



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Naděždy Řehákové a soudců JUDr. Ivanky Havlíkové a Mgr. Martina Kříže v právní věci

žalobkyně: **SOLUNA 2000 s. r. o.**, IČO 256 53 547,
se sídlem Vlkova 468/17, Praha 3i

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**,
se sídlem Masarykova 31, Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 18. 8. 2015, č. j. 26439/15/5300-21443-706986,

t a k t o :

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

O d ů v o d n ě n í :

I. Předmět řízení a vymezení sporu

1. Žalobkyně se podanou žalobou domáhá zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 18. 8. 2015, č. j. 26439/15/5300-21443-706986 (dále jen „napadené rozhodnutí“), jímž žalovaný podle § 116 odst. 1 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, zamítl odvolání žalobkyně a potvrdil dva platební výměry vydané Finančním

úřadem pro hlavní město Prahu, Územní pracoviště pro Prahu 3 (dále jen „správce daně“), ze dne 29. 8. 2014, č. j. 5369318/14/2003-24901-110324, a č. j. 5369037/14/2003-24901-110324 (dále jen „platební výměry“). Správce daně prvním citovaným platebním výměrem vyměřil žalobkyni daň z přidané hodnoty za zdaňovací období říjen 2011 ve výši 385 469 Kč, druhým citovaným platebním výměrem snížil žalobkyni vykázaný nadměrný odpočet daně z přidané hodnoty za zdaňovací období listopad 2011 na částku 34 900 Kč.

II. Rozhodnutí žalovaného (napadené rozhodnutí)

2. Žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí považoval za hlavní spornou otázku to, zda správce daně unesl důkazní břemeno ve smyslu prokázání vědomé účasti žalobkyně na podvodném jednání v řetězci společností. Po shrnutí relevantní právní úpravy a skutkových zjištění žalovaný konstatoval, že bylo prokázáno, že společnost Aurum.Argentum s. r. o. (dále jen „Aurum.Argentum“) nakupuje ryzí zlato, aby jej v řetězci plátců Gold Crown s. r. o. (dále jen „Gold Crown“), Deverell Company, s. r. o. (dále jen „Deverell Company“) a SHELDO Company s. r. o. (dále jen „SHELDO Company“) vyměnila za zlato s ryzostí těsně pod hranicí ryzosti 333/1000 pro uplatnění zvláštního režimu dle § 92b zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o dani z přidané hodnoty“). Zlato o ryzosti 333/1000 bylo dále prodáno přes společnosti Premium Gold s. r. o. a PRAG GOLD INVEST Ltd., spol. s r. o. (dále jen „PRAG GOLD INVEST“) žalobkyni, která pro něj nemá využití a přepracovává jej zpět na zlato ryzí pro výrobu plechů, drátů a šperků, které dodává odběrateli, přičemž žádný z předchozích článků řetězce obchodníků se zlatem věrohodně neprokázal dodání zboží v deklarované kvalitě a ryzosti. Žalobkyně dostatečně neověřovala kvalitu (ryzost) nakoupeného zboží ani jeho množství, když nedoložila žádný certifikát kvality zboží, ryzost ověřovala pouze orientační zkouškou, která neumí ryzost určit na setiny gramu a není možná archivace jejích výsledků, a nebylo prověřeno, zda se zboží vážilo. Dle názoru žalovaného neměly deklarované transakce v řetězci společností za cíl zisk z realizace prodeje zboží, ale získání neoprávněného daňového zvýhodnění, které čerpala sama žalobkyně v podobě získání odpočtu daně, která nebyla v řetězci odvedena.

3 Žalovaný považoval za objektivní skutkové okolnosti, svědčící o existenci podvodu na dani z přidané hodnoty v řetězci, zejména tyto: v řetězci mělo dojít k dvojí změně ryzosti zlata, takže na konci transakce bylo zlato, které bylo i na jejím začátku, přičemž zlato ryzosti 330/1000 nemá v České republice využití; žádná ze společností účastnících se obchodu se zlatem nebyla schopna zajistit přepracování zlata ryzosti 330/1000 na zlato 999/1000; společnosti Aurum.Argentum, Deverell Company a SHELDO Company neuhradily za zdaňovací období 4. čtvrtletí 2011 vykázanou daň; žádná ze společností včetně žalobkyně nepředložila jakýkoli certifikát či zkušební list potvrzující kvalitu a ryzost materiálu, přestože se jednalo o zboží vysoké hodnoty; zboží nebylo pojištěno a k jeho přepravě nebylo využito služeb bezpečnostní agentury; celá transakce se uskutečňovala zpravidla během jediného dne; ryzost obchodovaného zlata byla těsně pod hranicí 333/1000 pro nutnost aplikace tzv. zvláštního režimu; do řetězce se zapojily nové společnosti založené vesměs na začátku 2011 nebo v tomto období nově registrované k dani z přidané hodnoty; dodavatel žalobkyně PRAG GOLD INVEST ani společnost Aurum.Argentum nevlastní internetové stránky, neevidují provozovnu či sklad; v řetězci figurují stále stejné osoby, které jsou známy jako osoby bez dostatečné povědomosti o

daném druhu obchodu; do obchodů žalobkyně byl nelogicky vložen další článek řetězce, čímž došlo k navýšení kupní ceny o další marži.

4. Na základě těchto objektivních okolností bylo dle názoru žalovaného prokázáno, že účelem řetězce transakcí bylo zajistit přeměnu ryzího zlata, které společnost Aurum.Argentum pořídila ze Slovenska, na zlato ryzosti 330/1000, tedy na deklarované zboží, které bylo svou ryzostí těsně pod hranicí ryzosti rozhodné pro uplatnění zvláštního režimu, aby toto zboží mohlo být společností Aurum.Argentum přes společnost PRAG GOLD INVEST dodáno žalobkyni, která získala neoprávněné zvýhodnění v podobě odpočtu daně z obchodu se zbožím, u něhož nebyla na předchozím stupni v řetězci odvedena daň. Tím, že žalobkyně na vstupu uplatnila odpočet daně a zároveň neměla povinnost při prodeji předmětného zboží odvést daň, neboť přijaté zboží zpětně čistila na zlato ryzí a uplatnila při jeho prodeji (dodání) zvláštní režim, nárokovala z dané transakce nadměrný odpočet odpovídající odpočtu daně na vstupu z pořízení deklarovaného zboží. Získání neoprávněného daňového zvýhodnění je v rozporu s principem neutrality daně a naplňuje znaky podvodného jednání ve smyslu judikatury Soudního dvora Evropské unie (dále jen „Soudní dvůr“).

5. Žalovaný konstatoval, že zjištěné skutečnosti poukazují na obcházení tzv. zvláštního režimu pro dodávání zlata. V řetězci mělo dojít k znehodnocení ryzího zlata na ryzost 330/1000 (což představuje dodatečné náklady) tak, aby dodání tohoto zlata nepodléhalo zvláštnímu režimu a vznikla tak povinnost zatížit toto plnění daní na výstupu, přičemž k odvedení této daně nedošlo. Následně došlo k přeprodeji zlata o ryzosti 330/1000 mezi články obchodního řetězce až k žalobkyni, která uplatnila nárok na odpočet daně na vstupu (jež nebyla na počátku odvedena) a který toto zlato následně čistí do ryzosti 999/1000 (což opět představuje značné dodatečné náklady) a dodává svému odběrateli ve zvláštním režimu, čímž mu vzniká nadměrný odpočet daně. V obchodním řetězci docházelo k vynakládání neekonomických dodatečných nákladů souvisejících s přeměnou ryzosti zlata a k obchodování se zbožím, které v řetězci nemělo žádné reálné využití, jelikož na konci řetězce docházelo ke zpětnému vyčištění na ryzí zlato. Mezi články řetězce předcházející žalobkyni docházelo ke zkreslování faktů o faktickém stavu zlata. Současně se s ohledem na vysoké náklady spojené se změnou ryzosti zlata jeví jako pravděpodobné, že ke změně ryzosti zlata v řetězci nedocházelo. V průběhu daňového řízení nebylo prokázáno, že by k dodání zlata vůbec došlo, pakliže zlato dodáno bylo, došlo za každých okolností k podvodu na DPH. Dle názoru žalovaného byly dostatečně objasněny skutkové okolnosti podvodného jednání a bylo prokázáno, že přijatá plnění od dodavatele PRAG GOLD INVEST byla zasažena podvodem na dani z přidané hodnoty.

