



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Ludmily Sandnerové a soudců Mgr. Milana Taubera a JUDr. Jana Ryby v právní věci žalobce: **SOLUNA 2000 s. r. o.**, IČ 256 53 547, se sídlem Vlkova 468/17, Praha 3, zast. JUDr. Danelem Teleckým, Ph.D., advokátem, se sídlem Klostermannova 138, Chomutov, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 17. 11. 2013, č. j. 27241/13/5000-14305-706986,

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 :

Žalobce se žalobou domáhal zrušení shora označeného rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství (dále jen „žalovaný“), jímž bylo zamítnuto odvolání žalobce proti níže uvedeným dodatečným platebním výměrům vydaným Finančním úřadem pro Prahu 3 (výše dodatečně doměřené daně včetně penále uvedena vždy v závorce), a to platebnímu výměru č. 341036/12/003512107868 (835.716,- Kč), 341120/12/003512107868 (1.071.591,- Kč), 341200/12/003512107868 (698.416,- Kč), 341255/12/003512107868 (438.427,- Kč), 341285/12/003512107868 (1.382.044,- Kč), 341326/12/003512107868 (2.278.833,- Kč), 341362/12/003512107868 (946.078,- Kč), 341369/12/003512107868 (1.839.602,- Kč), 341408/12/003512107868 (3.248.409,- Kč), 341421/12/003512107868 (2.333.464,- Kč), 341427/12/003512107868 (4.753.362,- Kč), 341430/12/003512107868 (3.220.732,- Kč), 341433/12/003512107868 (9.243.406,- Kč) a 341436/12/003512107868 (4.368.837,- Kč).

Žalobce je toho názoru, že rozhodnutí žalovaného je nesprávné a nepřezkoumatelné, neboť nerespektuje zásadu daňové neutrality a zásadu objektivního hodnocení důkazů.

V podané žalobě nejprve žalobce rekapituluje argumenty vznesené proti prvostupňovému rozhodnutí a dále vyjadřuje nesouhlas s odůvodněním napadeného rozhodnutí. Konkrétně žalobce nesouhlasí s tím, že finančními orgány nebyly uznány žalobcem uplatněné nároky na odpočet daně z faktur vystavených společností Bohemia Aurum s.r.o. (dále jen „Bohemia Aurum“) za dodávky materiálu ryzosti 330/1000 a z faktur vystavených touto společností za přepracování zlata z ryzosti 330/1000 na ryzost 999/1000.

Námítky žalobce lze shrnout do následujících žalobních bodů:

V prvním žalobním bodu namítá žalobce, že plněním dle faktur vystavených společností Bohemia Aurum smluvní strany realizovaly dohodnutý obchodně závazkový vztah. Uvádí-li žalovaný, že smlouva se společností Bohemia Aurum neobsahovala žádné ujednání o přepracování zlata na ryzost 999/1000, žalobce odkazuje na tvrzení žalovaného, že písemná forma smluv či jejich modifikace není povinná. Podle žalobce je nutné přihlížet ke skutečnostem, které mají vliv na projev vůle obou stran. Obě smluvní strany daný obchodně závazkový vztah realizovaly v těch intencích, jak byly doloženy, tedy strany mezi sebou uzavřely tzv. věcnou smlouvu s translačními účinky. Společnost Bohemia Aurum si opatřila zlato ryzosti 330/1000 a souhlasila, že převádí svá vlastnická práva žalobci, který s tím souhlasil, aby jako vlastník vydal pokyn a pověřil společnost Bohemia Aurum, aby zajistila přepracování (rafinaci) zlata ryzosti 330/1000 na zlato ryzosti 999/1000 a toto zlato bylo následně dodáno.

Ve druhém žalobním bodu má žalobce za to, že fyzická kontrola dodávaného zlata ryzosti 330/1000 byla naprosto zbytečná, neboť rafinaci posléze zajišťovala společnost Bohemia Aurum a dostačující byla kontrola dodaného přepracovaného zlata, tedy zda množství rafinovaného zlata ryzosti 999/1000 odpovídá obsahu zlata ve slitině o ryzosti 330/1000. Navzdory uvedenému žalobce prováděl kontrolu prostřednictvím své zaměstnankyně paní V. P. a to orientační zkouškou za pomoci bulžníku a kyseliny.

Ve třetím žalobním bodu žalobce nesouhlasí s žalovaným, že obchodní transakce neměla ekonomický ani technický smysl. V napadeném rozhodnutí žalovaný poukazuje na to, že byla potvrzena nesmyslnost celého postupu v řetězci, neboť bylo původní zlato přeměňováno na zlato ryzosti 330/1000, aby pak bylo znovu přepracováno na ryzí zlato a následně legováno na nižší ryzost. K tomu žalobce uvádí, že nakupoval materiál o ryzosti 330/1000, který byl poté zpracován na materiál ryzosti 999/1000, tyto informace měl žalobce od jednatele společnosti Bohemia Aurum, pana P. M.

Ve čtvrtém žalobním bodu nesouhlasí žalobce s žalovaným, že dovažování materiálu různými plíškami o ryzosti 999/1000 je nevěrohodné a uvádí, že dovažování bylo dvojí, přičemž žalovaný poukazuje pouze na jedno dovažování. Blíže žalobce uvádí, že při dodávkách materiálu o ryzosti 330/1000 od společnosti Bohemia Aurum bylo prováděno dovažování z různých plíšků a to do požadované hmotnosti. Při dodání materiálu o ryzosti 999/1000 od společnosti Bohemia Aurum byl materiál opět převážen a vzniklé hmotnostní rozdíly byly dováženy plíškami o ryzosti 999/1000. Dále žalobce uvádí, že nikdy nelze zvážit hmotnost materiálu na desetiny či setiny gramů přesně i s ohledem na obor zlatnictví. Hmotnostní rozdíly k požadovanému množství materiálu byly dovažovány úlomky, jak potvrdila svědkyně Věra P.. Žalobce upozorňuje, že těmito úlomky je míněn materiál zanedbatelného množství.

V pátém žalobním bodu ve vztahu k hodnocení nevěrohodnosti výpovědi svědků žalovaným, uvádí žalobce, že k jeho tíži nemohou jít nepřesnosti ve výpovědi svědků. Žalobce rovněž trvá na tom, že skladové pohyby, které předložil, odpovídají stavům pohybu zásob.

V šestém žalobním bodu trvá žalobce na tom, že jednal v dobré víře a odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu, č. j. 1 AfS 59/2013-34. Vyvinul dostatek opatření, která po něm mohla

být v rozumné míře požadována, aby se vyhnul podezření do zapojení do řetězce zasaženého obcházením zvláštního režimu s cílem získat nárok na odpočet daně.

Konkrétně žalobce uvádí, že

- 1) na počátku obchodního vztahu při prvních pěti dodávkách jednatel žalobce zlato osobně kontroloval. Následně ho kontrolovala zaměstnankyně paní V. P.,
- 2) jediným a stálým partnerem v daném obchodním případě byla společnost Bohemia Aurum a nedocházelo ke změnám dodavatelů,
- 3) na celou transakci byla sepsána smlouva a podle ní se postupovalo,
- 4) objednávky proběhly telefonicky a následně byly písemně potvrzeny,
- 5) úhrady společnosti Bohemia Aurum probíhaly bezhotovostně, a to včetně úhrady DPH,
- 6) dodávky původního zlata ryzosti 330/1000 byly dováženy jednatelem společnosti Bohemia Aurum v bezpečnostní schránce zabudované v automobilu.

Žalovaný ve vyjádření k obsahu žaloby uvádí, že jednání žalobce bylo posouzeno jako rozporné se zákonem č. 235//2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění platném a účinném pro kontrolovaná zdaňovací období (dále jen „zákon o DPH“) i s judikaturou Evropského soudního dvora týkající se nároků na odpočet daně.

Žalovaný upozorňuje, že žalobce v rámci daňového řízení neunesl své důkazní břemeno k prokázání skutečností, které tvrdil, a sice, že dodavatelem uvedeným na daňových dokladech (společností Bohemia Aurum) mu byla poskytnuta zdanitelná plnění v deklarovaném rozsahu dle daňových dokladů – dodání materiálu ryzosti 330/1000 a přepracování materiálu z ryzosti 330/1000 na ryzost 999/1000.

Správce daně prokázal, že se žalobce vědomě účastnil řetězce transakcí, které byly součástí podvodného jednání s cílem dosáhnout daňovým subjektem neoprávněného inkasování nadměrného odpočtu daně z přidané hodnoty.

Podle názoru žalovaného byly všechny žalobní námitky vypořádány již v napadeném rozhodnutí, na které současně odkazuje.

Žalovaný dále připomíná, že důvodem pro neuznání nároku na odpočet daně je neunesení důkazního břemene ze strany žalobce týkající se dodávek zlata a jeho přepracování a současně prokázání vědomého zapojení žalobce do řetězce podvodných dodávek za účelem inkasování nadměrného odpočtu.

