



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Hradci Králové – pobočka v Pardubicích rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Jana Dvořáka a soudců JUDr. Aleše Korejtky a Mgr. et Mgr. Jaroslava Vávry ve věci

žalobce: **M. I. s.r.o.**,
zastoupeného UNTAX, s.r.o., IČ 25260537
sídlem U Továren 256/14, 102 00 Praha 10

proti

žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, IČ 72080043
sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno

v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 19. 8. 2016, č.j. 33730/16/5300-22444-702525

takto:

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

Odůvodnění:

I. Napadené rozhodnutí

Shodu s prvopisem potvrzuje

1. Žalobce se včasnou žalobou podanou soudu dne 31. 10. 2016 domáhal zrušení v záhlaví tohoto rozsudku označeného rozhodnutí žalovaného, kterým bylo zamítnuto odvolání a potvrzena rozhodnutí (dva platební výměry) Finančního úřadu pro Pardubický kraj, Územní pracoviště v Pardubicích ze dne 17. 4. 2015, č.j. 723422/15/2801-50252-607666 (dále jen „DPV 01/2011“) a č.j. 723753/15/2801-50252-607666 (dále jen „DPV 02/2011“), jimiž byla žalobci doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období ledna 2011 ve výši 2.996.763 Kč a penále, resp. za zdaňovací období února 2011 ve výši 3.288.021 Kč a penále.

II. Podstata věci

2. Oběma dodatečnými platebními výměry vydanými téhož dne 17. 4. 2015 Finančním úřad pro Pardubický kraj, Územní pracoviště v Pardubicích (dále též jen „Finanční úřad“) byla žalobci doměřena daň z přidané hodnoty. Za zdaňovací období ledna 2011 byla daň doměřena ve výši 2.996.763 Kč a penále 599.352 Kč, za období února 2011 ve výši 3.288.021 Kč a penále 657.604 Kč. Přičemž se v obou případech mělo dle Finančního úřadu jednat o neuznání odpočtu daně z přijatých zdanitelných plnění od společnosti A. s.r.o. (od 8. 11. 2011 podnikající pod firmou P. Z. C. s.r.o.), a to na základě tří přijatých faktur za leden 2011 a čtyř přijatých faktur za únor 2011. Důvodem neuznání odpočtu bylo, že dodané zboží bylo zasaženo podvodem na DPH, přičemž žalobce o tomto věděl, případně mohl vědět.

3. Žalobce proti oběma platebním výměrům podal odvolání, žalovaný napadeným rozhodnutím jeho odvolání zamítl a oba vydané platební výměry potvrdil.

III. Obsah žaloby

4. V části II. žalobce nejprve vymezil právní rámec sporu, současně uvedl, že mezi stranami není sporu o tom, že zboží bylo fakticky dodáno žalobci a žalobce jej následně dodal svému odběrateli (dále jen „SAAMP“). V části III. nazvané základní principy judikatury EU a poté v již neoznačených částech IV., V., a VI., poněkud obsírným a částečně nepřehledným způsobem uvádí jednak závěry z žalovaného rozhodnutí, poté k nim připojuje své připomínky, resp. námitky, které na několika místech žaloby opakuje (např. námitka týkající se neprokázání zvýhodnění na straně žalobce, povinnost žalovaného označit, která opatření žalobce nepřijal, aby se nestal součástí podvodu, ač tak mohl učinit, apod.) Z tohoto důvodu byl krajský soud nucen z nikoli stručné žaloby stěžejní námitky sám vypreparovat. Soud připomíná, že podstatné je i dle názoru Nejvyššího správního soudu (dále též jen „NSS“), aby se správní soud ve svém rozhodnutí vypořádal se všemi stěžejními námitkami účastníka řízení, což může v některých případech konzumovat i vypořádání i některých dílčích a souvisejících námitek (srov. rozsudek NSS ze dne 24. 4. 2014, č. j. 7 Afs 85/2013-18). Nejvyšší správní soud v tomto rozsudku odkázal i na nález Ústavního soudu ze dne 21. 12. 2004, sp. zn. II. ÚS 67/04, v něm bylo zdůrazněno, že *„z hlediska splnění náležitostí rozhodnutí není povinností soudu se v jeho odůvodnění speciálně vyjadřovat ke všem jednotlivým argumentům účastníka podporujícím jeho konkrétní a z hlediska sporu pouze dílčí tvrzení, pokud stanovisko k nim jednoznačně a logicky vyplývá ze soudem učiněných závěrů“*.

5. Jednu ze stěžejních námitek lze nalézt již v části označené jako právní rámec sporu (část II žaloby), bod 8. Žalobce zde uvádí, že je připraven vyvrátit názor žalovaného, že žalobce měl vědět, že pořizuje zboží zasažené podvodem na DPH.

6. Dále pod body 11. až 23. s odkazy na judikaturu Soudního dvora EU (dále jen „SDEU“) a též NSS žalobce namítá, že žalovaný neuvedl, jakého zvýhodnění v rozporu s účelem Směrnice se žalobci mělo dostat tvrzeným podvodem na DPH. Tvrdí, že žalobce zvýhodnění v rozporu se Směrnicí a neutralitou DPH nezískal. V rozhodnutí není ani uvedeno, v čem mělo zvýhodnění spočívat. K tomu poznamenává opakovaně (v předchozí i pozdější části žaloby), že spojitost žalobce s popisovaným podvodným jednáním spol. A. s.r.o. nebyla prokázána. Bylo povinností správce daně a žalovaného prokázat účast plátce na podvodu na DPH.

7. V části IV. pod bodem 24. (a dále až do bodu 36.) žalobce uvádí, že žalovaný se nekriticky přichýlil k tvrzení správce daně, že při zkoumání toho, zda přijal patřičné opatření, které lze po něm rozumně vyžadovat, a která by zabránila jeho účasti, byť jen nevědomé na daňovém podvodu, je nutné ze strany žalovaného konkrétně vytknout, že neuvedl, která konkrétní opatření přijmout mohl a nepřijal, zda nepřijetí těchto opatření mohlo mít vliv na jeho nedbalostní účast na podvodu na dani z přidané hodnoty. Podle jeho názoru, který uvedl i v odvolání proti rozhodnutí správního orgánu I. stupně, musí správní orgán, pakliže odmítá přiznat plátcovi nárok na odpočet DPH z důvodu nepřijetí opatření k zamezení nákupu zboží zatíženého podvodem na DPH, identifikovat opatření, která měl žalobce učinit pro to, aby se neúčastnil podvodu na DPH. Tuto námitku opakuje i v dalších částech žaloby, kde se fakticky domáhá toho, aby mu byla označena ta která konkrétní opatření, které mohl přijmout a nepřijal, tedy přesné označení toho, co je mu kladeno za vinu (bod 26 žaloby). V bodu 32 a 33 žaloby tvrdí, že vymezil opatření spočívající v ověření registrace k DPH, které přijal a které považuje za jediná opatření spravedlivě požadovatelná. K tomu uvádí, že spol. A. s.r.o. byla významným hráčem s letitou tradicí na trhu s obchodovanými komoditami.

8. V další části žaloby pod bodem V. a v podstatě i VI žalobce uvádí základní námitku, která se prolíná celou žalobou a lze ji považovat za stěžejní. Žalobce zpochybňuje závěr žalovaného o tom, že žalobce věděl nebo měl vědět, že pořizuje zboží zatížené podvodem na DPH. Tuto stěžejní námitku rozmělnil žalobce v žalobě na řadu dílčích námitek, které jsou uvedeny na více místech žaloby.

9. Žalovaný měl své závěry o možné vědomosti žalobce vystavět na tom, že k obchodování se zbožím docházelo bez písemné smlouvy. To však podle žalobce není v daném oboru ničím neobvyklým, žalobce tak obchoduje i s jiným smluvními partnery. Nakonec i sám správce daně připouští, že ústní smlouva není vyloučena, poukazu je však na svědectví M. R., který měl vypovědět tak, že mu konkrétní podmínky obchodů nebyly známy. Žalobce uvádí, že případná obchodní rizika, pokud by snad neměla být pokryta řádnou písemnou smlouvou, byla pokryta systémem záloha a doplateků a chemických zkoušek ryzosti u SAAMP. Rovněž napadá závěry žalovaného, že žalobce prokazoval nestandardní míru důvěry při předávání slitků. Tato skutečnost není odpovídající, neboť při jejich odběru uhradila jen část ceny a doplatek dodavateli realizovala až poté, co zboží bylo doručeno, či byla ověřena ryzost u SAAMP. Zboží dovážel kurýr R. K. Bylo dohodnuto, že případné odchylky budou kompenzovány.

