



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Ludmily Valentové a soudců JUDr. Jakuba Camrdy, Ph.D. a JUDr. Lenky Matyášové, Ph.D. v právní věci žalobce: **P. K.**, zastoupený Mgr. et Mgr. Janem Rabasem, advokátem se sídlem Vinohradská 343/6, Praha 2, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Ústí nad Labem**, se sídlem Velká hradební 61, Ústí nad Labem, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 3. 10. 2007, č. j. 15 Ca 10/2007 – 32,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žalovanému **s e** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **n e p ř i z n á v á .**

O d ů v o d n ě n í :

I.

Vymezení věci

Finanční úřad v Lounech dodatečným platebním výměrem ze dne 16. 5. 2006, č. j. 47244/06/201920/0384, žalobci dodatečně vyměřil daň z příjmů fyzických osob za rok 2000 ve výši 22 718 Kč.

Proti tomuto dodatečnému platebnímu výměru podal žalobce odvolání, které žalovaný rozhodnutím ze dne 4. 12. 2006, č. j. 19969/06-1100, zamítl.

Proti rozhodnutí žalovaného brojil žalobce žalobou ke Krajskému soudu v Ústí nad Labem, ve které uváděl dva okruhy námitek. V prvním okruhu namítal, že byl on i jeho právní zástupce od počátku daňového řízení opakovaně v rozporu s daňovým řádem poučen zachovávat mlčenlivost, ačkoliv podle něj tato povinnost platí pouze pro pracovníky správce daně a třetí osoby na daňovém řízení zúčastněné. V tom žalobce spatřoval porušení jeho práva na právní pomoc zakotveného v čl. 37 odst. 2 Listiny základních práv a svobod. V druhém okruhu námitek žalobce brojil proti neuznání faktur č. 208/99, č. 212/99 a č. 219/99 od společnosti LETOV NÁSTROJÁRNA, s. r. o. (dále jen „LETOV“) a faktury č. 10/00 od společnosti Ingmar, s. r. o. (dále jen „INGMAR“) jako výdajů podle § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v relevantním znění (dále jen „zákon o daních z příjmů“).

Krajský soud žalobu zamítl rozsudkem ze dne 3. 10. 2007. K námitce nesprávného poučení o povinnosti zachovávat mlčenlivost uvedl, že žalobce i jeho právní zástupce se dozvěděli v průběhu daňového řízení o poměrech jiných daňových subjektů ve věci daňových řetězců a neoprávněného uplatňování nadměrných odpočtů daně z přidané hodnoty a byli zpraveni o vyšetřování Policie ČR ve věci hospodářské trestné činnosti. Ve vztahu k těmto jiným daňovým subjektům se pak žalobce i jeho právní zástupce ocitli v postavení třetích osob, což mělo za následek, že na ně dopadala povinnost zachovávat mlčenlivost ohledně skutečností týkajících se osobních či podnikatelských poměrů jiných daňových subjektů či jiných osob.

Pokud jde o námitku směřující proti neuznání faktur č. 208/99, č. 212/99, č. 219/99 a č. 10/00, krajský soud se taktéž ztotožnil se závěry žalovaného o tom, že žalobce neprokázal, že se předmětná plnění uskutečnila tak, jak bylo deklarováno. Předložené doklady byly i podle názoru soudu vystaveny s tím cílem, aby zastřely skutečný stav – tedy účelové obchodování s tímž zbožím v rámci řetězce daňových subjektů – stavem formálně právním. Žalobce podle krajského soudu neunesl důkazní břemeno ve smyslu § 31 odst. 9 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), neboť poté, co správce daně prokázal existenci skutečností zpochybňujících žalobcova tvrzení o faktickém uskutečnění deklarovaných transakcí, žalobce nebyl schopen doložit k fakturaci objednávku či výkresovou dokumentaci odběratele. Krajský soud se s poukazem na § 31 odst. 4 daňového řádu rovněž neztotožnil s námitkou žalobce, podle níž správce daně nesmí vycházet ze zjištění učiněných mimo daňové řízení bez součinnosti daňového subjektu. Za důvodnou nepovažoval krajský soud ani námitku, podle níž žalobce nezodpovídá za obchodní či ekonomickou činnost jiných daňových subjektů, a to především u těch, se kterými nebyl v žádném kontaktu. Ačkoliv krajský soud tento názor žalobce v obecné rovině akceptoval, dospěl k závěru, že souhrn okolností zjištěných v průběhu daňového řízení poukazuje na to, že žalobce byl součástí „řetězce“, jehož cílem bylo získat nadměrný odpočet daně z přidané hodnoty a/ nebo minimalizovat základ daně z příjmů. K námitkám žalobce o tom, že žalovaný ignoroval důkazy svědčící v žalobcův prospěch, že žalovaný není oprávněn zaujímat stanoviska k úmyslům daňových subjektů a rovněž tak že není oprávněn posuzovat úkony v rámci obchodních vztahů jako

simulované, krajský soud podotkl, že jak ze správního spisu tak i z odůvodnění rozhodnutí žalovaného je jednoznačně seznatelné, na základě jakých skutečností správní orgány dospěly k závěru, že doklady předkládané jednotlivými účastníky řetězovitě provedených transakcí (včetně žalobce) pouze ve smyslu § 2 odst. 7 daňového řádu zastírají skutečný stav stavem formálně právním a navozují dojem legálního uskutečnění deklarovaných obchodních případů v jednotlivých fázích řetězce. Stejně tak krajský soud neshledal důvodnými ani další námitky žalobce.

II.

Shrnutí základních argumentů uvedených v kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

Žalobce (stěžovatel) napadl rozsudek krajského soudu včasnou kasační stížností, v níž uváděl důvody dle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. (nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky krajským soudem), § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s. (vady řízení, které mohly ovlivnit zákonnost žalobou napadeného rozhodnutí s tím, že pro tyto důvodně vytýkané vady měl krajský soud žalobou napadené rozhodnutí správního orgánu zrušit) a § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. (nepřezkoumatelnost spočívající v nesrozumitelnosti nebo nedostatku důvodů rozhodnutí krajského soudu, popřípadě v jiné vadě řízení před soudem, mohla-li mít taková vada za následek nezákonné rozhodnutí krajského soudu o věci samé).

Kasační stížnost obsahuje dva okruhy námitek. K námitce nesprávného poučení o povinnosti zachovávat mlčenlivost stěžovatel zopakoval svou argumentaci před krajským soudem, z níž dovozoval existenci vady řízení, která měla dle jeho názoru bezprostřední vliv na zákonnost přezkoumávaného rozhodnutí ve smyslu § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s.