6. Dle názoru žalovaného lze žalobkyni považovat za osobu účastnící se spáchaného podvodu, neboť žalobkyně nebyla při sjednání a realizaci obchodu obezřetná a ignorovala nestandardní okolnosti obchodních případů, které vyplývají ze skutečností zjištěných správcem daně a které mohly být žalobci známy. Z těchto okolností vyplývá, že jediným cílem transakcí bylo získání daňového zvýhodnění v podobě odpočtu daně, nikoli nákup zlata, pro které žalobkyně ani nemá využití. Žalobkyni tedy lze považovat za osobu, která musela vědět o tom, že se účastní podvodu. Žalobkyně se tedy vědomě účastnila plnění zasažených podvodem na dani z přidané hodnoty, a proto jí nemůže být v souladu s § 72 a § 73 zákona o dani z přidané hodnoty uznán nárok na odpočet daně z přijatých plnění od

dodavatele PRAG GOLD INVEST, tj. z transakcí zasažených podvodem na dani z přidané hodnoty.

7. K uplatněným odvolacím námitkám žalovaný konstatoval, že žalobkyně nijak nevyvrátila existenci objektivních okolností svědčících o jejím vědomí o spáchaném podvodu na dani z přidané hodnoty. Pokud žalobkyně namítla, že znala bratra jednatele společnosti PRAG GOLD INVEST, neprokazuje to bezproblémový průběh obchodů. O tom, že žalobkyně věděla či mohla vědět, že se účastní podvodného jednání, svědčí například průběh obchodu, kdy celá obchodní transakce se uskutečňuje zpravidla během jednoho dne, nedocházelo k jakékoli kontrole jakosti a kvality zboží, ačkoli se jednalo o značný objem drahých kovů ve velkých hodnotách. Dle žalovaného tedy bylo v souladu s § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu dostatečně prokázáno, že se žalobkyně vědomě účastnila plnění zasažených podvodem na dani z přidané hodnoty. Na výše uvedeném závěru nic nemění ani poukaz žalobkyně na to, že všechny předložené doklady byly formálně v pořádku. Žalobkyně se mylí i v tom, že uplynula lhůta pro stanovení daně. Žalovaný tedy považoval odvolací námitky žalobkyně za nedůvodné a odvolání žalobkyně zamítl.

III. Žaloba

8. Žalobkyně v žalobě namítla, že rozhodnutí daňových orgánů jsou nesprávná, nepřezkoumatelná, nerespektují zásadu objektivního hodnocení důkazů a zásadu daňové neutrality. Žalobkyně uvedla, že předmětem její ekonomické činnosti je nákup zlata o ryzosti 330/1000 od společnosti PRAG GOLD INVEST. Tento materiál byl prodáván do společnosti Zlatá huta spol. s r. o. (dále jen „Zlatá huta“), kam byl osobně dodáván jednatelem žalobkyně J. P. Společnost Zlatá huta si materiál převzala a zpracovala, neboť je vybavena technologií umožňující rafinaci zlata na vyšší ryzost. Žalobkyně současně od společnosti Zlatá huta nakoupila zlato o ryzosti 999/1000. Vzájemné závazky a pohledávky, které při dané obchodní transakci vznikly, byly započteny, případné doplatky faktur, které nebylo možné započíst, byly hrazeny vždy přes bankovní účty. Jako důkaz předložila žalobkyně mezinárodní dožádání ohledně typově shodných transakcí mezi společnostmi Zlatá huta a společností BOTUSEXCELENT s. r. o. (dále jen „BOTUSEXCELENT“) uskutečněných ve stejném kalendářním roce.

9. Žalobkyně poukázala na to, že nákup zlata byl uskutečňován od společnosti PRAG GOLD INVEST, kde byl jednatelem pan P. M. V průběhu daňového řízení se společností BOTUSEXCELENT a v rámci dožádání P. M. uvedl, že zlato o ryzosti 330/1000 bylo dodáváno společností PRAG GOLD INVEST. Pan P. M. tak potvrdil, že daný materiál dodával. Při dodání byla přítomna žalobkyně a taktéž někdy paní mistrová, čímž je míněna zaměstnankyně žalobkyně paní V. P.

10. Žalobkyně uvedla, že reakce na dožádání k místně příslušnému správci daně společnosti PRAG GOLD INVEST byla žalovanému doručena až dne 18. 3. 2015 a bylo v ní sděleno, že společnost PRAG GOLD INVEST neprokázala uskutečnění deklarovaného plnění. Žalovaný v napadeném rozhodnutí popsal řetězec nákupů a prodeje zlata u společností SHELDON Company, Deverell Company, Gold Crown a Aurum Argentum. S těmito společnostmi však žalobkyně nemá a neměla žádný obchodní či jiný vztah. Nelze připustit,

Shodu s prvopisem potvrzuje L. H.

aby žalovaný uvedené skutečnosti přičítal k tíži žalobkyně. Žalobkyně nemá pravomoc k tomu, aby jakýmkoli způsobem prokazovala či se účastnila daňových řízení jiných subjektů, i když se jedná o jeho dodavatele. Tato pravomoc je dána pouze správci daně. Žalobkyně s poukazem na judikaturu Nejvyššího správního soudu a Ústavního soudu namítla, že jí byla daňová povinnost stanovena nepřipustným způsobem, resp. že důkazní břemeno nelze pojmát extenzivně a rozšiřovat je na prokázání jakýchkoli skutečností.

11. K tvrzení žalovaného, že nebylo prověřeno, zda se zboží vážilo, žalobkyně konstatovala, že předmětný materiál se vždy vážil při dodání, což bylo potvrzeno i výpovědí V. P., která se taktéž účastnila přejímky materiálu. Současně paní P. ověřovala ryzost daného materiálu pomocí bulžníku a kyseliny. Konstatování žalovaného, že se jedná o orientační zkoušku, která neumí určit ryzost na setiny gramu a není možná její archivace, je zcela irelevantní, neboť tato zkouška je v praxi aplikována do dnešního dne. Žalobkyně konstatovala, že obchodovala pouze s bratry M., ostatní osoby jmenované žalovaným, které měly údajně vystupovat v obchodních případech, žalobkyně nezná.

12. Žalobkyně uvedla, že do ledna roku 2011 vykazovala velké obraty až do prosince roku 2011. Ke dni 12. 1. 2015 byl na osobním daňovém účtu vykázán nedoplatek ve výši 57 000 Kč. K tomu žalobkyně konstatovala, že její ekonomická činnost v oblasti nákupu a prodeje zlata byla snížena, jelikož nemalé finanční prostředky z nárokové daně z přidané hodnoty při nákupu zlata nebyly správcem daně vráceny, současně však žalobkyně musela daň z přidané hodnoty dodavateli zaplatit. Další relevantní skutečností bylo zabavení zlata v částce 1,149 tis Kč policií při domovní prohlídce provozovny v roce 2012. Výše uvedené skutečnosti významným způsobem ovlivnily celkovou ekonomickou činnost žalobkyně.