10. Následně bylo žalobcem zboží dodáváno odběrateli SAAMP, a to za pomoci renomovaného přepravce UTi (CZ) s.r.o., námitka absence jeho pojištění zboží je nepřipadná, neboť přepravce zboží byl pojištěn. Žalobce v daňovém řízení předložil letecké nákladní listy o přepravě zboží.

11. Vědomá nedbalost nebyla žalobci prokázána. Žalobce též zpochybňuje objektivní skutečnost v podobě tvrzení žalovaného o tom, že dle údajů zjištěných dle finančního úřadu jednatel společnosti M. S. byl účasten již dříve stejného druhu obchodování, řízení bylo vedeno se společností R., s.r.o. Závěry FÚ nebyly nikdy přezkoumány, společnost R., s.r.o. pouze neunesla své důkazní břemeno, proti rozhodnutí nebyl podán opravný prostředek. Žalobce zpochybňuje další objektivní skutečnost, za kterou považoval žalovaný údajně porušení neutrality daně spočívající v tom, že dodavatelé společnosti A., s.r.o. neodvedli daň z přidané hodnoty a princip neutrality daně tak narušili. Jakou relevanci má neplnění daňových povinností těchto dodavatelů v souvislosti s posuzovaným případem, však žalovaný neuvádí. Žalobce není odpovědný za neplnění povinností třetích osob a neplnění povinností třetích osob nikterak neovlivňuje její nárok na odpočet daně z přidané hodnoty.

12. Žalobce nesouhlasí se závěry žalovaného, který „se snaží podsunout,“ že obchodování se slitky zlata s ryzostí nižší než 333/1000 je indikátorem podvodného jednání. Znalecký posudek zpracovaný soudní znalkyní R. S. považuje za nepřezkoumatelný, což měl údajně uvést v jiném řízení NSS (tak tomu však zcela přesně nebylo – pozn. soudu). Nelze za vadnou či podezřelou považovat skutečnost spočívající v nákupu slitků zlata s obsahem zlata nižším než 333/1000 ve velkých finančních a hmotnostních objemech, když podle žalovaného se nejedná o běžnou komoditu na trhu. K tomu žalobce dále uvádí, že tento závěr není vůbec relevantní, tyto slitky se na trhu vyskytují (byť nejde o komoditu hlavního proudu), což žalobce dokládá příkladnými odkazy na 9 internetových stránek různých zahraničních subjektů. K vyhodnocení těchto skutečností se správce daně řádně nevyjádřil. Jako důkaz o tom, že se na trhu se zlatem se slitky s ryzostí nižší než 333/1000 obchoduje, uvedl žalobce písemnou poptávku společnosti SAAMP ze dne 30. 3. 2011. Žalovaný i správce daně opět tuto listinu interpretují mylně. Uvedené slitky s přesnými poměry kovů nižší ryzosti mají své technologické opodstatnění.

13. Žalobce dále podrobil kritice závěr, že za tuto další objektivní skutečnost považoval správce daně to, že žalobce neprokázal, že by k nákupu slitků s ryzostí zlata pod 333/1000 byl veden poptávkou odběratele, tj. společnosti SAAMP, a že mohl využít ochranu danou ustanovením § 92a, resp. § 92b zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „ZDPH“) a pořizovat zboží v režimu přenesené daňové povinnosti. Žalobce v odvolání poukázal na to, že prvostupňový správce daně vychází ze zcela neověřených skutečností, když svůj závěr opřel o to, že společnost SAAMP předmětné slitky podrobila rafinaci, když podle žalobce tato společnost používala slitky s přesnými poměry požadovaných kovů o ryzosti nižší než 333/1000 jako polotovary do dalších výrobků a není pravdou, že by tyto slitky pro tuto společnost neměly obchodní význam. Tato společnost je ve Francii „puncovní autoritou“. Závěry žalovaného o tom, že tato společnost poptávala slitky zlata také i nad 333/1000 je nepravdivým tvrzením, rovněž žalovaný nesprávně vyhodnotil obsah písemné poptávky této společnosti ze dne 30. 3. 2011. Žalobce navrhl, aby soud žalované rozhodnutí zrušil.

IV. Vyjádření žalovaného

14. Žalovaný s žalobou nesouhlasil, ve vyjádření k žalobě odkázal především na obsah žalovaného rozhodnutí i rozhodnutí správce daně, setrval na jeho odvodnění. Jako reakci k žalobním výtkám fakticky zopakoval argumentaci ze svého rozhodnutí a připomněl, že tvrzení žalobce jsou spíše polemikou s hodnocením jednotlivých závěrů žalovaného. Poukázal na to, že průběh řízení byl obdobný jako ve věci daňové kontroly za období březen až květen 2011, kde bylo prokázáno, že došlo k daňovému podvodu na straně dodavatelů spol. A. Ve vztahu k tomuto jinému časovému období již rozhodoval NSS rozsudkem čj. 4 Afs 233/2015-47 ze dne 28. 1. 2016.

V. Replika žalobce

15. V replice k vyjádření žalovaného žalobce fakticky setrval na své argumentaci v žalobě. K tvrzené a vyžadované opatrnosti žalobce ověřit, že její dodavatel spol. A. není podvodnou korporací, poukázal na postup Generálního finančního ředitelství, které v minulosti nakoupilo zboží (mobilní telefony) od dodavatele, u kterého již několik měsíců probíhala daňová kontrola kvůli podezření z podvodů na DPH. Tvrzený a vyžadovaný rozsah ověřování důvěryhodnosti žalobcova dodavatele A. je nesplnitelný. Odepření nároku na odpočet DPH považuj za nezákonný, k tomu odkazuje na vybraná rozhodnutí Soudního dvora EU.

VI. Posouzení věci krajským soudem

16. Žaloba byla podána včas [§ 72 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s.ř.s.“)], osobou k tomu oprávněnou (§ 65 odst. 1 s.ř.s., žaloba je přípustná (zejména § 65, § 68 a § 70 s.ř.s.). Napadené rozhodnutí soud přezkoumal v rámci uplatněných žalobních bodů dle § 75 odst. 2 s.ř.s., podle skutkového a právního stavu ke dni rozhodování žalovaného ve smyslu § 75 odst. 1 s.ř.s.

17. Zcela úvodem soud poznamenává, že obdobná skutková záležitost týkající se obchodů žalobce se slitinami zlata o ryzosti do 333/1000 s totožným dodavatelem a neuznání nároku na odpočet DPH ze strany finančních orgánů, avšak za následná období března až května 2011, byla předmětem soudního přezkumu soudů všech v úvahu připadajících instancí v České republice – s negativním výsledkem pro žalobce. Zdejší soud zamítl dřívější žalobu žalobce rozsudkem ze dne 23. 9. 2015, čj. 52 Af 2/2015-74, kasační stížnost žalobce byla zamítnuta rozsudkem NSS ze dne 28. 1. 2016, čj. 4 Afs 233/2015-47, ústavní stížnost byla odmítnuta usnesením ze dne 10. 10. 2017, sp. zn. III. ÚS 1203/16.

18. O dříve vydaných zajišťovacích příkazech týkajících se daně z přidané hodnoty žalobce za leden až únor 2011 rozhodoval již jak zdejší soud, tak NSS rozsudkem ze dne 11. 6. 2014, čj. 10 Afs 18/2015-48.

19. Jak již soud výše uvedl, musel z méně přehledné žaloby, která obsahuje polemiku s žalovaným rozhodnutím a časté opakování argumentace žalobce, vymezit stěžejní žalobní body ve smyslu konstantní judikatury Nejvyššího správního soudu a Ústavního soudu (srov. výše zmíněný rozsudek NSS ze dne 24. 4. 2014, č. j. 7 Afs 85/2013-18 a nález