Druhý okruh námitek směřuje proti neuznání faktur č. 208/99, č. 212/99, č. 219/99 a č. 10/00 jako výdaje podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. V prvé řadě stěžovatel namítal, že zjištění shodnosti položek na dodacích listech a dalších skutečností bylo učiněno mimo daňové řízení vedené se stěžovatelem, a v některých případech i bez jeho součinnosti, čímž byl podle stěžovatele porušen zákon takovým způsobem, že to mohlo ovlivnit zákonnost žalobou napadeného rozhodnutí ve smyslu § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s. Za druhé, stěžovatel namítá, že prokázal existenci předmětného zboží i to, že předmětné zboží řádně nakoupil a vyvezl. Správce daně podle stěžovatele neunesl důkazní břemeno podle § 31 odst. 8 písm. c) daňového řádu. Ohledně existence předmětného zboží stěžovatel namítal, že jeho neexistenci Policie ČR opřela o to, že zboží, které stěžovatel vyvezl, našla ve skladech společnosti STERLEN-X, spol. s r.o. (dále jen „STERLEN“) s dodacími listy s totožnými čísly položek jako dodací listy stěžovatele; samotná shoda čísel položek na dodacích listech podle něj nic neznamená. Stěžovatel rovněž namítá, že nikterak neodpovídá za další nakládání se zbožím, které řádně nakoupil a vyvezl. Existenci „řetězce“ pak stěžovatel odmítá s poukazem na skutečnosti, že (1) rozdíl mezi celkovou nákupní a prodejní cenou zboží v jeho případě je 14,65 %, což je obvyklá obchodní marže, a nikoliv mnohonásobné zvýšení ceny, jež je typickým znakem daňového „řetězce“;

a že (2) zboží nedovezl zpět do České republiky a nikdy s ním již neobchodoval. Konečně, i kdyby se v daném případě jednalo o obchodování v tzv. řetězci, tak správce daně neprokázal účast stěžovatele na tomto řetězci. Stěžovatel, uvádí, že podle judikatury Evropského soudního dvora [stěžovatel cituje rozsudek Soudního dvora ES ze dne 12. 1. 2006 ve spojených věcech C-354/03, C-355/03 a C-484/03 *Optigen Ltd, Fulcrum Electronics Ltd a Bond House Systems Ltd proti Commissioners of Customs & Excise*, Sb. rozh. SD 2006, s. I-483] nárok na odpočet nemůže být dotčen skutečností, že v řetězci dodávek je jiná předchozí nebo následná transakce zatížená daňovým podvodem, o němž plátce daně neví nebo nemohl vědět. Každá transakce tak musí být posuzována sama o sobě a charakter jednotlivých transakcí v řetězci nemůže být změněn předchozími nebo následnými událostmi. Tento princip pak lze podle stěžovatele vztáhnout nejen na daň z přidané hodnoty, ale i na daň z příjmů, což dokládá rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2007, č. j. 5 Afs 129/2006 - 142, dostupným na www.nssoud.cz. Z těchto skutečností stěžovatel dovozuje, že správce daně, potažmo žalovaný svůj závěr o nesplnění důkazního břemene stěžovatelem nepodložili dostatečnými důvody, a proto je rozhodnutí žalovaného nepřezkoumatelné ve smyslu § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s., a protože závěry finančních orgánů převzal i krajský soud, trpí vadou nepřezkoumatelnosti pro nedostatek důvodů i rozhodnutí krajského soudu (§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.). I kdyby bylo žalobou napadené rozhodnutí přezkoumatelné, stěžovatel tvrdí, že rozhodnutí soudu je nezákonné pro nesprávné posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení ve smyslu § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., protože stěžovateli nelze vytknout, že neunesl důkazní břemeno. Konečně, stěžovatel namítá, že rozhodnutí soudu je nezákonné pro nesprávné posouzení právní otázky krajským soudem (§ 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.), i pokud se jedná o existenci tzv. řetězce, resp. o vědomou účast stěžovatele na tomto řetězci.

Žalovaný se ve svém vyjádření ke kasační stížnosti ztotožnil s názorem krajského soudu a odkázal na své rozhodnutí a svá předchozí vyjádření.

III.

Právní hodnocení věci

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadené rozhodnutí krajského soudu v rozsahu vymezeném v § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s. a neshledal kasační stížnost důvodnou.

Z obsahu předloženého správního spisu vyplynulo, že stěžovatel vykonával samostatnou činnost v oboru opravy elektrických zařízení (P. K. – E.) a koupě zboží za účelem dalšího prodeje. Dne 1. 10. 1999 uzavřel stěžovatel s S. O. smlouvu, odpovídající podle správce daně smlouvě o tichém společenství dle § 673 a násl. obchodního zákoníku (podíl stěžovatele 20%, podíl pana O. 80%). Veškeré zboží, které měl stěžovatel nakoupit na základě faktur č. 208/99, č. 212/99, č. 219/99 od společnosti LETOV a na základě faktury č. 10/00 od společnosti INGMAR, vyfakturoval polskému odběrateli PRO-FUTURO VRT Sp. z o. o. (dále jen „PRO-FUTURO“) a zboží vyvezl do veřejného celního skladu EUROCOL v Bratislavě. Tyto skutečnosti nejsou mezi stranami sporné.

Daňová kontrola na daň z příjmů fyzických osob byla u stěžovatele zahájena na základě skutečností zjištěných při daňové kontrole na daň z přidané hodnoty za jednotlivá

zdaňovací období let 1999 a 2000. Od roku 2001 pak obchodování s „duralovými poloprodukty“ vyšetřovala i Policie ČR. Správce daně na základě poznatků policie tvrdí, že *totéž* zboží bylo společností PRO-FUTURO v celním skladu přefakturováno neexistující společností TALEKS, T.O. (dále jen „TALEKS“), která měla mít sídlo v Estonsku a která měla toto zboží dále prodat společnosti STERLEN již pouze za zlomek ceny v řádu několika tisíců německým marek (podrobnosti viz níže), a společnost STERLEN následně toto zboží dovezla zpět do České republiky, kde bylo zboží zajištěno Policií ČR. Totožnost zboží správce daně dokládá tím, že zboží, nalezené ve skladech společnosti STERLEN mělo na dodacích listech totožná čísla položek jako dodací listy stěžovatele. Zboží, které bylo zajištěno ve skladech společnosti STERLEN (která sídlí na stejné adrese jako deklarovaný dodavatel stěžovatele, společnost LETOV), bylo identifikováno expertem společnosti AERO Vodochody, a. s. jako plechové dílce a náhradní díly k vojenským letounům L39, L59 a L159, což je materiál, k jehož vývozu, pokud by nebyl jen bezcenným šrotem, by bylo třeba speciálního povolení, jež ani jedna z výše uvedených společností neměla.

Stěžovatel naopak odmítal, že by koupil, prodal a vyvezl díly k vojenským letounům, jak konstatoval správce daně, přičemž stěžovatel původně v daňovém řízení tvrdil, že předmětné zboží představovalo „jednotlivé komponenty pro elektrické rozvaděče a vybavení elektrických rozvaděčů“, později v žalobě uváděl, že se jednalo o „upravené odlitky a díly“, které pro něj na zakázku vyrobila společnost LETOV (resp. v případě faktury č. 10/00 společnost INGMAR) podle výkresové dokumentace společnosti PRO-FUTURO, přičemž se opíral o výsledek bývalého jednatele společnosti LETOV Ing. K. Správce daně ale posléze ve spolupráci s policií zjistil, že společnost LETOV (resp. v případě faktury č. 10/00 společnost INGMAR) zboží určené stěžovateli nevyrobila, nýbrž nakoupila od společnosti NEM-Y PLUS, spol. s r. o. (dále jen „NEM“), což podle finančních orgánů činí výpověď Ing. K. a tvrzení stěžovatele nevěrohodnými. Stěžovatel rovněž nebyl schopen doložit výkresovou dokumentaci ani objednávkové listy ke zboží zakoupenému od společností LETOV a INGMAR, ani jiné důkazy, kterými by prokázal, že skutečně vyvezl zboží vyrobené na zakázku. Ve spolupráci s Interpolem bylo dále zjištěno, že společnost TALEKS vůbec neexistuje, a na zboží, které stěžovatel vyvezl do skladu EUROCOL v Bratislavě, nebyly provedeny žádné zhodnocující či znehodnocující úpravy, a aniž by toto zboží opustilo veřejný celní sklad, bylo dovezeno do České republiky za zlomek původní ceny.

