



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 Lidická 710/57, Brno 2, proti žalovanému: **Finanční ředitelství pro hlavní město Prahu**, se sídlem Štěpánská 28, Praha 1, proti rozhodnutím žalovaného ze dne 19. 3. 2007, č. j. 4689/07-1300-101206, č. j. 4673/07-1300-101206, č. j. 4688/07-1300-101206, č. j. 4685/07-1300-101206, č. j. 4687/07-1300-101206, č. j. 4686/07-1300-101206, č. j. 4677/07-1300-101206, č. j. 4684/07-1300-101206, č. j. 4676/07-1300-101206, č. j. 4681/07-1300-101206, č. j. 4675/07-1300-101206, č. j. 4683/07-1300-101206, č. j. 4680/07-1300-101206, č. j. 4678/07-1300-101206 a č. j. 4679/07-1300-101206, ve věci daně z přidané hodnoty, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 11. 6. 2009, č. j. 6 Ca 120/2007 – 81,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá.**
- II. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti v celkové výši 2880 Kč k rukám jeho zástupce Mgr. Jiřího Hoňka, advokáta se sídlem Lidická 710/57, Brno 2, do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

O d ů v o d n ě n í :

Žalovaný (dále jen „stěžovatel“) kasační stížností napadl v záhlaví označený pravomocný rozsudek Městského soudu v Praze (dále jen „městský soud“), kterým byla zrušena jeho rozhodnutí ze dne 19. 3. 2007, č. j. 4689/07-1300-101206, č. j. 4673/07-1300-101206, č. j. 4688/07-1300-101206, č. j. 4685/07-1300-101206,

č. j. 4687/07-1300-101206, č. j. 4686/07-1300-101206, č. j. 4677/07-1300-101206, č. j. 4684/07-1300-101206, č. j. 4676/07-1300-101206, č. j. 4681/07-1300-101206, č. j. 4675/07-1300-101206, č. j. 4683/07-1300-101206, č. j. 4680/07-1300-101206, č. j. 4678/07-1300-101206 a č. j. 4679/07-1300-101206; těmito rozhodnutími stěžovatel na základě odvolání žalobce změnil dodatečné platební výměry Finančního úřadu pro Prahu 1 (dále jen „správce daně“) na daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období leden 2002 (ve výši 14 695 252 Kč), únor 2002 (ve výši 16 953 988 Kč), březen 2002 (ve výši 20 083 645 Kč), duben 2002 (ve výši 19 901 879 Kč), květen 2002 (ve výši 19 204 120 Kč), červen 2002 (ve výši 15 874 608 Kč), září 2002 (ve výši 12 716 420 Kč), říjen 2002 (ve výši 14 528 199 Kč), listopad 2002 (ve výši 6 694 241 Kč), prosinec 2002 (ve výši 13 765 696 Kč), leden 2003 (ve výši 11 573 663 Kč), únor 2003 (ve výši 9 519 585 Kč), březen 2003 (ve výši 15 414 675 Kč), duben 2003 (ve výši 13 735 354 Kč), květen 2003 (ve výši 11 858 901 Kč), a to tak, že změnil pouze odkaz na č. j. zprávy o daňové kontrole z „28608/06/002542/1251“ na „7274/06/002542/1251“.

Napadeným rozsudkem shledal městský soud žaloby (podané jednotlivě proti shora citovaným rozhodnutím a následně spojené ke společnému projednání pod sp. zn. 6 Ca 120/2007) jako důvodné a podle § 78 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), zrušil daná rozhodnutí stěžovatele pro vady řízení a věc mu vrátil k dalšímu řízení s tím, že nedostatečně odůvodnil své podezření o podvodu na DPH a obchodování v řetězci.

