá, avšak svědci vyslechnuti byli až na výslech Tomáše Andrese, jehož výslech byl navrhován v řízení před krajským soudem. Svědci potvrdili všechny tvrzené skutečnosti, a to popis uskutečněného obchodního případu, popis zboží, popis jeho převzetí, popis způsobu placení a popis, kde se obchod uskutečnil. Svědci byli znovu vyslechnuti v průběhu vyšetřování Policie České republiky, služby kriminální policie a vyšetřování, přičemž jejich výpovědi jsou totožné. Krajský soud nevěří výpovědi 4 svědků a pátého vyslechnout nenechal. Stěžovatel konstatuje, že je věcí žalovaného odvolacího orgánu, proč soudu nesdělil, že podal trestní oznámení, a je na škodu, že trestní spis nebyl připojen k souzené věci, neboť v trestním řízení byli vyslechnuti další svědci, konkrétně T. A., L. K., M. B. a J. A. Jak pro policii tak pro stěžovatele je významný znalecký posudek, ze kterého vyplývá, že v rámci uskutečněných obchodních případů získává stát více jak na DPH, tak na dani z příjmů. Jestliže je stěžovateli kladeno za vinu, že se staral, aby stát měl více, a z řetězce událostí je vytržena pouze jedna skutečnost, přičemž o ostatních uvedených daních se mlčí, pak je zřejmé, že by stát získal bezdůvodné obohacení, neboť konečným finalistům odvodu DPH by musela být vrácena ta část DPH, kterou má odvést stěžovatel. U svědků, jednotlivých odběratelů, proběhla daňová kontrola, aniž by tyto obchodní případy byly jakkoliv zpochybněny. Hodnocení krajského soudu je tedy vytrženo z kontextu a je založeno na subjektivním pohledu na věc, neboť soud znevažuje výpovědi svědků, jakož i činnosti dalších pracovníků správce daně. K námitce soudu, že svědci blíže předmětné zboží nespecifikovali, stěžovatel uvádí, že svědci uvedli, že se jednalo o zlaté řetízky ve smotcích, na kterých kontrolovali punc a hmotnost, přičemž někteří uvedli, že byly uloženy v černých obalech a byly upevněny poutky. Takový popis zboží byl více než dostatečný. Zlato se běžně specifikuje puncem, hmotností a ryzostí.

Na základě shora uvedených skutečností stěžovatel navrhuje, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích zrušil a věc vrátil tomuto soudu k dalšímu řízení. Současně navrhuje, aby kasační soud zvážil možnost zrušení rozsudku z důvodu nové skutečnosti, která v řízení před krajským soudem nebyla stěžovateli známa.

Odvolací orgán ve svém vyjádření ke kasační stížnosti rekapituluje skutkové okolnosti posuzovaného případu, argumentaci stěžovatele vývojem trestního řízení považuje za nepřijatelné novum ve smyslu ustanovení § 104 odst. 4 s. ř. s., neboť tuto argumentaci stěžovatel neuplatnil v předchozím řízení ani v řízení dle ustanovení § 55b zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, v platném znění (dále jen „ZSDP“), jakož i ve smyslu ustanovení § 109 s. ř. s. odst. 4, který nepřipouští skutková nova. Mimo výše uvedené má odvolací orgán za to, že trestní řízení se týkalo jiného daňového subjektu, a to fyzické osoby (statutárního zástupce stěžovatele), zatímco souzená věc se týká daně z přidané hodnoty – daňové povinnosti právnické osoby. Skutečnost, že nebylo zahájeno trestní stíhání jednatele stěžovatele ještě neznamená, že finanční orgány postupovaly nezákonně a věcně nesprávně. Odvolací orgán proto závěrem svého vyjádření navrhuje, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost jako nedůvodnou zamítl.