Žalobce namítá, že obchodní případ probíhal dle uzavřené smlouvy, příjem a výdej ze skladu odpovídal skutečnému pohybu zlata, objednávky byly potvrzovány písemně apod. K tomuto tvrzení žalovaný upozorňuje, že je třeba vyhodnotit samotné tvrzení daňového subjektu, a to prostřednictvím jednatele pana P. ve spojení s výpovědí svědka paní P. a svědka pana M. (jednatele společnosti Bohemia Aurum).

Jak již bylo popsáno v odůvodnění napadeného rozhodnutí, správce daně prokázal skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost a úplnost předložených daňových dokladů a souvisejících evidencí. Bylo tedy na žalobci, aby tato svá tvrzení prokázal jinými prostředky, tedy aby prokázal, že transakce uvedená na daňových dokladech proběhla tak, jak je na nich uvedeno.

Z výpovědi svědkyně paní V. P. je zcela zřejmé, že materiál přebírala, avšak i přes množství si nevzpomněla, který dodavatel tento materiál dodával. Svědeckou výpověď nelze vzít v potaz jako důkaz o provedení plnění společnosti Bohemia Aurum, a to s přihlédnutím ke skutečnosti, že bylo prokázáno, že skladová evidence neodpovídala skutečnému oběhu zlata.

K otázce dobré víry žalovaný uvádí, že jednatel společnosti, která se dlouhodobě zabývá prodejem a přepracováním zlata, neměl povědomí o tom, jakým způsobem jeho dodavatel přepracovává zlato z ryzosti 330/1000 na ryzost 999/1000. Tedy neměl povědomí o tom, jakým způsobem je realizována jeho hlavní dodávka spočívající právě v dodání jím tvrzeného upraveného zlata v ryzosti 999/1000. Hlavním účelem a smyslem tvrzené transakce bylo právě dodání zlata ryzosti 999/1000, neboť pro zlato ryzosti 330/1000 neměl žádné využití. Do protokolu uvedl, že dodávku fyzicky nepřebíral a nechal ji rovnou přepracovat na zlato ryzosti 999/1000.

Jako hlavní svědek, který by mohl potvrdit provedení transakce dle tvrzení žalobce, je uveden pan P. M., jednatel dodavatele Bohemia Aurum. Ani jeho výpověď však neprokazuje tvrzení žalobce, že by bylo dodáno zlato v množství uvedeném na fakturách v ryzosti 330/1000 a posléze dodáno přepracované zlato s ryzostí 999/1000. Ve výpovědi ze dne 8. 6. 2010 pan M. uvedl, že přepracování zlata zajišťoval na Slovensku ve společnosti Zlata Huta s.r.o. a že nemá registraci u puncovního úřadu. V přípisu ze dne 14. 6. 2010 pan M. uvedl informace v rozporu se svou původní výpovědí. Uvedl, že se přepracováním zlata ani jeho zajišťováním nezabývá. Nemá oprávnění přepracovávat zlato, pouze s ním obchoduje. Zlato pouze mění a nevozí ho k přepracování. Doklady k přepracování nedoložil, neboť se zlato nepřepočítávalo.

Jestliže tedy žalobce tvrdil, že mu bylo dodáno zlato o ryzosti 330/1000, které bylo posléze tou samou společností přepracováno (dle fakturace) na zlato ryzosti 999/1000, je toto tvrzení v rozporu s výpovědí pana M. Další důkazní prostředky neosvědčily, že plnění na předložených daňových dokladech se skutečně odehrálo tak, jak tvrdí žalobce.

Nad rámec neunesení důkazního břemene byl prokázán a rozkryt řetězec dodávek zlata a bylo prokázáno vědomé zapojení žalobce do tohoto řetězce dodávek za účelem neoprávněného čerpání odpočtu daně.

Soud o věci samé rozhodl bez nařízení jednání, neboť žalovaný s tím výslovně souhlasil a žalobce ve stanovené lhůtě dvou týdnů svůj nesouhlas s takovým projednáním věci nevyjádřil (§ 51 s. ř. s.).

Městský soud v Praze přezkoumal žalobou napadené rozhodnutí v rozsahu uplatněných žalobních bodů, kterými je vázán (75 odst. 2 věta první s. ř. s.), a vycházel přitom ze skutkového i právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 odst. 1 s. ř. s.).

Městský soud v Praze posoudil věc takto:

Úvodem své žaloby žalobce namítá porušení principu daňové neutrality. Soud na tomto místě připomíná charakteristiku tohoto principu, charakteristiku daňového odpočtu i náležitosti dokazování a otázku zjišťování podvodného jednání.

Oblast daně z přidané hodnoty je v Evropské unii harmonizovaná, a proto se na ni vztahují unijní předpisy a judikatura Evropského soudního dvora (dále také jen „ESD“). Společný systém DPH a jeho základní náležitosti stanoví tzv. Šestá směrnice č. 2006/112/ES. ESD pak konstantně

judikuje, že základní zásadou společného systému DPH zavedeného unijními právními předpisy je to, že osoby povinné k dani mají nárok na odpočet DPH v částce, která je splatná či byla odvedena za zboží a služby obdržené na vstupu (viz např. rozsudek Tóth, C-324/11, EU:C:2012:549). Tento nárok je nedílnou součástí mechanismu DPH a nemůže být v zásadě omezen. Cílem režimu odpočtů je to, aby z osoby povinné k dani bylo sejmuto zatížení DPH splatné nebo odvedené v rámci všech jejích ekonomických činností. Společný systém DPH tak zajišťuje neutralitu daňové zátěže všech ekonomických činností, které podléhají DPH, a to bez ohledu na jejich účel nebo výsledky (viz rozsudek Tóth, C-324/11, EU:C:2012:549, bod 25; a rozsudek Fatorie, C-424/12, EU:C:2014:50, bod 31).

Šestá směrnice v čl. 21 odst. 1 písm. d) zavádí přenesení daňové povinnosti. Na základě tohoto přenesení nedochází mezi prodávajícím a kupujícím k platbě DPH. Kupující je povinen k platbě DPH na vstupu, ale tuto daň může odpočíst do té míry, že správci daně není povinen odvést žádnou částku (viz rozsudek Idexx Laboratories, C-590/13, ECLI:EU:C:2014:2429, bod 33). V rámci uplatnění režimu přenesení daňové povinnosti mohou členské státy v souladu s čl. 18 odst. 1 písm. d) Šesté směrnice stanovit formální náležitosti ohledně pravidel uplatňování nároku na odpočet. Rozsah formalit však nesmí přesáhnout míru toho, co je zcela nezbytné ke kontrole řádného uplatňování postupu přenesení daňové povinnosti (viz rozsudek Bockemühl, C-90/02, EU:C:2004:206, bod 50; a rozsudek Fatorie, EU:C:2014:50, bod 34).

Ustanovení Šesté směrnice byla provedena do českého právního řádu v zákoně o dani z přidané hodnoty (zákon č. 235/2004, dále také jen „zákon o DPH“). Princip daňové neutrality, jak ho definuje unijní směrnice i judikatura ESD, je promítnut do režimu odpočtu. Nárok na odpočet daně má plátce, který splní požadavky uvedené v § 72 zákona o DPH. Toto ustanovení uvádí, že nárok na odpočet daně má plátce daně, který použije přijatá zdanitelná plnění pro uskutečnění své ekonomické činnosti. Nárok musí být uplatněn v souladu s podmínkami podle § 72 až § 79 zákona o DPH.

Podle § 73 zákona o DPH plátce prokáže nárok na odpočet daně daňovým dokladem, který musí splňovat všechny předepsané náležitosti daňového dokladu (tedy náležitosti podle ust. § 26 - § 35a zákona o DPH). I přes existenci formálně perfektního daňového dokladu však správce daně může nárok na odpočet daně vyloučit, a to v případě, že formální stav daňového dokladu neodpovídá faktickému plnění. Nutnost doložit, že faktický stav odpovídá stavu uvedenému na daňových dokladech, je podle názoru soudu zcela v souladu s požadavky unijní úpravy a judikatury. Nejedná se o formalitu, která by přesahovala míru toho, co je zcela nezbytné ke kontrole řádného výběru daní, ale naopak jde o základní náležitost, neboť je to právě faktické plnění, které zakládá nárok na uplatnění daňového odpočtu.