Stěžovatel se v odůvodnění svého rozhodnutí zabýval mimo jiné i otázkou, zda v daném případě šlo o obchodování v „řetězci“ a zda je žalobce v postavení daňového subjektu, který nemohl mít žádný důvod domnívat se, že se svým nákupem účastní plnění, které je zasaženo podvodem na dani z přidané hodnoty. Odkázal přitom jednak na relevantní judikaturu Soudního dvora Evropské unie (dříve Soudní dvůr Evropských společenství, dále jen „Soudní dvůr“) a jednak na shromážděný spisový materiál, jehož součástí je i protokol o ústním jednání ze dne 1. 6. 2006, č. j. 132460/05/001932/7644, ve kterém se Ing. Moravec – generální ředitel společnosti PRIMOSSA a. s. – vyjadřoval ke skutečnostem týkajícím se obchodování se zlatem se společnostmi France-Business, s. r. o., SODANA, s. r. o. a CARTRIXX s. r. o. (dnes CARTRIXX s. r. o. v likvidaci, dále také „Cartrixx“) a dále se společnostmi STAVREK s. r. o. (dále také „Stavrek“), DAPEX Czech spol. s. r. o. a TRADE CENTER PRAHA spol. s. r. o. (dále také „Trade“); dle jeho vyjádření obchody se jmenovanými firmami probíhaly standardně u všech společností, které odvolateli dodávaly materiály, tzn. zboží bylo objednáno telefonicky nebo ústně a bylo dodáno v den, který je na dokladech uveden jako den uskutečnění zdanitelného plnění. Ke společnosti Trade při tomtéž jednání Ing. Moravec uvedl, že ji zkontaktoval sám, neboť mu bylo známo, že obecně obchoduje s čímkoli, s čím se obchodovat dá, a že z rozhovoru s panem Valo (jednatelem jmenované společnosti) vyplynulo, že společnost Trade je schopna zajistit dodávku zlata. Z výše uvedených skutečností pak žalovaný učinil závěr o tom, že i společnost Stavrek, uvedená na fakturách, se mohla stát „dodavatelem“ zlata na žádost žalobce stejně jako Trade a stát se tak součástí obchodování v „řetězci“. Ing. Moravec se však vyjádřil konkrétně pouze ke společnosti Trade a podle názoru městského soudu: „nelze z této skutečnosti dovozovat konkrétní

zhodnocení, že žalobce věděl a mohl vědět, že plnění dodavatelem společnosti Stavrek je zasazeno podvodem s DPH a že to bylo žalobci, jakožto subjektu nárokujícímu si odpočet DPH, prokazatelně známo.“

Současně městský soud uvedl, že jakkoli je obchod se zlatem obchodem specifickým, stěžovatel se ve svém rozhodnutí nesprávně dovolával údajné povinnosti registrace u Puncovního úřadu, neboť daný registr začal fungovat až v roce 2004, zatímco v projednávaných věcech se jednalo o zdaňovací období roku 2002 a 2003. Nelze se tedy dovolávat toho, že pokud žalobce obchodoval se svými dodavateli, bylo na něm, aby si ověřil, zdali jsou vůbec registrováni jako obchodníci s drahými kovy a zdali předložili evidenci o nákupu a prodeji zlata ve smyslu puncovního zákona (č. 539/1992 Sb.). Navíc poukázal i na žalobcem předložené sdělení Puncovního úřadu ze dne 29. 4. 2009, č. j. 1465/2009, ve kterém je uvedeno, že nezpracované zlato se nepovažuje za výrobek z drahých kovů a že obchodování s nezpracovaným zlatem nepodléhá režimu puncovního zákona.

S ohledem na výše uvedené městský soud přisvědčil námitce žalobce (čtvrtému žalobnímu bodu), dle které stěžovatel své podezření o podvodu na DPH a obchodování v řetězci dostatečně neodůvodnil, a je tedy na něm, aby v dalším řízení své podezření řádně popsal a zdůvodnil a zabýval se také skutečnostmi, jakým způsobem mělo k těmto podvodům docházet v projednávaných věcech, a uvedl konkrétní skutečnosti, ze kterých vyplývá, že žalobce mohl a měl vědět, že se svým obchodováním účastní plnění, které je součástí podvodného jednání.

Ve vztahu k ostatním námitkám žalobce (první až třetí žalobní bod), které se týkaly zákonných podmínek vzniku nároku na odpočet DPH, prokázání nároku na odpočet DPH a náležitostí daňových dokladů, je třeba uvést, že městský soud přisvědčil správnosti postupu správce daně, resp. stěžovatele a žalobcem namítaná pochybení při aplikaci příslušných zákonných ustanovení neshledal. Žalobcem prokazované přijetí zdanitelného plnění (zboží – zlata) pomocí faktur, dokladů o dodání zboží, jeho zaplacení a přijetí na sklad, zkušebních listů ke zkoušce ryzosti či výdajových pokladních dokladů – totiž považoval za nedostatečné v souvislosti se skutečností, že dodavatel (společnost Stavrek) poskytnutí zdanitelného plnění neprokázal. Při takto zásadním zpochybnění pak dle městského soudu vyvstal požadavek dalších důkazních prostředků schopných prokázat poskytnutí plnění daným dodavatelem uvedeným na daňových dokladech (a tedy přijetí zboží právě od něho).

V kasační stížnosti uplatnil stěžovatel důvod obsažený v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., neboť má za to, že napadený rozsudek byl vydán na základě nesprávného posouzení právní otázky spočívajícího v tom, že městský soud nezohlednil jím samotným konstatovanou skutečnost ohledně neunesení důkazního břemene ze strany žalobce a nutně tedy i neuznání nároku na odpočet daně.