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 advokátem. Poté přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů (§ 109 odst. 2 a 3 s. ř. s.), zkoumal při tom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.), a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

Ze spisového materiálu Nejvyšší správní soud ověřil pro věc následující podstatné skutečnosti. Předmětem sporu je stěžovatelem uplatněný nárok na odpočet daně z přidané hodnoty na daň z přidané hodnoty ve výši 725 483 Kč za zdaňovací období duben 2003, na základě dokladu č. 171/3, vystaveného dne 18. 4. 2003 Milošem Šabatkou za dodání zlata 585/000 v množství 13 190,600 g, datum uskutečnění zdanitelného plnění (dále jen „DÚZP“) dne 18. 4. 2003, nárok na odpočet daně z přidané hodnoty ve výši 444 873 Kč za zdaňovací období květen 2003 na základě dokladů č. 235049, 235052, 235058 vystavených dne 7. 5., 23. 5., a 28. 5. 2003, shodně i jednotlivá DÚZP, M. F., COPYFACE Jihlava, za dodání zlata Au 585/000 v celkovém množství 8 088,600 g a konečně nárok na odpočet daně z přidané hodnoty ve výši 540 046 Kč za zdaňovací období červen 2003, na základě dokladů vystavených společností SILVESTR-HIT, s. r. o. Dačice dne 25. 6. a 30. 6. 2003, shodně i DÚZP, za dodání zlata 585/000 v celkovém množství 8 890,600 g a jednoho dokladu vystaveného Ing. J. S., Subret Plus, dne 24. 6. 2003, shodně DÚZP, za dodání zlata Au 585/000 v množství 576,400 g. V rámci provedené daňové kontroly byl stěžovatel vyzván, aby mimo jiné prokázal nárok na odpočet, deklarovaný na základě výše uvedených dokladů. Z písemného podání ze dne 30. 7. 2004, kterým jednatel a současně společník stěžovatele Ladislav Bouda odpověděl na otázky správce daně položené do protokolu o ústním jednání vyplývá následující charakteristika šetřených obchodních transakcí. Zboží - zlato bylo svěreno