Jak se již několikrát vyjádřil Nejvyšší správní soud (např. v rozsudku ze dne 28. 2. 2006, č. j. 7 Afs 132/2004-99, ze dne 31. 12. 2008, č. j. 8 Afs 54/2008-68, anebo ze dne 26. 9. 2012, č. j. 8 Afs 14/2012-61), existence účetních dokladů zpravidla sama o sobě neprokazuje, že se operace, která je jejich předmětem, opravdu uskutečnila. Stejně tak Ústavní soud v nálezu ze dne 15. 5. 2001, sp. zn. IV. ÚS 402/99, uvedl, že „*důkaz daňovým dokladem [...], je pouze formálním důkazem dovršujícím hmotně právní aspekty skutečného provedení zdanitelného plnění. Jestliže zdanitelné plnění nebylo uskutečněno, nemůže být důkazní povinnost naplněna pouhým předložením, byť formálně správného, daňového dokladu. Daňový doklad, který jen simuluje (bez rozdílu, zda jde o simulaci absolutní či relativní) uskutečnění zdanitelného plnění, není relevantním důkazem a jeho předložení může vést k formulaci požadavku směřujícího k dokázání hmotně právního úkonu, tj. k důkazu existence zdanitelného plnění.*“ To tedy znamená, že ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi nemohou být podkladem pro uznání nároku na odpočet DPH nebo samotné výše DPH, není-li prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo tak, jak je v dokladech prezentováno, či nejsou-li splněny další zákonné podmínky pro jeho uplatnění.

K prokázání toho, že došlo k faktickému plnění, konstruuje daňový řád důkazní břemeno, které leží na daňovém subjektu. Podle § 92 odst. 3 daňového řádu platí, že daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních. Každý daňový subjekt má povinnost daň přiznat, tedy nese břemeno tvrzení, a povinnost svá tvrzení doložit, tedy nese břemeno důkazní.

Pokud jde o prokázání nároku na odpočet DPH, soud odkazuje na závěry Nejvyššího správního soudu v rozsudku ze dne 13. 4. 2004, č. j. 3 Afs 12/2003-277 (č. 666/2005 Sb. NSS). Podle této judikatury je hlavní podmínkou pro vznik nároku na přiznání nadměrného odpočtu DPH prokázání přijetí zdanitelného plnění daňovým subjektem, přičemž je dále nutné, aby toto zdanitelné plnění bylo použito při podnikání či při činnosti, která vykazuje všechny znaky podnikání, kromě toho, že je prováděna podnikatelem. Ve výše uvedeném rozsudku i v následující judikatuře (např. rozsudek Nejvyššího správního soudu, č. j. 9 Afs 81/2007-60). Nejvyšší správní soud zdůrazňuje, že pro uznání nároku na odpočet nejsou rozhodné formální náležitosti předloženého a řádně zaúčtovaného daňového dokladu, ale stav faktický, tj. faktické přijetí zdanitelného plnění, které musí být uskutečněno jiným plátcem daně, a faktické použití právě tohoto zdanitelného plnění k dosažení obrátu na zdanitelná plnění daňového subjektu. Co se tedy týče výše a účelu zdanitelného plnění, povinnost tvrzení i důkazní břemeno leží plně na daňovém subjektu. V případě, že daňový subjekt důkazní břemeno ohledně přijetí zdanitelného plnění neunes, správce daně daňovému subjektu uloží povinnost zaplatit daň v částce vyšší, než která by odpovídala daňovému tvrzení.

Pokud jde o povinnosti správce daně v rámci dokazování, podle § 92 odst. 2 daňového řádu musí dbát na to, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji. Podle § 92 odst. 5 písm. c) správce daně tíží důkazní břemeno, pokud jde o prokázání důvodnosti pochyb ohledně věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti předložených důkazních prostředků. Jak konstantně judikuje Nejvyšší správní soud (např. v rozsudku ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119), *„správce daně nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují natolik vážné a důvodné pochyby, že činí účetnictví nevěrohodným, neúplným, neprůkazným nebo nesprávným. [...] Správce daně je zde povinen identifikovat konkrétní skutečnosti, na základě nichž hodnotí předložené účetnictví jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné.“* Nejvyšší správní soud k tomu doplňuje, že *„správce daně není povinen prokázat, že se obchodní transakce neuskutečnila tak, jak to tvrdí daňový subjekt, či prokázat na místo daňového subjektu, jak se transakce uskutečnila“* (rozsudek ze dne 12. 4. 2006, č. j. 5 Afs 40/2005-72, rozsudek ze dne 4. 4. 2013, č. j. 1 Afs 102/2012 - 54).

Z unijní judikatury dále plyne pravidlo, že nárok na odpočet daně nemůže být daňovému subjektu přiznán, pokud je nárok uplatňován podvodně nebo zneužívajícím způsobem (viz např. rozsudek Fini H, C-32/03, ECLI:EU:C:2005:128, bod 32, rozsudek Halifax, C-255/02, ECLI:EU:C:2006:121, bod 68, rozsudek Axel Kittel a Recolta Recycling, C-439/04, ECLI:EU:C:2006:446, bod 54). Pod pojmem daňový podvod unijní judikatura 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. Za takové situace je pak z hlediska posouzení nároku na odpočet daně rozhodné posouzení všech objektivních okolností vykázané transakce, včetně právní, obchodní a osobní vazby mezi zúčastněnými subjekty (blíže viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 4. 2010, č. j. 9 Afs 94/2009-156).

Pokud jde o prokazování podvodu, správce nemusí prokazovat, že se plátcе daně podvodného řetězce účastnil vědomě; ale postačí prokázání toho, že plátcе mohl a měl vědět, že se podvodu účastní. K tomu ESD blíže uvedl, že osoba povinná k dani, která věděla nebo musela vědět, že se svou koupí účastní plnění, které je součástí daňového podvodu, musí být totiž pro účely

směrnice 2006/112 považována za osobu, která se tohoto daňového podvodu účastní, a to bez ohledu na to, zda má z následného prodeje zboží nebo využití služeb prospěch v rámci zdanitelných plnění, která uskutečnila na výstupu (rozsudek Axel Kittel a Recolta Recycling, C-439/04, ECLI:EU:C:2006:446, bod 56). Z výše uvedeného tedy plyne, že k tomu, aby byl nárok na odpočet odmítnut, není zapotřebí jednoznačně prokazovat, že se subjekt aktivně zapojil do podvodného jednání a v čem přesně spočívalo; postačuje, pokud je prokázáno, že si mohl být podvodného jednání vědom. V takovém případě je poté na daňovém subjektu, aby prokázal, že o podvodu nevěděl nebo že učinil vše, co bylo po něm možno rozumně požadovat, aby se o něm dozvěděl.

K související otázce dobré víry pak Nejvyšší správní soud uvedl, že „každý subjekt vstupující do obchodních vztahů, musí zachovávat náležitou míru obezřetnosti a zajišťovat si potřebné podklady pro splnění podmínek pro uplatnění nároku na odpočet daně. V zájmu daňového subjektu tedy je, aby nad rámec svých běžných obchodních potřeb shromažďoval důkazy, které mohou prokázat, že k přijetí plnění skutečně došlo, neboť důkazní břemeno ohledně faktické stránky, je na jeho straně“ (viz rozsudek ze dne 15. 7. 2011, č. j. 5 Afs 80/2010-74, a rozsudek ze dne 15. 5. 2007, č. j. 2 Afs 177/2006-61).

Z výše uvedeného tedy vyplývá, že aby mohl být žalobci přiznán nárok na odpočet daně, jímž se realizuje princip daňové neutrality, musí být v daňovém řízení dáno na jisto, že došlo k faktickému plnění, které nárok na odpočet daně zakládá. Žalobce musí unést důkazní břemeno ohledně svého tvrzení. Povinností správce daně je pak prokázat důvodnost pochybností ohledně průkaznosti a věrohodnosti předložených důkazů a prokázání, že dotčená osoba byla minimálně srozuměna se zapojením do podvodného řetězce.

V právě projednávaném případě správce daně neuznal nárok na odpočet daně z faktur přijatých žalobcem od společnosti Bohemia Aurum za dodávky materiálu ryzosti 330/1000 a z faktur vystavených touto společností za přepracování z ryzosti 330/1000 na ryzost 999/1000. Podle správce daně se obchod nikdy fakticky neuskutečnil a doklady, které žalobce v rámci daňového řízení předložil, byly vytvořeny účelově, aby se žalobce mohl vyhnout zvláštnímu režimu podle § 92a zákona o DPH a mohl si nárokovat odpočet daně.

Podle tvrzení daňového subjektu bylo od společnosti Bohemia Aurum nejprve koupeno zlato o ryzosti 330/1000, následně bylo vráceno této společnosti k přepracování na zlato o ryzosti 999/1000 a opětovně předáno zpět daňovému subjektu. Teprve zlato této kvality daňový subjekt dále zpracovával a vyráběl plechy, dráty, šperky apod. pro své odběratele.

Na základě dokazování dospěl správce daně k závěru, že daňový subjekt ve skutečnosti pořídil od společnosti Bohemia Aurum zlato o ryzosti 999/1000, které dále využíval pro svou ekonomickou činnost, resp. že nepřijal od společnosti Bohemia Aurum fakturovanou službu spočívající v přepracování zlata na vyšší ryzost, tedy že nepořídil od společnosti Bohemia Aurum zlato ve fakturovaném předmětu a rozsahu.

