



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Ivanky Havlíkové a soudců Mgr. Martina Kříže a JUDr. Naděždy Řehákové v právní věci žalobce: **PRIMOSSA, a. s.**, se sídlem Zahořany č.p. 46, IČ: 60281600, zast. Mgr. Jiřím Hoňkem, advokátem se sídlem Praha 1, Opletalova 1284/37, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Brno, Masarykova 31, v řízení o žalobě proti rozhodnutí Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu ze dne 18.7.2011, č.j. 7717/11-1300-101206

t a k t o:

- I. **Žaloba se zamítá.**
- II. **Žalobce je povinen zaplatit žalovanému náhradu nákladů řízení ve výši 489,- Kč do jednoho měsíce od právní moci tohoto rozsudku.**

O d ů v o d n ě n í:

Rozhodnutím označeným v záhlaví tohoto rozsudku (dále jen „napadené rozhodnutí“) Finanční ředitelství pro hlavní město Prahu zamítlo odvolání žalobce proti platebnímu výměru Finančního úřadu pro Prahu 1 na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období červen 2003 ze dne 24.8.2004 č.j. 195047/04/001511/4917 ve znění rozhodnutí ze dne 5.10.2004 č.j. 219554/04/001511/49, kterým byla žalobci vyměřena daň ve výši 1.213.713,- Kč oproti nadměrnému odpočtu vykázanému v daňovém přiznání ve výši 10.947.928,- Kč, a toto rozhodnutí potvrdilo.

Žalobou podanou u Městského soudu v Praze se žalobce domáhal zrušení napadeného rozhodnutí a vrácení věci žalovanému k dalšímu řízení (poznámka soudu: žalovaným bylo původně Finanční ředitelství pro hlavní město Prahu, nicméně s účinností od 1.1.2013 přešla působnost Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu na Odvolací finanční ředitelství, s nímž soud v souladu s § 69 s.r.s. nadále jednal jako se žalovaným).

Žalobce nejprve v žalobě shrnul dosavadní průběh řízení, jež vyústilo ve vydání napadeného rozhodnutí. Konstatoval, že se v roce 2003 věnoval nákupu a prodeji zboží - zlata. Jakožto daňový subjekt a plátc DPH je povinen podávat k místně příslušnému správci daně daňové přiznání, na základě něhož je mu následně vyměřena správcem daně DPH. Za určitých zákonem popsaných podmínek vzniká žalobci coby daňovému subjektu nárok vůči státu na tzv. odpočet DPH. V daňovém přiznání za zdaňovací období červen 2003 uplatnil žalobce právo na daňový odpočet. Finanční úřad pro Prahu 1 (dále též jen „správce daně“) následně vydal platební výměr na daň z přidané hodnoty č.j. 195047/04/001511/4917 ze dne 24.8.2004 ve znění rozhodnutí č.j. 219554/04/001511/49 ze dne 5. 10. 2004, kterým byla žalobci vyměřena daňová povinnost v částce 1.213.713,- Kč oproti nadměrnému odpočtu vykázanému v daňovém přiznání v částce 10.947.928,- Kč. Proti platebnímu výměru podal žalobce odvolání k Finančnímu ředitelství pro hl. m. Prahu. Odvolací orgán rozhodl o podaném odvolání zamítavým rozhodnutím ze dne 6.4.2005 č.j. FŘ-12437/13/04, avšak toto rozhodnutí Městský soud v Praze na základě žalobcem podané žaloby rozsudkem č.j. 6 Ca 167/2005-141 ze dne 4. 9. 2007 zrušil. Po kasační stížnosti žalovaného byl rozsudek Městského soudu v Praze výrokem rozsudku Nejvyššího správního soudu č.j. 9 Afs 41/2008-64 ze dne 4. 12. 2008 zrušen. O žalobcově správní žalobě rozhodl Městský soud v Praze znovu rozsudkem č.j. 6 Ca 409/2008-83 ze dne 31.12.2010, jímž opětovně rozhodnutí Finančního ředitelství pro hl. m. Prahu ze dne 6.4.2005 č.j. FŘ-12437/13/04 zrušil a vrátil věc správnímu orgánu k dalšímu řízení. Ten následně vydal ve věci v pořadí druhé zamítavé rozhodnutí ze dne 18. 7. 2011, č.j. 7717/11-1300- 101206, a to z důvodu údajného nepřijetí (nedodání) zdanitelných plnění od daňového subjektu uvedeného na fakturách (společnosti STAVREK s.r.o.) a rovněž z důvodu údajné vědomosti žalobce o tom, že obchoduje v tzv. řetězci vytvořeném k nezákonnému odčerpávání daňových odpočtů.

Napadené rozhodnutí je dle přesvědčení žalobce nezákonné, a to z následujících důvodů:

1/ Závěr, že žalobce mohl vědět, že se svými nákupy zlata účastní plnění zatíženého podvodem na DPH (subjektivní stránka žalobce), vychází výhradně z hodnocení vnějších okolností bez jakéhokoli vztahu k žalobci, a proto u nich nelze spolehlivě usuzovat na subjektivní stránku žalobce. Napadené rozhodnutí je tak založeno na závěrech, které nemají oporu ve skutkových zjištěních žalovaného, a proto je nepřezkoumatelné.

2/ Napadené rozhodnutí je založeno jednak na závěru, že vůbec nedošlo k „dodání“ zdanitelného plnění od společnosti STAVREK a současně na závěru, že s ohledem na okolnosti obchodování žalobce mohl vědět, že se svými nákupy zlata účastní plnění zatíženého tzv. podvodem na DPH. Napadené rozhodnutí je tak pro vnitřní rozpornost svých vlastních závěrů nepřezkoumatelné.

3/ Nikdy nebyl v dané věci nikomu prokázán jakýkoli podvod na DPH, a to zcela bez ohledu na to, kým (kterým orgánem) měl být tento podvod případně prokazován. Napadené rozhodnutí je tak založeno na závěrech, které nemají žádnou oporu ve skutkových zjištěních, a proto je z tohoto důvodu nepřezkoumatelné.