nejprve ke komisionímu prodeji společnosti Trevis, kde byl Ladislav Bouda v té době jednatelem a vlastnil 2/3 podíl na základním kapitálu této společnosti (1/3 pak vlastnila R. B.), tato společnost dále zboží svěřila ke komisionímu prodeji společnosti TG, kde byl jednatelem a jediným společníkem Tomáš Andres, jehož trvalý pobyt se shodoval se sídlem společnosti Trevis s. r. o. Tomáš Andres uvedl, že sídlo společnosti Ladislava Boudy bylo v bytě jeho maminky, neboť Ladislav Bouda jej o to požádal, aby firma nebyla na očích závistivých „dačických lidí“. Tomáš Andres dále uvedl, že neví jak se firma jmenovala, ani co se s ní po přestěhování jejího sídla z místa jeho trvalého pobytu stalo. Od společnosti TG zboží na pokyn Ladislava Boudy odkoupili jím oslovení výše uvedení dodavatelé (Miloš Šabatka přijal zlato do komise). Stěžovatel v žalobě uváděl, že důvodem, proč požádal shora uvedené dodavatele o odkup vlastního zboží a jeho následný prodej stěžovateli, byla potřeba zrychlit obrátku zboží a neztratit přitom obchodní důvěru společnosti TG tím, že by ji požádal o vrácení zboží svěřeného do komise. Jednatel stěžovatele se současně obával, že společnost TG neuhradí své závazky společnosti Trevis. Ze spisu dále vyplynulo, že na výkup zlata od společnosti TG jednatel stěžovatele zpravidla poskytoval shora uvedeným dodavatelům finanční prostředky, přičemž zboží bylo až do úplného uhrazení ve vlastnictví stěžovatele. Všichni výše uvedení dodavatelé v daňovém řízení potvrdili shora popsany průběh odkupu zlata, současně uvedli, že obchod se zlatem byl z hlediska jejich podnikatelské činnosti výjimečný, resp. ojedinělý. Ze spisu dále vyplynulo, že Tomáš Andres je dlouholetým přítelem a Ladislava Boudy, který mu také nabídl, aby se zabýval prodejem zlata formou komise. Vždy, když utržil za prodané zboží peníze, předal je Ladislavu Boudovi nebo M. B. (zaměstnanci společnosti Trevis). Obchod se zlatými šperky byl organizován tak, že v různých městech byly pronajaty prostory, většinou u vchodu samoobsluhy nebo jiných objektů, kde byl větší pohyb potencionálních zákazníků, na toto místo se navezlo zlato patřící stěžovateli, předem byla zajištěna reklama v novinách či rozhlase. Zboží prodával přímo Tomáš Andres, většinou s L. K., sekretářkou Ladislava Boudy, I. B. (manželkou M. B.), v jednom případě zboží prodával též s Milošem Šabatou. Miloš Šabatka je likvidátorem stěžovatele a současně jediným společníkem a jednatelem společnosti DEKOR CZ s. r. o. (dříve společnosti TG). Tomáš Andres také uvedl, že díky dlouholetým přátelským vztahům s Ladislavem Boudou, nenesl Ladislav Bouda žádné riziko, a navíc měl zajištěn odběr zboží, stejně dlouho zná i Miloše Šabatku, věří mu úplně stejně jako Ladislavu Boudovi. Nejdříve Tomáš Andres fasoval zboží přímo od Ladislava Boudy, díky své spolehlivosti následně od M. B. Tomáš Andres také uvedl, že později přestal být tento způsob obchodování se zlatem lukrativní, zákazníci již nekupovali zlato na stáncích, a proto se Tomáš Andres rozhodl s tímto obchodem skončit a vrátit se ke svému původnímu povolání – opravář autokaroserií. Společnost TG nabídl Miloši Šabatkovi bezúplatně, neboť ten se mu zmínil, že si chce nějakou společnost založit. Ještě před touto transakcí odprodal zlato, které měl v komisi dodavatelům, o kterých mu řekl M. B. Teprve později se dozvěděl, že je poslal Ladislav Bouda, který se bál, že o zlato přijde, a tak je pro jistotu zaplatil, přitom však nechtěl narušit jejich kamarádské vztahy. Ze spisu také vyplynulo, že faktury vystavované společností TG byly vytvářeny v sídle stěžovatele buď Tomášem Andresem, nebo L. K., kde se také vše podepisovalo.

Při posuzování důvodnosti kasační stížnosti vycházel Nejvyšší správní soud z následujících úvah:

Předmětem sporu je otázka, zda stěžovatel prokázal nárok na odpočet daně z jím deklarovaných shora popsaných zdanitelných plnění. Uskutečněním zdanitelného plnění zákon o DPH rozumí stav faktický, nikoli stav formálně vykázaný. Nestačí proto předložit řádné doklady se všemi předepsanými náležitostmi, nýbrž je také třeba respektovat základní zásadu daňového řízení, tedy soulad stavu skutečného a stavu formálně právního (§ 2 odst. 7 ZSDP), 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. Za dodání zboží ve smyslu zákona o DPH nelze považovat transakce, které faktické dodání zboží pouze předstírají a z takto vykázaných transakcí nelze ani úspěšně uplatnit nárok na odpočet daně (§ 2, § 9 a § 19 zákona o DPH).

Výše uvedené závěry mají svůj odraz také v judikatuře Ústavního soudu, který ve svém nálezu ze dne 15. 5. 2001, sp. zn. IV. ÚS 402/99 (dostupné na www.nalus.cz), vyslovil, že „důkaz daňovým dokladem je pouze formálním důkazem dovršujícím hmotněprávní aspekty skutečného provedení zdanitelného plnění. Jestliže zdanitelné plnění nebylo uskutečněno, nemůže být důkazní povinnost naplněna pouhým předložením, byť formálně správného, daňového dokladu. Daňový doklad, který jen simuluje uskutečnění zdanitelného plnění, není relevantním důkazem a jeho předložení může vést k formulaci požadavku směřujícího k dokázání hmotněprávního úkonu, tj. k důkazu existence zdanitelného plnění“. Proto nemůže být jen samotné doložení po formální stránce bezvadného daňového dokladu dostatečným podkladem pro uznání nároku na odpočet daně, vždy musí být v první řadě fakticky podložen existujícím zdanitelným plněním. Stejně tak nemusí být dostatečným doložením existence zdanitelného plnění uzavřená smlouva, a to ani za předpokladu, že by o ní nebyla žádná pochybnost.