Ust. § 92a zákona o DPH zavádí zvláštní režim přenesení daňové povinnosti. V rámci tohoto mechanismu je povinnost přiznat a zaplatit daň na výstupu přenesena na příjemce plnění. Povinnost přiznat a zaplatit daň má tedy plátce, pro kterého bylo zdanitelné plnění v tuzemsku uskutečněno. Tento režim se použije na dodávky zlata o ryzosti vyšší či rovno ryzosti 333/1000 s výjimkou zlata investičního (§ 92b odst. 1 písm. a) zákona o DPH). Pokud by tedy žalobce skutečně převzal dodávku zlata o ryzosti nižší, v daném případě o ryzosti 330/1000, vyhnul by se zvláštnímu režimu, neměl by povinnost přiznat a zaplatit daň a navíc by si mohl nárokovat odpočet daně. V dané věci je tedy stěžejní, zda žalobce skutečně převzal zlato o ryzosti 330/1000 a zda ohledně této dodávky unesl své důkazní břemeno, tak jak bylo vysvětleno výše.

Žalobce nárok na odpočet prokazoval fakturami, obchodní smlouvou, výpověďmi svého jednatele J. P., svědeckou výpovědí P. M., pracovník Puncovního úřadu, V. P. a skladovou evidencí. Faktura sama o sobě neprokazuje uskutečnění zdanitelného plnění tak, jak je na ní deklarováno, neboť představuje toliko výzvu k zaplacení. Předmětná obchodní smlouva vytváří pouze prostor pro pozdější uskutečnění obchodních transakcí, nadto neupravuje fakturovanou službu za přepracování zlata. Skladová evidence nemůže obstát jako důkaz, když sám jednatel žalobce připustil zápis neodpovídající skutečnému stavu. Mezi výpověďmi jednatele žalobce a svědka M. i mezi výpověďmi svědka M. navzájem byly shledány podstatné rozpory, uvedené výpovědi dokládají nedostatečnou kontrolu zboží a neposkytnutí fakturované služby přepracování. Soud je na základě uvedeného toho názoru, že nárok na odpočet daně z předmětných faktur žalobce dostatečně spolehlivě neprokázal a blíže odkazuje na další odůvodnění rozsudku, v němž se zabývá jednotlivými žalobními námitkami.

Žalovaný zároveň dovodil, že žalobce byl účastníkem řetězce vytvořeného účelově za účelem čerpání odpočtů DPH a své účasti v řetězci si byl vědom. I s tímto závěrem se soud ztotožnil a odkazuje i v tomto směru na další odůvodnění rozsudku, konkrétně na důvody uváděné v souvislosti s námitkami ve třetím žalobním bodu.

K jednotlivým námitkám uvádí soud následující:

Žalobce namítá v *prvním žalobním bodu*, že plněním dle faktur vystavených společností Bohemia Aurum realizoval dohodnutý obchodně závazkový vztah.

Žalovaný se obsahem žalobcem předložené obchodní smlouvy ze dne 2.1.2009 uzavřené mezi prodávajícím – společností Bohemia Aurum a kupujícím – žalobcem zabýval na str. 29 napadeného rozhodnutí, kde hodnotil obsah smlouvy v návaznosti na výpověď jednatele žalobce pana J. P., přičemž mj. uvedl, že „*obchodní smlouva ze dne 2.1.2009 je natolik obecná, že jako důkaz o smluvních podmínkách jednotlivých dodávek nemůže obstát. Nadto smlouva neobsahuje žádné ujednání o přepracování zlata na ryzost 999/1000, přestože již 9.1.2009 byla vystavena faktura za přepracování materiálu ryzosti 330/1000. Porovnáním předmětné smlouvy s výpověďmi pana P. lze dospět k závěru, že některá její ustanovení dle popisu průběhu obchodu nebyla dodržována. Předmětem koupě je dle čl. II smlouvy zboží – zlato o ryzosti 330/1000 v množství a čase dle objednávky kupujícího, objednávky však daňovým subjektem doloženy nebyly, tudíž nelze ověřit, jaké množství zboží bylo objednáno. Dle článku III smlouvy je kupní cena uváděna k jednotlivým objednávkám, objednávky pan P. zmínil, ale nedoložil, tato skutečnost je tedy neověřitelná. Dle tohoto článku je kupní cena splatná po dodání veškerého dodaného na základě faktury vystavené prodávajícím, pan P. přitom uvedl, že zlato platí týden dopředu. Doba plnění byla sjednána v článku IV smlouvy tak, že prodávající dodá daňovému subjektu zboží do 3 dnů od písemné nebo telefonické objednávky, z důvodu nedoložení objednávek, nelze opět ověřit, zda byly v tomto bodě naplněny podmínky smlouvy. V článku V je ujednáno, že zboží je dodáno převzetím kupujícím, tj. vyznačením převzetí na předávacím protokolu, tyto opět nebyly doloženy, nebylo tedy prokázáno faktické převzetí zboží daňovým subjektem. K předávání zboží mělo docházet v sídle prodejce, příp. dle dohody. Dle pana P. docházelo k předávání zboží v jeho prostorách, či dokonce zboží nepřebíral vůbec. Za požadovanou kvalitu zboží odpovídá dle článku VI prodávající. V tomto se daňový subjekt plně spolehl na firmu Bohemia Aurum, když kvalitu dodávaného zboží ověřoval pouze na začátku spolupráce a to jen namátkově a v minimálním počtu případů (cca. 2x až 3x). Další obchody tedy odvolatel realizoval, aniž by si ověřil, že dostává zboží v kvalitě deklarované daňovými doklady. Svědecká výpověď paní P., že byly prováděny zkoušky pouze orientační nelze považovat za standardní.*“

Soud ověřil z obsahu správního spisu, že jednatel žalobce pan J. P. se k naplnění obsahu této smlouvy vyjadřoval opakovaně a uváděl skutečnosti, které žalovaný hodnotil právě ve vztahu k jednotlivým článkům předmětné smlouvy. Pan J. P. mj. uvedl, že zboží mu za společnost

Bohemia Aurum předával pan M. v prostorách daňového subjektu, kam zboží přepravil osobním automobilem zřejmě v kufru s bezpečnostním kódem, faktury byly hrazeny převodem s týdenním předstihem, k ověření kvality zboží neměl žádný certifikát ani jiný doklad o původu a ryzosti, z nakoupeného materiálu vyrábí polotovary - plechy, dráty a dále i šperky, zlato mu společnost Bohemia Aurum dodávala ve formě plechu cca 25x5x0,1 cm, o tom, kde a jak přepracovávala zlato z ryzosti 330/1000 na ryzost 999/1000 pan P. nic nevěděl, pro jeho společnost by přepracování bylo technicky náročné, společnost je ale schopna z ryzího zlata 999/1000 nalegovat přidáním různých kovů, např. mědi, stříbra, zinku, apod. ryzost 585/1000, zlato o ryzosti 330/1000 se v ČR nevyužívá, společnost zlato objedná a platí týden dopředu, společnost Bohemia Aurum ho přepracovává a v určený termín dodá ryzí zlato, kontrolu ryzosti provedl při prvních obchodech, a to asi 3x, po zjištění poptávky zákazníka, většinou Safiny, a podle momentální ceny na burze objednal zboží u pana M. K dotazu pracovníka správce daně kolik zlata a o jaké hmotnosti převzal dodávku dle konkrétní faktury, uvedl pan P., že dodávku zlata o ryzosti 330/1000 v konkrétní hmotnosti fyzicky nepřebíral, ale nechal to rovnou přepracovat na zlato o ryzosti 999/1000, což může doložit skladovou evidencí, příjemkou a výdejkou zlata 330/1000 ze skladu na přepracování a následně příjemkou zlata o ryzosti 999/1000. K dotazu správce daně, proč vystavoval příjemku zlata o ryzosti 330/1000 na sklad, když na skladě žádné takové zlato neměl, pan P. uvedl, že to musí zanést do účetnictví s tím, že když to bylo nakoupeno, musí to projít skladem. K dotazu, proč objednával zlato o ryzosti 330/1000 s přepracováním na 999/1000, když by bylo logičtější objednat zlato 999/1000, uvedl, že při nákupu zlata 330/1000 má výhodné obchodní podmínky.

Žalobce tvrdí, že v daném případě k posuzovanému plnění dle faktur vystavených společností Bohemia Aurum došlo realizací dohodnuté obchodní smlouvy. Soud se s výše uvedeným hodnocením důkazního prostředku, jímž je uzavřená smlouva, shoduje a dále dodává, že smlouva sama o sobě by nemohla prokázat průběh realizovaných obchodů, neboť vytváří toliko prostor do budoucna pro uskutečnění obchodních vztahů. Navíc, jak uvádí žalovaný v napadeném rozhodnutí, předmětná smlouva se společností Bohemia Aurum ze dne 2. 1. 2009 je natolik obecná, že jako důkaz o smluvních podmínkách jednotlivých dodávek nemůže obstát. K tomu je třeba dodat, že z výpovědi jednatele žalobce, pana P., vyplývá, že v rámci obchodů ani nebyla jednotlivá ustanovení předmětné smlouvy dodržována.

