



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Radana Malíka a soudkyně JUDr. Barbary Pořízkové a Mgr. Daniely Zemanové v právní věci žalobce: **PRIMOSSA a.s.**, se sídlem Kozí 914/9, Praha 1 - Staré Město, zastoupeného Mgr. Jirím 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 17. 7. 2006, č. j. FŘ-10505/13/06, ve věci daně z přidané hodnoty, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 27. 5. 2009, č. j. 7 Ca 255/2006 - 218,

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“) domáhal zrušení v záhlaví označeného pravomocného rozsudku Městského soudu v Praze (dále jen „městský soud“), kterým byla zamítnuta jeho žaloba proti rozhodnutí žalovaného (dále jen „odvolací orgán“) ze dne 17. 7. 2006, č. j. FŘ-10505/13/06. Uvedeným rozhodnutím bylo zamítnuto odvolání stěžovatele proti platebnímu výměru Finančního úřadu pro Prahu 1 (dále jen „správce daně“) ze dne 27. 10. 2005, č. j. 250263/05/001511/4917, na daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období srpen 2004, ve výši 2 235 016 Kč.

Napadeným rozsudkem 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.

Stěžovatel v žalobě namítal, že vzhledem k nedostatečné konkrétnosti, určitosti a srozumitelnosti výzev, jimiž správce daně požadoval prokázání deklarovaného nároku na odpočet daně z přidané hodnoty, nebyl zřejmý charakter daňového řízení, jež vyústilo ve vydání platebního výměru. Městský soud námítce stěžovatele nepřisvědčil, když uvedl, že smyslem vytýkacího řízení je umožnit daňovému subjektu odstranit v průběhu vytýkacího řízení vady daňového přiznání a umožnit mu předložit důkazní prostředky prokazující jeho tvrzení. Ze spisu ověřil, že stěžovatel byl na základě výzev správce daně ze dne 12. 10. 2004 a 20. 6. 2005 vyzván k odstranění pochybností o údajích v daňovém přiznání; stěžovatel na výzvy reagoval a předložil důkazní prostředky, které mu byly dostupné a o kterých tvrdí, že jsou dostatečné pro doložení oprávněnosti jím uplatněného nadměrného odpočtu na dani z přidané hodnoty. Poté, co správce daně a žalovaný předložené důkazní prostředky neuznaly za dostatečné k prokázání oprávněnosti jím uplatněného nároku na odpočet daně, namítá neplatnost zahájeného vytýkacího řízení, a to proto, že údajně není zřejmé, jaké že to řízení vůbec ve věci probíhalo, v čem spočívaly pochybnosti správce daně. Dle názoru městského soudu nejsou tyto námítky pro posouzení merita věci vůbec podstatné. Za podstatné pro posouzení věci městský soud považoval skutečnost, že stěžovateli bylo umožněno v průběhu vytýkacího řízení doložit pravdivost údajů uvedených v jeho daňovém přiznání, neboť z výzvy ze dne 12. 10. 2004 a nejpozději z výzvy správce daně ze dne 20. 6. 2005 mu muselo být zřejmé, v čem spočívají pochybnosti správce daně.

Námítky stěžovatele směřující proti celkové délce vytýkacího řízení, které stěžovatel opíral především o nedodržení závazného pokynu Ministerstva financí ČR č. D-144, soud vypořádal tak, že samotná délka trvání daňového řízení bez dalšího neznamená závěr o tom, že stěžovatel byl napadeným rozhodnutím či postupem správních orgánů zkrácen na svých právech. Zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“), nespojuje s nedodržením pokynu D-144 porušení práv, právem chráněných zájmů a povinností daňového subjektu, neboť zmíněný pokyn působí především ve vztahu mezi ústředním orgánem státní správy a finančními orgány. Dopad nedodržení závazného pokynu na daňový subjekt je předmětem posouzení zcela konkrétních skutkových okolností jednotlivého případu a v případě stěžovatele soud dospěl k závěru, že tato námítka není s ohledem na všechny okolnosti důvodná, neboť v souzené věci neměla délka daňového řízení vliv na jeho výsledek, tj. na zákonnosti či nezákonnosti žalobou napadeného rozhodnutí.

Soud zamítl také hmotně právní námítky stěžovatele, neboť přisvědčil závěru žalovaného, že stěžovatel v řízení před správními orgány neprokázal přijetí zdanitelného plnění – zlata – od jím deklarovaných dodavatelů: STAVREK s. r. o. a France - Business s.r.o., dnes France - Business, s.r.o. v likvidaci (dále také „Stavrek“, „France Business“ či „dodavatelé“). Společnost Stavrek za uvedené zdaňovací období předložila negativní daňové přiznání k dani z přidané hodnoty, tj. nevykázala žádná přijatá ani uskutečněná zdanitelná plnění. Společnost France Business uvedla, že zlato nakoupila od společnosti

MAJK s. r. o., jednatel této společnosti však jednoznačně uvedl, že žádné doklady na dodávku zlata za tuto společnost nevystavil, zboží nedodával, nezná společnost France Business ani pana Zikmunda, který za tuto společnost jednal. Důkazní prostředky, kterými stěžovatel prokazoval přijetí zdanitelného plnění – zlata (přijaté faktury, doklady o provedených úhradách, příjemky na sklad, dodací listy, zkušební listy ke zkoušce ryzosti, výdajové pokladní doklady, průběh obchodů s dodavatelem, který popsal při ústních jednáních vedených u správce daně, a svědecká výpověď jeho zaměstnankyně p. L. V.), nemohou obstát vedle skutečnosti, že shora uvedení dodavatelé poskytnutí zdanitelného plnění stěžovateli neprokázali či dokonce popřeli. Při takto zásadním zpochybnění skutečností uváděných stěžovatelem na daňových dokladech tedy nepochybně vyvstal požadavek na další důkazní prostředky, neboť pouze obstarání dalších důkazních prostředků, způsobilých prokázat faktické poskytnutí zlata stěžovateli od jím deklarovaných dodavatelů, mohlo v souzené věci znamenat unesení důkazního břemene.

