

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Mgr. Daniely Zemanové a soudců JUDr. Barbary Pořízkové a JUDr. Radana Malíka v právní věci žalobce: **PRIMOSSA a.s.**, se sídlem Kozí 914/9, Praha 1 - Staré Město, zast. Mgr. Jiřím Hoňkem, advokátem se sídlem Lidická 710/57, Brno 2, proti žalovanému: **Finanční ředitelství pro hlavní město Prahu**, se sídlem Štěpánská 28, Praha 1, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 20. 11. 2006, č. j. FŘ-16946/13/06, ve věci daně z přidané hodnoty, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 31. 12. 2010, č. j. 6 Af 33/2010 - 267,

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 žaloba proti rozhodnutí žalovaného (dále také „odvolací orgán“) ze dne 20. 11. 2006, č. j. FŘ-16946/13/06. Uvedeným rozhodnutím bylo částečně vyhověno odvolání stěžovatele proti platebnímu výměru Finančního úřadu pro Prahu 1 (dále jen „správce daně“) ze dne 9. 3. 2006, č. j. 79179/06/001511/4917, jímž byla stěžovateli vyměřena daň z přidané hodnoty (dále také „DPH“) za zdaňovací období leden 2005 ve výši 1 043 639 Kč oproti vlastní daňové povinnosti vykázané v přiznání k dani ve výši 24 Kč.

Napadeným rozhodnutím byla vlastní daňová povinnost stěžovatele změněna na částku 427 275 Kč.

Věc byla před městským soudem projednávána podruhé. Ke kasační stížnosti stěžovatele byl Nejvyšším správním soudem v souladu s ustanovením § 110 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s."), rozhodnutím ze dne 16. 6. 2010, č. j. 9 Afs 2/2010 - 243 (všechna zde uvedená rozhodnutí NSS jsou dostupná na www. nssoud. cz), zrušen rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 18. 6. 2009, č. j. 6 Ca 13/2007 – 152. V tomto řízení Nejvyšší správní soud přisvědčil již první kasační námitce, dle které městský soud i žalovaný aplikovali na posouzení základní sporné otázky nesprávný právní předpis. V této souvislosti kasační soud připomíná, že žalovaný opřel věcné posouzení, tj. nesplnění podmínek pro přiznání nároku na odpočet daně za zdaňovací období únor 2004, o porušení ustanovení § 72 a § 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, účinného od 1. 5. 2004 (dále jen „nový zákon o dani z přidané hodnoty"), a to v rozporu s ustanovením § 111 bodu 1 nového zákona o DPH. Nejvyšší správní soud zavázal městský soud zabývat se v dalším řízení otázkou, zda aplikace nesprávného právního předpisu měla či neměla vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí. Ostatními kasačními námitkami směřujícími do hmotně právního posouzení nároku na odpočet daně se Nejvyšší správní soud nezabýval.

Napadeným rozsudkem v nyní projednávané věci shledal městský soud žalobu nedůvodnou, a proto ji dle ustanovení § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.

Soud vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu se nejprve zabýval otázkou, zda aplikace nového zákona o dani z přidané hodnoty měla či neměla vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí žalovaného. Porovnáním obsahu ustanovení § 19 zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném do 30. 4. 2004 (dále jen „starý zákon o DPH"), a obsahu ustanovení § 72 nového zákona o dani z přidané hodnoty, které upravují podmínky, za kterých má plátce daně z přidané hodnoty nárok na odpočet daně, dospěl městský soud k závěru, že nesprávná aplikace nového zákona o DPH neměla žádný vliv na zákonnost výroku rozhodnutí žalovaného. V této souvislosti kasační soud připomíná, že ačkoliv žalovaný konstatoval, že stěžovatel uplatnil deklarovaný nárok v rozporu s ustanovením § 72 odst. 3 nového zákona o DPH, zabýval se přesto i jeho věcným posouzením. Výše uvedená otázka není předmětem sporu v nyní projednávané věci.

Městský soud zamítl námitky napadající nekonkrétnost, neurčitost a nesrozumitelnosti výzev, jimiž správce daně požadoval prokázání deklarovaného nároku na odpočet daně z přidané hodnoty, jakož i námitky směřující proti celkové délce vytýkacího řízení, které stěžovatel opíral především o nedodržení závazného pokynu Ministerstva financí ČR č. D - 144. Vypořádání uvedených námitek není předmětem sporu v nyní projednávané věci.

Soud zamítl také hmotně právní námitky stěžovatele, neboť přisvědčil závěru žalovaného, že stěžovatel v řízení před správními orgány neprokázal přijetí zdanitelného plnění (zlata) od jím deklarovaného dodavatele STAVREK, s. r. o. (dále také „Stavrek“). Zdůraznil, že splnění pouhých formálních náležitostí daňového dokladu nepostačuje ke vzniku nároku na odpočet daně. Uskutečněním zdanitelného plnění rozumí zákon stav faktický, nikoli stav formálně vykázaný. K námitce stěžovatele, týkající se nesprávného posouzení obsahu výpovědi jeho zaměstnankyně L. V. soud uvedl, že její svědectví neobsahuje žádné konkrétní tvrzení o uskutečnění zdanitelného plnění, které bylo předmětem vytýkacího řízení v posuzované věci.

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. Dle soudu žalovaný své podezření o podvodu na DPH a obchodování v řetězci dostatečně odůvodnil, podezření řádně popsal a zdůvodnil. I když subjekty účastnící se obchodu se zlatem nemusely být registrovány u Puncovního úřadu, stěžovatel měl a mohl s ohledem na celkem omezený počet svých dodavatelů vědět, že jeho dodavatelé nabývali zlato neprůkazným způsobem a že se jedná o situaci, kdy je porušován princip neutrality daně z přidané hodnoty.

Vzhledem k dostatečně spolehlivě zjištěnému skutkovému stavu v nyní projednávané věci považoval městský 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 výpovědí svědkyně V.

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

K hodnocení své stěžejní žalobní námitky, tj. unesení důkazního břemene ohledně jím deklarovaného nároku na odpočet daně, stěžovatel konstatuje, že předložil přijaté daňové doklady - faktury, výdajové pokladní doklady, příjemky zlata na sklad, doklady o skladové evidenci, posudky laboratoře (zkoušky ryzosti), vydané faktury dokládající prodej zlata, svědecké výpovědi vedoucí skladu drahých kovů L. V. Všechny důkazní prostředky se shodují a vzájemně potvrzují. Takto předložené důkazní prostředky proto nelze odmítnout jako celek s použitím paušalizujícího odůvodnění, že ze strany stěžovatele nedošlo k prokázání dodávek zlata.