Stěžovatel s výše uvedeným názorem v podstatě nepolemizuje, tvrdí však, že v jeho případě slyšení svědci potvrdili jak dodání zboží, které popsali, tak jeho převzetí, jakož i zaplacení. Dále tvrdí, že k odkupu vlastního zboží přes jím oslovené dodavatele jej vedly ekonomické důvody a snaha nenarušit obchodní důvěru společnosti TG. Uvádí, že krajský soud svědecké výpovědi znevažuje, přičemž Tomáše Andrese ani nevyslechl, ke kasační stížnosti proto připojil úřední záznam z podání vysvětlení Tomáše Andrese dle § 158 odst. 5 trestního řádu ze dne 15. 12. 2006, založený na čl. 79 soudního spisu.

Nejvyšší správní soud se proto zabýval výpověďmi jednotlivých dodavatelů, neboť v souzené věci se jedná o prokázání nároku na odpočet daně z plnění spočívajících v odkupu zlata stěžovatelem od jím předem oslovených dodavatelů, kteří odkupovali zlato patřící stěžovateli od společnosti TG, která měla zlato v komisním prodeji, a to za peněžní prostředky zpravidla poskytnuté těmto dodavatelům samotným stěžovatelem.

M. F. mimo jiné vypověděl (protokol o ústním jednání z 1. 12. 2003), že v daném případě působil spíše jako zprostředkovatel, jednalo se o výjimečný případ, se zlatem dosud neobchodoval. Obchod (celkem tři dodávky) po předchozí dohodě proběhl tak, že zavolal Ladislavu Boudovi, že jede do Prahy, vyinkasoval od něj zálohu, v Praze převzal

zlato, které dovezl Ladislavu Boudovi do Dačic. Jednalo se o šperky (prstýnky, řetízky), o jaké přesně neví, neboť zboží neověřoval, neví, zda tam byly kamínky. V dalším protokolu (7. 12. 20034) již svědek uvedl, že namátkou kontroloval puncovní značky, zboží přebíral celkem třikrát, vždy na základě zálohy poskytnuté Ladislavem Boudou. U druhé dodávky pak vypověděl, že se šperky pokoušel prodat sám, šperky v hodnotě téměř 900 000 Kč převážel z domova na provozovnu, kde je nabízel zákazníkům, kteří si tam chodili kopírovat „propagační materiály týkající se zlatnictví“, na nikoho konkrétního si však nevzpomíná, zaměstnancům nic ohledně šperků nesdělil. Protože přecenil své síly a s prodejem neuspěl, zboží nakonec prodal stěžovateli. Na otázku dožádaného správce daně, v jakém období jsou obchodní transakce zaúčtovány, M. F. odpověděl, že až ve třetím čtvrtletí, neboť v důsledku zhroucení počítačového programu muselo být celé účetnictví rekonstruováno.

Ing. J. S. písemně uvedl, že se zlatem běžně neobchoduje, na vše existuje písemná smlouva a k bližší specifikaci pak uvedl, že se jednalo se o výrobky ze zlata.

S. Č. mimo jiné uvedl, že se s Ladislavem Boudou zná několik let, vypomáhají si v obchodu, a proto se rozhodl Ladislavu Boudovi pomoci s odkupem zlata od rizikové firmy. Jednalo se o řetízky ze zlata, dle instrukcí Ladislava Boudy bylo při odkupu odkontrolováno opuncování a zda má zboží značku dle poskytnutého vzoru. Instruktaž byla nutná, neboť Č. se zlatem dosud neobchodoval. Zlato bylo předáno Ladislavu Boudovi přímo Č. na základě finančního vypořádání.

