



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Radana Malíka a soudkyň JUDr. Barbary Pořízkové a Mgr. Daniely Zemanové v právní věci žalobce: **PRIMOSSA a.s.**, se sídlem Kozí 914/9, Praha 1 - Staré Město, zastoupeného Mgr. 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 rozhodnutí žalovaného ze dne 16. 1. 2007, č. j. FŘ-543/07-1300, ve věci daně z přidané hodnoty, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 18. 6. 2009, č. j. 6 Ca 60/2007 - 154,

t a k t o :

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

O d ů v o d n ě n í :

Včas podanou kasační stížností se žalobce (dále jen „stěžovatel“) domáhal zrušení v záhlaví označeného pravomocného rozsudku Městského soudu v Praze (dále jen „městský soud“), kterým byla zamítnuta žaloba proti rozhodnutí žalovaného (dále také „odvolací orgán“) ze dne 16. 1. 2007, č. j. FŘ-543/07-1300. Uvedeným rozhodnutím bylo zamítnuto odvolání stěžovatele proti platebnímu výměru Finančního úřadu pro Prahu 1 (dále jen „správce daně“) ze dne 20. 4. 2006, č. j. 140240/06/001511/4917, na daň z přidané hodnoty (dále také „DPH“) za zdaňovací období květen 2005, ve výši 1 932 248 Kč oproti vlastní daňové povinnosti vykázané v přiznání k dani ve výši 1 341 291 Kč.

Napadeným rozsudkem městský soud shledal žalobu nedůvodnou, a proto ji dle ustanovení § 78 odst. 7 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), zamítl. Důvod, pro který nebyl stěžovateli nárok na odpočet daně uznán, spočívá v tom, že stěžovatel neprokázal faktickou dodávku zboží od jím deklarovaného dodavatele a v tomto důsledku správnost údajů uvedených na jím předložených dokladech. Uskutečněním zdanitelného plnění rozumí zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném za posuzované zdaňovací období (dále jen „zákon o DPH“), stav faktický, nikoli stav formálně vykázaný. Stěžovateli nebyl uznán nárok na odpočet daně nikoli z důvodů, které se týkají jeho smluvního partnera, ale z důvodů neunesení důkazního břemene ohledně vlastních tvrzení. Účelovost deklarované transakce – dodávky zlata od společnosti TRADE CENTER PRAHA spol. s r.o. (dále také „Trade“) vyplývá jak z výpovědi generálního ředitele stěžovatele p. Moravce, tak z výpovědi svědka Va., který byl jednatelem společnosti Trade.

Na počátku obchodování v souzené věci stála společnost MAJK s. r. o. [ta měla dle formálně vystavených dokladů dodávat společnosti DAPEX Czech spol. s r.o. (dále také „Dapex“), zastupované p. Z.], p. A. Š., deklarovaný v uvedeném období 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, podpisy na fakturách nejsou jeho podpisy, se zlatem neobchoduje, p. Z. nezná. Také p. Z. potvrdil, že p. Š. nezná a že s ním neobchodoval. Zboží přes výše uvedené skutečnosti p. Z. formálně (dle údajů uvedených na fakturách) dodal společnost Trade. Obchodní vztah mezi stěžovatelem a společností Trade byl postaven na skutečnosti, že ing. Moravec jako zástupce stěžovatele celou transakci inicioval a organizoval, když oslovil p. Va., zástupce Trade, aby pro něho od konkrétního dodavatele nakoupil zboží, s tím, že se mu tento dodavatel ozve. Pan Va. byl kontaktován p. Z., zástupcem dodavatele Dapex, cena za zboží navržená p. Z. byla odsouhlasena p. Moravcem, došlo k vystavení faktur jednak mezi Dapex a Trade a následně mezi Trade a stěžovatelem. Z popisu obchodování se zlatem je zřejmé, že společnost Trade, resp. p. Va., poskytla stěžovateli spíše službu v podobě zprostředkování, za kterou přijala odměnu, neboť p. Va. činil pouze to, co mu bylo určeno dalšími účastníky řetězce, aniž měl možnost rozhodovat o dodavateli či odběrateli zlata, o jeho ceně, množství či datu předání, o způsobu úhrady a nedokázal se ani vyjádřit k tomu, kdy vlastně převedl domnělá vlastnická práva na stěžovatele, když jedinou aktivitou bylo předání zboží stěžovateli dle stanovených instrukcí v rámci tzv. pomoci při zajištění obchodu.

K námitce stěžovatele, týkající se nesprávného posouzení obsahu výpovědi jeho zaměstnankyně p. V., soud uvedl, že její svědectví neobsahuje žádné konkrétní tvrzení o uskutečnění zdanitelného plnění, které bylo předmětem vytykácího řízení v posuzované věci. Její svědectví potvrzuje pouze to, která osoba fakticky zlato

přinesla a nikoli, kdo byl dodavatelem, jinými slovy její výpověď nevede k závěru, že společnost Trade byla faktickým dodavatelem zboží.

K námitce napadající závěr žalovaného o nezákonném obchodování v řetězci soud uvedl, že v daném případě se stěžovatel nemůže dovolávat judikatury Soudního dvora Evropské unie (dříve Soudní dvůr Evropských společenství, dále jen „Soudní dvůr“) ve spojených věcech C-354/03, C-355/03 a C-484/03 ve věci Optigen Ltd., Fulcrum Electronics Ltd. a Bond House Systéme Ltd., ani rozsudku ve spojených věcech C-439/04 a C-440/04, Kittel. Existují zde totiž objektivní skutečnosti, které prokazují formálnost deklarované dodávky, kdy stěžovatel celou transakci inicioval, což také potvrdil v podaném odvolání. Odkázal v této souvislosti na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 1. 2009, sp. zn. 9 Afs 73/2008, kde kasační soud zdůraznil, že judikatura Soudního dvora chrání nárok na odpočet daně pouze v případech, kdy je nepochybné, že podnikatel uplatňující nárok na odpočet daně o záměru zkrátit daň v řetězci nevěděl a s přihlédnutím ke všem objektivním okolnostem ani vědět nemohl. Množství znaků plynoucích se zavedeného způsobu obchodování mezi stěžovatelem a společnostmi zastupovanými p. Z., původně jednajícím za společnost CARTRIXX s. r. o., dnes CARTRIXX s. r. o., v likvidaci (dále také „Cartrixx“), po té, kdy jí byla zrušena správcem daně registrace k DPH pro neplnění zákonných povinností, jednal p. Z. za společnost France - Business, s.r.o., dnes France - Business, s.r.o. v likvidaci (dále také France - Business“), zaregistrované k DPH hned následně a po zrušení i této registrace z úřední povinnosti zastupoval při dodávkách zlata stěžovateli p. Z. pro změnu společnost DAPEX Czech spol. s r.o. a svědecká výpověď p. Va. nasvědčují závěru, že je nanejvýš nepravděpodobné, že by se stěžovatel stal zcela nevinným účastníkem takto rozsáhlého a opakuujícího se mechanismu. Zdůraznil přitom, že pod pojmem podvod na DPH je nutno chápat narušení neutrality daně z přidané hodnoty.