Rozhodující ve věci bylo posouzení, zda žalobce splnil podmínky pro uplatnění nároku na odpočet daně z přidané hodnoty ve smyslu § 19 zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném za posuzované období (dále jen „zákon o DPH“). Stěžovatel v odvolacím řízení uzavřel, že žalobce tyto podmínky nesplnil a uplatnil nárok

na odpočet daně v rozporu s § 19 odst. 1 a 2 zákona o DPH, neboť neunesl důkazní břemeno o svém tvrzení, že přijal plnění skutečně od plátce deklarovaného jako dodavatel na předložených fakturách. Žalobní námitky vznesené vůči tomuto závěru přitom městský soud neshledal důvodnými. Výslovně mimo jiné konstatoval: „...pro závěr, že přijetí zdanitelného plnění od dodavatele Stavrek není jednoznačně předloženými doklady prokázáno, je oporou nejen výsledek daňového řízení u jmenované společnosti, ale zejména charakter předložených důkazů, které v převážné míře byly vyhotoveny právě žalobcem“ (str. 29 rozsudku). Současně odmítl jako nedůvodné tvrzení žalobce, že tím, kdo neunesl důkazní břemeno, byl stěžovatel a na str. 31 rozsudku poukázal na to, že: „...skutkový stav vyplývající z obsahu správního spisu skutečností uvedeným v daňových dokladech neodpovídal.“ V posledním odstavci na téže straně pak uzavřel, že žalobce v dané věci neunesl důkazní břemeno, což pro něj znamená neuznání nároku na odpočet daně.

Z toho stěžovateli vyplývá, že bylo-li provedeno důkazní řízení, ve kterém žalobce neprokázal, co tvrdil, tj. splnění podmínek nároku na odpočet daně, a byla-li správně aplikována příslušná zákonná ustanovení, jak v napadeném rozsudku uvedl městský soud, potom byl závěr stěžovatele o neuznání nároku na odpočet daně v souladu s právními předpisy.

Městský soud přesto napadená rozhodnutí stěžovatele zrušil a svůj výrok založil na názoru o nedostačujícím odůvodnění stěžovatele ohledně otázky, zda žalobce obchodoval v řetězci a zda byl žalobce v postavení subjektu, u něhož může být nárok na odpočet daně ovlivněn jeho možnou vědomostí o zasažení obchodů, jichž se účastnil, podvodem na DPH. Podle jeho názoru totiž stěžovatel neuvedl konkrétní skutečnosti, ze kterých vyplývá, že žalobce mohl a měl vědět, že plnění od společnosti Stavrek je zasaženo podvodem s DPH.

V tomto směru stěžovatel nejprve předeslal, že v rámci daňového řízení je třeba podvodem rozumět porušení principu neutrality daně z přidané hodnoty, spočívající v nárokování odpočtu daně, která nebyla na počátku ani v průběhu řetězce, v němž bylo zlato končící u žalobce obchodováno, odvedena. V daném případě tato skutečnost dle stěžovatele vyplývá z odůvodnění jeho rozhodnutí, v nichž na str. 3 popsal zjištění u firem na pozicích před žalobcem a nárokování odpočtu z neodvedené daně je z toho naprosto zřejmé. K otázce, zda žalobce vědět mohl a měl o tom, že se účastní obchodů se zlatem zasažených podvodem s DPH v tomto smyslu, pak poukázal na objektivní nemožnost prokázat v mezích stanovených pro daňové řízení jednoznačnou vědomost daňového subjektu o jakékoli skutečnosti. Z napadených rozhodnutí i ze spisového materiálu ale vyplývá, že žalobce vědět mohl, a sice o tom, že dodávky zlata které nakupoval jako poslední článek řetězce, jsou účelově organizovány, kdy jedním z cílů bylo čerpání odpočtů daně z přidané hodnoty.