4/ Napadené rozhodnutí vychází z nesprávného předpokladu, že podvodem na DPH se rozumí situace, kdy kterýkoli dodavatel zboží či jeho dodavatel nezaplatí státu z jakéhokoli důvodu příslušnou DPH, byť takové pojetí podvodu nevyplývá ani z právních předpisů, ani

z evropské judikatury. Napadené rozhodnutí je tak z důvodu nesprávného výkladu a aplikace pojmu „podvod na DPH“ zjevně založeno na nesprávném právním posouzení.

ad/1- Napadené rozhodnutí dle žalobce nerespektuje závěry obsažené v druhém rozsudku Městského soudu v Praze, resp. závěry obsažené v rozsudku Nejvyššího správního soudu. Žalovaný vychází z účelové interpretace zjištěných skutečností, ačkoli pro takovou interpretaci neposkytují výsledky řízení žádnou oporu. Podle vydaných rozsudků správních soudů žalovaný dostatečně neodůvodnil závěr o tom, že žalobce vědomě obchodoval se zlatem v tzv. řetězci vytvořeném za účelem čerpání nadměrných odpočtů na DPH, resp. nedostatečně odůvodnil závěr o tom, že žalobce o své účasti v takovém řetězci mohl vědět. Z napadeného rozhodnutí není ani nyní patrné, že by otázka údajné vědomé účasti žalobce na obchodování v řetězci byla přesvědčivým a přezkoumatelným způsobem odůvodněna. Napadené rozhodnutí tak vychází ze skutkových zjištění, která nemají oporu v provedeném dokazování.

Žalovaným nebylo prokázáno, že by v době nákupů zlata od společnosti STAVREK žalobce znal dodavatele zlata svého dodavatele, tj. společnosti STAVREK. Stejně tak nebylo žalovaným prokázáno, že by žalobce rozhodoval nebo že by měl vliv na tvorbu výše kupní ceny, za kterou zlato nakupoval jeho dodavatel od svých vlastních dodavatelů (společností FLAMIMPORT a LICANA). Žalobce též neměl žádnou povědomost ani vliv na to, jaký časový rozestup uplyne mezi dodávkami zlata mezi společností STAVREK na straně jedné s FLAMIMPORT (LICANA) na straně druhé. Tyto okolnosti nebyly žalobci v době odebrání zlata od společnosti STAVREK známy a žalobce je nezjišťoval. O existenci dodavatelů svého dodavatele, resp. o existenci fyzické osoby za tyto společnosti jako statutární orgán jednající (Z. Š.) se žalobce dozvěděl teprve dodatečně prostřednictvím orgánů daňové správy v souvislosti s prováděním vytykácího řízení. Nikdy předtím ani nikdy potom žalobce nebyl v žádném styku ani se společnostmi FLAMIMPORT či LICANA, ani se statutárními orgány kterékoli z těchto společností, reprezentovanými v obou případech panem Z. Š.. Z žádného v řízení z provedených důkazů, zejména ze svědeckých výpovědí přitom nevyplývá, že by existovala jakákoli personální, obchodní či jakákoli jiná vazba mezi žalobcem či jeho představiteli na straně jedné a společnostmi FLAMIMPORT, resp. LICANA či jejich představiteli na straně druhé. Bez prokázání existence takové vazby nelze připustit, aby žalovaný využíval případné zjištěné poznatky na straně společností FLAMIMPORT a LICANA či poznatky o jejich statutárním orgánu (Z. Š.) k odůvodňování svých klíčových závěrů o tom, že žalobce věděl či musel vědět o tom, že se případně účastní obchodování se zlatem, které je zatíženo tzv. podvodem na DPH. Tento závěr platí bez ohledu na to, že se v současnosti mohou žalovaným zjištěné okolnosti na straně těchto společností (avšak výhradně jich se bezprostředně týkající), získané s využitím vyšetřovacích nástrojů orgánů daňové správy, kterými žalobce nedisponuje, zpětně jevit jako podezřelé či nestandardní. Dobrou víru žalobce při obchodování se zlatem je třeba zkoumat především ve vztahu k žalobci samotnému a jeho subjektivní stránce, tj. na základě informací, které měl žalobce v reálném čase k dispozici a na základě kterých se rozhodoval a jednal. Otázku dobré víry žalobce naopak nelze dovozovat pouze z vnějších poznatků bez vztahu k žalobci, které sice žalovaný v řízení za použití vyšetřovacího nástrojů zjistil, o nichž však nebylo nikdy zjištěno, že by tyto poznatky byly žalobci při obchodování známy nebo že by mu alespoň mohly být (opět se zřetelem k jemu známým okolnostem) známy. Dovození údajného nedostatku dobré víry na straně žalobce tak i nadále zůstává v rovině spekulativních, neprokázaných úvah žalovaného.

Z okolností, které mohly být žalobci v reálném čase obchodování se zlatem objektivně známy, nic nenaznačovalo, že by právě dodávky zlata od společnosti STAVREK mohly být zatíženy tzv. podvodem na DPH. To platí tím spíše, jestliže v roce 2002 proběhlo ze strany

