

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 12. 1. 2007, č. j. FŘ-496/07-1300, ve věci daně z přidané hodnoty, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 19. 3. 2009, č. j. 10 Ca 86/2007 - 157,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

Včas podanou kasační stížností se žalobce (dále jen „stěžovatel“) domáhal zrušení v záhlaví označeného pravomocného rozsudku Městského soudu v Praze (dále jen „městský soud“), kterým byla zamítnuta jeho žaloba proti rozhodnutí žalovaného (dále také „odvolací orgán“) ze dne 12. 1. 2007, č. j. FŘ-496/07-1300. 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. 140211/06/001511/4917, na daň z přidané hodnoty (dále také „DPH“) za zdaňovací období březen 2005.

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. Neztotožnil se s tvrzením stěžovatele, že v daném případě splnil veškeré zákonné předpoklady pro úspěšné uplatnění nároku na odpočet daně z přidané hodnoty. Důvod, pro který nebyl stěžovateli nárok na odpočet daně uznán, spočívá v tom, že stěžovatelem deklarované transakce jako nákup zboží byly ve skutečnosti transakcemi formálními, jejichž jediným účelem bylo získání odpočtu na dani. Dle soudu správní orgány v posuzované věci nevycházely pouze ze skutečnosti, že na daňovém dokladu deklarovaný dodavatel, společnost TRADE CENTER PRAHA spol. s r.o. (dále také „Trade"), neprokázal přijetí a uskutečnění plnění týkajících se obchodu se zlatem, ale zejména z vyhodnocení způsobu uzavření obchodního vztahu mezi stěžovatelem a jím deklarovaným dodavatelem a vztahu mezi touto společností a jejím deklarovaným dodavatelem – společností DAPEX s.r.o. (dále také „Dapex"). Soud zdůraznil, že obchodní vztah mezi stěžovatelem a společností Trade byl postaven na skutečnosti, že ing. M. jako zástupce stěžovatele oslovil p. V., zástupce Trade, aby pro něho od konkrétního dodavatele nakoupil zboží, s tím, že se mu tento dodavatel ozve. Pan V. byl kontaktován p. Z., zástupcem dodavatele Dapex, cena za zboží navržená p. Z. byla odsouhlasena p. M., došlo k vystavení faktur jednak mezi Dapex a Trade a následně mezi Trade a stěžovatelem. Z výpovědi svědka V. pak vyplývá, že danou transakci nemohl nikterak ovlivnit a veškeré podrobnosti obchodu byly dohodnuty mezi p. M. a p. Z.. Svědek V. v této souvislosti vypověděl, že mu byla stěžovatelem vyplacena odměna, kterou nazval provizí za zprostředkování.

K námitce stěžovatele, že v uvedeném období nebyla v důkazním řízení vyslechnuta jeho zaměstnankyně p. Vi., soud uvedl, že v daném období nebyla její svědecká výpověď jako důkaz navržena. Dále uvedl, že její případné svědectví a případné potvrzení, že předmětné dodávky zlata převzala přímo od p. V., by vzhledem k zjištěnému skutkovému stavu, dle kterého p. V. konal pouze na základě pokynů stěžovatele, nemohlo vést 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. V daném případě zde totiž existují objektivní skutečnosti, které prokazují formálnost deklarované dodávky. Množství znaků plynoucích ze zavedeného způsobu obchodování mezi společnostmi zastupovanými p. Z. a stěžovatelem nasvědčuje obchodování za účelem čerpání nadměrných odpočtů DPH, kdy na počátku obchodování stojí vždy buď subjekt, který jakékoliv obchodování s touto komoditou popře (zde společnost MAJK s. r.

o.), nebo nekontaktní subjekt, není odvedena DPH na výstupu, přesto dokladově zboží přechází na společnost většinou zastupovanou p. Z., která je pak přímo či prostřednictvím dalších (zde Trade) přeprodává stěžovateli.

Stěžovatel dle soudu nevěnoval zvýšenou pozornost interním kontrolním mechanismům, které by v daném případě nepochybně odhalily podvodné jednání, a to nejen z důvodu neověřování svých obchodních partnerů v registru výrobců a obchodníků se zlatem, vedeném Puncovním úřadem, který je veřejným seznamem, ale vzhledem k návaznosti na předchozí opakované obchody s dodavateli zastupovanými p. Z. si již měl být vědom, že jednání jeho dodavatelů potencionálně naplňuje znaky podvodu na dani z přidané hodnoty. Formální deklarace dodávky přes společnost Trade měla v souzené věci zastřít skutečnost, že dodavatelem je opět společnost zastupovaná p. Z. O nedostatečné pozornosti stěžovatele svědčí právě četnost případů vykazujících shora uvedené shodné znaky (ve zhruba 40 správními orgány prověřovaných zdaňovacích obdobích). Pro úplnost soud odkázal také na judikaturu Soudního dvora (C-255/02 Halifax plc), dle které představují činnosti daňových subjektů, jejichž 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, zneužití daňového práva.

