



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK**

**JMÉNEM REPUBLIKY**

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Ladislava Hejtmánka a soudkyň JUDr. Naděždy Treschlové a JUDr. Hany Kadaňové ve věci žalobce: **OSDK a.s. v likvidaci**, se sídlem Hvožděanská 2237/5, Praha 4, IČ: 290 12 813, zastoupen Mgr. Pavlem Letáčkem, advokátem, se sídlem Šafaříkova 785/1, Praha 2, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 16. 11. 2016, č.j. 51218/16/5300-22441-711661,

**takto:**

- I. Žaloba **se zamítá**.
- II. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

**Odůvodnění:**

- [1] Žalobce se žalobou podanou u Krajského soudu v Brně, následně postoupenou Městskému soudu v Praze domáhal přezkoumání a zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 16. 11. 2016, č.j. 51218/16/5300-22441-711661 (dále též „napadené rozhodnutí“), kterým byla zamítnuta odvolání žalobce proti celkem 35 dodatečným platebním výměrům a 4 platebním výměrům vydaným Specializovaným finančním úřadem ze dne 22. 1. 2015 (dále jen „platební výměry“), jimiž byla žalobci doměřena a vyměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období leden 2011 až březen 2014 v souhrnné výši 2.259.021.139 Kč a současně mu z částky doměřené daně vznikla povinnost uhradit penále ve výši 20 %, tj. v souhrnné výši 417 279 082 Kč, a tato rozhodnutí byla potvrzena.
- [2] Žalobce v podané žalobě namítal nesprávnost, nezákonnost a protiústavnost napadeného rozhodnutí. Namítal, že žalovaný předmětnou věc neposoudil po právní stránce správně, neboť zcela nesprávně posoudil otázku vědomé účasti žalobce na daňovém podvodu. Dále namítal, že žalovaný v rozporu s judikaturou Ústavního soudu a Nejvyššího správního soudu nezohlednili obecné právní zásady *in dubio pro libertate*, resp. *in dubio pro mitius*. Rovněž namítal, že žalovaný zatížil své rozhodnutí vadou spočívající v jeho

Shodu s prvopisem potvrzuje: M. V.

nepřezkoumatelnosti pro nedostatek důvodů, čímž porušil právo žalobce na spravedlivý proces dle čl. 36 odst. 1 Listiny základních práv a svobod a čl. 6 odst. 1 Úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod. V důsledku toho žalovaný dle žalobce porušil právo žalobce vlastnit majetek a ústavně zakotvenou zásadu ukládání daní (poplatků) pouze na základě zákona (čl. 11 odst. 5 Listiny), jakož i další zásady ústavního pořádku (čl. 2 odst. 3 Ústavy ČR a čl. 2 odst. 2, čl. 4 odst. 1 a 4 Listiny).

- [3] Žalobce dále namítal, že v případě, kdy je možné učinit u určité právní normy vícero rozumných a přesvědčivých výkladů, jsou státní orgány povinny aplikovat vždy výklad, který je k daňovému subjektu nejšetrnější a nejvíce šetří jeho práva. Uvedl, že skutečnost, že podmínky náležité obezřetnosti nelze jednoznačně stanovit, umožňuje toto kritérium pro posouzení nároku žalobce vícero výkladů, včetně výkladu žalobce, že učinil v rámci svého obchodování dostatečná opatření a byl dostatečně obezřetný, aby nebylo možné usuzovat, že věděl nebo vědět mohl, že jiné subjekty v řetězci dodavatelů materiálů s obsahem drahých kovů, s obsahem zlata, stříbra a platiny (dále jen „MSDK“) své povinnosti vyplývající z daňových předpisů neplní. Konstatoval, že je nemožné objektivizovat či pozitivně vymezit předmětné podmínky obezřetnosti. Namítal, že žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí neuvedl žádné relevantní důvody, pro které by nebylo možné považovat výklad předmětného pojmu ze strany žalobce za rozumný a přesvědčivý, což je dle žalobce zcela nepřípustné v situaci, kdy žalobce ve svých odvoláních zcela konkrétně uváděl věcné a přesvědčivé argumenty. K této námitce žalobce odkázal na nálezy Ústavního soudu ze dne 15. 12. 2003, sp.zn. IV.ÚS 666/02, a ze dne 13. 9. 2007, sp.zn. I.ÚS 643/09, a rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 10. 2008, č.j. 7 Afs 54/2006-155, a ze dne 14. 7. 2005, č.j. 2 Afs 24/2005-44. K námitce ohledně porušení vlastnického práva pak žalobce doplnil odkaz na nález Ústavního soudu sp.zn. IV.ÚS 29/05.
- [4] Dále žalobce namítal, že z judikatury Nejvyššího správního soudu a Evropského soudního dvora vyplývá, že ke zneužití práva dochází v případě splnění dvou kumulativních podmínek: 1. ze všech objektivních okolností případu musí vyplývat, že hlavním účelem dotčených plnění je získání daňového zvýhodnění; 2. získání tohoto zvýhodnění by přes naplnění formálních požadavků platných právních předpisů bylo v rozporu s cílem sledovaným těmito ustanoveními. Uvedl, že pouze při splnění těchto podmínek může být naplněn požadavek, aby byla objektivní analýza zákazu zneužití práva v rovnováze se zásadami právní jistoty a ochranou legitimního očekávání. Zdůraznil, že je na správním orgánu, aby prokázal, že hlavním účelem je získání daňového zvýhodnění. Konstatoval, že v napadeném rozhodnutí absentují závěry o kumulativním splnění uvedených podmínek.
- [5] Žalobce dále spatřoval nesprávný postup žalovaného v tom, že v odůvodnění napadeného rozhodnutí upřesnil důvod, pro který nebyl žalobci přiznán nárok na odpočet daně, místo toho, aby správci daně věc vrátil k novému rozhodnutí. Správce daně totiž žalobci odepřel nárok z toho důvodu, že žalobce zorganizoval daňový podvod, zatímco žalovaný provedl vědomostní test a zkoumal opatření, která žalobce přijal, aby zamezil své účasti na podvodu na DPH (žalobce se tak dle žalovaného na daňovém podvodu pouze podílel). Svým postupem žalovaný neumožnil žalobci, aby veškeré své námitky mohl zformulovat

již v prvotním odvolání a aby se zaměřil na skutečnost, kterou považuje za rozhodnou pro odvolací orgán.