Ústavního soudu ze dne 21. 12. 2004, sp. zn. II. ÚS 67/04). K tomu ještě krajský soud uvádí, že povinnost posoudit všechny žalobní námitky neznamená, že krajský soud je povinen reagovat na každou dílčí argumentaci a tu obsáhle vyvrátit, neboť jeho úkolem je vypořádat se s obsahem a smyslem žalobní argumentace (srov. rozsudek NSS ze dne 3. 4. 2014, č. j. 7 As 126/2013-19). K tomu lze dodat, že není smyslem soudního přezkumu stále dokola podrobně opakovat již jednou vyřčené, proto může soud v případech shody mezi názorem soudu a odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí odkazovat na toto odůvodnění (srov. např. rozsudek NSS ze dne 27. 7. 2007, č. j. 8 Afs 75/2005-130 publikovaný pod č. 1350/2007 Sb. NSS). Zároveň je též třeba dodat, že rozsah reakce soudu na konkrétní námitky je co do šíře odůvodnění spjat s otázkou hledání míry (proto zpravidla postačuje, jsou-li vypořádány alespoň základní námitky účastníka – srov. např. rozsudek NSS ze dne 28. 5. 2009, č. j. 9 Afs 70/2008-13), případně za podmínek tomu přiměřeného kontextu i s akceptací odpovědi implicitní (což připouští i Ústavní soud – srov. např. usnesení ze dne 18. 11. 2011, sp. zn. II. ÚS 2774/09 – odst. 4 odůvodnění, či rozsudek NSS ze dne 21. 12. 2011, č. j. 4 Ads 58/20011-72, tzn. že na určitou námitku lze reagovat i tak, že odůvodnění svého rozhodnutí soud prezentuje od názoru žalobce odlišný názor, který přesvědčivě zdůvodní tak, že toto zdůvodnění poskytuje dostatečnou oporu výroku rozhodnutí). Ústavní soud v této souvislosti konstatoval, že „*není porušením práva na spravedlivý proces, jestliže obecné soudy nebudují vlastní závěry na podrobné opONENTUŘE (a vyvracení) jednotlivě vznesených námitek, pakliže proti nim staví vlastní ucelený argumentační systém, který logicky a v právu rozumně vyloží tak, že podpora správnosti jejich závěrů je sama o sobě dostatečná*“ (srov. náleze ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08, bod 68, též rozsudek NSS ze dne 29. 3. 2013, č. j. 8 Afs 41/2012-50, bod 21).

20. Krajský soud konstatuje, že žalované rozhodnutí netrpí vadami řízení uvedenými v ust. § 76 odst. 1 s. ř. s., žalované rozhodnutí není nicotné a nejedná se o další případy průlomu do dispoziční zásady. Z hlediska opakovaného tvrzení žalobce o nevypořádání části jeho dílčí argumentace v odvoláních proti rozhodnutím správce daně, soud považuje za vhodné připomenout, že ačkoliv je povinností orgánu veřejné moci svá rozhodnutí řádně odůvodnit, nelze tuto povinnost interpretovat jako požadavek detailní odpovědi na každou námitku (ve vztahu k soudům srov. např. odst. 61 rozsudku Evropského soudu pro lidská práva ve věci van de Hurk v. Nizozemí). Nadto je třeba si uvědomit, že orgán veřejné moci na určitou námitku může reagovat i tak, že v odůvodnění svého rozhodnutí prezentuje od názoru žalobce odlišný názor, který přesvědčivě zdůvodní. Tím se námitkami účastníka řízení vždy – minimálně implicitně – vypořádá. Nelze proto bez dalšího uzavřít, že absence odpovědi na ten či onen argument žalobce v odůvodnění žalovaného rozhodnutí (či rozhodnutí soudu) způsobuje nezákonnost rozhodnutí či dokonce jeho nepřezkoumatelnost. Takovýto přístup by totiž mohl vést zejména u velmi obsáhlých podání až k absurdním důsledkům a k porušení zásady efektivity a hospodárnosti řízení. Podstatné je, aby se správní orgán či následně správní soud, vypořádal se všemi základními námitkami účastníka řízení, jak soud již výše uvedl (srov. např. rozsudek NSS ze dne 22. 10. 2014, č. j. 6 Ads 237/2014-9, dále např. ze dne 28. 5. 2009, č. j. 9 Afs 70/2008-13).

21. V dané věci proto považoval soud za nutné se zaměřit na uvedené základní, tj. stěžejní námitky žalobce. Z hlediska zákonnosti žalovaného rozhodnutí a zároveň i dodržení povinnosti žalovaného své rozhodnutí řádně odůvodnit bylo v dané věci

podstatné, zda je správný základní nosný důvod žalovaného rozhodnutí, tj. (i) závěr o tom, že zboží, které měl žalobce přijmout od společnosti A. s.r.o. bylo zasaženo podvodem na dani z přidané hodnoty, a (ii) zda o tom žalobce mohl nebo měl vědět, zda tento závěr byl podložen dostatečnými podklady, z nichž vyplynul a zároveň, zda je tento závěr postaven na těchto podkladech a právní úpravě odpovídající argumentaci žalovaného.

22. Podrobněji vztaženo k podané žalobě je třeba upřesnit, že námitka (ne)prokázání skutečnosti, že zboží bylo zasaženo podvodem na DPH, v žalobě výslovně nezaznívá. Avšak již v úvodní části žaloby žalobce za využití své interpretace judikatury NSS a SD EU tvrdí, že pro neuznání nároku na odpočet DPH je podstatné to, že musí dojít k získání neoprávněné výhody (a nepostačí jenom zasažení zboží podvodem). Nebylo údajně prokázáno, v čem mělo zvýhodnění žalobce v rozporu se Směrnicí spočívat. Žalobce v souhrnném pohledu na žalobu staví svoji argumentaci především na tom, že nebyla prokázána jeho spojitost s podvodným jednáním, že nemohl ani při potřebné míře opatrnosti vědět, že zboží je zasaženo podvodem. Nebyla mu identifikována opatření, která měl přijmout k tomu, aby se nezúčastnil podvodu.

23. Následující závěry, vedly soud ke zhodnocení, že žaloba není důvodná.

24. Krajský soud ve shodě s argumentací žalovaného obsažené v žalovaném rozhodnutí uvádí, že přidaná hodnota je produktem ekonomické činnosti subjektu a jako taková je vytvářena v jednotlivých fázích obratu, přičemž k vybírání daně z přidané hodnoty dochází po částech, v jednotlivých fázích obchodních transakcí a daň z přidané hodnoty zatěžuje výlučně část hodnoty výrobku nebo služby, která byla k původní hodnotě následně přidána, nedochází tak ke zdanění celého obratu, ale pouze přidané hodnoty. Samotný systém daně pak správně žalovaný označil jako neutrální, což znamená, že daň zatěžuje jednotlivé obchodníky, výrobce, poskytovatele služeb apod. pouze v případě, kdy tito reálně vytvářejí přidanou hodnotu. V opačném případě je daň zatížen až konečný spotřebitel a daň je povinen odvést plátce daně, avšak břemeno samotného uhrazení daně leží na poplatníkovi, tedy konečném spotřebiteli. Aby bylo dosaženo neutrality systému daně z přidané hodnoty, byl vytvořen systém tzv. odpočtů daně. Princip neutrality není konstrukcí finančních orgánů, ale je vyjádřen v čl. 1 Směrnice Rady č. 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2006, jak správně uvedl žalovaný v žalovaném rozhodnutí. Aby plátcí daně vznikl právní nárok, tj. subjektivní veřejné právo vůči státu, na odpočet daně, musí naplnit požadavky ust. § 72 ZDPH, tj. tento nárok má plátce daně v případě, kdy přijatá zdanitelná plnění použije pro uskutečnění své ekonomické činnosti. Plátce daně má nárok na odpočet daně též v případě, kdy přijatá zdanitelná plnění použije pro účely uskutečnění plnění, která jsou osvobozena s nárokem na odpočet daně. Samotný nárok na odpočet daně vznikne v okamžiku, kdy vznikla povinnost přiznat daň na výstupu, nárok na odpočet daně se prokazuje daňovým dokladem, ten je však jen jedním z důkazů, které správce daně musí hodnotit v rámci procesu dokazování. Daňový subjekt tak musí unést důkazní břemeno ve vztahu ke svému tvrzení, že splnil podmínky na uplatnění nároku na odpočet daně z přidané hodnoty dle § 72 odst. 1 ZDPH.

25. Dle konstantní judikatury NSS (např. rozsudek NSS ze dne 27. 1. 2012, č. j. 8 Afs 40/2011-92) je daňové řízení postaveno na zásadě, že každý daňový subjekt má povinnost sám daň přiznat, nese tedy břemeno důkazní, ale také povinnost toto své tvrzení doložit, tj. nese i břemeno důkazní. Daňový subjekt má povinnost prokazovat k výzvě správce daně

jen ty skutečnosti, které sám tvrdí (srov. náleží Ústavního soudu ze dne 24. 4. 1996, sp. zn. Pl. ÚS 38/95). Svá tvrzení prokazuje především svým účetnictvím a jinými povinnými evidencemi a záznamy (srov. rozsudek NSS ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119). Avšak existence účetních dokladů, tj. příjmových dokladů či faktur, byť formálně bezvadných, sama o sobě zpravidla ještě neprokazuje, že se operace, která je jejich předmětem, opravdu uskutečnila (srov. rozsudek NSS ze dne 28. 2. 2006, č. j. 7 Afs 132/2004-99). Správce daně proto může vyjádřit důvodné pochybnosti o věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů. V tomto směru tíží správce daně podle § 92 odst. 5 daňového řádu důkazní břemeno, a to právě ve vztahu k prokázání důvodnosti jeho pochyb. Správce daně je povinen prokázat, že o souladu účetnictví se skutečností existují vážné a důvodné pochyby a musí identifikovat konkrétní skutečnost, na jejich základě lze mít pochybnosti o věrohodnosti, úplnosti, průkaznosti nebo správnosti účetnictví (srov. rozsudek NSS ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119). Pokud toto důkazní břemeno ve vztahu k těmto skutečnostem správce daně unese, je na daňovém subjektu, aby prokázal pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví ve vztahu k předmětnému obchodnímu případu. Daňový subjekt přitom tyto skutečnosti prokazuje zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím.

