



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 Kozi 914/9, Praha 1, Staré Město, zastoupeného Mgr. Jiřím Hoňkem, advokátem se sídlem Senovážné nám. 23, Praha 1, proti žalovanému: **Finanční ředitelství pro hlavní město Prahu**, se sídlem Štěpánská 28, Praha 1, proti rozhodnutím žalovaného ze dne 17. 7. 2006, č. j. FŘ-10501/13/06 a č. j. FŘ-10502/13/06, ve věci daně z přidané hodnoty, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 18. 12. 2009, č. j. 5 Ca 265/2006 - 186,

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 byly zamítnuty žaloby proti rozhodnutím žalovaného ze dne 17. 7. 2006, č. j. FŘ-10501/13/06 a č. j. FŘ-10502/13/06 (dále také „odvolací orgán“). Uvedenými rozhodnutími byla zamítnuta odvolání stěžovatele proti platebnímu výměřu Finančního úřadu pro Prahu 1 (dále jen „správce daně“) ze dne 27. 10. 2005, č. j. 250121/05/001511/4917, jimiž byla stěžovateli za zdaňovací období červen 2004 vyměřena vlastní daňová povinnost ve výši 2 361 455 Kč oproti vlastní daňové povinnosti vykázané stěžovatelem v přiznání k dani z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) ve výši 517 Kč a platebnímu výměru ze dne 13. 12. 2005, č. j. 281239/05/001511/4917, jimiž byla stěžovateli za zdaňovací období květen 2004 vyměřena vlastní daňová povinnost

ve výši 2 537 370 Kč oproti v přiznání k dani z přidané hodnoty vykázanému nadměrnému odpočtu ve výši 69 Kč.

Napadeným rozsudkem městský soud shledal žaloby nedůvodné, a proto je 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 žalobách namítal, že vzhledem k nedostatečné konkrétnosti, určitosti a srozumitelnosti výzev, kterými správce daně požadoval prokázání údajů deklarovaných v předložených přiznáních k DPH, nebyl zřejmý charakter daňového řízení, jež vyústilo ve vydání platebních výměrů. Městský soud námitce stěžovatele nepřisvědčil a uvedl, že smyslem vytýkácího řízení je umožnit daňovému subjektu odstranit v průběhu vytýkácího řízení vady daňového přiznání a umožnit mu předložit důkazní prostředky prokazující jeho tvrzení. I když výzvy vydané v počátečním stadiu vytýkácího řízení neuvádějí konkrétní skutkové důvody zakládající pochybnosti správce daně, soud přihlédl k tomu, že šlo o počáteční stadium vytýkácích řízení, kdy je nutno určitou obecnost výzev tolerovat. Ze spisu pak městský soud ověřil, že po získání podrobnějších údajů správce daně následně vydal již podrobné a zcela konkrétní výzvy ze dne 20. 6. 2005 a ze dne 10. 8. 2005; postup, kdy správce daně vydá první, široce pojatou výzvu ve vytýkáčím řízení a následně pak výzvu specifikovanou, neshledal nezákonným ani Nejvyšší správní soud v rozsudku sp. zn. 9 Afs 47/2007 (veškerá zde uvedená rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupná na www.nssoud.cz). Poté, kdy správce daně a žalovaný předložené důkazní prostředky neuznali za dostatečné k prokázání oprávněnosti jím uváděných tvrzení, namítá stěžovatel neplatnost zahájených vytýkáčích řízení, a to proto, že údajně není zřejmé, jaká řízení vůbec ve věci probíhala, v čem spočívaly pochybnosti správce daně. Dle názoru městského soudu nejsou tyto námitky pro posouzení merita věci vůbec podstatné. Za podstatné pro posouzení věci městský soud považoval skutečnost, že stěžovateli bylo umožněno v průběhu vytýkácího řízení doložit pravdivost údajů uvedených v jeho daňovém přiznání, neboť z následných výzev správce daně mu muselo být zřejmé, v čem spočívají pochybnosti správce daně.

Námitky stěžovatele směřující proti celkové délce vytýkácího 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, že stěžovatel byl napadeným rozhodnutím či postupem správních orgánů zkrácen na svých právech. Zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (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 námitka není s ohledem na všechny okolnosti důvodná, neboť v souzené věci neměla délka daňového řízení vliv na jeho výsledek, tj. na nezákonnost žalobou napadeného rozhodnutí.