- [6] Závěrem žalobce namítal, že žalovaný hodnotil zjištěné skutečnosti jednostranně, a byť konstatoval, že nelze formulovat konkrétní požadavky na množství, formu a obsah samotných opatření, která by měl daňový subjekt přijmout, tak naproti tomu vyhodnotil opatření přijatá žalobcem jako nedostatečná k doložení, že žalobce nemohl vědět o zneužití práva a systému DPH jiným daňovým subjektem, s nímž obchodoval. Žalobce dále vyjmenoval skutečnosti, ze kterých lze dle judikatury Nejvyššího správního soudu dovozovat neobežřetnost v obchodních vztazích. Žalovaný však ve svém rozhodnutí poukázal pouze na skutečnost, že část obchodů se odehrávala v hotovosti.
- [7] Žalovaný v písemném vyjádření k podané žalobě navrhl její zamítnutí. K námitkám ohledně zásady *in dubio pro mitius* žalovaný uvedl, že tato se uplatní za situace, kdy proti sobě stojí srovnatelně přesvědčivé výkladové alternativy dané právní normy. V daném případě však neexistovaly dva rozumné právní výklady právní normy, kdy by správce daně posuzoval, který z těchto výkladů aplikovat, neboť předmětem sporu nebylo posouzení žádné právní otázky, ale hodnocení skutkových okolností. Tuto zásadu dle žalovaného nelze aplikovat za situace, kdy se v daňovém řízení posuzuje, zda byla naplněna skutková podstata určitého právního institutu, či pojmu. Předmětný pojem „náležitá obezřetnost“ byl opakovaně projudikován vrcholnými soudními institucemi, kdy byly vysloveny určité mantinely tohoto pojmu, přičemž je dále vždy na správci daně, aby v daném konkrétním případě posoudil skutkový stav a dospěl k závěru o tom, zda zjištěné okolnosti naplňují obsah pojmu náležitá obezřetnost. Uvedl, že názor žalobce o tom, že učinil dostatečná opatření, není jeho právním výkladem, ale hodnocením zjištěných skutečností, přičemž zde se zásada *in dubio pro mitius* neuplatní. Závěrem konstatoval, že definiční znaky tohoto pojmu musí být stanoveny v souladu s běžnou obchodní praxí, specifiky daného obchodního vztahu a možnostmi daňového subjektu ověřit si své potenciální obchodní partnery. Nelze tento pojem definovat tak, aby co nejméně zatížil daňový subjekt, neboť v takovémto případě by zcela pozbyl svého smyslu.
- [8] K námitce týkající se dvou kumulativních podmínek žalovaný uvedl, že v předmětné věci se nejednalo o odepření nároku na odpočet daně z důvodu zneužití práva, ale protože se žalobce vědomě účastnil podvodu na dani z přidané hodnoty. K rozlišení těchto dvou pojmů žalovaný odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 2. 2017, č.j. 1 Afs 53/2016-55. Tato námitka je tak dle žalobce zcela bezpředmětná, neboť naplnění uvedených podmínek nebylo v daňovém řízení zkoumáno. K obsahu pojmu podvod na DPH žalovaný dále odkázal na ustálenou judikaturu Nejvyššího správního soudu, např. na rozsudky sp.zn. 9 Afs 11/2009 a sp.zn. 1 Afs 37/2011. Dále uvedl, že nesouhlasí s tvrzením, že nebylo specifikováno, zda byly v žalobcově případě naplněny znaky podvodu na DPH; k tomu odkázal na str. 16 až 19 napadeného rozhodnutí, kde žalovaný uvedl jednotlivé okolnosti předmětného obchodního případu, přičemž u každé uvedl, v čem spatřuje její nestandardnost, či z jakého důvodu svědčí o existenci podvodu na dani. Pro přehlednost bylo v napadeném rozhodnutí odkazováno na obsah zprávy o daňové kontrole, kde jsou tyto okolnosti popsány detailně. Konstatoval, že odůvodnění platebního výměru (v tomto případě tedy zpráva o daňové kontrole) a odůvodnění napadeného rozhodnutí tvoří jeden celek, neboť není úkolem odvolacího orgánu opakovat hodnocení

učiněná správcem daně. Z napadeného rozhodnutí je i tak zřejmé, že naplnění definice podvodu na DPH bylo spatřováno v chybějící dani, v nezvyklém propojení žalobce s dodavatelem na pozici A, způsobu obchodování s MSDK, kdy žalobce nedokázal ozřejmit důvody podivného nakládání s MSDK, okolnostmi obchodování u dodavatelů na pozicích B, C a D, v nestandardním finančním toku a ve vztazích v okolnostech obchodování u odběratelů na pozicích I. až V. Tyto skutečnosti v souvislosti s tím, že u některých korporací bylo explicitně zjištěno, že neodvedly daň a u dalších korporací nebylo možné ověřit, zda byla daň uhrazena, naplňují znaky podvodu na DPH.

[9] K námitce ohledně nesprávného postupu žalovaný uvedl, že pro daňové řízení je typická kontinuita řízení prvního a druhého stupně, kdy daňový řád nedává odvolacímu orgánu možnost v případě pochybení správce daně jeho rozhodnutí zrušit a vrátit mu věc k novému projednání. S odkazem na odbornou literaturu uvedl, že v daném případě nebyl dán důvod ke zrušení rozhodnutí správce daně. Konstatoval, že postup navržený žalobcem nemá oporu v zákoně, veškeré případné chyby správce daně je třeba vždy nezbytně odstranit v odvolacím řízení, k čemuž obecně slouží ustanovení § 115 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“). Dle žalovaného nebyly naplněny podmínky pro postup dle ustanovení § 115 odst. 2 daňového řádu, neboť v dané věci nedošlo ke změně právního názoru. Z obsahu zprávy o daňové kontrole vyplynulo, že správce daně na jedné straně označil žalobce za organizátora podvodného obchodního řetězce a zároveň na straně druhé provedl vědomostní test a zkoumal opatření, která žalobce přijal, aby zamezil své účasti na podvodu na DPH. Žalovaný přitom změnil náhled na postavení žalobce v předmětném řetězci v tom smyslu, že jej za organizátora podvodu přímo neoznačil; stejně jako správce daně pak provedl vědomostní test, na základě kterého dospěl k závěru, že z uvedených objektivních okolností vyplývá, že odvolatel v dobré víře nebyl při nepřijetí potřebných opatření, ale všechny skutečnosti svědčí o jeho vědomé zapojení se do obchodního řetězce stíženého podvodem na DPH. Oproti správci daně nezkoumal dobrou víru žalobce a nezabýval se přijetím rozumných opatření, neboť dle judikatury SDEU se zásady neutrality a právní jistoty nemůže dovolávat osoba, která se úmyslně podílela na podvodu na DPH. V průběhu odvolacího řízení tedy nedošlo ke změně právního názoru, neboť důvodem pro nepřiznání nároku odpočet zůstala skutečnost, že předmětný řetězec dodávek byl stížen podvodem na dani z přidané hodnoty, přičemž žalobce o tomto podvodu věděl. Nadto upřesnění závěrů správního orgánu I. stupně ani nezpůsobilo změnu rozhodnutí, neboť žalovaný setrval na závěru správce daně, že žalobce nemá nárok na odpočet daně ve stejné výši, jako uvedl správce daně.

[10] K námitce týkající se skutečností, ze kterých lze dovozovat neopatrnost a neobezřetnost v obchodních vztazích, žalovaný uvedl, že předmětný výčet nelze chápat jako taxativní, ale judikatura tvoří pouze výkladovou pomůcku. Uvedl, že existují varianty podvodu na DPH tak neobvyklé a spletité, jako je představitost těch, které je připravují. V tomto směru dále odkázal na body 47 až 54 napadeného rozhodnutí. V rámci předmětného obchodního řetězce došlo k formálnímu vytvoření článku řetězce – korporace na pozici A, tento článek řetězce byl fakticky vytvořen žalobcem, který články na pozici A zcela ovládal. Nedošlo k prověření si korporací na pozici B a C, které nejsou všeobecně známými obchodníky s drahými kovy, přičemž ověření dodavatelů a jejich pozice na trhu je standardním opatřením konstatovaným pravidelně judikaturou. Žalovaný k preventivním opatření

odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 6. 2015, č.j. 2 Afs 15/2014-59. Vzhledem k tomu, že za své přímé dodavatele jednal žalobce, lze tuto jeho povinnost prověření vztáhnout i na korporace na pozicích B a C. Dále uvedl, že o existenci podvodu na dani z přidané hodnoty svědčí též samotné okolnosti předávání komodity a finančních prostředků, kdy byly správcem daně zjištěny neobezřetné a účelové platby v hotovosti a nepravdivé tvrzení žalobce o způsobu obchodu s MSDK- materiály s obsahem drahých kovů, s obsahem zlata, stříbra a platiny (dále též „MSDK“) a se zbožím z těchto materiálů získaných, spočívající v údajných 3 tavných v jeho laboratořích, přičemž byla zjištěna shodná ryzost MSDK u velkých objemů této komodity. Výše uvedené ve spojení s původem, formou a nevyužitelností komodity MSDK a vlastní rizikovostí této komodity, kdy žalobce nepřijal žádná opatření k minimalizování rizika účasti na podvodu na dani, přestože si byl vědom těchto nestandardních postupů, resp. se na nich sám podílel, vedou nutně k závěru o tom, že žalobce věděl, že se účastní obchodů, které jsou stiženy podvodem na DPH. Vzhledem k mnohamilionovým až miliardovým obchodním operacím by se každý „nezapojený subjekt“ choval s ohledem na výše uvedené skutečnosti obezřetně a prováděl by taková opatření, kterými by zabránil své účasti na podvodu na DPH. Závěrem uvedl, že přijetí nadstandardních bezpečnostních opatření nemůže ovlivnit závěr, že žalobce se podvodu na DPH účastnil zcela vědomě.