Námitku stěžovatele, že žalovaný při řízení před městským soudem uplatňoval nové skutečnosti, které nebyly předmětem řízení, městský soud zamítl, neboť to byl sám stěžovatel, který v žalobě odkázal na příslušnou judikaturu 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., a bylo proto zcela na místě, aby se k této argumentaci ze svého úhlu pohledu vyjádřil i žalovaný. Podle uvedené judikatury platí, že nárok osoby povinné k dani, která uskutečnila plnění, která nejsou sama o sobě zasažena podvodem na DPH, na odpočet daně na vstupu, není dotčen okolností, že v řetězci dodávek, v němž byla tato plnění uskutečněna, je jiné plnění, které předchází nebo následuje po plnění uskutečněném touto osobou povinnou k dani, zasaženo podvodem na DPH, aniž by to posledně uvedená věděla nebo mohla vědět. Pokud věděla, byla aktivní součástí podvodného jednání. Pojmosloví „mohla vědět“ je třeba vykládat tak, že skutková zjištění zakládající důvodné pochybnosti o tom, že o podvodném jednání osoba nevěděla a tedy, že byla s možností existence podvodného jednání alespoň srozuměna. Současně lze pojmosloví vykládat také ve smyslu „měla vědět“, tedy, že dotýčný subjekt měl a mohl přijmout taková opatření, jež by vyloučila podvodné jednání, resp. účast dotčeného subjektu na takovém jednání.

Městský soud dospěl k závěru, že zde existují objektivní skutečnosti, které prokazují, že stěžovatel mohl vědět, že se svým nákupem účastní plnění, které je případně součástí podvodu na dani z přidané hodnoty. Uvedl, že stěžovateli nelze klást k tíži to, že neučinil dotaz na Puncovní úřad, zda jsou jeho dodavatelé registrováni jako obchodníci s drahými kovy, neboť dle sdělení Puncovního úřadu registraci nepodléhají obchodníci s nezpracovaným zlatem. Na druhé straně způsob obchodování mezi stěžovatelem a společnostmi Stavrek, CARTRIXX s.r.o., v likvidaci (dále jen „Cartrixx“), France – Business a DAPEX Czech spol. s r.o. (dále jen „Dapex“) vykazuje ve vztahu k rozsahu poskytnutého plnění natolik neodpovídající obecně očekávané standardy obsahu a formy právních vztahů, že jakkoliv by soud přistoupil na obvyklost takového jednání dle tvrzení předsedy představenstva, samy tyto okolnosti zakládají pro stěžovatele nepříznivé účinky ve smyslu nemožnosti odpočtu DPH.

Městský soud zdůraznil, že ze správního spisu, jakož i z úřední činnosti soudu (kdy oprávněnost posouzení nároku na odpočet daně z dodávek zlata v jiných zdaňovacích obdobích již správní soudy posuzovaly, poznámka NSS) plyne, že obchodní transakce ve zhruba 40 správních orgány prověřovaných zdaňovacích obdobích skutečně vykazují obdobné rysy, kdy na počátku všech obchodních transakcí stojí nekontaktní subjekt, pouze formálně plnící povinnost podávat přiznání, který není dohledatelný, popřípadě subjekt, který deklarované transakce jednoznačně popře a potvrdí, že se obchodem se zlatem nikdy nezabýval a sporné faktury nevystavil. Pak následuje cca 5 až 6 dodavatelů stěžovatele, z nichž někteří figurovali jako dodavatelé zlata pouze do konce roku 2003 (těm zpravidla správce daně zrušil registraci z úřední povinnosti), poté začaly zlato dodávat jiné společnosti se shodným personálním obsazením jako původní dodavatelé společnosti. Tato skutečnost je zjevná zejména u firem zastupovaných panem J. Z., původně jednajícím za společnost Cartrixx, poté, kdy jí byla zrušena správce daně registrace k DPH pro neplnění zákonných povinností, jednal pan Zikmund za společnost France - Business, zaregistrovanou k DPH hned následně a po zrušení i této registrace z úřední povinnosti zastupoval při dodávkách zlata stěžovateli pan Z. pro změnu společnost Dapex. Za této situace je nanejvýš nepravděpodobné, že by se stěžovatel stal zcela nevinným účastníkem takto rozsáhlého, opakujícího se mechanismu, kdy shora uvedení dodavatelé byli bezprostředními obchodními partnery stěžovatele. Jakkoliv předseda představenstva stěžovatele Ing. Moravec prezentoval povahu obchodu se zlatem jako podnikatelskou činnost nijak výjimečnou, má soud za to, že vzhledem k ceně, dodávanému množství, anonymitě produktu a z toho plynoucího vysokého nebezpečí obcházení zákonných povinností (odvod DPH), nejde o běžnou činnost, a proto lze klást na účastníky takovéto podnikatelské činnosti zvýšené nároky ve smyslu požadavku vyšší míry obezřetnosti.

Soud zdůraznil, že závěry Soudního dvora neznamenaají pro podnikatele pouze bezbřehou ochranu nároku na odpočet daně, ale znamenají mimo jiné povinnost věnovat zvýšenou pozornost interním kontrolním mechanismům, aby v případě odhalení podvodného jednání nevznikly pochybnosti, že o podvodu věděli či se zřetelem ke všem okolnostem vědět mohli. Je totiž věcí podnikatelského subjektu, aby v zájmu minimalizace podnikatelského rizika přizpůsobil svou obchodní činnost konkrétním podmínkám a při sjednávání obchodních kontraktů (zvláště se značným finančním dopadem) se v rámci možností snažil dbát na bezproblémovost svých obchodních partnerů. Jakkoli Ing. Moravec a svědkyně V. tvrdili, že p. Z. a p. K. a následně p. R. – zástupci společnosti Stavrek byli spolehliví dodavatelé a objem jimi dodávaného zlata byl neměnný, tudíž nebyly dány důvody pro ověření jejich věrohodnosti, forma a obsah vztahů mezi stěžovatelem a tvrzenými dodavateli byly natolik nepřijatelné, že zakládají důvodnou pochybnost o tom, že by si stěžovatel nebyl vědom své účasti na podvodném jednání. Dle soudu *způsob dodání* – deklarovaní dodavatelé zlata působili pouze jako kurýři, zboží jim mělo být dodáváno v den odběru stěžovatelem, nebo velmi krátce předtím (viz výpověď původního jednatele Stavrek p. R. v protokolu ze dne 24. 3. 2004 a p. Z. ze dne 17. 10. 2006), Stavrek dodával pravidelně 20 kg zlata v tašce; *určení a vyplácení ceny* (p. R. nebyl opakovaně schopen při jednání dne 4. 4., 29. 4. a 5. 5. 2004 provést výpočet ceny, p. Z. přijímal platby pouze v hotovosti, dle jeho výpovědi ze dne 17. 10. 2006 mu byla cena vyplácena krátce po předání zlata, dle výpovědi svědkyně V. ze dne 17. 1. 2005 trvá zkouška ryzosti cca 2,5 - 3 hodiny, což by znamenalo uhrazení ceny bez provedení