13. Žalobkyně tedy navrhla, aby Městský soud v Praze napadené rozhodnutí a platební výměry zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

IV. Vyjádření žalovaného

14. Žalovaný ve vyjádření k žalobě odkázal na napadené rozhodnutí, kde popsal konkrétní objektivní skutkové okolnosti obchodních transakcí v řetězci. Dle názoru žalovaného bylo prokázáno, že účelem řetězce transakcí bylo zajistit přeměnu ryzího zlata, které společnost Aurum.Argentum pořídila ze Slovenska, na zlato o ryzosti 330/1000, aby toto zboží mohlo být přes společnost PRAG GOLD INVEST dodáno žalobkyni, která získala neoprávněné zvýhodnění v podobě odpočtu daně z obchodu se zbožím, u něhož nebyla na předchozím stupni v řetězci odvedena daň. Tím, že žalobkyně na vstupu uplatnila odpočet daně ze zboží, a naproti tomu na výstupu neměla povinnost při prodeji předmětného zboží daň odvést, neboť jej zpětně čistila na zlato ryzí a uplatnila při jeho prodeji (dodání odběrateli) zvláštní režim, nárokovala žalobkyně z dané transakce nadměrný odpočet daně odpovídající odpočtu daně na vstupu z pořízení deklarovaného zboží. Získání popsání neoprávněného daňového zvýhodnění je v rozporu s principem neutrality a naplňuje znaky podvodného jednání. Žalobkyni přitom lze označit jako osobu účastnící se spáchaného podvodu, neboť nebyla při sjednávání a realizaci obchodů dostatečně obezřetná a ignorovala nestandardní okolnosti obchodních případů. Žalovaný tedy konstatoval, že postupoval v souladu se zákonem a nedošlo k vydání nezákonného rozhodnutí, a navrhl, aby Městský soud v Praze žalobu zamítl.

V. Posouzení věci Městským soudem v Praze

15. Městský soud v Praze přezkoumal napadené rozhodnutí, jakož i řízení, které předcházelo jeho vydání, podle § 65 a násl. zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“). Rozhodl přitom bez jednání, za podmínek daných § 51 odst. 1 s. ř. s.

16. Žaloba není důvodná.

17. Předmětem nyní posuzovaného sporu je postup daňových orgánů při vyměřování daně z přidané hodnoty žalobkyni za říjen a listopad 2011. Žalobkyně svou obchodní činnost charakterizovala v žalobě tak, že nakupovala zlato o ryzosti 330/1000, které prodávala slovenské společnosti Zlatá huta. Tato společnost měla dodané zlato zpracovat na vyšší ryzost a současně měla žalobkyně od této společnosti nakoupit zlato o ryzosti 999/1000. Zlato o ryzosti 999/1000 žalobkyně následně prodávala a na základě těchto obchodů uplatnila v režimu podle § 92a zákona o dani z přidané hodnoty nárok na nadměrný odpočet daně. Tento nárok jí však byl daňovými orgány odepřen s odkazem na pochybnosti o tom, zda žalobkyně skutečně od svého dodavatele přijala deklarované plnění. Daňové orgány byly rovněž toho názoru, že žalobkyně věděla či mohla vědět, že se účastní podvodného jednání.

18. Před vypořádáním uplatněných žalobních námitek považuje soud za vhodné upozornit na to, že správní soudy se právními otázkami, které se týkaly zdaňování obchodů se zlatem, v minulosti již zabývaly, a to dokonce v souvislosti s případy samotné žalobkyně. Ačkoli skutkové okolnosti a důkazní situace nyní posuzované věci jsou odlišné, soud v podrobnostech odkazuje např. na rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 3. 2016, č. j. 6 Afs 271/2015 – 50, a ze dne 1. 12. 2016, č. j. 9 Afs 115/2016 – 57, v nichž Nejvyšší správní soud shrnul základní principy a relevantní judikaturu použitelnou i pro nyní posuzovanou věc. Nejvyšší správní soud sice v citovaných rozsudcích postupoval podle znění zákona o dani z přidané hodnoty účinném do 31. 3. 2011, přičemž následnou novelizací provedenou zákonem č. 47/2011 Sb. došlo k terminologickým změnám (zákon o dani z přidané hodnoty ve znění účinném do 31. 3. 2011 hovořil v § 92a o tzv. zvláštním režimu pro dodávání zlata, zatímco ve znění účinném od 1. 4. 2011 se při dodání zlata použije režim přenesení daňové povinnosti), avšak základní principy postupu při zdaňování dodávání zlata se věcně nezměnily.

19. Podle § 92b odst. 1 a 2 zákona o dani z přidané hodnoty, ve znění relevantním pro nyní posuzovanou věc, platí, že při dodání zlata o ryzosti 333 tisícín nebo vyšší, s výjimkou investičního zlata, v podobě neopracované, zejména slitku, cihly, prutu, valounu, zrna, granule, granálie, lístku, drátu, prášku, zlomků, smetků nebo odpadu, a investičního zlata při dodání podle § 92 odst. 5 se uplatní režim tzv. přenesení daňové povinnosti. V režimu přenesení daňové povinnosti je plátce, pro kterého bylo zdanitelné plnění s místem plnění v tuzemsku uskutečněno, povinen přiznat a zaplatit daň ke dni uskutečnění zdanitelného plnění (§ 92a odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty). Povinnost přiznat a zaplatit daň má tedy plátce, kterému je poskytnuto plnění podle § 92a zákona o dani z přidané hodnoty (§ 108 odst. 1 písm. i) citovaného zákona). Režim přenesení daňové povinnosti (resp. dříve tzv. „zvláštní režim pro dodávání zlata“) se tedy projevuje tak, že daň je povinen přiznat plátce, jemuž bylo zlato o ryzosti 333/1000 nebo vyšší dodáno. Jde-li o zlato o ryzosti nižší

Shodu s prvopisem potvrzuje L. H.

než 333/1000, platí obecný režim, dle něhož daň z přidané hodnoty přiznává a platí plátce, který uskutečňuje zdanitelné plnění dodání zboží nebo poskytnutí služby [§ 108 odst. 1 písm. a) zákona o dani z přidané hodnoty].

20. Podle judikatury Nejvyššího správního soudu a Soudního dvora týkající se vzniku a uplatňování nároku na odpočet daně z přidané hodnoty je nutné nejprve ověřit, zda vůbec tento nárok vznikl. Aby bylo možné učinit závěr o existenci nároku na odpočet daně na základě dodání zboží či služeb, je nezbytné ověřit, zda dodání tohoto zboží či služeb bylo opravdu uskutečněno, a pokud tomu tak bylo, zda daně zboží či služby byly žalobcem užity pro účely jeho zdanitelných plnění (viz rozsudek Soudního dvora ve věci C-285/11, *Bonik EOOD*). Soudní dvůr nechává na soudech členských států, aby provedly v souladu s pravidly dokazování vnitrostátního práva celkové posouzení všech skutečností a skutkových okolností a aby na základě tohoto posouzení zhodnotily, zda bylo opravdu uskutečněno dodání zboží nebo služby, kterým je nárok na odpočet odůvodňován. V případě, že z uvedeného posouzení vyplývá, že bylo dodání zboží či služby reálně uskutečněno tak, jak to vyplývá z daňového dokladu, a že toto zboží či služba byly na výstupu užity subjektem nárokujícím odpočet, nelze v zásadě přiznání nároku na odpočet odmítnout. I za těchto okolností však lze přiznání nároku na odpočet osobě povinné k dani odmítnout, a to za podmínek vyplývajících z rozsudku Soudního dvora ze dne 6. 7. 2006, ve spojených věcech C-439/04 a C-440/04, *Axel Kittel a Recolta Recycling SPRL*, podle něhož musí být z hlediska objektivních okolností prokázáno, že osoba povinná k dani, které bylo dodáno zboží nebo poskytnuty služby zakládající nárok na odpočet, věděla nebo musela vědět, že toto plnění bylo součástí daňového podvodu spáchaného dodavatelem či jiným subjektem na vstupu.

