



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Ivanky Havlíkové a soudkyň JUDr. Naděždy Řehákové a Mgr. Ing. Silvie Svobodové v právní věci žalobce:

AGOLI s.r.o., IČ: 242 17 182
se sídlem Hvoždanská 2237/5, Praha 4
zastoupen advokátem Mgr. Radek Vachtl
se sídlem Laubova 1729/8, Praha 3

proti

žalovanému:

Odvolací finanční ředitelství
se sídlem Brno, Masarykova 427/31

o žalobách proti rozhodnutím žalovaného ze dne 26. 1. 2018, č. j. 3038/18/5300-22441-711913 a č. j. 3096/18/5300-22441-711913,

takto:

- I. Žaloby se zamítají.
- II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů v řízení.

Odůvodnění:

1. Žalobce se podanými žalobami ve věci sp. zn. 9 Af 12/2018 a ve věci sp. zn. 9 Af 13/2018 domáhal přezkoumání v záhlaví uvedených rozhodnutí žalovaného, kterými byla ve věci sp. zn. 9 Af 12/2018 *zamítnuta* jeho odvolání proti rozhodnutím Specializovaného finančního úřadu (dále též „správce daně“) ze dne 26. 10. 2016 o doměření daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období leden, březen, duben, červen, srpen, září, říjen a prosinec 2013 způsobem v prvostupňových rozhodnutích správce daně uvedeným, a prvostupňová rozhodnutí *potvrzena*. Ve věci sp. zn. 9 Af 13/2018 se žalobce domáhal přezkoumání rozhodnutí žalovaného, kterým byla k jeho odvolání *změněna* rozhodnutí správce ze dne 26. 10. 2016 o doměření DPH za zdaňovací období květen a červenec 2013 tak, že za květen 2013 žalovaný doměřil DPH ve výši 23.285.739 Kč spolu s penále v částce 4.657.147 Kč a za červenec 2013 žalovaný doměřil DPH ve výši 26.818.157 Kč spolu

s penále 5.363.631 Kč. Podle závěrů žalovaného žalobce sice splnil formální i hmotněprávní podmínky pro vznik nároku na odpočet DPH, tj. že plnění fakticky existovalo a bylo použito pro ekonomickou činnost žalobce, nárok na odpočet byl však odmítnut, neboť žalobce vědět měl a mohl, že je součástí řetězce zatíženého podvodem.