Pro úplnost Nejvyšší správní soud dodává přesné částky a data pohybu zboží dle jednotlivých faktur:

- 1) Společnost NEM měla prodat společnosti LETOV předmětné zboží dne 22. 11. 1999 za částku 1 612 181,20 Kč (z toho DPH 290 721,20 Kč). Společnost LETOV měla prodat toto zboží stěžovateli na základě **faktury č. 208/99** dne 30. 11. 1999 za částku 1 662 039,20 Kč (z toho DPH 299 712 Kč). Stěžovatel vyfakturoval dne 3. 12. 1999 toto zboží společnosti PRO-FUTURO za částku 1 498 532,66 Kč bez DPH a zboží vyvezl do veřejného celního skladu EUROCOL v Bratislavě. V době umístění zboží ve veřejném celním skladu toto zboží měla společnost PRO-FUTURO prodat dne 6. 12. 1999 za částku 84 862,75 DEM společnosti TALEKS. Společnost TALEKS měla

- toto zboží prodat dne 8. 12. 1999 za částku 4416,22 DEM společnosti STERLEN, která dovezla toto zboží zpět do České republiky, kde z této částky odvedla clo a DPH.
- 2) Společnost NEM měla prodat společnosti LETOV předmětné zboží dne 24. 11. 1999 za částku 1 831 996,30 Kč (z toho DPH 330 360 Kč). Společnost LETOV měla prodat toto zboží stěžovateli na základě **faktury č. 212/99** dne 9. 12. 1999 za částku 1 892 565,30 Kč (z toho DPH 341 282,30 Kč). Stěžovatel vyfakturoval dne 9. 12. 1999 toto zboží společnosti PRO-FUTURO za částku 1 706 402,53 Kč bez DPH a zboží vyvezl do veřejného celního skladu EUROCOL v Bratislavě. V době umístění zboží ve veřejném celním skladu toto zboží měla společnost PRO-FUTURO prodat dne 14. 1. 2000 za částku 97 867,54 DEM společnosti TALEKS. Společnost TALEKS měla toto zboží prodat – ovšem již dne 10. 1. 2000 za částku 3946,06 DEM společnosti STERLEN, která dovezla toto zboží zpět do České republiky, kde z této částky odvedla clo a DPH.
 - 3) Společnost NEM měla prodat společnosti LETOV předmětné zboží dne 6. 12. 1999 za částku 1 431 449,70 Kč (z toho DPH 258 130,30 Kč). Společnost LETOV měla prodat toto zboží stěžovateli na základě **faktury č. 219/99** dne 20. 12. 1999 za 1 491 101,20 Kč (z toho DPH 268 887,10 Kč). Stěžovatel vyfakturoval dne 20. 12. 1999 toto zboží společnosti PRO-FUTURO za částku 1 344 429,06 Kč bez DPH a zboží vyvezl do veřejného celního skladu EUROCOL v Bratislavě. V době umístění zboží ve veřejném celním skladu toto zboží měla společnost PRO-FUTURO prodat dne 14. 1. 2000 za částku 77 324,73 DEM společnosti TALEKS. Společnost TALEKS měla toto zboží prodat – ovšem již dne 10. 1. 2000 za částku 3946,06 DEM společnosti STERLEN, která dovezla toto zboží zpět do České republiky, kde z této částky odvedla clo a DPH.
 - 4) Společnost NEM měla prodat společnosti INGMAR předmětné zboží dne 8. 1. 2000 za částku 1 953 934,50 Kč (z toho DPH 352 348,90 Kč). Společnost INGMAR měla prodat toto zboží stěžovateli na základě **faktury č. 10/00** dne 17. 1. 2000 za částku 2 014 296,30 Kč (z toho DPH 363 233,80 Kč). Stěžovatel vyfakturoval dne 17. 1. 2000 toto zboží společnosti PRO-FUTURO za částku 1 816 077,63 Kč bez DPH a zboží vyvezl do veřejného celního skladu EUROCOL v Bratislavě. V době umístění zboží ve veřejném celním skladu toto zboží měla společnost PRO-FUTURO prodat dne 21. 1. 2000 za částku 106 539,43 DEM společnosti TALEKS. Společnost TALEKS měla toto zboží prodat dne 21. 1. 2000 za částku 1911,99 DEM firmě STERLEN, která dovezla toto zboží zpět do České republiky, kde z této částky odvedla clo a DPH.

Správce daně a žalovaný neuznali jako výdaje ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů deklarované nákupy zboží na základě faktur č. 208/99, č. 212/99, č. 219/99 a č. 10/00 ve výši 5 487 625,50 Kč (z toho podíl 20 % stěžovatele ve výši 1 097 525,10 Kč).

III. a)

Stěžovatel v první řadě namítá, že byl on i jeho právní zástupce od počátku daňového řízení opakovaně v rozporu s daňovým řádem (konkrétně v rozporu s § 24 odst. 1 a 2 daňového řádu) poučen zachovávat mlčenlivost, ačkoliv podle něj tato povinnost platí pouze pro pracovníky správce daně a třetí osoby na daňovém řízení zúčastněné, což podle

něj představuje vadu řízení, která má bezprostřední vliv na zákonnost rozhodnutí správního orgánu ve smyslu § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s.

Pokud jde o tuto námitku stěžovatele, Nejvyšší správní soud se plně ztotožňuje s argumentací krajského soudu. § 24 odst. 1 daňového řádu sice ukládá povinnost mlčenlivosti výlučně pracovníkům správce daně a třetím osobám, které byly jakkoliv zúčastněny na daňovém řízení, a nikoliv i samotnému daňovému subjektu, nicméně z toho neplyne porušení § 24 daňového řádu vůči stěžovateli. Stěžovatel i jeho právní zástupce se totiž dozvěděli v průběhu daňového řízení o poměrech jiných daňových subjektů ve věci daňových řetězců a neoprávněného uplatňování nadměrných odpočtů daně z přidané hodnoty a byli zpraveni o vyšetřování Policie ČR ve věci této hospodářské trestné činnosti. Ve vztahu k těmto jiným daňovým subjektům se pak stěžovatel i jeho právní zástupce ocitli v postavení třetích osob, což mělo za následek, že na ně dopadala povinnost zachovávat mlčenlivost ohledně skutečností týkajících se osobních či podnikatelských poměrů jiných daňových subjektů či jiných osob.

Nejvyšší správní soud k tomu dodává, že § 24 odst. 1 a 2 daňového řádu je nutné vnímat v kontextu ostatních ustanovení daňového řádu, a to zejména ve spojení s § 23 daňového řádu. Jak již Nejvyšší správní soud (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 1 Afs 50/2007 - 106, publikovaný pod č. 1567/2008 Sb. NSS) i Ústavní soud (srov. nálezy Ústavního soudu sp. zn. IV.ÚS 179/01, dostupný na <http://nalus.usoud.cz>) opakovaně judikovaly, správce daně nemůže zneužívat § 23 odst. 2 daňového řádu a bránit tak daňovému subjektu v nahlížení do spisů jiných daňových subjektů, jež jsou však použity v daňovém řízení prvně jmenovaného subjektu. Této povinnosti správce daně seznámit stěžovatele se všemi podklady, které použil v jeho daňovém řízení, však koreluje povinnost stěžovatele zachovávat mlčenlivost o poměrech jiných daňových subjektů ve smyslu § 24 odst. 2 daňového řádu. Cílem těchto ustanovení je zcela evidentně ochrana informací, týkajících se ostatních subjektů a jiných osob zúčastněných na daňovém řízení, jež má správce daně k dispozici a ze kterých pro jejich vhodnost může vycházet při stanovení daně.