26. Rovněž v případě prokazování nároku na odpočet daně z přidané hodnoty nemusí být doklady se všemi požadovanými náležitostmi (faktury apod.) podkladem pro uznání nároku na odpočet, není-li zároveň prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo, resp. došlo tak, jak je v dokladech deklarováno, či nejsou-li splněny další zákonné podmínky pro jeho uplatnění. Daňový doklad není sám o sobě poukázkou na vznik nároku na odpočet daně. Daňový subjekt musí přitom v daňovém řízení ve vztahu k prokázání svého nároku na tento odpočet, prokázat nejen to, zda došlo k faktickému uskutečnění zdanitelného plnění, ale i to, zda toto plnění uskutečnila osoba – plátce daně, jež je jako poskytovatel tohoto plnění uvedena v dokladu, který daňový subjekt jako důkaz prokázání tvrzeného právního vztahu předkládá (srov. rozsudek NSS ze dne 30. 8. 2005, č. j. 5 Afs 188/2004-63). Existence účetních dokladů, tj. příjmových dokladů či faktur, i když formálně bezvadných, však sama o sobě ještě neprokazuje, že se operace, která je jejich předmětem, opravdu uskutečnila (srov. rozsudek NSS ze dne 31. 12. 2008, č. j. 8 Afs 54/2008-68).

27. Takové formální splnění náležitostí pro uplatnění odpočtu daně může vybízet ke zneužívání systému daně z přidané hodnoty, kdy jsou právě vytvářeny situace, které mají formálně navodit stav, který založí nárok na odpočet daně. V případě, kdy je takový stav vytvořen v situaci daňového subjektu, získává tento nárok na odpočet, popřípadě na výplatu nadměrného odpočtu z transakcí, které nemají za cíl vytvoření zisku daňového subjektu, ale pouhé získání nároku na odpočet daně z přidané hodnoty. Stát pak uznáním nároku na odpočet namísto podpory exportu, zachování principu neutrality daní z přidané hodnoty, případně inkasa daně z příjmů z takové transakce, se stává pouhým výplatcem odpočtu daně a odpočet daně v takovém případě slouží daňovému subjektu namísto zisku a stát se stává poškozeným, jelikož z veřejného rozpočtu vyplatil částku, která do něj nepřišla, ačkoliv měla. V prokazování nároku na odpočet daně je prvotně záležitostí dokladovou, současně je však třeba respektovat soulad se skutečným reálným stavem, tzn., že ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi nemohou být podkladem pro uznání

nároku na odpočet DPH, je-li správcem daně zpochybněno, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo tak, jak je v dokladech prezentováno. Předložení daňového dokladu ve smyslu § 73 zákona o DPH je pouze formálním důkazem dovršujícím hmotně právní aspekty skutečného provedení zdanitelného plnění. Jestliže zdanitelné plnění nebylo uskutečněno tak, jak je plátcem deklarováno, nemůže být důkazní povinnost naplněna pouhým předložením, byť formálně správného, daňového dokladu (srov. nález Ústavního soudu ze dne 15. 5. 2001, sp. zn. IV. ÚS 402/99).

28. Pokud se v daňovém řízení prokáže, že se daňový subjekt vědomě účastnil obchodních operací, které neodpovídaly běžným obchodním podmínkám, přičemž cílem těchto transakcí bylo získat neoprávněnou daňovou výhodu – tedy jednalo se o podvod na DPH, tak tato okolnost má bez dalšího za následek ztrátu nároku na odpočet daně z přidané hodnoty a postačuje k zamítnutí žaloby. Tento závěr vyplývá z judikatury Soudního dvora Evropské unie (srov. např. rozsudek ze dne 12. 1. 2006 ve spojených věcech C-354/03, C-355/03 a C-484/03 Optigen a rozsudek ze dne 6. 7. 2006, ve spojených věcech C-439/04 a C-440/04 Kittel, když bylo uvedeno: „...pokud je s přihlédnutím k objektivním skutečnostem prokázáno, že dodání je uskutečněno pro osobu povinnou k dani, která věděla, nebo měla vědět, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na dani z přidané hodnoty, je věcí vnitrostátního soudu odmítnout takové osobě povinné k dani přiznat nárok na odpočet“). V dané věci byly nepochybně splněny podmínky pro aplikaci výše zmíněných závěrů, a to z následujících důvodů.

29. Výjimkou ze základní zásady vymezené ve výše citované judikatuře, tj. že nárok na odpočet daně nemůže být dotčen tím, že v řetězci dodávek je jiná předchozí nebo následná transakce zatížena skutečnostmi, o kterých plátce neví, nebo nemůže vědět, je prokázání objektivní okolnosti umožňující učinit závěr, že osoba povinná k dani věděla nebo musela vědět, že plnění uplatňované k odůvodnění nároku na odpočet bylo součástí podvodu spáchaného dodavatelem či jiným subjektem operujícím v dodavatelském řetězci na vstupu. V takovém případě tento subjekt získá neoprávněnou daňovou výhodu (srov. výše zmíněné rozsudky Soudního dvora Evropské unie a dále srov. rozsudek NSS ze dne 10. 10. 2012, č. j. 1 Afs 37/2012-50, který se ztotožňuje s těmito závěry). Daňový orgán musí dostatečně právně prokázat objektivní okolnosti umožňující učinit tento závěr, tj. že osoba povinná k dani věděla nebo musela vědět, že plnění uplatňované k odůvodnění nároku na odpočet bylo součástí podvodu spáchaného dodavatelem či jiným subjektem operujícím v dodavatelském řetězci na vstupu (srov. výše zmíněný rozsudek NSS ze dne 10. 10. 2012, č. j. 1 Afs 37/2012-50). V tomto směru tíží daňové orgány důkazní břemeno.

30. V daňovém řízení je pak posuzována každá účetní transakce mezi dodavatelem a jeho odběratelem v řetězci sama o sobě a charakter jednotlivých transakcí nemůže být změněn předchozími nebo následnými událostmi (srov. rozsudek NSS ze dne 27. 7. 2007, č. j. 5 Afs 129/2006-142). Přičemž zásada daňové neutrality brání obecné diferenciaci mezi legálními a protiprávními plněními. Proto subjekty, které přijmou veškerá opatření, která od nich mohou být rozumně vyžadována, aby zajistily, že jejich plnění nejsou součástí podvodu, bez ohledu na to, zda se jedná o podvod na DPH nebo jiné podvody, musejí mít možnost důvěřovat legalitě uvedených plnění, aniž by riskovaly ztrátu svého nároku na odpočet DPH odvedené na vstupu (srov. rozsudek Soudního dvora Evropské unie ze dne 11. 5. 2006 ve věci C-384/04, Sb. rozh. s. I-4191, bod 33). Žalobce se proto mylí, když tvrdí, že „žalobci účast na takových podvodech však nebyla nikdy prokázána“, přestože bylo

prokázáno podvodné jednání některých osob zapojených v dodavatelském řetězci (A. s.r.o.), která měla dodávat uvedené slitky žalobci, dále společnosti P., s.r.o., L. I., s.r.o. a I., s.r.o. a konečně E., s.r.o., které rovněž byly součástí tohoto řetězce (celé schéma dodavatelského řetězce a účasti těchto firem v něm je uvedeno na str. 15 zprávy o daňové kontrole ze dne 11. 3. 2014, která se týká všech zdaňovacích období březen až květem 2011 a která je zmíněna na str. 3 zprávy o daňové kontrole ze dne 15. 4. 201, která se týká všech zdaňovacích období leden a únor 2011). Pro neuznání nároku na odpočet nebylo totiž rozhodné, zda žalobce s těmito společnostmi nepřišel do styku (s výjimkou společnosti A., jak tvrdí žalobce). Podstatné je účastenství žalobce v tomto řetězci, v němž došlo ke zmíněnému podvodu, tj. že žalobce se stal součástí tohoto podvodu, zároveň je podstatné, zda k tomuto podvodnému jednání ve zmíněném řetězci došlo a zda žalobce věděl nebo mohl vědět, že pořizuje zboží zatížené podvodem na dani z přidané hodnoty. Žalobce na rozdíl od žalovaného tížilo důkazní břemeno, tj. žalobce byl povinen prokázat, že nevěděl či nemohl vědět, že pořizuje takto zatížené zboží. To se však žalobci v dané věci nepodařilo.

