

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Elišky Cihlářové a soudců JUDr. Jaroslava Hubáčka a JUDr. Karla Šimky v právní věci žalobce: **BALLISTA HOLDINGS s. r. o.**, se sídlem U Družstva Ideal 1287/11, Praha 4, zastoupen Mgr. Tomášem Ferencem, advokátem se sídlem Nádražní 58/110, Praha 5, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Ústí nad Labem**, se sídlem Velká hradební 61/39, Ústí nad Labem, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem, pobočka v Liberci ze dne 15. 12. 2009, č. j. 59 Ca 43/2009 – 55,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá**.

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

Odůvodnění:

Rozsudkem Krajského soudu v Ústí nad Labem, pobočka v Liberci ze dne 15. 12. 2009, č. j. 59 Ca 43/2009 – 55, byla zamítnuta žaloba podaná žalobcem (dále jen „stěžovatel“), kterou se domáhal zrušení jednak rozhodnutí Finančního ředitelství v Ústí nad Labem (dále jen „finanční ředitelství“) ze dne 17. 3. 2009, č. j. 3157/09-1300-501078, jímž byl na základě jeho odvolání změněn platební výměr Finančního úřadu v Turnově (dále jen „finanční úřad“) ze dne 28. 8. 2007, č. j. 44633/07/260920/4156, na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období červen 2006 a jednak rozhodnutí finančního ředitelství ze dne 17. 3. 2009, č. j. 3158/09-1300-501078, jímž bylo zamítnuto jeho odvolání proti platebnímu výměru finančního úřadu ze dne 28. 8. 2007, č. j. 44637/07/260920/4156, na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období červenec 2006. V odůvodnění rozsudku krajský soud uvedl, že stěžovatel neunesl důkazní břemeno a neprokázal, že splnil podmínky stanovené v ust. § 72 zákona č. 235/2004 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“). Z provedených důkazů vyplývá, že se jednalo o uměle vytvořenou transakci, která faktické dodání zboží (zlato a šperky) pouze předstírá. Stěžovatel sice

formálně naplnil zákonná ustanovení, tj. uzavřel kupní smlouvu, předložil formálně bezvadné daňové doklady, avšak skutečným účelem této transakce bylo získání odpočtu daně. Krajský soud proto dospěl k závěru, že jednání stěžovatele lze hodnotit jako snahu o zneužití práva a poskytnutí daňového zvýhodnění by bylo v rozporu s cílem sledovaným danou právní úpravou.

Proti tomuto rozsudku podal stěžovatel v zákonné lhůtě kasační stížnost z důvodů uvedených v ust. § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s. Podle jeho názoru jsou napadená správní rozhodnutí nesrozumitelná a nepřezkoumatelná, neboť finanční ředitelství mělo k dispozici řadu důkazů, většinou osvědčující tvrzení stěžovatele, ale s jednotlivými důkazy se nevypořádalo a neuvedlo, které z nich považuje za věrohodné a které vzalo jako podklad svých rozhodnutí. Krajský soud se pak žalobním bodem, který se týkal nedostatku odůvodnění a nepřezkoumatelnosti správních rozhodnutí, fakticky vůbec nezabýval, a jeho rozsudek je proto také nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů a nesrozumitelnost. V této souvislosti stěžovatel odkázal na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ve věcech vedených pod sp. zn. 5 Afs 5/2008, 4 Ads 17/2007 a 3 As 4/2007. Dále namítal, že v průběhu soudního jednání nebyly čteny (provedeny) v podstatě žádné listinné důkazy s výjimkou nových důkazů (odborné vyjádření z oboru daktyloskopie a protokol o ohledání ze dne 8. 7. 2009), čímž krajský soud porušil zásady dokazovaní a činil skutková zjištění, která nemají oporu v provedeném dokazování, a to dokonce nad rámec skutkových zjištění, která učinilo finanční ředitelství. Jedná se tak o jinou vadu řízení před soudem, která mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí ve věci samé. Krajský soud rovněž nedodržel požadavky související s hodnocením důkazů a zjišťováním skutkového stavu, protože se měl ve svém rozsudku vypořádat s jednotlivými důkazy jednotlivě i v jejich souhrnu a uvést, které důkazy považoval za věrohodné a jakou váhu jim přisoudil. Napadený rozsudek je však v tomto ohledu zcela nedostatečný. Byť krajský soud i finanční ředitelství formálně uvedly, že v případě svědeckých výpovědí Jany Papageorgiuové a Martina Blažka před Policií ČR se nejedná o klíčové důkazy ve věci a že tyto důkazy byly použity v podstatě jen pro dokreslení stavu, z obsahu napadených rozhodnutí vyplývá opak. Krajský soud v odůvodnění rozsudku tyto výpovědi poměrně obsáhle konstatuje s tím, že je uvádí jako jediné, ze kterých učinil zjištění, že stav formální neodpovídá stavu faktickému. Dokonce nad rámec zjištění uváděných finančním ředitelstvím dovozuje, že se mělo jednat o uměle vytvořenou transakci, která faktické dodání pouze předstírá. Jedná se tak o zneužívající a nesprávný výklad ust. § 2 odst. 7 zákona č. 337/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“). Krajský soud i správní orgány za stav faktický považovaly stav, který vyplývá z výpovědí uvedených svědků před Policií ČR. Tento stav hodnotily nekriticky bez přihlížení k dalším skutečnostem, které vyšly najevo. Všechny ostatní listinné důkazy byly bez dalšího správními orgány i krajským soudem klasifikovány jako pouhé „formálně bezvadné účetní doklady.“ Stěžovatel k důkazu předložil i listiny, které neměly charakter účetních dokladů. Jedná se o smlouvy či dohody, které vznikly až v pozdější době a které stvrzovaly existenci uzavřeného obchodu, např. dohoda o rekapitulaci a vyčíslení vzájemných závazků po provedeném započtení ze dne 19. 12. 2006 a dohody ze dne 29. 10. 2008. Shodu formálního a skutečného stavu také jednoznačně dokládají listiny či účetní doklady, které osvědčují, že stěžovatel část nakoupeného zboží dále prodával a uskutečňoval tak jeho prostřednictvím další zdanitelná plnění. Uvedené skutečnosti prokazovala dále výpověď Mgr. M. V. ze dne 5. 12. 2006, sdělení paní Jany Papageorgiuové ze dne 13. 12. 2006