Finančního úřadu pro Prahu 1 vytykáci řízení ke zdaňovacímu období květen 2002, jehož výsledek je zachycen v protokole č.j. 161848/02/001932/4982 ze dne 23. 8. 2002. V tomto protokole se výslovně konstatuje, že na straně dodavatele STAVREK nebyly zjištěny žádné nedostatky a bylo doporučeno stanovit v rozhodném zdaňovacím období základ daně u žalobce podle údajů uvedených v daňovém přiznání za toto zdaňovací období. Toto vytykáci řízení tedy zjevně dopadlo ve prospěch nyní zpochybňovaného dodavatele, společnosti STAVREK. Za těchto okolností se tedy žalobce mohl stěžet v rozhodné době objektivně rozumně domnívat, že společnost STAVREK se účastní tzv. obchodování v řetězci. Naopak, v rozhodné době bylo zcela legitimní spolehnout se na tyto výsledky vytykáciho řízení provedeného příslušným správcem daně. Výše uvedené dle žalobce platí bez ohledu na bagatelizaci výsledků vytykáciho řízení ze strany žalovaného v napadeném rozhodnutí, kdy žalovaný nepřikládá těmto výsledkům ve vztahu k možné vědomosti žalobce o účasti na nákupech zlata zatíženého podvodem na DPH naprosto žádnou váhu, přestože je zřejmé, že v reálném čase obchodování, tj. v roce 2003, mohl žalobce stěžet vyvozovat z oficiálních výsledků vytykáciho řízení opak. V tomto ohledu je zcela nerozhodné, jakým způsobem správce daně prováděl ověřování faktur u společnosti STAVREK, či okolnost, že v příslušném kontrolním protokolu není konkrétně uvedeno, co bylo předmětem zjišťování. Podstatné je to, že výsledky vytykáciho řízení u společnosti STAVREK v roce 2002 byly jednoznačně způsobilé vyvolat u žalobce nezvratné přesvědčení o tom, že pokud ani orgány daňové správy nezjistily u společnosti STAVREK žádné nedostatky, není třeba se nákupů zboží od této společnosti obávat, protože se jedná o společnost oficiálně prověřenou. Zcela irelevantní a nesprávný je pak argument žalovaného, který považuje spolehnutí se žalobce na výsledky vytykáciho řízení u společnosti STAVREK za období roku 2002 za účelové proto, že v této době ještě nebyla vydána ani příslušná judikatura ESD, ani nebyla Česká republika součástí EU. Žalobce nikdy netvrdil, že by mu v době nákupů zlata od společnosti STAVREK byla známa nějaká judikatura ESD v tomto smyslu a že by z ní vycházel a rozhodoval se podle ní v reálné době, kdy zlato od společnosti STAVREK odebíral. Pokud něco takového žalovaný v napadeném rozhodnutí naznačuje, jedná se z jeho strany o účelové překrucování faktů a podsouvání něčeho, co žalobce nikdy netvrdil. Žalovaný tak zcela účelově odhlíží od skutečnosti, že výsledky vytykáciho řízení byly v rozhodné době pro žalobce zcela logicky relevantní, pokud jde o zvažování serióznosti jeho bezprostředního dodavatele. Na tom vůbec nic nemění okolnost, že v rozhodné době ještě neexistovala judikatura ESD, která následně, o několik let později, shledala za relevantní subjektivní stránku daňového subjektu z hlediska oprávněnosti nároku na daňový odpočet tam, kde je obchodované zboží zatíženo tzv. podvodem na DPH. Fakt, že dobrou víru žalobce ve vztahu k jeho obchodování se společností STAVREK lze dovozovat ze skutečností, které nastaly ještě před vydáním této judikatury, neznamená, že jsou tyto skutečnosti pro posouzení subjektivní stránky žalobce irelevantní a že k nim nemá být přihlíženo. Důkazem nesprávnosti argumentů žalovaného v tomto směru je to, že by to byly právě okolnosti, které žalovaný v případě zdaňovacího období roku 2003 z hlediska průkaznosti dobré víry žalobce bagatelizuje, které by zároveň znamenaly, že u řešeného zdaňovacího období roku 2003 nelze při rozhodování o nároku žalobce vůbec brát zřetel na jeho subjektivní stránku (dobrou či zlou víru), a to jednoduše proto, že v rozhodné době ještě neexistovala příslušná judikatura a že ČR nebyla v té době ani členem EU. Argumenty uváděné žalovaným by tedy znamenaly, že dotčenou evropskou judikaturu nelze v daném případě vůbec aplikovat, což je ovšem nejen absurdní, ale odporuje to i dřívějším závěrům správních soudů v této věci, podle kterých se příslušná evropská judikatura na daný případ aplikovat má. Žalovaný se tedy na jedné straně účelově odvolává na aplikaci evropské judikatury, ačkoli jde o případy z doby před jejím vydáním, a současně, když žalobce poukazuje na významné okolnosti z reálné doby obchodování, ze kterých lze dovodit jeho dobrou víru v bezproblémovost jeho obchodního partnera, tyto okolnosti pokládá

za relevantní, a to jen proto, že v této době předmětná judikatura neexistovala a žalobce se proto nemohl při obchodování se společností STAVREK chovat v souladu s touto judikaturou.

Žalovaný vyvozuje závěry o vědomosti žalobce o účasti v účelově vytvořeném podvodném daňovém řetězci z výpovědi H. R., někdejšího jednatele společnosti STAVREK. Z průběhu výslechu H. R., zachyceného v protokolu ze dne 28.5.2009 č.j. 7633/09-1300-101206, je zřejmé, že se žalovaný pokoušel touto osobou manipulovat k výpovědi v neprospěch žalobce. Z výpovědi H. R. jsou žalovaným neobjektivně vybírány výhradně pasáže, které jsou ze strany žalovaného účelově dezinterpretovány. Pan R. přitom zcela přesvědčivě a logicky vysvětlil, jak, proč a přes kterou konkrétní fyzickou osobu (zlatník R.) se dostal k obchodování se zlatem, jemuž se předtím nevěnoval, resp. vysvětlil způsob získání obchodních kontaktů na dodavatele i odběratele zlata skrze nabytí obchodního podílu ve společnosti PRIMA I s.r.o. Vysvětlil i důvod převzetí dodavatelsko- odběratelských vztahů od osoby pana R. a potvrdil konkrétní způsob obchodování se žalobcem. Sugestivní otázky žalovaného, jako např. zda byla prodejní cena pro žalobce sjednána tak, aby pan R. dosáhl zisku, snaha vmanipulovat svědka do odpovědi, že prodejní cenu zlata určoval pouze žalobce coby odběratel, že společnost STAVREK neměla na dodací podmínky vliv, že svědek neuměl spočítat cenu zlata a že vůbec nevěděl, z čeho se cena zlata skládá, jsou zřetelné. Pan R. vyslovil názor, že podkladové informace, které mu byly při předchozím výslechu předloženy správcem daně k výpočtu ceny zlata, neodpovídají informacím, ze kterých vycházel při výpočtu ceny v reálném čase obchodování, a vyslovil i názor, proč se tak stalo. Žalovaný, namísto toho, aby se pokusil objektivně (nezaujatě) objasnit věrohodnost výpovědi jednatele společnosti STAVREK pana R. ohledně toho, jak se tento dostal k obchodování se žalobcem (např. výslechem zlatníka R.), zkoušel jeho zdatnost v matematice. Žalovaný při hodnocení výpovědi H. R. dovozuje, že marže společnosti STAVREK ve výši 8.000,- Kč na kilogram dodaného zlata nasvědčuje tomu, že nešlo o zisk z prodeje, ale pouze o provizi za poskytnutí kurýrních služeb bez převodu vlastnického práva ke zlatu. Částka přitom byla mezi dodavatelem a odběratelem, v souladu s jejich společnou vůlí, dohodnuta a tvořila oboustranně akceptovaný, adekvátní zisk dodavatele. Z výpovědi svědka R. nevyplývá ani další zásadní závěr žalovaného, a to že žalobce „mohl prostřednictvím paní P. kontrolovat v prodejní ceně zlata pana R., za kterou žalobce zlato nakupoval, současně i cenu, za kterou pan R. zlato nakupoval dle faktur od firmy Licana.“ Není vůbec zřejmé, co žalovaný míní „kontrolováním“ ceny zlata ze strany žalobce a jak souvisí okolnost, že zaměstnanec žalobce v průběhu nákupů zlata měl možnost se seznámit s cenou zlata, za které toto zlato nakoupil dodavatel žalobce od svého dodavatele. Tato okolnost, obdobně jako ostatní okolnosti poukazované žalovaným, v žádném případě nevypovídá nic o tom, jestli byl žalobce při nákupech zlata od společnosti STAVREK v dobré víře či nikoli. Z případné znalosti nákupní ceny zlata zaměstnancem žalobce, mimoděk zjištěné paní P. při výpočtu ceny zlata u jednotlivých dodávek v důsledku nezbytné součinnosti s panem R. coby zástupcem dodavatele zlata, nelze vyvozovat absolutně žádný vliv žalobce na dodavatele svých dodavatelů, např. na tvorbu prodejní ceny zlata autonomně dohodnuté mezi společností LICANA (FLAMIMPORT) jako dodavatelem a společností STAVREK jako odběratelem. Bez sebemenší opory v provedeném dokazování pak je další dílčí závěr žalovaného, že odsouhlasováním cen zlata panu R. mohl žalobce ovlivňovat vztahy mezi společností STAVREK a FLAMIMPORT (LICANA). Žalobce žádné dodavatelsko-odběratelské ani jiné vztahy mezi společností STAVREK a LICANA, resp. FLAMIMPORT nikdy neovlivňoval - jedná se opět o nepodloženou spekulaci žalovaného, která zjevně nemá podklad v provedeném dokazování.