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 - 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) účastnici řízení nedodala skutečně společnost STAVREK s. r. o. Důkazní břemeno totiž stíhá daňový subjekt pouze ohledně skutečností, které tvrdí a uvádí ve svém daňovém přiznání, resp. účetnictví, což ve své rozhodovací praxi potvrdil Nejvyšší správní soud, jenž opakovaně vyslovil, že důkazní břemeno nelze pojímat extenzivně a rozšiřovat je na prokázání všech, resp. jakýchkoli, skutečností, tedy i těch, ohledně kterých taková povinnost stíhá zcela jiný subjekt (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 3. 2005, č. j. 5 Afs 131/2004 - 45, publikovaný pod č. 599/2005 Sb. NSS, www.nssoud.cz). Požadavek dalších důkazních prostředků za účelem prokázání uvedených skutečností přesahuje reálné a očekávané důkazní možnosti účastnice řízení a že v konečném důsledku po ní správce daně a stěžovatel požadoval prokázání, resp. vyvrácení něčeho, co se vymyká sféře jejího vlivu, a co měl ve skutečnosti prokazovat její dodavatel*.“

Přesto městský soud dospěl k závěru, že stěžovatel neprokázal dodávky zlata od deklarovaného dodavatele společnosti Stavrek, a to proto, že dodavatel deklarovaného dodavatele, společnost LICANA, se kterou stěžovatel nikdy nepřišel do styku, nespolupracovala se správcem daně, resp. byla nekontaktní. Oproti důkazním prostředkům předloženým stěžovatelem tedy byly v rozporu skutečnosti týkající se nespolupracujícího subjektu, který, jestliže zamýšlel podvod na DPH, měl logicky všechny myslitelné důvody se správcem daně nespolupracovat. Ani řetězec důkazních prostředků, které stěžovatel předložil (včetně svědecké výpovědi L. V.), u nichž bylo možno očekávat, že jimi bude stěžovatel disponovat, však nebyly shledány relevantními. Městský soud považoval stěžovatelem předložené důkazní prostředky za podružné a nemající žádnou hodnotu. To neznamená nic jiného, než že neplnění povinností ze strany cizího subjektu má absolutní důkazní váhu a žádné důkazní prostředky stěžovatele nemohou v konfrontaci s těmito skutečnostmi obstát. Není přípustné, aby stěžovatel nabídl důkazní prostředky, které jsou dle tvrzení samotného soudu sice obvyklé, které jsou ovšem současně bez jakéhokoliv zdůvodnění nedostačující. Soud neuvedl, jaké jiné důkazy měl stěžovatel předložit. V rámci přezkoumatelnosti a přesvědčivosti odůvodnění měl soud jasně uvést, proč jsou určité důkazní prostředky považovány za bezcenné, zatímco jiné za plně průkazné a neochvějné.

Proti zjištění správních orgánů tzv. mimo sféru stěžovatele stály nejen důkazy v podobě všech formálně požadovaných a v podnikatelské praxi naprosto

obvyklých dokladů, o kterých žalovaný prohlašuje, že jde o důkazy, kterých si mohl stěžovatel vyhotovit bezpočet, ale zejména též svědecká výpověď vedoucí skladu drahých kovů, která jednoznačně potvrdila fyzické přebírání zlata od konkrétní fyzické osoby, jejíž totožnost svědkyně ověřovala dle občanského průkazu. Věrohodnost této nezaujaté svědkyně přitom nebyla nikdy ani žalovaným, ani městským soudem zpochybněna. Stěžovatel má za to, že je neprávem za absolutní a nezpochybnitelný důkaz považován výsledek daňového řízení u společnosti Stavrek, které však sám stěžovatel nemohl nikterak ovlivnit. Faktické dodávky zlata od společnosti Stavrek přitom potvrdila výpověď někdejšího jednatele Stavrek Igora Klimoviče ze dne 15. 9. 2009.

Výše uvedené svědčí o selektivním přístupu k důkazním prostředkům. Jde-li o okolnost, která může nasvědčovat nedodání zlata, stává se automaticky nevyvratitelným důkazním prostředkem (přestože je zcela a plně závislá na chování cizího daňového subjektu), zatímco jakmile stěžovatel za této situace oprávněně požaduje alespoň příkladmé uvedení důkazních prostředků, je vykázán do patřičných mezí. Takový přístup lze stěží vnímat jinak než jako arogantní zneužívání státní moci a uplatňování subjektivismu a svévole při rozhodování. V této souvislosti stěžovatel namítá, že veškeré další jím navrhované důkazní prostředky k prokázání dodávek zlata byly soudem jako celek odmítnuty, s tím že tyto nic prokázat nemohou, a proto že je není třeba vůbec provádět. Soud tak nedal stěžovateli sebemenší procesní příležitost prokázat, že závěry o neprokázání dodávek zlata naprosto neodpovídají realitě (výpověď svědkyně Vinduškové, prohlášení společnosti SOLITER, rozhodnutí Finančního ředitelství v Ústí nad Labem).

V souvislosti s uplatněním nároku na daňový odpočet stěžovatelem za jiná zdaňovací období (pozn. NSS: zdaňovací období říjen 2003 a leden 2004) vypovídal dne 15. 9. 2009 Igor Klimovič, jednatel společnosti Stavrek (protokol č. 12060/09-1300-101206). Svědek vypověděl, že společnost Stavrek dodávala zlato také společnosti SAFINA, přičemž způsob obchodování se nikterak nelišil od obchodování se stěžovatelem. Na přímou otázku ohledně snahy direktivně určovat ceny za zboží, odběratele či dodavatele svědek odpověděl negativně a tuto skutečnost popřel. Svoji výpověď směřoval i k jiným zdaňovacím obdobím. Svědek rovněž potvrdil pravost svých podpisů na fakturách za dodávky zlata vystavené společností Stavrek. Obdobné potvrdil i další svědek Josef Zikmund, jménem společností CARTRIXX a France Business ve vztahu k dodávkám zlata společnosti SOLITER. Svědek potvrdil, že veškerý platební styk mezi ním a všemi jeho odběrateli, tj. včetně společnosti SOLITER probíhal hotovostně, a to proto, že tomu tak chtěl.

Dle stěžovatele je navíc napadený rozsudek vnitřně rozporný, neboť závěr, že stěžovatel neprokázal dodávky zlata od společnosti Stavrek, a závěr, že v uvedeném období stěžovatel měl a mohl vědět, že jeho dodavatel nabývá zlato

neprůkazným způsobem, si vzájemně odporují. V pořadí druhý závěr totiž nutně předpokládá, že k dodání zboží od deklarovaného dodavatele došlo. Jde tedy o absolutní rozpor odůvodnění rozsudku.