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 námitky, 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. Vi. z předchozích daňových řízení, výpověď jednatele společnosti Trade p. V. Všechny důkazní prostředky se shodují a vzájemně potvrzují. Takto předložené důkazní prostředky proto nelze odmítnou 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 2 Afs 37/2007), přičemž dospěl k závěru, že stěžovatel své důkazní břemeno unesl. Stěžovatel cituje z rozhodnutí 9 Afs 67/2007 - 41: *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) účastnici řízení nedodala skutečně společnost STAVREK s. r. o. Důkazní břemeno totiž stíhá daňový subjekt pouze ohledně skutečností, které tvrdí a uvádí ve svém daňovém přiznání, resp. účetnictví, což ve své rozhodovací praxi potvrdil Nejvyšší správní soud, jenž opakovaně vyslovil, že důkazní břemeno nelze pojímat extenzivně a rozšiřovat je na prokázání všech, resp. jakýchkoliv 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. V., 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 společností, 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. M. se navzájem znali.

Pochybením soudu je i bezdůvodná ignorace svědecké výpovědi p. Vi., která vypovídala v jiných řízeních. 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. Z výpovědi p. Vi. je zřejmé, že zlato osobně přinesl p. V., a je tedy nepochybné, že se zlatem disponoval. Skutečnost, že zkoušky ryzosti zlata společnost Trade neprováděla, je její zcela interní záležitostí a nemůže jít k tíži stěžovatele.

Stěžovatel dále namítá nezákonnost napadeného rozsudku z důvodu rozdílného hodnocení důkazů u dodavatelů Trade a Dapex. Společnost Dapex v obou případech odbírala zlato od společnosti MAJK s. r. o. V této souvislosti

stěžovatel uvádí, že soud dospěl k závěru, že neprokázal nárok na odpočet daně, protože *„jakási společnost MAJK s. r. o., o jejíž existenci neměl stěžovatel v rozhodné době tušení, tedy subjekt se kterým nepřišel a ni nemohl přijít do styku, dodávku zlata popřela.* Vytýká soudu, že ve svém rozhodnutí uvedl, *že se ztotožnil s finančním úřadem v otázce faktur vystavených společností TRADE CENTER, naproti tomu částky uvedené na fakturách od společnosti DAPEX žalobci do nároku na odpočet daně zahrnul*. Takové rozdílné hodnocení důkazů není přípustné, neboť je zcela v rozporu s elementární logikou, aby v jednom rozhodnutí byly ze zcela shodných důkazů vyvozeny zcela opačné závěry, navíc bez jakéhokoliv zdůvodnění.

Dále stěžovatel v kasační stížnosti rozvádí své úvahy o tom, že dopustila-li se polečnost MAJK s. r. o. případného podvodu na DPH, je logické, že se správcem daně nespolupracovala. Závěrem kasační stížnosti stěžovatel namítá, že ani správními orgány ani správním soudem nebylo postaveno najisto, zda vůbec došlo k jakémukoliv podvodu na DPH. Z důvodu procesní opatrnosti však považuje za nutné se vyjádřit k tomu, zda o nikým neprokázaném podvodu mohl či měl vědět. Zásadní pro posouzení této otázky jsou 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.“

Těmito otázkami se soud nezabýval a své závěry dovodil ze zcela jiných okolností. Základním a několikrát opakovaným argumentem pro to, že stěžovatel věděl o údajných podvodech na DPH, je skutečnost, že opakovaně nakupoval zlato od p. Z.. Zásadní rozpor ovšem je, že správní orgány odpočet DPH od společnosti DAPEX zastupované p. Z. uznaly veškeré dodávky zlata v období prosinec 2004 až duben 2005. Úvaha soudu, že žalovaný správně vyhodnotil množství znaků ze zavedeného způsobu obchodování, je nepřezkoumatelná, neboť není uvedeno, o jaké znaky se jedná a stěžovatel se tak nemůže bránit. Pokud jde o soudem zmíněných 40 zdaňovacích období, není zřejmé, jak k takovému závěru soud

dospěl, prostudoval snad 40 správních spisů? Stěžovatel však považuje za nutné uvést, že soudy rozhodují v těchto 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 9 Afs 47/2007, 9 Afs 67/2007. Za rozhodnutí ve prospěch stěžovatele lze pak považovat i rozhodnutí NSS 2 Afs 35/2007 a 2 Afs 37/2007“, kde se sice jednalo o jiný subjekt, ale dodavatelé byli shodní. Pan Z. je seriozním obchodníkem, který vždy dodával zlato řádně, včas a v požadované kvalitě a množství. Důvody, proč pan Z. měnil společnosti, které se účastnily dodávek zlata pro stěžovatele, jsou jeho interní záležitostí. Pravděpodobně jiná situace by nastala, kdyby správní orgány stěžovatele na podezření z podvodů upozornily.