Nejvyšší správní soud považuje rovněž odkaz na čl. 37 odst. 2 Listiny základních práv a svobod v projednávaném případě za nepatřičný. Čl. 37 odst. 2 Listiny základních práv a svobod zní následovně: *„Každý má právo na právní pomoc v řízení před soudy, jinými státními orgány či orgány veřejné správy, a to od počátku řízení.“* Stěžovatel nikterak nekonkretizuje, jak by mohlo být jeho právo na právní pomoc dotčeno; pouze uvádí, že jeho právní zástupce mohl vnímat hrozbu sankce za porušení podle něj neexistující povinnosti mlčenlivosti jako zastrašování. Nejvyšší správní soud k tomu uvádí, že (1) se nejednalo o „neexistující“ povinnost (viz výše); (2) povinnost mlčenlivosti se nikterak nevztahovala na jednání mezi stěžovatelem a správcem daně, nýbrž pouze na vztahy mezi stěžovatelem (resp. jeho právním zástupcem) a třetími subjekty; a (3) ze správního spisu nevyplývá, že by stěžovatel a/nebo jeho právní zástupce byli nějak v daňovém řízení omezeni, či by nemohli efektivně hájit svá práva.

Z výše uvedených důvodů lze tedy uzavřít, že poučením stěžovatele a jeho právního zástupce o povinnosti zachovávat mlčenlivost podle § 24 daňového řádu nedošlo k

porušení daňového řádu ani tento postup neměl za následek nezákonnost vydaných rozhodnutí. Stejně tak nedošlo k porušení čl. 37 odst. 2 Listiny základních práv a svobod.

III. b)

A)

Pokud jde o námitku stěžovatele, podle níž není přípustné, aby v daňovém řízení byla použita i zjištění učiněná správcem daně mimo daňové řízení se stěžovatelem a tím méně zjištění učiněná jiným orgánem (Policíí ČR), Nejvyšší správní soud nemůže stěžovateli přisvědčit. Nejvyšší správní soud opakovaně judikoval, že „*správci daně nejsou vůči sobě vázáni povinností mlčenlivosti podle § 24 zákona o správě daní a poplatků. Podle § 24 odst. 3 písm. a) mohou mj. informace získané v daňovém řízení poskytnout jinému pracovníku téhož nebo jiného správce daně*“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 4. 2008, č. j. 2 Afs 71/2007 - 60, www.nssoud.cz). Nejvyšší správní soud se rovněž ztotožňuje s krajským soudem v názoru, že správce daně a žalovaný mohli nepochybně brát v potaz i zjištění jiných správců daně včetně zjištění týkajících se jiných daňových subjektů v jiných daňových řízeních, neboť jim to mohlo posloužit k dokreslení skutkového stavu v předmětné věci. Taktéž mohly správci daně posloužit výsledky šetření Policie ČR u jednotlivých subjektů obchodujících s předmětným zbožím, které byly získány bez součinnosti stěžovatele, jako podklad pro jeho rozhodnutí, ovšem při splnění určitých podmínek.

Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 - 119, publikovaném pod č. 1572/2008 Sb. NSS, konstatoval, že „*listiny, z nichž je patrný obsah výpovědí svědků z jiných řízení, mohou ovšem být za splnění určitých podmínek také podkladem pro rozhodnutí: V první řadě musí být pořízeny nezávisle na příslušném daňovém řízení (tj. zejména nesmí být v jiném řízení pořízeny účelově proto, aby se správce daně vyhnul povinnosti umožnit daňovému subjektu být přítomen výsledku svědka a klást mu otázky). Dále je třeba, aby v onom jiném řízení byly pořízeny v souladu se zákonem (tuto předběžnou otázku správce daně vyřeší podle § 28 d. ř.) a aby se do sféry správce daně dostaly zákonným způsobem (nelze tedy například jako důkazu užít listiny, jež byla součástí spisu, k jehož obsahu správce daně z těch či oněch důvodů neměl podle zákona přístup). Konečně musí být uvedené listiny daňovému subjektu zpřístupněny, aby se mohl seznámit s jejich obsahem a případně navrhnout další důkazy, které by zjištění vyplývající z dotyčných listin upřesnily, korigovaly či vyvrátily. V případě, že výpovědi svědků zaznamenané v listinách jsou v rozporu s jinými důkazy provedenými v daném daňovém řízení, je třeba tyto rozpory odstranit, přičemž – je-li možno příslušného svědka předvolat – nejvhodnější cestou zpravidla bude jeho výslech, při němž mu budou nejasnosti předestřeny*“. Všechny výše uvedené podmínky byly v projednávaném případě splněny: (1) listiny, výsledky a další zjištění nebyly v jiných daňových řízeních (a z povahy věci ani Policíí ČR) pořízeny účelově; (2) byly pořízeny v souladu se zákonem; (3) do sféry správce daně se dostaly zákonným způsobem; a (4) listiny byly stěžovateli zpřístupněny a další jím navržené důkazy (zejm. výslech Ing. K.) byly provedeny. Postup správce daně byl rovněž zcela v intencích názoru Ústavního soudu, jak využívat důkazní prostředky získané mimo rámec prováděného daňového řízení (srov. usnesení sp. zn. IV. ÚS 732/2000, dostupné na <http://nalus.usoud.cz>).

Nejvyšší správní soud se rovněž ztotožňuje s krajským soudem v posouzení místního šetření u společnosti LETOV. Krajský soud konstatoval, že správce daně, resp. jím dožadovaný finanční úřad, sice pochybil, pokud prováděl místní šetření u společnosti LETOV, aniž by o jeho uskutečnění vyrozuměl stěžovatele, nicméně toto pochybení při dokazování s ohledem na jiné správcem daně následně řádně získané důkazní prostředky potvrzující jeho podezření o neoprávněném uplatnění daňově uznatelného výdaje (zejména pak svědecká výpověď Ing. S. P., likvidátora firmy LETOV) nemohlo mít v konečném důsledku vliv na zákonnost rozhodnutí správce daně ani žalovaného. Je zřejmé, že místní šetření ve společnosti LETOV nebylo v celém procesu dokazování rozhodující, a byť je tento důkaz sám o sobě nepoužitelný, v projednávané věci bylo možné z provedeného dokazování i bez místního šetření ve firmě LETOV bezpečně usoudit na takový skutkový stav, s nímž by byly v souladu i právní závěry žalovaného a krajského soudu (*a contrario* nález ÚS č. 36/2002 Sb. ÚS). Pokud jde o specifickou námitku, že zjištění shodnosti položek na dodacích listech a dalších skutečností bylo učiněno mimo daňové řízení vedené se stěžovatelem, stěžovatel se mohl (a také tak činil) k této skutečnosti vyjádřit a brojil proti ní (viz níže).