adresované Finančnímu úřadu v Turnově, jakož i další protokoly o jednáních před finančními úřady. Bylo tedy nepochybně prokázáno, že zboží existuje, že jej stěžovatel držel a že jej dále zčásti prodával než mu byl zbytek zabaven Policií ČR. Stěžovatel poukazoval na nutnost přistupovat k výslechům Jany Papageorgiuové a Martina Blažka před Policií ČR nanejvýš kriticky a rezervovaně, neboť se jednalo o výslechy obviněných v trestním řízení, jejichž právem je též v rámci obhajoby nevypovídat pravdu. Nevěrohodnost výpovědí těchto osob vyplývá také z faktu, že předtím opakovaně a s větším časovým odstupem podepisovaly dokumenty, které svědčí o pravém opaku toho, co následně vypovídaly. Martin Blažek vypovídal, že se zbožím nijak nemanipuloval a pak na něm byly objeveny otisky jeho prstů. Stěžovatel dále namítal, že zmíněné výslechy nejsou použitelné, přičemž poukázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 7. 2009, č. j. 1 Afs 19/2009 – 57. V této souvislosti uvedl, že se jednalo o účelové pořízení důkazu v jiném řízení, protože trestní řízení bylo zahájeno na základě trestního oznámení správce daně, který byl době předcházející vydání napadených rozhodnutí poměrně dlouho nečinný, z čehož lze dovozovat, že vyčkával jaké podklady pro něj zajistí Policie ČR. Navíc podle něj nebyly odstraněny rozpory výpovědí v trestním řízení s jinými důkazy provedenými v daňovém řízení. Nebyl učiněn řádný pokus o výslech svědkyně Jany Papageorgiuové, neboť ze zásady přímosti vyplývá, že se nelze spokojit s písemným vyjádřením svědka, že využívá svého práva a ve věci nebude vypovídat. Svědek se musí dostavit osobně, musí mu být dáno poučení o jeho právech a musí s ním být probrána případná otázka týkající se možnosti odepření výpovědi. Pokud na osobním výslechu správní orgány netrvaly, dopustily se závažné procesní chyby. Neunesly tak své důkazní břemeno, protože výpovědi obviněných v trestním řízení zůstaly oproti veškerým dalším důkazům a skutečnostem zcela osamocené. I když se krajský soud i správní orgány snažily prezentovat výslechy provedené v trestním řízení jako důkazy v podstatě pouze dokreslující skutkový stav, je evidentní, že byly klíčové. V extrémním nesouladu s obsahem spisu je snaha krajského soudu o určité skutkové zjištění, že skutečným účelem transakce bylo získání odpočtu daně. Krajský soud nevysvětlil, na základě jakých důkazů a proč k takovému zjištění dospěl. Tento jeho přístup je v rozporu s judikaturou Nejvyššího správního soudu (viz rozsudek ze dne 23. 8. 2006, č. j. 2 Afs 178/2005 – 64). Nebylo jakkoliv prokázáno, že by účelem předmětné transakce mělo být vylákání či získání odpočtu daně. Některé důkazy to dokonce vyvracejí, zejména dohoda ze dne 29. 10. 2008. Kromě toho prodej dotčeného zboží byl již zahájen a stěžovatel v něm hodlal pokračovat za účelem dosažení dalších zdanitelných plnění. Názor krajského soudu, že svědek Nicolae Ghiuri odmítl v daňovém řízení vypovídat, označil stěžovatel za nesprávný. Uvede-li svědek to, co považuje za vhodné a dále z nejrůznějších důvodů odmítne odpovídat na položené otázky, nelze takovou výpověď ignorovat, i když může být posuzována jako méně věrohodná. To, že krajský soud považoval tuto výpověď za nulitní, je vážnou chybou řízení. Stěžovatel dále namítal, že správní řízení bylo zatíženo závažnou vadou, neboť finanční ředitelství ignorovalo důkazy, které navrhl ve svém podání ze dne 16. 3. 2009. Finanční ředitelství nese důkazní břemeno a musí prokázat, že mu toto podání bylo doručeno až poté, co již rozhodlo o odvolání. Stěžovatel při ústním jednání navrhl výslech Nicolae Ghiuri. Krajský soud tento návrh zamítl a v rozporu s konstantní judikaturou v odůvodnění rozsudku neuvedl, proč tento důkaz neprovedl a proč nebyl pro věc významný. Za vadu, která činí napadený rozsudek nesrozumitelným a nepřezkoumatelným, lze považovat i to, že se krajský soud významným způsobem a bez důvodného opodstatnění, odchýlil od skutkového zjištění finančního ředitelství. Finanční