Stěžovatel dále namítá, že ani správními orgány ani správním soudem nebylo postaveno na jisto, zda vůbec došlo k podvodu na DPH. Stěžovatel odmítá, že by mohl být neuznán jím deklarovaný nárok na odpočet daně pouze na základě podezření, že někdo mohl eventuálně spáchat nějaký podvod. Žalovaný i městský soud měli v souladu s judikaturou Soudního dvora popsat, jakým způsobem docházelo k podvodu na DPH, jak konkrétní subjekty na tomto podvodu spolupracovaly a především prokázat, že tak bylo činěno s úmyslem neoprávněně získat odpočet DPH. S žádnou z těchto otázek se správní orgány ani městský soud nevypořádaly. Naopak účelovým spojováním transakcí za několik zdaňovacích období do jednoho celku je záměrně vytvářen dojem, že ve skutečnosti šlo o jednu společnou, promyšlenou transakci s cílem neoprávněně nárokovat odpočty daně a především, že s tím byl stěžovatel srozuměn. Z provedeného dokazování nikdy nevyplynulo, že by stěžovatel znal dodavatele svých dodavatelů, městský soud proto neprávem vychází z opakujícího se schématu. Zvláště, když z předchozích zdaňovacích období byly dodávky zlata stěžovateli uznány. Stěžovatel v této souvislosti považuje za nutné uvést, že soudy rozhodují ve zhruba 40 správními orgány prověřovaných zdaňovacích obdobích převážně v jeho prospěch (viz rozhodnutí Městského soudu v Praze sp. zn. 6 Ca 167/2005, sp. zn. 5 Ca 32/2006, sp. zn. 6 Ca 51/2006, sp. zn. 6 Ca 153/2006, sp. zn. 6 Ca 166/2006, sp. zn. 11 Ca 201/2006, sp. zn. 8 Ca 215/2006, sp. zn. 10 Ca 234/2006, sp. zn. 6 Ca 270/2006, sp. zn. 6 Ca 269/2006 a rozhodnutí Nejvyššího správního soudu sp. zn. 9 Afs 47/2007 a sp. zn. 9 Afs 67/2007). Za rozhodnutí ve prospěch stěžovatele lze pak považovat i rozhodnutí Nejvyššího správního soudu sp. zn. 2 Afs 35/2007 a sp. zn. 2 Afs 37/2007, kde se sice jednalo o jiný subjekt, ale dodavatelé byli shodní. Účelovým propojováním těchto období v jeden celek a vytvářením jakéhosi mechanismu nelze vést seriozní argumentaci.

V Části V. kasační stížnosti nazvané „*Širší souvislosti nepřiznávání daňových odpočtů*“ dovozuje stěžovatel odmítnutí jím deklarovaného nároku na odpočet daně z koordinovaného postupu Ministerstva financí, který byl projednáván dne 13. 11. 2003 na pracovní poradě s názvem „Zlato“, o kterém se stěžovatel dozvěděl z odůvodnění rozhodnutí Nejvyššího správního soudu vydaného pod sp. zn. 2 Afs 35/2007. Na této poradě 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, neboť správní orgány pouze plnily Ministerstvem financí jím uložený pokyn.

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

Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti zdůraznil, že důvodem neuznání deklarovaného nároku, bylo neprokázání přijetí zboží od dodavatele deklarovaného na daňovém dokladu. Nejsou-li v souladu tvrzení stěžovatele se zjištěními uskutečněnými správcem daně, nelze mít za naplněnou zásadu volného hodnocení důkazů, jak vyplývá z ustanovení § 2 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků, ani za prokázané skutečnosti rozhodné pro nárok na odpočet daně. Žalovaný popírá namítanou selekci důkazů, zdůrazňuje, že námitky stěžovatele jsou v rovině jeho subjektivního vnímání. Tvrzení stěžovatele, dle kterého byla dodavatelem zlata společnost Stavrek zůstalo neprokázané. Namítaná výpověď svědka Klimoviče byla provedena až po ukončení řízení, které je předmětem sporu takže nemohla být zohledněna. Obdobně odmítá argumentaci založenou na „bezúhonnosti“ jiných daňových subjektů, mající sídlo mimo územní působnost žalovaného. Žalovaný nemá a ani mít nemůže žádné poznatky o průběhu či výsledcích jejich daňových řízení.

Výpovědi svědků, které stěžovatel soudu navrhoval, považuje žalovaný za nadbytečné, neboť uvedení svědci se již k deklarované transakci vyjadřovali. Uvedené výpovědi vyhodnotil žalovaný jako účelové, které nemají oporu ve zjištěném skutkovém stavu. Výpověď Igora Klimoviče navrhl stěžovatel poté, co byl žalovaným seznámen s jeho hodnocením. Svědek vstoupil do obchodů se zlatem v době, kdy mechanismus obchodování byl již zaveden a ani po změně jednatele se na tomto mechanismu obchodování nic nezměnilo. Nezměnil se ani model určování ceny a přesto, že po prvotním odmítnutí rekonstrukce ceny zlata z podnětu stěžovatele k výpočtu ceny přivolil, nepodařilo se mu i přes znalost vstupních hodnot výpočet rekonstruovat. Jeho tvrzení, že zlato skutečně stěžovateli dodal, nekoresponduje se skutečností, že tento svědek neprokázal jménem společnosti Stavrek ani nákup, ani dispozici, ani prodej deklarovaného zlata. Povaha činnosti společnosti Stavrek spočívala v přemísťování zlata z jednoho místa na druhé, tj. od Zdeňka Šubrta ke stěžovateli, v předávání peněz a vystavování faktur jménem společnosti Stavrek.

Dle žalovaného není napadený rozsudek městského soudu vnitřně rozporný, neboť závěry soudu týkající se dle stěžovatele údajně rozporných otázek reagují na stěžovatelem vznesené žalobní námitky a jsou uvedeny v souvislosti se stěžovatelem používaným schématem obchodů. Stěžovatel záměrně staví tyto závěry naroveň, přičemž odhlíží od souvislostí, za nichž byl každý jednotlivě soudem vysloven.

K části kasační stížnosti označené jako „*Údajný podvod na DPH*“ žalovaný odkazuje na vyjádření k replice stěžovatele, ve kterém účelovost posuzovaného obchodního vztahu, stejně jako mechanismus fungování přeprodejů v řetězci, jehož byl stěžovatel posledním článkem, podrobně popsal. Ke stěžovatelem napadenému „podezření“ ze spáchání podvodu žalovaný uvádí, že ze všech okolností, které

doprovázely stěžovatelovo obchodování se zlatem, a to nejen s firmou Stavrek v předmětném období, je porušení principů fungování daně z přidané hodnoty, kdy je nárokován odpočet daně, která nebyla odvedena, naprosto zřejmé a podložené. Nejedná se o podezření, ale o konkrétní výsledky konkrétních řízení.