Soud v obecné rovině souhlasí s názorem žalobce, že písemná forma smlouvy anebo jejich změn či dodatků není ze zákona povinná. Současně však v souladu s názorem žalovaného soud uvádí, že z důvodu absence písemných dokumentů se daňový subjekt v rámci daňového řízení připravuje o významný důkazní prostředek, jímž by mohl přispět k odstranění pochybností správce daně, které vyvolává mj. skutečnost, že v uzavřené smlouvě chybí jako předmět obchodů služba „přepracování“ zlata, jenž se významnou měrou měla podílet na předmětných obchodních transakcích žalobce. Pokud daňový subjekt nedisponuje důkazními prostředky, které jednoznačně dokládají faktické plnění, hrozí, že daňový subjekt neunese důkazní břemeno ohledně prokázání tohoto plnění. To podle názoru soudu nastalo i v posuzovaném případě. Žalobce byl schopen doložit převzetí „přepracovaného“ zlata o ryzosti 999/1000, avšak předchozí faktické převzetí zlata o ryzosti 330/1000 zůstalo toliko v rovině tvrzení žalobce, jemuž nesvědčí žádný věrohodný důkaz.

Byť soud souhlasí i s argumentem žalobce ohledně soukromoprávních aspektů věcné smlouvy s translačními účinky, v případě daňového řízení je tento argument irelevantní. Aby se daňový subjekt vyhnul režimu podle § 92a zákona o DPH, je třeba postavit najisto, resp. prokázat, že zlato o ryzosti nižší 333/1000 skutečně existovalo, a že došlo k jeho převzetí daňovým subjektem. Pouze formální (dle dokladů) převzetí zlata nižší ryzosti a následné jeho formální přepracování a dodání zlata o ryzosti 999/1000 by znamenalo obcházení zákona o DPH.

S ohledem na výše uvedené soud shrnuje, že ani argumenty ohledně realizace závazkového vztahu mezi žalobcem a společností Bohemia Aurum s poukazem na naplnění uzavřené smlouvy nejsou v daném případě důvodné, neboť uváděná tvrzení žalobce nikterak nedokládají skutečné převzetí zlata o ryzosti 330/1000.

Ve vztahu k námitkám obsaženým ve druhém a čtvrtém žalobním bodu (kdy žalobce tvrdí, že fyzická kontrola dodávaného zlata ryzosti 330/1000 byla naprosto zbytečná, neboť rafinaci zajišťovala společnost Bohemia Aurum a dostačující byla kontrola dodaného přepracovaného zlata ryzosti 999/1000 a navzdory uvedenému žalobce kontrolu činil prostřednictvím zaměstnankyně paní P.) soud uvádí, že námitkami tohoto obsahu se žalovaný zabýval na str. 27 napadeného rozhodnutí, kde mj. uvedl, že „Správce daně měl na základě nelogičnosti jednatelem panem P. popsané transakce pochybnosti, že společnost Bohemia Aurum pro daňový subjekt přepracování skutečně provedla a důkazní břemeno o tom, že fakturovanou službu tj. přes tu, která je označena v předmětu plnění, daňový subjekt skutečně přijal. Z výpovědi pana M. vyplývá, že zlato pro daňový subjekt nepřepřacovával, sám přiznal, že zlato pouze „vyměňoval“ a službu uvedenou na faktuře nakonec označil za náklady na dopravu zlata. Ke zdaňovacímu období září 2009 daňový subjekt předložil důkazní prostředky již 18.2.2010, které se však výrazně liší od později předložených důkazních prostředků. V knize přijatých faktur za září 2009 je uvedeno naskladnění zlata 750/1000 nebo zlata 585/1000 přímo v den uskutečnění zdanitelného plnění na jednotlivých fakturách a tomu odpovídající i jednotlivé skladové příjemky. Tyto předložené důkazní prostředky korespondují s tvrzením uvedeným v odvolání, že materiál byl většinou dodán fyzicky a po zkoušce ryzosti a převážení byl předán zpět společnosti Bohemia Aurum. Toto tvrzení je však v rozporu s tvrzením jednatele daňového subjektu, pana P., který do protokolu ze dne 4.5.2010 uvedl „Já zlato objednávám a platím týden dopředu, oni ho přepracovávají a v určený termín mi dodají zlato ryzí (999/1000)“. Postup potvrdil jednatel daňového subjektu i u všech ostatních dodávek od společnosti Bohemia Aurum. Dne 8.6.2010 pan P. uvedl, že dodávku zlata o ryzosti 330/1000 v konkrétní hmotnosti fyzicky nepřebíral, ale nechal ho rovnou přepracovat na zlato o ryzosti 999/1000. Jako důvod vystavení příjemky zlata 330/1000 na sklad, když na skladě žádné takové zlato neměl, uvedl povinnost „zavést to do účetnictví“ a dále uvedl, že „když to bylo nakoupeno, musí to projít skladem“.

Po ověření obsahu výpovědi pana M. se soud ztotožnil s výše uvedeným hodnocením a shodně s žalovaným konstatuje, že předložená skladová evidence byla vytvořena daňovým subjektem na základě přijatých faktur a její původ a tedy i vypovídací schopnost není na daňovém subjektu objektivně nezávislá. V návaznosti na výše uvedenou výpověď jednatele žalobce, však evidence dokládá pro posouzení věci podstatnou skutečnost, že jednatel daňového subjektu sám připustil, že vystavování dokladů o příjmu (a výdeji) ne vždy odráželo fyzický pohyb a stav zboží na skladě, čímž věrohodnost a vypovídací schopnost daňovým subjektem předkládané skladové evidence sám zpochybnil. Správně tedy uvedl žalovaný, že daňový subjekt dovolil, aby daňová evidence byla vytvářena bez vztahu k fyzickému pohybu zlata o jednotlivých ryzostech, což je jednou z významných okolností, která nesevředly dobré víře daňového subjektu o nevědomosti o možné účasti na podvodu na dani z přidané hodnoty při obchodování s touto komoditou. Jestliže daňový subjekt připustil, aby skladová evidence byla vytvářena bez vztahu k fyzickému pohybu zlata o jednotlivých ryzostech, lze rovněž dospět k závěru o nevěrohodnosti skladové evidence jako důkazního prostředku k prokázání přijetí zlata ryzosti 330/1000. Žalobce se snažil podpořit své tvrzení o přijetí zlata o této ryzosti výpovědí svědkyně V. P., která ve výpovědi sice potvrdila, že materiál přebírala, současně však uvedla, že jej zkusila kyselinou, jestli je to přibližná ryzost a materiál zase odevzdala, svědkyně rovněž uvedla, že pomocí kyseliny a bulžníku lze určit „přibližnou ryzost“, nikoliv přesnou, u malých kousků, které měly sloužit k dovažování, to ani nezkoušela. Záznamy o provedení zkoušky a její výsledky svědkyně podchyceny nemá, neboť je nejde archivovat, jedná se o zkoušky pouze momentální. Tuto výpověď nelze dle soudu označit za

důkazní prostředek svědčící o přijetí zlata ryzosti 330/1000, když sama svědkyně vypovídá o „přibližné“ ryzosti nijak nepodpořené dalšími důkazy, např. záznamy o provedení zkoušek.

Ve světle výše uvedených skutečností se sice soud shoduje s žalobcem o nadbytečnosti fyzické kontroly zlata ryzosti 330/1000, avšak nikoli z důvodu uváděného žalobcem, tedy že dodavatelem zlata ryzosti 330/1000 i dodavatelem „přepřacování“ zlata byla totožná společnost, ale proto, že ve skutečnosti docházelo k dodání pouze zlata ryzosti 990/1000. Svědkyně přebírající zlato nedokázala přesvědčivě vyvrátit uvedenou skutečnost, resp. její výpověď svědčí o dodávkách zlata, avšak nikoli o přesnosti kontrolních odběrů týkající se ryzosti přejímaného zlata, když způsob jí prováděné kontroly dodaného zlata byl toliko orientační zkouškou, aniž by takto prováděné kontroly byly podpořeny dalšími důkazy. Soud zohlednil při posouzení výpovědi této svědkyně již výše uváděnou skutečnost, a sice, že dne 8.6.2010 jednatel žalobce pan P. uvedl, že *dodávku zlata o ryzosti 330/1000 v konkrétní hmotnosti fyzicky nepřebíral, ale nechal ho rovnou přepřacovat na zlato o ryzosti 999/1000. Jako důvod vystavení příjemky zlata 330/1000 na sklad, když na skladě žádné takové zlato neměl, uvedl povinnost „zavést to do účetnictví“ a dále uvedl, že „když to bylo nakoupeno, musí to projít skladem“*. Za těchto okolností tvrzení žalobce o dvojím dovažování a to z ryzosti 330/1000 a z ryzosti 990/1000 od společnosti Bohemia Aurum formou plíšků o ryzosti 999/1000, když u nich vůbec žádná kontrola nebyla prováděna, zůstalo pouze v rovině tvrzení. Soud shodně s žalovaným uvádí, že všechny skutečnosti ohledně dovažování zlata svědčí o nevěrohodnosti tvrzení žalobce. Soud poukazuje i na str. 31 napadeného rozhodnutí, kde žalovaný konstatuje, že důkazní prostředky potvrzují dodání zlata o ryzosti 585/1000 a o ryzosti 999/1000. Pochybnosti správce daně se týkaly existence materiálu o ryzosti 330/1000. Tohoto materiálu bylo dle tvrzení dodáno vždy přesné množství, které odpovídalo násobkům 1000 g nebo 500 g ryzího zlata a bylo jen matematicky přepočítáno na množství materiálu o ryzosti 330/1000. Soud souhlasí s žalovaným i v hodnocení, že nevěrohodným se jeví dovažování materiálu o ryzosti 330/1000 různými plíškami o ryzosti 999/1000, jelikož tato ryzost by se musela přesně ověřovat, aby bylo možné dále ověřit správnou gramáž. Ze svědecké výpovědi paní V. P. plyne, že se přesné ověřování nekonalo.