2. Při ústním jednání dne 11. 10. 2019 soud spojil obě žaloby ke společnému projednání a rozhodnutí, neboť spolu obě věci skutkově a právně souvisí. Věc je nadále vedena pod sp. zn. 9 Af 12/2018.
3. Žalobce v *prvním žalobním bodu* namítal, že žalovaný nesprávně právně posoudil otázku jeho vědomé účasti na daňovém podvodu. Podle žalobce 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, v souladu s § 72 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“), přičemž dospěl k závěru, že o faktickém přijetí MSDK nejsou pochyby, nicméně plnění jsou součástí obchodního řetězce stíženého podvodem na DPH, o kterém žalobce věděl, nebo vědět měl a mohl. Takový závěr správce daně žalobce v žalobě popřel. K tomu poukázal na judikaturu Soudního dvora Evropské unie (dále jen „SDEU“) ve věci C-255/02 Halifax, ve spojených věcech C-439/04 a C-440/04 Axel Kittel, ve věci C-425/06 Part Service a Nejvyššího správního soudu (dále též „NSS“) např. rozsudek ze dne 10. 11. 2005 č. j. Afs 107/2004-48, rozsudek ze dne 23. 8. 2006 č. j. 2 Afs 178/2005-64, rozsudek ze dne 26. 1. 2011 č. j. Afs 83/2010-73, rozsudek ze dne 12. 12. 2012 č. j. 5 Afs 75/2011-57. Ze zmíněné judikatury mimo jiné podle žalobce 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 daňového zvýhodnění by přes naplnění formálních požadavků platných právních předpisů bylo v rozporu s cílem sledovaným těmito ustanoveními*. Je na správním orgánu, aby prokázal, že tímto hlavním účelem je získání daňového zvýhodnění. Dle této judikatury je nutné zkoumat skutečný obsah a význam dotčených plnění. Lze přitom vzít v úvahu čistě umělý charakter těchto plnění, jakož i právní, hospodářské nebo personální vztahy mezi subjekty účastnicími se plánu na snížení daňové zátěže. Pokud se správce daně v rozhodnutí zabývá existencí daňového podvodu a popisuje jednotlivá zjištění, včetně konstatování o existenci podvodů na DPH ve smyslu judikatury SDEU i NSS, neobsahují jeho rozhodnutí v žádné své části vyjádření, zda zjištěné skutečnosti, označované jako „podvod DPH“, splňují výše uvedené podmínky.
4. Ve *druhém žalobním bodu* žalobce tvrdil, že žalovaný v rozporu s judikaturou Ústavního soudu (nález ze dne 3. 8. 2010, sp. zn. III. ÚS 939/10) a NSS (rozsudek ze dne 16. 10. 2008, č. j. 7 Afs 54/2006-155) nerespektoval obecnou právní zásadu „v pochybnostech mírněji“ resp. „ve prospěch poplatníka“ (*in dubio mitius, resp. in dubio pro libertate*), na základě které musí být v případě existence více možných výkladů nejednoznačné právní normy (tj. v posuzovaném případě především výklad pojmů – podmínek náležité obezřetnosti při obchodování se subjekty, které se dopustily daňového podvodu) ukládající povinnosti soukromému subjektu vůči státu (typicky placení daní či poplatků) vždy aplikován výklad ve prospěch soukromého subjektu (poplatníka daně či poplatku), resp. výklad, který vůbec či co nejméně zasahuje do práv či svobod soukromého subjektu. Ze shora citované judikatury je podle žalobce zřejmé, že v případě konfliktu dvou výkladů právního předpisu (právní normy), z nichž oba jsou možné, z určitých úhlů pohledu rozumné a nikoli

nepřesvědčivé, a přitom vedou k odlišným závěrům, jako je tomu i v daném případě, jsou správní orgány povinny aplikovat výklad ve prospěch soukromého subjektu (poplatníka daně či poplatku), resp. výklad, který vůbec či co nejméně zasahuje do práv či svobod soukromého subjektu. V odůvodnění napadených rozhodnutí však žalovaný neuvádí žádné relevantní důvody, pro které by nebylo možné považovat výklad předmětného pojmu zastávaný žalobcem za rozumný a přesvědčivý, což je zcela nepřípustné v situaci, kdy žalobce v odvolání proti platebnímu výměru uvedl zcela konkrétní, věcné a přesvědčivé argumenty svědčící pro jím zastávaný výklad předmětného pojmu, který je nepochybně třeba ve světle všech výše uvedených skutečností a důvodů hodnotit minimálně jako výklad rozumný a přesvědčivý (a podle názoru žalobce také jako výklad jediný správný).