B)

Další stížní námitky míří proti závěrům žalovaného a krajského soudu o účelovosti celého obchodu s duralovými poloprodukty a jejich pochybnostem o pravdivosti stěžovatelem tvrzených skutečností. Stěžovatel konkrétně namítá, že žalovaný svůj závěr o neunesení důkazního břemene stěžovatelem nepodložil dostatečnými důvody, a proto je jeho rozhodnutí nepřezkoumatelné ve smyslu § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s., a protože jeho závěry převzal i krajský soud, trpí vadou nepřezkoumatelnosti pro nedostatek důvodů i rozhodnutí krajského soudu [§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.]. I kdyby bylo rozhodnutí správce daně přezkoumatelné, stěžovatel tvrdí, že rozhodnutí soudu je nezákonné pro nesprávné posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení ve smyslu § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., protože stěžovateli nelze vytknout, že neunesl důkazní břemeno. O těchto námitkách, které reflektují hlavní podstatu souzené věci, Nejvyšší správní soud uvážil následovně.

Jádrem těchto námitek je tedy v první řadě otázka správného výkladu § 31 odst. 9 daňového řádu, tedy rozsah důkazního břemene, které stíhá daňový subjekt. Z bohaté judikatury Nejvyššího správního soudu k rozsahu a rozložení důkazního břemene v daňovém řízení (srov. rovněž rozsudek ze dne 30. 4. 2008, č. j. 1 Afs 15/2008 - 100, dostupný na www.nssoud.cz) lze připomenout např. rozsudek ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 - 119, publikovaný pod č. 1572/2008 Sb. NSS, v němž Nejvyšší správní soud konstatoval následující: *„Daňové řízení je v České republice, obdobně jako i v jiných státech, postaveno na zásadě, že každý daňový subjekt má povinnost sám daň přiznat, tedy má břemeno tvrzení, ale také povinnost toto své tvrzení doložit, tj. má i břemeno důkazní. Toto své břemeno daňový subjekt plní v důkazním řízení, které vede správce daně. Podle ustanovení § 31 odst. 9 d. ř. daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání, hlášení a vyúčtování nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván. Toto ustanovení však, jak již vícekrát potvrdil Ústavní soud (viz především jeho nález z 24. 4. 1996, sp. zn. Pl. ÚS 38/95, publ. pod č. 133/1966 Sb. a 33/1995 Sb. ÚS), nedává správcovi daně oprávnění vyzvat daňový subjekt k prokázání čehokoliv, ale pouze k prokázání toho, co tvrdí*

tento subjekt sám. Pravidlo, že v daňovém řízení nese důkazní břemeno daňový subjekt, má některé výjimky – ve věci stěžovatele je podstatné zejména ustanovení § 31 odst. 8 písm. c) d. ř., podle něhož správce daně prokazuje existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví a jiných povinných evidencí či záznamů, vedených daňovým subjektem. Uvedená ustanovení d. ř. v jejich ústavně konformním výkladu vytvářejí vyvážený komplex povinností tvrzení a povinností důkazních mezi daňovým subjektem a správcem daně.

(...)

Způsob, jakým daňový subjekt plní svoji důkazní povinnost, vyplývá ze shora citovaných ustanovení § 31 odst. 9 a odst. 8 písm. c) d. ř. Daňový subjekt je povinen na základě příslušných zákonných ustanovení vést účetnictví (§ 1 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, dále jen „zákon o účetnictví“) či jiné povinné záznamy či evidence (viz zejm. § 11 zákona o DPH). Smyslem a účelem účetnictví je poskytnout tomu, kdo je vede, i oprávněné třetí osobě (ve věcech daní tedy správci daně) věrohodný, úplný, průkazný a správný přehled o jeho předmětu [viz § 7 o účetnictví a shora již zmíněný § 31 odst. 8 písm. c) d. ř.], kterým je – zjednodušeně řečeno – hospodaření daňového subjektu. Z hlediska metod zaznamenávání se u účetnictví jedná o standardizovaný, formalizovaný a značně detailní přehled o hospodaření, který by, je-li veden předepsaným způsobem, neměl umožnit, aby o hospodaření dotyčného daňového subjektu byl podán zkreslený obraz. Daňový subjekt proto splní svoji povinnost důkazní ve vztahu k tvrzením, která správci daně předestře, prokáže-li tato tvrzení svým účetnictvím, ledaže správce daně prokáže [§ 31 odst. 8 písm. c) d. ř.], že ve vztahu k těmto tvrzením je účetnictví daňového subjektu nevěrohodné, neúplné, neprůkazné nebo nesprávné. Správce daně nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují natolik vážné a důvodné pochyby, že činí účetnictví nevěrohodným, neúplným, neprůkazným nebo nesprávným. Ne každá chyba v účetnictví proto bude způsobovat takto požadovanou intenzitu pochybností; budou to pouze takové nesrovnalosti, jež přímo (nedostatkem spolehlivých informací o konkrétním účetním případě) či nepřímo (celkovou nevěrohodností účetnictví, i když toto na první pohled o konkrétním účetním případě předepsané informace poskytuje) zatemní obraz o hospodaření daňového subjektu. Správce daně je zde povinen identifikovat konkrétní skutečnosti, na základě nichž hodnotí předložené účetnictví jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné. Jen takto totiž může unést své důkazní břemeno vyplývající z § 31 odst. 8 písm. c) d. ř.

Unese-li správce daně své důkazní břemeno, je na daňovém subjektu, aby prokázal soulad účetnictví se skutečností, tj. aby setrval na svých původních tvrzeních a doložil, že přes vzniklé pochyby se sporný účetní případ udál tak, jak je o něm účtováno, anebo aby naopak korigoval svá původní tvrzení, nabídl tvrzení nová, reflektující existenci pochyb o souladu účetnictví se skutečností, a tato svá revidovaná tvrzení prokázal. Důkazní prostředky zde budou pravidelně pocházet ze sféry mimo účetnictví a de facto nahradí či doplní nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné účetnictví (srov. v této souvislosti z bohaté judikatury Nejvyššího právního soudu např. jeho rozsudek ze dne 30. 8. 2005, č. j. 5 Afs 188/2004 - 63, publ. na www.nssoud.cz).“

Stěžovatel tudíž nemá pravdu, usuzuje-li, že své důkazní břemeno unesl tím, že předložil formálně bezvadné doklady o nákupu zboží od společnosti LETOV a společnosti

INGMAR, následném prodeji tohoto zboží polskému odběrateli PRO-FUTURO a vyvezení zboží do veřejného celního skladu EUROCOL v Bratislavě. Správce daně totiž naopak unesl své důkazní břemeno ve smyslu § 31 odst. 8 písm. c) daňového řádu, neboť (1) prokázal, že na zboží, které stěžovatel vyvezl do skladu EUROCOL v Bratislavě, nebyly provedeny žádné zhodnocující či znehodnocující úpravy, a že toto zboží před svým zpětným dovozem do České republiky neopustilo veřejný celní sklad, přičemž poté, co bylo totéž zboží dovezeno do České republiky za zlomek původní ceny, bylo zjištěno, že se jedná o díly k vojenským letounům; (2) prokázal shodnost čísel na dodacích listech společnosti STERLEN s čísly na dodacích listech stěžovatele; a (3) přesvědčivě vyvrátil tvrzení stěžovatele, že zboží pro něj vyrobila společnost LETOV či společnost INGMAR na zakázku. Správce daně vzal rovněž v potaz další podezřelé skutečnosti, např. časté a zásadní změny argumentace stěžovatele a rychlý obrat zboží (stěžovatel ve většině případů prodal zboží téhož dne, kdy ho koupil, což by samo o sobě z ekonomického hlediska nebylo nic neobvyklého, kdyby stejně rychle neprobíhaly i následující transakce v řetězci a kdyby tento „vzorec“ nebyl nápadně podobný u všech dotčených faktur).