ředitelství uvádělo jako neprokázané uskutečnění zdanitelného plnění (§ 13 zákona o DPH). Krajský soud ale tuto otázku pomíjí a bez dalšího tvrdí neprokázání faktického splnění podmínek obsažených v ust. § 72 zákona o DPH. Dále stěžovatel namítal, že finanční ředitelství i krajský soud nesprávným způsobem posoudily právní otázku uskutečnění zdanitelného plnění – dodání zboží, neboť se zaměřily na otázku faktického předání a převzetí zboží. Podle ust. § 13 odst. 1 zákona o DPH má však má klíčový význam to, zda došlo k převodu práva nakládat se zbožím jako vlastník. K této otázce žádné pochybnosti ze strany finančního ředitelství ani krajského soudu nesměřovaly, přičemž je nepochybné, že na stěžovatele právo nakládání přešlo, protože se zbožím zčásti disponoval. Závěrem stěžovatel namítal další nedostatky odůvodnění napadeného rozsudku. V žalobě totiž napadal použitelnost výpovědí Jany Papageorgiuové a Martina Blažka před Policií ČR, kdy poukazoval na nedodržení podmínek vyplývajících z citované judikatury pro použití takových výslechů, ale krajský soud se věcně těmito argumenty nezabýval a jen paušálně konstatoval, že výpovědi byly prováděny za účasti jejich obhájců, přičemž samotná účast obhájců ještě neznamená legálnost a použitelnost těchto výpovědí v ostatních směrech. Další nedostatek odůvodnění rozsudku spočívá v tom, jak se krajský soud na str. 15 vyjádřil k novým důkazům. V rozsudku je jen holé konstatování, že tyto listiny nejsou způsobilé zpochybnit či vyvrátit skutečnosti uváděné obviněným Martinem Blažkem v trestním řízení, aniž by to krajský soud jakkoliv zdůvodnil. Rovněž se řádným způsobem nevyjádřil k žalobní námitce uvedené v čl. III. bod B., že správce daně vyslovoval své pochybnosti ve smyslu § 31 zákona o správě daní a poplatků způsobem, který není konformní s existující judikaturou a zákonem. Na základě výše uvedeného stěžovatel navrhl, aby napadený rozsudek krajského soudu byl zrušen a věc byla vrácena tomuto soudu k dalšímu řízení.