5. Žalobce v žalobě v *třetím žalobním bodu* namítal nepřezkoumatelnost napadených rozhodnutí pro nedostatek důvodů, čímž žalovaný současně porušil ústavně a mezinárodně garantované právo žalobce na spravedlivý proces ve smyslu čl. 36 odst. 1 LZPS a čl. 6 odst. 1 EÚLP.
6. Žalobce v žalobě v *čtvrtém žalobním bodu* namítal, že žalovaný v důsledku výše uvedených skutečností rovněž porušil ústavně a mezinárodně garantovaná práva žalobce a ústavně zakotvené zásady, mj. ústavně a mezinárodně garantované právo žalobce vlastnit majetek, ústavně zakotvenou zásadu ukládání daní (poplatků) pouze na základě zákona (čl. 11 odst. 5 LZPS), jakož i další zásady ústavního pořádku ČR týkající se uplatňování státní moci, ukládání povinností a omezení základních práv a svobod, jmenovitě zásadu uplatňování státní moci v případech, mezích a způsoby stanovenými zákonem a zásadu ukládání povinností pouze na základě zákona a v jeho mezích a pouze při zachování základních práv a svobod, jejichž podstaty a smyslu musí být šetřeno při posuzování ustanovení o jejich mezích (čl. 2 odst. 3 Ústavy ČR a čl. 2 odst. 2, čl. 4 odst. 1 a 4 LZPS).
7. Žalobce žádal, aby soud žalobou napadená rozhodnutí žalovaného pro jejich nesprávnost a nezákonnost, resp. protiústavnost, zrušil.
8. Ve vztahu k *první žalobní námitce* žalovaný uvedl, že podle § 73 odst. 1 a násl. zákona o DPH prokazuje plátce nárok na odpočet daně daňovým dokladem, který byl vystaven jiným plátcem a který musí obsahovat všechny zákonné náležitosti stanovené tímto zákonem, což představuje formální podmínku nároku na odpočet daně. Důkaz daňovým dokladem je pouze formálním důkazem dovršujícím hmotněprávní aspekty skutečného provedení zdanitelného plnění. V případě, že daňový subjekt hmotněprávní a formální podmínky nároku na odpočet daně splní, je mu nárok na odpočet daně přiznán. Výjimku z tohoto principu představuje situace, kdy daňový subjekt uplatňuje nárok na odpočet daně podvodně nebo zneužívajícím způsobem. Pouhá existence daňového podvodu nepostačuje k tomu, aby daňovému subjektu nárok na odpočet daně nebyl přiznán. Osobu povinnou k dani lze činit odpovědnou za zapojení se do daňového podvodu při splnění dvou kumulativních podmínek. Je nutné zkoumat existenci daňového podvodu (nestandardnosti posuzované obchodní transakce, tzv. objektivní okolnosti) a v případě jeho zjištění je k odeprání nároku na odpočet daně nutno prokázat, že o tomto podvodu osoba povinná k dani věděla nebo vědět mohla a měla (posoudit opatření přijatá daňovým subjektem k zamezení jeho možné účasti na daňovém podvodu). V případě žalobce žalovaný jednoznačně shledal, že prověřované obchodní transakce byly zasaženy podvodem, tedy zjistil nestandardnosti posuzovaných obchodních transakcí. Žalovaný v napadených rozhodnutích shrnul objektivní skutečnosti, prokazující povědomí žalobce o jeho účasti na obchodních transakcích zasažených podvodem na DPH. Vzhledem ke skutečnosti, že

Shodu s prvopisem potvrzuje V. B.

žalobce nepřijal taková opatření, která by svou povahou byla schopna reálně předejít a zabránit jeho účasti na podvodu na DPH, nelze konstatovat, že si žalobce počínal v předmětných obchodních vztazích dostatečně a s péčí řádného hospodáře, a nelze proto ani osvědčit jeho jednání v dobré víře. Žalovaný rozhodně netvrdí, že by žalobce měl odhalovat a prokazovat podvody na DPH, to je povinností orgánů státu. Nicméně pokud hodlá podnikat v oblasti obchodování s materiály s obsahem drahých kovů (často zatížené podvody, jak je obecně známo) a současně ze státního rozpočtu požadovat vrácení DPH, je potřebná vyšší míra obezřetnosti určitým základním „kvalifikačním předpokladem“ pro výkon takové podnikatelské činnosti, jak ve vztahu k ní, tak i k ostatním subjektům. Žalobce tím, že ignoroval nestandardní okolnosti průběhu obchodního případu, kdy jak o ceně, tak o osobě svého přímého dodavatele nemohl rozhodovat, musel či měl vědět, že je součástí řetězce zasaženého podvodem na DPH. V daňovém řízení bylo prokázáno, v jakých skutkových okolnostech jednání žalobce a jeho obchodních partnerů, které mělo za cíl získání neoprávněné výhody, spočívalo.