Vzhledem k dostatečně spolehlivě zjištěnému skutkovému stavu v nyní projednávané věci považoval soud při ústním jednání za nadbytečné provádět důkazy prohlášením společnosti SOLITER či rozhodnutími Finančního ředitelství v Ústí nad Labem. Z obdobných důvodů odmítl také provést důkazy daňovými doklady, které již byly v daňovém řízení předloženy, jakož i svědeckými výpověďmi p. Va. a p. V.. K vyjádření Puncovního úřadu, které subjekty podléhají registrační povinnosti v rejstříku jím vedeném, soud uvedl, že ze spisu nelze bez dalšího dovodit, zda dodavatelé stěžovatele této povinnosti podléhali či nikoli. Pokud by této povinnosti nepodléhali, nemohla by tato skutečnost vzhledem ke zjištěnému skutkovému stavu sama o sobě vést k nezákonnosti napadeného rozhodnutí žalovaného.

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

Stěžovatel v kasační stížnosti napadá hodnocení své stěžejní žalobní námítky, tj. unesení důkazního břemene ohledně jím deklarovaného nároku na odpočet daně. Uvádí, že k doložení důkazního břemene předložil přijaté daňové doklady, výdajové pokladní doklady, příjemky zlata na sklad, doklady o skladové evidenci, posudky laboratoře (zkoušky ryzosti), vydané faktury dokládající prodej zlata, svědecké výpovědi vedoucí skladu drahých kovů p. V. z předchozích daňových řízení, výpověď jednatele společnosti Trade p. Va.. Všechny důkazní prostředky se shodují a vzájemně potvrzují. Takto předložené důkazní prostředky proto nelze odmítnout en bloc s poukazem na to, že existují pochybnosti správce daně vyvolané podezřelým chováním vzdáleného dodavatele dodavatele, který dodával zlato dodavateli stěžovatele, který neplní své daňové povinnosti.

Stěžovatel argumentuje tím, že právně i skutkově téměř identickými případy se již opakovaně zabýval i Nejvyšší správní soud (např. rozhodnutí č. j. 9 Afs 67/2007 - 147 a č. j. 9 Afs 47/2007 - 172, a rovněž v případech jiného postiženého plátce DPH ve věcech sp. zn. 2 Afs 35/2007 a sp. zn. 2 Afs 37/2007, přičemž dospěl k závěru, že stěžovatel své důkazní břemeno unesl. Stěžovatel cituje z rozhodnutí č. j. 9 Afs 67/2007 - 147: *Skutečnost, že dodavatel účastnice řízení – STAVREK s. r. o. - neprokázal přijetí zboží (od firmy 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) účastníci 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 prokazovat její dodavatel.*

Stěžovatel nesouhlasí s právním posouzením předmětné obchodní transakce a zdůrazňuje, že bez ohledu na formulace použité při svědecké výpovědi p. Va., který nemá právní vzdělání, je nepochybné, že vlastnické právo ke zlatu na společnost Trade přešlo, a proto se nemohlo jednat o zprostředkování. Stěžovatel jako důvod začlenění této společnosti do dodávek zlata v kasační stížnosti výslovně uvádí: „s ohledem na to, že mu nebyly uznány nároky na odpočet daně za dlouhé období (konkrétně od ledna 2002), dostával se postupně do velmi složité finanční situace, protože úhradu svých závazků prováděl včetně DPH, která mu byla dodavateli účtována. S ohledem na paušalizované závěry správce daně, že deklarovaný dodavatel není vlastníkem zboží, a proto nemůže dojít k převodu vlastnického práva a tudíž k přiznání nároku na odpočet daně, se stěžovatel rozumně domníval, že pokud mu bude dodáno

zlato společnosti, o které má pozitivně zjištěno, že vlastníkem zboží je, předejde tímto pochybnostem správce daně.“ Dle jeho názoru nemohlo jít o zprostředkování, neboť podstatou zprostředkovatelské smlouvy dle § 642 obchodního zákoníku je zásadní skutečnost, a to že se potencionální prodávající a potencionální kupující neznají. Tak tomu nebylo, neboť p. Z. a p. Ing. Moravec se navzájem znali. Dospěl-li městský soud k závěru, že mezi stěžovatelem a Trade byla uzavřena zprostředkovatelská smlouva, na základě které nedochází k převodu vlastnického práva, je takové posouzení nesprávné. Mezi těmito subjekty byla uzavřena smlouva kupní, na základě které došlo k převodu vlastnického práva. Společnost Dapex do žádného smluvního vztahu se stěžovatelem nevstoupila.

Ze svědecké výpovědi p. V. vyplývá, že zlato přinesl p. Va., jehož totožnost byla svědkyní ověřena. Stěžovatel trvá na tom, že jestliže zboží přinese kupujícímu osobně jednatel prodávajícího, přičemž prodávající vystaví na tuto dodávku svým jménem daňový doklad, totožnost prodávajícího je zástupcem kupujícího ověřena, nelze předpokládat, že dodavatelem zboží je někdo jiný. To platí zvláště za situace, kdy uvedené potvrdí statutární orgán dodavatele. Zpochybnit takováto zjištění vyžaduje zcela konkrétní a zásadní zjištění. Skutečnost, že zkoušky ryzosti zlata společnost Trade neprováděla, je její zcela interní záležitostí a nemůže jít k tíži stěžovatele.

Dle stěžovatele je napadený rozsudek vnitřně rozporný, neboť závěr, že stěžovatel neprokázal přijetí zboží od společnosti Trade 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. Jak mohl stěžovatel vědět něco o případných podvodech, když údajně žádné zlato od deklarovaného dodavatele neodebral. Buďto stěžovatel zlato od deklarovaného dodavatele odebral, a potom lze rozvíjet hypotézy, zda měl či mohl o něčem vědět anebo jej zkrátka neodebral a pak již nelze dojít k závěru, že musel o něčem vědět.