Tyto skutečnosti ve svém souhrnu vytvářely zásadní pochybnost o tom, zda zboží v podobě tvrzené stěžovatelem (nejprve součástky k elektrickým rozvaděčům, posléze „upravené odlitky a díly“) vůbec fyzicky existovalo a zda byly deklarované daňové náklady skutečně vynaloženy, a to za účelem dosažení stěžovatelových zdanitelných příjmů, neboť si lze jen stěží představit, že by společnost STERLEN zboží ve veřejném celním skladu EUROCOL v Bratislavě (které do tohoto skladu umístil stěžovatel) „vyměnila“ nebo jej dovezla do České republiky pod cenou (kdyby se skutečně jednalo o zboží deklarované stěžovatelem). Za takovéto situace byl stěžovatel povinen prokázat, že vskutku fakticky obdržel v rozhodném období jím uváděné zboží (a nikoliv bezcenný šrot spočívající v plechových dílcích a náhradních dílech k vojenským letounům) v deklarovaném množství a že toto zboží vyrobila na zakázku společnost LETOV (resp. v případě faktury č. 10/00 společnost INGMAR), jak sám tvrdil. Stěžovatel však ani na opakovanou výzvu správce daně nebyl schopen doložit k fakturaci objednávku či výkresovou dokumentaci nebo jiný důkaz potvrzující jeho verzi transakcí. Správce daně rovněž přesvědčivě vyvrátil výpověď klíčového svědka stěžovatele – Ing. K. – jenž tvrdil, že zboží bylo vyrobeno na zakázku společností LETOV, když prokázal, že společnost LETOV zboží určené stěžovateli nevyrobila, nýbrž nakoupila od společnosti NEM. Krajský soud nepochybil, když následnou změnu argumentace stěžovatele považoval za účelovou.

Stěžovatelova námitka, že není odpovědný za obchodní či ekonomickou činnost jiných subjektů – tj. za to, jak se zbožím naložil jeho polský odběratel a následné subjekty v řetězci, je rozhodně plausibilní a má oporu i v judikatuře Nejvyššího správního soudu (srov. např. rozsudek ze dne 27. 7. 2007, č. j. 5 Afs 129/2006 - 142; či rozsudek ze dne 10. 4. 2008, č. j. 2 Afs 35/2007 - 111, oba dostupné na www.nssoud.cz), nicméně se mýlí se skutkovým stavem projednávaného případu. Jak bylo uvedeno výše, jelikož na zboží, které stěžovatel vyvezl do veřejného celního skladu EUROCOL v Bratislavě, nebyly provedeny žádné zhodnocující či znehodnocující úpravy a toto zboží před svým zpětným dovozem do České republiky (kde bylo identifikováno jako díly k vojenským letounům) neopustilo veřejný celní sklad, existuje důvodné podezření, že stěžovatel věděl (resp. měl vědět), že polskému odběrateli prodává bezcenný šrot a předloženými doklady zastřel skutečný předmět transakcí, jímž bylo neoprávněné získání nadměrného odpočtu DPH.

Správce daně tedy neučinil závěr, že stěžovatel neunesl důkazní břemeno, pouze z předcházejících a následných transakcí jiných subjektů, na které neměl stěžovatel vliv (jak tvrdí stěžovatel), nýbrž přímo z jeho jednání (tj. participace na předmětných podvodných transakcích).

Nelze rovněž tvrdit, že by správce daně a žalovaný porušili zásadu volného hodnocení důkazů zakotvenou v § 2 odst. 3 daňového řádu, neboť jak ze správního spisu tak i z odůvodnění rozhodnutí žalovaného je jednoznačně seznatelné, na základě jakých skutečností správní orgány dospěly k závěru, že doklady předkládané jednotlivými účastníky řetězovitě provedených transakcí (včetně stěžovatele) pouze ve smyslu § 2 odst. 7 daňového řádu zastírají skutečný stav stavem formálně právním a navozují dojem legálního uskutečnění deklarovaných obchodních případů v jednotlivých fázích řetězce. Jinými slovy, závěry správce daně a žalovaného o skutkové stránce projednávané věci plynou z racionálního myšlenkového procesu, v jehož rámci byl důkladně posouzen každý z provedených důkazů jednotlivě a zároveň veškeré tyto důkazy v jejich vzájemné souvislosti a tato úvaha byla v konečném rozhodnutí v daňovém řízení přezkoumatelným způsobem vyjádřena (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 7. 2008, č. j. 5 Afs 5/2008 - 75, který bude zveřejněn na www.nssoud.cz).

Jak správně zdůraznil krajský soud, ačkoliv jednotlivé okolnosti, které byly v řízení zjištěny a které jsou ve spise doloženy, by samy o sobě nemusely zpochybnit stěžovatelem uplatněné výdaje ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o dani z příjmů, tak jejich souhrn vyvolává závažné pochybnosti, proti nimž tvrzení stěžovatele neobstojí. Z toho mj. plyne – pokud jde o zjištění shodnosti položek na dodacích listech – že tato okolnost by sama o sobě k závěru o existenci tzv. řetězce samozřejmě nestačila (jak správně namítá stěžovatel), a závěr správce daně, že tato shoda není náhodná, mohl stěžovatel vzhledem k přesunu důkazního břemene vyvrátit předložením dalších důkazů; stěžovatel tak však neučinil a jeho argument je tedy lichý. Stejně zavádějící je i argument stěžovatele, podle něhož rozdíl mezi celkovou nákupní a prodejní cenou zboží v jeho případě je 14,65 %, což je obvyklá obchodní marže, a nikoliv mnohonásobné zvýšení ceny, jež je typickým znakem „řetězce“. Charakteristickým znakem řetězce v předmětné věci totiž bylo naopak postupné mírné navyšování ceny zboží v rámci článků řetězce v ČR s následným razantním snížením této ceny fiktivním subjektem v zahraničí a zpětným dovozem tohoto zboží za tuto nízkou cenu do ČR. Konečně ani skutečnost, že stěžovatel nebyl tím článkem v řetězci, který zboží dovezl zpět do České republiky, ani který s tímto zbožím dále obchodoval, není pro posouzení existence řetězce ani zapojení stěžovatele do tohoto řetězce rozhodující.