M. Š. mimo jiné uvedl, že si nepamatuje, jak navázal kontakt se společností TG, společnost Boglass našel pomocí internetu, na základě toho ji kontaktoval a ta zlato také následně odebrala. Od společnosti TG – T. A. převzal zlato do komise, nějakou dobu jej měl u sebe doma. Jednalo se o prstýnky, řetízky, náušnice (protokol z 19. 11. 2003). Později M. Š. uvedl (protokol ze dne 27. 7. 2004), že jej kontaktovala společnost Boglass sama, na otázku správce daně, proč uváděl dříve jiné informace, odpověděl, že uvedené odpovědi mu byly podsouvány správcem daně, měl problémy se srdcem a chtěl to mít za sebou. Na otázku, v jakém je vztahu k Ladislavu Boudovi, uvedl, že je jeho vzdáleným příbuzným a v současnosti likvidátorem společnosti Boglass.

Z protokolu ze dne 28. 6. 2004 vyplývá, že Ladislav Bouda na jakékoliv konkrétní otázky správce daně, týkající se jednání, uzavření smluv, způsobu stanovení ceny, způsob úhrady posuzovaných transakcí uváděl: „*Abych odpověděl co nejpřesněji na tuto otázku odpovím písemně*“. Na otázku správce daně, z jakých důvodů nechce konkrétně odpovídat, zda k odpovědi potřebuje nahlédnout do nějakých písemností či záznamů, Ladislav Bouda odpověděl, že si chce celou obchodní transakci osvětlit nahlédnutím do účetních dokladů, a tak, jak mu povoluje zákon, odpovědět co nejpřesněji. V této souvislosti je vhodné konstatovat, že obecně si podnikatel v postavení daňového subjektu jistě nemůže, zvláště s určitým časovým odstupem, vzpomenout okamžitě na všechny detaily či podrobnosti jím uskutečněných obchodů. V souzené věci však zdejší soud považuje výše popsany způsob odpovědi jednatele stěžovatele vzhledem k jeho osobnímu propojení se společností Trevis, velmi blízkým přátelským kontaktům s Tomášem Andrešem a faktu, že veškeré posuzované transakce naplánoval on sám, za účelové vyhýbání se konkrétním odpovědím. Na výše uvedeném hodnocení nemůže nic změnit

ani skutečnost, že konkrétní otázky správce daně byly následně odpovězeny písemným podáním ze dne 30. 7. 2004. V tomto podání Ladislav Bouda mimo jiné uvedl, že o předání zlata do komise od společnosti Trevis společností TG se dozvěděl od M. B.a, zaměstnance společnosti Trevis, a začal mít obavy, že tato společnost za zlato nezaplatí.

Dle názoru Nejvyššího správního soudu je zřejmé, že vyslechnutí svědci deklarované transakce nepopřeli, průběh transakcí popsali shodně jako Ladislav Bouda, potvrdili také platby v hotovosti, současně je však zřejmé, že žádným způsobem nepřispěli ke spolehlivému prokázání faktického uskutečnění těchto transakcí. Není totiž vůbec prokázáno, jaké konkrétní zboží bylo od společnosti TG odebráno a zda se skutečně jedná o zboží uvedené na daňových dokladech. Nejvyšší správní soud považuje vzhledem ke skutkovému stavu, tak jak byl ověřen ze správního a soudního spisu (jakož i z úředního záznamu o podaném vysvětlení Tomáše Andrese, předloženém samotným stěžovatelem), popsaném výše, jednotlivé výpovědi dodavatelů za naprosto nevěrohodné. Některé odpovědi jednotlivých aktérů, týkající se zejména navázání obchodních kontaktů, způsobu prodeje zlata svěřeného do komise, jakož i vzájemných vazeb mezi Ladislavem Boudou, M. Š. či Tomášem Andresem si dokonce odporují. Tvrzení M. Š. jsou naprosto nevěrohodná, ten si totiž nedokázal vzpomenout na navázání kontaktů se společností TG, přičemž dle informací založených ve spise se jedná o dlouholetého přítele Tomáše Andrese, který dokonce zlato na stáncích s ním alespoň jednou prodával a od kterého bezúplatně převzal společnost TG, dnes DEKOR CZ s.r.o. M. Š. uvedl nepravdivé informace také ohledně navázání spolupráce se společností Boglass, ačkoliv je vzdáleným příbuzným Ladislava Boudy, původně uvedl, že si společnost Boglass našel na internetu.