Tyto skutečnosti dle soudu jednoznačně zpochybňují tvrzení žalobce ohledně přijetí materiálu o ryzosti 330/1000. Ani žalobcem uváděné informace ohledně postupu při vážení a dovažování nesvědčí tomu, co žalobce tvrdí. Soud proto uzavírá, že argumentace ohledně dovažování je nedůvodná.

Ve třetím žalobním bodu žalobce nesouhlasí s žalovaným, že obchodní transakce neměla ekonomický ani technický smysl, neboť bylo původní zlato přeměňováno na zlato 330/1000, aby pak bylo znovu přepřacováno na ryzí zlato a následně legováno na nižší ryzost. K tomu žalobce namítá, že nakupoval materiál o ryzosti 330/1000, který byl poté zpracován na materiál ryzosti 999/1000.

Soud souhlasí s žalovaným, že v daném případě bylo doloženo pouze zpracování zlata o ryzosti 999/1000 a že tvrzení žalobce postrádá jakýkoli technický či ekonomický smysl. Blíže žalovaný na str. 30 napadeného rozhodnutí uvedl, že *„dodavatel daňového subjektu společnost Bohemia Aurum nakupoval ze Slovenska ryzí zlato a mohl tedy toto zlato prodávat rovnou daňovému subjektu. Celá operace znehodnocení zlata a jeho následného přepřacování ztrácí jakýkoliv ekonomický i technický smysl a je pouze účelová s cílem vylákání nadměrného odpočtu daně. V rozporu s tvrzením jednatele daňového subjektu, že zlato o ryzosti 330/1000 nemá v České republice uplatnění, měl daňový subjekt zlato o této kvalitě sám vyrábět a dodávat svému tuzemskému odběrateli. Tato skutečnost činí daňovým subjektem deklarovaný postup ještě méně logickým a tím méně věrohodným. Jestliže daňový subjekt objednává materiál na základě objednávek od odběratelů, znamená to, že je mu známo, že bude potřebovat pro svého zákazníka zlato 330/1000. Nemí logické, aby veškerý materiál – zlato o ryzosti 330/1000 nechal zrafinovat (tj.*

zaplatil za přepracování i té části zlata 330/1000, o kterém ví, že jej pro potřeby svého odběratele bude následně zpět legovat na ryznost 330/1000.“ Úvaha žalovaného, že společnost Bohemia Aurum, která nakupovala ze Slovenska ryzí zlato, jej mohla rovnou prodat žalobci, aniž by tak jak tvrdí žalobce nejprve došlo k přeměně na zlato o ryznosti 330/1000, poté následovalo přepracování na ryzí zlato a dále bylo zlato legováno na nižší ryznost, je logická. Taková operace ztrácí jakékoli ekonomické opodstatnění. V tomto ohledu lze souhlasit s žalovaným, že jediným smyslem takové transakce je získání výhody v oblasti daně z přidané hodnoty.

Fungování celého řetězce žalovaný podrobně popisuje na str. 30 – 33 napadeného rozhodnutí, kde mj. uvádí, že *„Daňový subjekt nemá technologii, která by mu umožňovala rafinaci. Také dle vyjádření jednatele společnosti Bohemia Aurum je rafinace (přepracování zlata 330/1000) složitým technologickým postupem, proto jej neprovádí ani nezajišťuje. Je tedy s podivem, že daňový subjekt jako dlouholetý a zkušený obchodník a výrobce zlata zadá složitý technologický postup společnosti, aniž by si prověřil, zda tato společnost má dostatečné zkušenosti a odborné znalosti a „prostředí“ k provedení zadaného úkolu, když na tom závisí kvalita materiálu, ze kterého daňový subjekt následně vyrábí výrobky pro své zákazníky. Nabízí se logické vysvětlení, a sice že daňový subjekt nepotřeboval schopnost dodavatele rafinaci provést prověřovat, neboť věděl, že žádnou nebude provádět, tj. že skutečným předmětem dodávky bude zlato ryzí (999/1000).“* Následně na str. 31 napadeného rozhodnutí (poslední odstavec) žalovaný uvádí, že *„V dodavatelském řetězci firem mělo dojít ke dvojí výměně zlata, nejprve z ryznosti 999/1000 na 330/1000, poté z 330/1000 na 999/1000, tudíž na konci výměny bylo k dispozici zlato, které existovalo na počátku, přičemž pro zlato o ryznosti 330/1000 nebylo využití. Reálně uskutečněná fyzická přeprava mezi firmami ze Slovenska do České republiky, po České republice a zase na Slovensko a zpět od České republiky, nemůže tedy znamenat žádnou výhodu pro daňový subjekt.“* Uvedená úvaha dle soudu odpovídá zjištěným skutečnostem vyplývajícím z obsahu spisového materiálu, neboť stěží lze shledat logickým, že žalobce jako dlouholetý obchodník připustí takové obchodní riziko, že zadá složitý technologický postup rafinace společnosti, u níž si neprověřil, zda má dostatečné zkušenosti, odborné znalosti a podmínky k provedení rafinace za situace, kdy na tom závisí kvalita materiálu, z něhož žalobce následně vyrábí výrobky pro své vlastní zákazníky. Jak žalovaný uvádí, absence prověřování obchodního partnera sice neodporuje žádnému obecně závaznému předpisu, avšak v případě zapojení se do řetězce společností, ve kterém byl prokázán podvod na dani z přidané hodnoty, jde tato skutečnost jednoznačně k tíži daňového subjektu při obhajování jeho dobré víry.

Další důležité skutečnosti podporující závěr o podvodném řetězci žalovaný podrobně uvádí na str. 31 - 32 napadeného rozhodnutí. Podle názoru soudu tak v daném případě bylo dáno nájisto, že o podvodný řetězec šlo. Sám žalobce pak nevyvinul žádnou snahu, aby se do takového řetězce nezapojoval. O svém zapojení do ekonomicky nesmyslné transakce musel vědět a věděl, protože svým jednáním k podvodu vytvářel prostor.

Lze tedy shrnout, že v daném případě bylo tvrzeným předmětem plnění dodání zlata o ryznosti 330/1000 a dále poskytnutí služby přepracování tohoto zlata na ryznost 999/1000. Při uplatnění tzv. zvláštního režimu, tj. v případě dodání zlata o ryznosti 333/1000 či vyšší (a za splnění dalších podmínek), nemá povinnost zdanění dodavatel, ale plátce, jemuž zlato bylo dodáno, tj. odběratel (§ 92a odst. 2 a § 108 odst. 1 písm. i/ zákona o DPH). Žalobce uplatňoval nárok na odpočet z pořízení zlata s deklarovanou ryzností 330/1000 (tj. těsně pod hranici ryznosti 333/1000), avšak pro zlato o této ryznosti neměl využití a tvrdil, že toto zlato nechal za úplaty „přepracovat“ na zlato o ryznosti 999/1000. Při prodeji zlata o ryznosti 999/1000 nevykazoval daň na výstupu, neboť uplatňoval zvláštní režim pro dodávání zlata dle § 92a zákona o DPH, dle něhož má povinnost přiznat daň osoba, které bylo zlato dodáno. Transakce, jak byla tvrzena žalobcem, se nejvíce smysluplně, operace přepracování či dvojí výměny zlata ztrácí jakýkoli ekonomický smysl. Vysvětlení žalobce, příp. ostatních účastníků obchodu, že tento systém s přepracováním (popř. výměnou) zlata je pro ně výhodný, nelze podle soudu považovat za věrohodné již s ohledem na