Rovněž Nejvyšší správní soud má tedy za to, že žalované straně se podařilo zcela jednoznačně prokázat, že jednotlivé vztahy mezi subjekty provádějícími transakce s předmětným zbožím (třebaže na první pohled navozující stav běžných obchodních vztahů) tvoří uzavřený okruh, v němž koluje stále stejný předmět transakce, u něhož je cena výrazně jiná na počátku řetězce a na jeho konci, přičemž tyto transakce nemají samostatný ekonomický význam, ale jejich výlučným cílem je získat nadměrný odpočet daně z přidané hodnoty, ačkoliv se zdanitelná plnění, jak byla deklarována, neuskutečnila a nedošlo ani k vynaložení daňově relevantních nákladů, jimž by měly odpovídat zdanitelné příjmy. V této souvislosti je třeba zdůraznit, že správce daně, jak připomíná rovněž žalovaný v žalobou napadeném rozhodnutí (str. 9), zohlednil uvedené závěry nejen v neprospěch stěžovatele

tím, že navýšil jeho daňový základ pro rok 2000 o jím takto neoprávněně uplatněné náklady, ale zároveň pro shodné zdaňovací období v jeho prospěch snížil ve vztahu k předmětným transakcím jeho daňový základ i daňový základ jeho manželky – jakožto spolupracující osoby – o stěžovatelem deklarované příjmy z těchto transakcí (v rozsahu, v jakém měly být tyto platby dle účetnictví stěžovatele společností PRO-FUTURO uhrazeny), které správce daně vzhledem k výše uvedeným závěrům o fingovaném charakteru těchto operací nemohl považovat za reálně získané příjmy podléhající dani z příjmů fyzických osob (viz zpráva o daňové kontrole k dani z příjmů fyzických osob za rok 2000).

Nejvyšší správní soud se tudíž ztotožňuje s krajským soudem, že finanční orgány svůj závěr o tom, že stěžovatel neunesl důkazní břemeno, podložily dostatečnými důvody, a proto nelze rozhodnutí žalovaného označit za nepřezkoumatelné ve smyslu § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s. Stejně tak netrpí vadou nepřezkoumatelnosti pro nedostatek důvodů ani rozhodnutí krajského soudu [§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.], který se s žalobními námitkami zpochybňujícími skutkové závěry finančních orgánů řádně vypořádal. Krajský soud rovněž nepochybil, když konstatoval, že stěžovatel neunesl důkazní břemeno prokázat ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, že skutečně vynaložil jím deklarované náklady na dosažení, zajištění a udržení svých zdanitelných příjmů.

Na tomto závěru nic nemění ani stěžovatelem citovaná judikatura Evropského soudního dvora. V první řadě je nutné poukázat na skutečnost, že judikaturu Evropského soudního dvora k dani z přidané hodnoty nelze bez dalšího aplikovat na daň z příjmů, a to mj. z následujících důvodů: (1) úprava daně z přidané hodnoty je plně komunitarizována, zatímco daň z příjmů nikoliv; (2) každá z těchto právních úprav plní odlišné funkce – specifická úprava u DPH je nutná právě kvůli její komunitarizaci a umožnění hladkého přeshraničního pohybu zboží na vnitřním trhu, což není nutně případ úpravy daní z příjmů. Nicméně podpůrnou aplikaci judikatury Evropského soudního dvora k tzv. kolotočovým transakcím i na daň z příjmů dovodil Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 27. 7. 2007, č. j. 5 Afs 129/2006 - 142, dostupném na www.nssoud.cz: „*Evropský soudní dvůr ve spojených případech C-354/03 (Optigen), C-355/03 (Fulcrum Electronics) a C-484/03 (Bond House) vyslovil, že nárok na odpočet nemůže být dotčen skutečností, že v řetězci dodávek je jiná předchozí nebo následná transakce zatížena daňovým podvodem, o němž plátce neví nebo nemůže vědět. Každá transakce musí být posuzována sama o sobě a charakter jednotlivých transakcí v řetězci nemůže být změněn předchozími nebo následnými událostmi. Jakkoli se v projednávané věci jednalo o skutkově odlišný případ, rozsah daňového břemene ležící na daňovém subjektu lze z výše uvedeného dovodit zcela jednoznačně; přitom takový závěr platí nutně nejen pro účely daně z přidané hodnoty, ale musí být respektován v obecné rovině, tedy i pro účely posouzení uskutečnění daňového výdaje pro účely daně z příjmů*“ (důraz doplněn).

Z tohoto důvodu je nutné se zabírat rozsudkem ve spojených věcech C-354/03, C-355/03 a C-484/03 *Optigen Ltd, Fulcrum Electronics Ltd a Bond House Systems Ltd proti Commissioners of Customs & Excise*, Sb. rozh. 2006, s. I-483, a následující relevantní judikaturou ESD. Tuto judikaturu Nejvyšší správní soud rozebral v rozsudku ze dne 30. 4. 2008, č. j. 1 Afs 15/2008 - 100, dostupném na www.nssoud.cz: „*Evropský soudní dvůr tedy dospěl výkladem příslušných ustanovení Šesté směrnice ES o dani z přidané hodnoty k závěru, že plátce daně má nárok na odpočet daně z přidané hodnoty z přijatých zdanitelných plnění, které*

splňují požadavky uvedené směrnice, i v případě, že jiná transakce, předcházející či následující v řetězci obchodních vztahů, byla uskutečněna se záměrem zkrácení daňové povinnosti, ovšem pouze za podmínky, že plátce daně o takovém záměru nevěděl a nemohl vědět.

Nejvyšší správní soud pro ilustraci odkazuje na okolnosti shora cit. případu Optigen a Fulcrum, kdy obě byly společnosti, jejichž činnost spočívala převážně v nákupu mikroprocesorů od společností ve Spojeném království a jejich prodeji zákazníkům usazeným v jiných členských státech, přičemž bylo bezpečně zjištěno, že Optigen a Fulcrum se staly nevinnými účastníky řady plnění tvořících kolotočový podvod. Předkládající britský soud konkrétně uvedl, že bylo nepochybné, že došlo ke „kolotočovému“ podvodu, společnosti Optigen a Fulcrum nebyly zapleteny do tohoto podvodu, o němž nevěděly a neměly důvod o něm vědět, ze své pozice běžných klientů obchodníka obě společnosti neměly žádný kontakt s chybějícím subjektem nebo subjektem, který neoprávněně použil daňové identifikační číslo, devět nákupů, které uskutečnila společnost Fulcrum a za něž jí bylo odmítnuto vrácení DPH, se této společnosti nezdálo být odlišnými od ostatních 467 nákupů, které uskutečnila v daném čtvrtletí, navíc ke dni, kdy Optigen a Fulcrum nakoupily zboží a zaplatily DPH na vstupu, nebyl ještě „kolotoč“ dokončen a chybějící subjekt ještě „nezmizel“, takže k jedné nebo ke druhé z uvedených událostí nemuselo dojít (viz odst. 22 rozsudku). Obdobně společnost Bond House byla důkladně prošetřena britskou daňovou správou a nebyla podezřelá ze spáchání žádného podvodu s DPH; tato společnost nevěděla o existenci údajného podvodu, jehož se dovolává britská daňová správa, a nejednala neopatrně; společnost nejednala s žádným z dodavatelů, kteří se podle britské daňové správy dopustili podvodného jednání; plnění považované britským daňovým tribunálem za zbavená hospodářské podstaty se nelišila od jiných plnění uskutečněných Bond House, jejichž hospodářská podstata nebyla zpochybněna, neboť nic nenaznačovalo, že byla součástí „kolotočového“ podvodu.