Závěrem kasační stížnosti stěžovatel namítá, že ani správními orgány ani správním soudem nebylo postaveno na jisto, zda vůbec došlo k jakémukoliv podvodu na DPH. Soud na straně 32 rozsudku konstatuje, že se v případě údajného podvodu jedná pouze o podezření, které prý bylo žalovaným dostatečně popsáno, tak, že to odůvodnilo nepřiznání nároku na odpočet daně. Orgán veřejné moci nemůže v takto zásadních věcech odmítat oprávněné majetkové nároky daňových subjektů jen na základě „podezření“, že někdo mohl eventuálně spáchat nějaký podvod, byť by bylo co nejpečlivěji popsáno. O nějakém dostatečném popsání navíc nemůže být v projednávané věci řeč. Pokud se např. dodavatel dodavatele stěžovatele (tj. zmíněná společnost MAJK, s. r. o.) skutečně dopustila podvodu s

DPH, měl tento subjekt všechny důvody pro to, aby nevypovídal pravdivě a nespolupracoval se správcem daně.

Stěžovatel odmítá právní kvalifikaci podvodu coby specifické kategorie daňového řízení, spočívající v tzv. porušení principu neutrality daně. Sám správní soud nakládá s tímto pojmem podle aktuální potřeby, kdy na jednom místě rozsudku považuje za podvod již porušení neutrality daně, zatímco na jiném místě napadeného rozsudku je podvodem argumentováno zjevně v kriminálním (obecném) smyslu slova (viz závěry o účelovém čerpání nadměrných daňových odpočtů). Soud v této souvislosti dokonce ani výslovně neuvádí, zda stěžovatel věděl či musel něco vědět o nějakém podvodu, nýbrž že musel vědět to, že jeho dodavatel nabývá zlato neprůkazným způsobem a že dochází k porušení principu neutrality daně. Stěžovatel konstatuje, že odpočty mu byly zadržovány v souvislosti s neprokázáním dodávky od deklarovaného dodavatele, nikdy s odkazem na možný podvod na DPH. Zásadní pro posouzení této otázky jsou nedávná rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ve věcech společnosti SOLITER, a. s., ze dne 10. 4. 2008, č. j. 2 Afs 35/2007 - 111 a č. j. 2 Afs 37/2007 - 97. Uvedená společnost stejně jako stěžovatel nakupovala zlato od stejných dodavatelů a k vědomosti o případném podvodu je zde uvedeno: „jedním z hledisek pro posouzení subjektivní stránky jednání daňového subjektu mohou být i skutečnosti, které by pouze samy o sobě k 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 se zlatem obchodující vyšší nároky stran posouzení otázky, zda věděly nebo mohly vědět, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na dani z přidané hodnoty. Toto posouzení bude vždy věcí individuálního posouzení správce daně, který musí v každém případě prokázat okolnosti nasvědčující tomu, že se jedná o takový případ. Obecně lze říci, že vyšší nároky bude možno klást na subjekty na trhu zavedené a s touto v České republice objektivně existující problematikou podvodů na dani z přidané hodnoty prokazatelně seznámené.“

Základním a několikrát opakovaným argumentem pro to, že stěžovatel věděl o údajných podvodech na DPH, je skutečnost, že opakovaně nakupoval zlato od p. Z.. Pan Z. je žalovaným i správním soudem demonizován a zdá se, že to měl být právě on, kdo se údajných podvodů na DPH měl dopouštět. Zásadní rozpor ovšem je, že správní orgány odpočet DPH od společnosti Dapex zastupované p. Z. uznaly veškeré dodávky zlata v období prosinec 2004, leden 2005, únor 2005 a duben 2005. Stěžovatel považuje za nutné uvést, že soudy rozhodují ve zhruba 40 správních orgány prověřovaných zdaňovacích obdobích v jeho prospěch - viz rozhodnutí Městského soudu v Praze č. j. 6 Ca 167/2005, 5 Ca 32/2006, 6 Ca 51/2006, 6 Ca 153/2006, 6 Ca 166/2006, 11 Ca 201/2006, 8 Ca 215/2006, 10 Ca 234/2006, 6 Ca 270/2006, 6 Ca 269/2006 a rozhodnutí Nejvyššího správního

soudu sp. zn. 9 Afs 47/2007, 9 Afs 67/2007. Za rozhodnutí ve prospěch stěžovatele lze pak považovat i rozhodnutí NSS sp. zn. 2 Afs 35/2007 a 2 Afs 37/2007, kde se sice jednalo o jiný subjekt, ale dodavatelé byli shodní. Pan Z. je seriózním obchodníkem, který vždy dodával zlato řádně, včas a v požadované kvalitě a množství. Opakované dodávky zlata stěžovateli i jedné z největších zlatnických společností SOLITER potvrdil p. J. Z. při svědecké výpovědi konané dne 15. 9. 2009 jménem společnosti Cartrixx a France Business v protokolu ze dne 15. 9. 2009, č. j. 12063/09-1300-101206. Svědek výslovně potvrdil, že většinovým odběratelem zlata byla společnost SOLITER a že nebyl jakkoliv řízen či organizován stěžovatelem. Byl to on, kdo kontaktoval stěžovatele jako potencionálního odběratele, a to proto, že jeho dosavadní odběratel nebyl schopen odebrat takové množství zlata. Svědek dále vypověděl, že to byl on, kdo určoval nabídku zlata a že stěžovatel nezná jeho dodavatele. Potvrdil, že platby se společností SOLITER probíhaly také hotovostně. Stěžovatel konstatuje, že největší odběratelé zlata v České republice jistě neodebírali zlato od podvodníků.

Stěžovatel namítá, že soud uvádí, že nevěnoval dostatečnou pozornost svým interním kontrolním mechanismům, které by údajný podvod s DPH odhalily. Činí tak, aniž by ovšem alespoň příkladem uvedl, jaký kontrolní mechanismus stěžovatel zanedbal a bagatelizuje původní nesprávný závěr žalovaného o povinnosti registrace obchodníků se zlatem ve formě granulí v registru vedeném Puncovním úřadem. Tento názor zastává i Puncovní úřad. Povinnost obchodníka „předložit evidenci o nákupu a prodeji zlata“, kterou soud konstatuje, v ustanovení § 37 zákona č. 539/1992 Sb., puncovního zákona, uvedena není. Předmětné ustanovení upravuje pouze povinnost evidenci vést.