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, které tento pojem běžně používají. Odkázat lze i na názor uvedený v rozsudku Nejvyššího správního soudu pod sp. zn. 9 Afs 67/2007, který uvedený pojem s odkazem na judikaturu Soudního dvora používá s tím, že plátci nemusejí nést následky protiprávního jednání jiných subjektů pouze v případech, kdy se při řádném plnění svých povinností stali součástí takového řetězce bez vlastní viny. Dle žalovaného napadá stěžovatel posuzování obchodů v řetězci neodůvodněně. Sám se totiž v podané žalobě zohlednění rozsudků Soudního dvora ve věci obchodování v řetězci domáhal a když tak soud učinil, žádá opět oddělení obchodních transakcí a posuzování pouze vztahu mezi ním a jeho přímými obchodními partnery.

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 dne 3. 8. 2011 rozsáhlou repliku, ve které zpochybňuje jeho závěry.

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.

Z obsahu předloženého správního spisu vyplynulo, že v přiznání k DPH za zdaňovací období leden 2005 vykázal stěžovatel konečnou daňovou povinnost ve výši 24 Kč. V rámci tohoto přiznání uplatňoval stěžovatel mimo jiné také nárok na odpočet daně ve výši 427 251, 07 Kč, deklarovaný jako nákup 6 kg Au 999/100 od společnosti Stavrek, uskutečněném k 24. 2. 2004, na základě faktury č. 0012/02/04,

za celkovou cenu 2 369 301, 37 Kč. Správní orgány dospěly k závěru, že stěžovatel nárok na odpočet deklarovaný z výše popsaného plnění neprokázal a po provedeném řízení byla konečná daňová povinnost stěžovatele navýšena z částky 24 Kč na částku 427 275 Kč. Prokázání tohoto nároku na odpočet daně je předmětem sporu v projednávané věci.

Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval námitkou stěžovatele dovolávající se nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku pro jeho vzájemnou rozpornost. Pokud by totiž stěžovatel s touto námitkou uspěl, musel by kasační soud napadený rozsudek zrušit a věc vrátit městskému soudu k dalšímu řízení.

Rozpornost spatřuje stěžovatel v protichůdných závěrech městského soudu, kdy na jedné straně dospěl soud k závěru, že k dodání zboží od subjektů deklarovaných na daňových dokladech v souzené věci vůbec nedošlo, na druhé straně stěžovateli vyčítá, že nevěnoval dostatek pozornosti svým interním kontrolním mechanismům. Dle stěžovatele však může platit pouze jeden z uvedených závěrů.

Nejvyšší správní soud namítané vnitřní rozpornosti napadeného rozsudku nepřisvědčil. Závěry městského soudu nelze posuzovat odděleně. Tyto závěry totiž pouze reagují na stěžovatelem vznesené žalobní námitky. Stěžovatel se v žalobním řízení snažil přesvědčit soud, že své důkazní břemeno unesl, a to zejména předložením formálně bezvadných dokladů. Je přesvědčen, že je postihován za jednání či důkazní nouzi cizích subjektů, o kterých nevěděl a vědět nemohl, a je tak činěn odpovědným za něco, co se vymyká sféře jeho vlivu a co měl ve skutečnosti prokazovat někdo jiný (zejména strany žaloby 20 až 24 a 28).

S ohledem na to, že stěžejní pro posouzení projednávané věci je skutečnost, zda stěžovatel věrohodným způsobem prokázal přijetí zdanitelného plnění od jím deklarovaného dodavatele a zda neuznáním jím deklarovaného nároku na odpočet daně je skutečně činěn odpovědným za neunesení důkazních břemen cizích subjektů, nemůže být napadený rozsudek zabývající se uvedenými otázkami vnitřně rozporným. Naopak za situace, kdy daňový subjekt prokáže, že s přihlédnutím ke všem objektivním okolnostem nemohl mít žádný důvod se domnívat, že se svým nákupem účastní plnění, které je zasaženo podvodem na dani z přidané hodnoty, jinými slovy, že byl do řetězce zapojen zcela náhodně a všechny další objektivní okolnosti nasvědčují tomu, že zboží i přes důkazní nouzi svého dodavatele od tohoto dodavatele fakticky přijal, je jeho nárok na odpočet oprávněný.

Pro posouzení shora uvedené otázky jsou podstatné následující skutečnosti, které jsou Nejvyššímu správnímu soud známy jak ze správního spisu tak z jeho úřední činnosti, (srovnej např. rozsudek NSS ze dne 18. 3. 2010, č. j. 9 Afs 83/2009 - 232, ze dne 6. 10. 2010, č. j. 9 Afs 18/2010 - 227, ze dne 5. 8. 2010, č. j. 9 Afs 12/2010 - 244). V této souvislosti je vhodné připomenout, že správní orgány

prověřovaly stěžovatelem deklarované nákupy drahých kovů v téměř 40 zdaňovacích obdobích.

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 milionů Kč. Správce daně začal počínaje zdaňovacím obdobím červen 2003 prověřovat správnost uplatňovaných nároků na odpočet DPH, a to mimo jiné proto, že byly zjištěny nesrovnalosti ve statistických hodnotách o vývozu zlata. Z České republiky bylo vyvezeno několikanásobně větší množství zlata, než kolik by mohlo být reálné vzhledem k tomu, že v České republice se zlato netěží, nebyly prodány zlaté rezervy České národní banky a množství dovezeného zlata a zlata obchodovaného v podobě šperků, dentálního či technického zlata zdaleka nedosahovalo objemů vývozu.