Žalovaný nejenže vyvozuje z výpovědi paní P., zachycené v protokolu č.j. 59314/03/001932/7398 ze dne 10.3.2004 závěry, které ve výpovědi této svědkyně obsaženy vůbec nejsou, ale dokonce z ní vyvozuje i závěry, které jsou v příkrém rozporu s tím, co tato svědkyně skutečně vypověděla. Cena zlata byla zjevně výsledkem oboustranně přijatého konsenzu obou smluvních stran. Na tom ničeho nemění okolnost, že paní P. při nákupu zlata jednala v rámci konkrétních instrukcí, které obdržela od generálního ředitele žalobce Ing. P. M.. Z výpovědi paní P. nevyplývá, že by jí Ing. M. dal instrukci, za jakou konkrétní finanční částku má zlato od dodavatele, tj. od společnosti STAVREK, nakoupit. Jestliže obsah jeho instrukcí evidentně spočíval pouze v tom, že jí stanovil maximálně přípustnou cenu zlata, na kterou je možno ještě přistoupit, nelze v tomto jeho počínání spatřovat cokoli závadného, nýbrž je to naopak jednoznačný důkaz standardnosti obchodování. Je zřejmé, že žalovaný vyvodil ze svědectví paní P. závěry, kterou jsou zjevně nesprávné, neboť z její výpovědi nijak nevyplývají. I tento svůj dílčí závěr o tom, že cena zlata byla údajně předem žalobcem dána, přitom žalovaný použil za podklad jiného svého závěru, totiž že mezi společnostmi PRIMOSSA a společností STAVREK neprobíhal tzv. standardní obchodní styk. Jestliže žalovaný došel k závěru, že obchodní styk mezi žalobcem a společností STAVREK standardní nebyl, a tento svůj závěr staví na nesprávném dílčím závěru (který nevyplývá ze svědecké výpovědi paní P.), tj. na tom, že žalobce předem určoval cenu zlata, nelze považovat za správný ani konečný závěr žalovaného, že nákupy zlata byly uskutečňovány nikoli za účelem běžného obchodování, nýbrž že byly organizovány za účelem čerpání nadměrných daňových odpočtů DPH, a že se tak dělo s vědomím žalobce. Jako protidůkaz těchto nesprávných, nepodložených závěrů navrhl žalobce opakovanou svědeckou výpověď paní M. P. a pana Ing. M. k otázce tvorby ceny zlata, avšak žalovaný tyto důkazní prostředky bez dalšího odmítl s tím, že by jejich výpověď nepřinesla nic nového, čímž žalobci prakticky znemožnil vyvrátit jeden z nepodložených závěrů o údajně nestandardním obchodování.

Na závěry o ovlivňování dodavatelsko-odběratelských vztahů pak bezprostředně navazuje právě tak nepodložená snaha žalovaného překvalifikovat vztah mezi žalobcem a společností STAVREK na vztah „kurýra“, který jen fyzicky přepravuje zlato ve směru od svých dodavatelů (LICANA, FLAMIPORT) do provozovny žalobce. Žalobce v této souvislosti odmítá iracionální závěr žalovaného, podle něhož má v daném případě skutečné dodání zlata ve smyslu poskytnutí zdanitelného plnění údajně vylučovat okolnost, že pan R. v zastoupení společnosti STAVREK tzv. vstoupil do již existujících dodavatelsko-odběratelských vztahů vytvořených dříve mezi panem R. a žalobcem. Jestliže určitý dodavatel určitého zboží nahradí jiného dodavatele v dodavatelsko-odběratelských vztazích s tímtož odběratelem, neznamená to bez dalšího, že do vztahu nově vstupujícího dodavatele již nelze považovat za „dodavatele“, ale jen za „kurýra“. Nic na tom nemění ani okolnost, že pan R. při pokusu zrekonstruovat se značným časovým odstupem cenu zlata při některých pokusech chyboval, což se mu mohlo snadno stát, pokud zrovna nepatří mezi zdatné počtáře. Relevantní je zejména skutečnost, že pan R. jasně a v podstatných rysech uvedl způsob stanovení ceny zlata. Pokud měl v jednotlivých zkušebních případech, zadaných mu žalovaným, určité potíže s výpočtem podle předložených hodnot, nelze ani tuto okolnost vykládat k tíži žalobce. Pan R. v podstatných bodech přesně popsal hodnoty, ze kterých byla cena zlata v jeho obchodních stycích odvozována. Konkrétně vypověděl, že cena zlata byla sjednána jako mínus 6 % londýnského odpoledního fixu + 8.000,- Kč za 1 kg dodaného zlata. Z jeho výpovědi nevyplývalo, že by se jeho účast, resp. účast společnosti STAVREK při obchodování se zlatem, omezovala pouze na funkci prostředníka pro pouhou fyzickou přepravu zlata. Veškeré další okolnosti obchodování se zlatem zjištěné z výpovědi pana H. R., z nichž žalobce dovozuje subjektivní stránku žalobce k jednotlivým obchodům se společností STAVREK, se