Stěžovatel namítá, že soudem zmíněný registr obchodníků se zlatem nezahrnuje obchodníky se zlatem, kteří s ním obchodují ve formě granulí, jak tomu bylo v posuzovaném případě. 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. Pokud by navíc taková povinnost vůči Puncovnímu úřadu existovala, nespadá taková okolnost pod veřejně přístupné údaje. Navíc splnění notifikační povinnosti by spáchání daňového podvodu nijak zabránit nemohlo. Správní soud nevysvětlil, jakým konkrétním kontrolním mechanismem měl stěžovatel eventuálně podvody odhalit a předejít jim. Dle názoru stěžovatele odmítání jeho nároků na odpočet daně souvisí s pracovní poradou konanou dne 13. 11. 2003 na Ministerstvu financí, o které se dozvěděl z rozhodnutí NSS sp. zn. 2 Afs 35/2007, a kde byl postup vůči dodavatelům zlata centrálně koordinován.

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

Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti namítá, že stěžovatelem vyjmenované důkazní prostředky jsou většinou doklady se subjektivním podílem stěžovatele na jejich vzniku. Takových důkazů lze vyrobit bezpočet a jejich důkazní síla je nulová, nemají-li návaznost na další zjištění, pocházející ze sféry mimo vliv stěžovatele, jakými jsou zejména zjištění na straně společnosti Trade. Po jejich zhodnocení dospěl žalovaný k jinému závěru než stěžovatel.

Stěžovatelova tvrzení o podezřelém chování vzdáleného dodavatele dodavatele, které dle jeho mínění vedlo k neuznání jím deklarovaného nároku, nejsou důvodná. Důvodem neuznání deklarovaného nároku bylo neprokázání přijetí zboží od dodavatele deklarovaného na daňovém dokladu. Na zjištění učiněná u vzdáleného dodavatele poukazoval jak soud, tak žalovaný v souvislosti s

vyhodnocením obchodního vztahu s firmou Trade v návaznosti na judikaturu Soudního dvora.

Stěžovatelem uváděné rozsudky Nejvyššího správního soudu byly vydány na počátku roku 2008, dle aktuální judikatury došlo však k posunu v neprospěch stěžovatele. K rozdílným názorům Nejvyššího správního soudu na unesení či neunesení důkazního břemene, z nichž však stěžovatel cituje pouze ty pro něj příznivé, žalovaný pouze odkazuje na vyjádření o dispoziční zásadě v řízení o kasační stížnosti obsažené v již uváděném rozsudku sp. zn. 9 Afs 73/2008. Skutečnosti, které žalovaný zjistil, navíc nelze popřít rozdílným rozhodováním soudů.

K namítané ignoraci svědecké výpovědi p. Vi. žalovaný uvádí, že se svědeckou výpovědí podrobně zabýval na stranách 7 až 9 svého rozhodnutí a taktéž učinil i městský soud na stranách 15 až 16 napadeného rozsudku.

Žalovaný trvá na svém závěru týkajícím se deklarované dodávky mezi stěžovatelem a společností Trade. Jakkoliv p. V. potvrdil přechod vlastnického práva k předmětu zdanitelného plnění, nebyla tato skutečnost prokázána.

K namítanému rozdílnému hodnocení důkazní situace u společnosti Trade a Dapex žalovaný uvádí, že u každé z uvedených společností byla rozdílná důkazní situace. Tím, že byl nárok na odpočet u plnění dodávaných firmou Dapex uznán, je současně popřen názor stěžovatele, že důvodem neuznání jeho nároku byla důkazní nouze, respektive nekontaktnost společnosti MAJK s. r. o. K úvahám stěžovatele o důvodech, pro které tato společnost se správními orgány nespolupracovala, žalovaný poznamenává, že tak jak nebyla v řetězci firem MAJK- DAPEX- TRADE CENTER- stěžovatel odvedena na prvním stupni DPH na výstupu, nebyla stejným způsobem odvedena DPH ani v řetězci LICANA- STAVREK- stěžovatel.

Pokud jde o pojem „podvod na DPH“, je jím třeba rozumět porušení principu neutrality této daně, spočívající v nárokování odpočtu daně, která nebyla na počátku ani v průběhu řetězce, v němž bylo zlato končící u stěžovatele obchodováno, odvedena. Tato skutečnost vyplývá ze žalobou napadeného rozhodnutí, zejména strany 4, 5 a 9.