Finanční ředitelství se ve vyjádření ke kasační stížnosti plně ztotožnilo s právním názorem krajského soudu, který se řádně vypořádal se všemi žalobními námitkami, právní otázku sporné věci posoudil správně a úplně. Podle jeho názoru nebylo řízení před soudem stiženo žádnou vadou a jeho rozhodnutí bylo obsáhle odůvodněno. Finanční ředitelství vyslovilo nesouhlas s argumentací stěžovatele, pro kterou nelze nalézt oporu v zákonné úpravě ani spisové dokumentaci. V této souvislosti odkázalo na všechna svá předešlá vyjádření obsažená v soudním spise a na spisy správních orgánů obou stupňů, kde jsou obsaženy podrobné informace k jednotlivým odvolacím a žalobním námitkám, které stěžovatel také uvedl v kasační stížnosti. Proto navrhlo, aby kasační stížnost byla jako nedůvodná zamítnuta.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v souladu s ustanovením § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které uplatnil stěžovatel v podané kasační stížnosti, a přitom sám neshledal vady uvedené v odstavci 3, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

Ze správního spisu vyplývá, že stěžovatel uzavřel dne 31. 5. 2006 se společností ALCIBIADE, a. s. (dále jen „prodávající“) rámcovou kupní smlouvu, jejímž předmětem byl prodej zlata, drahých kovů, hodinek a regálů na toto zboží. Na základě této smlouvy byly vystaveny faktury č. 2006006 ze dne 1. 6. 2006 na částku 92 388 278 Kč (DPH 14 751 069 Kč), č. 2006007 ze dne 12. 6. 2006 na částku 16 063 791 Kč (DPH 2 564 806 Kč), č. 2006008 ze dne 3. 7. 2006 na částku 27 555 149 Kč (DPH 4 399 561 Kč), č. 2006009 ze dne 3. 7. 2006

na částku 13 544 580 Kč (DPH 2 162 580 Kč), č. 2006011 ze dne 3. 7. 2006 na částku 3 991 691 Kč (DPH 637 328 Kč), č. 2006012 ze dne 3. 7. 2006 na částku 175 647 Kč (DPH 28 044 Kč) a č. 2006013 ze dne 3. 7. 2006 na částku 8 791 665 Kč (DPH 1 403 711 Kč). Podle těchto dokladů zboží za prodávajícího předal Martin Blažek (předseda představenstva) a Jiří Cimer (člen představenstva) a za stěžovatele převzala jednatelka Jana Papageorgiuová. Dne 25. 7. 2006 a 25. 8. 2006 podal stěžovatel daňová přiznání za zdaňovací období červen a červenec 2006, ve kterých uplatnil nárok na odpočet daně ve výši 17 189 861 Kč a 8 631 511 Kč. Vzhledem k tomu, že částky uplatněného odpočtu se značně lišily od daňové povinnosti, kterou stěžovatel dosud přiznával, zahájil finanční úřad vytýkací řízení a na jeho základě provedeného dokazování stanovil daňovou povinnost odchylně od daňové povinnosti přiznané stěžovatelem v daňovém přiznání.

V kasační stížnosti stěžovatel především uplatnil důvod podle v ust. § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., tj. nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení týkající se nesprávného posouzení vzniku nároku na odpočet daně.

Podle ust. § 72 odst. 1 zákona o DPH má plátce nárok na odpočet daně, pokud přijatá zdanitelná plnění použije pro uskutečnění své ekonomické činnosti. Nárok na uplatnění odpočtu daně vzniká dnem, ke kterému vznikla povinnost přiznat daň na výstupu. Plátce prokazuje nárok na odpočet daně daňovým dokladem, který byl vystaven plátcem a byl zaúčtován podle zvláštního právního předpisu (§ 3 odst. 1 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů), případně evidován podle ust. § 100 u plátců, kteří nevedou účetnictví. V případě, že doklad neobsahuje všechny náležitosti daňového dokladu, prokazuje plátce nárok podle zvláštního právního předpisu, tj. podle § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků. Jak již zdejší soud několikrát ve svých rozhodnutích judikoval, samotný daňový doklad o uskutečnění zdanitelného plnění, byť se všemi zákonem vyžadovanými náležitostmi, nemůže být podkladem pro uznání nároku na odpočet podle ust. § 72 odst. 1 zákona o DPH, není-li prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo tak, jak je deklarováno. Daňové řízení je pak ovládáno zásadou, že každý daňový subjekt má povinnost jednak přiznat daň (břemeno tvrzení) a rovněž i povinnost toto tvrzení prokázat (břemeno důkazní).