Předmětné obchodní transakce tak stojí pouze na ničím nepodloženém tvrzení Ladislava Boudy o nutnosti odkupu zboží a snaze jednotlivých dodavatelů Ladislavu Boudovi pomoci. Je přitom nesporné, že uvedení dodavatelé jednali de facto na pokyn Ladislava Boudy, který odkup od společnosti TG také většinou financoval, tj. platil za zboží, které bylo ve vlastnictví stěžovatele, současně však platil i odměnu uvedeným dodavatelům (ti všichni uvedli, že obchod byl pro ně výhodný), přičemž veškeré platby probíhaly v hotovosti. Zdejšímu soudu je pochopitelně známo, že platba v hotovosti nemůže jít sama o sobě k tíži daňového subjektu, nicméně za okolností výše uvedených svědčí spíše ve prospěch již existujících pochybností o uvedených transakcích. Nejvyšší správní soud neuvěřil ani důvodu, pro který se Ladislav Bouda, jednatel stěžovatele, rozhodl k odkupu předmětného zboží. Obava Ladislava Boudy z narušení obchodní důvěry se společností TG, kde byl jediným společníkem a jednatelem Tomáš Andres, je ničím nepodloženým tvrzením, ve kterém zdejší soud vidí spíše snahu poskytnout alespoň nějaké ekonomicky racionální vysvětlení k výkupu vlastního zboží od společnosti TG. Předmětné tvrzení nemá oporu ani ve spisovém materiálu, neboť ze spisu je zřejmé, že společnost TG uhradila společnosti Trevis všech šest uvedených faktur v hotovosti a ve lhůtě splatnosti, dále je ze spisu zřejmé, že Tomáš Andres se dostal k prodeji zlata stěžovatele jen díky jeho nabídce, dle jeho tvrzení, které nebylo vyvráceno, se jedná o dlouhodobé přátele, kteří spolu tráví dovolené, Tomáš Andres dokonce výslovně uvedl: *„Kdyby mi L. v té době řekl, že je lukrativní prodávat uzeniny, tak jsem stál u stánku se salámy. Obchod se zlatem jsem bral jako obchodní artikel, který mi L. doporučil, nebyl to vůbec můj nápad, bylo to čistě naservírované, byl jsem postavený před hotovou věc, nikdy mezi námi nedošlo k žádným hádkám ani roztržkám, nikdy jsem nehledal jiné dodavatele, jelikož jsem na to neměl finance.“*

Tvrzení stěžovatele, že díky jednotlivým svědeckým výpovědím deklarovaný nárok na odpočet daně hodnověrně prokázal, neodpovídá skutkovému stavu a nemá ani oporu ve spisovém materiálu. Stěžovatel neprokázal své tvrzení ohledně posuzovaných transakcí, pochybnosti o vykázaných plnění nevyvrátili ani jím oslovení dodavatelé, neboť nebylo prokázáno, že na dokladech deklarované zboží je právě předmětné zlaté zboží na fakturách označené buď jako zlato 585/000 nebo AU 585/000, a že svojí hmotností je totožné se zlatem svěřeným do komisioního prodeje společnosti TG. Za této situace Nejvyšší správní soud považuje neuznání (vyloučení) nároku stěžovatele na odpočet daně z přidané hodnoty za opodstatněné a odpovídající skutkovému stavu obsaženému ve správním spisu. Pro posouzení nároku na odpočet daně z přidané hodnoty je totiž rozhodující, „aby daňový subjekt prokázal, že byly splněny podmínky, za nichž lze odpočet uplatnit, a vyvrátil veškeré pochybnosti, které správce daně vyjádřil“ (srovnej rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 3. 2005, č. j. 5 Afs 23/2003 - 122, publikovaný pod č. 1254/2007 Sb. NSS, dostupný též na www.nssoud.cz).