Žalovaný odmítá stěžovatelovo tvrzení, že mu nebyl uznáván nárok na odpočet daně od zdaňovacího období leden 2002 až do roku 2007. Stěžovateli nebyl přiznán nárok na odpočet daně za období leden 2002 až květen 2005, přičemž jednotlivá důkazní řízení se konala od srpna 2003 do r. 2007.

Žalovaný k závěrům městského soudu ohledně notifikační povinnosti v registru obchodníků se zlatem uvádí, že se má svůj předobraz v předchozím

rozhodnutí městského soudu ke zdaňovacímu období březen 2004 a nebyla pro neuznání nároku sama o sobě stěžejním. Relevantnost tohoto konstatování potvrdil Nejvyšší správní soud i Ústavní soud, který postup při neuznání odpočtu daně za zdaňovací období březen 2004 nepovažoval za vybočující z ústavně konformního rámce.

Žalovaný navrhuje kasační stížnost zamítnout.

Stěžovatel podal k vyjádření žalovaného repliku, ve které rozporuje jeho vyjádření. Trvá na selektivním hodnocení důkazů soudem, zdůrazňuje, že p. V. se zcela svobodně rozhodl účastnit obchodu, o kterém měl Ing. M. určitou představu, a tudíž se nemohlo jednat o absenci svobodné vůle. Snaha překlasifikovat smluvní vztah, tj. kupní smlouvu proti vůli smluvních stran na smlouvu zprostředkovatelskou, je vedena snahou vyvolat dojem, že dodavatelem je někdo jiný. Pan V. měl ze smlouvy ekonomický prospěch, který by nikdy neměl, pokud by smlouvu neuzavřel. Stěžovatel opakovaně brojí proti konstatování soudu, že nevěnoval dostatečnou kontrolu svým interním mechanismům, a to z důvodu souvisejícího s registrem vedeným Puncovním úřadem, a trvá na tom, že by žalovaný měl vysvětlit, jak by dodržením těchto kontrolních mechanismů došlo k odhalení či zabránění podvodu. Opakovaně v replice uvádí své přesvědčení, že je odpovědný za výsledky „cizích řízení“ a znovu argumentuje již v kasační stížnosti zmíněnými judikáty Nejvyššího správního soudu a z nich vyplývajícími nepřípustnými rozpory, zejména pak rozsudkem sp. zn. 9 Afs 73/2008. Dle jeho názoru je z hlediska zachování právní jistoty nepřípustné, aby např. v řízení vedeném pod sp. zn. 9 Afs 41/2008 došel NSS k jednoznačnému závěru, že k dodání zlata došlo, přičemž v opětovném řízení měla být zkoumána subjektivní stránka na straně stěžovatele. K usnesení Ústavního soudu, kterým byla jeho ústavní stížnost proti uvedenému rozsudku odmítnuta, uvádí, že Ústavní soud se vůbec meritorně nezabýval ani otázkou nároku na odpočet daně, ani podstatou ústavní stížnosti, což je zřejmé z odůvodnění tohoto usnesení. Závěrem repliky se pak zabývá pojmem podvod, a to zejména z hlediska trestně právního a v této souvislosti dovozuje nezákonnost napadeného rozsudku, neboť argumentace podvodem na DPH je alfou i omegou, aniž by byl jakýkoliv podvod komukoli prokázán. Dovozuje totiž, že při pojetí žalovaného by podvodem bylo jakékoli nedovedení daně v řetězci dodávek.

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.

Stěžejní kasační námitkou stěžovatele je nesprávné právní posouzení jím deklarované obchodní transakce. Stěžovatel napadá závěr městského soudu, dle kterého transakce deklarované stěžovatelem jako koupě zlata od společnosti Trade byly vyhodnoceny jako formální, neboť jejich skutečným účelem bylo získání nároku na odpočet DPH, nikoli dodání deklarovaného zboží.

Ze soudního a správního spisu vyplývá, že stěžovatel uplatnil ve zdaňovacím období březen 2005 mimo jiné nárok na odpočet daně v částce 583 785 Kč. Uplatněný nárok dokládal v daňovém řízení fakturami vystavenými společností Trade č. 002/05 a č. 003/05, s datem uskutečnění zdanitelného plnění 29. 3. 2005 a 30. 3. 2005, se shodným předmětem fakturace - dodávka 5000 g granulátu AU 999,9, na obou pak shodně uveden základ daně 1 536 276,5 Kč a DPH 291 892,5 Kč. Faktury obsahovaly náležitosti daňového dokladu ve smyslu ustanovení § 28 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném za posuzované zdaňovací období (dále jen „zákon o DPH“).