vztahují výhradně ke společnostem, s nimiž žalobce nikdy nepřišel do styku a o jejichž existenci nic nevěděl. Žalobce neměl žádnou možnost zasahovat do obchodování mezi společnostmi STAVREK a FLAMIMPORT (LICANA), a proto mu nelze klást k tíži např. to, že společnost STAVREK při odebírání zlata neprováděla zkoušky ryzosti. Zkoušky ryzosti prováděl žalobce, a to ihned poté, jakmile mu bylo fyzicky dodáno zlato od jeho dodavatele (společnosti STAVREK) a pouze výsledek těchto zkoušek byl z hlediska jeho nákupu zlata relevantní. Z pohledu žalobce nebyl dán žádný rozumný důvod, aby zkoumal, zda u zlata dodaného mu společností STAVREK byly při nákupu touto společností od jeho dodavatelů rovněž provedeny zkoušky ryzosti zlata, případně s jakým výsledkem. Žalobce neznal důvod neprovádění zkoušek svým dodavatelem. Do vztahu mezi svým dodavatelem a jeho dodavatelem nemohl vůbec zasahovat (včetně možnosti provést při těchto dodávkách zkoušky ryzosti). Neprovádění zkoušek ryzosti dodavatelem proto nesouvisí s otázkou dobré víry žalobce a nemá k němu žádný vztah. Bez ohledu na irelevanci této okolnosti lze neprovádění zkoušek ryzosti navíc logicky vysvětlit tím, že se pan R. např. spoléhal při odebírání zlata od svých dodavatelů na zavedené obchodní vazby vytvořené již z předchozího obchodování mezi panem R. (viz výše) a žalobcem. V každém případě však zůstává otázka (ne)provádění zkoušek ryzosti zlata odebraného od společností LICANA, resp. FLAMIMPORT ze strany pana R. pouze jeho věcí a žalobce do ní nijak nezasahoval. Právě tak konkrétní místa a jiné okolnosti dodávek zlata mezi panem Š. a R. (LICANA, FLAMIMPORT - STAVREK), na něž je ze strany žalovaného poukazováno v napadeném rozhodnutí (např. hotovostní platby, ústní forma smluv, platební podmínky, hmotnost zlata apod.) nebyly a nemohly být žalobci v čase jeho obchodování se společností STAVREK známy. Tyto okolnosti obchodování byly interní záležitostí na kontraktech zúčastněných subjektů (dodavatel žalobce STAVREK a jeho vlastní dodavatelé LICANA, resp. FLAMIMPORT). Žalobce do těchto vztahů nezasahoval a tyto se odehrávaly zcela mimo jeho vědomí a vliv. Ze všech vnějších okolností obchodování je zřejmé, že žalobci zlato dodávala právě společnost STAVREK. Tato základní skutečnost nebyla nikdy účinně žalovaným vyvrácena, resp. veškeré pokusy žalovaného v tomto směru se opíraly o poukazování na okolnosti provázející cizí dodávky zlata mezi cizími subjekty a mimo prokázaný vliv žalobce. Žádný vliv či vazba na dodavatele svého dodavatele nebyla u žalobce nikdy prokázána, byla vždy pouze nepřezkoumatelně tvrzena žalovaným, aniž by byly kdy předloženy jakékoli konkrétní důkazy.

Žalovaný, přestože uvádí, že žalobce musel vědět o případných podvodech na DPH, neuvedl to nejpodstatnější, a to jak by to mohl žalobce vědět. Odpověď na tuto otázku pak v žádném případě nedává skutečnost, že žalobce dlouhodobě obchoduje se zlatem, jak naznačuje žalovaný. Přestože žalobce skutečně dlouhodobě obchoduje se zlatem, nikdy nebyl žádný z jeho představitelů (včetně předsedy představenstva Ing. M.) obviněn z účasti na podvodech jakéhokoli druhu. Skutečnost, že se dlouhodobě věnuje obchodování se zlatem, nelze ani vydávat za důkaz toho, že je prokazatelně seznámen s problematikou daňových podvodů. Žalobce do problematiky daňových podvodů nikdy a nikým zasvěcen nebyl, a to ani daňovými orgány, ani kýmkoli jiným. Jeho dlouhodobé fungování na trhu, stejně jako jeho rozsah činnosti nemá a priori nic společného s orientací v problematice daňových podvodů. Přestože se jedná o dvě zcela odlišné věci, dospěl žalovaný jejich zaměřováním k nepodloženému závěru, že žalobce byl s problematikou daňových podvodů prokazatelně seznámen, a to jen proto, že dlouhodobě obchoduje se zlatem. Přitom měl být žalobce s předmětnou problematikou daňových podvodů seznámen dokonce ještě předtím, než se možnými podvody na DPH začaly vůbec zabývat i samy orgány daňové správy, žalovaného nevyjímaje. Úvahy žalovaného o tom, že žalobce musel vědět, kolik zlata se do České republiky podle statistik dováží či vyváží a z těchto údajů dovodit nějaký relevantní závěr, jsou liché. Žalobce nevykonával národohospodářské statistické činnosti ani celní či jiné