Část V. kasační stížnosti nazvaná „Širší souvislosti nepřiznávání daňových odpočtů“ dovozuje odmítnutí stěžovatelem deklarovaného nároku na odpočet DPH z koordinovaného postupu Ministerstva financí, který byl projednáván dne 13. 11. 2003 na pracovní poradě s názvem „Zlato“, o kterém se stěžovatel dozvěděl z odůvodnění rozhodnutí NSS sp. zn. 2 Afs 35/2007. Dle jeho námitek dostali příslušní správci daně pokyn začít odmítat odpočty DPH s paušálním zdůvodněním, že příslušný poplatník neprokázal dodávky zlata od deklarovaného dodavatele. Postup správních orgánů nemá oporu v provedeném dokazování a je s ním v rozporu.

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

Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti namítá, že důvodem neuznání deklarovaného nároku bylo neprokázání přijetí zboží od dodavatele deklarovaného na daňovém dokladu. Závěry soudu týkající se interních kontrolních mechanismů jsou uvedeny v souvislosti se stěžovatelem používaným schématem obchodů. Stěžovatel účelově zúžuje odůvodnění napadeného rozsudku na tuto otázku, aby

mohl napadat vnitřní rozpornost odůvodnění rozhodnutí, a odhlíží tak od souvislostí, z nichž byl každý závěr jednotlivě soudem uveden. Jelikož se stěžovatel v žalobě dovolával judikatury Soudního dvora, musel se městský soud vyjádřit i k této žalobní námitce. Námitky stěžovatele, že správní orgány nepodloženě tvrdily, že skutečným dodavatelem je pan Va. osobně či společnost Dapex, které se prolínají celou argumentací stěžovatele, nejsou správné. Stěžovateli nebyl uznán nárok na odpočet DPH, neboť neprokázal, že dodavatelem zboží byla společnost Trade.

K části IV. Kasační stížnosti označené jako „Údajný podvod na DPH“ žalovaný odkazuje na napadené rozhodnutí, ve kterém účelovost posuzovaného obchodního vztahu, stejně jako mechanismus fungování předprodejů v řetězci, jehož byl stěžovatel posledním článkem, podrobně popsal.

K pojmu podvod na DPH žalovaný odkazuje na judikaturu Soudního dvora, zejména na rozhodnutí ve spojených věcech C-354/03, C-355/03 a C-484/03 ve věci Optigen Ltd., Fulcrum Electronics Ltd. a Bond House Systéme Ltd., a rozhodnutí ve spojených věcech C-439/04 a C-440/04, Kittel, který tento pojem běžně používají. Odkázat lze i na názor uvedený v rozsudku NSS sp. zn. 9 Afs 67/2007, v němž se s uvedeným pojmem s odkazem na judikaturu Soudního dvora pracuje s tím, že plátcí nemusí nést následky protiprávního jednání jiných subjektů pouze v případech, kdy se při řádném plnění svých povinností stali součástí takového řetězce bez vlastní viny.

K poukazu stěžovatele na uznání odpočtů DPH u dodávek od společnosti Dapex, zastupované p. Z., žalovaný uvádí, že u společnosti Dapex nebylo prováděno žádné šetření. Z této skutečnosti však nelze dovozovat žádné závěry ve vztahu k dalším firmám zastupovaným p. Z.. Společnost Dapex nebyla v nyní souzené věci deklarovaným dodavatelem zboží. Podstatným je zejména zjištění o postupném zapojování společností zastupovaných p. Z. do obchodování se stěžovatelem a to v závislosti na jejich registraci k DPH, když v době bez platné registrace k DPH nešlo o hospodářsky aktivní subjekty. Svědecká výpověď p. Z. ze dne 15. 9. 2009 se netýká zdaňovacího období květen 2005. Pro úplnost žalovaný uvádí, že svědeckou výpověď navrhl stěžovatel v jiných zdaňovacích obdobích k vyvrácení domněnky, že to byl stěžovatel, kdo organizoval řetězové obchody a určoval cenu zlata na jednotlivých stupních řetězce. Vzhledem ke zjištěním učiněným u společností Cartrixx a France - Business však žalovaný vyhodnotil výpověď p. Z. jako účelovou. K obhajobě pana Z. jako seriózního obchodníka žalovaný uvádí, že společnosti jím zastupované prokazatelně neplnily zákonem stanovené povinnosti. Pan Z. byl odsouzen za daňové podvody v jiné oblasti než je obchodování se zlatem, žalovaný jej při výkonu trestu ve Věznici Břeclav vyslyšel jako svědka. V tomto světle se tvrzení p. Z., že by se nikdy neúčastnil podvodných obchodů, jeví jako nevěrohodné.

K namítanému koordinovanému postupu, řízenému Ministerstvem financí ČR (dále také „ministerstvo financí“), jehož účelem mělo dle stěžovatele být plošné neuznávání nároku na odpočet DPH u všech obchodníků se zlatem, žalovaný uvádí, že ministerstvo financí nebylo účastníkem jednotlivých daňových řízení a tvrzení žalovaného jsou proto neopodstatněná.

Žalovaný navrhuje kasační stížnost zamítnout.

Stěžovatel podal k vyjádření žalovaného repliku, ve které rozporuje jeho vyjádření. Žalovaný dle jeho názoru argumentuje pojmem podvod podle aktuální potřeby, kdy na jednom místě je tento pojem užíván v obecném slova smyslu a podruhé jako prosté neodvedení daně. Podvodem je ve smyslu uvedené judikatury vždy nutno rozumět pouze podvod, jak je definován právním řádem, tj. nikoli ve smyslu prostého neodvedení daně. Jinak požadavek judikatury, aby byl stěžovatel seznámen s problematikou podvodů, ztrácí význam, pakliže by podstata podvodu spočívala v prostém neodvedení daně. K žádnému konkrétnímu popisu podvodu nedošlo a přesto vágní úvaha žalovaného postačuje k závěru o vědomosti či srozumění stěžovatele s podvodem. Stěžovatel je přesvědčen, že v jeho věci mělo být rozhodnuto pouze na základě prokázaných faktů. Žalovaný o žádném skutečném podvodu nikdy nic konkrétního nezjistil a evropskou judikaturu využil jen jako zástupný prostředek k zamítnutí oprávněného nároku na odpočet daně. V napadeném rozsudku je závěr soudu o vědomosti stěžovatele o údajném podvodu zcela explicitně vyjádřen a nejedná se tedy o jakýsi závěr nad rámec odůvodnění, jak uvádí žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti. Stěžovatel trvá na jednoznačné rozpornosti napadeného rozsudku. Stěžovatel neznevažuje zjištění žalovaného v jednotlivých daňových řízeních u jednotlivých dodavatelů, jen trvá na tom, že při veškerém představitelném úsilí není z napadeného rozhodnutí seznatelné, která zjištění to jsou. Neprokázání dodávek zlata jeho dodavateli se netýká sféry stěžovatele. Dále se stěžovatel rozsáhle vyjadřuje ke skutečnosti, že veškerá plnění od společnosti Dapex byla správními orgány uznána, a opakovaně argumentuje tím, že nevěděl a vědět nemohl, že jeho dodavatelé či jejich dodavatelé státu neodvedou daň.