9. K *druhé žalobní námitce* žalovaný uvedl, že zásada *in dubio pro libertate* má bezesporu své uplatnění i při správě daní, nicméně použití uvedené zásady je na místě tehdy, stojí-li proti sobě srovnatelně přesvědčivě výkladové alternativy aplikovaného právního předpisu. V daném případě se nejedná o situaci, kdy proti sobě stojí dva rovnocenné výklady. Ze zákona o DPH i konstantní judikatury vyplývá, zcela jednoznačný závěr, že v případě existence daňového podvodu na DPH je nutné prokázat, že o tomto podvodu osoba povinná k dani věděla nebo vědět mohla a měla, to znamená, zda tato osoba učinila taková opatření, která by zamezila její možné účasti na daňovém podvodu. Důkazní břemeno ohledně opatření, která daňový subjekt přijal k zabránění podvodu na dani, spočívá výlučně na daňovém subjektu, který požaduje odpočet DPH. Povinností správce daně proto není ani identifikace určitých opatření, ani vymezení opatření, která daňový subjekt přijmout mohl. Stačí pouze, aby správce daně prokázal objektivní skutečnosti, z nichž vyplývá, že daňový subjekt věděl, nebo minimálně mohl vědět, o své účasti na daňovém podvodu. Každý subjekt vystupující do obchodních vztahů přitom musí zachovávat náležitou míru obezřetnosti odpovídající okolnostem a charakteru realizovaných obchodů. Vždy tedy záleží na posouzení, zda přijatá opatření, která by zamezila možné účasti na daňovém podvodu, jsou dostatečná nebo jsou pouze formální, vzhledem k na první pohled podezřelým okolnostem transakcí.
10. Ve vztahu k *třetí žalobní námitce* žalovaný uvedl, že napadená rozhodnutí nejsou – a to ani ve vztahu k dílčím závěrům žalovaného – nepřezkoumatelná pro nedostatek důvodů. Podle ustálené soudní praxe je nepřezkoumatelnost rozhodnutí pro nedostatek důvodů založena na nedostatku důvodů skutkových. Musí se jednat o vady skutkových zjištění, o něž správní orgán opírá své rozhodovací důvody. Za takové vady lze považovat případy, kdy správní orgán opřel rozhodovací důvody o skutečnosti v řízení nezjišťované, případně zjištěné v rozporu se zákonem, anebo případy, kdy není zřejmé, zda vůbec nějaké důkazy byly v řízení provedeny. Žalovaný se vypořádal se všemi podstatnými odvolacími námitkami žalobce, a to způsobem zcela odpovídajícím jejich závažnosti a konkrétnosti.
11. V rozsahu *čtvrté žalobní námítky* žalovaný nesouhlasil s žalobcem, že svým postupem porušil jeho ústavně a mezinárodně garantovaná práva. Podle čl. 4 odst. 1 LZPS mohou být povinnosti ukládány pouze na základě zákona a v jeho mezích a jen při zachování základních práv a svobod. Podle čl. 11 odst. 5 LZPS daně a poplatky lze ukládat jen na základě zákona. Zákonem ve smyslu čl. 11 odst. 5 LZPS, který zároveň obecně skýtá ve

smyslu čl. 4 odst. 1 LZPS zákonný podklad pro postup správce daně je v tomto případě zákon o DPH, tento zákon prošel standardním legislativním procesem a žalovaný ho ve svém rozhodnutí o odvolání na skutkový stav žalobce řádně aplikoval. Žalovaný svým postupem nezasahuje do vlastnictví a pokojného užívání majetku žalobce. Článek 36 LZPS upravuje právo na soudní a jinou právní ochranu. V uplatnění tohoto práva nikdo žalobce neomezuje, což ostatně dokládá sám, když se proti rozhodnutí žalovaného brání podanou žalobou. Právní názor žalovaného plně respektuje zákonnou dikci citovaných ustanovení jak hmotněprávních, tak procesněprávních.