21. S ohledem na výše uvedené se soud nejprve věnoval otázce, zda žalobkyně deklarovaný nárok na odpočet daně vůbec vznikl, resp. zda bylo prokázáno skutečné dodání zboží či služby, které mělo takový nárok zakládat. Ověření toho, zda vůbec vznikl nárok na odpočet daně z přidané hodnoty, je prvotně záležitostí dokladovou. Současně je však třeba respektovat soulad s faktickým stavem. To znamená, že ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi nemohou být podkladem pro uznání nároku na odpočet daně z přidané hodnoty, je-li správcem daně zpochybněno uskutečnění zdanitelného plnění tak, jak je v dokladech prezentováno. Předložení daňového dokladu je pouze formálním důkazem dovršujícím hmotněprávní aspekty skutečného provedení zdanitelného plnění. Jestliže zdanitelné plnění nebylo uskutečněno tak, jak je plátcem deklarováno, nemůže být důkazní povinnost naplněna pouhým předložením daňového dokladu, byť formálně správného (srov. nálezy Ústavního soudu ze dne 15. 5. 2001, sp. zn. IV. ÚS 402/99).

22. V daňovém řízení dále platí zásada, že daňový subjekt tíží břemeno tvrzení a břemeno důkazní ve vztahu k jeho daňové povinnosti. Daňový subjekt svá tvrzení zpravidla prokazuje předložením účetnictví nebo jiných povinných evidencí a záznamů, avšak daňové a účetní doklady, příp. jiné listiny, mohou být dostatečným důkazem jenom v případě, kdy není pochyb o tom, že plnění bylo poskytnuto tak, jak daňový subjekt deklaroval. Přestože daňový subjekt předloží formálně bezvadné účetní doklady, správci daně mohou vzniknout pochybnosti o věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví nebo jiné evidence. Správce daně je v takovém případě povinen prokázat existenci vážných a důvodných pochyb o souladu předložených záznamů se skutečností

[viz § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu]. Není však povinen postavit najisto, že předložené údaje jsou v účetnictví či jiné evidenci daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností. Pokud správce daně důvodně zpochybní předložené účetní nebo daňové doklady, tedy unese své důkazní břemeno podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, důkazní břemeno přejde zpět na daňový subjekt. Je pak na daňovém subjektu, aby pochybnosti správce daně vyvrátil a prokázal pravdivost svých tvrzení dalšími důkazy.

23. Na základě výše uvedeného se soud předně zabýval přezkoumáním závěru daňových orgánů, že v řetězci obchodníků se zlatem nebylo prokázáno dodání deklarovaného zboží, tedy zlata o ryzosti 330/1000. Správce daně v této souvislosti v platebních výměrech uvedl, že dodavatel žalobkyně PRAG GOLD INVEST nakupoval zlato o ryzosti 330/1000 od společnosti Aurum.Argentum, které původ zlata o ryzosti 330/1000 nebyl známý a pro ověření jeho ryzosti a množství neměla k dispozici žádný certifikát. Správce daně dále popsal obchody v řetězci společností obchodujících se zlatem, z nichž vyplynulo, že společnost SHELDO Company vykázala za 2. čtvrtletí 2011 vysokou vlastní daňovou povinnost, kterou však neuhradila, a dále neprokázala, jakým způsobem přepracovala ryzí zlato na zlato o ryzosti 330/1000, neprokázala existenci provozovny na přepracování zlata ani vynaložení nákladů spojených s přepracováním zlata (nákup materiálů, strojní vybavení, spotřeba energií). Správce daně konstatoval, že jeho pochybnosti jsou dále podpořeny i následujícími skutečnostmi: celá transakce se uskutečňuje zpravidla během jednoho dne; v průběhu každé jednotlivé transakce mělo dojít ke dvojí změně ryzosti zlata, takže na konci transakce je zlato, které bylo na jejím počátku; zlato o ryzosti 330/1000 nemá využití; jednotlivé transakce byly uskutečňovány ve značném objemu a hodnotách, přesto nebyla kvalita ani hmotnost zlata ověřována a obchody byly založeny na důvěře; veškeré obchody se uskutečňovaly se zlatem o ryzosti přesně 330/1000, což je těsně pod ryzostí stanovenou v § 92b zákona o dani z přidané hodnoty; fakturováno bylo vždy množství zlata o ryzosti 330/1000, které se rovnalo množství ryzího zlata v násobcích 500 nebo 1000 gramů; obchodované zlato nebylo pojištěno; do řetězce se zapojily nové společnosti založené vesměs na začátku roku 2011; v řetězci figurují osoby známé z předchozích šetření.

24. Shora uvedená skutková zjištění správce daně doplnil žalovaný v odvolacím řízení o nové skutečnosti a důkazy, se kterými žalobkyni podle § 115 odst. 2 daňového řádu seznámil v přípisu ze dne 16. 7. 2015, č. j. 23041/15/5300-21443-706986 (dále jen „výzva ze dne 16. 7. 2015“), kterým zároveň žalobkyni vyzval k uplatnění práva vyjádřit se k těmto skutečnostem. Žalovaný mj. poukázal na to, že žádný z předchozích článků řetězce obchodníků se zlatem neprokázal dodání zlata v deklarované kvalitě a množství. Sama žalobkyně dostatečně neověřovala kvalitu (ryzost) ani množství nakoupeného zlata, nedoložila žádný certifikát kvality zlata, ryzost ověřovala pouze orientační zkouškou, která neumí určit ryzost na setiny gramů a neumožňuje archivaci výsledků. Zlato o ryzosti 330/1000 nemá v České republice využití a obchod s ním tak nemá reálné opodstatnění. Žádná ze společností účastnících se deklarovaných obchodů nebyla schopna zajistit přepracování zlata 330/1000 na zlato o ryzosti 999/1000. Obchodované zlato nebylo pojištěno a nebyly využity služby bezpečnostní agentury. Obchody se uskutečňovaly s materiálem o ryzosti přesně 330/1000, nutné pro aplikaci tzv. zvláštního režimu, přestože se mělo jednat o slitky. Množství zlata o ryzosti 330/1000 se v přepočtu rovnalo množství ryzího zlata v násobcích 500 nebo 1000 gramů. Dodavatel žalobkyně PRAG GOLD

Shodu s prvopisem potvrzuje L. H.

INVEST ani společnost Aurum.Argentum nevlastní internetové stránky a neevidují provozovnu či sklad. Zlato o ryzosti 330/1000 pocházející od společnosti Aurum.Argentum bylo žalobkyni přeprodáváno přes dvě další společnosti, ačkoli se vložením dalších článků do prodejního řetězce pouze navyšovala kupní cena o další marži.

25. Žalovaný všechny výše uvedené okolnosti uvedl i v napadeném rozhodnutí, které tak obsahuje ucelený a velmi podrobný výčet skutkových zjištění svědčících o tom, že žalobkyni nárok na odpočet daně nevznikl, resp. že v řetězci společností účastnících se obchodů se zlatem vůbec nedocházelo ke změně ryzosti zlata a tedy ani ke skutečnému dodání zlata o ryzosti 330/1000 (viz str. 10 až 17 napadeného rozhodnutí). Všechny žalovaným uvedené skutkové okolnosti jsou přitom řádně doloženy podklady založenými ve správním spise. Žalovaný rovněž přesvědčivě popsal mechanismus podvodu na dani z přidané hodnoty v řetězci společností účastnících se obchodů se zlatem, a to včetně uvedení postavení jednotlivých společností v tomto řetězci (k tomu srov. např. grafické schéma na č. l. 36 spisu žalovaného). Soud tedy nemůže souhlasit se žalobkyní v tom, že by rozhodnutí daňových orgánů byla nepřezkoumatelná (žalobkyně ostatně tuto námitku vznesla pouze v nejobecnější rovině).