Nejvyšší správní soud nejprve posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že kasační stížnost je podána včas, jde o rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost přípustná, a stěžovatel je řádně zastoupen (§ 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.

Ze soudního a správního spisu vyplývá, že stěžovatel uplatnil ve zdaňovacím období květen 2005 nárok na odpočet daně v částce 590 957,60 Kč. Uplatněný

nárok dokládal v daňovém řízení fakturou vystavenou společností Trade č. 007/05, s datem uskutečnění zdanitelného plnění 16. 5. 2005, dodávka 10 000 g granulátu AU 999,9, celková cena 3 701 257 Kč. V rámci vyměřovacího řízení za uvedené zdaňovací období zahájil správce daně vytýkácí řízení.

Pochybnosti správce daně ohledně stěžovatelem uplatněného nároku na odpočet daně vyplývaly jednak ze skutečnosti, že společnost Trade neprokázala přijetí dodávek zlata od na faktuře deklarované společností Dapex, ani uskutečnění dodávek zlata stěžovateli. Další pochybnosti správce daně vyplývaly i ze skutečnosti, že prováděné vytýkácí řízení nebylo u stěžovatele prvním vytýkáčím řízením, neboť správce daně prověřoval stěžovatelem deklarované údaje za cca 40 zdaňovacích období.

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

Správcem daně prověřované obchodní transakce, stěžovatelem deklarované v cca 40 zdaňovacích obdobích, ze kterých stěžovatel nárokoval odpočet daně z přidané hodnoty, vykazují níže dále popisované obdobné rysy. Na počátku všech obchodních transakcí stojí nekontaktní subjekt, pouze formálně plnící povinnost podávat přiznání, bez úhrady DPH, popřípadě subjekt, který deklarované transakce jednoznačně popře a potvrdí, že se obchodem se zlatem nikdy nezabýval a sporné faktury nevystavil. Pak následuje cca 5 až 6 dodavatelů stěžovatele, kteří se až na výjimky formálně mění v důsledku zrušení jejich registrace k dani z přidané hodnoty z úřední povinnosti, avšak personální propojení zůstává zpravidla neměnné. Tato skutečnost je zjevná zejména u společností zastupovaných p. J. Z., původně jednajícím za společnost Cartrixx, po té, kdy jí byla zrušena správce daně registrace k DPH pro neplnění zákonných povinností, jednal p. Z. za společnost France - Business, zaregistrované k DPH hned následně a po zrušení i této registrace z úřední povinnosti zastupoval při dodávkách zlata stěžovateli p. Z. společnost Dapex. Společnosti Cartrixx byla zrušena registrace z úřední povinnosti k 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 26. 11. 2004 vystavila fakturu na dodávku zlata stěžovateli.

Jak společnost France – Business, tak společnost Dapex, bezprostřední dodavatelé stěžovatele nakupovali, dle údajů uvedených na fakturách, zlato od společnosti MAJK s. r. o. Pan A. Š., deklarovaný v té době v Obchodním rejstříku jako jednatel společnosti MAJK s. r. o., jakoukoliv spojitost s touto společností popřel, do Obchodního rejstříku byl jako jednatel zapsán na základě odcizených dokladů, což nahlásil i Policii ČR, podpisy na fakturách nejsou jeho podpisy, se zlatem neobchoduje, p. Z. nezná.

Společnost Cartrixx, bezprostřední dodavatel stěžovatele dle údajů uvedených na daňových dokladech, odebírala zlato fakturované stěžovateli od společnosti PROGI-PGI s. r. o. Pan Z., jednatel společnosti Cartrixx, vypověděl, že zlato odebíral od p. Š., jediného společníka PROGI-PGI s. r. o., popřípadě od neznámé osoby, určené telefonem, jejíž totožnost neověřoval. Osoba p. Š. 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.

V případech, kdy byla bezprostředním dodavatelem stěžovatele společnost STAVREK s.r.o. (dále jen „Stavrek“, tj. jiný subjekt než subjekt zastupovaný p. Z.), byla dle údajů uvedených na daňových dokladech výhradním dodavatelem tohoto bezprostředního dodavatele stěžovatele opět nekontaktní společnost, a to společnost LICANA, spol. s r. o., která na adrese uvedené v Obchodním rejstříku nesídlí, a její jediný jednatel p. Z. Š. byl nekontaktní osobou. Kasačnímu soudu je z jeho úřední činnosti známo, že pan Z. Š. se ke dni 10. 9. 2008 nacházel ve vazební věznici Praha Pankrác, kde byl pracovníky žalovaného za přítomnosti zástupce stěžovatele vyslechnut jako svědek. Pan Š. 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 minimálních časových odstupech. Veškeré transakce byly založeny na telefonických objednávkách, kupní smlouvy byly uzavírány pouze v ústní formě, k úhradám faktur dochází v hotovosti, i když jde o platby v řádech milionů korun. Zkoušky ryzosti jednotliví předprodávající zlata neprovádí. V každém z řetězců, na jehož konci stojí stěžovatel uplatňující odpočet DPH na vstupu, opakovaně dochází k neodvedení DPH do státního rozpočtu. Zdroj zlata je neznámý, přesto dle údajů uvedených na dokladech nabývá od neznámých či nekontaktních subjektů zlato bezprostřední dodavatel stěžovatele (zpravidla zastupovaný p. Z.), který neprovádí žádné zkoušky ryzosti, a následně přechází zboží na stěžovatele, který uplatňuje

odpočet DPH a následně zlato vyváží. Ze spisu jsou zřejmé další okolnosti vzbuzující pochybnosti, p. 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, p. 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 Průhonicích; 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 p. Rödl upřesnil, že předávka peněz za dodané zlato někdy probíhala bez předávky zboží, a to na Lipně či Orlíku, kde p. Š. v každém ročním období rybařil. Dle výpovědi p. Z. ověření ryzosti prováděl až stěžovatel, nicméně cena zlata stěžovatelem mu byla vyplácena v hotovosti krátce po předání zlata, dle výpovědi p. V., zaměstnankyně stěžovatele, však trvá zkouška ryzosti 2,5 – 3 hodiny (protokol ze dne 17. 1. 2005).