statistiky zachycující celkový objem zlata zobchodovaného v České republice nezkoumal. Z těchto statistik navíc nelze bez dalšího vyvozovat závěry pro konkrétní případ v následujících obdobích. Ani statistiky nejsou vypovídající, zlato je specifická komodita v tom, že si ji obyvatelstvo schovává na horší časy a v lepších časech prodává, nelze tedy bez podrobného zkoumání, které přísluší statistikům, snad sociologům či ekonomům, nikoli však obchodníkům se zlatem, říci, proč v tom kterém roce se zlata vykupuje více a v jiném méně. I kdyby žalobce studoval statistické bilance o nákupu a prodeji zlata v České republice za období bezprostředně předcházející obdobím, ve kterých zlato nakupoval a které jsou předmětem zdaňovacího období z roku 2003, nemohl by z těchto dat dovodit nic jiného, než že objemy zobchodovaného zlata byly v předchozích letech eventuálně nižší než v obdobích pozdějších. Žalobce zmiňuje v této souvislosti výpovědi tzv. přezvědých osob (zástupci Puncovního úřadu, zástupci Sdružení klenotníků a hodinářů ČR a Českého cechu zlatnického) uskutečněné v únoru, resp. v březnu roku 2004 (tedy dlouho po uplynutí řešených zdaňovacích období z roku 2003). Výpovědi těchto přezvědých osob mají pravděpodobně dokládat znalosti žalobce o statistických datech, zejména pokud jde o celkové objemy dovezeného a vyvezeného zlata do České republiky a z České republiky. Z výpovědi přezvědých osob přitom jednoznačně vyplynulo, že sledování či dokonce analyzování a vyhodnocování statistik obchodu se zlatem se nevěnují dokonce ani oborová profesní sdružení. O to méně je představitelné, že by se sledováním a analyzováním podobných statistik zabýval soukromý subjekt - obchodník se zlatem bez toho, že by měl konkrétní důvody domnívat se, že dochází k daňovým podvodům v daném oboru. Pokud reprezentanti těchto oborů vyjevili nějaké domněnky o tom, že docházelo k podvodům na DPH v souvislosti se zlatem, učinili tak povětšinou až poté, co jim bylo hned v úvodu jejich výpovědi sugestivně žalovaným předestřeno, že dochází k podvodům se zlatem. K předestření přitom došlo takovým způsobem, jako by to byl najisto postavený, prokázaný fakt. Tyto výpovědi přezvědých osob proto nelze použít jako důkaz o vědomosti těchto osob, potažmo jako důkaz o všeobecné oborové vědomosti o daňových podvodech se zlatem v České republice v rozhodném období.

Žalovaný účelově odhlíží od skutečnosti, že žalobce je pouze obchodníkem, který se věnuje obchodování se zlatem, nikoli zkoumání problematiky daňových podvodů na DPH. V řízení před správcem daně ani v řízení před žalovaným nebylo nikdy prokázáno, že by byl žalobce, resp. kdokoli z jeho představitelů, prokazatelně seznámen s problematikou podvodů na dani z přidané hodnoty, tak jak o tom hovoří např. judikáty Nejvyššího správního soudu (rozsudek č.j. 2 Afs 35/2007-111 ze dne 10. 4. 2008 a rozsudek č.j. 2 Afs 37/2007-97 ze dne 10.4. 2008). Dlouhodobé obchodování se zlatem a prokazatelné seznámení s problematikou podvodů na dani z přidané hodnoty jsou tedy dvě různé okolnosti, mezi které nelze klást ani rovnítko, ani nelze z první skutečnosti a priori dovozovat druhou, jakkoli se o to žalovaný pokouší. Žalobce ani nemá žádné pravomoci či kompetence ke zkoumání problematiky daňových podvodů. K řešení předmětné problematiky jsou povolány specializované vyšetřovací orgány Policie České republiky. Žalobce tudíž do problematiky daňových podvodů nikdy zasvěcen nikým nebyl a vůbec nic na tom nemění okolnost, že je dlouhodobě zavedeným subjektem na trhu.

Poukazování na obchodní styk žalobce se společností STAVREK i poté, co bylo s touto společností zahájeno vytykáací řízení, rovněž nelze považovat za okolnost svědčící o tom, že žalobce věděl o tom, že se účastní obchodování v tzv. řetězci, kde plnění je zatíženo tzv. podvodem na DPH. Tento poukaz žalovaného je zcela lichý, neboť jak uvádí sám žalovaný, seznámil žalobce s výsledky vytykáacího řízení u společnosti STAVREK teprve

v srpnu 2004. Po tomto seznámení žalobce již žádné další zlato od společnosti STAVREK neodebíral.

Všechny subjekty, od kterých žalobce nakupoval zlato, byly vždy kontaktní a se správcem daně spolupracovaly. Případnou nekontaktnost dodavatelů žalobce nemohl žalobce ovlivnit a tato okolnost nemůže mít ani vliv na posuzování jeho subjektivní stránky, pokud jde o to, zda mohl či musel vědět, že se případně účastní tzv. obchodování v řetězci, na jehož počátku není odvedena příslušná DPH. Žalobce objednal zlato, které mu bylo následně dodavatelem řádně dodáno, toto zlato zkontroloval, zaplatil dodavateli a průběžně vedl všechny povinné záznamy a účetní evidenci. Žalobce dlouhodobě obchodoval se zlatem, a přitom nikdy nebyl nikdo z jeho představitelů obviněn z účasti na podvodech jakéhokoli druhu, nikdy si na něho nikdo nestěžoval a především ho nikdy nikdo (správce daně ani žalovaný) neupozornil v rozhodném období na možné podvody na DPH u jeho dodavatelů. Co se týče ostatních žalobcových dodavatelů zlata ze zdaňovacích období z jiných let, nemají tato pozdější zdaňovací období nic společného se zdaňovacím obdobím aktuálně řešeným. Dodavatelé z těchto následujících zdaňovacích období nebyli dodavateli v roce 2003 a neexistuje ani žádná souvislost mezi nimi a společností STAVREK. V řízení nebylo prokázáno nic, z čeho by bylo lze vyvozovat souvislost mezi dodávkami zlata od společnosti STAVREK a dodávkami zlata od jiných společností v jiných (pozdějších) zdaňovacích obdobích.

Žalovaný dovozuje vědomou účast žalobce na obchodování v tzv. řetězci za účelem čerpání nadměrných odpočtů zejména z dále uvedených okolností:

- Ústní forma kupních smluv

Je kladeno k tíži žalobce, že při nákupu zlata neuzavíral smlouvy v písemné formě. Žalobce k tomu nebyl podle zákona povinen, a zvolil, plně v souladu se svojí autonomií vůle, formu právních úkonů, která mu z hlediska flexibility obchodování nejlépe vyhovovala. Při nákupu zlata není nutné uzavírat žádné písemné smlouvy, a to ani při velkých hmotnostních objemech. Jedním z důvodů je skutečnost, že parametry zlata v obchodované formě (granule) lze pregnančně vyjádřit jako hmotnost, ryzost a cena. Zlato nepodléhá stárnutí, opotřebení, nejde o výrobek, který by byl funkční v obvyklém smyslu slova a nepřipadají proto u něj v úvahu nějaké opravy, záruky apod., které je vhodné v případě jiného zboží (výrobků) sjednávat. Pouze hmotnost, ryzost a cena má pro obchodníka se zlatem význam, a z toho důvodu není příliš smysluplné uzavírat při každé dodávce zlata písemnou smlouvu.