Správcem daně prověřované obchodní transakce, ze kterých stěžovatel nárokoval odpočet daně z přidané hodnoty, vykazují níže popisované obdobné rysy. Na počátku všech obchodních transakcí stojí nekontaktní subjekt, pouze formálně plnící povinnost podávat přiznání, bez úhrady DPH, popřípadě subjekt, který deklarované transakce jednoznačně popře a potvrdí, že se obchodem se zlatem nikdy nezabýval a sporné faktury nevystavil. Pak následuje cca 5 až 6 dodavatelů stěžovatele, kteří se až na výjimky formálně mění v důsledku zrušení jejich registrace k dani z přidané hodnoty z úřední povinnosti, avšak personální propojení zůstává zpravidla neměnné. Tato skutečnost je zjevná zejména u společností zastupovaných Josefem Zikmundem, původně jednajícím za společnost CARTRIXX, s. r. o., dnes CARTRIXX, s.r.o. - v likvidaci (dále jen „Cartixx“) poté, kdy jí byla zrušena správcem daně registrace k DPH pro neplnění zákonných povinností, jednal Josef Zikmund za společnost France - Business, s. r. o. dnes France - Business, s. r. o. v likvidaci, zaregistrované k DPH hned následně, a po zrušení i této registrace z úřední povinnosti pro neplnění zákonem stanovených povinností zastupoval při dodávkách zlata stěžovateli Josef Zikmund společnost DAPEX Czech spol. s r.o. (dále jen „Dapex“). Soudu je z jeho úřední činnosti známo, že společnosti Cartrixx byla zrušena registrace z úřední povinnosti ke dni 23. 1. 2004, přičemž společnost France - Business existující od roku 1992 se stala dobrovolným plátcem DPH hned následující měsíc, a to od 18. 2. 2004, a nastoupila na místo společnosti Cartrixx jako bezprostřední dodavatel stěžovatele. Registrace k DPH byla France - Business zrušena k 9. 11. 2004, přičemž Dapex se stala dobrovolným plátcem DPH od 24. 11. 2004 a již dne 26. 11. 2004 vystavila fakturu na dodávku zlata stěžovateli.

Jak společnost France - Business, tak společnost Dapex jako bezprostřední dodavatelé stěžovatele nakupovali, dle údajů uvedených na fakturách, zlato od společnosti MAJK, s. r. o. V obchodním rejstříku v té době jako deklarovaný jednatel společnosti MAJK, s. r. o., Adolf Šrotíř, jakoukoliv spojitost s touto společností popřel, do obchodního rejstříku byl jako jednatel zapsán na základě

odcizených dokladů, což nahlásil i Policii České republiky, podpisy na fakturách nejsou jeho podpisy, se zlatem neobchoduje, Josefa Zikmunda nezná (protokol ze dne 19. 5. 2005, č. j. 12350/05/304930/2447). Společnost Cartrixx, dle údajů uvedených na daňových dokladech bezprostřední dodavatel stěžovatele, odebírala zlato fakturované stěžovateli od společnosti PROGI-PGI, s. r. o. Jednatel společnosti Cartrixx, Josef Zikmund, vypověděl, že zlato odebíral od Ing. Ševčíka, jediného společníka PROGI-PGI, s. r. o., popřípadě od neznámé osoby určené telefonem, jejíž totožnost neověřoval. Osoba Ing. Ševčíka 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. Václav Smělý, který za zdaňovací období leden až prosinec 2003 předložil negativní přiznání k DPH a uvedl, že neví, kdo faktury deklarované jako dodávka zboží společnosti Cartrixx ve skutečnosti vystavil.

Ve zdaňovacích obdobích, kdy byla bezprostředním dodavatelem stěžovatele společnost Stavrek, tak jak je tomu v nyní projednávané věci či společnost SODANA, s. r. o., dnes SODANA, s.r.o. v likvidaci dále jen „Sodana“ (tj. jiný subjekt než subjekt zastupovaný Josefem Zikmundem), byla dle údajů uvedených na daňových dokladech výhradním dodavatelem těchto společností opět nekontaktní společnost, a to společnost LICANA, spol. s r. o., která na adrese uvedené v obchodním rejstříku nesídlí, a její jediný jednatel Zdeněk Šubrt byl nekontaktní osobou. Kasačnímu soudu je z jeho úřední činnosti známo, že Zdeněk Šubrt se ke dni 10. 9. 2008 nacházel ve Vazební věznici Praha Pankrác, kde byl pracovníky žalovaného za přítomnosti zástupce stěžovatele v rámci prověřování oprávněnosti deklarovaných odčtů vyslechnut jako svědek. Zdeněk Šubrt veškeré obchodování se zlatem popřel, dle jeho tvrzení nebyl jednatelem v žádných společnostech a důvod vazby mu ani není znám.

Nejvyššímu správnímu soudu je z jeho úřední činnosti dále známo (protokol ze dne 13. 12. 2005, č. j. 279579/05/001932/7644, rozsudek zdejšího soudu ze dne 18. 3. 2010, č. j. 9 Afs 83/2009 - 232), že ve zdaňovacích obdobích březen a květen 2005 byla z iniciativy stěžovatele do řetězce MAJK, s. r. o., - Dapex – stěžovatel, zcela formálně zapojena společnost TRADE CENTER PRAHA, spol. s.r.o. (dále jen “Trade“), a to za účelem čerpání odpočtu DPH. Obchodní vztah mezi stěžovatelem a společností Trade byl postaven na skutečnosti, že Ing. M. jako zástupce stěžovatele oslovil M. V., zástupce Trade, aby pro něho od konkrétního dodavatele nakoupil zboží, s tím, že se mu tento dodavatel ozve. M. V. byl kontaktován Josefem Zikmundem, zástupcem dodavatele Dapex, cena za zboží navržená Josefem Zikmundem byla odsouhlasena Ing. M. Z výpovědi svědka V. pak vyplývá, že danou transakci nemohl nikterak ovlivnit a veškeré podrobnosti obchodu byly dohodnuty mezi Ing. M. a Josefem Zikmundem. Svědek V. v této souvislosti vypověděl, že mu byla stěžovatelem vyplacena odměna, kterou nazval provizí za zprostředkování. I přes tyto skutečnosti byla z iniciativy stěžovatele

transakce vykázána jako dodání zboží mezi Dapex a Trade a následné dodání zboží mezi Trade a stěžovatelem.