náklady, které by vznikly přepracováním zlata (pokud by k němu skutečně docházelo) a na náklady spojené s dopravou zboží (ze Slovenska do České republiky, po České republice a zase na Slovensko a zpět do České republiky); lze souhlasit s žalovaným v tom, že se mohlo jednat jen o „výhodu“ z oblasti daně z přidané hodnoty. V dodavatelském řetězci firem mělo dojít ke dvojí výměně (přepracování) zlata, nejprve z ryzosti 999/1000 na 330/1000, poté z 330/1000 na 999/1000, tudíž na konci transakce bylo k dispozici zlato, které existovalo na začátku. Podle zjištění daňových orgánů nebyla u žádného ze zúčastněných subjektů prokázána fyzická existence zlata o ryzosti 330/1000 v množství, které bylo obchodováno (ověřování ryzosti zlata nebylo prováděno, k dispozici proto nebyly certifikáty ani protokoly o zkouškách ryzosti), u žádného z nich nebylo prokázáno faktické technologické přepracování na vyšší ryzost, věrohodně nebyla prokázána ani výměna zlata. Osoby zúčastněné na obchodech (P. M., M. G., S. M. a A. F.-K.) neměly základní vědomosti o obchodech se zlatem, např. nevěděly, jak se počítá cena zlata, neznaly převody váhových množství mezi jednotlivými ryzostmi zlata (výpovědi těchto osob jsou součástí správního spisu). Podstatnou je dle soudu skutečnost, že u žádné ze společností účastnících se předmětných obchodů nebyla doložena fyzická existence zlata o ryzosti 330/1000 v množství, v němž podle vystavených dokladů mělo být obchodováno a zároveň nebylo doloženo, že by některá z těchto společností technologicky přepracovala slitinu obsahující 0,33% ryzího zlata a získala zvlášť určité (nižší) množství zlata o ryzosti 999/1000 a zvlášť jiné kovy obsažené v původní slitině. Soud tedy souhlasí se závěrem žalovaného, že skutečným smyslem obchodů bylo dokladově zajistit přeměnu zlata o ryzosti 999/1000 na zlato 330/1000, a tím umožnit žalobci nárokovat odpočet daně při nezaplacení daně v řetězci.

Nadto lze dodat, že v rámci žaloby nevznese žalobce žádné konkrétní námítky, které by zjištění správce daně a žalovaného rozporovaly, a pouze odkazuje na své vyjádření v rámci odvolání. Soud proto uzavírá, že hodnocení žalovaného ohledně absence ekonomického smyslu transakce jednoznačně dokládá existenci podvodného řetězce a zároveň svědčí o vědomosti žalobce o zapojení do tohoto řetězce.

V pátém žalobním bodu ve vztahu k hodnocení nevěrohodnosti výpovědi svědků žalovaným, uvádí žalobce, že k jeho tíži nemohou jít nepřesnosti ve výpovědi svědků a trvá na tom, že skladové pohyby, které předložil, odpovídají stavům pohybu zásob.

Žalobce konkrétně uvádí několik skutečností, které podle jeho názoru žalovaný vyhodnotil chybně. Za prvé žalobce trvá na tom, že předložil skladové pohyby, které odpovídají sledovaným stavům pohybu zásob v daném období, aniž uvedené tvrzení více upřesnil. Na str. 27 – 28 napadeného rozhodnutí žalovaný podrobně uvádí důvody, pro které nepovažuje skladovou evidenci za věrohodný důkazní prostředek prokazující přijetí zlata o ryzosti 330/1000. Konkrétně žalovaný uvádí, že předložené důkazní prostředky (skladová evidence) korespondují s tvrzením žalobce, že materiál byl dodán fyzicky a po zkoušce ryzosti a převážení byl předán zpět společnosti Bohemia Aurum. Uvedené je však zcela v rozporu s tvrzením jednatele žalobce pana P. Jak již bylo soudem konstatováno výše, jmenovaný ve výpovědi ze dne 8. 6. 2010 uvedl, že dodávku zlata o ryzosti 330/1000 v konkrétní hmotnosti nepřebíral, ale nechal ho rovnou přepracovat na zlato o ryzosti 999/1000. Jako důvod vystavení příjemky materiálu o ryzosti 330/1000 na sklad, když na skladě žádné takové zlato neměl, uvedl povinnost „zavést to do účetnictví“ a dále uvedl, že „když to bylo nakoupeno, musí to projít skladem“. Sám jednatel připustil, že vystavování dokladů o příjmu a výdeji ne vždy odráželo fyzický pohyb a stav zboží na skladě, čímž je jednoznačně zpochybněna věrohodnost a vypovídací schopnost skladové evidence. V napadeném rozhodnutí je dále uvedeno, že ani výslech svědků - paní D., paní Š., paní P. - neosvědčil skutečné dodání zlata o ryzosti 330/1000 v deklarovaném množství pro dané zdaňovací období. Za klíčový považuje žalovaný výslech paní P., která byla mistrovou výroby žalobce. I k její výpovědi se již soud vyjadřoval. Lze dodat, že z protokolu o výslechu této svědkyně vyplývá rovněž, že paní P. si nepamatovala od koho

zlatu o ryzosti 330/1000 přebírala. Lze konstatovat, že z výsledků jednatele a svědků plyne zcela jasné zpochybnění, že skladová evidence skutečně koresponduje se stavem zásob. Správce daně i žalovaný proto správně došli k závěru, že skladová evidence je pro účely posuzování faktického dodání zlata o ryzosti 330/1000 nevěrohodným důkazním prostředkem. Námitka ohledně průkaznosti evidence skladových zásob je tudíž dle názoru soudu nedůvodná.

K námitce týkající se nevěrohodnosti výpovědi svědků žalobce zdůrazňuje, že nepřesnosti ve výpovědi svědků nemohou jít k jeho tíži. Soud shledává vhodným v souvislosti s uvedenou námitkou poukázat na otázku unesení důkazního břemene ohledně faktického přijetí plnění. Žalobce v rámci daňového řízení nebyl schopen doložit, že k převzetí zlata o ryzosti 330/1000 skutečně došlo. Převzetí nepotvrdil ani výslech svědků. Skutečnost, že si svědci nepamatovali dílčí aspekty obchodování, proto jen zpochybňuje tvrzení žalobce.

Soud nesouhlasí s tím, že by nepřesnosti ve výpovědi svědků nemohly jít k tíži daňového subjektu v rámci daňového řízení. Naopak výpověď svědka pana M. přispěla ke zpochybnění žalobcových tvrzení a žalobce v rámci daňového řízení nepřinesl žádný důkazní prostředek, který by toto zpochybnění mohl zvrátit. Svědek pan M. projevil zásadní neznalosti ohledně deklarované výměny materiálu o ryzosti 330/1000, nijak nekontroloval kvalitu materiálu, deklaroval službu přepracování zlata, kterou poté označil jako výměnu či nákup a prodej zlata. Opakovaně uvedl, že předmětem fakturace byly náklady na přepravu. Nevěděl, odkud a kam bylo zlato přepravováno. Nevěděl, zda má jeho společnost registraci u puncovního úřadu. Navíc jeho výpověď jakožto svědka se lišila s výpovědí, kterou prováděl u svého místně příslušného správce daně v rámci vlastního daňového řízení. Dále soud upozorňuje, že jeho výpověď se liší od výpovědi paní F.-K. Všechny tyto a další skutečnosti vylíčené na str. 32-33 napadeného rozhodnutí pouze posilují nevěrohodnost tvrzení žalobce.

Soud zde nemůže souhlasit ani s tím, že nevěrohodnou výpověď způsobily nepřesně formulované otázky správce daně v rámci dokazování. Soud upozorňuje, že daňový subjekt může být podle § 96 odst. 5 daňového řádu přítomen svědecké výpovědi a klást svědkovi doplňující otázky tak, aby mohl být správně zjištěn objektivní skutkový stav věci. Lze dodat, že žalovaný v napadeném rozhodnutí upozornil žalobce, že dané řízení a prokazování relevantních skutečností souvisí s řízením probíhajícím s daňovým subjektem v daňových řízeních i za jiná zdaňovací řízení, v nichž probíhaly skutkově obdobné obchodní transakce.

V šestém žalobním bodu trvá žalobce na tom, že v dobré víře v daném případě jednal a odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu, č. j. 1 Afs 59/2013-34 s tím, že vyvinul dostatek opatření, která po něm mohla být v rozumné míře požadována, aby se vyhnul podezření do zapojení do řetězce zasaženého obcházením zvláštního režimu s cílem získat nárok na odpočet daně.

Konkrétně poukazuje na to, že na počátku obchodního vztahu při prvních pěti dodávkách jednatel žalobce zlato osobně kontroloval, následně ho kontrolovala zaměstnankyně paní P., jediným a stálým partnerem v daném obchodním případě byla společnost Bohemia Aurum a nedocházelo ke změnám dodavatelů, na celou transakci byla sepsána smlouva a podle ní se postupovalo, objednávky proběhly telefonicky a následně byly písemně potvrzeny, úhrady společnosti Bohemia Aurum probíhaly bezhotovostně, a to včetně úhrady DPH, dodávky původního zlata ryzosti 330/1000 byly dováženy jednatelem společnosti Bohemia Aurum v bezpečnostní schránce zabudované v automobilu.

Žalobce předně odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu, č. j. 1 Afs 59/2013-34, má za to, že v dobré víře v daném případě jednal.