Žalobce je obchodníkem se zlatem s mnohaletou zkušeností, který patřil k největším výrobcům zlatých šperků a byl jedním ze tří vývozců zlata mimo tuzemsko. Ve prospěch toho, že jako firma dlouhodobě zavedená na trhu se zlatem a působící jako jeden z vývozců zlata nemohla nevědět o objektivně existující problematice podvodů na dani z přidané hodnoty, pak dle stěžovatele vyznívají rovněž poznatky zjištěné

jeho vlastní vyhledávací činností provedenou v roce 2004. Připomněl přitom, že z vyjádření zástupců Puncovního úřadu Praha, Sdružení klenotníků a hodinářů ČR a Českého cechu zlatnického, jež před stěžovatelem odpovídali jako osoby přezvědné ve smyslu § 8 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků (č. 337/1992 Sb.), vyplynulo, že nepoměr mezi množstvím zlata, které bylo v dané době z České republiky vyvezeno a které mohlo být dovezeno či získáno výkupem zlomkového zlata a recyklací odpadů při neexistenci primární těžby, může souviset s odčerpáváním odpočtů daně z přidané hodnoty. Za podstatné pak stěžovatel považuje, že dle vyjádření těchto bezpochyby kompetentních osob v oboru muselo být vývozci zlata známo, že takové množství (řádově v desítkách až stovkách kilogramů ryzího kovu) nelze na českém trhu legálně vykoupit, protože by se jednalo o veškerou roční produkci, včetně dovozu.

K výtce městského soudu, dle které vyjádření Ing. Moravce ohledně obchodu se společností Trade nelze zobecnit a rozšířit tak, že by žalobce věděl a mohl vědět o postižení podvodem i u plnění od společnosti Stavrek, stěžovatel odkázal na to, že sám jednatel žalobce (viz protokol ze dne 1. 6. 2005 jako položka č. 28 veřejné části spisu) uvedl průběh obchodů u všech dodavatelů, tj. u Stavrek, stejně. Současně poukázal na to, že své poznatky o obdobném scénáři obchodních transakcí, které u žalobce prověřoval za více než 40 zdaňovacích období (ve více než polovině z nich vystupovala jako stěžejní dodavatel zlata žalobce firma Stavrek), uvedl jak ve svých rozhodnutích, tak i ve svých vyjádřeních k žalobám, a že je jimi otázka dobré víry žalobce přinejmenším zpochybněna. To však městský soud vůbec nevzal v potaz, stejně jako to, že ačkoli se v případě žalobce jedná o subjekt zavedený na trhu se zlatem a seznámený s problematikou podvodů na DPH, nebyly u něj zajištěny, vyjma ověřování registrace k DPH u firem fakturujících zlato, žádné kontrolní mechanismy, aby v případě odhalení podvodného jednání nevznikly pochybnosti, že o tom se zřetelem ke všem okolnostem vědět mohl.

S ohledem na všechny shora uvedené skutečnosti žalovaný navrhl, aby Nejvyšší správní soud zrušil napadený rozsudek městského soudu.

Žalobce ve svém vyjádření k předložené kasační stížnosti uvedl, že považuje napadený rozsudek v jeho výrokových částech za správný a kasační stížnost stěžovatele za nedůvodnou.

V úvodu nejprve zpochybnil stěžovatelem uplatňované pojetí podvodu s tím, že pro něj právní řád neposkytuje naprosto žádnou oporu a že v zájmu zachování zásady jednotnosti právního řádu je třeba trvat na tom, že podstatou podvodu je vždy úmyslné uvedení někoho v omyl s cílem získat majetkový prospěch. Právní posouzení věci založené na údajném podvodu tak považuje žalobce za nesprávné, a naopak správné je dle jeho názoru posouzení otázky údajného podvodu městským soudem, podle něhož je zásadním pochybením stěžovatele, že ačkoliv argumentuje údajným podvodem na DPH, není z jeho napadených rozhodnutí nijak patrné, v čem přesně onen podvod s DPH měl spočívat a který konkrétní subjekt nebo subjekty se jej měly dopustit. Žalobce tvrdí, že do problematiky daňových podvodů nikdy zasvěcen nebyl, a přesto je s ním účelově nakládáno opačně, čímž se orgány daňové správy pokoušejí zhojit vlastní selhání a nedostatky na žalobci, který však žádné povinnosti nezanedbal.

V této souvislosti žalobce připomněl, že příslušný správce daně, resp. příslušné finanční ředitelství v nedávné době uznalo všechny dodávky zlata uskutečnění právě společností Stavrek (a Cartrixx) společnosti SOLITER, a to za zdaňovací období únor až prosinec 2003 (viz rozhodnutí Nejvyššího správního soudu pod sp. zn. 2 Afs 35/2007 a 2 Afs 37/2007). Je proto stěží přípustné, aby jiné finanční ředitelství (stěžovatel) neuznalo dodávky zlata od téže společnosti žalobci s odůvodněním, že v jeho případě jde o blíže nespecifikovaný a nikdy neprokázaný podvod, zatímco v případě jiného subjektu (společnosti SOLITER) o podvodného dodavatele (Stavrek) nejde.