K nákupům a prodejům zlata přitom docházelo buď ve stejný den, nebo v minimálních časových odstupech. Veškeré transakce byly založeny na telefonických objednávkách, kupní smlouvy byly uzavírány pouze v ústní formě, k úhradám faktur dochází v hotovosti, i když jde o platby v řádech milionů korun. Zkoušky ryzosti jednotliví předprodávající zlata neprovádí. V každém z řetězců, na jehož konci stojí stěžovatel uplatňující odpočet DPH, na vstupu opakovaně dochází k neodvedení DPH do státního rozpočtu. Zdroj zlata je neznámý, přesto dle údajů uvedených na dokladech nabývá od neznámých či nekontaktních subjektů zlato bezprostřední dodavatel stěžovatele, (zpravidla zastupovaný Josefem Zikmundem), který neprovádí žádné zkoušky ryzosti, a následně přechází zboží na stěžovatele, který uplatňuje odpočet DPH a následně zlato vyváží. Způsob obchodování vzbuzuje i další pochybnosti, např. Hynek Rödl, jednatel společnosti Stavrek do 29. 9. 2003, nebyl opakovaně schopen provést výpočet ceny dodávaného zlata, přičemž společnost Stavrek v prověřovaných obdobích dodala dle údajů uvedených na dokladech stěžovateli zlato v množství více než 3,6 t v hodnotě více než 1,4 mld. Kč. Při ústním jednání před správcem daně dne 24. 3. 2004 uvedl, že zlato nakupuje za cenu dle odpoledního kursu londýnské burzy mínus 6 % a prodává za cenu tento londýnský fix mínus 7 %, což by ovšem znamenalo, že prodává levněji, než nakupuje; tento rozpor následně vysvětlil takto: *„to jsem plácnul, protože jsem nepředpokládal, že se v tom budete takhle dloubat“*. Pokud jde o místa, kde se dodávky zlata měly uskutečňovat, Hynek Rödl nejprve uváděl, že zlato vždy přebíral v sídle svého dodavatele (*„na radu kamaráda, aby to nevypadalo, že jezdí se zlatem po Praze“*), jako pravdivé však označil své následné tvrzení, že šlo vždy o místa v Praze (*„okolí Václaváku, kavárna Slavie, Staroměstské náměstí“*), později připustil, že to mohlo být i v 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 Hynek Rödl upřesnil, že předávka peněz za dodané zlato někdy probíhala bez předávky zboží, a to na Lipně či Orlíku, kde Zdeněk Šubrt v každém ročním období rybařil. Igor Klimkovič (jednatel Stavrek od 29. 9. 2003 včetně nyní posuzovaného období) nevěděl, zda měl či neměl na dodávky zlata uzavřenou písemnou smlouvu, způsob jakým popisoval průběh obchodování a tvorbu ceny zboží je značně nevěrohodný. Svědek např. uvedl, že způsob obchodování „zdědil“ po Hynku Rödlovi (protokol ze dne 15. 9. 2009). Dále uvedl, že cenu za zboží tvořil tak, že si přečetl cenu zlata v hospodářských novinách a kurz dolaru, po té kdy jej správce daně upozornil na skutečnost, že při jiném ústním jednání uváděl, že cena zlata se řídila vzájemnou dohodou na základě určitého vzorce, nebyl schopen vysvětlit, co jednotlivé veličiny dosazované do vzorce znamenají a nebyl ani schopen výslednou cenu vypočítat. Otázku tvorby ceny následně uzavřel tak, že ji také „zdědil“ po Hynku Rödlovi.

Pokud jde o důkazy, které stěžovatel k prokázání deklarovaného plnění předložil, tj. přijaté faktury, doklady o provedených úhradách, příjemky na sklad, dodací listy, zkušební listy ke zkoušce ryzosti, výdajové pokladní doklady, jedná se o důkazy formální povahy, které mohou v obecné rovině obstát pouze za situace, že obchodní transakce nevykazují žádné pochybnosti. Z konstantní judikatury Ústavního soudu vyplývá, že prokazování nároku na odpočet daně je prvotně záležitostí dokladovou, současně je však třeba respektovat soulad s faktickým stavem. To znamená, že ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi nemohou být podkladem pro uznání nároku na odpočet daně z přidané hodnoty, není-li prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo tak, jak je v dokladech prezentováno. Důkaz daňovým dokladem (ve smyslu § 19 odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty) je pouze formálním důkazem dovršujícím hmotně právní aspekty skutečného provedení zdanitelného plnění. Jestliže zdanitelné plnění nebylo uskutečněno tak, jak je plátcem deklarováno, nemůže být důkazní povinnost naplněna pouhým předložením, byť formálně správného, daňového dokladu (srovnej nález Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 1841/07).

Daňové řízení je ovládáno zásadou, že každý daňový subjekt má povinnost jednak přiznat daň (břemeno tvrzení) a rovněž i povinnost toto tvrzení prokázat (břemeno důkazní). Zdejší soud opakovaně judikoval, že předloží-li či navrhne-li daňový subjekt důkazní prostředky a správce daně i přesto dále trvá na svých pochybnostech, přechází důkazní břemeno na správce daně. Je jeho povinností, aby důkazně podložené tvrzení daňového subjektu vyvrátil a ve smyslu ustanovení § 31 odst. 8 zákona o správě daní a poplatků prokázal existenci takových skutečností, které věrohodnost, průkaznost či správnost tohoto tvrzení vyvrací. Z rozhodnutí správních orgánů založených v soudním spisu, jakož i ze žaloby samotné, je zřejmé, že stěžovateli bylo v rámci daňového řízení umožněno bránit svá práva a předkládat důkazy navrhované k jeho tvrzením. Ve věci bylo provedeno rozsáhlé dokazování; způsob, jakým správní orgány a posléze městský soud zhodnotily výsledky provedeného dokazování a jeho zákonnost, má oporu ve spisu a je výsledkem logického uvažování. Nejedná se o situaci, kterou se snaží navodit stěžovatel, totiž, že by nárok na odpočet daně nebyl stěžovateli přiznán pouze na základě ničím nepodložených pochybností správce daně či na základě selektivně vybraných důkazů v neprospěch stěžovatele. Skutečnost je taková, že stěžovatelem předkládané důkazy nebyly způsobilé vyvrátit rozsáhlá zjištění správních orgánů.

Nejvyšší správní soud odmítá opakované tvrzení stěžovatele, dle kterého je činěn odpovědným za neunesení důkazního břemene cizích subjektů, případně je povinen vyvracet něco, co se vymyká sféře jeho vlivu. V souzené věci se nejedná o stěžovatelem namítané bezdůvodné odmítnutí jím předložených důkazů. Nejvyšší správní soud mnohokrát judikoval, že skutečnost, že deklarovaný dodavatel neprokázal přijetí zdanitelného plnění od svého dodavatele v řetězci, tedy neprokázal původ zboží, které měl dodat, samo o sobě nevylučuje, že s tímto zbožím skutečně disponoval a že došlo k předmětnému zdanitelnému plnění mezi