Soud zamítl také námitky stěžovatele směřující do nedostatečně zjištěného skutkového stavu věci, nesprávného hodnocení důkazních prostředků a prisvědčil

závěrům žalovaného, že v projednávaných zdaňovacích obdobích stěžovatel v řízení před správními orgány neprokázal přijetí zdanitelného plnění (zlata) od jím deklarovaných dodavatelů: France - Business, s. r. o. dnes France - Business, s. r. o. v likvidaci, SODANA, s. r. o., dnes SODANA, s. r. o. v likvidaci a CARTRIXX, s. r. o., dnes CARTRIXX, s. r. o. - v likvidaci (dále také „France Business“, „Sodana“, „Cartrixx“ či „dodavatelé“). Soud odmítl námitky stěžovatele, že je činěn odpovědným za neunesení důkazního břemena cizích subjektů, rozsáhlé námitky týkající se nabytí vlastnického práva označil za nedůvodné, neboť existence zboží ani jeho nabytí stěžovatelem nebylo zpochybněno. 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 dodavateli, který popsal při ústních jednáních vedených u správce daně a svědecká výpověď jeho zaměstnankyně L. V.), nemohou vedle správcem daně shromážděných skutečností obstát.

Svědčyně L. V. nevyprávěla k nyní projednávaným zdaňovacím obdobím, avšak její výpověď má význam pro obecné posouzení. Soud souhlasil s žalovaným, že v její výpovědi a výpovědi Ing. Moravce jsou rozpory týkající se způsobu objednávání zlata, její tvrzení, že při dodávkách zlata zaznamenávala vždy údaje z občanských průkazů nekoresponduje s tvrzením Josefa Zikmunda (jednatel France - Business a Cartixx), který vypověděl, „*že párkrát ukázal svou občanku na vrátnici*“. Teprve na následnou otázku zástupkyně stěžovatele, zda tyto údaje ověřovala paní, které předával zboží, si svědek vzpomněl, že ano; jméno L. V. si však nepamatoval. Svědkyně L. V. si nepamatovala název společnosti France - Business a uváděla, že za tuto společnost jednal „*Klimovič*“, který však dle výpisu z obchodního rejstříku nikdy nebyl statutárním orgánem této společnosti. Tvrzení stěžovatele, že tvrzení svědkyně L. V. spolu s předloženými doklady nepopíratelně prokazuje přijetí sporných zdanitelných plnění od stěžovatelem deklarovaných dodavatelů, městský soud proto odmítl.

Pro pochybnost žalovaného o tom, za který subjekt konkrétní fyzická osoba dodávku uskutečnila, nepochybně svědčí okolnosti, za kterých předmětné obchodní transakce probíhaly a které žalovaný podrobně popsal v napadených rozhodnutích. K dodávkám uskutečněným prostřednictvím Josefa Zikmunda městský soud pro doplnění mechanismu obchodování poukázal na svědeckou výpověď Josefa Zikmunda ze dne 17. 10. 2006, kdy uvedl, že zboží dodával na Cartixx, France - Business a Dapex, zdroj zboží ho nezajímá; zlato přebíral na různých místech, vždy vybraných z bezpečnostních důvodů, restauracích, benzínových pumpách, nenápadně, byl odposloucháván a sledován policií; zlato přebíral v igelitových sáčcích, hmotnost a ryzost neověřoval, převzetí zboží potvrdil tak, že podepsal a vystavil řádné účetní doklady, zboží okamžitě vezl svému odběrateli; do firmy stěžovatele zlato dovezl osobně, měl je při sobě, v kapsách, v igelitové tašce; při příjezdu několikrát z bezpečnostních důvodů vždy objel firmu, parkoval na různých místech, peníze přebíral vždy v hotovosti, nevkládá je na účet, měl je fyzicky u sebe a sloužily k dalším obchodům, které uzavíral velmi často; zlato nakupoval dle požadavku svých odběratelů, šlo o ústní dohody; někdy již při samotném dodání předem určené objednávky měl odběratel zájem o další rychlou dodávku, kterou svědek na místě řešil telefonicky se svým dodavatelem; zlato předával i s vystavenou fakturou, kterou někdy vystavil přímo v kanceláři stěžovatele; evidenci zlata vedla v případě všech

jeho firem stejná účetní. Do protokolu ze dne 15. 9. 2009 pak svědek na otázku, co bylo rozhodující pro to, za jakou firmu vystaví svému odběrateli fakturu na dodávku zlata, uvedl, že žádný faktor nebyl rozhodující.