Jak vyplývá z odůvodnění rozsudku krajského soudu, není v dané věci sporu o tom, že předmětné zboží existovalo (jeho převážná část byla u stěžovatele zadržena Policií ČR) a že došlo k převodu vlastnického práva. Stěžovatel uplatněný nárok na odpočet daně dokládal po stránce formální daňovými doklady obsahujícími všechny náležitosti. Podstatné a relevantní pro danou věc je, zda byly splněny zákonné podmínky pro vznik nároku stěžovatele na odpočet daně.

Uskutečněním zdanitelného plnění se totiž podle zákona o DPH rozumí stav faktický, nikoli stav formálně vykázaný. Nestačí proto předložit řádné doklady se všemi předepsanými náležitostmi. Doklady o přijetí zdanitelného plnění vyhotovené se všemi zákonem požadovanými náležitostmi a řádně zaúčtované nemohou být podkladem pro uznání nároku na odpočet, není-li prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo. Za dodání zboží ve smyslu zákona o DPH nelze považovat uměle vytvořený obchod. V takovém případě nelze uplatnit nárok na odpočet daně. Podle judikatury Nejvyššího správního soudu nárok plátcem daně nemůže být úspěšný, 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).

V průběhu vytýkacího řízení správce daně shromáždil důkazy a tyto hodnotil v souladu s ust. § 2 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků. Nejvyšší správní soud zastává shodně s krajským soudem názor, že zjištěné skutečnosti dostatečně svědčí o tom, že převedení předmětného zboží do vlastnictví stěžovatele bylo motivováno pouze nárokováním odpočtu daně. Nelze totiž odhlédnout od následujících objektivních okolností. Jednalo se o neobvyklý a ojedinělý obchod, zejména z hlediska objemu (136 563 698,31 Kč bez DPH), protože nikdy předtím, a ani poté, podobný obchod stěžovatel neuskutečnil. V rozhodné době, tj. v roce 2006 a 2007, nebyl zapsán v registru vedeném Puncovním úřadem, a nebyl tak oprávněn k obchodování s drahými kovy. Předmětné zboží nebylo prodávajícímu ve lhůtě splatnosti faktur, tj. 14 dní od jejich vystavení, zaplaceno, a úhrada byla provedena až po několika měsících (dne 6. 12. 2006) formou vzájemného zápočtu pohledávek. Podle sdělení dožádaného správce daně prodávající zahrnul prověřované faktury do zdanitelného plnění, ale vzniklou daňovou povinnost nesplnil. Jana Papageorgiuová byla v letech 1995 až 2003 členkou představenstva prodávajícího a v letech 2005 až 2007 jednatelkou stěžovatele. V roce 2002 se za kupujícího ALCIBIADE, a. s. účastnila obdobného obchodu se stejnou komoditou v celkové výši 200 723 361 Kč (z toho DPH 36 196 016 Kč) se společností GAB, a. s. jako prodávajícím, který rovněž nesplnil svou daňovou povinnost a kupující si uplatnil nárok na odpočet daně. Naprostá většina předmětného zboží, které stěžovatel koupil v červnu a červenci 2006 nebyla do 9. 8. 2007, kdy bylo zabaveno Policií ČR, použita k žádné ekonomické činnosti. Stěžovatel v roce 2006 prodal pouze nepatrnou část zboží, a to za 1 247 391,19 Kč, přičemž jeho pořizovací cena byla 2 968 636,45 Kč. Jednalo se tedy pro stěžovatele o značně nevýhodný prodej, neboť prodejní cena činila pouze 42 % pořizovací ceny nakoupeného zboží. Navíc prodej poloviny tohoto zboží (v hodnotě 672 240 Kč) se uskutečnil dne 1. 6. 2006, tj. téhož dne, kdy byl deklarován první nákup zboží od prodávajícího ALCIBIADE, a. s. V roce 2007 pak bylo prodáno pouze zboží za cca 100 000 Kč. Bývalá jednatelka stěžovatele Jana Papageorgiuová a bývalý předseda představenstva prodávajícího Martin Blažek, kteří podepsali příslušné listiny (kupní smlouvu, faktury, dodací listy), v průběhu trestního řízení vypověděli, že nikdy jménem uvedených společností nevedli žádná obchodní jednání, neuzavřeli žádné smlouvy, nepředávali a nepřebírali žádné zboží, navzájem se neznají a pouze podepisovali listiny, které jim předložil Nicolae Ghiuri. V průběhu daňového řízení pak Jana Papageorgiuová odmítla vypovídat jako svědek z důvodu, že je v souvislosti s aktivitami stěžovatele trestně stíhána. Rovněž Martin Blažek odmítl vypovídat jako svědek v daňovém řízení s tím, že by mohl způsobit nebezpečí trestního stíhání sobě nebo osobě blízké, tj. Nicolae Ghiuri, který je jeho švagrem. Nicolae Ghiuri, který je od 12. 7. 2006 jediným členem představenstva prodávajícího a od 28. 8. 2007 současně i jediným jednatelem stěžovatele také odmítl v daňovém řízení vypovídat jako svědek s poukazem na to, že je v souvislosti s činností uvedených společností trestně stíhán pro trestný čin krácení daně a jiné podobné dávky podle § 148 trestního zákona.