26. K námitce žalobkyně, poukazující na údajné neobjektivní hodnocení důkazů ze strany daňových orgánů, soud připomíná, že daňové orgány nejsou povinny prokázat, že údaje uvedené v listinách a dalších důkazních prostředcích uplatněných daňovým subjektem jsou zaznamenány v rozporu se skutečností; jsou však povinny prokázat, že o souladu se skutečností existují vážné a důvodné pochyby. Daňové orgány tedy musí identifikovat konkrétní skutečnosti, na jejichž základě lze mít pochybnosti o věrohodnosti, úplnosti, průkaznosti nebo správnosti žalobkyní předložených listin (v podrobnostech srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008 – 86, či ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 – 119, publ. pod č. 1572/2008 Sb. NSS). Neunesením důkazního břemene ze strany daňových orgánů je tedy třeba rozumět např. situaci, v níž by daňové orgány po žalobkyni požadovaly doložení dalších důkazních prostředků poté, co žalobkyně předložila doklady, jejichž správnost by nebyla daňovými orgány zpochybněna. K takové situaci však v daném případě nedošlo. Daňové orgány ve svých rozhodnutích uvedly nenarušený a dle názoru soudu vyčerpávající soubor indicií, které podporují závěr o důvodných pochybnostech ohledně věrohodnosti, průkaznosti a správnosti žalobkyní předložených faktur. Žalobkyně v daňovém řízení tyto indicie účinně nezpochybnila a omezila se především na námitky zcela obecné či na námitky procesního charakteru (k tomu srov. např. lakonickou reakci zástupce žalobce ze dne 7. 8. 2015 na výzvu ze dne 16. 7. 2015).

27. Dle názoru soudu se žalobkyně i v žalobě soustředila toliko na zpochybnění několika dílčích okolností uvedených v rozhodnutích daňových orgánů. Dílčí argumenty žalobkyně tedy nemohou (a to ani v případě, pokud by byly shledány důvodnými) otřást dostatečně podloženými závěry daňových orgánů, neboť žalobce v žalobě nijak nevyvrací okolnosti, které mohou samy o sobě svědčit důvodným pochybnostem v tom směru, zda žalobkyně skutečně přijala deklarovaná plnění. V této souvislosti soud poukazuje především na absenci samotného ekonomického smyslu posuzovaných obchodních transakcí, což lze dovodit např. z toho, že v případě žalobce docházelo k dvojí přeměně zlata (z ryzího zlata na zlato o ryzosti 330/1000, a zpět) a tedy k neúčelným nákladům na

technologické zajištění přeměny ryzosti zlata, přičemž zlato o ryzosti 330/1000 se v České republice nevyužívá (a tedy ani sama žalobkyně pro něj neměla využití). Žalobkyně rovněž bez jakéhokoli racionálního vysvětlení nakupovala zlato o ryzosti 330/1000, nikoli přímo od společnosti Aurum.Argentum, ale přes další společnosti, čímž docházelo k neodůvodněnému navyšování kupní ceny.

28. Za podstatné pokládá soud i skutečnosti, které vyplynuly z výpovědí J. O., jednatele společnosti Gold Crown (srov. protokol o výslechu obviněného J. O. ze dne 4. 4. 2013 a protokol o výslechu J. O. jako svědka v daňovém řízení týkající se společnosti Viktoria Cosmetics, s. r. o., ze dne 3. 3. 2014; oba protokoly jsou založeny ve správním spisu pod zn. E.3). J. O. zejména v trestním řízení popsal mechanismus podvodného jednání při obchodování se zlatem velmi podrobně, přičemž mj. konstatoval, že společnost Gold Crown nikdy fakticky nepřijala zlato o ryzosti 330/1000, deklarované zlato neexistovalo, daňové doklady byly vystavovány podle pokynů P. M. (tj. jednatele společnosti PRAG GOLD INVEST) a jednalo se o „fiktivní faktury“. Tyto faktury měly být vystavovány zpětně, na základě přijatých objednávek od společnosti Soluna. P. M., pan G., pan T. a pan H. (tj. jednatele společností účastnících se obchodů se zlatem) se měli scházet v kanceláři P. M. k potvrzení dokladů týkajících se fiktivního obchodu se zlatem o ryzosti 330/1000. P. M. měl do této věci „zatáhnout“ i pana J. P. (jednatele žalobce), který měl mít z těchto obchodů „nějaká procenta“. Soud si je vědom toho, že provedení důkazu listinami zachycujícími výpověď osoby v trestním řízení a v jiném daňovém řízení je možné považovat za určité omezení zásady bezprostřednosti dokazování v daňovém řízení (k tomu srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 7. 2009, č. j. 1 Afs 19/2009 - 57, publ. pod č. 1936/2009 Sb. NSS). Ačkoli je tedy důkazní hodnota protokolů zachycujících výpovědi J. O. snížena, samo o sobě to neznamena, že by tyto protokoly byly pro dané daňové řízení *a priori* nepoužitelné. Tyto protokoly totiž v dané věci nejsou např. jediným důkazem, kterým by daňové orgány zpochybňovaly žalobcem předložené daňové doklady, ale naopak doplňují a logicky navazují na ucelený řetězec vzájemně souvisejících nepřímých důkazů. Výpověď J. O. tedy dle názoru soudu představuje přímý důkaz nasvědčující závěru, k němuž dospěl správce daně již v platebních výměrech užitím nepřímých důkazů, tedy závěru, že zlato o ryzosti 330/1000 v posuzovaném řetězci společností vůbec neexistovalo, a nemohlo být tedy ani dodáno žalobci.

29. Soud má za to, že nekontaktost a další okolnosti související se společnostmi zapojenými do obchodování se zlatem (např. jejich personální propojenost a absence skladů, fyzických provozoven, internetových stránek atd.) mohou být dalšími indiciemi nasvědčujícími tomu, že tyto společnosti vůbec nevyvíjely deklarovanou ekonomickou činnost (k tomu srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 9. 2015, č. j. 2 Afs 193/2015 - 70). Související závěry žalovaného přitom nelze chápat ve smyslu, jaký v žalobě předkládá žalobkyně, tedy že jsou jí přičítány k tíži okolnosti týkající se společností, k nimž nemá žádný vztah. Žalobkyně nebyla nijak zbavena možnosti v daňovém řízení aktivně prokazovat, že zlato o ryzosti 330/1000 skutečně přijala, resp. že toto zlato skutečně existovalo. Žalobkyně nepředložila žádný fyzický důkaz o existenci tohoto zlata, jako např. certifikát, zkušební list atp. Závěru o neexistenci zlata o ryzosti 330/1000 dále nasvědčuje i to, že ačkoli se jednalo o zboží vysoké hodnoty (v řádu desítek miliónů korun), zboží nebylo nijak pojištěno, na jeho přepravu nebyly využity služby bezpečnostní

Shodu s prvopisem potvrzuje L. H.

agentury a obchodní vztahy byly založeny „na důvěře“ (tj. nebyly doloženy kupní smlouvy). Ani tyto okolnosti žalobkyně v žalobě nijak nezpochybnila.

30. Dle názoru soudu podporují závěry žalovaného vyjádřené v napadeném rozhodnutí i výsledky předchozích daňových řízení týkajících se žalobkyně. Přezkumem těchto daňových řízení se správní soudy již zabývaly (viz rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 3. 2016, č. j. 6 Afs 271/2015 – 50, a ze dne 1. 12. 2016, č. j. 9 Afs 115/2016 – 57, na které soud v podrobnostech odkazuje) a shodně dospěly k závěru, že žalobkyně neprokázala přijetí zlata o ryzosti 330/1000. Soud si je vědom toho, že správní soudy rozhodovaly o jiných zdaňovacích obdobích (konkrétně zdaňovací období leden 2009 až březen 2010) a nelze tak bez dalšího aplikovat učiněná zjištění i na zdaňovací období následující (nyní posuzovaná věc se týká zdaňovacích období říjen a listopad 2011). Žalobkyně však v dané věci opírá některé žalobní námitky právě o skutečnosti týkající se její činnosti v roce 2009 a počátku roku 2010, která již byla posouzena citovanými rozsudky. Pokud tedy žalobkyně v žalobě poukázala na výpověď svědkyně V. P., která se měla účastnit přejímky zlata o ryzosti 330/1000 a měla potvrzovat vážení tohoto zlata při předání a ověřování jeho ryzosti pomocí buližníku a kyseliny, pak soud připomíná, že tato výpověď byla hodnocena již v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 1. 12. 2016, č. j. 9 Afs 115/2016 – 57. Nejvyšší správní soud považoval výpověď svědkyně P. za nevěrohodnou pro podstatné vnitřní rozpory a rozpory s výpovědí jednatele žalobce (k tomu lze pro ilustraci podotknout, že ačkoli svědkyně měla přebírat několik dodávek zlata měsíčně, nebyla schopna jmenovat konkrétní osoby, které jí měly zlato dodávat; ačkoli svědkyně uvedla, že vážila množství a ověřovala ryzost zlata a veškerý materiál chodil „přes ni“, dle jednatele žalobce se zlato o ryzosti 330/1000 vůbec nepřebíralo, ale rovnou se nechalo přepracovat atd.). Soud přitom neshledal v dané věci důvod se od tohoto závěru jakkoli odchýlit.