Městský soud uvedl, že svědecká výpověď Josefa Zikmunda v žádném případě nepotvrzuje standardnost sporných obchodů. Stěžovatel sice navrhl výslech svědka k vyvrácení domněnky, že to byl stěžovatel, kdo organizoval řetězové obchody se zlatem a určoval jeho cenu. Svědek uváděl, že obchody inicioval on a on také určoval ceny. O jeho nevěrohodnosti však svědčí také další skutečnosti, svědek např. uváděl, že si nepamatuje z jakých důvodů byla zrušena registrace k dani z přidané hodnoty jeho firmám, což je nepravděpodobné. Vypovídal, že jeho firmám byly odpočty uznávány, což nemá oporu zejména u France - Business a Cartixx, vyslýchán byl ve výkonu trestu odnětí svobody, dle žalovaného pro daňový trestný čin. Způsob obchodování popsany svědkem Josefem Zikmundem není standardním obchodem.

Námítku stěžovatele, že žalovaný při řízení před městským soudem uplatňoval nové skutečnosti, které nebyly předmětem řízení, městský soud zamítl a poukázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 9 Afs 41/2008, který v obdobné věci zrušil rozhodnutí městského soudu a uložil mu zabývat se otázkou dobré víry stěžovatele v souladu s příslušnou judikaturu Soudního dvora 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. Podle uvedené judikatury platí, že nárok osoby povinné k dani, která uskutečnila plnění, která nejsou sama o sobě zasazena podvodem na DPH, na odpočet daně na vstupu, není dotčen okolností, že řetězci dodávek, v němž byla tato plnění uskutečněna, je jiné plnění, které předchází nebo následuje po plnění uskutečněném touto osobou povinnou k dani, zasazeno 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 dotčený 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.

K odkazu stěžovatele na rozhodnutí soudů, jimiž bylo obdobným žalobám vyhověno, poukázal městský soud na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 1. 2009, č. j. 9 Afs 73/2008 - 162, a na usnesení Ústavního soudu ze dne 2. 4. 2009, č. j. II. ÚS 655/09 (všechna zde uvedená rozhodnutí Ústavního soudu jsou dostupná na <http://nalus.usoud.cz>). Uvedené soudy potvrdily postup městského soudu, který v obdobné věci sp. zn. 7 Ca 188/2006 žalobu stěžovatele zamítl, přičemž šlo o zdaňovací období březen 2004, tj. blízké zdaňovacím obdobím v nyní projednávané věci a deklarovanými dodavateli byly stejně jako v projednávané věci Cartixx a France - Business.

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 L. 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 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.“*

Z napadeného rozsudku je patrné, že jak daňové orgány, tak městský soud bezdůvodně nepřiznaly naprosto žádnou procesní hodnotu svědectví L. V. s odůvodněním, že nevyprávěla k nyní projednávaným zdaňovacím obdobím. S takovým postupem nelze souhlasit, neboť obdobně jak Městský soud v Praze poukazuje na obecně zavedený mechanismus obchodování stěžovatele, uplatňovaný ve 40 zdaňovacích obdobích, aniž by jakkoliv popsal protiprávnost či nekalost tohoto obchodování, poukazuje stěžovatel na svědeckou výpověď L. V., ze které vyplynulo, že zlato od deklarovaných dodavatelů vždy přinášeli osobně jejich jednatelé.