Jako liché žalobce označil úvahy stěžovatele o tom, že musel a měl vědět kolik zlata se do České republiky podle statistik dováží či vyváží a že z těchto údajů měl dovodit závěr o údajném podvodu. Uvedl, že nevykonává žádné národohospodářské statistické či jiné činnosti zachycující celkový objem zlata zobchodovaného v České republice, nehledě na to, že z těchto dat nelze dovodit nic jiného, než že objemy zobchodovaného zlata byly v předchozích letech nižší než v obdobích pozdějších – nic více a nic méně. K výpovědím tzv. přezvědých osob, na které se stěžovatel v dané souvislosti odvolává, obecně uvedl, že jim hned v úvodu bylo stěžovatelem sugestivně předestřeno, že dochází k podvodům se zlatem a jejich výpovědi proto nelze použít jako důkaz o všeobecné oborové vědomosti o daňových podvodech se zlatem v České republice v rozhodném období. Následně poukázal na některé konkrétní odpovědi jednotlivých přezvědých osob a uzavřel, že stěžovatel argumentuje jen neurčitými statistikami a obecnými závěry, které však nijak neprokazuje a které učinil ex post.

Závěrem, zejména v souvislosti se závěry městského soudu ještě žalobce poukázal na to, že má přijetí zdanitelného plnění od deklarovaného dodavatele (společnosti Stavrek) za prokázané a že v této souvislosti navrhoval i výslechy svědků (L. V., vedoucí skladu drahých kovů, a H. R., tehdejšího jednatele společnosti Stavrek), k nimž speciálně v tomto řízení nedošlo.

S ohledem na vše výše uvedené žalobce navrhl, aby byla kasační stížnost Nejvyšším správním soudem zamítnuta.

V replice k tomuto vyjádření ze strany žalobce stěžovatel zopakoval svůj poukaz na určitou vnitřní rozpornost odůvodnění napadeného rozsudku, dle kterého žalobce neunesl v dané věci důkazní břemeno, ale přesto se stal úspěšnou stranou sporu. Dále se opětovně zabýval vysvětlením pojmu podvodu z hlediska daňového řízení a související judikatury Soudního dvora, jakož i Nejvyššího správního soudu. Jako neopodstatněné stěžovatel označil tvrzení žalobce, že nebyl zasvěcen do problematiky daňových podvodů, a poukázal na v zásadě neměnný scénář jeho obchodování s tím, že pozice na stupních před ním žalobce mohl sám ovlivňovat a také ovlivňoval. Odkazy žalobce na výsledky daňových řízení u jiného obchodníka se zlatem, jemuž byl nárok na odpočet daně z dodávek zlata uskutečněných společnostmi Stavrek a Cartrixx přiznán, nepovažuje stěžovatel za případné, neboť se jedná o skutečnosti z daňového řízení jiného subjektu, které probíhalo za jiné důkazní situace, než je u žalobce. K výpovědím tzv. osob přezvědých stěžovatel podotkl, že jsou jen jedním ze zdrojů, z nichž vyplývá důvodnost jeho závěru o neprokázání nároku

na odpočet, který lze vyslovit i bez nich, např. s ohledem na postavení a dlouhodobé působení žalobce na trhu se zlatem, jeho zkušenosti a opakující se mechanismus obchodování, v němž docházelo k porušování pravidel fungování DPH, tj. vše co stěžovatel uvedl již ve svých dřívějších vyjádřeních, včetně napadených rozhodnutí o odvolání. Dále stěžovatel konstatoval, že ačkoli jeho závěr o neprokázání dodavatele Stavrek byl učiněný ve smyslu § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků a žalobce se dovolává tuzemské judikatury ohledně rozsahu jeho důkazního břemene, nezmiňuje judikaturu, která tuto judikaturu překonala a která je naopak ve prospěch stěžovatele; jedná se zejména o rozsudek Nejvyššího správního soudu pod sp. zn. 9 Afs 73/2008 a navazující usnesení Ústavního soudu pod sp. zn. II. ÚS 655/09, kterými byla potvrzena správnost postupu stěžovatele. Závěrem k namítanému neprovedení žalobcem navrhaných důkazních prostředků – výpovědí svědků L. V. a H. R. – stěžovatel uvedl, že je nepovažoval za nezbytné vzhledem k tomu, že jmenovaná svědkyně se k dodávkám od společnosti Stavrek vyjadřovala v jiných daňových řízeních, přičemž vždy tyto dodávky potvrdila, a pan R. se dané věci rovněž vyjadřoval, a to v rámci daňové kontroly prováděné u společnosti Stavrek.

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 zastoupen osobou s vysokoškolským právnickým vzděláním (§ 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.), ověřil 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 není důvodná.