12. Žalovaný žádal, aby soud žaloby jako nedůvodné zamítl.
13. Žalobce v replice na vyjádření žalovaného částečně zopakoval vznesené námitky, když uvedl, že zapojení žalobce do podvodu ani podvod samotný nebyl žádným způsobem prokázán. Úvaha žalovaného je založena na nepodložené spekulaci, účelově překroucených faktech a nepravdách. Žalobce důkazní prostředky k prokázání nároku na odpočet daně poskytl, dále dbal na bezproblémovost svých obchodních partnerů, k žádné nestandardní činnosti žalobce ani spolupracujících společností nedošlo. Bylo by nejen neekonomické, ale hlavně neefektivní, kdyby sám žalobce prováděl kontrolní činnost, když společnost OSDK, a.s., měla na kontrolní činnost již zapracované postupy v elektronických systémech pro zpracování jednotlivých zakázek. Nízká ryzost zlata nikterak nesvědčí o nestandardnosti komodity OSDK. Navíc všichni obchodní partneři žalobce byli telefonicky kontaktováni v září 2016 a dotazováni na jejich komunikaci s finančním úřadem, kdy se nepodařilo takto spojit pouze se 16 dodavateli.
14. Při ústním jednání účastníci setrvali na svých stanoviscích. Žalobce netrval na důkazu kopiemi žalobou napadených rozhodnutí, uplatnil ale návrh na provedení důkazu výsledky dřívějšího jednatele žalobce O. P., stávajícího jednatele žalobce J. Š. – statutárního zástupce společnosti OSDK, a bývalé obchodní ředitelky OSDK K. P.. Svědci měli být slyšeni k tomu, jaký byl u žalobce systém k zabránění podvodu na DPH. Žalovaný sdělil, že tito svědci nebyli po celou dobu daňového řízení žalobcem navrženi, s odkazem na spisový materiál považoval jejich výsledek za nadbytečný. Soud plně přisvědčil stanovisku žalovaného a navržené důkazy zamítl pro jejich nadbytečnost, neboť obsah spisového materiálu shledal za dostatečný pro posouzení zákonnosti závěrů správních orgánů obou stupňů, tedy pro posouzení právní otázky, zda žalobce za zjištěného skutkového stavu vědět měl a mohl, že je součástí řetězce, účastníciho se daňového podvodu.
15. Soud přezkoumal žalobou napadená rozhodnutí, jakož i řízení, která předcházela jejich vydání, v rozsahu žalobou tvrzených bodů nezákonnosti, kterými je vázán, podle skutkového a právního stavu ke dni vydání žalobou napadených rozhodnutí, a dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.
16. Při posouzení soud vyšel z následující právní úpravy:
17. Podle ustanovení § 8 odst. 1 daňového řádu v rozhodném znění správce daně při dokazování hodnotí důkazy podle své úvahy. Správce daně posuzuje každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti; přitom přihlíží ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo.
18. Podle ustanovení § 72 zákona o DPH v rozhodném znění plátce je oprávněn k odpočtu daně, pokud přijatá zdanitelná plnění použije v rámci své ekonomické činnosti pro účely uskutečňování plnění vyjmenovaných v odst. 1 písm. a) až e) zákona o DPH. Podle

ustanovení § 72 odst. 3 zákona o DPH v rozhodném znění nárok na odpočet daně vzniká plátcí okamžikem, kdy nastaly skutečnosti zakládající povinnost tuto daň přiznat.