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 měli v souladu s judikaturou Soudního dvora popsat, jakým způsobem docházelo k podvodu na DPH, jak konkrétní subjekty na tomto podvodu spolupracovaly a především prokázat, že tak bylo činěno s úmyslem neoprávněně získat odpočet DPH. Městský soud s tímto pojmem nakládal podle aktuální potřeby. 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. Pokud se navíc některý z jeho dodavatelů skutečně podvodu dopustil, měl tento subjekt všechny důvody pro to, aby nevypovídal pravdivě, případně, aby vůbec nespolupracoval se správcem daně. Stěžovatel konstatuje, že odpočty mu byly zadržovány v souvislosti s neprokázáním dodávky od deklarovaných dodavatelů, 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 závěru nepříznivému pro daňový subjekt nepostačovaly – tedy např. skutečnost, že v minulosti již byl daňový subjekt seznámen s tím, že se stal (byť 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.“*

Ke způsobu obchodování uvedeném v napadeném rozsudku stěžovatel uvádí, že účelovým spojováním všech transakcí do jednoho celku je záměrně vytvářen dojem, že stěžovatel obchoduje výslovně za účelem čerpání nadměrných odpočtů. Stěžovatel se důrazně ohrazuje proti tomu, že by existoval zavedený způsob obchodování ve zřetelně pejorativním smyslu, kdy na jeho počátku stojí nekontaktní subjekt. Stěžovatel na svou obranu uvádí, že soudy rozhodují ve zhruba 40 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 9 Afs 47/2007, 9 Afs 67/2007). Za rozhodnutí ve prospěch stěžovatele lze pak považovat i rozhodnutí Nejvyššího správního soudu 2 Afs 35/2007 a 2 Afs 37/2007, kde se sice jednalo o jiný subjekt, ale dodavatelé byli shodní. Účelovým propojováním těchto období v jeden celek a vytvářením jakéhosi mechanismu nelze vést

seriozní argumentaci. Celý souhrn neprokázaných hypotéz ústí ve finální závěr, že stěžovatel byl srozuměn s možným podvodným jednáním deklarovaných dodavatelů, přičemž provedení důkazů navrhaných stěžovatelem soud bezdůvodně odmítá.

Základním a několikrát opakovaným argumentem pro to, že stěžovatel věděl o údajných podvodech na DPH, je skutečnost, že opakovaně nakupoval zlato od Josefa Zikmunda. Josef Zikmund 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 Czech spol. s r.o. (dále jen „Dapex“), zastupované Josefem Zikmundem, uznaly veškeré dodávky zlata v období prosinec 2004, leden 2005, únor 2005 a duben 2005. Žalovaný i soud tvrdí, že Josef Zikmund 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 zastupovanou Josefem Zikmundem z jakýchkoliv podvodů. Naopak je zřejmé, že společnost Dapex považovaly za bezproblémovou, neboť jinak by odpočet DPH stěžovateli nepřiznaly. K osobě Josefa Zikmunda 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 Josefa Zikmunda dodávaly zlato minimálně i společnosti SOLITER, a. s., a pravděpodobně i dalším vlivným společností.

V části V. kasační stížnosti nazvané: „Širší souvislosti nepřiznávání daňových odpočtů“ stěžovatel dovozuje odmítnutí 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 Nejvyššího správního soudu sp. zn. 2 Afs 35/2007. Dle jeho názoru dostali příslušní správci daně pokyn začít odmítat odpočty DPH s paušálním zdůvodněním, že příslušný poplatník neprokázal dodávky zlata od deklarovaného dodavatele. Takový postup správních orgánů nemá oporu v provedeném dokazování a je s ním v rozporu.

S ohledem na vše výše uvedené stěžovatel navrhuje napadený rozsudek zrušit a věc vrátit soudu k dalšímu řízení. Dále vzhledem k nejednotné judikatuře dává soudu ke zvážení, zda nenavrhnout otázku prokázání dodávek zlata stěžovateli, v zájmu jednotného rozhodování soudů, finančně správnímu kolegiu Nejvyššího správního soudu k zaujetí stanoviska ve smyslu ustanovení § 19 s. ř. s., neboť jde zjevně o otázku, která je za identické situace posuzována naprosto odlišně různými senáty Nejvyššího správního soudu, zejména pak devátým a druhým senátem.

Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti namítá, že posoudil veškeré stěžovatelem předložené důkazní prostředky jednotlivě i ve vzájemné souvislosti. Pokud jde o jejich důkazní sílu, pak je nutno konstatovat, že kromě přijatých faktur jde o 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 týkající hodnocení důkazních prostředků. Ke stěžovatelem uváděným rozsudkům Nejvyššího správního soudu 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 zdůrazňuje, že na rozdíl od stěžovatele rozlišuje mezi podvodem v trestně právním smyslu a podvodem na DPH, který žalovaný podrobně popsal a posoudil podle konkrétních okolností, přičemž neuznal stěžovatelem deklarované nároky na odpočet DPH. Zužování tohoto pojmu na trestně právní pojetí nepovažuje za případné. Pokud jde o odkazy na úspěšné uplatnění nároku na odpočet DPH u společnosti SOLITER, má žalovaná za to, že jde o daňové řízení jiného subjektu s místní příslušností jiného správce daně.

Žalovaný navrhuje kasační stížnost zamítnout.

Dne 16. 4. 2010 podal stěžovatel na Nejvyšší správní soud k vyjádření žalovaného repliku polemizující se závěry žalovaného. Současně navrhl předložit věc rozšířenému senátu 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 přihlédnout 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 červen 2004 vykázal stěžovatel vlastní daňovou povinnost ve výši 517 Kč, jako převýšení daně na výstupu v částce 3 963 919 Kč nad daní na vstupu v částce 3 963 402 Kč. V přiznání k DPH za zdaňovací období květen 2004 vykázal stěžovatel nadměrný odpočet ve výši 69 Kč, jako převýšení daně na vstupu v částce 3 581 270 Kč nad daní na výstupu v částce 3 581 201 Kč. Na základě provedeného vytykácího řízení nebyl stěžovateli za zdaňovací období červen 2004 uznán nárok na odpočet daně v celkové výši 2 360 938 Kč (faktura č. 0806/04, France - Business, 6 kg zlata, DÚZP dne 9. 6. 2004, faktura č. 1406/04, France - Business, 6 kg zlata, DÚZP dne 24. 6. 2004, faktura č. 196/04, 20 kg zlata, France - Business, DÚZP dne 30. 6. 2004, faktura č. 1000000254, Sodana, 3 kg zlata, DÚZP 4. 6. 2004 a faktura č. 1000000294, Sodana, 4 kg zlata, DÚZP 29. 6. 2004). Za zdaňovací období květen 2004 nebyl stěžovateli uznán nárok na odpočet daně v celkové výši 2 537 439 Kč (faktura č. 3104/04, France - Business, DÚZP dne 30. 4. 2004, faktura č. FB0305/04, France - Business, DÚZP dne 10. 5. 2004, faktura č. 1805/04, France - Business, DÚZP dne 19. 5. 2004,

faktura 1705/04, France - Business, DÚZP dne 26. 5. 2004, faktura č. 12/2004, Sodana, DÚZP 12. 5. 2004, faktura č. 13/2004, Sodana, DÚZP 14. 5. 2004, faktura č. 17/2004, Sodana, DÚZP 24. 5. 2004, faktura č. 18/2004, Sodana, DÚZP 26. 5. 2004 a faktura č. 01512/03, Cartrixx, DÚZP 17. 12. 2003).

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. Dle stěžovatele však může platit pouze jeden z uvedených závěrů. Dle kasačního soudu je tato námitka nedůvodná, závěry městského soudu nelze posuzovat odděleně, neboť pouze reagují na stěžovatelem 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 žalob 22 až 24 a 28 až 29). S ohledem na skutečnost, že stěžejním pro posouzení projednávané věci je skutečnost, 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. Naopak 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 daní 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.