S ohledem na obsah kasační stížnosti, jakož i poměrně extenzivní vyjádření žalobce a následnou repliku stěžovatele, považuje Nejvyšší správní soud za nutné předeslat, že podstatou projednávané věci je přezkum napadeného rozsudku městského soudu z hlediska kasačních důvodů, tj. důvodů, které vedly ke zrušení žalobou napadených rozhodnutí stěžovatele a které stěžovatel napadá. Stěžovatel brojí proti závěru městského soudu týkajícího se nedostatečného odůvodnění napadených rozhodnutí, a to ve vztahu k vyslovenému podezření o podvodu na DPH a obchodování v řetězci, a dále namítá vnitřní rozpornost napadeného rozsudku; těmito otázkami se proto Nejvyšší správní soud zabýval především; zkoumal dále, zda rozsudek netrpí vadami, ke kterým by musel přihlédnout z úřední povinnosti (viz výše). Ve vztahu k ostatním otázkám – nastíněným zejména ve vyjádření žalobce ke kasační stížnosti a v následné replice stěžovatele - odkazuje soud na limity kasačního přezkumu, jehož rámec tyto otázky výrazně přesahují.

Co se týká stěžovatelem namítané vnitřní rozpornosti napadeného rozsudku, Nejvyšší správní soud konstatuje, že závěry městského soudu, zejména pokud jde o prokazování nároku na odpočet daně (konkrétně neunesení důkazního břemene žalobce na straně jedné a nedostatečné odůvodnění rozhodnutí stěžovatele ohledně jeho podezření o podvodu na DPH a obchodování v řetězci na straně druhé), nelze posuzovat odděleně. Žalobce se v předcházejícím (žalobním) řízení snažil přesvědčit městský soud, že se jím deklarovaná zdanitelná plnění uskutečnila způsobem, který odpovídá předloženým daňovým dokladům, a skutečnosti, které správní orgány

při prověřování obchodování žalobce zjistily, je nutno přičítat pouze k tíži jeho dodavatelů, neboť on sám nemůže nést odpovědnost za důkazní nouzi svých smluvních partnerů (zejména strany žalob 9 – 16).

Nejvyšší správní soud již mnohokrát judikoval, že skutečnost, že deklarovaný dodavatel neprokázal přijetí zdanitelného plnění od svého dodavatele, tedy neprokázal původ zboží, které měl dodat, sama o sobě nevylučuje, že s tímto zbožím skutečně disponoval a že došlo k předmětnému zdanitelnému plnění mezi dodavatelem a odběratelem, tak jak je na dokladech uvedeno. Na druhou stranu, pokud jsou skutečnosti uváděné na daňových dokladech zásadním způsobem zpochybněny a objektivní okolnosti nasvědčují obchodování v řetězci, ve kterém dochází k podvodu na dani z přidané hodnoty, zdejší soud opakovaně odkazoval na judikaturu Soudního dvora, dle které je nárok na odpočet daně chráněn pouze za situace, že plátcе daně o záměru zkrátit daň nevěděl a nemohl s přihlédnutím ke všem objektivním okolnostem vědět. Takový výklad je v souladu s cílem Šesté směrnice Rady ze dne 17. 5. 1977, o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně 77/388/EHS (dále jen „šestá směrnice“), neboť tím, že ztěžuje podvodná plnění, jim může i zabránit [(odst. 58 rozsudku C-439/04), bod 76 rozsudku C-487/01 a C-7/02: boj proti podvodu, vyhýbání se daňové povinnosti a případným zneužitím je cílem, který je šestou směrnicí uznán a podporován]. Pojmem „podvod na DPH“ se v souladu s touto judikaturou označují situace, v nichž jeden z účastníků neodvede státní pokladně vybranou daň a další si ji odečte, a to za účelem získání zvýhodnění, které je v rozporu s účelem šesté směrnice, neboť uskutečněné operace neodpovídají běžným obchodním podmínkám. Za takové situace je pak z hlediska posouzení nároku na odpočet daně rozhodné posouzení všech objektivních okolností vykázané transakce, včetně právní, obchodní a osobní vazby mezi zúčastněnými subjekty.