zkoušky ryzosti, což soud považuje za nevěrohodné, bez ohledu na tvrzenou vzájemnou důvěru, přičemž p. K. uvedl, že cena byla hrazena po provedení zkoušky ryzosti); *formální změny právní subjektivity* dodavatelů spojených s osobou p. Z., tedy *celkově mechanismus předmětného obchodování* stěžovatele neodpovídá množství a ceně dodaného zlata (dle přehledu žalovaného za období 1/2002 - 1/2005 měl stěžovatel od Stavrek nakoupit 3,6 t zlata za cenu 1,4 mld. Kč s DPH a za období 8/2003 - 1/2005 od firem Cartrixx, France Business a Dapex 400 kg zlata za cenu 150 mil. Kč s DPH). Stěžovatelovu vědomí rizikovitosti obchodování nasvědčuje spolupráce stěžovatele se společností TRADE CENTER PRAHA spol. s r. o. (dále také „Trade“). Dle výpovědi jednatele společnosti p. Valo byl kontaktován Ing. Moravcem (v té době generálním ředitelem stěžovatele) a požádán o zprostředkování některých nákupů zlata od Dapex. Stěžovatel tak nesplňuje podmínku nemožnosti vědět o podvodném jednání, jak předpokládá judikatura Soudního dvora.

Soud zamítl návrh na provedení výslechu svědka R., neboť svědek byl opakovaně vyslechnut, přičemž stěžovatel výsledky tohoto svědka nijak nerozporoval. Odročení jednání za účelem tohoto výslechu by bylo v rozporu se zásadou hospodárnosti řízení, přičemž obsah výslechu svědka by na zjištění soudu neměl žádný vliv.

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

Stěžovatel úvodem kasační stížnosti namítá, že k doložení důkazního břemene 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 p. V. Všechny důkazní prostředky se shodují a vzájemně potvrzují. Takto předložené důkazní prostředky proto nelze odmítnout en bloc s použitím paušalizujícího odůvodnění, že ze strany stěžovatele nedošlo k prokázání dodávek zlata. Úvahy a rozhodování správního orgánu (potažmo soudu) o tom, jestli ve správním řízení došlo či nedošlo k přesunu důkazního břemene z daňového subjektu na správní orgán, se nezbytně nutně musí pohybovat v určitém objektivizovaném rámci nepřipouštějícím svévoli a nelze účelově popřít celý logický řetězec důkazních prostředků.

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 sp. zn. 2 Afs 37/2007), přičemž dospěl k závěru, že stěžovatel své důkazní břemeno unesl. Stěžovatel cituje z rozhodnutí č. j. 9 Afs 67/2007 - 147: „*Skutečnost, že dodavatel účastnice řízení – STAVREK s. r. o. – neprokázal přijetí zboží (od společnosti 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 prokázat její dodavatel.“

Přesto správní soud dospěl k závěru, že stěžovatel neprokázal dodávky zlata od deklarovaných dodavatelů, a to proto, že některé dodávky zlata byly dodavateli popřeny a dodavatelé nespolupracovali se správcem daně. Pokud měli dodavatelé stěžovatele, resp. jejich dodavatelé skutečně podvodné úmysly, neměli a nemají vůbec žádný důvod se správcem daně spolupracovat, neboť jejich zájmy jsou právě opačné. Jejich jediným racionálním důvodem je logicky dodávky zlata popřít. Oproti důkazním prostředkům předloženým stěžovatelem tedy stály „důkazy“ v podobě výpovědí těchto subjektů. Ani řetězec důkazních prostředků, které stěžovatel předložil (včetně svědecké výpovědi p. V.), o nichž bylo lze rozumně očekávat, že jimi bude stěžovatel disponovat, však nebyly shledány relevantními. Městský soud dal jasně najevo, že stěžovatelem předložené důkazní prostředky jsou podružné a nemají žádnou váhu za situace, kdy tzv. nezapadají do obecného rámce skutkových okolností věci. To neznamená nic jiného, že popěrná tvrzení dodavatelů stěžovatele o dodávkách zlata, resp. neplnění povinností z jejich strany a výsledné neprokázání dodávek v jejich daňových řízeních mají 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.

Dle stěžovatele je napadený rozsudek vnitřně rozporný, neboť závěr, že stěžovatel neprokázal dodávky zlata od deklarovaných dodavatelů a závěr, že v uvedeném období nevěnoval zvýšenou pozornost svým kontrolním mechanismům, si vzájemně odporují. Závěr o nedostatečné pozornosti stěžovatele ohledně interních kontrolních mechanismů nutně předpokládá, že k dodání zboží od deklarovaného dodavatele došlo. Jde tedy o absolutní, nepřekonatelný rozpor odůvodnění rozsudku.

Stěžovatel dále namítá, že ani správními orgány ani správním soudem nebylo postaveno na jisto, zda vůbec došlo k jakémukoliv podvodu na DPH. Žalovaný a potažmo správní soud měl 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. Je však třeba zdůraznit, že i kdyby skutečně na straně některého z dodavatelů došlo k nesplnění některé zákonné povinnosti, nejedná se o podvod, tím méně o podvod řetězový. I žalovaný si snad uvědomuje rozdíl mezi situací, kdy nějaký subjekt není schopen dostát svým daňovým povinnostem a situací, kdy nějaký subjekt či dokonce subjekty plánují a provedou obchodní transakci s úmyslem neoprávněně získat nadměrný odpočet. S žádnou z těchto otázek se správní orgány ani soud nevypořádaly.