31. Skutečnost, že v tomto řetězci došlo k podvodnému jednání, byla prokázána, ostatně sám žalobce to nezpochybňuje, pouze tvrdí, že mu účast na takových podvodech nebyla nikdy prokázána. V této souvislosti je nutné konstatovat, že není rozhodné, zda zboží zasažené tímto podvodem bylo dodáno do Francie společnosti SAAMP, tj. *„renomované rafinerie zlata požívající ve Francii statutu puncovní instituce s dlouholetou tradicí“*, jak tvrdí žalobce v žalobě. Tvrzení o tom, že žalobce dodal toto zboží *„renomovanému obchodníkovi“*, může pouze navodit dojem řádné a poctivé obchodní transakce, ale to samo o sobě bez dalšího nevylučuje, že toto zboží bylo zasaženo podvodným jednáním ve zmíněném řetězci. A o tom nemá ani krajský soud pochyb, když to vyplývá ze zcela jasné argumentace a z podkladů daňových orgánů rozhodujících v této věci. Ostatně žalobce ani nepopírá, že nakupoval ve zmíněných zdaňovacích obdobích uvedené zboží od společnosti A. s.r.o., která vykazala nákup tohoto zboží od společnosti I., s.r.o., jejíž jednatel J. D. popřel dodání tohoto zboží této společnosti a uvedl, že finanční prostředky, které přicházely na účet společnosti I., s.r.o. od odběratele A., s.r.o. vybíral a vracel jednateři společnosti A., s.r.o. panu R., za což od pana R. dostával pouze svou smlouvenou odměnu (srov. protokol ze dne 28. 2. 2012, č. j. 128955/12/005934109594). Ostatně o tom svědčí obsah tvrzení jednatele společnosti I., která měla údajně dodávat toto zboží společnosti A., tj. J. D..

32. Soud se neztotožňuje s žalobcem v tom, že napadené rozhodnutí nemůže obstát, neboť žalovaným nebylo identifikováno konkrétní zvýhodnění, a pokud by identifikováno snad bylo, tak se nedostalo žalobci. Sám žalobce k této argumentaci snáší odkazy na různé části odůvodnění rozsudků NSS či SD EU. Soud proto bude citovat směrem k žalobcově námitce obsírněji z již shora zmíněného rozhodnutí NSS ze dne 28. 1. 2016, čj. 4 Afs 233/2015-47. NSS uvedl v citovaném rozsudku následující závěry, které jsou plně aplikovatelné na vznesenou námitku žalobce.

33. Problematikou karuselových (kolotočových) podvodů se již v celé řadě případů zabývala judikatura Nejvyššího správního soudu a unijního Soudního dvora, z níž zdejší soud ve svých rozhodnutích vychází. V jednom z rozsudků ze dne 25. 6. 2015, č. j. 6 Afs 130/2014-60, č. 3275/2015 Sb. NSS, Nejvyšší správní soud shrnul, že v případech karuselových podvodů *„[...] je zásadní interpretace a následná aplikace pojmu*

„podvod na DPH“. Ten je správnými soudy užíván ve smyslu judikatury Soudního dvora, týkající se zneužití práva či kolotočových podvodů na DPH [rozsudky ze dne 12. 1. 2006 ve spojených věcech *Optigen Ltd a Fulcrum Electronics Ltd* (v likvidaci) a *Bond House Systems Ltd* proti *Commissioners of Customs & Excise*, C-354/03, C-355/03 a C-484/03, Sb. rozh., s. I-483 (dále jen „věc *Optigen*“), a ze dne 6. 7. 2006 ve spojených věcech C-439/04 a C-40/04 *Axel Kittel* proti Belgickému státu a Belgický stát proti *Recolta Recycling SPRL*, Sb. rozh., s. I-6161 (dále jen „věc *Kittel*“), rozsudek Soudního dvora ze dne 21. 6. 2012, ve spojených věcech *Mahagében kft* a *Péter Dávid*, C-80/11 a C-142/11, (dále jen „věc *Mahagében*“)]. Judikatura Soudního dvora tímto pojmem označuje situace, v nichž jeden z účastníků neodvede státní pokladně vybranou daň a další si ji odečte, a to za účelem získání zvýhodnění, které je v rozporu s účelem šesté směrnice, neboť uskutečněné operace neodpovídají běžným obchodním podmínkám. V této souvislosti lze odkázat na již shora uváděné rozsudky Soudního dvora, kde termín „podvod na DPH“ je v tomto smyslu běžně užíván a je jak obsahem samotných položených předběžných otázek, tak stanovisek generálních advokátů, jakož i obsahem samotných rozsudků Soudního dvora. Generální advokát Colomer ve svém stanovisku ke spojeným věcem podvodu na DPH konstatoval, že ve skutečnosti existují varianty tak neobvyklé a spletité, jako je představitelstev těch, kteří je připravují: ve všech případech jde v podstatě o to, že není odvedena určitá částka získaná jako DPH (srov. k tomu rozsudek NSS ze dne 18. 3. 2010, č. j. 9 Afs 83/2009 - 232). Posuzování subjektivní stránky jednání stěžovatelky, tedy hodnocení její vědomosti o daňovém podvodu, částečně souvisí s předchozí námitkou, tedy s interpretací daňového podvodu. Jak již bylo uvedeno, pojmem podvodu na DPH se zabýval Soudní dvůr zejména v rozsudcích citovaných v bodě [47] výše. Ve věci *Optigen* je zdůrazněno, že nárok na odpočet daně nemůže být dotčen tím, že v řetězci dodávek je jiná předchozí nebo následná transakce zatížena skutečnostmi, o kterých plátce neví nebo nemůže vědět. Zavedení systému odpovědnosti bez zavinění by totiž překračovalo rámec toho, co je nezbytné pro ochranu plateb do veřejného rozpočtu (srov. rozsudky ze dne 11. 5. 2006, *Federation of Technological Industries* a další, C-384/04, Sb. rozh. s. I-4191, bod 32, jakož i ze dne 21. 2. 2008, *Netto Supermarkt*, C-271/06, Sb. rozh. s. I-771, bod 23). Vzhledem k tomu, že odmítnutí nároku na odpočet podle bodu 45 tohoto rozsudku je výjimkou ze základní zásady, kterou tento nárok představuje, je na daňovém orgánu, aby dostatečně právně prokázal objektivní okolnosti umožňující učinit závěr, že osoba povinná k dani věděla nebo musela vědět, že plnění uplatňované k odůvodnění nároku na odpočet bylo součástí podvodu spáchaného dodavatelem či jiným subjektem operujícím v dodavatelském řetězci na vstupu (*Mahagében*, bod 49). Uvedený výklad Soudního dvora převzala i judikatura Nejvyššího správního soudu. Ta potvrdila, že každá účetní transakce mezi dodavatelem a jeho odběratelem v řetězci musí být posuzována sama o sobě a charakter jednotlivých transakcí v řetězci nemůže být změněn předchozími nebo následnými událostmi (srov. rozsudek ze dne 27. 7. 2007, č. j. 5 Afs 129/2006 - 142). Zásada daňové neutrality brání obecné diferenciaci mezi legálními a protiprávními plněními. Proto subjekty, které přijmou veškerá opatření, jež od nich mohou být rozumně vyžadována, aby zajistily, že jejich plnění nejsou součástí podvodu, bez ohledu na to, zda se jedná o podvod na DPH, nebo jiné podvody, musejí mít možnost důvěřovat legalitě uvedených plnění, aniž by riskovaly ztrátou svého nároku na odpočet DPH odvedené na vstupu (viz rozsudek ze dne 11. 5. 2006 *Commissioners of Customs & Excise* a *Attorney General* proti *Federation of Technological Industries* a další, C-384/04, Sb. rozh., s. I 4191, bod 33). Pokud je ovšem 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. Osoba

povinná k dani, která věděla nebo měla vědět, že se svým nákupem účastní podvodného plnění, pak musí být pro účely šesté směrnice považována za osobu účastnící se tohoto podvodu, a to bez ohledu na to, zda má z následného prodeje zboží prospěch, či nikoli. V takové situaci totiž osoba povinná k dani pomáhá pachatelům podvodu a stává se jejich spolupachatelem (viz věc Kittel, cit. v bodě [47] výše). Tyto principy rovněž následně přejala i judikatura Nejvyššího správního soudu (např. rozsudky ze dne 30. 4. 2008, č. j. 1 As 15/2008 - 100, nebo ze dne 30. 7. 2010, č. j. 8 Afs 14/2010 - 195, publikovaný pod č. 2172/2011 Sb. NSS). 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. V rozsudku ze dne 10. 6. 2015, č. j. 2 Afs 15/2014 - 59, kupříkladu posuzoval zdejší soud případ, ve kterém daňové orgány založily svůj závěr o tom, že stěžovatelka věděla nebo měla vědět, že se svou ekonomickou aktivitou účastní podvodu na DPH, na vyhodnocení celkem čtyř okruhů indicií: na neobvyklé ceně emisních povolenek, na absolutním selhání kontrolních mechanismů stěžovatelky, na záznamech telefonických hovorů zaměstnanců stěžovatelky a na způsobu obchodování stěžovatelky (nestandardně pasivní přístup při hledání obchodních příležitostí ze strany stěžovatelky)“ (relevantní části zvýraznil NSS).