- [11] Z obsahu spisového materiálu předloženého žalovaným správním orgánem vyplynuly následující, pro rozhodnutí ve věci samé, podstatné skutečnosti:
- [12] Správce daně zahájil u žalobce daňovou kontrolu na DPH za zdaňovací období od ledna 2011 do března a správce daně prověřoval jeho činnost, spočívající v obchodování s materiály s obsahem drahých kovů, s obsahem zlata, stříbra a platiny (dále též „MSDK“) a se zbožím z těchto materiálů získaných, a v této souvislosti zjišťoval, zda žalobce uplatnil nárok na odpočet DPH u přijatého plnění, kterým bylo MSDK. Dne 16. 12. 2014 byl žalobce seznámen s výsledkem kontrolního zjištění, kdy správce daně posoudil uplatněný nárok na odpočet daně jako neoprávněný z důvodu, že žalobce věděl nebo vědět měl a mohl, že se účastnil plnění, která byla zasažena podvodem na DPH. Zpráva o daňové kontrole byla se žalobcem projednána dne 21. 1. 2015 (protokol č.j. 12954/15/4200-12775-101251), ten odmítl podepsání zprávy o daňové kontrole, kterou si však převzal.
- [13] Na základě zjištění z daňové kontroly vydal dne 22. 1. 2015 správce daně dodatečné platební výměry a platební výměry za předmětná zdaňovací období.
- [14] Dne 16. 2. 2015 zaslal žalobce správci daně vyjádření k výsledkům kontrolního zjištění. Jelikož k této skutečnosti došlo až po vydání (dodatečných) platebních výměrů, posoudil žalobce tato podání žalobce jako odvolání. Odvolání pak žalobce následně doplnil ve dnech 16. 2. 2015, 18. 2. 2015, 6. 3. 2015 a 23. 3. 2015.
- [15] Žalobou napadeným rozhodnutím ze dne 16. 11. 2016 byla odvolání žalobce zamítnuta a (dodatečné) platební výměry byly potvrzeny.
- [16] V odůvodnění tohoto rozhodnutí žalovaný zopakoval skutkový stav věci (str. 5 až 8). Zejména uvedl, že ze spisového materiálu vyplynulo, že MSDK byl v daném období přeprodáván v řetězci korporací. Žalobce nakupoval MSDK od korporací, které správce daně souhrnně označuje jako *korporace na pozici A*: Agoli, s.r.o., Pierialisi, s.r.o., Rebolini, s.r.o., Stavanger, s.r.o., Odin Trade, s.r.o., Henks s.r.o., OLIGOLD s.r.o., BOTAMEL, s.r.o., PROPTO s.r.o., Belion plus, s.r.o., Daim s.r.o. Dále bylo zjištěno, že tyto korporace

nakupovaly MSDK od korporací označených souhrnně jako *korporace na pozici B*, přičemž těchto bylo celkem 75 a zároveň se některé korporace vyskytovaly jak na pozici A, tak na pozici B. Dále bylo zjištěno několik dodavatelů korporací na pozici B, označovaných jako *korporace na pozici C*: Diamond Level Group, a.s., LOGE, s.r.o., Družstvo Myhových, FLORILEGION, s.r.o., JL trade company s.r.o., KENZENO, s.r.o., SATURITAS s.r.o., MARSFIELD s.r.o., Drawaqa Investment s.r.o., CRIPATH s.r.o.; a dále několik dalších dodavatelů označených jako *korporace na pozici D*. MSDK byl následně prodán společnosti VSDK, a.s., kterou byl buď v nezměněném stavu prodáván odběratelům z jiného členského státu, tj. na Slovensko korporacím AA GOLD Company s.r.o. a Previo Trade s.r.o., do Turecka odběrateli Nadir Döviz, do Spojených Arabských Emirátů korporaci Inauri Trading DMCC a rovněž do Německa korporaci Bauer-Walser AG, nebo bylo dodán německé korporaci Bauer, který provedla rafinaci MSDK a po té dodala již přepracovaný MSDK ve formě slitků drahých kovů. Drahé kovy následně VSDK, a.s. dodávala tuzemským korporacím označovaným jako *korporace na pozici I*, mezi které patřily: žalobce, AVARRIO s.r.o., Golden Gate s.r.o., Zlaťák.cz s.r.o., Agoli, s.r.o., Daim PSDK.cz, s.r.o., Step Finance, a.s., Česká pošta, s.p., ZLATÉ REZERVY s.r.o., MERCURY'S s.r.o., Gold Invest Group, s.r.o., Gold2Go s.r.o., Lars Chemie, spol. s r.o., Glazura s.r.o., Tesla Jihlava, s.r.o. Tyto korporace pak prodávaly drahé kovy *korporacím na pozici II*: A.J. Company & Trade s.r.o. a Clear conception s.r.o., které je dále přeprodávaly *korporacím na pozici III*: MARSFIELD s.r.o., ALFALIK spol. s r.o., BETALIK spol. s r.o., GAMALIK spol. s r.o., ALFASON spol. s r.o., BETASON spol. s r.o., GAMASON spol. s r.o. Dále byli zjištěni další odběratelé – *korporace na pozici IV. a V*. V bodu [10] napadeného rozhodnutí žalovaný celý řetězec graficky znázornil.

[17] V odůvodnění žalovaný dále shrnul odvolací námitky žalobce (str. 9 až 11) a podrobně uvedl právní základ případu (str. 11 až 15) – podmínky nároku na odpočet DPH, existence daňového podvodu, tzv. vědomostní test – existence objektivních okolností a přijetí rozumných opatření a dobrá víra daňového subjektu. Vše žalovaný doprovodil bohatými odkazy na relevantní soudní judikaturu.

[18] K existenci daňového podvodu (str. 16 až 19) žalovaný uvedl, že v obchodním řetězci bylo identifikováno množství korporací, které jsou nekontaktní, zároveň tyto korporace v podaných daňových přiznáních k DPH deklarovaly milionové vstupy a výstupy při výsledné nízké vlastní daňové povinnosti, kterou uhradily, nebo sice tuto povinnost deklarovaly, ale již neuhradily. Některé korporace pak ani přiznání k DPH nepodávaly. Nepodařilo se tak ověřit, zda byla z předmětného plnění odvedena daň, a proto byla konstatována existence podvodu na DPH. Dále žalovaný konstatoval propojení žalobce a korporací na pozici A, neboť bylo zjištěno, že MSDK bylo dodáváno žalobci těmito korporacemi, přičemž žalobce s nimi uzavřel „*Smlouvu o zprostředkování smluv o koupi materiálu s obsahem drahých kovů a tvorbě obchodní nabídky*“. Na základě této smlouvy pak jednal s korporacemi na pozici B. Nadto korporace na pozici A jsou personálně propojené se žalobcem a s některými korporacemi na pozici B. Žalobce, VSDK, a.s. a všechny korporace na pozici A navíc v předmětných obdobích sídlily na stejné adrese. Rovněž bylo zjištěno, že korporace na pozici A nejsou všeobecně známými obchodníky s drahými kovy, nemají vlastní internetové stránky a až na výjimky nedisponují zaměstnanci. Uvedl, že ze smluv a obchodního jednání žalobce jednoznačně vyplývá, že je to žalobce, který fakticky plně ovládá a rozhoduje o obchodních vztazích korporací na pozici A; jedná přímo s dodavateli a jeho prostřednictvím je korporacím na pozici B rovněž vyplácena hotovost za dodávky MSDK; k bankovním účtům korporací na pozici A měly dispoziční