31. Pokud žalobkyně argumentovala tím, že ryzost zlata ověřovala pomocí buližníku a kyseliny, pak je třeba konstatovat, že sama svědkyně V. P. uvedla, že „prostřednictvím buližníku a kyseliny nedokážete určit úplně přesnou ryzost“. Svědkyně rovněž připustila, že neví, zda ryzost dodaného zlata přesně odpovídala ryzosti 330/1000. Sama žalobkyně v žalobě ohledně této metody ověřování ryzosti zlata uvádí, že se jedná o „nejzákladnější zkoušku“, jejíž pomocí lze od obecných kovů rozlišit slitiny zlata s ryzostí nad 500/1000 (u slitin nižší ryzosti je pak třeba reakci „velmi pečlivě sledovat“). Zkouška pomocí buližníku a kyseliny je tedy v podstatě pouze metodou rozlišování zlata od jiných kovů, přičemž samotnou ryzost zlata jí lze určit pouze přibližně. V daném případě lze rovněž poukázat na to, že výsledky této zkoušky není možné archivovat a že navzdory možnosti ověřit ryzost zlata pouze přibližně žalobce deklaroval přijetí zlata o ryzosti přesně 330/1000. Žalobkyně měla toto zlato objednávat v množství specifikovaném s přesností na setiny gramů, které pak odpovídalo množství ryzího zlata v násobcích 500 či 1000 gramů. Soud tedy konstatuje, že svědecká výpověď V. P. je jednak nevěrohodná, jednak ani deklarovaná orientační zkouška (tj. ani v případě, pokud by byla skutečně prováděna) není způsobila prokázat faktické uskutečnění obchodů tak, jak tvrdila žalobkyně (tedy dodání zlata o ryzosti přesně 330/1000 a v množství specifikovaném s přesností na setiny gramů). Pro posouzení dané věci je tedy irelevantní, zda orientační zkoušku pomocí buližníku a kyseliny aplikují i některé další společnosti, neboť v dané věci se podstatná otázka týká

nikoli možnosti základního rozlišení zlata od jiných kovů, ale prokázání přijetí zlata právě o ryzosti 330/1000.

32. Ani další doklady předložené žalobkyní nejsou dle názoru soudu způsobilé prokázat faktické přijetí zlata o ryzosti 330/1000. Pokud žalobkyně poukazovala na odpověď na mezinárodní dožádání na Slovensko (týkající se obchodů společnosti Zlatá huta) ze dne 24. 11. 2011 a na protokol o výsledku svědků (jednatelů společnosti Zlatá huta) ze dne 15. 8. 2011, pak je třeba především upozornit na to, že tyto dokumenty se týkají zcela jiného daňového subjektu, a to společnosti BOTUSEXCELENT. Z těchto podkladů tedy nelze dovozovat žádné závěry o obchodech žalobce, a to i přesto, že jednatelem společnosti BOTUSEXCELENT a žalobkyně je stejná osoba a že „typově shodné transakce byly u BOTUSEXCELENTU žalovaným zpochybněny“, jak upozornila žalobkyně v žalobě. Soud dále připomíná, že předmětem nyní posuzované věci jsou plnění přijatá žalobkyní za zdaňovací období říjen a listopad 2011. Odpověď na mezinárodní dožádání ze dne 24. 11. 2011 se však týká období dubna 2011 a výsledk svědků (jednatelů společnosti Zlatá huta) proběhl dne 15. 8. 2011, tedy ještě před nyní posuzovanými zdaňovacími obdobími. Žalobkyní předložené dokumenty tedy nemohou obstát ani z časového hlediska. Tyto dokumenty navíc mohou potvrdit nanejvýš existenci pouze zanedbatelného (s ohledem na celkový deklarovaný objem obchodů) množství zlata o ryzosti 330/100, které mohlo být předáno společnosti Zlatá huta ke zpracování nikoli v rámci skutečné ekonomické činnosti, ale pouze za účelem opatření si formálního dokladu o existenci zlata o ryzosti 330/1000 v řetězci společností. Tomu nasvědčuje i výpověď J. O. ze dne 4. 4. 2013, v níž uvedl, že vzorky zlata 330/1000 viděl v druhé polovině roku 2011 ve společnosti Zlatá huta, kde si J. P. (tj. jednatel žalobce) nechal objednat cihly zlata 330/1000, aby „následně doložil finančnímu úřadu, jak to vypadá“. Konečně je možné dodat, že sama žalobkyně k doplnění žaloby ze dne 28. 9. 2017 přiložila kopii usnesení o zahájení trestního stíhání, z níž plyne, že společnost Zlatá huta (resp. její jednatel P. P.) se aktivně zapojila do fiktivních obchodů se zlatem a aktivně se podílela na vytváření fiktivních dokladů o existenci zlata o ryzosti 330/1000.

33. Prakticky shodné závěry lze učinit ve vztahu k předloženému protokolu o výsledku svědka P. M. (jednatele společnosti PRAG GOLD INVEST) ze dne 15. 8. 2011, který byl rovněž vyhotoven v řízení týkající se jiného daňového subjektu (společnosti BOTUSEXCELENT), a to ještě před nyní posuzovanými zdaňovacími obdobími. Výpověď toho svědka považuje soud za nevěrohodnou, jednak z důvodu, že svědek měl být dle výpovědi J. O. samotným organizátorem řetězce společností obchodujících se zlatem, jednak proto, že svědek na otázky správce daně odpovídal neurčitě a nevěrohodně. Ačkoli hodnota obchodovaného zboží byla vysoká, svědek nebyl schopen uvést konkrétní cenu zlata o ryzosti 330/1000 a nebyl schopen identifikovat ani původ tohoto zlata (tj. odkud společnost PRAG GOLD INVEST získávala zlato o ryzosti 330/1000). O existenci zlata o ryzosti 330/1000 svědek neměl žádný doklad, neboť podle něj byly obchody založeny „na důvěře“, a to jak s odběrateli, tak s dodavateli. Shodný závěr lze učinit i ve vztahu k protokolu č. j. 453926/11/001932102465, podle něhož P. M. vypověděl, že žádný certifikát ani jiný doklad o ryzosti zlata nemá, že deklarovanou ryzost zlata nikdy neověřoval atp.

Shodu s prvopisem potvrzuje L. H.