34. Ze shora uvedeného se pak podává směrem k žalobci vysvětlení, v čem má věc výhody spočívat. Spočívá totiž v tom, že v řetězci karuselového podvodu není odvedena určitá částka získaná jako DPH. Judikatura pojednávající o podvodech jakkoli nevyžaduje, aby žalobci bylo přičteno jakési konkrétní zvýhodnění na DPH jako nutná podmínka neuznání odpočtu DPH. Negativní dopady doměření DPH u žalobce jsou pak především spojeny s jeho vědomostí či možností vědět, že se podvodné transakce účastní. Proto v rozsudku čj. 4 Afs 233/2015-47 NSS uvádí následující:

35. Nejvyšší správní soud dále v rozsudku ze dne 10. 6. 2015, č. j. 2 Afs 15/2014-59, k prokazování zavinění dovodil, že „[p]ři obecném hodnocení subjektivní stránky daňového subjektu je prakticky bez významu také to, v jakém hospodářském odvětví proběhlo podvodné jednání a zda toto odvětví již bylo či nebylo zasaženo podvody na DPH“. Vycházel přitom z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 4. 2008, č. j. 2 Afs 35/2007 - 111, podle něhož „[...] jedním z hledisek pro posouzení subjektivní stránky jednání daňového subjektu mohou být i skutečnosti, které by pouze samy o sobě k závěru nepříznivému pro daňový subjekt nepostačovaly – tedy např. skutečnost, že v minulosti již byl daňový subjekt seznámen s tím, že se stal (byť tehdy třeba naprosto bez jakéhokoliv zavinění) článkem v podvodném řetězci k dani z přidané hodnoty. 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 dani z přidané hodnoty. Toto posouzení bude vždy věcí individuálního posouzení správce daně, který musí v každém případě prokázat okolnosti nasvědčující tomu, že se jedná o takový případ. Obecně lze říci, že vyšší nároky bude možno klást na subjekty na trhu zavedené a s touto v České republice objektivně existující problematikou podvodů na dani z přidané hodnoty prokazatelně seznámené“ (relevantní části zvýraznil NSS).

36. V rozsudku ze dne 23. 8. 2013, č. j. 5 Afs 83/2012-46, č. 2925/2013 Sb. NSS, Nejvyšší správní soud k otázce rozložení důkazního břemene při prokazování karuselových podvodů konstatoval, že „[...] důkazní břemeno nelze pojímat extenzivně a je nutno vymezit jeho rozměr. Jestliže tedy stěžovatel v daňovém přiznání tvrdil, že uskutečnil

intrakomunitární plnění, a z toho důvodu uplatnil osvobození od daně, bylo součástí jeho důkazního břemene nejen prokázat, že odběratel je osobou registrovanou k dani v jiném členském státě, ale rovněž, že zboží bylo do tohoto státu skutečně přepraveno, a v intencích judikatury SDEU, jakož i v intencích rozhodnutí zdejšího soudu č. j. 8 AfS 14/2010 - 195 i to, že přijal veškerá opatření, která od něj mohou být rozumně vyžadována k ověření, že jeho plnění nepovede k účasti na daňovém podvodu“. Dále uvedl, že důkazní břemeno je omezeno principy fungování jednotného trhu a přijetí uvedených opatření může být státem vynucováno pouze s respektem k základním svobodám zavedeným Smlouvou o fungování Evropské unie, jako je zejména volný pohyb zboží.

37. Nejvyšší správní soudu s ohledem na citovanou judikaturu shrnuje, že při prokazování karuselových podvodů je povinností správce daně, aby v konkrétní transakci prokázal objektivní skutečnosti, z nichž lze učinit závěr, že určitý daňový subjekt minimálně věděl, nebo měl vědět, že plnění uplatňované k odůvodnění nároku na odpočet bylo součástí podvodu spáchaného dodavatelem či jiným subjektem operujícím v dodavatelském řetězci. Naopak povinností daňového subjektu je prokázání, že přijal veškerá opatření, která od něj bylo možné rozumně vyžadovat k ověření, že jeho plnění nepovede k účasti na daňovém podvodu.

38. Soud považuje mezi stranami za nesporné, že společnost A. s.r.o. se účastnila podvodu na dani z přidané hodnoty. Celý obchodní řetězec tak byl zatížen karuselovým podvodem, pročež povinností správce daně bylo u jednotlivých daňových subjektů, stejně tak i u žalobce, nalézt a prokázat objektivní skutečnosti, ze kterých by mohl dovodit účast toho kterého daňového subjektu na karuselovém podvodu.

39. Žalovaný správně odkázal na žalobcovi dlouholeté tvrzené zkušenosti a znalost oboru obchodování s drahými kovy. Lze tak dovodit, že na žalobce mohou být kladeny vyšší nároky na ohledně obezřetnosti při podnikání, resp. na důkazní standard, pokud daňový subjekt prokazuje přijatá opatření, která měla vylučovat jeho účast na karuselovém podvodu. Ačkoli z podané žaloby nevyplývá, jaké má stěžovatel zkušenosti s obchodem se zlatem a zlatými slitky, tyto skutečnosti vyplývají ze správního spisu. Navíc soud poukazuje i na výsledek kontrolního zjištění Finančního úřadu v Hradci Králové ve zprávě č. 185 ze dne 7. 6. 2012 o daňové kontrole, č. j. 120493/11/228601602927, ve věci daňového subjektu R. s.r.o. V uvedené zprávě je zaznamenán výslech pana M. S., jednatele stěžovatele a společnosti M. s.r.o. (protokol ze dne 20. 1. 2011, č. j. 8798/11/228601601147), který v něm uvedl, že obchodováním s drahými kovy a jejich slitinami se zabývá přibližně od roku 2001. Jelikož v nyní posuzovaném případě sjednával se společností A. s.r.o. obchody v roce 2011 jménem stěžovatele právě pan M. S., nemůže soud jeho zkušenosti a praxi v oboru ve vztahu k žalobci pominout. Žalobce se snaží tyto závěry relativizovat, soud však uvádí, že jedna z částí mozaiky vědomostního stavu žalobce k možným podvodům, je právě to, že jednatel žalobce byl seznámen s tím, že jeho obchodní partner (a jeho dodavatelé) nemusí být těmi plátcí DPH, kteří bezpečně projdou vyhodnocením jejich spolehlivosti. Nemá smysl v tomto rozsudku opakovat již vyřčené, že jednatelé dodavatelů zlatých slitků uváděli, že některé obchody dodavatelů probíhaly pouze formálně dle pokynu J. R., jednatele A. s.r.o.

40. Dalším prvkem je nestandardnost obchodované komodity – slitků zlata do ryzosti 333/1000. Žalobce se zásadně vymezuje proti znaleckému posudku R. S. a uvádí, že byl označen jako nepřezkoumatelný. Soud opětovně připomíná, že tento posudek není

jediným a zásadním důkazem použitým žalovaným a správcem daně k prokázání okolností obchodních transakcí. V rozsudku NSS čj. 4 Afs 233/2015-74 je uvedeno, že znalecký posudek a výpověď znalkyně v dřívějším řízení byly přijaty nekriticky správním orgánem (a poté následně krajským soudem), NSS rovněž poukázal na konkrétní pochybení znalkyně. Neuvedl však, že posudek je nepřezkoumatelný, bylo však doloženo, že znalkyně nepostupovala řádně v souladu se zákonnou úpravou. Současně však NSS uzavřel, že pochybení správních orgánů ani soudu nebyla tak závažná, že by jejich další konkrétní závěry (mimo částečně vadný posudek) neobstály. Tento závěr lze učinit i v souzené věci.