Městský soud dospěl k závěru, že předloženými doklady, tj. fakturami, doklady o dodání zboží, jeho zaplacení a přijetí na sklad, zkušebními listy ke zkoušce ryzosti či výdajovými pokladními doklady, žalobce jím deklarovaný nárok na odpočet daně neprokázal. Předložené doklady jsou všechny formální povahy a mohou v obecné rovině obstát pouze za situace, že obchodní transakce nevykazují žádné pochybnosti. Výše uvedené ostatně opakovaně potvrdila judikatura Ústavního soudu, ze které vyplývá, že prokazování nároku na odpočet daně je prvotně záležitostí dokladovou, současně je však třeba respektovat soulad s faktickým stavem. To znamená, že ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi nemohou být podkladem pro uznání nároku na odpočet daně z přidané hodnoty, není-li prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo tak, jak je v dokladech prezentováno. Důkaz daňovým dokladem (ve smyslu § 19 odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty) je pouze formálním důkazem dovršujícím hmotně právní aspekty skutečného provedení zdanitelného plnění. Jestliže zdanitelné plnění nebylo uskutečněno, jak je plátcem deklarováno, nemůže být důkazní povinnost naplněna pouhým předložením, byť formálně správného, daňového dokladu (srov. usnesení Ústavního soudu ze dne 11. 2. 2008, sp. zn. I. ÚS 1841/07, dostupné z <http://nalus.usoud.cz>).

Takto je také nutno vnímat závěry městského soudu týkající se neprokázání žalobcem uplatňovaného nároku. Skutečnost, že se městský soud dále neztotožnil se závěry stěžovatele týkající se otázky dobré víry žalobce, resp. skutečnosti zda žalobce mohl nebo měl vědět, že se svým obchodováním účastní operací, které jsou zasaženy podvodem na dani z přidané hodnoty, nečiní napadený rozsudek vnitřně rozporným a neznamená ani nesprávné právní posouzení ustanovení § 19 zákona o dani z přidané hodnoty. Nejvyšší správní soud již v rozhodnutí ze dne 4. 12. 2008, č. j. 9 Afs 41/2008 - 64, uvedl, že není dán žádný racionální důvod, aby ustanovení zákona č. 582/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, týkající se nároku na odpočet daně, byla interpretována odlišně než obdobná ustanovení šesté směrnice interpretuje relevantní judikatura Soudního dvora. Za situace, kdy daňový subjekt prokáže, že s přihlédnutím ke všem objektivním okolnostem nemohl mít žádný důvod se domnívat, že se svým nákupem účastní plnění, které je zasaženo podvodem na dani z přidané hodnoty, jinými slovy, že byl do řetězce zapojen zcela náhodně a všechny další objektivní okolnosti nasvědčují tomu, že zboží i přes důkazní nouzi svého dodavatele od tohoto dodavatele fakticky přijal, je jeho nárok na odpočet oprávněný.

Z napadených rozhodnutí stěžovatele je zcela nepochybné, že se obchodováním v řetězci zabýval a svůj závěr o neunesení důkazního břemene stěžovatele podepřel zjištěnými nestandardními skutečnostmi, jejichž množství a povaha založily pochybnosti o pravdivosti žalobcem tvrzených skutečností (strany 5 a 6 napadených rozhodnutí). Byl to stěžovatel, který odkazem na vyjádření Ing. Moravce v protokolu ze dne 1. 6. 2005, č. j. 132460/05/001932/7644, ohledně způsobu obchodování se společností Trade učinil závěr, dle kterého se i společnost Stavrek mohla stát dodavatelem zlata na žádost žalobce. Takový závěr však nemohl stěžovatel odkazem na vyjádření Ing. Moravce učinit, neboť předmětné vyjádření se týkalo výhradně obchodování se společností Trade a nelze jej bez dalšího zobecnit a rozšířit i na další dodavatele žalobce (v daném případě na společnost Stavrek). Vyjádření Ing. Moravce, že obchody se společností Stavrek probíhaly standardně jako s jinými společnostmi (dodavateli), totiž nijak jednoznačně nedokládá, kdo koho kontaktoval a jak přesně iniciace a následná organizace obchodů se společností Stavrek probíhala. Jinými slovy – skutečnost, že Ing. Moravec sám zorganizoval a zapojil do obchodního řetězce svých dodavatelů společnost Trade, ještě neznamená, že stejným způsobem organizoval a zapojil do daného obchodního řetězce i své další dodavatele, včetně společnosti Stavrek. Ostatně i ze samotného protokolu o ústním jednání s Ing. Moravcem vyplývá, že stěžovatel své otázky vůči jmenovanému poměrně precizně strukturoval, a to ve vztahu k jednotlivým dodavatelům žalobce: Stavrek (otázky č. 1 – 3), Cartrixx. (otázka č. 4), France – Business (otázka č. 5). V dalších otázkách se pak stěžovatel věnoval způsobu platby za dodávané zboží (otázka č. 6) a způsobu zkontaktování dodavatelů, avšak pouze ve vztahu ke společností SODANA s. r. o. (otázka č. 7) a Trade (otázka č. 8 – 10); poté bylo jednání z důvodu časové tísně Ing. Moravce na jeho žádost ukončeno.