- Neprovádění zkoušek ryzosti deklarovanými dodavateli zlata

Opakovaně je kladeno žalobci k tíži, že obchodníci nakupující a prodávající zlato v řetězci před ním neprováděli zkoušky ryzosti zlata a uvedli, že jejich vztahy byly založeny na důvěře. Žalobce nemá žádnou možnost se dozvědět o tom, zda jeho dodavatelé sami provádějí zkoušky ryzosti a tím méně jakkoliv zasahovat do dodavatelsko-odběratelských vztahů mezi svými dodavateli a jejich dodavateli. Jakmile bylo žalobci zlato dodáno, zkoušky vždy sám provedl. Žalobce sám si při koupi zlata od svých vlastních dodavatelů vždy pečlivě zkontroloval hmotnost zlata i jeho ryzost, a pokud by neodpovídala sjednaným podmínkám, dodávku by u těchto společností reklamoval. O tom, že kontrola zlata skutečně proběhla, předložil žalobce i důkazy v podobě zkoušek ryzosti. Jestliže totéž (zkoušky ryzosti) neprovedli dodavatelé žalobce, je to jejich interní záležitostí, žalobce za jejich postup nenese žádnou odpovědnost a v žádném případě mu to nemůže být kladeno k tíži, neboť o ničem

takovém nevěděl a neměl žádný důvod se o to zajímat. Všechny dodávky zlata uskutečněné mezi žalobcem a společností STAVREK byly vždy v naprostém pořádku. Pokud by nebyly, řešil by žalobce eventuální vady dodávky přímo se společností STAVREK, nikoli s žádným z dodavatelů této společnosti, které ani neznal.

- Hotovostní platby

Pokud jde o argument, že platby za zlato probíhaly částečně v hotovosti, ani na této okolnosti není nic podezřelého s ohledem na skutečnost, že v rozhodném zdaňovacím období (červen 2003) nebylo na podobných transakcích nic nelegálního. Zákon č. 254/2004 Sb., o omezení plateb v hotovosti, nabyl účinnosti až 1. 7. 2004. Bylo tudíž otázkou svobodné dohody smluvních stran, jakou formu placení si sjednají. Takový způsob byl navíc v rozhodné době i obvyklý. Navíc je zřejmé, že z pohledu žalovaného je v zásadě zcela irrelevantní forma úhrady, neboť přestože téměř polovina všech plateb (z hlediska celkového objemu) proběhla bezhotovostně, žalovaný na to nebere žádný zřetel s odůvodněním, že každá z mnoha dodávek byla vždy alespoň z části hrazena hotovostně. Takový závěr nedává ovšem smysl.

- Dodávky zlata v jiných obdobích

Žalovaný rozvíjí hypotézy o pochybných dodávkách zlata od společnosti STAVREK též tím, že dává do nepochopitelných souvislostí dodávky této společnosti a okolnost, že v jiných zdaňovacích obdobích odebíral žalobce zlato od jiných společností, a to zejména společností CARTRIXX s.r.o., France-Business spol. s r.o., a DAPEX Czech spol. s r.o., s účastí jistého pana Z., o kterém žalovaný automaticky předpokládá, že jde o osobu, která dodávala zlato rovněž pouze za účelem nadměrného čerpání daňových odpočtů. Není přitom vůbec jasné, jak může právě tato okolnost hovořit ve prospěch teorie žalovaného o účelových dodávkách zlata od společnosti STAVREK a o vědomosti žalobce o účasti na daňových podvodech.

- Tzv. „zavedený způsob obchodování“

Žalobce se důrazně ohrazuje proti obecné floskuli, a to že všechny obchody probíhaly obdobným způsobem, kdy na jeho počátku stojí nekontaktní subjekt. Na počátku transakcí týkajících se žalobce totiž nestojí žádný nekontaktní subjekt, který dodává zlato žalobci. Žalobce nakupoval zlato od různých dodavatelů, kteří kontaktní byli a řádně plnili sjednané povinnosti, o všech dodávkách jsou vedeny záznamy předpokládané zákonem. Následně přichází správce daně s tím, že dodavatelem dodavatelů žalobce je nekontaktní subjekt, a že je zde tudíž dáno podezření na podvod s DPH. Nicméně, nelogicky a v rozporu s důkazy tvrdí, že skutečným dodavatelem zlata nejsou subjekty deklarované v daňovém přiznání. Navíc, za některá zdaňovací období správce daně dodávky těchto dodavatelů uznal a za některá nikoli, takže žalobce nemohl mít žádné podezření z daňového podvodu. Jediný zavedený způsob obchodování, který u žalobce existoval, byl ten, že žalobce objednal u svého dodavatele zlato, které mu bylo následně dodáno, žalobce toto zlato při převzetí pečlivě zkontroloval, poté zaplatil příslušnému dodavateli a o všem vedl v souladu se zákonem všechny potřebné záznamy a účetní evidenci. Žalobci nebylo nic známo o dodavatelích jeho vlastních dodavatelů, a jestliže se žalovaný domníval, že skutečnost byla jiná, byl povinen to prokázat. K tzv. zavedenému mechanismu obchodování u žalobce je třeba dále uvést, že zhruba 40 zdaňovacích období bylo v minulosti prověřováno soudy, které rozhodovaly ve prospěch žalobce (rozhodnutí Městského soudu v Praze čj. 6 Ca 167/2005, 5 Ca 32/2006, 6 Ca 51/2006, 6 Ca 153/2006, 6 Ca 166/2006, 11 Ca 201/2006, 8 Ca 215/2006, 10 Ca 234/2006,

6 Ca 270/2006, 6 Ca 269/2006 a rozhodnutí Nejvyššího správního soudu 9 Afs 47/2007 a 9 Afs 67/2007). Za rozhodnutí ve prospěch žalobce lze pak považovat i rozhodnutí NSS sp. zn. 2 Afs 35/2007 a 2 Afs 37/2007 ve věcech společnosti SOLITÉR, kde sice postiženým byl jiný subjekt, ale situace a dodavatelé byli shodní jako u žalobce.

ad/2 - Napadené rozhodnutí je dle žalobce založeno na těchto vzájemně se vylučujících, protichůdných závěrech:

1. Žalobci nebylo dodáno zdanitelné plnění od společnosti STAVREK.
2. Žalobce, s ohledem na okolnosti obchodování, mohl vědět, že se svými nákupy zlata účastní plnění zatíženého tzv. podvodem na DPH.