práva rovněž osoby propojené se žalobcem. Žalovaný dále popsal způsob obchodování s MSDK (tavba slitků, ryzost zlata, cena atd.) a k samotné komoditě uvedl, že v obchodním řetězci nebylo možné určit původ zboží, ani konečné odběratele, ani jeho formu u jednotlivých obchodů. Dále žalovaný blíže popsal korporace na pozici B s tím, že tyto nemají podnikatelskou historii a dle všeobecných obchodních podmínek měly tyto vůči žalobci povinnost předkládat po skončení zdaňovacích období přiznání k DPH, včetně evidence pro účely DPH a potvrzení o podání přiznání. Rovněž tyto byly nekontaktní a ve většině ani nezveřejňovaly účetní závěrku. Uvedl, že tyto korporace často obdržely úplatu v hotovosti s několika denním zpožděním, avšak nerealizovaly jakékoliv sankce za prodlení. Samotné korporace pak ani neznaly ryzost zlata, neboť ta byla zjišťována až analýzou u žalobce; a zároveň jich celkem 14 obchodovala výhradně s žalobcem, a to prostřednictvím obchodního zprostředkovatele J. P., který žalobci prodal MSDK v hodnotě cca 3 miliardy Kč, včetně DPH. Tento zprostředkovatel neznal zastupované korporace, ni jejich statutární zástupce ani sídlo; při předávání zboží nedisponoval žádnými doklady potvrzujícími předání zboží; zboží nebylo pojištěno a zabezpečeno a bylo předáváno na benzinových pumpách a parkovištích obchodních domů v plastových boxech. Ke korporacím na pozicích C a D žalovaný konstatoval obdobné skutečnosti. K finančním tokům v řetězci pak uvedl, že většina obchodů mezi zapojenými subjekty byla prováděna hotovostně. Bylo zjištěno, že přes korporace B a C docházelo k převodům peněžních prostředků do jiného členského státu. Výše uvedené tak jeví známky karuselového podvodu. Žalovaný dále popsal některé další skutečnosti zjištěné o dalších zapojených korporacích.

- [19] K vědomostnímu testu (str. 20 až 22) žalovaný za nestandardní označil zejména způsob obchodování mezi žalobcem a korporacemi na pozici A a B, kdy žalobce obchodoval s korporacemi B prostřednictvím korporací A, které byly se žalobcem propojeny, a to jak na úrovni personální (statutární orgány korporací A byly zaměstnanci žalobce), tak na ekonomické úrovni (korporace A nedisponovaly žádnými ekonomickými prostředky pro uzavírání obchodů v řádech milionů Kč, žalobce za tyto korporace vedl účetnictví, vyřizoval platby a měl dispoziční oprávnění k jejich účtům). Působení korporací A tak bylo čistě formální, přičemž žalobce byl v bezprostředním kontaktu s korporacemi B (měl k dispozici jejich daňová přiznání), tudíž mohl zjistit jejich další dodavatele. Žalobce tak měl tyto korporace na pozici B (kde figurovaly i některé korporace z pozice A) a C prověřovat a být v rámci obchodů s nimi obezřetný. K platbám v hotovosti žalovaný zopakoval již výše uvedené, přičemž hotovostní platby do 350.000 Kč za slitky MSDK považoval žalovaný za vyhýbání se bezhotovostnímu platebnímu styku, aby nebylo dále možno vysledovat tok finančních prostředků. K tavbě MSDK dále uvedl, že původní tvrzení žalobce v tomto smyslu se ukázalo nepravdivé, neboť ve skutečnosti docházelo pouze k prvotní tavbě MSDK a vytvoření slitků, které byly analyzovány. Žalobce nebyl schopen uvést podobu vykupovaného MSDK, při ústním jednání uvedl, že se mohlo jednat o formu materiálu v podobě granulátu nebo slitku nebo v podobě zlomku (např. šperky), toto však nijak nedoložil. Dále uvedl, že se žalobce nikdy nezajímal o využití MSDK, a to přestože objemy obchodů se neustále zvyšovaly. Pochybnosti pak vzbudila i ryzost zlata v MSDK, které byla ve většině případů 310 až 333 tisícín. Uvedl, že žalobce jako subjekt, který obchoduje s drahými kovy v miliardových obrazech, měl mít vědomost o tom, že obchodování s drahými kovy je obecně rizikové a jako řádnému hospodáři mu měla být známa i tuzemské judikatura zabývající se podvody se zlatem. Žalovaný tak konstatoval, že ze všech objektivních okolností vyplývá, že žalobce o podvodu na DPH věděl. Zároveň

žalovaný upřesnil závěry správce daně, který žalobce označil za organizátora podvodného obchodního řetězce, v tom smyslu, že konstatoval, že žalobce nebyl v dobré víře, jelikož se z jeho strany nejednalo o pouhou nedbalost při nepřijetí rozumných opatření, ale o jeho vědomé zapojení se do předmětného obchodního řetězce. Dle judikatury pak není povinností správce daně zkoumat dobrou víru žalobce a zabývat se přijetím rozumných opatření, jelikož zásady neutrality a právní jistoty se nemůže dovolávat osoba, které se úmyslně podílela na podvodu na DPH.

- [20] Následně žalovaný na str. 22 až 35 podrobně vypořádal jednotlivé odvolací námitky žalobce.
- [21] Podle ustanovení § 51 odst. 1 s. ř. s. může soud rozhodnout o věci samé bez jednání, jestliže to účastníci shodně navrhnou nebo s tím souhlasí. Má se za to, že souhlas je udělen také tehdy, nevyjádří-li účastník do dvou týdnů od doručení výzvy předsedy senátu svůj nesouhlas s takovým projednáním věci; o tom musí být ve výzvě poučen.
- [22] Účastníci řízení se ve stanovené lhůtě nevyjádřili, soud tedy postupoval podle ustanovení § 51 odst. 1 s. ř. s. a rozhodl o věci samé bez jednání.
- [23] Městský soud v Praze na základě žaloby, v rozsahu žalobních bodů, kterými je vázán (§ 75 odst. 2 s. ř. s.), přezkoumal napadená rozhodnutí, včetně řízení, která jejich vydání předcházela. Při přezkoumání rozhodnutí soud vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 odst. 1 s. ř. s.) a dospěl k závěru, že žaloba nebyla podána důvodně.
- [24] Judikatura správních soudů se podvodu na DPH již mnohokrát zabývala, přičemž se v této problematice opírá o judikaturu Soudního dvora Evropské unie týkající se zneužití práva či kolotočových podvodů na DPH (viz rozsudky ze dne 21. 2. 2006 ve věci C-255/02, Halifax plc a další, ze dne 12. 1. 2006 ve spojených věcech C-354/03, C-355/03 a C-484/03, Optigen Ltd a Fulcrum Electronics Ltd (v likvidaci) a Bond House Systems Ltd (dále jen „věc Optigen“), ze dne 6. 7. 2006 ve spojených věcech C-439/04 a C-440/04 Axel Kittel a Recolta Recycling SPRL (dále jen „věc Kittel“), ze dne 21. 6. 2012, ve spojených věcech C-80/11 a C-142/11, Mahagében Kft a Péter Dávid (dále jen „věc Mahagében“)).
- [25] Judikatura Soudního dvora pod pojmem podvod na DPH označuje situace, v nichž jeden z účastníků řetězce 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. I když varianty podvodu na DPH mohou být rozmanité a spletité, jeho podstatou je, že není odvedena určitá částka získaná jako DPH (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 3. 2010, č.j. 9 Afs 83/2009 – 232, či ze dne 25. 6. 2015, č.j. 6 Afs 130/2014 – 60, publ. pod č. 3275/2015 Sb. NSS).
- [26] Ve věci Optigen bylo zdůrazněno, že nárok na odpočet daně nemůže být dotčen tím, že v řetězci dodávek je jiná předchozí nebo následná transakce zatížena skutečnostmi, o kterých plátce daně neví nebo nemůže vědět. Zavedení systému odpovědnosti bez zavinění by totiž překračovalo rámec toho, co je nezbytné pro ochranu plateb do veřejného rozpočtu (srov. rozsudky ze dne 11. 5. 2006 ve věci C-384/04, Federation of Technological Industries a další, jakož i ze dne 21. 2. 2008 ve věci C-271/06, Netto Supermarkt). Při posuzování subjektivní stránky je pak nutno hodnotit, zda daný podnikatelský subjekt přijal při výkonu své hospodářské činnosti přiměřená opatření, která od něj lze rozumně vyžadovat, aby zajistil, že jeho plnění není součástí podvodu (srov. rozsudek ze dne 11. 5.