Je tedy patrné, že v případě dodávek zlata od společností Stavrek nelze učinit takovou úvahovou zkratku, které se stěžovatel dopustil v odůvodnění svých rozhodnutí ohledně toho, že: „... i v jejich případě mohl tedy podnět ke vzniku obchodní spolupráce v oblasti obchodování se zlatem s následnou fakturací dodávek zlata jménem uvedených společností (tj. i společností Stavrek, pozn. Nejvyššího správního soudu) vzejít

od dodavatele, resp. jeho tehdejšího generálního ředitele (Ing. Moravce, pozn. Nejvyššího správního soudu) s tím, že i v jejich případě se mohlo jednat o zajištění dodávek“ (str. 6 rozhodnutí stěžovatele). Tento hypotetický závěr stěžovatele nemůže z hlediska jeho odůvodnění obchodování v řetězci a možného zasažení dodávek podvodem na DPH obstát; pouze pro ilustraci, že ne všechny kontakty s dodavatelem nutně musel navazovat a organizovat Ing. Moravec, pak Nejvyšší správní soud připomíná, že např. u společnosti SODANA, u které se správce daně taktéž dotazoval na vznik obchodní spolupráce se žalobcem, jmenovaný uvedl: „Nakontaktovali nás oni pravděpodobně přes výkup platinových výrobků. Zástupce společnosti SODANA s. r. o. ke mně přivedl pan Ing. P., bývalý zaměstnanec společnosti PRIMOSSA a. s.“ (odp. na otázku č. 7 v protokolu ze dne 1. 6. 2005, 460/05/001932/7644).

Stěžovatelem zvolené odůvodnění může obstát toliko ve vztahu k obchodování žalobce se společností Trade, které však není předmětem projednávané věci (blíže srov. rozsudek ze dne 18. 3. 2010, č. j. 9 Afs 83/2009 – 232, www.nssoud.cz). Ze způsobu uzavření obchodního vztahu se společností Trade nelze bez dalšího dále dovozovat stěžovatelovo účelové organizování obchodních řetězců s dalšími dodavateli, v projednávané věci se společností Stavrek; na druhou stranu tento závěr automaticky neznamená, že by žalobce neměl nebo nemohl s přihlédnutím ke všem objektivním okolnostem mít žádný důvod se domnívat, že se svým nákupem účastní plnění, které je zasaženo podvodem na dani z přidané hodnoty, jinými slovy, že byl do obchodování zapojen zcela náhodně. Skutečnosti, zda žalobce přímo organizoval zapojení dodavatelů do příslušných obchodních řetězců nebo zda o účelovém neodvádění daně z přidané hodnoty v těchto řetězcích pouze věděl či vědět mohl a měl, jsou rozdílné skutečnosti, ve vztahu k nimž je třeba také rozdílného, avšak vždy přesvědčivého a přiléhavého odůvodnění ze strany stěžovatele, přičemž pro odmítnutí nároku na odpočet daně postačuje již to, že stěžovatel o podvodném jednání v řetězci věděl či vědět mohl.

V rámci posouzení prokázání opodstatněnosti nároku na odpočet DPH při obchodování v řetězci je proto nutné mít vždy na zřeteli všechny okolnosti posuzovaných plnění, které nelze posuzovat izolovaně a uměle je od sebe odtrhovat, naopak, jedná se o okolnosti na sebe úzce navazující, jak bylo popsáno výše, a proto je třeba jejich komplexní posouzení. V tomto ohledu lze proto souhlasit se zrušovacím rozhodnutím městského soudu.

S ohledem na vše výše uvedené dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnosti není důvodná, a proto ji podle ustanovení § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl.

O nákladech řízení o kasační stížnosti rozhodl Nejvyšší správní soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s., ve spojení s § 120 s. ř. s., neboť neúspěšnému stěžovateli náhrada nákladů řízení nepřísluší a žalobci, který byl v řízení úspěšný, byla náhrada nákladů přiznána podle ustanovení § 9 odst. 3 písm. f), § 11 odst. 1 písm. d) a § 13 odst. 3 vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), ve znění pozdějších předpisů, za jeden úkon ve výši 2100 Kč a paušální náhrada hotových výdajů ve výši 300 Kč, zvýšených o DPH v sazbě

20 % ve výši 480 Kč, celkem tedy 2880 Kč. Tato částka bude stěžovatelem žalobci uhrazena do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

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

V Brně dne 21. dubna 2010

Mgr. Daniela Zemanová
předsedkyně senátu