Správními orgány ani správním soudem nebylo postaveno na jisto, zda vůbec došlo k jakémukoliv podvodu na DPH. Stěžovatel konstatuje, že odpočty mu byly zadržovány v souvislosti s neprokázáním dodávky od deklarovaného dodavatele, nikdy s odkazem na možný podvod na DPH. Zásadní pro posouzení této otázky jsou nedávná rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ve věcech společnosti SOLITER, a. s., ze dne 10. 4. 2008, č. j. 2 Afs 35/2007 - 111 a č. j. 2 Afs 37/2007 - 97. Uvedená společnost stejně jako stěžovatel nakupovala zlato od stejných dodavatelů a k vědomosti o případném podvodu je zde uvedeno: „jedním z hledisek pro posouzení subjektivní stránky jednání daňového subjektu mohou být i skutečnosti, které by pouze samy o sobě ke zvěře nepřiznivému pro daňový subjekt nepostačovaly – tedy např. skutečnost, že v minulosti již byl daňový subjekt seznámen s tím, že se stal (být tehdy třeba naprosto bez jakéhokoliv zavinění) článkem v podvodném řetězci k dani z přidané hodnoty. Vzhledem ke zvýšenému riziku těchto podvodů právě v oblasti obchodování se zlatem bude možné klást na subjekty obchodující se zlatem vyšší nároky stran posouzení otázky, zda věděly nebo mohly vědět, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na dani z přidané hodnoty. Toto posouzení bude vždy věcí individuálního posouzení správce daně, který musí v každém případě prokázat okolnosti nasvědčující tomu, že se jedná o takový případ. Obecně lze říci, že vyšší nároky bude možno klást na subjekty na trhu zavedené a s touto v České republice objektivně existující problematikou podvodů na dani z přidané hodnoty prokazatelně seznámené.“

Základním a několikrát opakovaným argumentem pro to, že stěžovatel věděl o údajných podvodech na DPH, je skutečnost, že opakovaně nakupoval zlato od p. Z. Pan Z. je žalovaným i správním soudem demonizován a zdá se, že to měl být právě on, kdo se údajných podvodů na DPH měl dopouštět. Zásadní rozpor, který soud pominul, ovšem je, že správní orgány odpočet DPH od společnosti Dapex zastupované p. Z. uznaly veškeré dodávky zlata v období prosinec 2004, leden 2005, únor 2005 a duben 2005. Žalovaný i soud tvrdí, že pan Z. se minimálně v předmětném zdaňovacím období dopouštěl údajných podvodů na DPH, ale zároveň správní orgán uznal veškeré dodávky od této společnosti ve shora uvedených obdobích a stěžovatel tedy nemohl tušit, že správní orgány podezírají společnost zastupované p. Z. z jakýchkoliv podvodů. Naopak je zřejmé, že společnost Dapex považovaly za bezproblémovou, neboť jinak by odpočet DPH stěžovateli nepřiznaly. K osobě p. Z. stěžovatel uvádí, že jde o spolehlivého podnikatele, v hospodářské praxi je naprosto běžné, že podnikatelé vlastní nebo řídí různé společnosti, jejichž prostřednictvím realizují zamýšlené obchody. Společnosti p. Z. dodávaly zlato minimálně i společnosti SOLITER a. s., přičemž je velmi pravděpodobné, že i dalším vlivným společností.

Ke způsobu obchodování uvedenému v napadeném rozsudku stěžovatel uvádí, že účelovým spojováním všech transakcí do jednoho celku je záměrně vytvářen dojem, že ve skutečnosti šlo o jednu společnou, promyšlenou transakci s cílem neoprávněně nárokovat nadměrné odpočty a především, že s tím byl stěžovatel srozuměn. Jakákoliv průkaznost v tomto směru chybí. Na průběhu obchodování přitom nic podivného není, nic co by odporovalo zákonu. Popisované události a jejich průběh se sice mohou lišit od představ správního soudu či žalovaného o typickém průběhu obchodování se zlatem, nicméně to nic nemění na tom, že popisované události se odehrály popisovaným způsobem. Soud neuvedl, v čem se tento způsob obchodování vymyká obvyklosti. Z provedeného dokazování nikdy nevyplývalo, že by stěžovatel znal dodavatele svých dodavatelů. Stěžovatel považuje za nutné uvést, že soudy rozhodují ve zhruba 40

správními orgány prověřovaných zdaňovacích obdobích v jeho prospěch – viz rozhodnutí Městského soudu v Praze sp. zn. 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 sp. zn. 9 Afs 47/2007, 9 Afs 67/2007. Za rozhodnutí ve prospěch stěžovatele lze pak považovat i rozhodnutí NSS sp. zn. 2 Afs 35/2007 a sp. zn. 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 seriózní argumentaci. Celý souhrn neprokázaných hypotéz ústí ve finální závěr, že stěžovatel byl srozuměn s možným podvodným jednáním deklarovaných dodavatelů, přičemž provedení důkazů navrhovaných stěžovatelem soud bezdůvodně odmítá.

Část V. kasační stížnosti nazvaná „*Širší souvislosti nepřiznávání daňových odpočtů*“ dovozuje odmítnutí stěžovatelem deklarovaného nároku na odpočet DPH 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 NSS sp. zn. 2 Afs 35/2007. Dle jeho námitek 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.

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

Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti namítá, že stěžovatelem předložené důkazní prostředky jsou důkazními prostředky, které všechny vyhotovil sám stěžovatel a které může v podstatě vyhotovit v libovolném množství. Žádné objektivní důkazní prostředky, tj. prostředky, na jejichž vyhotovení by stěžovatel neměl subjektivní podíl, doloženy nebyly. Pokud stěžovatelem předložené důkazní prostředky nemají žádnou návaznost na další zjištěné skutečnosti na straně jím deklarovaných dodavatelů, nelze mít stěžovatelem uváděné skutečnosti za prokázané. Žalovaný se ztotožňuje se závěry městského soudu týkajícími se hodnocení důkazních prostředků. Ke stěžovatelem uváděným rozsudkům Nejvyššího správního soudu konstatuje, že byly vydány na počátku roku 2008, dle aktuální judikatury došlo však k posunu v neprospěch stěžovatele a v této souvislosti odkazuje na závěry uvedené v rozsudku Nejvyššího správního soudu sp. zn. 9 Afs 73/2008. Správnost těchto závěrů potvrdil i Ústavní soud v usnesení sp. zn. II. ÚS 655/09.

Dle žalovaného není rozsudek vnitřně rozporný, neboť závěry soudu týkající se interních kontrolních mechanismů reagují na stěžovatelem vznesené žalobní námítky a jsou uvedeny v souvislosti se stěžovatelem používaným schématem obchodů.

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. Dle názoru žalovaného městský soud respektoval obecné závěry uvedené v rozhodnutích

NSS, týkající se společnosti SOLITER, když se zabýval jak subjektivní stránkou jeho jednání, tak i důvody, pro které lze klást na stěžovatele vyšší nároky ve smyslu požadavku na vyšší míru obezřetnosti při obchodování s komoditou zlato.