2006 ve věci C-384/04, Commissioners of Customs & Excise a Attorney General proti Federation of Technological Industries a další, převzatý rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 6. 2015, č.j. 2 Afs 15/2014 – 59).

- [27] Vzhledem k tomu, že odmítnutí nároku na odpočet je výjimkou ze základní zásady, kterou tento nárok představuje, je na daňovém orgánu, aby dostatečně právně prokázal objektivní okolnosti umožňující učinit závěr, že osoba povinná k dani věděla nebo musela vědět, že plnění uplatňované k odůvodnění nároku na odpočet bylo součástí podvodu spáchaného dodavatelem či jiným subjektem operujícím v dodavatelském řetězci (věc Mahagében, bod 49). Pokud je s přihlédnutím k objektivním skutečnostem prokázáno, že dodání je uskutečněno pro osobu povinnou k dani, která věděla nebo měla vědět, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na dani z přidané hodnoty, je věcí vnitrostátního soudu odmítnout takové osobě povinné k dani přiznat nárok na odpočet. Tuto osobu je třeba považovat za účastníka se podvodu bez ohledu na to, zda má z prodeje zboží prospěch či nikoli (viz závěry věci Kittel přejaté rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 4. 2008, č.j. 1 Afs 15/2008 – 100, ze dne 30. 7. 2010, č.j. 8 Afs 14/2010 – 195, publ. pod č. 2172/2011 Sb. NSS, či již zmiňovaný rozsudek č.j. 6 Afs 130/2014 – 60; a potvrzené např. usnesením Ústavního soudu ze dne 23. 11. 2010, sp.zn. IV.ÚS 1885/10).
- [28] Není povinností správních orgánů či dokonce správních soudů prokázat, jakým způsobem a konkrétně kterým z dodavatelů v řetězci byl spáchán podvod. V daňovém řízení musí být nicméně postaveno najisto, v jakých skutkových okolnostech daňový podvod spočíval. Správce daně přitom může vycházet z mnoha indicií, které mu jsou k dispozici (srov. již zmiňované rozsudky Nejvyššího správního soudu č.j. 2 Afs 15/2014 – 59 a č.j. 6 Afs 130/2014 – 60). Z hlediska posouzení nároku na odpočet daně je rozhodné posouzení všech objektivních okolností vykázané transakce, včetně právní, obchodní a osobní vazby mezi zúčastněnými subjekty (blíže viz již zmiňovaný rozsudek Nejvyššího správního č.j. 9 Afs 94/2009 – 156). Rovněž je třeba vzít v úvahu, zda předmětné obchodní transakce neprobíhaly za podmínek krajně neobvyklých či nelogických. Zejména zda docházelo k úhradám fakturovaných částek, zda byly všechny pohledávky řádným způsobem vymáhány, zda se nejednalo o neobvykle nízké ceny, zda nedošlo k absolutnímu selhání kontrolních mechanismů daňového subjektu, či zda se daňový subjekt nechoval neobvykle pasivně při hledání obchodních partnerů (srov. již zmiňované rozsudky Nejvyššího správního soudu č.j. 2 Afs 15/2014 – 59 a č.j. 6 Afs 130/2014 – 60).
- [29] Pojem „věděti mohl a měl“ užívá i Ústavní soud, a to např. v usnesení ze dne 23. 11. 2010, sp. zn. IV.ÚS 1885/10, kde tento soud mimo jiné uvedl, že „se nelze ztotožnit ani se stěžovatelčím 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 zaplacen 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“.
- [30] Soud uvádí, že správce daně (a žalovaný, který správnost závěrů správce daně ve věci samé potvrdil), důvodně posoudil žalobcem uplatněný nárok na odpočet daně jako neoprávněný, neboť se žalobce účastnil plnění, která byla zasažena podvodem na DPH. S odkazem na aktuální judikaturu SDEU a NSS správce daně dále přiléhavě konstatoval, že samotná existence daňového podvodu neumožňuje správci daně nepřiznat daňovému subjektu

nárok na odpočet daně. Správce daně má povinnost prokázat, že nastaly objektivní skutečnosti svědčící o tom, že osoba povinná k dani, které bylo dodáno či poskytnuto plnění, věděla nebo mohla vědět, že se pořízením či přijetím tohoto plnění, účastní plnění, které je součástí úniku na DPH. Nalezení objektivních okolností je pak podmínkou pro to, aby mohly daňové orgány zkoumat, zda daňový subjekt přijal všechna rozumná opatření, kterými by předešel své účasti na daňovém podvodu.

[31] V daném případě nebyl žalobci uznán nárok na odpočet daně z přidané hodnoty z toho důvodu, že žalovaný dospěl k závěru, že žalobce věděl o předmětném podvodu na DPH. Žalovaný tuto skutečnost vystavěl na následujících objektivních okolnostech: 1) formální vytvoření článku řetězce – korporace na pozici A, které žalobce fakticky ovládal; 2) neprověřování si korporací na pozici B a C, které nejsou všeobecně známými obchodníky s drahými kovy; 3) neobežřetné a účelové platby v hotovosti; 4) nepravdivé tvrzení žalobce o způsobu obchodu s MSDK spočívající v údajných 3 tavbách v jeho laboratořích; 5) původ, forma a nevyužitelnost komodity MSDK; 6) shodná ryzost MSDK u velkých objemů této komodity; 7) absence přijetí relevantních opatření, ačkoliv bylo obchodováno s rizikovou komoditou.

[32] V projednávané věci lze existenci daňového podvodu dovést z nestandardnosti obchodních transakcí, jichž se žalobce účastnil. Předmětem ekonomické činnosti žalobce byl v kontrolovaných zdaňovacích obdobích nákup a prodej MSDK. Žalobce realizoval své obchody skrze smlouvy o zprostředkování uzavřené mezi ním a korporacemi na pozici A. Tyto korporace pak byly se žalobcem propojeny jak personálně, tak ekonomicky; de facto tak jejich působení v řetězci bylo pouze formální, neboť je fakticky ovládal a byl skrze ně v bezprostředním kontaktu s korporacemi na pozici B. Platby probíhaly většinou v hotovosti. Většina zapojených společností z první a druhé skupiny dodavatelů sídlí na virtuálních adresách, na kterých často nejsou k zastižení, nemají evidovanou provozovnu, pro svého příslušného správce daně jsou nekontaktní, nebo se nekontaktními staly po zahájení daňového řízení. Se správcem daně nespolupracují, nereagují na výzvy, písemnosti jsou jim doručovány uplynutím lhůty. Tyto společnosti si neplní své daňové povinnosti, na jejich osobních daňových účtech jsou často evidovány nedoplatky, nepodávají daňová přiznání, nebo je podávají po lhůtě, tudíž jejich uskutečněná a přijatá plnění nelze ověřit. Řada těchto společností v rámci obchodování s MSDK nepředložila svým příslušným správcům daně příslušné doklady, v důsledku čehož bylo konstatováno, že tyto společnosti neprokázaly původ MSDK. Dále bylo zjištěno, že uvedené společnosti nejsou všeobecně známými obchodníky s drahými kovy, na internetu se neprezentují a až na výjimky nemají zaměstnance. Žalobce jako článek předmětného řetězce obchodních společností uplatnil nárok na odpočet daně z plnění, ze kterého nebyla v obchodním řetězci odvedena daň na výstupu, čímž došlo k narušení principu neutrality DPH. O podvodu na DPH svědčí tedy chybějící daň u výše specifikovaných článků řetězce, kdy jednotlivé články obchodního řetězce jsou nekontaktní, a není možné ověřit, zda z předmětného plnění byla uhrazena daň.