19. Podle ustanovení § 73 odst. 1 zákona o DPH v rozhodném znění prokazuje plátce nárok na odpočet daně daňovým dokladem.
20. Podstatou sporu je posouzení, zda žalobce za zjištěného skutkového stavu vědět měl a mohl, že je součástí řetězce, účastníciho se daňového podvodu.
21. Z obsahu spisového materiálu, odůvodnění žalobou napadených rozhodnutí žalovaného, podaných žalob, jakož i vyjádření žalovaného k nim ve vztahu k žalobou uplatněným bodům vyplynulo, že u žalobce byla zahájena daňová kontrola na DPH za rozhodná zdaňovací období k prověření oprávněnosti nároku žalobce na odpočet DPH, který si uplatnil v daňových přiznáních k DPH za tato zdaňovací období. O zahájení, průběhu a ukončení daňové kontroly následně sepsal správce daně Zprávu o daňové kontrole (č. j. 5947514/16/2011), která nemohla být projednána pro neúčast žalobce na žádném z řádných i náhradních termínů stanovených správcem daně. Procesní postup žalobce vyhodnotil správce daně jako vyhýbání se projednání zprávy o daňové kontrole ve smyslu § 88 odst. 5 daňového řádu a dne 27. 9. 2016 ji proto doručil do datové schránky žalobce. Tento den se současně považuje za den projednání zprávy o daňové kontrole a kontrola se považuje za ukončenou. Na základě výsledků daňové kontroly byly dne 26. 10. 2016 vydány dodatečné platební výměry, neboť měl žalovaný za to, že žalobce věděl nebo vědět mohl, že se účastní podvodného jednání. Proti dodatečným platebním výměrům uplatnil žalobce odvolání, v nichž z části namítal obdobně jako v podaných žalobách, o odvoláních rozhodl žalovaný žalobou napadenými rozhodnutími způsobem shora uvedeným.
22. Předně soud odmítá jako neopodstatněnou *třetí žalobní námitku*, neboť žalobou napadená rozhodnutí nejsou nepřezkoumatelná pro nedostatek důvodů, jak žalobce tvrdí. 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 (bod 2 až 17), vytyčil právní základ sporu a aplikoval příslušné právní předpisy a judikaturu SDEU a NSS (bod 18 až 62, resp. 64), 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 § 72 a § 73 odst. 1 ZDPH. Žalovaný také jasně a srozumitelně zaujal stanovisko k odvoláním žalobce a na podkladě spisového materiálu konkrétně argumentoval k jednotlivým odvolacím námitkám (bod 63 až 102, resp. 65 až 103). Lze tak uzavřít, že žalobou napadená rozhodnutí nebyla zatížena vadou nepřezkoumatelnosti a nejsou v rozporu s právem na spravedlivý proces. Tato žalobní námitka proto nemohla vést ke zrušení žalobou napadených rozhodnutí.
23. Důvodem pro jejich zrušení se však nestaly ani další žalobní body, jak bude pojednáno níže.
24. Ve vztahu k *prvnímu* z nich 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 příslušně konstatoval, že samotná existence daňového podvodu neumožňuje správci daně nepřiznat daňovému subjektu nárok na odpočet daně. Správce daně má povinnost

Shodu s prvopisem potvrzuje V. B.

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.