Ochranu dobré víry na straně osoby nárokuje odpočet daně z přidané hodnoty zdůrazňuje i další relevantní judikatura Soudního dvora ES. Například rozhodnutí ESD ze dne 6. 7. 2006 řeší otázku srovnatelnou s otázkou nyní řešenou Nejvyšším správním soudem, když šlo o situaci, v níž se daňový podvod – na rozdíl od shora uvedených judikátů přímo vztahoval na plnění mezi prodávajícím a kupujícím, o kterém ovšem strana kupující nevěděla (konkrétně v daném případě nic nenasvědčovalo tomu, že by společnost Recolta nebo její vedení věděly nebo si uvědomovaly, že jsou zataženy do rozsáhlého mechanismu podvodu). K tomu Soudní dvůr ES shrnul, že pokud je dodání uskutečněno pro osobu povinnou k dani, „která nevěděla a nemohla vědět, že dotyčné plnění je součástí podvodu spáchaného prodávajícím“, evropské právo brání pravidlu vnitrostátního práva, podle kterého zrušení smlouvy o prodeji na základě ustanovení občanského práva, které způsobuje absolutní neplatnost této smlouvy pro rozpor s veřejným pořádkem z důvodu protiprávnosti na straně prodávajícího, vede ke ztrátě nároku na odpočet daně z přidané hodnoty odvedené touto osobou povinnou k dani. „Naopak, pokud je 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 ESD ve spojených věcech C-439/04 a C-440/04 Axel Kittel proti Belgickému státu a Belgický stát proti Recolta Recycling SPRL [2006] Sb. rozh. s. I-6161.“ (důraz doplněn) (srov. k tomu také rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 9. 2007, č. j. 8 Afs 94/2006 -83, dostupný na www.nssoud.cz).

Z výše uvedené judikatury Soudního dvora vyplývá, že daňový subjekt musí jednat v dobré víře, aby se mohl dovolávat svého nároku (ať už nároku na nadměrný odpočet DPH – na nějž se judikatura Soudního dvora přímo vztahuje, či analogicky nároku na uplatnění nákladů snižujících základ daně z příjmů). Tuto dobrou víru nemůže daňový subjekt osvědčit, je-li prokázáno, že věděl či s přihlédnutím k objektivním skutečnostem vědět mohl, že se svou transakcí účastní plnění, které je součástí podvodu. Jak konstatoval Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 10. 1. 2008, č. j. 9 Afs 67/2007 - 147, dostupném na www.nssoud.cz, „*pro podnikatele to znamená věnovat zvýšenou pozornost interním kontrolním mechanismům, aby v případě odhalení podvodného jednání nevznikly pochybnosti o tom, 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*“. V podobném duchu se Nejvyšší správní soud vyjádřil rovněž v rozsudku ze dne 10. 4. 2008, č. j. 2 Afs 35/2007 - 111, dostupném na www.nssoud.cz. Ačkoliv se oba tyto rozsudky týkaly daně z přidané hodnoty, závěry v nich obsažené lze vztáhnout i na daň z příjmů.

Jak již bylo ale vysvětleno výše, okolnosti projednávané věci jasně ukazují, že stěžovatel, na rozdíl např. od skutkového stavu ve výše uvedené věci sp. zn. 5 Afs 129/2006, dobrou víru osvědčit nemůže. Krajský soud v tomto ohledu správně uvádí důkazy provedené správcem daně, konkrétně identifikaci zboží zajištěného u společnosti STERLEN, existenci obchodního vztahu mezi společnostmi LETOV (resp. INGMAR) a NEM o koupi zboží (jež popírá stěžovatelem tvrzený způsob výroby zboží), výsledky šetření Policie ČR a výslechy svědků Ing. K. a Ing. S. P. a další skutečnosti jako prodej zboží tentýž den či několik dnů po jeho koupi. V daném případě je tedy nesporné, že stěžovatel s ohledem na důkazy shora podané nemůže argumentovat, že o daňovém podvodu nevěděl a nemohl vědět. V nyní projednávané věci se tedy neuplatní základní *ratio* stěžovatelem namítané judikatury Soudního dvora – totiž ochránit subjektivní práva a legitimní očekávání daňových subjektů, které si nejsou a nemohou být vědomy daňového podvodu, a jednají s veškerou rozumnou opatrností, aby se nestaly součástí takového daňového podvodu (srov. výše uvedený rozsudek ze dne 30. 4. 2008, č. j. 1 Afs 15/2008 - 100, dostupný na www.nssoud.cz).

Rovněž poslední námitka stěžovatele, podle níž je rozhodnutí krajského soudu, pokud jde o existenci daňového řetězce, resp. o účast stěžovatele na tomto řetězci, nezákonné pro nesprávné posouzení právní otázky krajským soudem [§ 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.], je tedy neúspěšná.

IV.

Shrnutí

Nejvyšší správní soud dospěl k následujícím závěrům. Za prvé, poučením stěžovatele a jeho právního zástupce o povinnosti zachovávat mlčenlivost podle § 24 daňového řádu nedošlo k porušení daňového řádu ani čl. 37 odst. 2 Listiny základních práv a svobod; tento krok rovněž neměl za následek nezákonnost vydaných rozhodnutí.

Za druhé, při splnění podmínek stanovených daňovým řádem a judikaturou Nejvyššího správního soudu (srov. zejm. rozsudek ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 - 119, publikovaný pod č. 1572/2008 Sb. NSS) je přípustné, aby v daňovém řízení byla použita i zjištění učiněná správcem daně mimo daňové řízení se stěžovatelem či zjištění učiněná jiným orgánem (např. Policií ČR). Za třetí, stěžovatel neunesl své důkazní břemeno, když předložil pouze formálně bezvadné doklady o nákupu zboží, jeho prodeji a o jeho následném vyvezení do veřejného celního skladu EUROCOL v Bratislavě. Správce daně naopak unesl své důkazní břemeno ve smyslu § 31 odst. 8 písm. c) daňového řádu a jednoznačně prokázal, že jednotlivé vztahy mezi subjekty provádějícími transakce s předmětným zbožím (třebaže na první pohled navozující stav běžných obchodních vztahů) tvoří uzavřený okruh, v němž koluje stále stejný předmět obchodu, u něhož je cena výrazně jiná na počátku řetězce a na jeho konci; s cílem neoprávněně získat nadměrný odpočet daně z přidané hodnoty, ačkoliv se zdanitelná plnění, jak byla deklarována, neuskutečnila a skutečné náklady, jež by sloužily k dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů stěžovatele, nebyly vynaloženy. Za čtvrté, stěžovatel s ohledem na důkazy shora podané nemůže argumentovat, že o daňovém podvodu nevěděl a nemohl vědět a v projednávané věci se tudíž neuplatní základní *ratio* stěžovatelem namítané judikatury Soudního dvora – totiž ochránit subjektivní práva a legitimní očekávání daňových subjektů, které si nejsou a nemohou být vědomy daňového podvodu, a jednají s veškerou rozumnou opatrností, aby se nestaly součástí takového daňového podvodu (srov. zejm. rozsudek ze dne 30. 4. 2008, č. j. 1 Afs 15/2008 - 100, dostupný na www.nssoud.cz).

Uplatněné kasační námitky tudíž nejsou důvodné, nad rámec stížních bodů Nejvyšší správní soud konstatuje, že neshledal ani jiné vady, k nimž by musel dle § 109 odst. 3 s. ř. s. přihlížet z úřední povinnosti.

Nejvyšší správní soud tedy neshledal kasační stížnost důvodnou, a proto ji v souladu s § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl.

V.

Rozhodnutí o nákladech řízení

O nákladech řízení Nejvyšší správní soud rozhodl v souladu s § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Žalovaný měl ve věci úspěch, příslušelo by mu tedy právo na náhradu nákladů řízení, které mu však nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné (§ 53 odst. 3, § 120 s. ř. s.).

V Brně dne 29. srpna 2008

JUDr. Ludmila Valentová
předsedkyně senátu