Shora pospaný mechanismus obchodování byl stěžovatelem uplatňován opakovaně v cca 40 prověřovaných zdaňovacích obdobích.

Ze spisu dále vyplývá, že v nyní projednávané věci, jejímž předmětem je posouzení stěžovatelem uplatněného nároku na odpočet daně z transakcí deklarovaných jako nákup zlata od společnosti Trade, jednatel společnosti Trade, p. Va. do protokolu ze dne 13. 12. 2005, č. j. 279579/05/001932/7644, uvedl, že byl p. Ing. Moravcem (v té době generálním ředitelem stěžovatele) požádán, aby od konkrétního dodavatele, tj. společnosti Dapex nakoupil granule zlata a předal je do společnosti PRIMOSSA a. s. Pan Va. byl kontaktován p. Z., který zlato dovezl osobně p. Va.. Pan Va. pak zlato dovezl osobně do společnosti PRIMOSSA a. s. Platby v hotovosti byly provedeny jako jedna z podmínek p. Moravce a p. Z. po úhradě stěžovateli byl uhrazen nákup zlata p. Z.. Pan Va. zlato nevážil, ani neprováděl zkoušky ryzosti. Na otázku pracovníka správce daně, zda p. Moravec řekl p. Va., z jakého důvodu jej žádá o pomoc, nejprve svědek odpověděl, že se jedná o citlivé zboží a že se domníval, že p. Moravec má důvod oddělit se od dodavatele, následně po otázce zástupkyně stěžovatele, zda mu uvedené pan Moravec sdělil, p. Va. upřesnil, že je to pouze jeho domněnka a že formulace p. Moravce zněla: „*potřebuji zajistit zprostředkování obchodu, p. Moravec je můj známý, je to obchod, tak jsme ho udělali*“. Pracovníci správce daně předložili p. Va. k nahlédnutí faktury záúčtované ve společnosti PRIMOSSA a. s. pod interním číslem 828, 509 a

2215 od společnosti Trade za služby spojené s dodávkou. K jejich dotazu (otázka č. 18), o jaké se jednalo služby, p. Va. uvedl, že šlo o fakturaci za náklady společnosti Trade spojené s faktickou realizací obchodu, „jinými slovy dalo by se říci, byla to provize za zprostředkování“. Na otázku, zda byl p. Va. vlastníkem zboží, svědek odpověděl, že v určitém okamžiku ano.

Stěžovatel jako důvod začlenění společnosti Trade do deklarovaných transakcí v kasační stížnosti výslovně uvádí: „*Důvod, proč požádal tehdejší generální ředitel stěžovatele, Ing. Pavel Moravec, pana Va. o to, aby jeho společnost uskutečnila dodávky zlata, byl prostý.... s ohledem na to, že mu nebyly uznány nároky na odpočet daně za dlouhé období (konkrétně od ledna 2002), dostával se postupně do velmi složité finanční situace, protože úhradu svých závazků prováděl včetně DPH, která mu byla dodavateli účtována. S ohledem na paušalizované závěry správce daně, že deklarovaný dodavatel není vlastníkem zboží, a proto nemůže dojít k převodu vlastnického práva a tudíž k přiznání nároku na odpočet daně, se stěžovatel rozumně domníval, že pokud mu bude dodáno zlato společností, o které má pozitivně zjištěno, že vlastníkem zboží je, předejde tímto pochybnostem správce daně.*“

Do protokolu ze dne 1. 6. 2005, č. j. 132460/05/001932/7644, p. Moravec k obchodování se společností Trade uvedl, že „*společnost zkontaktoval sám, neboť mu bylo známo, že obecně obchoduje s čímkoliv a že z rozhovoru s p. Va. vyplynulo, že společnost Trade je schopna zařídit dodávku zlata.*“

Shora popsané okolnosti plně postačují pro závěr, že stěžovatelem deklarovaná dodávka zlata jako nákup zboží od společnosti Trade faktickou dodávkou zboží není. Jak vyplývá z konstantní judikatury Soudního dvora, musí být pojem „dodání zboží“ pro účely uskutečnění zdanitelného plnění interpretován jako převod majetku opravňující druhou stranu k faktickému nakládání s uvedeným majetkem, jako by byla vlastníkem tohoto majetku, tj. mimo jiné rozhodovat, jakým způsobem bude tento majetek využit. K tomu, zda došlo k uvedenému převodu práva nakládat s majetkem jako vlastník, je na posouzení národního soudu, který má podle Soudního dvora k dispozici lepší možnosti vyhodnotit všechny okolnosti daného případu (srovnej C-320/88 Shipping and Forwarding Enterprise Safe [1990] ECR I-285, §§ 11 a 13).

Společnost Trade se při předmětné transakci nechovala jako subjekt, který je oprávněn se zbožím nakládat jako vlastník; nemohla rozhodovat o tom, co se zbožím učiní, zda si zboží ponechá či prodá, za jakou cenou a komu zboží prodá. Společnost Trade neměla žádné oprávnění nakládat se zbožím jako vlastník, neboť jejím jediným úkolem bylo formálně celou transakci vykázat jako nákup zboží od společnosti Dapex, zastupované p. Z., a následný prodej zboží stěžovateli, a fyzicky dopravit zlato do sídla stěžovatele.

Zákon o DPH rozumí uskutečněním zdanitelného plnění stav faktický, nikoli stav formálně vykázaný. Zjištění, že daňové doklady formálně z hlediska náležitostí či účtování odpovídají zákonné úpravě, není samo o sobě způsobilé prokázat přijetí konkrétního zdanitelného plnění a jejich doložení nezavazuje daňový subjekt důkazního břemene. Pro nárok na odpočet daně je mimo jiné nezbytné, aby se plnění uskutečnilo tak, jak je deklarováno na daňovém dokladu. Výše uvedené opakovaně potvrzuje jak judikatura Nejvyššího správního soudu, tak judikatura Ústavního soudu. V nálezu Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 1841/07 (všechna zde uvedená rozhodnutí Ústavního soudu jsou dostupná na <http://nalus.usoud.cz>) je uvedeno, 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 je pouze formálním důkazem dovršujícím hmotně právní aspekty skutečného provedení zdanitelného plnění.