Ze správního spisu je zřejmé, že v rámci vyměřovacího řízení za uvedené zdaňovací období zahájil správce daně vytýkací řízení. Pochybnosti správce daně ohledně stěžovatelem uplatněného nároku vyplývaly jednak ze skutečnosti, že společnost Trade neprokázala přijetí dodávek zlata od na faktuře deklarované společnosti Dapex, ani uskutečnění dodávek zlata stěžovateli. Další pochybnosti správce daně vyplývaly i ze skutečnosti, že prováděné vytýkací řízení nebylo u stěžovatele prvním vytýkacím řízení, 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, na jejichž konci figuroval stěžovatel nárokující odpočet daně, vykazují obdobné rysy. Na počátku všech obchodních transakcí stojí nekontaktní subjekt, pouze formálně plnící povinnost podávat přiznání k DPH, bez její úhrady, 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 s.r.o., 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., zaregistrované k DPH hned následně, a po zrušení i této registrace z úřední povinnosti zastupoval při dodávkách zlata stěžovateli p. Z. společnost Dapex.

Jak společnost France - Business, s.r.o., tak společnost Dapex, bezprostřední dodavatelé stěžovatele, nakupovali dle údajů uvedených na fakturách zlato od společnosti MAJK s. r. o. Pan A. Šr., 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. V několika zdaňovacích obdobích byla z iniciativy stěžovatele do řetězce MAJK s. r. o. - DAPEX Czech spol. s r.o. – stěžovatel zcela formálně zapojena společnost TRADE CENTER PRAHA spol. s r.o., a to za účelem získání odpočtu na DPH (např. zdaňovací období březen, květen 2005).

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

K nákupům a prodejům zlata přitom dochází buď ve stejný den nebo v minimálních časových odstupech. Veškeré transakce byly založeny na telefonických objednávkách, kupní smlouvy byly uzavírány pouze v ústní formě, k

úhradám faktur dochází v hotovosti, i když jde o platby v řádech miliónů korun. Zkoušky ryzosti jednotliví předprodávající 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., a následně přechází zboží na stěžovatele, který uplatňuje odpočet DPH. Ze spisu jsou zřejmé další okolnosti vzbuzující pochybnosti, dle výpovědi p. Z. mu byla cena zlata stěžovatelem vyplácena krátce po předání zlata, dle výpovědi p. Vi., zaměstnankyně stěžovatele, však trvá zkouška ryzosti 2,5 – 3 hodiny (protokol ze dne 17. 1. 2005). Dále je soudu z jeho úřední činnosti známo, že 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.

Shora popsaný 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. V. do protokolu ze dne 13. 12. 2005, č. j. 279579/05/001932/7644, uvedl, že byl p. Ing. M. (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 V. byl kontaktován p. Z., který zlato dovezl osobně p. V. a ten pak zlato dovezl osobně do společnosti PRIMOSSA a.s. Platby v hotovosti byly provedeny jako jedna z podmínek p. M. a p. Z., po úhradě stěžovateli byl uhrazen nákup zlata p. Z. Pan V. zlato neváţil, ani neprováděl zkoušky ryzosti. Na otázku pracovníka správce daně, zda p. M. řekl p. V., z jakého důvodu jej žádá o pomoc, nejprve svědek odpověděl, že se jedná o citlivé zboží a že se domníval, že p. M. má důvod oddělit se od dodavatele, následně po otázce zástupkyně stěžovatele, zda mu uvedené pan M. sdělil, p. V. upřesnil, že je to pouze jeho domněnka a že formulace zněla: „*potřebuji zajistit zprostředkování obchodu, p. M. je můj známý, je to obchod, tak jsme ho udělali*“. Pracovníci správce daně předložili p. V. k nahlédnutí faktury zaúčtované ve společnosti PRIMOSSA a.s. pod interními čísly 828, 509 a 2215 od společnosti Trade za služby spojené s dodávkou. K jejich dotazu (otázka č. 18), o jaké se jednalo služby, p. V. 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. V. vlastníkem zboží, svědek odpověděl, že v určitém okamžiku ano.

Stěžovatel v kasační stížnosti výslovně uvádí: „*Důvod, proč požádal tehdejší generální ředitel stěžovatele, Ing. P. M., pana V. 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. M. 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. V. 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, zahrnuje pojem „dodání zboží" veškeré převody hmotného majetku opravňující druhou stranu k nakládání s uvedeným majetkem, jako by byla vlastníkem tohoto majetku. Pro účely vzniku zdanitelného plnění musí být dodání zboží interpretováno jako převod majetku opravňující druhou stranu k faktickému nakládání s uvedeným majetkem, 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).