K poukazu stěžovatele na uznání odpočtů DPH u dodávek od společnosti Dapex, zastupované p. Z., žalovaný uvádí, že u společnosti Dapex nebylo prováděno žádné šetření. Z této skutečnosti však nelze dovozovat žádné závěry ve vztahu k dalším firmám zastupovaným p. Z. Společnost Dapex nebyla v nyní souzené věci deklarovaným dodavatelem zboží. Podstatným je zejména zjištění o postupném zapojování společností zastupovaných p. Z. do obchodování se stěžovatelem, a to v závislosti na jejich registraci k DPH, když v době bez platné registrace k DPH nešlo o hospodářsky aktivní subjekty. K obhajobě pana Zikmunda jako seriózního obchodníka žalovaný uvádí, že společnosti jím zastupované prokazatelně neplnily zákonem stanovené daňové povinnosti. Pan Z. byl odsouzen za daňové podvody v jiné oblasti, než je obchodování se zlatem, žalovaný jej při výkonu trestu ve Věznici Břeclav vyslyšel jako svědka.

K namítanému účelovému spojování transakcí v jeden celek žalovaný uvádí, že to byl sám stěžovatel, kdo se dovolával zohlednění rozsudků Soudního dvora zabývajících se řetězovými obchody a když tak soud učinil, domáhá se stěžovatel oddělení těchto transakcí. Tyto transakce nejsou žádným způsobem účelově vykonstruovány, ale odpovídají objektivním zjištěním, nejedná se tedy o žádné spekulace, hypotézy či domněnky, jak tvrdí stěžovatel. Vše je podrobně popsáno jak v rozhodnutí žalovaného, tak v rozhodnutí městského soudu.

Žalovaný navrhuje kasační stížnost zamítnout.

Stěžovatel podal k vyjádření žalovaného repliku, ve které rozporuje jeho vyjádření a trvá na jednoznačné rozpornosti napadeného rozsudku. Neprokázaní dodávek zlata jeho dodavateli se netýká sféry stěžovatele a je činěn odpovědným za výsledky cizích daňových řízení, které nemohl nijak ovlivnit. Opakovaně poukazuje na skutečnosti týkající se dodávek zlata společnosti SOLITER a zdůrazňuje, že jeho bezprostřední dodavatelé dodávky zlata stěžovateli potvrdili. Žalovaný dle jeho názoru přichází s překvapivou teorií o různých kategoriích podvodu. Na jednom místě je tento pojem užíván v obecném slova smyslu, podruhé jako kategorie daňového práva, pak v úzkém smyslu vázícím se pouze k DPH. Podvodem je ve smyslu uvedené judikatury vždy nutno rozumět pouze podvod tak, jak je definován právním řádem. Stěžovatel opakovaně zdůrazňuje rozpor v judikatuře Nejvyššího správního soudu.

Nejvyšší správní soud 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 přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.), a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

Z obsahu předloženého správního spisu vyplynulo, že v přiznání k DPH za zdaňovací období srpen 2004 vykázal stěžovatel vlastní daňovou povinnost ve výši 424 Kč, jako převýšení daně na výstupu v částce 2 672 566 Kč nad daní na vstupu v částce 2 672 142 Kč. Na základě provedeného vytykácího řízení nebyl stěžovateli uznán nárok na odpočet daně v celkové výši 2 235 016 Kč, (faktura č. 0082/12/, Stavrek, 20 kg zlata, DÚZP dne 3. 12. 2003, faktury č. 0308/04,6 kg zlata, France Business, DÚZP dne 10. 8. 2004 a č. 0608/04, 6,4 Kg zlata, France Business, DÚZP dne 30. 8. 2004).

Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval námitkou stěžovatele dovolávající se nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku pro jeho vzájemnou rozpornost. Rozpornost spatřuje stěžovatel v protichůdných závěrech městského soudu, kdy na jedné straně dospěl soud k závěru, že k dodání zboží od subjektů deklarovaných na daňových dokladech v souzené věci vůbec nedošlo, na druhé straně stěžovateli vyčítá, že nevěnoval dostatek pozornosti svým interním kontrolním mechanismům. Tyto závěry však pouze reagují na žalobcem vznesené žalobní námitky. Stěžovatel se v žalobním řízení snažil přesvědčit soud, že své důkazní břemeno unesl zejména předložením formálně bezvadných dokladů a odepřením nároku na odpočet DPH je postihován za jednání či důkazní nouzi cizích subjektů, o kterých nevěděl a vědět nemohl, a je tak činěn odpovědným za něco, co se vymyká sféře jeho vlivu a co měl ve skutečnosti prokazovat někdo jiný (zejména strany žaloby 22 až 25 a 29 až 30). S ohledem na skutečnost, že stěžejním pro posouzení projednávané věci je, zda stěžovatel věrohodným způsobem prokázal přijetí zdanitelného plnění od jím deklarovaných dodavatelů a zda neuznáním jím deklarovaného nároku na odpočet daně je skutečně činěn odpovědným za neunesení důkazních břemen cizích subjektů, nemůže být napadený rozsudek zabývající se uvedenými otázkami vnitřně rozporným.

Pro posouzení shora uvedené otázky jsou podstatné následující rozhodné okolnosti. Stěžovatel je jedním ze tří tuzemských vývozců zlata a od roku 2002 vykazoval na dani z přidané hodnoty v jednotlivých zdaňovacích obdobích nadměrné odpočty ve výši řádově miliónů Kč. Správce daně začal počínaje zdaňovacím obdobím červen 2003 prověřovat správnost uplatňovaných nároků na odpočet DPH, a to mimo jiné proto, že byly zjištěny nesrovnalosti ve statistických hodnotách o vývozu zlata. Z České republiky bylo vyvezeno několikanásobně větší množství zlata, než kolik by mohlo být skutečně vyvezeno vzhledem k tomu, že v České republice se zlato netěží, nebyly prodány zlaté rezervy České národní banky a množství dovezeného zlata a zlata obchodovaného v podobě šperků, dentálního či technického zlata zdaleka nedosahovalo objemů vývozu.