V tomto rozsudku Nejvyšší správní soud uvedl: „*Soud opětovně upozorňuje na naprosto podezřelé okolnosti, které transakce prováděné stěžovatelkou provázely. Nebylo třeba žádných sofistikovaných mechanismů kontroly, aby stěžovatelka za shora uvedených okolností (způsob formování obchodního řetězce, neustálé změny dodavatelů a subdodavatelů v souvislosti s rušením jejich registrací na DPH, okolnosti průběhu dodávek – bez písemné smlouvy, na základě ústní objednávky, čtené placení za dodávky v hotovosti, nákup zlata a jeho opětovný prodej ještě téhož dne, zjevný amatérismus jednotlivých dodavatelů stěžovatelky)* dovodila, že něco na jejích transakcích se zlatem není v pořádku. Není představitelné, aby obdobné jednání při obchodech takového rozsahu a hodnoty u kontrahujících stran nevzbuzovalo obavy vzhledem k shora popsaným obchodům.“

Soud je toho názoru, že výčet skutečností, na něž žalobce upozorňuje, sice dokládá, že v daném případě nedošlo ke skutečnostem, které vyjmenoval Nejvyšší správní soud ve výše uvedeném rozsudku č. j. 1 Afs 59/2013-34, avšak sám o sobě dobrou víru žalobce nepotvrzuje, resp. aby daňový subjekt v rámci daňového řízení prokázal svou dobrou víru, musí všechny okolnosti svědčit tomu, že o zapojení do řetězce vědět objektivně nemohl ani s vynaložením řádné péče.

V daném případě soud dospěl k závěru, že do podvodného řetězce byl žalobce vědomě a úmyslně zapojen. Žalobce tvrdí, že v daném případě šlo o věcnou smlouvu, kterou se vlastnictví přímo převádí (má translační účinky). Vlastnictví tedy přechází již samotnou smlouvou. Pokud však žalobce dále uvádí, že společnost Bohemia Aurum vyjádřila souhlasný projev vůle tak, že vlastnická práva ke zlatu o ryzosti 330/1000 převádí na žalobce, a ten následně svým projevem vůle vyjádřil souhlas s nabytím vlastnictví a bezprostředně vydal pokyn k rafinaci na ryzost 999/1000, pak tato skutečnost sice obстоjí z pohledu soukromého práva, avšak z pohledu práva daňového vyznívá jako jasné obcházení zákona o DPH s cílem vyhnout se speciálnímu režimu podle ust. § 92a. Žalobce tím vlastně přiznává, že ke skutečnému převzetí zlata o ryzosti 330/1000 vůbec nemuselo dojít, čímž svou dobrou víru zcela popírá.

Žalobce dále v žalobě poukazuje na studie o použití puncovních značek v historickém kontextu, z nichž plyne, že ryzost 333/1000 byla často používána, a proto se zlato o ryzosti 333/1000 jako zlomkové zlato může vyskytovat ve značném množství, neboť při každém procesu tavení dochází ke snížení ryzosti, takže ztavením zlomů 333/1000 může vzniknout ryzost 300/1000. Tyto skutečnosti však nic nemění na tom, že správce daně u žádné z kontrolovaných společností nezjistil fyzickou existenci zlata o ryzosti 330/1000 v množství, v němž mělo být podle faktur obchodováno, navíc nebylo doloženo ani přepracování na ryzost 330/1000.

Soud souhlasí se závěrem žalovaného, že skutečným smyslem obchodů bylo dokladově zajistit přeměnu zlata o ryzosti 999/1000 na zlato 330/1000, a tím umožnit žalobci nárokovat si odpočet daně při současném nezaplacení daně v celém řetězci.

Jak judikoval Evropský soudní dvůr, osoba povinná k dani, která věděla nebo musela vědět, že se svou koupí účastní plnění, které je součástí daňového podvodu, musí být totiž pro účely směrnice 2006/112 považována za osobu, která se tohoto daňového podvodu účastní, a to bez ohledu na to, zda má z následného prodeje zboží nebo využití služeb prospěch v rámci zdanitelných plnění, která uskutečnila na výstupu (rozsudek Axel Kittel a Recolta Recycling, C-439/04, ECLI:EU:C:2006:446, bod 56). Vzhledem k výše popsaným skutečnostem bylo v daňovém řízení dáno najisto, že žalobce o zapojení do celého řetězce musel vědět. Ani námitka ohledně dobré víry tak podle názoru soudu není důvodná.

Pro vědomou účast žalobce v řetězci svědčí skutečnosti podrobně rozebrané v odůvodnění napadeného rozhodnutí. Mezi žalobcem a jeho dodavatelem zlata se nejednalo o nahodilou či

jednorázovou spoluprací, ale o obchodní spoluprací trvající delší dobu s objemem zboží značné hodnoty. Žalobce, jak sám uváděl, obchodoval na důvěře, s výjimkou několika málo počátečních případů neověřoval kvalitu ani množství zlata. Kvalita zboží, za níž je odpovědný dodavatel, však určuje cenu, neověřování ryzosti přebíraného zlata proto není nepodstatnou okolností. Obchodování založené na důvěře sice neodporuje žádnému právnímu předpisu, avšak v případě zapojení do řetězce společností, v němž byl prokázán podvod na dani z přidané hodnoty, jde tato skutečnost k tíži daňovému subjektu při obhajování jeho dobré víry. Žalobce přijímal faktury na zlato o ryzosti 330/1000, na toto zlato vytvářel příjmy na sklad a výdejky ze skladu k přepracování zlata a následně příjmy přepracovaného zlata, ačkoli ve skutečnosti fakticky zlato o ryzosti 330/1000 nepřebíral. Pokud žalobce dovolil, aby jeho účetnictví neodráželo realitu, pak nejenže nepřijal opatření, která by po něm jako profesionálové v oboru zlatnictví bylo možné rozumně požadovat a jimiž by omezil riziko, že bude zapojen do daňového podvodu v souvislosti s „přeměnou“ ryzosti zlata, ale naopak k daňovému podvodu vytvářel prostor. Na zlato 330/1000 žalobce neměl využití, věděl, že toto zlato nevyužije a že sám nemá technické prostředky k jeho přepracování na ryzost 999/1000, neboť se jedná o složitý technologický proces. Technické prostředky k přepracování zlata ryzosti 330/1000 na zlato ryzosti 999/1000 neměla ani společnost Bohemia Aurum, přesto právě tato společnost měla pro žalobce tvrzené přepracování zlata zajistit, a to aniž by si žalobce ověřil, zda má možnost přepracování zlata provést či zadat jinému subjektu s dostatečnými zkušenostmi a odbornými znalostmi tak, aby neutrpěla kvalita zlata, která pro žalobce nepochybně byla podstatná, neboť zlato 999/1000 či 585/1000 (po nalegování, které si prováděl sám) prodával svým odběratelům (Safina), či je sám zpracovával (vyráběl šperky). Jestliže si žalobce ohledně procesu přepracování společností Bohemia Aurum žádné informace nezjišťoval, je vysvětlení, že věděl, že k žádnému přepracování fakticky nedojde a skutečným předmětem dodávky bude zlato o ryzosti 999/1000, zcela logickým. Nad uvedené to byl právě žalobce, jehož prostřednictvím docházelo k čerpání nadměrného odpočtu daně při nezaplacení daně v řetězci. S ohledem na uvedené skutečnosti soud souhlasí se závěrem žalovaného o vědomé účasti žalobce v řetězci.

Soud proto vzhledem k výše uvedenému shrnuje, že v daném případě nebylo nikterak prokázáno, že by žalobce přijal zlato o ryzosti 330/1000 v deklarovaném množství, a tím nebyl prokázán nárok na odpočet daně. Žalobce neunesl své důkazní břemeno a naopak žalovaný dostatečně jasně zdůvodnil, proč důkazní prostředky posuzované v daňovém řízení nepovažuje za důvěryhodné a průkazné.

Jelikož nebyl prokázán faktický stav vedoucí k oprávněnosti nároku na odpočet daně, správce daně nemohl tento odpočet přiznat. Z tohoto důvodu nebyl nikterak porušen princip daňové neutrality tak, jak ho zavádí unijní legislativa a vykládá Evropský soudní dvůr.

Zároveň je soud toho názoru, že napadené rozhodnutí nikterak neodporuje zásadě objektivního hodnocení důkazů a není nepřezkoumatelné, jak tvrdí žalobce, neboť všechny důkazy jsou hodnoceny jednotlivě i ve vzájemných souvislostech a vyplývá z nich zcela jednoznačně, že skutečné přijetí zlata o ryzosti 330/1000 nebylo potvrzeno.

Ze shora uvedených důvodů soud dospěl k závěru, že žaloba není důvodná, a proto ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.

O nákladech řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s.ř.s., podle kterého má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Ve věci měl plný úspěch žalovaný, avšak

žalovanému v řízení žádné náklady nad rámec jeho běžných činností nevznikly. Soud proto rozhodl, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů tohoto řízení.

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

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

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

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

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

V Praze dne 3. května 2016

**JUDr. Ludmila Sandnerová, v.r.
předsedkyně senátu**

Za správnost vyhotovení: Matznerová, DiS.