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 nezbavuje 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. Šr., 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. M. se však zlato fakturačně dostává do sféry stěžovatele, a to tak, že mezi společnost Dapex a stěžovatele p. M. formálně začleňuje společnost Trade. Důvody, pro které p. M. společnost Trade do řetězce začlenil, se dle jeho výpovědí liší, jednou tvrdí, že věděl, že společnost Trade je schopna zařídit dodávku, podruhé tvrdí, že se logicky domníval, že předejde dosavadním výtkám správních orgánů, pokud odkoupí zboží od skutečného vlastníka. Jakkoliv k obchodování se společností Trade p. M. 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. V. vyplynulo, že společnost Trade je schopna zařídit dodávku zlata*, ve skutečnosti společnost Trade žádnou dodávku v nyní projednávané věci „nezařizovala“, neboť celou transakci dojednal p. M. 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 popsaný skutkový stav nemohou žádným způsobem zvrátit ani námitky stěžovatele dovolávající se nepřípustného odklonu od dosavadní judikatury.

Nejvyšší správní soud se ztotožňuje se závěrem městského soudu, uvedeným na straně 16 napadeného rozsudku, že ani případná výpověď zaměstnankyně stěžovatele p. Vi. že zlato do společnosti PRIMOSSA a.s. přinesl i v tomto zdaňovacím období osobně p. V., na formálnosti deklarovaných dodávek nemůže nic změnit. Tato skutečnost není navíc ani rozporována. Námitka stěžovatele, že městský soud svědeckou výpověď p. Vi. bezdůvodně ignoroval, proto nemá v napadeném rozsudku oporu. 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 nárokované 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 Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 12. 2007, č. j. 1 Afs 35/2007 - 108, přist. 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, 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.

Obdobně ani námitka stěžovatele, že městský soud se snažil překlasifikovat smluvní vztah, tj. kupní smlouvu mezi Trade a stěžovatelem proti vůli smluvních stran, na smlouvu zprostředkovatelskou, nemá oporu v napadeném rozsudku. Městský soud vyhodnotil posuzované transakce jako transakce formální, jejichž účelem bylo získání odpočtu na DPH, nikoli jako poskytnutí zprostředkovatelské služby. Konstatování soudu, že „*výpovědí pana V. bylo současně potvrzeno, že za „zprostředkování“ obchodu byla současně firmě TRADE CENTER ze strany žalobce fakturovaná částka jako provize za zprostředkování obchodu*“, je jednak téměř doslovnou citací výpovědi p. V. a byla soudem užita v souvislosti s hodnocením deklarované transakce jako transakce formální. S tímto dílčím hodnocením se ztotožňuje i kasační soud. V běžném obchodním styku se při reálném prodeji zboží marže prodávajícího odrazí v konečné ceně zboží, nikoli ve zvlášť fakturované provizi. Dle názoru Nejvyššího správního soudu nebyla stěžovatelem fakturovaná

částka úplatou ani za dodání zboží, ani za poskytnutí zprostředkovatelské služby, ale odměnou za formální zapojení společnosti Trade do shora popsaného řetězce, kdy na počátku formálně stála společnost MAJK s. r. o. Ze skutkového stavu je více než zřejmé, že společnost Trade neprováděla ani službu zprostředkování, neboť předmětem plnění ze strany zprostředkovatele je ve smyslu ustanovení § 642 obchodního zákoníku 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.

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 p. V., z tvrzení p. M., jakož i ze způsobu obchodování stěžovatele se společnostmi zastupovanými p. Z.. Skutečnost, zda stěžovatelem deklarovaní dodavatelé povinnosti zákonné registrace v rejstříku vedeném Puncovním úřadem podléhali či nepodléhali, je v nyní projednávané věci zcela irelevantní.

V rozsáhlé části kasační stížnosti, označené jako část IV. Údajný „podvod“ na DPH, stěžovatel namítá, že žádný ze správních orgánů, ani soudů se nezabývaly tím, v čem měl onen podvod na DPH spočívat, kdo jej učinil, jak spolu jednotliví zúčastnění spolupracovali atd. Táže se, kde se vzalo oněch 40 prověřovaných období, zda soud prostudoval oněch 40 správních spisů, o jaké stejné znaky, které obchodní transakce údajně vykazují, se vlastně jedná, namítá, že z napadeného rozsudku tyto skutečnosti nevyplývají. K osobě p. Z. konstatuje, že daňové orgány ani nenaznačily, že by se jím vedené společnosti mohly dopouštět jakýchkoliv podvodů. V hospodářské praxi je zcela běžné, že podnikatelé vlastní nebo řídí více společností a důvody, pro které p. Z. společnosti měnil, jsou zcela jeho interní záležitostí. Dále uvádí judikaturu Městského soudu v Praze a judikaturu Nejvyššího správního soudu, která dosvědčuje, že až na ojedinělé případy soudy rozhodují v jeho prospěch.