Za dodání zboží nelze ve smyslu § 2 zákona o DPH považovat uměle vytvořené transakce, které faktické dodání zboží pouze předstírají, a z takto vykázaných transakcí nelze ani úspěšně uplatnit nárok na odpočet daně. Společnost Trade nebyla oprávněna vydávat posuzovanou transakci za plnění přijaté od společnosti Dapex a plnění uskutečněné ve prospěch stěžovatele, stejně tak stěžovatel nebyl oprávněn vydávat tuto transakci za přijaté zdanitelné plnění od společnosti Trade a v konečném důsledku proto nebyl oprávněn ve smyslu ustanovení § 72 zákona o DPH uplatnit daň na vstupu.

Dle názoru soudu bylo jediným účelem zapojení společnosti Trade do obchodního řetězce, na jejímž počátku stojí společnost MAJK s. r. o. a na jeho konci stěžovatel, získání odpočtu DPH. Společnost MAJK s. r. o. měla dle formálně vystavených dokladů dodávat společnosti Dapex, zastupované p. Z. Pan A. Š., deklarovaný v uvedeném období v Obchodním rejstříku jako jednatel společnosti MAJK s. r. o., jakoukoliv spojitost s touto společností popřel, do Obchodního rejstříku byl jako jednatel zapsán na základě odcizených dokladů, což nahlásil i Policii ČR, podpisy na fakturách nejsou jeho podpisy, se zlatem neobchoduje, p. Z. nezná. Z iniciativy p. Moravce se však zlato fakturačně dostává do sféry stěžovatele a to tak, že mezi společnost Dapex a stěžovatele p. Moravec formálně začleňuje společnost Trade. Důvody, pro které p. Moravec společnost Trade do řetězce začlenil, se dle jeho výpovědí liší, jednou tvrdí, že věděl, že společnost Trade je schopna zařídit dodávku, po druhé tvrdí, že se logicky domníval, že předejde dosavadním výtkám správních orgánů, pokud odkoupí zboží od skutečného vlastníka. Jakkoliv k obchodování se společností Trade p. Moravec do protokolu ze dne 1. 6. 2005, č. j. 132460/05/001932/7644, uvedl, že společnost zkontaktoval sám, *neboť mu bylo známo, že obecně obchoduje s čímkoliv a že z rozhovoru s p. Va.*

vyplývalo, že společnost Trade je schopna zařídit dodávku zlata, ve skutečnosti společnost Trade žádnou dodávku v nyní projednávané věci „nezařizovala“, neboť celou transakci dojednal p. Moravec s p. Z.. Obdobně je zcela účelové a nevěrohodné tvrzení uvedené v kasační stížnosti, dle kterého se stěžovatel rozumně domníval, že pokud mu bude dodáno zlato společností, o které má pozitivně zjištěno, že vlastníkem zboží je, předejde tímto pochybnostem správce daně. Ze skutkového stavu je naprosto nepochybné, že společnost Trade nikdy nenakládala se zbožím jako vlastník. Shora popsany skutkový nemohou žádným způsobem zvrátit ani námitky stěžovatele dovolávající se účelově koordinovaného postupu ze strany ministerstva financí, či odklonu od dosavadní judikatury.

Námitky stěžovatele poukazující na nedostatek právního vzdělání svědka či atributy zprostředkovatelské smlouvy jsou z tohoto úhlu pohledu zcela irelevantní. Společnost Trade byla pouze formálně deklarovaným dodavatelem zboží, který žádné oprávnění nakládat se zbožím jako vlastník neměl. Shora popsané závěry nemohou být vyvráceny tvrzením p. Va., že v určitém okamžiku vlastnické právo ke zboží nabyt. Stejně tak judikatura, ze které stěžovatel v úvodu kasační stížnosti cituje, nemůže žádným způsobem uvedené závěry v nyní posuzované věci ovlivnit. Naopak Nejvyšší správní soud konstantně judikuje, že právo nárokové plátcem daně by mělo být odepřeno, pokud relevantní hospodářská činnost nemá žádné jiné objektivní vysvětlení než právě získání nároku vůči správci daně (srov. např. rozsudek NSS ze dne 17. 12. 2007, č. j. 1 Afs 35/2007 - 108, příst. na www.nssoud.cz). Plnění, resp. jednání, která nejsou uskutečněna v rámci obvyklých obchodních podmínek, postrádají jakýkoli ekonomický smysl a jsou deklarována pouze s cílem získat zneužívajícím způsobem výhody upravené zákonem, nelze než považovat za zneužití objektivního daňového práva.

K obdobným závěrům ostatně dospěl pro účely výkladu 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“), také Soudní dvůr, jak již v napadeném rozsudku uvedl městský soud, když v návaznosti na svou předchozí judikaturu definoval v rozsudku ze dne 21. 2. 2006, C-255/02 Halifax plc, Leeds Permanent Development Services Ltd, County Wide Property Investments Ltd v. Commissioners of Customs & Excise činnosti daňových subjektů, jež představují zneužití práva. O takovou činnost se jedná tehdy, pokud ze všech objektivních okolností vyplývá, že jejím hlavním účelem a zároveň i výsledkem je - i přes formální dodržení podmínek vyplývajících z příslušných právních předpisů - získání daňového zvýhodnění, jehož poskytnutí by bylo v rozporu s cílem sledovaným danou právní úpravou.

Námitku stěžovatele, že městský soud dospěl k závěru, že mezi stěžovatelem a společností Trade byla uzavřena pouze zprostředkovatelská smlouva, při které