Nejvyšší správní soud neshledal relevantní ani námitku stěžovatele týkající se nezákonného postupu při daňové kontrole, koneckonců sám stěžovatel potvrdil a ze spisu bylo ověřeno, že svědci v řízení vyslechnuti byli. Výpověď pracovníka správce daně Ing. Rysa ve věci nezbytnosti svědeckých výpovědí, na kterou stěžovatel v kasační stížnosti poukazuje, není proto pro věc podstatná. Obdobně není pro věc podstatná ani stěžovatelem namítaná úvaha uvedeného pracovníka, týkající se ziskovosti při prodeji, následném odkupu a opětovném prodeji jednoho a téhož zboží. Podstatná je pouze skutečnost, že stěžovatel nevyvrátil věrohodným způsobem pochybnosti o faktickém uskutečnění deklarovaných transakcí a tyto pochybnosti nevyvrátili ani jednotliví svědci.

Námitku stěžovatele, týkající se postupu správních orgánů ve věci prověřování daně na výstupu, uplatněné jednotlivými dodavateli u posuzovaných transakcí, považuje kasační soud za nedůvodnou, neboť daň na výstupu, uplatněná jinými subjekty, není předmětem souzené věci. V obecné rovině však lze přisvědčit stěžovateli, že nedojde-li k faktickému uskutečnění zdanitelného plnění, má tato skutečnost odraz nejen v uplatněném nároku na odpočet daně, ale také v uplatnění daňové povinnosti na výstupu.

Návrhu stěžovatele, aby kasační soud zvážil možnost zrušení rozsudku z důvodu nové skutečnosti, která v řízení před krajským soudem nebyla stěžovateli známa, nelze vyhovět. Nejvyšší správní soud je soudem kasačním, což v první řadě znamená, že přezkoumává zákonnost rozhodnutí krajského soudu podle stavu, který zde byl v době vydání napadeného rozhodnutí. Procesní postup soudu v případě existence skutkových či právních novot je zcela jednoznačným způsobem upraven v ustanovení § 75 odst. 1 s. ř. s., dle kterého při přezkoumávání rozhodnutí vychází soud ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu. Soudní přezkum správních rozhodnutí je koncipován až jako následný prostředek ochrany subjektivních veřejných práv. Možnost v některých případech přihlídnout ke změnám stavu skutkového sice principiálně vyloučena není; musí jít ovšem o případy výjimečné, kdy by s přihlídnutím ke konkrétním okolnostem věci nebylo možné důslednou aplikaci shora zmiňovaného ustanovení s. ř. s. z ústavně právního hlediska akceptovat (viz nález

Ústavního soudu ze dne 2. 6. 2005, sp. zn. I. ÚS 605/03). O takový případ se v souzené věci nejedná, neboť skutečnost, že bylo zastaveno trestní stíhání Ladislava Boudy žádným způsobem neovlivnila unesení důkazního břemene ohledně stěžovatelem uplatněných nároků na odpočet DPH. Mimo výše uvedené je nutné zdůraznit, že daňové orgány mohou v rámci daňového řízení dojít ke zcela opačným závěrům než orgány činné v trestním řízení, a to mimo jiné proto, že v daňovém řízení je důkazní břemeno koncipováno zcela jinak než v řízení trestním.

Ze všech shora uvedených důvodů Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o ustanovení § 60 odst. 1, větu první, s. ř. s., dle kterého nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Stěžovatel v soudním řízení úspěch neměl, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení, a žalovanému náklady řízení nad rámec jeho činnosti nevznikly. Nejvyšší správní soud proto rozhodl o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti za použití § 120 s. ř. s. tak, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

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

V Brně dne 11. září 2008

Mgr. Daniela Zemanová
předsedkyně senátu