34. Ani ostatní vznesené žalobní námitky nejsou způsobily zpochybnit zjištění žalovaného o nepřijetí zlata o ryzosti 330/1000. Soud především pokládá tyto námitky za nedostatečně konkrétní, resp. nepodložené, neboť žalobkyně v nich pouze předkládá určitá tvrzení či poukazuje na určité podklady, aniž by však uvedla, jakým způsobem by tato tvrzení (resp. podklady) mohla zvrátit logické a ucelené závěry žalovaného. To se týká např. dokumentu označeného jako „PŘEHLED SOLUNA 2000 s. r. o.“, který má patrně označovat „seznam obchodních transakcí“, resp. „pohyb předmětného materiálu“, jak žalobkyně tvrdila v žalobě. Tento podklad je ovšem nedatovaný a nepodepsaný a nelze z něj seznat ani základní okolnosti ani samotný důvod jeho vzniku; tento podklad tak není způsobily prokázat faktické přijetí deklarovaného plnění. Pokud žalobkyně poukazovala na to, že obchodovala pouze s bratry M. a jiné žalovaným jmenované osoby a společnosti nezná (resp. s nimi nemá žádný obchodní vztah), pak lze zopakovat, že okolnosti související s personálním propojením společností zapojených do podvodného jednání na dani z přidané hodnoty byly pouze jednou z mnoha objektivních okolností, které svědčily o tom, že žalobkyně vůbec nepřijala deklarované plnění, tj. zlato o ryzosti 330/1000. V tomto směru je tedy nerozhodné, zda žalobkyně znala všechny anebo jen některé osoby zapojené do nyní posuzovaného řetězce společností obchodujících se zlatem. Naopak lze souhlasit se žalovaným, že personální propojení společností v řetězci (a to včetně souvisejících okolností, tedy např. přeprodávání zlata mezi společnostmi tak, že na konci transakce je zlato o stejné ryzosti, které bylo i na jejím počátku; neúčelné vkládání dalších článků do řetězce společností atd.) objektivně svědčí o tom, že cílem transakcí nebylo racionální ekonomické jednání, ale neoprávněné získání daňové výhody.

35. K námitce žalobkyně, že reakce na dožádání týkající se společnosti PRAG GOLD INVEST bylo žalovanému doručeno až dne 18. 3. 2015, lze konstatovat, že toto tvrzení je neurčité a nedostatečně odůvodněné, zejména z něho není zřejmé, v čem konkrétně žalobkyně spatřovala porušení svých práv. K tomu soud podotýká, že s obsahem tohoto dožádání, resp. se skutečnostmi týkajícími se společnosti PRAG GOLD INVEST, byla žalobkyně seznámena žalovaným výzvou ze dne 16. 7. 2015, čímž byl žalobkyni poskytnut dostatečný prostor k adekvátní procesní reakci. Žalobkyně však práva vyjádřit se k obsahu tohoto dožádání a ke skutečnostem souvisejícím s činností společnosti PRAG GOLD INVEST nevyužila. Srozumitelná není ani závěrečná pasáž žaloby, v níž žalobkyně obecně popisovala svou ekonomickou činnost, přičemž zmiňovala např. velký obrat od ledna do prosince roku 2011, domovní prohlídku v roce 2012 atd., a konstatovala, že výrobu a prodej zlata vyšší ryzosti uskutečňuje dodnes. K tomu lze dodat, že žalovaný sice tyto okolnosti uvedl v rámci rekapitulace (popisu) skutkových zjištění týkajících se žalobkyně (srov. str. 13 napadeného rozhodnutí), avšak zároveň z nich nedovožoval, že by žalobkyně nepřijala deklarovaná zdanitelná plnění. Není tedy zřejmé, proč žalobkyně v žalobě tyto okolnosti zmiňuje a jak souvisejí s podstatnými závěry žalovaného.

36. Soud tedy shrnuje, že žalobkyně v daňovém řízení neunesla své důkazní břemeno ohledně prokázání deklarovaného přijetí zlata o ryzosti 330/1000. Naproti tomu daňové orgány relevantní, logickou a ucelenou argumentací účinně zpochybnilly věrohodnost, průkaznost a správnost žalobkyní vedených evidencí, resp. předložených listin. Žalobkyně tak neprokázala přijetí plnění, na jejichž základě uplatňovala nárok na odpočet daně z přidané hodnoty, a tedy neprokázala, že by jí nárok na odpočet vůbec vznikl. Z tohoto důvodu je tedy nadbytečné zabývat se tím, zda žalobkyně věděl nebo mohla vědět, že

plnění uplatňované k odůvodnění nároku na odpočet daně bylo součástí daňového podvodu. Vědomí žalobkyně o daňovém podvodu by totiž mohlo vést k odepření nároku na odpočet; v nyní posuzované věci však nebyl vznik takového nároku vůbec prokázán. K tomuto závěru jednoznačně dospěly i daňové orgány (srov. již str. 4 platebních výměrů, v nichž správce daně konstatoval, že předmět plnění na fakturách – dodávka materiálu AU 330/1000 nebyl v řetězci obchodníků se zlatem prokázán). Pokud se daňové orgány ve svých rozhodnutích dále zabývaly okolnostmi, které by mohly vést k odepření nároku na odpočet daně (který však v daném případě objektivně ani nevznikl), lze to s ohledem na závěr o neexistenci dodání zlata o ryzosti 330/1000 považovat jen za úvahy dotvářející pochybnosti, jimiž nedošlo k zásahu do veřejných subjektivních práv žalobkyně. Žalovaným uvedené okolnosti, týkající se vědomí žalobkyně o podvodném jednání v řetězci obchodníků se zlatem, lze považovat za vhodné a výstižné dokreslení komplexních okolností celého případu, přičemž lze dodat, že okolnosti týkající se subjektivní stránky žalobkyně do jisté míry splývají i s objektivními okolnostmi zpochybňujícími přijetí deklarovaného plnění. Jelikož žalobkyně přijetí deklarovaného plnění vůbec neprokázala, nelze v jejím případě shledat ani porušení principu neutrality daně z přidané hodnoty.

37. Závěrem soud považuje za vhodné vyjádřit se k obsahu podání žalobkyně ze dne 28. 9. 2017, nadepsaného „ŽALOBA DOPLNĚNÍ“, v níž žalobkyně předeštlá celou řadu dalších námitek a tvrzení. Žalobkyně k doplnění žaloby přiložila jednak kopie e-mailů týkajících se poptávky po pojištění ze dne 5. 12. 2012 a jednak kopii usnesení Policie České republiky, Krajské ředitelství policie hl. města Prahy, Služba kriminální policie a vyšetřování, ze dne 9. 2. 2015 o zahájení trestního stíhání P. P., jednatele společností Zlatá huta a GOLD Style s. r. o. pro zločin zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby dle § 240 odst. 1 a 3 trestního zákoníku (dále jen „usnesení policie ze dne 9. 2. 2015“). V této souvislosti soud považuje za nutné upozornit především na § 71 odst. 2 věta třetí s. ř. s., podle něhož může žalobkyně rozšířit žalobu o další žalobní body jen ve lhůtě pro podání žaloby. Tato lhůta přitom činila dva měsíce od doručení napadeného rozhodnutí (§ 72 odst. 1 s. ř. s.). Žalobkyně sice uvedla, že doplnění žaloby podala na základě „nově zjištěných skutečností“, nicméně dokumenty přiložené k doplnění žaloby jsou datovány dny 5. 12. 2012 a 9. 2. 2015, a tedy byly vyhotoveny ještě před tím, než bylo vydáno napadené rozhodnutí. Námitky žalobkyně vznesené v doplnění žaloby je tedy možné odmítnout pro opožděnost. To se týká např. poukazu na kopie e-mailů ze dne 5. 12. 2012, které měly prokazovat komunikaci žalobkyně s pojišťovacím agentem. K těmto e-mailům je třeba konstatovat, že v nich zachycená komunikace se uskutečnila nejen ještě před vydáním napadeného rozhodnutí, ale zároveň až po předmětných zdaňovacích obdobích. Dle názoru soudu nadto ani tato korespondence neprokazuje vážný úmysl žalobkyně směřující k pojištění zlata (viz vágní a nerealistická formulace požadavku: „Poptáváme po Vás pojištění týkající se loupežného přepadení věci v hodnotě 1 milionu, kdy tyto věci bude převážet pouze 1 osoba, která bude současně i řidičem.“).