Správcem daně prověřované obchodní transakce, stěžovatelem deklarované v cca 40 zdaňovacích obdobích, ze kterých stěžovatel nárokoval odpočet daně z přidané hodnoty, vykazují níže popisované obdobné rysy. Na počátku všech obchodních transakcí stojí nekontaktní subjekt, pouze formálně plnící povinnost podávat přiznání, bez úhrady DPH, popřípadě subjekt, který deklarované transakce jednoznačně popře a potvrdí, že se obchodem se zlatem nikdy nezabýval a sporné faktury nevystavil. Pak následuje cca 5 až 6 dodavatelů stěžovatele, kteří se až na výjimky formálně mění v důsledku zrušení jejich registrace k dani z přidané hodnoty z úřední povinnosti, avšak personální propojení zůstává zpravidla neměnné. Tato skutečnost je zjevná zejména u společností

zastupovaných p. J. Z., původně jednajícím za společnost Cartrixx, po té, kdy jí byla zrušena správce daně registrace k DPH pro neplnění zákonných povinností, jednal p. Z. za společnost France - Business, s.r.o. zaregistrované k DPH hned následně a po zrušení i této registrace z úřední povinnosti zastupoval při dodávkách zlata stěžovateli p. Z. společnost Dapex. Ze spisu je např. patrné, že společnosti Cartrixx byla zrušena registrace z úřední povinnosti ke dni 23. 1. 2004, přičemž společnost France Business existující od roku 1992 se stala dobrovolným plátcem DPH hned následující měsíc, a to od 18. 2. 2004, a nastoupila na místo společnosti Cartrixx jako bezprostřední dodavatel stěžovatele. Registrace k DPH byla France Business zrušena k 9. 11. 2004, přičemž společnost Dapex se stala dobrovolným plátcem DPH od 24. 11. 2004 a již dne 26. 11. 2004 vystavila fakturu na dodávku zlata stěžovateli.

Jak společnost France – Business, tak společnost Dapex jako bezprostřední dodavatelé stěžovatele nakupovaly, dle údajů uvedených na fakturách, zlato od společnosti MAJK s. r. o. Pan A. Š., deklarovaný v té době v obchodním rejstříku jako jednatel společnosti MAJK s. r. o., jakoukoliv spojitost s touto společností popřel, do obchodního rejstříku byl jako jednatel zapsán na základě odcizených dokladů, což nahlásil i Policii ČR, podpisy na fakturách nejsou jeho podpisy, se zlatem neobchoduje, p. Z. nezná. Nejvyššímu správnímu soudu je z jeho úřední činnosti známo (protokol č. j. ze dne 13. 12. 2005, č. j. 279579/05/001932/7644, rozsudek NSS ze dne 18. 3. 2010, sp. zn. 9 Afs 83/2009), že ve zdaňovacích obdobích březen a květen 2005 byla z iniciativy stěžovatele do řetězce MAJK s. r. o. - Dapex – stěžovatel zcela formálně zapojena společnost Trade, a to za účelem čerpání odpočtu DPH. Obchodní vztah mezi stěžovatelem a společností Trade byl postaven na skutečnosti, že Ing. Moravec jako zástupce stěžovatele oslovil p. Va., zástupce Trade, aby pro něho od konkrétního dodavatele nakoupil zboží, s tím, že se mu tento dodavatel ozve. Pan Va. byl kontaktován p. Z., zástupcem dodavatele Dapex, cena za zboží navržená p. Z. byla odsouhlasena p. Moravcem. Z výpovědi svědka Va. pak vyplývá, že danou transakci nemohl nikterak ovlivnit a veškeré podrobnosti obchodu byly dohodnuty mezi p. Moravcem a p. Z. Svědek Va. v této souvislosti vypověděl, že mu byla stěžovatelem vyplacena odměna, kterou nazval provizí za zprostředkování. I přes tyto skutečnosti byla z iniciativy stěžovatele transakce vykázána jako dodání zboží mezi Dapex a Trade a následné dodání zboží mezi Trade a stěžovatelem.

Společnost Cartrixx, dle údajů uvedených na daňových dokladech bezprostřední dodavatel stěžovatele, odebírala zlato fakturované stěžovateli od společnosti PROGI-PGI s. r. o. Pan Z., jednatel společnosti Cartrixx, vypověděl, že zlato odebíral od p. Še., jediného společníka PROGI-PGI s. r. o., popřípadě od neznámé osoby určené telefonem, jejíž totožnost neověřoval. Osoba p. Še. je nekontaktní a od roku 2002 je vedena v policejní evidenci „Pátrání po osobách“. Správními orgány bylo zjištěno, že společnost PROGI-PGI s. r. o. zastupuje smluvní zástupce, daňový poradce Ing. V. S., který za zdaňovací období leden až prosinec 2003 předložil negativní přiznání k DPH a uvedl, že neví, kdo faktury deklarované jako dodávka zboží společnosti Cartrixx ve skutečnosti vystavil.

Ve zdaňovacích obdobích, kdy byla bezprostředním dodavatelem stěžovatele společnost Stavrek, jak je tomu také v nyní projednávané věci (tj. jiný subjekt než subjekt

zastupovaný p. Z.), byla dle údajů uvedených na daňových dokladech výhradním dodavatelem tohoto bezprostředního dodavatele stěžovatele opět nekontaktní společnost, a to společnost LICANA, spol. s r. o., která na adrese uvedené v obchodním rejstříku nesídlí a její jediný jednatel p. Z. Šu. byl nekontaktní osobou. Kasačnímu soudu je z jeho úřední činnosti známo, že pan Z. Šu. se ke dni 10. 9. 2008 nacházel ve vazební věznici Praha Pankrác, kde byl pracovníky žalovaného za přítomnosti zástupce stěžovatele vyslechnut jako svědek. Pan Šu. veškeré obchodování se zlatem popřel, dle jeho tvrzení nebyl jednatelem v žádných společnostech a důvod vazby mu ani není znám.