25. V projednávané věci lze *existenci daňového podvodu* dovodit z nestandardnosti obchodních transakcí, jichž se žalobce účastnil. Předmětem ekonomické činnosti žalobce byl v kontrolovaných zdaňovacích obdobích nákup a prodej MSDK. Ve všech případech se jednalo o dodání zboží s místem plnění v tuzemsku. Obchod byl realizován na základě „Smlouvy o zprostředkování smluv o koupi materiálu s obsahem drahých kovů a tvorbě obchodní nabídky“ uzavřené mezi žalobcem a společností OSDK, a.s. Obchodovaný MSDK byl dodáván a odebírán jednotlivými dodavateli a odběrateli v sídle žalobce, přičemž dopravován byl vždy bez účasti žalobce. Výkupy MSDK byly hrazeny většinou v hotovosti, prodeje byly hrazeny převodem na účet. Většina společností z první a druhé skupiny dodavatelů sídlí na virtuálních adresách, na kterých často nejsou k zastížení, 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. Stejně jako žalobce mají uzavřenou smlouvu o zprostředkování a též Rámcovou smlouvu o provedení analýzy drahých kovů a vypracování obchodní nabídky se společností OSDK, a.s. Ta fakticky plně ovládá a rozhoduje o obchodních vztazích mezi dodavateli a žalobcem. Zboží zprostředkované společností OSDK, a.s., pak žalobce dodává „zpět“ společnosti OSDK, a.s., která má k zboží předkupní právo. Žalobce tedy nejedná jako takový sám o sobě, ale je instalovaným mezičlánkem bez bližšího ekonomického opodstatnění. 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.
26. 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, ryze obsah drahých kovů, komodita MSDK a řetězení daňových subjektů. Pokud jde o *způsob obchodování*, za žalobce fakticky obchodoval jeho přímý odběratel – společnost OSDK, a.s., která byla v několika případech personálně i ekonomicky propojena s dodavateli žalobce. Společnost OSDK, a.s., byla organizátorem celého procesu obchodování s MSDOK. Společnost OSDK, a.s., vedla žalobci účetnictví. Působení žalobce v obchodním řetězci bylo čistě formální a bez ekonomického opodstatnění, jednalo se o uměle vložený článek do obchodního řetězce. *Obchodními*

partneři žalobce jsou ve většině případů nekontaktní společnosti, které nemají delší podnikatelskou historii, nejsou všeobecně známými obchodníky s drahými kovy, nemají vlastní internetové stránky a na internetu se neprezentují.

27. Správce daně a žalovaný nezpochybnili faktické přijetí MSDK, nemohli ale přehlédnout, že většina dodavatelů žalobce (jejich podíl na provedených obratech žalobce činí cca 95 až 98 %) 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 OSDK, a.s. Žalobce tedy nakupoval zlato, jehož ryzost předem neznal. 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.
28. 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 nebo vědět mohl, 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*).
29. Žalovaný k tomu v souvislosti s vypořádáním odvolacích námitek uvedl, že neobezřetnost žalobce, kterou nelze posuzovat jako jednání v dobré víře a jednání s péčí řádného hospodáře, vyústila ve ztrátu nároku na odpočet daně. Dále konstatoval, že žalobce rozhodně nepostupoval s péčí řádného hospodáře, když žádnou kontrolu vlastních dodavatelů neprováděl (prověřování těchto subjektů přenechal spol. OSDK, a.s.), pokud žalobce popíral, že platby probíhaly v hotovosti, pak žalovaný připomněl, že ve zprávě o daňové kontrole je u každého dodavatele uvedeno, jak probíhaly platby v rámci obchodování s MSDK. Jestliže žalobce namítal, že správce daně ve zprávě o daňové kontrole neuvedl všechny jeho dodavatele, správce daně vycházel z údajů obsažených v žalobcem předložených dokladech a daňových přiznáních. Pokud tedy žalobce nepředložil všechny doklady a neuvedl všechny rozhodnuté skutečnosti, nelze to prisuzovat k tíži správce daně.