[33] Ačkoli zjištěné skutečnosti samostatně nemusí být v rozporu se zákonem, ve svém souhrnu prokazují, že žalobce musel vědět o svém zapojení do podvodu na DPH (tzv. vědomostní test – existence objektivních skutečností). Mezi tyto skutečnosti patří způsob obchodování, obchodní partneři, ryzost materiálu s obsahem drahých kovů, komodita MSDK a řetězení daňových subjektů. Pokud jde o způsob obchodování, žalobce fakticky obchodoval za korporace A, ačkoliv byl jejich přímým odběratelem, přičemž bylo zjištěno v několika

případech personální i ekonomické propojení zúčastněných korporací. Žalobce byl organizátorem celého procesu, vedl korporacím A účetnictví a jeho členové měli přístup k účtům těchto korporací.

- [34] Správce daně a žalovaný nepochybnili faktické přijetí MSDK, nemohli ale přehlédnout, že většina dodavatelů žalobce jsou daňové subjekty obchodující s nízkoryzostním zlatem v režimu zdanění na výstupu a uplatňování odpočtu DPH v objemech neodpovídajících možnostem trhu. Nízká ryzost zlata svědčí o nestandardnosti komodity MSDK, která byla v předmětných případech nižší než 333 tisícín. Tato ryzost byla přitom zjišťována až analýzou u společnosti žalobce. Dodavatelé žalobce tedy nakupovali zlato, jehož ryzost předem neznali. Ohledně Komodity MSDK je přitom známo, že obchodování s drahými kovy je obecně rizikové. Problematika zvýšeného rizika podvodů právě v oblasti obchodování se zlatem byla v minulosti opakovaně řešena (srov. např. rozsudek NSS ze dne 21. 4. 2010 č. j. 9 Afs 1/2010, z kterého plyne, že zlato se stává často terčem podvodů na DPH). Zlato bylo předprodáváno v řetězci společností, přičemž řada z těchto subjektů byla nekontaktních, popř. nevykonávajících ekonomickou činnost, se sídlem na hromadných adresách, nejedná se o všeobecně známé obchodníky s drahými kovy – nebyla jim přiznána a odvedena DPH, popř. toto nebylo možné ověřit.
- [35] Podle stanoviska soudu vedly shora uvedené skutečnosti správce daně a žalovaného právem k závěru, že bylo nalezeno dostatečné množství důkazů, prokazujících existenci objektivních okolností svědčících o tom, že žalobce věděl, že se účastní podvodného jednání. Všechna zjištění totiž tvoří indicie, které ač samo o sobě nejsou nezákonné, ve svém souhrnu tvoří logický a ucelený soubor vzájemně se doplňujících a na sebe navazujících nepřímých důkazů, které spolehlivě prokazují skutečnost, že žalobce o podvodu na DPH věděl, resp. vědět musel. Podezřelé okolnosti obchodních transakcí přitom nebyly nahodilé, navzájem izolované a dobře vysvětlitelné i jinak než účastí žalobce na podvodu na DPH, nýbrž naopak propojené a svými souvislostmi a charakterem vzájemného propojení výrazně zesilující podezření a minimalizující pravděpodobnost toho, že žalobce jednal poctivě. Vzhledem ke skutečnosti, že žalobce nepřijal taková opatření, která by svou povahou byla schopna reálně předejít a zabránit jeho účasti na podvodu na DPH, nemohly správní orgány konstatovat, že si žalobce počínal v předmětných obchodních vztazích dostatečně obezřetně a s péčí řádného hospodáře, a nelze proto ani osvědčit jeho jednání v dobré víře (tzv. vědomostní test – přijetí rozumných opatření a dobrá víra daňového subjektu).
- [36] V projednávané věci tak byly zjištěny skutečnosti, které vypovídají o nestandardnosti obchodních transakcí prováděných žalobcem. Je přitom nezbytné, aby daňový subjekt prokázal v daňovém řízení správci daně nejen to, zda došlo k faktickému uskutečnění zdanitelného plnění, ale i to, zda toto plnění uskutečnila osoba – plátce daně, jenž je jako poskytovatel tohoto plnění uvedena v dokladu, který daňový subjekt jako důkaz k prokázání tvrzeného právního stavu předkládá (srov. rozsudek NSS ze dne 21. 4. 2016, čj. 4 Afs 295/2015-45). V návaznosti na objektivní okolnosti umožňující učinit závěr o existenci daňového podvodu to byl žalobce, koho stíhala povinnost své tvrzení doložit, přičemž břemeno důkazní žalobce neunesl. Nelze souhlasit s žalobcem, že jednal v dobré víře a že přijal veškerá rozumná opatření, aby zajistil řádný průběh obchodních případů. Žalobce o podvodných jednáních na DPH věděl nebo alespoň vědět mohl a nepředložil žádný důkaz, který by tento závěr zpochybnil.

- [37] Soud tak shrnuje, že je třeba žalovanému přisvědčit v tom, že řada okolností v nyní projednávané věci nasvědčuje jeho závěru, že nešlo o standardní obchodní případ, ale o podvodné jednání za účelem krácení daně. Mezi jeho typické rysy se řadí zejména skutečnost, že se jedná o řetězovou transakci, přičemž jeden či více článků řetězce po uskutečněné transakci neodvedl DPH, je nekontaktní, není možné zjistit původ předmětného zboží a řada společností sídlila na stejné adrese. Řada účastníků obchodní transakce je nekontaktní, nejedná se o všeobecně známé obchodníky s MSDK, platby probíhaly v hotovosti a k předání zboží docházelo na neobvyklých místech – čerpací stanice, parkoviště obchodních domů.
- [38] Souhrnně ke všem objektivním okolnostem lze říci, že ze spisového materiálu vyplývá, že byl zjištěn řetězec společností zapojených do obchodu s předmětným zbožím: korporace na pozici D, C, B, A – žalobce – VSDK a.s. – Bauer – korporace I., II., III., IV. a V. (přehledně graficky znázorněn na str. 10 napadeného rozhodnutí), přičemž je dle názoru soudu nepochybné, že z formálního hlediska bylo vše podloženo tak, aby celá transakce splňovala všechny podmínky pro získání nadměrného odpočtu daně z přidané hodnoty.
- [39] Lze tak shrnout, že vzhledem k uvedeným skutečnostem, které mají oporu v předloženém správním spisu, je zřejmé, že celý řetězec vykazoval takové rysy svědčící o podvodném jednání. Žalobce do tohoto řetězce vstoupil a uzavřel obchod v řádu miliard korun, aniž by postupoval náležitě obezřetně, když takový postup vyplývá z nastíněných objektivních skutečností.
- [40] Výše uvedené objektivní okolnosti jsou ve svém souhrnu, dle názoru soudu, skutečnosti, které jsou charakteristické pro podvodné řetězce vytvořené za účelem vylákání nadměrných odpočtů. Soud tak dospěl stejně jako žalovaný k závěru, že žalobce věděl, že je součástí podvodného jednání na dani z přidané hodnoty. Tzv. objektivní okolnosti, které ve svém rozhodnutí označil žalovaný, ve svém souhrnu svědčí o tom, že žalobce si při svých obchodech nepočínal náležitě obezřetně a vyvolal tak podezření správce daně, že se účastní podvodných jednání, nebo o nich alespoň minimálně věděl. V daném případě a ani obecně není po správci daně možné požadovat to, aby postavil na jisto, že byl žalobce součástí podvodného jednání, když ve smyslu uvedené judikatury stačí právě povědomí o této skutečnosti.
- [41] V daném případě je s ohledem na důkazní materiál shromážděný správcem daně a žalovaným nepochybné, že na žalobce nelze hledět jako na osobu jednající v dobré víře, která přijala veškerá rozumná opatření, aby zajistila, že operace, kterou provádí, nepovede k účasti na daňovém podvodu.
- [42] Důkazní břemeno ohledně opatření, které žalobce přijal k zabránění podvodu na dani, spočívá výlučně na daňovém subjektu, jenž požaduje nárok na odpočet DPH. Povinností správce daně proto nebyla identifikace určitých opatření, ani vymezení opatření, která žalobce přijmout mohl. Daňový subjekt musí dle názoru soudu své obchodní aktivity přizpůsobit konkrétním podmínkám rizika daňového podvodu a při obchodování (obzvláště se značným finančním rozsahem) využít potřebných institutů. Je zcela věcí daňového subjektu, jaké důkazní prostředky ve vztahu k prokázání tvrzené skutečnosti zvolí. Samotné přesné vymezení nástrojů, jimiž by bylo možno absolutně prokázat určité