nedochází k převodu vlastnického práva, kasační soud nesdílí. Městský soud vyhodnotil stěžovatelem deklarované transakce jako transakce účelové. V napadeném rozhodnutí v této souvislosti mimo jiné uvedl: „z popisu obchodování se zlatem, jak ho svědek popsal, je zřejmé, že firma TRADE CENTER, resp. pan Va. poskytl stěžovateli spíše službu v podobě zprostředkování, za kterou také přijal odměnu. Vědomost žalobce o průběhu celé transakce lze dovodit z toho, že Ing. Moravec uvedený obchod organizoval a že pan Va. činil pouze to, co mu bylo určeno dalšími účastníky řetězce, aniž měl možnost rozhodovat o dodavateli či odběrateli zlata, o jeho ceně, množství či datu předání, o způsobu úhrady a nedokázal se ani vyjádřit k tomu, kdy vlastně převedl domnělá vlastnická práva na stěžovatele, když jedinou aktivitou bylo předání zboží stěžovateli dle stanovených instrukcí v rámci tzv. pomoci při zajištění obchodu“. Z výše uvedeného je zřejmé, že zprostředkováním měl soud na mysli právě ono účelové zapojení společnosti Trade do obchodního řetězce, nikoli poskytnutí zprostředkovatelské služby. Uzavřel-li soud svoji úvahu tak, že jedinou faktickou aktivitou bylo předání zboží stěžovateli dle stanovených instrukcí, nemohl mít na mysli, že mezi společnostmi Trade a stěžovatelem došlo ke zprostředkování ve smyslu § 642 Obchodního zákoníku. Předmětem plnění ze strany zprostředkovatele je ve smyslu uvedeného ustanovení vyvíjení činnosti směřující k zákonem definovanému účelu, tj. zajištění příležitosti pro zájemce, aby tento mohl se třetí osobou uzavřít určitou smlouvu.

Napadený rozsudek není ani vnitřně rozporný. Závěr, že stěžovatel neprokázal přijetí zboží od společnosti Trade a závěr, že v uvedeném období nevěnoval zvýšenou pozornost svým kontrolním mechanismům, si vzájemně neodporují a pouze reagují na žalobcem vznesené žalobní body. Celá argumentace stěžovatele se v žalobním řízení snažila přesvědčit soud, že stěžovatel je postihován za jednání či důkazní nouzi cizích subjektů, o kterých nevěděl a vědět nemohl. Meritum věci lze zúžit na vyřešení dvou okruhů, 1) zda stěžovatel prokázal, že přijal zdanitelné plnění v předmětném zdaňovacím období od společnosti Trade, 2) zda žalovaný prokázal, že předmětná zdanitelná plnění jsou součástí tzv. řetězových či kolotočových podvodů na DPH, a pokud ano, zda stěžovatel o této skutečnosti věděl nebo vědět mohl.

Stěžovatel výslovně uvedl, že žalovaný za „objektivní a věrohodný důkaz“ pro odepření nároku na odpočet daně považoval pouze výsledky daňových řízení u dodavatelských společností, resp. jejich nekontaktnost. Městský soud po podrobném odůvodnění dospěl k závěru, že stěžovatel přijetí dodávky deklarované od společnosti Trade jako koupě zboží neprokázal, s tím, že účelovost celé transakce, tedy formální zapojení společnosti Trade do předmětného řetězce, je patrná mimo jiné z výpovědi svědka Va., z tvrzení p. Moravce. O účelovosti transakce svědčí i způsob obchodování stěžovatele se společnostmi zastupovanými p. Z.. Zapojení společnosti Trade mělo zakrýt dodávku od společnosti Dapex. Na uvedeném závěru nic rozporného není a nemůže jej nikterak změnit ani skutečnost,

zda dodávky od společnosti Dapex v jiných zdaňovacích obdobích byly či nebyly správcem daně zpochybněny.

Kasační soud nesdílí ani námitku, dle které žalovaný i soud nesystémově nakládají s pojmem „podvod na DPH“. Stěžovatel vytýká soudu, že na jednom místě rozsudku považuje za podvod již porušení neutrality daně, zatímco na jiném místě napadeného rozsudku je podvodem argumentováno zjevně v kriminálním (obecném) smyslu slova (viz závěry o účelovém čerpání nadměrných daňových odpočtů). Pojem „podvod na DPH“ je správními soudy užíván ve smyslu judikatury Soudního dvora, týkající se zneužití práva či kolotočových podvodů na dani z přidané hodnoty. 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 podvodu 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.

Stěžovatel se mýlí, 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 ve smyslu trestně právním. 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. V souzené věci je naprosto zřejmé, že to byl stěžovatel, kdo do daného řetězce zcela vědomě a účelově zapojil společnost Trade, kterou deklaroval jako faktického dodavatele zlata. Povinností správních soudů je poskytnutí ochrany veřejným subjektivním právům fyzických i právnických osob, pokud byla úkony správních orgánů zkrácena. V souzené věci oba správní soudy ve shodě dospěly k závěru, že k žádnému zkrácení subjektivních práv stěžovatele nedošlo.

Odkaz stěžovatele na rozsudky zdejšího či městského soudu, které vyzněly v jeho prospěch, považuje kasační soud za čistě účelový. Stěžovatel se snaží vzbudit

dojem, že tyto rozsudky v posuzovaných obdobích s konečnou platností aprobovaly jím deklarovaný nárok na odpočet daně. Nejvyšší správní soud uvádí, že otázka uplatnění nároku na odpočet daně je otázkou skutkovou, která je posuzována s ohledem na konkrétní okolnosti zjištěného skutkového stavu. V nyní projednávané věci je nade vší pochybnost, že zapojení společnosti Trade do shora popsáního řetězce bylo zcela formální a jeho jediným účelem bylo získání odpočtu na DPH. V rozhodnutích zdejšího soudu, která vyzněla ve prospěch stěžovatele, zůstala navíc otázka nároku na odpočet daně více či méně otevřena, o čemž mimo jiné svědčí i stěžovatelem uvedený rozsudek č. j. 9 Afs 41/2008 - 64, jakož i rozsudek sp. zn. 9 Afs 47/2007. Rozsudek zdejšího soudu ze dne 10. ledna 2008, sp. zn. 9 Afs 67/2007, se zabýval jinými právními otázkami, a to zejména hodnocením svědeckých výpovědí zaměstnanců stěžovatele. Důvody, dle kterých nelze jednotlivé závěry v rozhodnutích zdejšího soudu dále zobecňovat, kasační soud podrobně rozvedl ve svém rozsudku ze dne 22. 1. 2009, sp. zn. 9 Afs 73/2008. V této souvislosti kasační soud připomíná, že ústavní stížnost stěžovatele proti uvedenému rozhodnutí Nejvyššího správního soudu byla Ústavním soudem dne 2. 4. 2009 odmítnuta (srovnej rozhodnutí sp. zn. II. ÚS 655/09). Dle závěrů Ústavního soudu správní orgány a obecné soudy v případě zdaňovacího období březen 2004, ve kterém stěžovatel uplatňoval nárok na odpočet daně od jím deklarovaných dodavatelů Stavrek, France - Business, Cartrixx, 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.

V Brně dne 21. dubna 2010

JUDr. Radan Malík
předseda senátu