30. Soud tak nepřisvědčil argumentaci žalobce, že si nebyl vědom své účasti na daňovém podvodu resp., že to vědět neměl a nemohl. K tomu soud ve shodě se žalovaným poukazuje na judikaturu SDEU (srov. rozsudek ze dne 21. 6. 2012, Mahagében kft a Péter David C-80/11 a C-142/11 a rozsudek ze dne 6. 7. 2006, Axel Kittel proti Belgickému státu a Belgický stát proti Recolta Recycling SPRL C-439/04 a C-440/04), která byla přejata v rozhodnutích NSS (srov. např. rozsudek ze dne 25. 6. 2015, č. j. 6 Afs 130/2014-60), podle které vyžaduje závěr o tom, že plátce DPH věděl či měl a mohl vědět, že se účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH „komplexní analýzu konkrétních podezřelých skutečností a posouzení jejich vzájemných souvislostí. Jen pokud z takové analýzy plyne, že podezřelé skutečnosti nejsou nahodilé, navzájem izolované a dobře vysvětlitelné i jinak než účastí plátce daně na podvodu na DPH, nýbrž naopak propojené a svými souvislostmi a charakterem vzájemného propojení výrazně zesilující podezření a minimalizující pravděpodobnost toho, že plátce daně jednal poctivě, lze uvedený závěr učinit k zákonu č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty. (...) 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 daně bylo součástí podvodu spáchaného dodavatelem či jiným subjektem operujícím v dodavatelském řetězci na vstupu. (...) 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 DPH, je věcí vnitrostátního soudu odmítnout takové osobě povinné k dani přiznat nárok na odpočet. (...) Není tedy 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 jsou mu k dispozici“.
31. V projednávané věci byly zjištěny skutečnosti, které vypovídají o nestandardnosti obchodních transakcí prováděných žalobcem. Neobvyklost obchodních transakcí lze shrnout tak, že organizátorem celého procesu nákupů a prodejů MSDK byla společnost OSDK, a.s. Společnost OSDK, a.s., na základě „Smlouvy o zprostředkování smluv o koupi materiálu s obsahem drahých kovů a tvorbě obchodní nabídky“ určovala, kdo bude dodavatelem žalobce, v několika případech byla personálně i ekonomicky propojena s dodavatelem žalobce. Na vykoupené zboží měla předkupní právo, figurovala tedy zároveň jako zprostředkovatel a odběratel žalobce. O tom, že žalobce byl do obchodního řetězce uměle vloženým mezičlánkem a jeho působení v obchodním řetězci bylo čistě formální a bez ekonomického opodstatnění svědčí i skutečnost, že společnost OSDK a.s. vedla žalobci účetnictví, členové spol. OSDK, a.s., měli přístup k bankovním účtům žalobce. Obchodními partnery žalobce jsou v několika případech nekontaktní společnosti, u nichž nešlo ověřit, zda plní své daňové povinnosti, jedná se o subjekty bez podnikatelské historie. Většina dodavatelů žalobce jsou osoby obchodující s nízkoryzostním zlatem (tedy s ryzostí pod 333 tisícín), v režimu zdanění na výstupu a uplatňování odpočtu DPH v objemech neodpovídajících možnostem trhu. 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. 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.

32. Soud s ohledem na shora uvedené skutečnosti plně přisvědčuje žalovanému, že bylo shromážděno dostatečné množství důkazů, které prokazují, že obchodní transakce prováděné žalobcem probíhaly za neobvyklých a nestandardních podmínek a že žalobce věděl nebo minimálně mohl vědět o své účasti na daňovém podvodu. Z odůvodnění rozhodnutí žalovaného je přitom zřejmé, jaké skutečnosti žalovaného k uvedenému závěru vedly a jak je žalovaný ve smyslu § 72 a § 73 odst. 1 ZDPH a za použití přílehlavé judikatury SDEU a NSS posoudil. Nelze tak s úspěchem tvrdit, že se žalovaný nevyjádřil, zda tyto skutečnosti splňují podmínky judikaturou vytyčené.
33. Soud nevěšel ani na námitku *druhého žalobního bodu*, 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 – podmínek náležité 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, čj. 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.
34. Neopodstatněné je i tvrzení žalobce ve *čtvrtém žalobním bodu* 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.

35. Na základě shora uvedených důvodů soud nedůvodnou žalobu podle ustanovení § 70 odst. 7 s.ř.s. zamítl.
36. Výrok o nákladech řízení je odůvodněno ustanovení § 60 odst. 1 s.ř.s. Žalobce nebyl ve věci úspěšný, žalovanému správnímu orgánu, který měl úspěch, však důvodně vynaložené náklady 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.

Praha 11. října 2019

JUDr. Ivanka Havlíková v. r.
předsedkyně senátu