dodavatelem a odběratelem. Je tomu tak proto, že DPH má být uplatněna u všech hospodářských operací, které nejsou samy o sobě zasaženy podvodem s daní z přidané hodnoty. V nyní projednávané věci je však zřejmé, že stěžovatel obchoduje způsobem, kdy jeho bezprostřední dodavatelé nejsou opakovaně způsobilí doložit k posuzovaným plněním žádné objektivní důkazy, veškeré prvotní deklarované nákupy vykazují zcela stejný scénář, bez ohledu na to, zda jde o dodavatele zastupované Josefem Zikmundem, postupně zapojované do řetězce v závislosti na zrušení jejich registrace k DPH, či o společnost Sodanu, případně Stavrek. Všichni bezprostřední dodavatelé stěžovatele formálně nakupují zlato, o jehož původu nikdo nic neví, bez ověřování jeho ryzosti, milionové platby hradí v hotovosti, a to podle neměnného scénáře, kdy v řetězci opakovaně dochází k neodvedení daně do státního rozpočtu subjektem, který měl zlato jako první v řetězci dodat. K předávání zlata údajně dochází na parkovištích, benzinových pumpách, zlato dodavatelé nosí v igelitových taškách, milionové částky po kapsách. Objednávky jsou zásadně ústní. Stěžovatel však stále formálně od těchto subjektů zlato odebírá i přesto, že o původu zlata mu údajně není nic známo, ve dvou zdaňovacích obdobích, dokonce sám do řetězce zcela formálně začleňuje společnost Trade a vědomě tak předstírá dodávky v řetězci MAJK, s. r. o. - DAPEX Czech, spol. s r.o. – TRADE CENTER PRAHA, spol. s r. o. – stěžovatel. Za těchto okolností je Nejvyšší správní soud přesvědčen, že obchodní transakce, ze kterých stěžovatel uplatňoval nárok na odpočet DPH, nejsou nahodilými obchodními transakcemi, jejíchž součástí se stěžovatel stal bez vlastního vědomí či přičinění.

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

Obdobně jsou zcela nedůvodné námitky směřující do účelového postupu koordinovaného Ministerstvem financí, a to právě s ohledem na zjištěný skutkový stav. V souladu s judikaturou Soudního dvora, které se sám stěžovatel dovolával, je nárok na odpočet daně chráněn pouze za situace, že plátce daně o záměru zkrátit daň nevěděl a ani nemohl s přihlédnutím ke všem objektivním okolnostem vědět.

Takový výklad je v souladu s cílem Šesté směrnice Rady ze dne 17. 5. 1977, o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně 77/388/EHS (dále jen „šestá směrnice“), neboť tím, že ztěžuje podvodná plnění, jim lze i zabránit [(odst. 58 rozsudku C-439/04), bod 76 rozsudku C-487/01 a C-7/02: *boj proti podvodu, vyhýbání se daňové povinnosti a případným zneužitím je cílem, který je šestou směrnicí uznán a podporován].* Pouze za této situace je na místě trvat na tom, že každé plnění musí být zohledněno samo o sobě a povaha určitého plnění v řetězci dodávek se nemůže měnit na základě předcházejících nebo následujících událostí. Pravidlo, že každé plnění je třeba posuzovat samostatně a samo o sobě, bez ohledu na jeho účel nebo výsledky, totiž vychází z požadavku, aby společný systém DPH byl neutrální, a ze zásady právní jistoty, která vyžaduje, aby používání právních předpisů Společenství bylo předvídatelné pro subjekty, na které se vztahuje. V opačném případě, tedy je-li s přihlédnutím k objektivním skutečnostem prokázáno, že dodání je uskutečněno pro osobu povinnou k dani, která věděla nebo měla vědět, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na dani z přidané hodnoty, je věcí vnitrostátního soudu odmítnout takové osobě povinné k dani přiznat nárok na odpočet – viz právní závěr Soudního dvora ve spojených věcech C-439/04 a C-440/04 Axel Kittel proti Belgickému státu a Belgický stát proti Recolta Recycling SPRL [2006] Sb. Soudní dvůr dokonce v těchto rozhodnutích uvedl, že „*osoba povinná k dani, která věděla nebo měla vědět, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH, musí být pro účely šesté směrnice považována za osobu účastnící se tohoto podvodu, a to bez ohledu na to, zda má z následného prodeje zboží prospěch, či nikoli. V takové situaci totiž osoba povinná k dani pomáhá pachatelům podvodu a stává se jejich spolupachatelem*“ (odst. 55 - 57 citovaného rozhodnutí).

Závěry Soudního dvora tedy neznamenají pro podnikatele pouze bezbřehou ochranu nároku na odpočet daně, ale znamenají mimo jiné povinnost věnovat zvýšenou pozornost interním kontrolním mechanismům, aby v případě odhalení podvodného jednání nevznikly pochybnosti, že o podvodu věděli či se zřetelem ke všem okolnostem vědět mohli. Je totiž věcí podnikatelského subjektu, aby v zájmu minimalizace podnikatelského rizika přizpůsobil svou obchodní činnost konkrétním podmínkám a při sjednávání obchodních kontraktů (zvláště se značným finančním dopadem) se v rámci možností snažil dbát na bezproblémovost svých obchodních partnerů. Jakkoli Ing. M. tvrdil, že Josef Zikmund a Igor Klimovič či Hynek Rödl byli spolehliví dodavatelé a objem jimi dodávaného zlata byl neměnný, tudíž nebyly dány důvody pro ověření jejich věrohodnosti, forma a obsah vztahů mezi stěžovatelem a tvrzenými dodavateli byly natolik nepřijatelné, že zakládají důvodnou pochybnost o tom, že by si stěžovatel nebyl vědom své účasti na podvodném jednání.

Pokud jde o pojem „podvod na DPH“ pak kasační soud nesdílí ani námitku, dle které žalovaný i soud s tímto pojmem nakládají nesystémově. 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. 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 neodpovídající běžným obchodním podmínkám. Opakovaně se zde konstatuje: „*Obchod uvnitř Společenství se zdá být živnou půdou pro podvody na DPH, které mohou nabývat různých podob, ale jsou vždy organizovány „řetězově*“ s tím, že „*práva Společenství se nelze dovolávat pro zneužívající nebo podvodné účely*“. V této souvislosti lze odkázat na již shora uváděné rozsudky Soudního dvora, kde termín „podvod na DPH“ je v tomto smyslu běžně užíván a je jak obsahem samotných položených předběžných otázek, tak stanovisek generálních advokátů, jakož i obsahem samotných rozsudků Soudního dvora. Generální advokát Dámas Ruiz-Jaraba Colomera ve svém stanovisku ke spojeným věcem Kittel C-439/04 a C-440/04 k pojmu podvod na DPH konstatoval, že ve skutečnosti existují varianty tak neobvyklé a spletité, jako je představivost těch, kteří je připravují, ve všech případech jde v podstatě o to, že není odvedena určitá částka získaná jako DPH. Povinností správních orgánů z hlediska posouzení nároku na odpočet daně je posouzení všech objektivních okolností vykázané transakce a i v případě, že k neodvedení daně na určitém článku řetězce dojde, neodmítnout nárok na odpočet tomu, kdo v dobré víře získá nějaké zboží, přičemž o podvodu neví a ani vědět nemohl. Při tomto posuzování mají být vzaty v úvahu vždy právní, obchodní a osobní vazby mezi zúčastněnými subjekty, a proto odkazy stěžovatele na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu týkající se jiného subjektu (SOLITER) nemohou být v nyní projednávané věci relevantní.