Úvodem je k těmto námitkám nutno konstatovat, že nejsou způsobilé vyvrátit absenci naplnění pojmu dodání zboží u posuzovaných transakcí v nyní

projednávané věci. Dovolával - li se stěžovatel v žalobě aplikace judikatury Soudního dvora, chránící nárok na odpočet daně, i přes skutečnost, že na určitém stupni v řetězci dodávek došlo k podvodu na dani z přidané hodnoty, pak lze souhlasit se závěry městského soudu, že tato judikatura na stěžovatele nedopadá. V nyní projednávané věci je nade vší pochybnost, že zapojení společnosti Trade do shora popsaného řetězce bylo zcela formální, bylo z iniciativy stěžovatele a jeho jediným účelem bylo získání odpočtu na DPH.

Pokud jde o námitku zpochybňující tvrzení městského soudu o prověřování cca 40 zdaňovacích období, ve kterých deklarované transakce vykazují shodné rysy, pak tato námitka nemá oporu ve spisovém materiálu. V souzené věci vyplývají tyto skutečnosti přímo z napadeného rozhodnutí žalovaného, jakož i ze samotných tvrzení stěžovatele v kasační stížnosti. Ve správním spisu, který měl k dispozici městský soud v souvislosti se žalobním řízením stěžovatele ve věci jím deklarovaných nákupů zlata, jsou založeny nejen listiny dokládající průběh vytýkacího řízení u konkrétně prověřovaného období, ale i listiny vztahující se vždy k několika prověřovaným zdaňovacím obdobím. Jedná se např. o protokoly vztahující se k 13 zdaňovacím obdobím a zahrnují skutečnosti týkající se např. dodávek od STAVREK s. r. o., CARTRIX s. r. o., France Business s. r. o. Nejvyšší správní soud nemá žádné pochybnosti o tom, že prověřované transakce, ve kterých je stěžovatel konečným příjemcem deklarované dodávky zlata, mají shodné rysy, tyto rysy jsou opakovaně popisovány jak v rozhodnutí žalovaného, tak v rozhodnutí městského soudu, jakož i v tomto rozhodnutí. Mechanismus obchodování byl popsán už v rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, posuzujícím jiné z oněch cca 40 prověřovaných zdaňovacích období. O společných znacích, jež vykazují řetězce, ve kterých je stěžovatel konečným odběratelem zboží, se kasační soud zmiňuje již např. v rozsudku ze dne 4. 12. 2008, č. j. 9 Afs 41/2008 - 64, ve kterém městskému soudu mimo jiné uložil, aby se v rámci posouzení oprávněnosti nároku na odpočet daně stěžovatele, deklarovaném ve zdaňovacím období červen 2003 (zboží deklarované od společnosti STAVREK s. r. o.), společnými znaky těchto transakcí zabýval. Ostatně i sám stěžovatel v kasační stížnosti uvádí, že mu s ohledem na paušalizované závěry žalovaného, že dodavatel uvedený na faktuře není skutečným dodavatelem, nebyl přiznán nárok na odpočet daně po dlouhé období (konkrétně od ledna 2002). V této souvislosti soud připomíná, že v nyní projednávané věci jde o zdaňovací období březen 2005 a stěžovatel je plátcem s měsíčním zdaňovacím obdobím.

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. 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. 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.

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

soud konstatuje, že dle závěrů Ústavního soudu správní orgány a obecné soudy v případě zdaňovacího období březen 2004 dostatečně zjistily skutkový stav, na který aplikovaly ústavně konformně interpretovanou právní normu s tím, že argumentace stěžovatele, podle které je činěn odpovědným za neunesení důkazního břemene cizích subjektů, je nesprávná.

Námitkami obsaženými v kasační stížnosti pod bodem III. kasační stížnosti, označeným „Rozdílné hodnocení důkazů u dodavatelů TRADE CENTER a DAPEX“, stěžovatel napadá správní soud, že mlčením přešel zcela zásadní rozpor v odůvodnění napadeného správního rozhodnutí, když na straně 10 rozsudku uvádí: *„O odvolání rozhodlo Finanční ředitelství pro hl. město Prahu dne 12. 1. 2007 žalobou napadeným rozhodnutím č.j. FŘ - 496/07-1300 tak, že daňová povinnost byla žalobci snížena z částky 1 950 747 Kč na částku 583 773 Kč. Ztotožnil se s finančním úřadem v otázce faktur vystavených společností TRADE CENTER, naproti tomu částky uvedené na faktuře od společnosti DAPEX žalobci do nároku na odpočet zahrnul“*.