skutečnosti, není možné pro potřeby praxe definovat. Konkrétní vymezení či naopak přílišná obecnost by v konečném důsledku vyloučila nechtěně i případy, které by svou povahou měly spadat do určité kategorie rizikových obchodů.

- [43] Závěr žalovaného o tom, že zdanitelná plnění jsou součástí podvodu na DPH a že žalobce vědět měl a věděl, že je součástí tohoto podvodu, mají oporu ve zjištěném skutkovém stavu, jak byl popsán v napadeném rozhodnutí. Už na základě některých zjištěných skutečností mohl mít dle názoru soudu žalobce při běžné míře opatrnosti pochybnosti o standardnosti obchodních vztahů, do nichž se chystal vstoupit. Žalobce sice sám obchodoval způsobem, který není nezákonný, ale vzbudil u správce daně, stejně jakož i u soudu pochybnost, která vede k neuznání odpočtu. Důkazy proti daňovému subjektu, pokud je jich více, jako je tomu v daném případě, vyznívají v neprospěch žalobce. Soud na jedné straně uznává, že pro uskutečnění obchodů je dnes nutná flexibilita a rychlost jednání, ale na druhé straně určitá obezřetnost je nutná a žádoucí.
- [44] Z výše uvedeného je tedy zřejmé, že pouze za situace, kdy by žalobce prokázal, že s přihlédnutím ke všem objektivním okolnostem nemohl mít žádný důvod domnívat se, že se účastní plnění, které je zasaženo podvodem na dani z přidané hodnoty, jinými slovy byl do řetězce zapojen zcela náhodně, mohl by mu být nárok na odpočet daně uznán. Není povinností správních orgánů prokazovat, jakým způsobem a konkrétně kterým z dodavatelů žalobce byl spáchán podvod. Musí být ale postaveno najisto, v jakých skutkových okolnostech daňový podvod spočíval. Zdejší soud se tak ztotožnil se závěry žalovaného, že o náhodnou situaci se v nyní projednávané věci nejedná.
- [45] Je to právě žalobce, který realizuje své obchodní vztahy a je jeho odpovědností realizovat takové vztahy, které jsou v souladu se zákony a jejichž důsledky (např. uplatňování nároku na odpočet daně z plnění nezatíženého podvodným jednáním) jsou zákonem aprobovány. Dle názoru soudu je třeba výše uvedenou náležitou obezřetnost zachovat ve vztahu ke všem subjektům, se kterými daňový subjekt vstupuje do obchodního vztahu.
- [46] Soud dále odmítá jako neopodstatněnou námitku nepřezkoumatelnosti, neboť žalobou napadené rozhodnutí není nepřezkoumatelná pro nedostatek důvodů. Je tomu tak proto, že žalovaný přesně, určitě a vyčerpávajícím způsobem popsal rozhodné skutečnosti, které vzal správce daně po provedeném řízení za základ pro posouzení důvodnosti nároku žalobce na odpočet DPH, vytyčil právní základ sporu a aplikoval příslušné právní předpisy a judikaturu SDEU a kdy podrobně popsal jednotlivé skutečnosti, na jejichž základě správce daně vystavěl své závěry. Z odůvodnění napadených rozhodnutí je zřejmé, jaké důkazy byly provedeny, jaká skutková zjištění z nich žalovaný odvodil, jakož i vztah mezi skutkovým zjištěním a právním posouzením dle ustanovení § 72 a § 73 odst. 1 ZDPH. Žalovaný také jasně a srozumitelně zaujal stanovisko k odvolání žalobce a na podkladě spisového materiálu konkrétně argumentoval k jednotlivým odvolacím námitkám. Lze tak uzavřít, že žalobou napadené rozhodnutí nebylo zatíženo vadou nepřezkoumatelnosti a není v rozporu s právem na spravedlivý proces.
- [47] Soud neuznal důvodnou ani na námitku, že žalovaný v rozporu s judikaturou Ústavního soudu a Nejvyššího správního soudu nerespektoval obecnou právní zásadu „v pochybnostech mírněji“ (*in dubio mitius, resp. in dubio pro libertate*), když v případě nejednoznačné právní normy (v daném případě především výklad pojmů – podmínky

náležitě obezřetnosti při obchodování se subjekty, které se dopustily daňového podvodu) ukládající povinnosti soukromému subjektu vůči státu je třeba vždy aplikovat výklad ve prospěch soukromého subjektu. K otázce dobré víry daňového subjektu NSS v rozsudku ze dne 10. 1. 2008, č.j. 9 Afs 67/2007-147 konstatoval, že nárok na nadměrný odpočet na DPH lze úspěšně zpochybnit v případech, kdy s přihlédnutím k objektivním skutečnostem bude prokázáno, že se dodání uskutečnilo pro osobu povinnou k dani, která věděla nebo měla vědět, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH. Pro podnikatele to znamená 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, jak dále uvádí citovaný rozsudek, „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. (...) 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 DPH.“ S ohledem na shora popsané okolnosti prováděných obchodních transakcí nelze souhlasit s argumentací žalobce, že jednal v dobré víře a žádné úmyslné jednání nebo nedbalost mu není možné vytýkat. V nyní projednávané věci se nejedná o dvojí výklad práva, tedy o rovnocenný konkurenční výklad žalobce, neboť z konstantní judikatury vyplývá jednoznačný závěr, jaká míra opatrnosti, resp. obezřetnosti se v případě obchodování se zlatem žádá po daňovém subjektu.