Z uvedeného je tedy zřejmé, že pouze za situace, kdy by stěžovatel prokázal, že s přihlédnutím ke všem objektivním okolnostem nemohl mít žádný důvod domnívat se, že se svým nákupem účastní plnění, které je zasaženo podvodem na dani z přidané hodnoty, jinými slovy, že byl do řetězce zapojen zcela náhodně a všechny další objektivní okolnosti nasvědčují tomu, že zboží od deklarovaného dodavatele fakticky přijal, mohl by mu být nárok na odpočet daně uznán. Nejvyšší správní soud se z výše uvedených důvodů ztotožňuje se závěry městského soudu, že o takovou situaci se v nyní projednávané věci nejedná.

Výše uvedené závěry ostatně potvrdil také Ústavní soud, který odmítl stížnost stěžovatele do rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 4. 2010 č. j. 9 Afs 111/2009 - 274, týkajícího se zdaňovacího období srpen 2004 a nároku na odpočet daně deklarovaného jako nákup od dodavatelů Stavrek a France - Business. V usnesení ze dne 23. 11. 2010, sp. zn. IV. ÚS 1885/10 Ústavní soud mimo jiné uvedl, že „*se nelze ztotožnit ani se stěžovatelčiným přesvědčením, že správní soudy chápou pojem podvodu na DPH odlišně od judikatury Soudního dvora, protože v odůvodnění svého rozhodnutí se nespokojily pouze se zjištěním, že v řetězci transakcí*

předcházejících dodání zlata stěžovatelce nebylo zaplaceno DPH, ale v souladu se závěry vyslovenými Soudním dvorem zkoumaly subjektivní stránku, tj. zda stěžovatelka věděla nebo měla vědět, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH, a hodnocením zjištění učiněných správními orgány dospěly soudy ke kladnému závěru".

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 nároku na odpočet daně více či méně otevřena, o čemž mimo jiné svědčí i shora uvedený rozsudek č. j. 9 Afs 41/2008 - 64, jakož i rozsudek ze dne 14. 3. 2008, č. j. 9 Afs 47/2007 - 172. Rozsudek zdejšího soudu ze dne 10. 1. 2008, č. j. 9 Afs 67/2007 - 147, se zabýval jinými právními otázkami, a to zejména hodnocením svědeckých výpovědí zaměstnanců stěžovatele. Důvody, dle kterých nelze jednotlivé závěry v rozhodnutích zdejšího soudu dále zobecňovat, kasační soud podrobně rozvedl ve svém rozsudku ze dne 22. 1. 2009, č. j. 9 Afs 73/2008 - 162. Ústavní stížnost stěžovatele proti uvedenému rozhodnutí Nejvyššího správního soudu byla Ústavním soudem dne 2. 4. 2009 odmítnuta (srovnej rozhodnutí II. ÚS 655/09). V uvedeném rozsudku Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že stěžovatel důkazní břemeno ohledně nároku na odpočet daně od jím deklarovaných dodavatelů Stavrek, France - Business a Cartrixx, a to ve zdaňovacím období březen 2004, neunesl. Dle závěrů Ústavního soudu správní orgány a obecné soudy v případě zdaňovacího období březen 2004 dostatečně zjistily skutkový stav, na který aplikovaly ústavně konformně interpretovanou právní normu s tím, že argumentace stěžovatele, podle které je činěn odpovědným za neunesení důkazního břemene cizích subjektů, je nesprávná.

K stěžovatelově opakovaně namítané rozpornosti judikatury Nejvyššího správního soudu se také vyjádřil Ústavní soud, a to ve shora citovaném usnesení sp. zn. IV. ÚS 1885/10, ve kterém uvedl: „*K námitce rozpornosti judikatury Nejvyššího správního soudu se patří poznamenat, že se nejedná o skutkově shodná rozhodnutí, neboť v případě stěžovatelkou odkazovaného rozhodnutí 2 Afs 37/2007 Nejvyšší správní soud finančnímu úřadu vytkl, že jeho pochybnosti o odůvodněnosti uplatněného nároku na odpočet DPH nevyústily ve zkoumání subjektivní stránky; ve stěžovatelčině případě se však správní orgány i správní soudy touto otázkou zabývaly velmi důkladně. Lze tedy uzavřít, že napadenými rozhodnutími nedošlo k porušení stěžovatelčiných ústavně zaručených práv*".

S ohledem na vše výše uvedené nelze postup městského soud, který odmítl pro nadbytečnost provádět důkazy prohlášením společnosti SOLITER či rozhodnutími Finančního ředitelství v Ústí nad Labem, označit za nezákonný. Stěžovatelem uváděné tvrzení, že městský soud svědeckou výpověď jeho zaměstnankyně L. V. pominul, nemá oporu v napadeném rozsudku. Městský

soud uvedl, že její svědectví neobsahuje žádné konkrétní tvrzení o přijatém zdanitelném plnění, které bylo předmětem vytýkacího řízení v posuzované věci. Nelze se proto ztotožnit s názorem stěžovatele, že právě svědecká výpověď této svědkyně je důkazem o skutečnostech rozhodných pro oprávněné uplatnění nároku na odpočet daně.

Dle názoru Nejvyššího správního soud je tvrzení svědkyně V., že zlato fyzicky do společnosti Primossa přinesli vždy osobně jednatelé jednotlivých dodavatelů, a to za situace, kdy jednatele Klimoviče nedokázala ztotožnit s příslušnou společností (Stavrek), nevěrohodné a navíc žádným způsobem nepřispívá k prokázání skutečného průběhu stěžovatelem deklarovaných transakcí. Pokud jde o její výpověď ohledně objednávek zboží, pak je tato v rozporu s výpovědí jednatele stěžovatele. L. V. opakovaně uvedla, že objednávání zboží bylo záležitostí pouze Ing. M. Kasační soud se s hodnocením svědecké výpovědi L. V. ze strany žalovaného i městského soudu ztotožňuje.

S ohledem na výše uvedené důvody byla kasační stížnost shledána nedůvodnou a Nejvyšší správní soud ji proto podle § 110 odst. 1, věty poslední, s. ř. s. zamítl.

Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o ustanovení § 60 odst. 1, větu první, s. ř. s., dle 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. Stěžovatelka v soudním řízení úspěch neměla, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení, žalovanému náklady řízení nad rámec jeho běžné činnosti nevznikly. Nejvyšší správní soud proto rozhodl o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti za použití § 120 s. ř. s. tak, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

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

V Brně dne 15. prosince 2011

Mgr. Daniela Zemanová
předsedkyně senátu