Nejvyšší správní soud se však těmito námitkami zabývat nemohl, a to s ohledem na ustanovení § 109 odst. 4 s. ř. s. Podle uvedeného ustanovení Nejvyšší správní soud nepřihlíží ke skutečnostem, které stěžovatel neuplatnil v řízení před soudem, jehož rozhodnutí má být přezkoumáno, ač tak učinit mohl. Jak je patrné z výše uvedené citace, městský soud na straně 10 pouze rekapituloval dosavadní průběh řízení, který vyplynul z napadeného rozhodnutí, a stěžovateli proto nic nebránilo, aby své námitky učinil předmětem přezkumu již před městským soudem. Skutečnost, že žalovaný nárok na odpočet daně stěžovateli částečně uzná, nemůže právě s ohledem na skutkovou stránku věci sama o sobě, bez dalšího zakládat vadu, ke které by snad měl soud přihlížet z úřední povinnosti. Soudní přezkum správních rozhodnutí nelze vnímat jako „odvolací řízení“ v plné apelaci, neboť je nutné respektovat převážně uplatňovaný kasační princip soudního řízení vedeného dle části třetí, hlavy druhé, dílu prvního s. ř. s. Žalobní řízení ve správním soudnictví je ovládáno zásadou koncentrace a zásadou dispoziční. To především znamená, že soud přezkoumává napadené výroky rozhodnutí v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2 s. ř. s.), nejde-li o skutečnosti, k nimž musí přihlížet z úřední povinnosti. Ze žalobních bodů musí být patrno, z jakých skutkových a právních důvodů žalobce považuje napadené výroky rozhodnutí za nezákonné nebo nicotné [§ 71 odst. 1 písm. d) s. ř. s.]. Je tedy plně v dispozici žalobce stanovit meze soudního přezkumu, a to nejen kvantitativně – označením výroků, které napadá, ale také kvalitativně - uvedením žalobních důvodů, v nichž žalobce soustředí své výtky proti napadenému rozhodnutí.

Nejvyšší správní soud ze žaloby ověřil, že v žádné části žaloby, podané v zákonem stanovené dvouměsíční lhůtě, stěžovatel ani nenaznačil, že by v kasační stížnosti namítané rozdílné hodnocení žalovaného mohlo mít jakýkoliv vliv na zákonnost žalobou napadeného rozhodnutí. Ze žaloby čítající celkem 35 stran vyplývá, že pod body I. až III. žaloby jsou uvedeny základní náležitosti žaloby a

rekapitulace dosavadního řízení. Z bodu jedna žaloby je nesporné, že stěžovatel napadá platební výměr i rozhodnutí o odvolání v části, ve které nebylo stěžovateli vyhověno. Jinými slovy soudnímu přezkumu podrobuje pouze tu část rozhodnutí, ve které žalovaný podanému odvolání nevyhověl, avšak v kasační stížnosti vytýká městskému soudu, že se nezabýval tou částí rozhodnutí, která napadena nebyla. Pod bodem IV. žaloby je napadán nejasný charakter řízení před správcem daně I. stupně a nepřiměřená délka vytýkacího řízení. Pod bodem V. žaloby jsou napadána nesprávná zjištění správních orgánů ve věci nároku stěžovatele na odpočet DPH. Tato část žaloby se soustředí na plnění deklarované jako nákup od společnosti Trade, argumentace směřuje k přesvědčení soudu o faktickém uskutečnění těchto plnění, splnění formálních náležitostí daňových dokladů, nezákonného přesunu důkazního břemene cizího subjektu na stěžovatele, rozbor svědecké výpovědi p. Vi. a p. V., záznamní povinnost, smlouvu o zprostředkování. Poslední část bodu V. žaloby nazvaná 7) Nezákonné obchodování v řetězci se dovolává judikatury Soudního dvora ve spojených věcech C-354/03, C-355/03 a C-484/03 a ve spojených věcech C-439/04 a C-440/04, Kittel, a to ve vztahu k dodávce deklarované od společnosti Trade. Část VI. žaloby toliko uzavírá argumentaci z bodu V. žaloby s tím, že daňový doklad vystavený společností Trade odráží reálné uskutečnění zdanitelného plnění a žalovaný nepřihlédl ke všem okolnostem, které v řízení vyšly najevo. Část VII. žaloby se dovolává porušení Ústavy a Listiny základních práv a svobod. Část VIII. žaloby zahrnuje návrh na výrok rozhodnutí soudu.

Z výše uvedeného je zřejmé, že námitky uplatněné v kasační stížnosti pod bodem III. tvoří ve smyslu ustanovení § 109 odst. 4 s. ř. s. nepřípustné novum.

S ohledem na vše výše uvedené dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji podle ustanovení § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl. Stěžovatel, který neměl v řízení úspěch, nemá ze zákona právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 60 odst. 1 s. ř. s., ve spojení s § 120 s. ř. s.). Žalovanému pak žádné náklady řízení nad rámec jeho úřední činnosti nevznikly.

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

Brně dne 18. března 2010

JUDr. Radan Malík
předseda senátu