- [48] Lze pak dodat, že pojem „náležitá obezřetnost“ má judikaturou jasně nastavené meze, přičemž je vždy na správci daně, aby v konkrétním případě posoudil konkrétní skutkový stav a dospěl k závěru, zda zjištěné okolnosti naplňují obsah tohoto pojmu. V daném případě soud posoudil, že žalovaný i správce daně posoudily naplnění tohoto pojmu v souladu s běžnou obchodní praxí, specifiky daného obchodního případu a především s možnostmi žalobce, který fakticky obchodoval přímo se svými subdodavateli (korporacemi na pozici B), si své obchodní partnery a jejich dodavatele ověřit.
- [49] Neopodstatněné je i tvrzení žalobce o porušení jeho ústavně a mezinárodně garantovaných práv, jmenovitě práva vlastnit majetek, uplatňování státní moci jen v mezích a způsoby, které stanoví zákon a ukládání povinností toliko na základě zákona a v jeho mezích a jen při zachování základních práv a svobod. Daně a poplatky lze ukládat jen na základě zákona (čl. 11 odst. 5 LZPS). V nyní posuzovaném případě je tímto zákonem, který zároveň obecně skýtá ve smyslu čl. 4 odst. 1 LZPS zákonný podklad pro postup správce daně, zákon o DPH, který prošel standardním legislativním procesem a žalovaný ho ve svém rozhodnutí o odvolání na skutkový stav žalobce řádně aplikoval. Nelze proto souhlasit s názorem žalobce, že byla porušena jeho základní ústavně zaručená práva. Právní názor žalovaného plně respektuje zákonnou dikci citovaných ustanovení jak hmotněprávních, tak procesněprávních.
- [50] Soud rovněž neshledal důvodnou ani námitku žalobce, že v napadeném rozhodnutí absentují závěry o kumulativním splnění uvedených podmínek vyplývajících z judikatury. K tomu soud uvádí, že v daném případě nebyl žalobci odepřen nárok na odpočet DPH z důvodu zneužití práva, ale protože se vědomě účastnil podvodu na DPH. Jak vyplývá z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 2. 2017, č.j. 1 Afs 53/2016-55, tak „se

*jedná o dva odlišné způsoby, jak neoprávněně získat daňový prospěch. Žalobkyni proto nelze přisvědčit, že existence podvodu na DPH je podmíněna tím, že bylo shledáno zneužití práva.“* Jelikož v daném případě byly zkoumány podmínky pro odepření nároku na odpočet DPH z důvodu účasti žalobce na podvodu na DPH, nikoli z důvodu zneužití práva, tak je logické, že tyto podmínky nebyly v daném případě žalovaným a správcem daně v řízení zkoumány. V daném případě byly jasně vymezeny znaky podvodu na DPH a uvedeny jednotlivé nestandardní okolnosti obchodního případu.

- [51] Soud dále k procesní stránce dané věci uvádí, že žalobce byl jako daňový subjekt konkrétně seznámen, co je předmětem řízení a co je mu vytýkáno. Je ovšem třeba připustit, že v rámci odvolacího řízení došlo posunu v argumentaci v tom, že již žalobce nebyl označen za organizátora daňového podvodu, ale byl proveden vědomostní test a zkoumána opatření, která žalobce přijal, aby zamezil své účasti na podvodu na DPH.
- [52] Soud předně uvádí, že uvedený postup je naprosto odlišný od jiné běžně se vyskytující procesní situace, kdy správce daně zpochybňoval samotné uskutečnění zdanitelných plnění, zatímco žalovaný v rámci odvolání tyto již nezpochybňoval, nicméně daňovým subjektům vytýkal, že měly nebo mohly vědět, že plnění byla součástí podvodu na DPH. V takovém případě pak žalovaný v rámci odvolacího řízení sdělil daňovým subjektům své pochybnosti (svůj nový právní názor) dle ustanovení § 115 odst. 2 věta druhá daňového řádu a tyto pak měli možnost se k nim vyjádřit.
- [53] V daném případě však k takovému výraznému posunu v právní argumentaci nedošlo. V daném případě ze správního spisu vyplynulo, že správce daně na jedné straně označil žalobce za organizátora předmětného podvodu, na druhé straně však provedl vědomostní test. Žalovaný pak jen změnil pohled na postavení žalobce v předmětném řetězci v tom smyslu, že jej za organizátora podvodu přímo neoznačil, pouze na základě provedeného vědomostního testu dospěl k závěru, že žalobce nebyl v dobré víře, jelikož se z jeho strany nejednalo o pouhou nedbalost při nepřijetí rozumných opatření, ale o vědomé zapojení se do obchodního řetězce stíženého podvodem na DPH. Dle názoru soudu tak v průběhu odvolacího řízení nedošlo ke změně právního názoru, když důvodem pro nepřiznání nároku na odpočet zůstala i nadále skutečnost, že předmětný řetězec byl stížen podvodem na DPH, přičemž žalobce o tomto podvodu věděl. Tato drobná korekce se pak ani neprojevila na výši nepřiznaného nároku na odpočtu, jak byl vysloven již správcem daně.
- [54] Dle názoru soudu nemá postup navržený žalobcem (tj. zrušení rozhodnutí správce daně a vrácení věci k novému projednání) oporu v platné právní úpravě, neboť ustanovení § 116 odst. 1 daňového řádu dává odvolacímu orgánu pouze následující 3 možnosti: a) napadené rozhodnutí změnit; b) napadené rozhodnutí zrušit a řízení zastavit; c) odvolání zamítnout a napadené rozhodnutí potvrdit. Soud se ztotožnil s názorem žalovaného ohledně toho, že pro daňové řízení je typická kontinuita prvního a druhého stupně, přičemž v zásadě je třeba veškeré případné chyby správce daně odstranit v odvolacím řízení, jak vyplývá nejen z ustanovení § 116 odst. 1 daňového řádu, ale rovněž z ustanovení § 114 a § 115 daňového řádu, které upravují postup odvolacího orgánu.
- [55] Závěrem pak soud považuje za nutné odmítnout i námitky žalobce ohledně skutečností, ze kterých lze dovozovat nebezpečnost v obchodních vztazích. V tomto směru nejprve soud uvádí, že nedospěl k závěru, že by žalovaný hodnotil zjištěné skutečnosti jednostranně, a už vůbec to nebylo tak, že by poukázal pouze na skutečnost, že část obchodů se odehrávala v hotovosti. Výše byly uvedeny veškeré nestandardní objektivní okolnosti, zdaleka to tak

nebyl pouze poukaz na hotovostní platby, ze kterých by bylo dovozeno žalobcovo neobezřetné chování. Lze souhlasit se žalovaným, že předmětný výčet skutečností nelze chápat jako taxativní, ale tvoří pouze výkladovou pomůcku, neboť okolnosti každého případu jsou rozdílné. Rovněž pak lze shrnout, že vzhledem k miliardovým obchodním operacím byla na místě zvýšená míra obezřetnosti a opatrnosti, která však v případě žalobce prokázána nebyla. Zároveň je nutno poznamenat, že žalovaný s odkazem na judikaturu SDEU nezkoumal dobrou víru žalobce a nezabýval se přijetím rozumných opatření, neboť dle judikatury se zásady neutrality a právní jistoty nemůže dovolávat ten, který se úmyslně podílel na podvodu na DPH.

- [56] Na úplný závěr pak soud považuje za vhodné odkázat na rozsudek zdejšího soudu ze dne 11. 10. 2019, č.j. 9 Af 12/2018-55, ve kterém byl předmětem přezkumu totožný obchodní řetězec jako v nyní projednávaném případě, resp. postavení společnosti Agoli s.r.o. v tomto řetězci (korporace na pozici A). Zdejší soud této společnosti zamítl, přičemž se ve svém rozsudku vyjádřil ke všem stěžejním okolnostem ohledně daného podvodného řetězce.
- [57] Ze všech shora uvedených důvodů proto soud neshledal žalobu důvodnou a podle ustanovení § 78 odst. 7 s. ř. s. žalobu zamítl.
- [58] Výrok o nákladech řízení je odůvodněn ustanovení § 60 odst. 1 s. ř. s., neboť žalobce nebyl ve sporu úspěšný a žalovanému žádné náklady v řízení nevznikly.

### Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejblíže následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz).

V Praze dne 10. prosince 2020

Shodu s prvopisem potvrzuje: M. V.



JUDr. Ladislav Hejtmánek v. r.  
předseda senátu