Pro posouzení nároku na odpočet daně v nyní projednávané věci jsou podstatné následující okolnosti: Stěžovatel je jedním ze tří tuzemských vývozců zlata a od roku 2002 vykazoval na daní z přidané hodnoty v jednotlivých zdaňovacích obdobích nadměrné odpočty ve výši řádově milionů 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 reálné 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 Josefem Zikmundem, původně jednajícím za společnost Cartrixx, poté, kdy jí byla zrušena správce daně registrace k DPH pro neplnění zákonných povinností, jednal Josef Zikmund za společnost France - Business, s. r. o., zaregistrované k DPH hned následně, a po zrušení i této registrace z úřední povinnosti pro neplnění zákonem stanovených povinností zastupoval při dodávkách zlata stěžovateli Josef Zikmund společnost Dapex. Ze spisu je např. patrné, že společnost 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 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 nakupovali, dle údajů uvedených na fakturách, zlato od společnosti MAJK, s. r. o. 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 České republiky, podpisy na fakturách nejsou jeho podpisy, se zlatem neobchoduje, Josefa Zikmunda nezná (protokol ze dne 19. 5. 2005, č. j. 12350/05/304930/2447). Nejvyššímu správnímu soudu je z jeho úřední činnosti známo (protokol ze dne 13. 12. 2005, č. j. 279579/05/001932/7644, rozsudek zdejšího soudu ze dne 18. 3. 2010, č. j. 9 Afs 83/2009 - 232), 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. V., zástupce Trade, aby pro něho od konkrétního dodavatele nakoupil zboží, s tím, že se mu tento dodavatel ozve. Pan V. byl kontaktován Josefem Zikmundem, zástupcem dodavatele Dapex, cena za zboží navržená Josefem Zikmundem byla odsouhlasena Ing. Moravcem. Z výpovědi svědka V. pak vyplývá, že danou transakci nemohl nikterak ovlivnit a veškeré podrobnosti obchodu byly dohodnuty mezi Ing. Moravcem a Josefem Zikmundem. Svědek V. 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. Josef Zikmund, jednatel společnosti Cartrixx, vypověděl, že zlato odebíral od Ing. Še., jediného společníka PROGI-PGI, s. r. o., popřípadě od neznámé osoby určené telefonem, jejíž totožnost neověřoval. Osoba Ing. 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 či Sodana (tj. jiný subjekt než subjekt zastupovaný Josefem Zikmundem), byla dle údajů uvedených na daňových dokladech výhradním dodavatelem těchto společností opět nekontaktní společnost, a to společnost LICANA, spol. s r. o., která na adrese uvedené v obchodním rejstříku nesídlí, a její jediný jednatel Z. Šu. byl nekontaktní osobou. Kasačnickému soudu je z jeho úřední činnosti známo, že 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. Z. 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 Josefem Zikmundem), který neprovádí žádné zkoušky ryzosti, a následně přechází zboží na stěžovatele, který uplatňuje odpočet DPH a následně zlato vyváží. Způsob obchodování vzbuzuje i další pochybnosti, např. Hynek Rödl, 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, Hynek Rödl 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 benzinových pump v Českých Budějovicích, Písku a Táboře Hynek Rödl upřesnil, že předávka peněz za dodané zlato někdy probíhala bez předávky zboží, a to na Lipně či Orlíku, kde Z. Šu. v každém ročním období rybaril. Dle výpovědi Josefa Zikmunda ověření ryzosti prováděl až stěžovatel, nicméně cena zlata stěžovatelem mu byla vyplácena v hotovosti krátce po předání zlata, dle výpovědi L. V., zaměstnankyně stěžovatele, však trvá zkouška ryzosti 2,5 – 3 hodiny (protokol ze dne 17. 1. 2005). Svědek Zikmund popisoval způsob obchodování shodně jako Hynek Rödl v případě společnosti Stavrek.

Stěžovatelem uváděné tvrzení, že městský soud svědeckou výpověď jeho zaměstnankyně L. V. pominul, nemá oporu v napadeném rozsudku. Městský soud uvedl, že svědkyně L. V. nevyprávěla k nyní projednávaným zdaňovacím obdobím, avšak zdůraznil, že její výpověď může mít význam pro obecné posouzení věci. Soud shledal v její výpovědi rozpory, které v odůvodnění svého rozhodnutí popsal, a přisvědčil žalovanému, že výpověď svědkyně L. V. spolu s předloženými doklady neprokazuje přijetí sporných zdanitelných plnění od stěžovatelem deklarovaných dodavatelů. Její tvrzení, že zlato fyzicky do společnosti Primossa přinesli vždy osobně jednatelé jednotlivých dodavatelů, a to za situace, kdy jednatele Klimoviče nedokázala ztotožnit s příslušnou společností (Stavrek), je nevěrohodné a navíc žádným způsobem nepřispívá k prokázání skutečného průběhu stěžovatelem deklarovaných transakcí. Kasační soud se s hodnocením svědecké výpovědi L. V. ze strany žalovaného i městského soudu ztotožňuje.