K nákupům a prodejům zlata přitom dochází buď ve stejný den nebo v minimálních časových odstupech. Veškeré transakce byly založeny na telefonických objednávkách, kupní smlouvy byly uzavírány pouze v ústní formě, k úhradám faktur dochází v hotovosti, i když jde o platby v řádech milionů korun. Zkoušky ryzosti jednotliví předprodávající zlata neprovádí. V každém z řetězců, na jehož konci stojí stěžovatel uplatňující odpočet DPH na vstupu, opakovaně dochází k neodvedení DPH do státního rozpočtu. Zdroj zlata je neznámý, přesto dle údajů uvedených na dokladech nabývá od neznámých či nekontaktních subjektů zlato bezprostřední dodavatel stěžovatele (zpravidla zastupovaný p. Z.), který neprovádí žádné zkoušky ryzosti, a následně přechází zboží na stěžovatele, který uplatňuje odpočet DPH a následně zlato vyváží. Ze spisu jsou zřejmé další okolnosti vzbuzující pochybnosti, p. H. R., jednatel společnosti Stavrek, nebyl opakovaně schopen provést výpočet ceny dodávaného zlata, přičemž společnost Stavrek v prověřovaných obdobích dodala dle údajů uvedených na dokladech stěžovateli zlato v množství více než 3,6 t v hodnotě více než 1,4 mld. Kč. Při ústním jednání před správcem daně dne 24. 3. 2004 uvedl, že zlato nakupuje za cenu dle odpoledního kursu londýnské burzy mínus 6 % a prodává za cenu tento londýnský fix mínus 7 %, což by ovšem znamenalo, že prodává levněji než nakupuje; tento rozpor následně vysvětlil takto: „*to jsem plácnul, protože jsem nepředpokládal, že se v tom budete takhle dloubat*“. Pokud jde o místa, kde se dodávky zlata měly uskutečňovat, p. R. nejprve uváděl, že zlato vždy přebíral v sídle svého dodavatele („*na radu kamaráda, aby to nevypadalo, že jezdí se zlatem po Praze*“), jako pravdivé však označil své následné tvrzení, že šlo vždy o místa v Praze („*okolí Václaváku, kavárna Slavie, Staroměstské náměstí*“), později připustil, že to mohlo být i v Průhoncích; na dotaz správce daně, jak je tedy možné, že v záznamní povinnosti k DPH za prověřovaná období si uplatňuje pohonné hmoty dle paragonů z benzínových pump v Českých Budějovicích, Písku a Táboře p. R. upřesnil, že předávka peněz za dodané zlato někdy probíhala bez předávky zboží, a to na Lipně či Orlíku, kde p. Šu. v každém ročním období rybařil. Dle výpovědi p. Z. ověření ryzosti prováděl až stěžovatel, nicméně cena zlata stěžovatelem mu byla vyplácena v hotovosti krátce po předání zlata, dle výpovědi p. V., zaměstnankyně stěžovatele, však trvá zkouška ryzosti 2,5 – 3 hodiny (protokol ze dne 17. 1. 2005).

Důkazy, které stěžovatel předložil, tj. přijaté faktury, doklady o provedených úhradách, příjemky na sklad, dodací listy, zkušební listy ke zkoušce ryzosti, výdajové pokladní doklady, jsou všechny formální povahy a mohou v obecné rovině obstát pouze za situace, že obchodní transakce nevykazují žádné pochybnosti. Z konstantní judikatury Ústavního soudu 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 (srovnej nálezn Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 1841/07). Stěžovatelem zdůrazňovaná svědecká výpověď zaměstnankyně p. L. V., že zlato fyzicky do společnosti přinesli pánové Z., K. či R. žádným způsobem nepřispívá k prokázání skutečného průběhu vykázaných transakcí. Skutečnosti uváděné stěžovatelem na daňových dokladech byly zjištěními ve správních řízeních zásadním způsobem zpochybněny (stěžovatel žádné objektivní důkazní prostředky nepředložil, což je i logický důsledek zcela neprůkazného způsobu obchodování, jenž stěžovatel zvolil).

Nejvyšší správní soud nesouhlasí s opakovaným tvrzením stěžovatele, dle kterého je činěn odpovědným za neunesení důkazního břemene cizích subjektů, případně je povinen vyvracet něco, co se vymyká sféře jeho vlivu. Naopak považuje tato tvrzení stěžovatele za čistě účelová. V souzené věci se nejedná o stěžovatelem namítané bezdůvodné odmítnutí jím předložených důkazů. Nejvyšší správní soud mnohokrát judikoval, že skutečnost, že deklarovaný dodavatel neprokázal přijetí zdanitelného plnění od svého dodavatele v řetězci, 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. Je tomu tak proto, že DPH má být uplatněna u všech hospodářských operací, které nejsou samy o sobě zasazeny podvodem s daní z přidané hodnoty. V nyní projednávané věci však bezprostřední dodavatelé nejsou opakovaně způsobilí doložit k posuzovaným plněním žádné objektivní důkazy, veškeré prvotní deklarované nákupy vykazují zcela stejný scénář, bez ohledu na to, zda jde o dodavatele zastupované p. Z., postupně zapojované do řetězce v závislosti na zrušení jejich registrace k DPH či o Stavrek. Všichni bezprostřední dodavatelé stěžovatele formálně nakupují zlato, o jehož původu nikdo nic neví, bez ověřování jeho ryzosti, milionové platby hradí v hotovosti a to podle neměnného scénáře, kdy v řetězci opakovaně dochází k neodvedení daně do státního rozpočtu subjektem, který měl zlato jako první v řetězci dodat. Stěžovatel však stále formálně od těchto subjektů zlato odebírá i přesto, že o původu zlata mu údajně není nic známo, ve dvou zdaňovacích obdobích dokonce sám do řetězce zcela formálně začleňuje společnost Trade a vědomě tak předstírá dodávky v řetězci MAJK. s. r. o. - DAPEX Czech spol. s r.o – TRADE CENTER PRAHA spol. s r. o – stěžovatel. Za těchto okolností je Nejvyšší správní soud přesvědčen, že obchodní transakce, ze kterých stěžovatel uplatňoval nárok na odpočet DPH, nejsou v nyní projednávaném zdaňovacím období nahodilými obchodními transakcemi, jejichž nevinnou součástí se stěžovatel stal bez vlastního vědomí či přičinění.

Shora popsaný mechanismus obchodování byl stěžovatelem uplatňován opakovaně v cca 40 prověřovaných zdaňovacích obdobích, což považuje kasační soud za zcela prokázané. Nejedná se o žádné domněnky, hypotézy, spekulace, či účelové vytváření zkresleného obrazu, ale o prokázaný skutkový stav, který vyplývá jak ze spisového materiálu, tak z dokladů doložených samotným stěžovatelem. Tvrzení

stěžovatele, že v jiných zdaňovacích obdobích byly nároky na odpočet daně z obchodních transakcí od společnosti Dapex žalovaným uznány, nemůže za shora popsaných a prokázaných okolností vést k uznání nároku na odpočet DPH v nyní projednávané věci. Z tvrzení žalovaného ve vyjádření ke kasační stížnosti navíc vyplývá, že u dodávek zlata od společnosti Dapex, zastupované p. Z., nebylo prováděno žádné šetření. Námitky směřující do účelového postupu koordinovaného Ministerstvem financí jsou s ohledem na zjištěný skutkový stav zcela nedůvodné. Nejvyšší správní soud nemá žádné pochybnosti o tom, že shora popsaný způsob obchodování odpovídá obchodování v řetězci, při kterém dochází k podvodům na dani z přidané hodnoty. Vzhledem ke zjištěním vyplývajícím ze shora pospaného způsobu obchodování se kasační soud ztotožňuje i s úvahou městského soudu uvedenou v závěru napadeného rozsudku, dle kterého stěžovatel volil tento mechanismus vědomě (strana 11 - 13 napadeného rozsudku).