38. Některá z tvrzení obsažených v doplnění žaloby je sice možné považovat za rozvinutí včas uplatněných žalobních námitek, avšak zároveň je třeba dodat, že tyto námitky zůstávají ve stejné rovině obecnosti, v jaké je žalobkyně uplatnila již v žalobě (další námitky uplatněné v doplnění žaloby jsou pak pouze opakováním toho, co žalobkyně tvrdila již v žalobě, srov. např. poukazy na výpověď V. P. či na to, že žalobkyně nemá se

společnostmi zapojenými do podvodného jednání žádný vztah). Pokud žalobkyně poukazovala na usnesení policie ze dne 9. 2. 2015, pak soud konstatuje, že skutečnosti zjištěné policií pouze potvrzují závěry vyjádřené žalovaným v napadeném rozhodnutí. Policie v citovaném usnesení mj. dospěla k závěru, že faktury byly účelově vytvořeny, deklarované obchody byly smyšleny a obchodní transakce ve skutečnosti probíhaly (pouze) mezi P. P., J. P. (jednatelem žalobce) a P. M., přičemž jejich předmětem nebylo zlato o ryzosti 330/1000, ale zlato o ryzosti 999/1000. Doklady na obchody se zlatem o ryzosti 330/1000 byly vytvořeny účelově tak, aby si J. P. (jednatel žalobkyně) mohl nárokovat odpočet na dani z přidané hodnoty. Aby byla zvýšena důvěryhodnost smyšlených obchodů, byl uměle vytvořen řetězec společností fiktivně obchodujících s neexistujícím zbožím a do reálného obchodu byly zapojeny další osoby, které měly za úkol autorizovat vytvořené faktury a dosvědčit existenci fiktivních obchodů před příslušnými úřady, za což dostávaly od P. M. finanční odměnu. K výše uvedeným závěrům navíc policie dospěla především na základě důkazů, které nebyly v daňovém řízení provedeny (policie tedy provedla i jiné důkazy, přičemž dospěla ke stejnému závěru jako žalovaný), např. na základě domovních prohlídek, odposlechů telefonické komunikace apod. Soud tak pro ilustraci uvádí, že ze zajištěného účetnictví žalobkyně a společnosti BOTUSEXCELENT vyplynulo, že každému datu fiktivních obchodů (se zlatem nižší ryzosti) odpovídá naskladnění zlata o ryzosti 999/1000 ve stejném období; ze záznamu telefonické komunikace mezi osobami zapojenými do obchodů se zlatem policie zjistila, že P. M. se neorientoval v základních reáliích obchodu se zlatem (ptal se, kolik váží unce zlata, co má říkat na finančním úřadu, jakým způsobem a na základě čeho se objednává zboží, komu se dále zboží prodává atd.); znalci z oboru drahých kovů a kamenů se shodli na tom, že existence zlata o ryzosti 330/1000 v deklarovaném množství je vysoce nepravděpodobná atd.

39. Žalobkyně přitom výše uvedené závěry usnesení policie ze dne 9. 2. 2015 nevyvracela a paradoxně tímto usnesením argumentovala ve svůj prospěch, přičemž její námitky podobně jako v žalobě nemířily proti meritu věci, ale soustředily se na pro věc nepodstatné detaily. Pokud žalobkyně s poukazem na citované usnesení konstatovala, že společnost Zlatá huta dodávala zlato o ryzosti 330/100 polské společnosti Kamikon, pak soud konstatuje, že z citovaného usnesení neplyne nic jiného, než že odběratel Kamikon byl součástí (dalším článkem) fiktivního řetězového obchodu se zlatem o ryzosti 330/1000. Pokud tedy žalobkyně žalovanému vytýká, že v napadeném rozhodnutí opomenula zachytit „obchodní vztahy“ mezi společnostmi SHELDO Company a Kamikon, resp. mezi společnostmi Zlatá huta a Kamikon, pak lze konstatovat, že ani zjištěná existence dalšího fiktivního článku v podvodném jednání obchodníků se zlatem nemůže zpochybnit napadené rozhodnutí. Usnesení policie ze dne 9. 2. 2015 tedy popisuje typický fiktivní řetězec obchodníků se zlatem v podstatě shodně jako žalovaný, pouze s tím rozdílem, že na jeho začátek přidává další dva články (společnosti Zlatá huta a Kamikon). Policie stejně jako žalovaný dospěla k závěru, že ani u společnosti Kamikon nebyla prokázána existence zlata o ryzosti 330/1000, přičemž bylo policií potvrzeno, že obchody se zlatem o ryzosti 330/1000 byly pouze fiktivní. Policie nadto zjistila, že mezi jednatelem žalobkyně (jakožto posledním článkem řetězce, který si nárokoval nadměrný odpočet) a jednatelem společnosti Zlatá huta (zpravidla prvním článkem řetězce, resp. dodavatelem zlata) existoval přímý kontakt; resp. že si jednatel žalobkyně objednával dodávku zlata přímo u společnosti Zlatá huta (přičemž jednatel společnosti Zlatá huta požadoval, aby obchod proběhl „přes M.“,

tedy přes účelový řetězec obchodníků se zlatem; následně policie zachytila telefonické hovory, v nichž se jednatelé společností zapojených do fiktivního obchodu snaží zakrývat skutečný účel hovoru, v tomto případě např. hovoří o zlatě o ryzosti 999/1000 jako o „cukru“).

40. Soud považuje za účelové i další námitky uplatněné žalobkyní v doplnění žaloby, k nimž lze především konstatovat, že se jedná pouze o dílčí výhrady, které nejsou způsobilé zpochybnit komplexní závěry žalovaného (které byly plně potvrzeny policií v usnesení ze dne 9. 2. 2015). Pokud žalobkyně nepovažovala za pravdivé tvrzení žalovaného, že celá transakce se zpravidla uskutečňuje během jednoho dne, pak lze uvést, že usnesení policie ze dne 9. 2. 2015 potvrdilo, že některé transakce se měly (dle jejich deklarovaného průběhu) uskutečnit během jediného dne (srov. např. transakce ze dne 23. 11. 2011, v níž mělo dojít k pohybu zboží mezi devíti společnostmi). Další transakce sice dle citovaného usnesení měly být dokončeny ve více dnech, avšak i v těchto transakcích mělo být zboží v průběhu jediného dne obchodováno přes několik článků řetězce (srov. např. transakce započaté ve dni 2. 11. 2011 či ve dni 25. 11. 2011, kdy mělo deklarované zboží v jediném dni projít přes více než sedm společností). Soud rovněž považuje za logický a správný závěr žalovaného, že neúčelné vkládání dalších článků do obchodování se zlatem postrádá jakýkoli ekonomický smysl, a tedy svědčí o účelovosti transakcí. Pokud žalobkyně argumentovala tím, že pouze „akceptovala nabídku ceny“, pak tím nijak nevysvětlila, proč nenakupovala zlato přímo od P. M., resp. jaký racionální smysl mělo vkládání dalších společností do řetězce. Výše uvedené okolnosti dle názoru soudu nepochybně svědčí o tom, že deklarované obchodní transakce byly pouze fiktivní a že se zlatem o ryzosti 330/1000 ve skutečnosti vůbec obchodováno nebylo.

VI. Závěr

41. Z výše uvedených důvodů dospěl Městský soud v Praze k závěru, že napadené rozhodnutí bylo vydáno v souladu se zákonem, a proto žalobu podle § 78 odst. 7 s. ř. s. jako nedůvodnou zamítl.

42. Výrok o nákladech řízení je odůvodněn § 60 odst. 1 s. ř. s., neboť žalobkyně nebyla ve sporu úspěšná a žalovanému v řízení žádné náklady nad rámec jeho běžné činnosti 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 nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Shodu s prvopisem potvrzuje L. H.

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.

Praha 30. ledna 2018

JUDr. Naděžda Řeháková, v.r.
předsedkyně senátu