41. Pokud žalobce uvádí internetové odkazy na různé společnosti po celém světě, které se zabývají obchodováním s nízkoryzostními slitinami zlata, jde o alternativní stanovisko k názoru žalovaného bez vypovídací důkazní schopnosti v dané věci. Nic to nemění na přijatých závěrech daňových orgánů. Uvedené odkazy neříkají nic o tom, v jakých objemech se slitky obchodují, či že se jedná o běžnou komoditu. Nadto vztaženo k realitě obchodních transakcí dodavatelů žalobce, zkoumaných finančními orgány, mívá se skutečností. Zlato mělo dle výpovědí svědků pocházet částečně z neznámých zdrojů a částečně z výkupu od obyvatelstva. V řízení nebylo ani naznačeno, že by nízkoryzostní zlato mohlo pocházet z průmyslového odpadu či výkupu již nevyužívaných součástek, apod. Společnost A. s.r.o. byla žalobcem naopak označována za významného hráče na trhu se slitky různých ryzostí, ta se samotnými zlatými šperky. To poněkud snižuje hodnověrnost námítky žalobce.

42. Soud z doložených skutečností nepovažuje za prokázané, že by byl žalobce ve svém obchodním jednání veden poptávkou společnosti SAAMP. Soud nemá nic proti závěru správce daně, že výrok „prohlašuji a stvrzuji“ ve vyjádření spol. SAAMP je spojen s určitou reakcí. Vzhledem k tomu, že tvrzená poptávka od společnosti SAAMP vznikla podle vyjádření žalobce na základě obchodních jednání, nelze určit, či byl prvotní zájem na obchodu se zlatými slitky uvedených ryzostí. To, že zboží bylo společností SAAMP přijato, nic v dané věci neprokazuje, o to více, když se z dalšího sdělení podává, že bylo roztaveno a patrně použito pro další výrobu. Jelikož pro výrobu šperků a obchod s hmotnostním zlatem je vyžadováno zlato vyšší ryzosti, vzbuzuje tvrzení, že společnost SAAMP poptávala výlučně čisté slitiny zlata ryzosti pod 333/1000, pochybnosti. Dodání zboží velkému obchodníku v zahraničí může pouze vytvářet dojem poctivé a řádné transakce, ale samo o sobě bez dalších skutečností nevylučuje, aby toto zboží bylo v obchodním řetězci zasaženo podvodným jednáním. V takovém případě může být výhodný prodej do zahraničí pouze další složkou zisku vedle neodvedeného DPH, resp. nárokovaného odpočtu. Tytéž závěry o vytváření dojmu poctivé transakce obdobně platí i o tvrzení žalobce, že k letecké přepravě zboží odběrateli ve Francii využíval služeb renomovaného přepravce U. (CZ) s.r.o. Argumentuje tak pro to, že by bylo nadbytečné, aby zboží sám pojišťoval, když byl pojištěn přepravce. Jistě by toto mělo svoji logiku a možnou vypovídací hodnotu o tom, že transakce byly zcela standardní. Žalobce však pominul, že z leteckých nákladních listů se podává, že zboží bylo přepravováno mezi městy Praha – Ženeva, a otázka přepravy z místa sídla žalobce v Pardubicích na pražské letiště zůstala neosvětlena, tudíž „nepokryta“ protiargumenty žalobce. Ani tato záležitost tvrzená žalobcem nemohla vést k vyvrácení jednotlivé pochybnosti poukázané správcem daně, resp. žalovaným.

43. Rovněž další skutečnosti (předávání velkých částek v řádech milionů na benzinových pumpách, neprokázání dodání stejného zboží – zlatých slitků, dodání zboží bez písemných smluv za předem dohodnutých podmínek v obdobném řetězci firem, kdy došlo k neodvedení daně do státního rozpočtu subjektem, který měl zlato jako první v řetězci dodat) jsou dalšími prvky, které svědčí o nestandardních podmínkách, byť se toto snaží žalobce relativizovat. Žalobce uvádí, že absence písemných smluv je v oboru obvyklá. Je však třeba přihlížet k tomu, že jednotlivé obchodní transakce se dle vystavených faktur pohybovaly rozmezí od několikaset tisíc korun až do částky přesahující 6 milionů korun! Svědek – kurýr zásilek slitků R. K. (též tavič, zaměstnanec spol. A. s.r.o.) vypovídal, že mu jednatel dodavatele věřil. Při tak vysokých objemech transakcí je vskutku obtížně představitelné, že budou probíhat na bázi ústních dohod bez jakékoli elementární opatrnosti. V obdobném případě NSS věc hodnotil tak, že za těchto okolností „*obchodní transakce, ze kterých stěžovatelka uplatnila nárok na odpočet DPH, nejsou nahodilými obchodními transakcemi, jejichž součástí se stěžovatelka stala bez vlastního vědomí či přičinění*“ (srov. rozsudek NSS ze dne 10. 10. 2012, č. j. 1 Afs 37/2012-50). Soud se proto ztotožnil se závěry daňových orgánů o tom, že v dané věci se jednalo skutečně o obchody s nestandardními právními, obchodními a osobními podmínkami, přičemž žalobce se nestal jejich součástí bez vlastního vědomí či přičinění. A to tím spíše, když k uvedeným okolnostem přistupují ještě další objektivní skutečnosti, ze kterých daňové orgány vycházely.

44. Žalobce, jak uvedl žalovaný, a žalobce to ani v žalobě nezpochybnil, naopak to sám zdůraznil, je obchodní firmou, která působí na trhu se zlatem již od roku 2005. Proto mu tím spíše musela být známa situace na trhu a možnost nákupu nestandardního zboží ve formě zlatých slitků o ryzosti pod 333 tisícín ve velkých finančních a hmotných objemech, musela u žalobce podnikajícího v této specifické oblasti obchodu vyvolat podezření o původu tohoto zlata. Žalovaný správně aplikoval potvrzení tohoto závěru z rozsudku NSS ze dne 10. 4. 2008, č. j. 2 Afs 35/2007-111 závěr, že „*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 dani z přidané hodnoty. Obecně lze říci, že vyšší nároky bude možno klást na subjekty na trhu zavedené a s touto v České republice objektivně existující problematikou podvodu na dani z přidané hodnoty prokazatelně seznámené*“. Žalovaný proto správně zohlednil dlouholeté zkušenosti žalobce s obchodováním uvedeného zboží na trhu v České republice, když v obdobném případě řešeném NSS v rozsudku ze dne 10. 10. 2012, č. j. 1 Afs 37/2012-50 hodnotil NSS takový závěr daňových orgánů za správný, přičemž právě zohlednění této skutečnosti a způsobu výše zmíněného uskutečňování obchodních transakcí vedlo dle názoru NSS k závěru o tom, že uvedený daňový subjekt přinejmenším mohl vědět, že se jedná o daňový podvod. Stejně tak tomu bylo i v projednávané věci, když indicie nasvědčující oprávněnosti tohoto závěru daňových orgánů byly obdobné, ba dokonce podezřele téměř stejné.

45. Minulá účast v karuselovém podvodu může být ale v kontextu dalších objektivních skutečností jednou z indicií pro posouzení toho, zda daňový subjekt věděl, respektive mohl a měl vědět o zatížení pozdější obchodní transakce podvodem. V nyní posuzovaném případě byl jednatel stěžovatele, jak uvedl zdejší soud již výše, vyslechnut ve věci společnosti R. s.r.o. již dne 20. 1. 2011. Jelikož obchody nyní posuzovaného případu

proběhly z větší části v následujícím období, mohl a měl žalobce provedený výslech reflektovat i v míře opatrnosti při dalších obdobných obchodních případech se společností A. s.r.o.

46. Žalobce namítá, že mu nikdy nebylo prokázáno, že by sám krátil daň nebo se na podvodu vědomě podílel. Soud však připomíná, že v případech karuselových podvodů není třeba pro odepření nároku na odpočet DPH odvedené na vstupu prokázat, že se určitý subjekt přímo účastnil na podvodu, tj. že daň vědomě krátil, podvod mu přinesl majetkový prospěch, že podvod osnoval nebo se na něm jinak vědomě podílel atd. Pro odepření nároku na odpočet DPH totiž stačí ve smyslu citované judikatury, aby bylo prokázáno, že daňový subjekt o podvodu věděl nebo s ohledem ke všem objektivním okolnostem mohl a měl vědět. Nevyžaduje se proto zavinění ve formě úmyslu, ale postačí i nedbalost, kdy daňový subjekt fakticky sice o své účasti neví, ale vzhledem k prokázaným objektivním skutečnostem o ní vědět mohl a měl (nevědomá nedbalost).