Nejvyšší správní soud připomíná, že při obchodování v řetězci je v souladu s judikaturou Soudního dvora nárok na odpočet daně chráněn pouze za situace, že plátce daně o záměru zkrátit daň nevěděl a ani 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*]. Pouze za této situace je na místě trvat na tom, že každé plnění musí být zohledněno samo o sobě a povaha určitého plnění v řetězci dodávek se nemůže měnit na základě předcházejících nebo následujících událostí. Pravidlo, že každé plnění je třeba posuzovat samostatně a samo o sobě, bez ohledu na jeho účel nebo výsledky, totiž vychází z požadavku, aby společný systém DPH byl neutrální, a ze zásady právní jistoty, která vyžaduje, aby používání právních předpisů Společenství bylo předvídatelné pro subjekty, na které se vztahuje. V opačném případě, tedy je-li s přihlédnutím k objektivním skutečnostem prokázáno, že dodání je uskutečněno pro osobu povinnou k dani, která věděla nebo měla vědět, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na dani z přidané hodnoty, je věcí vnitrostátního soudu odmítnout takové osobě povinné k dani přiznat nárok na odpočet – viz právní závěr Soudního dvora ve spojených věcech C-439/04 a C-440/04 Axel Kittel proti Belgickému státu a Belgický stát proti Recolta Recycling SPRL [2006] Sb. Soudní dvůr dokonce v těchto rozhodnutích uvedl, že „osoba povinná k dani, která věděla nebo měla vědět, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH, musí být pro účely šesté směrnice považována za osobu účastnící se tohoto podvodu, a to bez ohledu na to, zda má z následného prodeje zboží prospěch, či nikoli. V takové situaci totiž osoba povinná k dani pomáhá pachatelům podvodu a stává se jejich spolupachatelem“ (odst. 55 - 57 citovaného rozhodnutí).

Stěžovatel se mylí, domnívá-li se, že pro odmítnutí nároku na odpočet daně z přidané hodnoty je povinností správních orgánů či dokonce správních soudů prokázat, jakým způsobem a konkrétně kterým z dodavatelů v řetězci byl spáchán podvod. Pojem „podvod na DPH“ je správními soudy užíván ve shora uvedeném smyslu. Judikatura Soudního dvora tímto pojmem označuje 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 neodpovídající běžným obchodním podmínkám. Opakovaně se zde konstatuje: „*Obchod uvnitř Společenství se zdá být živnou půdou pro podvody na DPH, které mohou nabývat různých podob, ale jsou vždy organizovány „řetězově“ s tím, že „práva Společenství se nelze dovolávat pro zneužívající nebo podvodné účely“.* V této souvislosti lze odkázat na již shora uváděné rozsudky Soudního dvora, kde termín „podvod na DPH“ je v tomto smyslu běžně užíván a je jak obsahem samotných položených předběžných otázek, tak stanovisek generálních advokátů, jakož i obsahem samotných rozsudků Soudního dvora. Generální advokát Dámas Ruiz-Jaraba Colomera ve svém stanovisku ke spojeným věcem Kittel C-439/04 a C-440/04 k pojmu podvod na DPH konstatoval, že ve skutečnosti existují varianty tak neobvyklé a spletité, jako je představivost těch, kteří je připravují, ve všech případech jde v podstatě o to, že není odvedena určitá částka získaná jako DPH. Povinností správních orgánů z hlediska posouzení nároku na odpočet daně je posouzení všech objektivních okolností vykázané transakce a i v případě, že k neodvedení daně na určitém článku řetězce dojde, neodmítnout nárok na odpočet tomu, kdo v dobré víře získá nějaké zboží, přičemž o podvodu neví a ani vědět nemohl. Při tomto posuzování mají být vzaty v úvahu vždy právní, obchodní a osobní vazby mezi zúčastněnými subjekty, a proto odkazy stěžovatele na rozhodnutí NSS týkající se jiného subjektu (SOLITER) nemohou být v nyní projednávané věci relevantní.

Z výše uvedeného je tedy zřejmé, že pouze za situace, kdy by stěžovatel prokázal, že s přihlédnutím ke všem objektivním okolnostem nemohl mít žádný důvod domnívat se, 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 od deklarovaného dodavatele fakticky přijal, mohl by mu být nárok na odpočet daně uznán.

K odkazu stěžovatele na rozsudky zdejšího či městského soudu, které vyzněly v jeho prospěch, Nejvyšší správní soud uvádí, že otázka uplatněného nároku stěžovatele na odpočet daně je otázkou skutkovou, která je posuzována s ohledem na konkrétní okolnosti zjištěného skutkového stavu. V rozhodnutích zdejšího soudu, která vyzněla ve prospěch stěžovatele, zůstala navíc tato otázka více či méně otevřena, o čemž mimo jiné svědčí i shora uvedený rozsudek č. j. 9 Afs 41/2008 – 64, jakož i rozsudek sp. zn. 9 Afs 47/2007. Rozsudek zdejšího soudu ze dne 10. ledna 2008, sp. zn. 9 Afs 67/2007, se zabýval jinými právními otázkami, a to zejména hodnocením svědeckých výpovědí zaměstnanců stěžovatele. Důvody, dle kterých nelze jednotlivé závěry v rozhodnutích zdejšího soudu dále zobecňovat, kasační soud podrobně rozvedl ve svém rozsudku ze dne 22. 1. 2009, sp. zn. 9 Afs 73/2008. V této souvislosti kasační soud připomíná, že ústavní stížnost stěžovatele proti uvedenému rozhodnutí Nejvyššího správního soudu byla Ústavním soudem dne 2. 4. 2009 odmítnuta (srovnej rozhodnutí sp. zn. II. ÚS 655/09). V uvedeném rozsudku Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že stěžovatel důkazní břemeno ohledně nároku na odpočet daně od jím deklarovaných dodavatelů Stavrek, France - Business a Cartrixx, a to ve zdaňovacím období březen 2004, neunesl. Dle závěrů Ústavního soudu správní orgány a obecné soudy v případě zdaňovacího období březen 2004 dostatečně zjistily skutkový stav, na který aplikovaly ústavně konformně interpretovanou právní normu s tím, že argumentace stěžovatele,

podle které je činěn odpovědným za neunesení důkazního břemene cizích subjektů, je nesprávná.

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. Stěžovatel, který neměl v řízení úspěch, nemá ze zákona právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s.). Žalovanému pak žádné náklady řízení nad rámec jeho úřední činnosti nevznikly.

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

Brně dne 21. dubna 2010

JUDr. Radan Malík
předseda senátu