Podle ustanovení § 31 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků dokazování provádí správce daně, který vede daňové řízení, nebo z jeho pověření správce daně dožádaný.

Podle odst. 2 citovaného ustanovení správce daně dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti byly zjištěny co nejúplněji, a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů. Podle odst. 9 citovaného ustanovení prokazuje daňový subjekt všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání, hlášení a vyúčtování nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván.

Protože v dané věci stěžovatel tvrdil, že došlo k uskutečnění zdanitelného plnění, přičemž správci daně vznikly oprávněné pochybnosti o správnosti, pravdivosti, průkaznosti a úplnosti údajů o přijatých a uskutečněných plněních vykázaných v oddílu B daňového přiznání, byl stěžovatel v souladu s ust. § 43 zákona o správě daní a poplatků vyzván k prokázání svého tvrzení. Důkazními prostředky předkládanými stěžovatelem však nebyly vyvráceny pochybnosti správce daně o účelu deklarovaného obchodního případu. Stěžovatelovo přesvědčení, že důkazní prostředky měly být hodnoceny jinak, nemůže vést k závěru o porušení základních zásad daňového řízení. Podle názoru Nejvyššího správního soudu nelze správci daně vytýkat, že zkoumal, zda právní úkon nesměřuje k obcházení zákona (in fraudem legis) za situace, kdy zjištěné skutečnosti ve svém souhrnu vedou k závěru, že v dané věci byl navozen právní stav výhradně pro účely získání odpočtu daně. Stěžovatel sice formálně splnil zákonné podmínky pro uplatnění nároku na odpočet daně, tj. předložil kupní smlouvu a daňové doklady obsahující všechny náležitosti, příp. další listinné důkazy, avšak skutečným účelem tohoto obchodu nebyl prodej movitých věcí, nýbrž získání odpočtu daně. Podle názoru Nejvyššího správního soudu nelze přihlížet k jednání daňového subjektu, jehož smyslem je výhradně získání nelegitimního daňového zvýhodnění. Není možné akceptovat jednání, jehož výsledkem je stav, který není v souladu s účelem zákona. Právní úkon, jež byl proveden výhradně nebo převážně za účelem získání daňového zvýhodnění s tím, že pro daný právní úkon neexistují ekonomické důvody, nelze označit za legitimní a v souladu s cílem sledovaným zákonem o DPH. Je vždy třeba rozlišovat rovinu formální, zachycenou právě v účetnictví, od roviny faktické, v níž je třeba zkoumat pravý smysl a účel aktivit. Plnění, resp. jednání, která nejsou uskutečněna v rámci obvyklých obchodních podmínek, která postrádají jakýkoli ekonomický smysl a jsou deklarována pouze s cílem získat zneužívajícím způsobem výhody upravené zákonem, nelze než považovat za zneužití objektivního daňového práva (tax abuse).

K obdobným závěrům ostatně dospěl pro účely výkladu Šesté směrnice k dani z přidané hodnoty také Soudní dvůr ES, 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 Customes & 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. Touto otázkou se v návaznosti na citovaný rozsudek Soudního dvora ES zabýval i Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 23. 8. 2006, č. j. 2 Afs 178/2005 – 64.

I když stěžovatelem deklarovaná transakce tedy formálně splňovala zákonnou definici dodání zboží, jejím účelem a hlavním důvodem bylo obdržení daňové výhody.