Pokud jde o důkazy, které stěžovatel předložil, tj. přijaté faktury, doklady o provedených úhradách, příjemky na sklad, dodací listy, zkušební listy ke zkoušce ryzosti, výdajové pokladní doklady, jedná se o důkazy formální povahy, které 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 náleží Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 1841/07).

Nejvyšší správní soud odmítá opakované tvrzení stěžovatele, dle kterého je činěn odpovědným za neunesení důkazního břemene cizích subjektů, případně je povinen vyvracet něco, co se vymyká sféře jeho vlivu. 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, samo 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 zasaženy podvodem s daní z přidané hodnoty. V nyní projednávané věci však bezprostřední dodavatelé nejsou opakovaně způsobili doložit k posuzovaným plněním žádné objektivní důkazy, veškeré prvotní deklarované nákupy vykazují zcela stejný scénář, bez ohledu na to, zda jde o dodavatele zastupované Josefem Zikmundem, postupně zapojované do řetězce v závislosti na zrušení jejich registrace k DPH, či o společnost Sodanu, případně 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. K předávání zlata údajně dochází na parkovištích, benzinových pumpách, zlato dodavatelé nosí v igelitových taškách, milionové částky po kapsách. Objednávky jsou zásadně ústní. 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 projednávaných zdaňovacích obdobích nahodilými obchodními transakcemi, jejichž součástí se stěžovatel stal bez vlastního vědomí či přičinění.

Skutečnost, že shora popsaný mechanismus obchodování byl stěžovatelem uplatňován opakovaně v cca 40 prověřovaných zdaňovacích obdobích, není žádnou domněnkou či účelovým vytvářením zkresleného obrazu stěžovatele. Jedná se o prokázaný skutkový stav, který vyplývá jak z napadených rozhodnutí, tak ze spisového materiálu, jakož i 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. Nejvyšší správní soud nemá žádné pochybnosti o tom, že prověřované transakce, ve kterých je stěžovatel konečným příjemcem deklarované dodávky zlata, mají shodné rysy, tyto rysy jsou opakovaně popisovány jak v rozhodnutí žalovaného, tak v rozhodnutí městského soudu, jakož i v tomto rozhodnutí. O společných znacích, jež vykazují řetězce, ve kterých je stěžovatel konečným odběratelem zboží, se kasační soud zmiňuje již např. v rozsudku ze dne 4. 12. 2008, č. j. 9 Afs 41/2008 - 64, na který odkázal v napadeném rozsudku i městský soud, a kterým bylo městskému soudu mimo jiné uloženo, aby se v rámci posouzení oprávněnosti nároku na odpočet daně stěžovatele, deklarovaném ve zdaňovacím období červen 2003 (zboží deklarované od společnosti STAVREK, s. r. o.), společnými znaky těchto transakcí zabýval.

Obdobně jsou zcela nedůvodné námitky směřující do účelového postupu koordinovaného Ministerstvem financí, a to právě s ohledem na zjištěný skutkový stav. V souladu s judikaturou Soudního dvora, které se sám stěžovatel dovolával, je 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 lze 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 Axell 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).

Kasační soud nesdílí ani námitku, dle které žalovaný i soud nesystémově nakládají s pojmem „podvod na DPH. 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. 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 neodpovídají 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 Nejvyššího správního soudu týkající se jiného subjektu (SOLITER) nemohou být v nyní projednávané věci relevantní.

Z 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. Nejvyšší správní soud se z výše uvedených důvodů ztotožňuje se závěry městského soudu, že o takovou situaci se v nyní projednávané věci nejedná.

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. Návrh stěžovatele na zaujetí stanoviska finančně správního kolegia či návrh na aktivaci rozšířeného senátu uvedeného v replice stěžovatele nejsou proto aplikovatelné. V rozhodnutích zdejšího soudu, která vyzněla ve prospěch stěžovatele, zůstala navíc tato otázka nároku na odpočet daně 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. 1. 2008, č. j. 9 Afs 67/2007 - 147, 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. Ústavní stížnost stěžovatele proti uvedenému rozhodnutí Nejvyššího správního soudu byla Ústavním soudem dne 2. 4. 2009 odmítnuta (srovnej rozhodnutí 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 stížnost 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 5. srpna 2010

Mgr. Daniela Zemanová
předsedkyně senátu