47. Žalobce k otázce přijetí opatření proti účasti na daňovém podvodu uvádí, že bylo povinností daňových orgánů, aby identifikovaly, která opatření skutečně přijal, jaká další opatření ještě přijmout mohl a zda taková další opatření by vedla k vyloučení účasti stěžovatele na obchodech se zbožím zasaženým podvodem. Sám uvádí, že mohl toliko zjistit a zjistil, zda je dodavatel A. s.r.o. řádně registrován k DPH. O původ dodávaného zboží se nezajímal, neboť to je otázkou obchodní důvěry. Zároveň nesouhlasí se závěrem, že byl povinen prokázat, že nevěděl či nemohl vědět, že pořizuje zboží zatížené podvodem. Přitom odmítá, že by ve svém obchodování se společností A. s.r.o. vystupoval neobezřetně.

48. Jak již soud shrnul výše, důkazní břemeno ohledně opatření, které daňový subjekt přijal k zabránění podvodu na dani, spočívá výlučně na daňovém subjektu, jenž požaduje nárok na odpočet DPH. Povinností správce daně proto nebyla ani identifikace určitých opatření, ani vymezení opatření, která stěžovatel přijmout mohl. Stačilo pouze, aby prokázal objektivní skutečnosti, z nichž vyplývalo, že stěžovatel minimálně věděl, nebo mohl vědět, o své účasti na daňovém podvodu. Jelikož důkazní břemeno ohledně přijatých opatření spočívalo výlučně na stěžovateli a stěžovatel neprokázal, že by nějaká taková preventivní opatření přijal (krom zjištění registrace k plátcovství DPH), soud konstatuje, že žalobce neunesl své důkazní břemeno ohledně míry zavinění při účasti na daňovém podvodu. Za přijatá opatření proti účasti na podvodu přitom nelze považovat taková opatření, jejichž jediným smyslem je zajištění nebo utvrzení závazku, např. zálohy či analýza slitků zlata.

49. Soud ve shodě s dřívějšími závěry NSS k uvedenému doplňuje, že žalobce vychází z chybného právního názoru ohledně důkazního břemene. Přesto nelze tvrdit, že by se v daňové problematice neorientoval. Ačkoli tedy daňový subjekt prokazuje přijatá opatření, fakticky se snaží na pozadí určitých realizovaných preventivních postupů a kroků, prokázat, že se na daňovém podvodu zaviněně nepodílel.

50. K žalobcem odkazované judikatuře soud dále uvádí, že rozsudek *BRAYFAL LTD* je rozhodnutí britského soudu, kterým nejsou soudy v ČR vázány. Ani sám žalobce neuvádí konkrétní důvody, jak je tento případ s jeho případem obdobný a proč by měly z něho české soudy vycházet. Citovaný rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 30. 4.

2014, č. j. 22 Af 22/2012-247, se potom vztahuje ke způsobu, jakým má správce daně hodnotit přijatá preventivní opatření daňovým subjektem. Krajský soud v Ostravě v něm obecně konstatoval, že „[...] dospěje-li správce daně k závěru, že přijatá opatření byla nedostatečná, musí specifikovat také to, v čem byla nedostatečná, jakož i to, co podle jeho názoru měl daňový subjekt učinit a neučinil“. Vzhledem k tomu, že stěžovatel sám netvrdil, že by zásadnější preventivní opatření přijal (nad rámec ověření dodavateli registrace k DPH), daňové orgány neměly povinnost provádět jakákoli abstraktní hodnocení. Nadto, žalovaný se otázkou přijetí přiměřených opatření dostatečně zabýval pod body 28. až 35 a 60. až 62. napadeného rozhodnutí. Především v bodě 34. napadeného rozhodnutí žalovaný uvedl: „Pokud daňový subjekt nepřijme vůbec žádná opatření nebo přijme pouze taková opatření, která svou povahou nejsou schopna reálně předejít a zabránit účasti daňového subjektu na podvodu na DPH, popřípadě tato opatření nejsou ze strany daňového subjektu bezvýhradně a prokazatelně dodržována, lze považovat s přihlédnutím k objektivním okolnostem za prokázané, že daňový subjekt věděl nebo měl vědět, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH. Pro účely Směrnice musí být daňový subjekt v takové situaci považován za osobu účastnící se tohoto podvodu, a to bez ohledu na to, zda má z následného prodeje zboží prospěch, či nikoli. V daném případě totiž osoba povinná k dani pomáhá pachatelům podvodu a stává se jejich spolupachatelem (viz body 55 až 59 Kittel).“ Jako jedno z možných opatření je právě zmíněno získání informací o původu zboží při vědomosti toho, že se může jednat o rizikovou komoditu z pohledu DPH (viz úprava § 92b ZDPH). Žalobce si však veškeré okolnosti transakce vykládá jinak, než daňové orgány dovodily ze zjištěných skutečností řetězce obchodů, a proto není s podivem, že jiná opatření sám nezmiňuje, ani nemá ochotu identifikovat. Žalovaný se v obecné rovině s možnými opatřeními v obecné rovině zabýval, pro soud srozumitelně, v odstavci 32. a 33. napadeného rozhodnutí.

51. Správní soud tedy shrnuje, že povinností daňových orgánů bylo prokázat existenci daňového podvodu a dále skutečností, ze kterých by vyplynulo, že stěžovatel o svém zapojení do daňového podvodu minimálně věděl, nebo mohl a měl vědět. Mezi stranami nebyla rozporována existence daňového podvodu v řetězci obchodníků, jehož článkem byl žalobce. Soud dále shledal, že žalobce je zkušeným obchodníkem v oboru. Obchodoval se zlatem o ryzosti, které vylučovalo využití režimu přenesené daňové povinnosti, aniž by hodnověrně prokázal, že by byl ve svém jednání veden poptávkou společnosti SAAMP. Jednatel žalobce byl již v průběhu a před realizací nyní posuzovaných transakcí vyslýchán ohledně zapojení v podobném řetězci. Žalobce dále uzavíral ústní smlouvy se svým dodavatelem a nepřijal žádná preventivní opatření. Zmíněné skutečnosti, byť každá sama o sobě nepředstavuje nezákonné jednání, ve svém souhrnu prokazují skutečnost, že žalobce o podvodu na DPH minimálně věděl, nebo vědět mohl a měl.

52. Povinností žalobce bylo naopak prokázat, jaká přijal preventivní opatření, aby zabránil své případné účasti na daňových podvodech. Přestože žalobce znal svoji povinnost tato preventivní opatření prokázat, zaměřil svoji argumentaci tak, že tuto povinnost (vyjma nedostatečného ověření v databázi plátců DPH) přisuzoval daňovým orgánům. Žalobce proto nijak neprokázal, že by se preventivně snažil vyloučit svou účast na uvedeném podvodu. Žalobce se sice dovolává svého poctivého vystupování zároveň, však současně uvádí, že se nezajímal o to, odkud společnost A. s.r.o. získávala zboží, o kterém ve výpovědích svědků bylo uvedeno, že pocházejí z výkupu a tudíž by stěží mohlo být ryzosti pod 585/1000. Soud konstatuje, že součástí řádného obchodování není pouze

vlastní korektní jednání vůči druhým, ale i jistá obezřetnost, s kým obchodník transakce provádí a za jakých podmínek.

53. Soud tedy shrnuje, že žalobce se před daňovými orgány i před soudem snažil vytvořit dojem, že si nemohl být vědom svého zapojení do podvodného řetězce. Z výše uvedených okolností však lze usuzovat, že žalobce dobrou víru zejména pro absenci jakýchkoli reálných a smysluplných preventivních opatření osvědčit nemůže. Neuplatní se proto základní myšlenka judikatury Soudního dvora – totiž ochrana subjektivních práv a legitimního očekávání daňových subjektů, které si nejsou a nemohou být vědomy daňového podvodu, a jednají s veškerou rozumnou opatrností, aby se nestaly jeho součástí. Žaloba proto byla jako nedůvodná zamítnuta.

VII. Náklady řízení

54. O náhradě nákladů řízení soud rozhodl dle § 60 odst. 1 s.ř.s. Žalobce nebyl v řízení úspěšný. Žalovanému podle obsahu správního spisu nevznikly takové náklady soudního řízení, které by přesahovaly rámec běžné úřední činnosti.

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.

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.

Pardubice, 29. ledna 2018

JUDr. Jan Dvořák v. r.
předseda senátu