Takový postup je ve smyslu judikatury Soudního dvora ES zneužitím práva. V rozsudku ze dne 14. 12. 2000 ve věci *Emsland-Starke, C-110/99*, v němž se Soudní dvůr ES zabýval doktrínou zneužití práva, vyslovil, že *„se jedná o právní zásadu uznávanou v mnoho právních oblastech práva Společenství, podle níž zůstanou nezohledněny ty transakce, které by skupina osob povinných k dani provedla bez hospodářského odůvodnění, nýbrž pouze za účelem vytvoření umělé situace, která umožňuje odpočet daně.“* (viz též např. v rozsudku ze dne 21. 1. 2008 ve věci *Italservice Srl, C-425/06* uvedl Soudní dvůr ES, že *„vnitrostátní soud může při posuzování, které mu přísluší provést, vzít v úvahu čistě umělý charakter těchto plnění, jakož i právní, hospodářské nebo personální vztahy mezi dotčenými hospodářskými subjekty, jelikož tyto skutečnosti jsou takové povahy, že ukazují na to, že získání daňového zvýhodnění představuje hlavní sledovaný cíl, přes případné vedle toho existující hospodářské cíle vycházející z hledisek týkajících se například marketingu, organizace a záruk.“*

Stěžovatel dále namítal, že výslechy obviněných Jany Papageorgiuové a Martina Blažka před Policií ČR nejsou použitelné, přičemž poukázal na rozsudek ze dne 22. 7. 2009, č. j. 1 Afs 19/2009 – 57, v němž Nejvyšší správní soud uvedl, že *„Provedení důkazu listinou zachycující výpověď osoby v trestním řízení (§ 31 odst. 4 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků), pokud výpověď téže osoby nemohla být opětovně provedena v řízení daňovém, je omezením zásady bezprostřednosti dokazování. Není proto možné, aby takovýto důkaz, mající svůj původ v trestním řízení, byl jediným rozhodujícím důkazem, kterým by správce daně unesl své důkazní břemeno zpochybňující účetnictví daňového subjektu.“* O takovou situaci se však v daném případě nejedná. Výslechy obviněných totiž nebyly jediným rozhodujícím důkazem zpochybňujícím tvrzení stěžovatele, protože jak již bylo uvedeno výše, všechny správcem zjištěné okolnosti svědčí o tom, že převedení předmětného zboží do vlastnictví stěžovatele bylo motivováno pouze nárokováním odpočtu daně. V této souvislosti lze poukázat i na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 - 119, publikovaný pod č. 1572/2008 Sb. NSS a dostupný na www.nssoud.cz, v němž bylo vysloveno, že *„Listiny, z nichž je patrný obsah výpovědí svědků podaných v jiných řízeních o právech a povinnostech než v daňovém řízení, v němž má dotyčná listina sloužit jako důkaz, mohou být podkladem pro rozhodnutí, není-li to na úkor práva daňového subjektu být přítomen výslechu svědka a klást mu otázky, byly-li pořízeny i v jiných ohledech v souladu se zákonem a dostaly-li se do sféry správce daně zákonným způsobem (§ 31 odst. 4 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků). Uvedené listiny musí být daňovému subjektu zpřístupněny, aby se mohl seznámit s jejich obsahem a případně navrhnout další důkazy, které by zjištění z nich vyplývající upřesnily, korigovaly či vyvrátily. V případě, že výpovědi svědků zaznamenané v listinách jsou v rozporu s jinými důkazy provedenými v daňovém řízení, je třeba tento rozpor odstranit, a to zpravidla výslechem dotyčných svědků.“* Součástí správního spisu je žádost správce daně adresovaná Policii ČR, na jejímž základě byly poskytnuty výpovědi obviněných, tzn. že tento listinný důkaz se dostal do sféry správce daně zákonným způsobem. Správce daně předvolal tyto osoby jako svědky k podání výpovědi a stěžovatele o této skutečnosti vyrozuměl. Předvolaní svědci však využili své zákonné možnosti a odepřeli výpověď. Za této situace, kdy navíc ani nebyly v rozporu s důkazy provedenými v daňovém řízení, mohly být výpovědi obviněných použity jako jeden z důkazů, protože to nebylo na úkor práva stěžovatele.

Stížní námitka, že krajský soud porušil zásady dokazovaní a činil skutková zjištění, která nemají oporu v provedeném dokazování, protože v průběhu soudního jednání nebyly čteny v podstatě žádné listinné důkazy s výjimkou nových důkazů, je nedůvodná. Při rozhodování soud vychází jak z důkazů, které provedl správní orgán, tak z důkazů, které provedl sám. V daném případě krajský soud vycházel z důkazů, které byly provedeny v daňovém řízení a které byly součástí správního spisu. Tyto důkazy nebylo proto nutno znovu provádět. Na návrh stěžovatele krajský soud navíc provedl důkaz protokolem o ohledání ze dne 8. 7. 2009 a odborným vyjádřením oddělení kriminalistické techniky ze dne 19. 11. 2009. Tyto důkazy pak vyhodnotil a dospěl k závěru, že informace obsažené v těchto listinných důkazech nejsou způsobilé zpochybnit či vyvrátit skutečnosti uváděné obviněným Blažkem v trestním řízení a nejsou tak pro rozhodnutí ve věci významné.

Nedůvodná je také stížní námitka, že se krajský soud nedostatečným způsobem vypořádal s návrhem na doplnění dokazování výslechem svědka Nicolae Ghiuri. V této souvislosti lze odkázat na rozsudek ze dne 28. 4. 2005, č. j. 5 Afs 147/2004 – 89, publikovaný pod č. 618/2005 Sb. NSS a dostupný na www.nssoud.cz, v němž Nejvyšší správní soud uvedl, že soud rozhodne, které z navržených důkazů provede a které nikoli; to jej však nezbavuje povinnosti takový postup odůvodnit. V daném případě krajský soud na str. 14 napadeného rozsudku uvedl, z jakého důvodu neprovedl stěžovatelem navržený důkaz, přičemž toto odůvodnění je dostačující.

Stěžovatel dále namítal, že správní řízení bylo zatíženo závažnou vadou, protože finanční ředitelství ignorovalo důkazy, které navrhl ve svém podání ze dne 16. 3. 2009. V této souvislosti poukazuje Nejvyšší správní soud na rozsudek ze dne 9. 4. 2004, č. j. 7 Afs 13/2003 - 71, který byl publikován pod č. 728/2005 Sb. NSS, kde uvedl, že *„Může-li odvolatel podle § 48 odst. 7 zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, pozměňovat nebo doplňovat údaje svého odvolání do doby, než je o odvolání rozhodnuto, znamená to, že do této doby musí být doplnění odvolání doručeno odvolacímu orgánu, aby se o důvodech obsažených v doplnění odvolání reálně dozvěděl a mohl se s nimi vypořádat tak, jak mu ukládá § 50 odst. 7 věta druhá téhož zákona. V této souvislosti nelze aplikovat § 14 odst. 7 uvedeného zákona, protože se nejedná o lhůtu, ale pouze o stanovení doby, v níž může odvolatel údaje svého odvolání doplňovat a pozměňovat. Bylo-li doplnění odvolání podáno k poštovní přepravě až dne předcházejícího dni, ve kterém odvolací orgán o odvolání rozhodl, nelze odvolacímu orgánu vytýkat, že se nevypořádal s důvody uvedenými v doplnění odvolání, neboť se o nich nedozvěděl.“* V daném případě podal stěžovatel návrh na doplnění dokazování v průběhu odvolacího řízení dne 17. 3. 2009 a téhož dne byla vydána a vypravena i napadená rozhodnutí o odvolání. Je tedy zjevné, že se odvolací orgán nemohl o důvodech obsažených v doplnění odvolání reálně dozvědět, a nemohl se s nimi proto vypořádat. Tato námitka je proto nedůvodná.

Nejvyšší správní soud konstatuje, že nebyly zjištěny vytýkané vady správního řízení, pro které by měl krajský soud napadená rozhodnutí finančního ředitelství zrušit. Krajský soud se přezkoumatelným způsobem vypořádal se žalobními námitkami a pokud se ztotožnil se závěry obsaženými v rozhodnutích finančního ředitelství, postupoval v souladu se zákonem, když žalobu proti napadeným správním rozhodnutím zamítl.

Ze všech důvodů výše uvedených není napadený rozsudek nezákonný, a proto Nejvyšší správní soud podle ustanovení § 110 odst. 1 s. ř. s. kasační stížnost zamítl. Ve věci rozhodl v souladu s § 109 odst. 1 s. ř. s., podle něhož rozhoduje Nejvyšší správní soud o kasační stížnosti zpravidla bez jednání, když neshledal důvody pro jeho nařízení.

Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o ustanovení § 60 odst. 1 věta první ve spojení s § 120 s. ř. s., podle kterého, nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Nejvyšší správní soud žádnému z účastníků náhradu nákladů nepřiznal, protože stěžovatel v řízení úspěch neměl a finančnímu ředitelství žádné náklady s tímto řízením nevznikly.

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

V Brně dne 23. února 2011

JUDr. Eliška Cihlářová
předsedkyně senátu