Dle žalobce je však zřejmé, že oba závěry nemohou platit současně v jednom případě. Má-li platit hypotéza č. 1, nemůže současně platit hypotéza č. 2. Závěr uvedený pod č. 2 nutně předpokládá, že k dodávkám zlata od společnosti STAVREK došlo, neboť jinak by nemohl žalobce zároveň vědět něco o blíže neurčených podvodech při prováděném obchodování (navíc nikdy, nikým a nijak neprokázaných). Aby mohl žalobce vůbec tušit něco o nějakých podvodech (ať už za tyto podvody pokládá žalovaný cokoli), muselo by nejprve nezbytně nutně reálně dojít k nějakým reálným dodávkám zlata od společnosti STAVREK, a to k dodávkám zlata ve smyslu, v jakém to předpokládá zákon, nikoli k pouhým fyzickým přenosům zlata, o nichž se zmiňuje žalovaný. Jde o zřejmý důkaz vnitřní rozpornosti napadeného rozhodnutí. Oba závěry se na první pohled vzájemně vylučují a nemohou vedle sebe nikdy obstát. Pakliže žalobce zlato od společnosti STAVREK reálně odebral ve smyslu naplnění objektivních kritérií tohoto pojmu, lze případně rozvíjet smysluplné hypotézy, zda měl či mohl něco vědět o podvodu. Pokud zlato žalobce (hypoteticky) vůbec neodebral od společnosti STAVREK, v tom případě již nelze, z logiky věci, dojít k závěru, že měl či mohl vědět něco o podvodech spojených s dodávkou zlata od této společnosti. Žalovaný, zjevně ve snaze jakýmkoli způsobem odůvodnit nepřesvědčivé závěry o nedodání zlata od společnosti STAVREK coby jedné ze zákonných podmínek pro daňový odpočet, tento základní fakt opomněl vzít v potaz. Pro vnitřní konzistenci a nerozporuplnost závěrů napadeného rozhodnutí je nezbytné, aby si žalovaný, pokud nehodlal vyhovět nároku žalobce, vybral některou z výše uvedených variant a na ní pak transparentně založil případné zamítavé rozhodnutí, neboť je evidentní, že vedle sebe nemohou současně oba závěry obstát.

ad/3 – Ačkoliv žalovaný rozsáhle argumentuje údajným podvodem na DPH, jehož se měl žalobce vědomě účastnit, není z odůvodnění napadeného rozhodnutí nijak patrné, v čem přesně onen podvod s DPH měl spočívat a který konkrétní subjekt nebo subjekty se jej měl dopustit. Závěry žalovaného o podvodu proto postrádají jakoukoli oporu v provedeném dokazování. Žalobce je přesvědčen, že orgán veřejné moci nemůže v takto zásadních věcech odmítat oprávněné majetkové nároky daňových subjektů jen na základě podezření, že někdo mohl eventuálně spáchat nějaký podvod, lhostejno jaký a kdo konkrétně. O jakémkoli, byť obecném popsání podvodu však v daném případě vůbec nelze hovořit, a to ani v obecné rovině. Nikdy nebylo uvedeno cokoli konkrétního, pokud jde o tento údajný podvod (kdo jej měl spáchat, na čem byl, alespoň v obecnosti založen jeho princip apod. Sám žalovaný opakovaně uvádí, že mu naprosto nepřísluší prokazovat existenci podvodu. Žalobce v této souvislosti opakovaně zdůrazňuje, že k žádnému byť schematickému popisu podvodu nikdy nedošlo, a to ani ze strany žalovaného ani kohokoli jiného, a přesto taková vágní úvaha postačuje k vyslovení závěru o srozumění žalobce s „podvodem“. Nikdy nebylo nikým řečeno nic konkrétního, pokud jde o to, jak by mohl žalobce vědět cokoli o eventuálním podvodu, o němž i sám žalovaný má pouze blíže nespecifikované, neurčité podezření. Za těchto zcela

neprokázaných a neurčitých podezření nelze vůbec uvažovat o znalosti žalobce o něčem, o čem ani sám žalovaný zjevně vůbec netuší, zda se to vůbec odehrálo. Žalovaný byl povinen rozhodnout na základě prokázaných faktů a nikoli na základě vágních podezření, což se však nestalo.

V souladu s rozsudky Evropského soudního dvora Optigen Ltd., ve spojených věcech C-354/03, C-355/03, C-484/03 (2006) ECR I-483, a Kittel, ve spojených věcech C-439/04 a C-440/04, (2006) ECR I-6161 bylo na žalovaném, aby popsal a konkrétně uvedl, jakým způsobem mělo docházet v této věci k podvodům či podvodu, jak spolu konkrétní subjekty na tomto údajném podvodu spolupracovaly a především, aby uvedl, že některé ze jmenovaných subjektů (není totiž ani jasné, které subjekty to měly podle žalovaného být) činily předmětné obchody s úmyslem neoprávněně získat odpočet DPH. Žalovaný však uvedl pouze to, že některé subjekty, které vlastnily zlato před žalobcem, nesplnily svou daňovou povinnost. I kdyby skutečně na straně některého dodavatele žalobce došlo k nesplnění některé z jeho daňových povinností, nelze takovou situaci automaticky označit za podvod, tím méně za podvod řetězový. I žalovaný by si mohl uvědomit rozdíl mezi situací, kdy nějaký subjekt např. není schopen dostát svým daňovým povinnostem, a situací, kdy nějaký subjekt či dokonce subjekty plánují a provedou obchodní transakci či transakce s úmyslem neoprávněně získat odpočet na DPH. Uspokojivé vyřešení všech těchto otázek je nezbytným předpokladem pro to, aby bylo možno v daném případě hovořit o podvodu. S žádnou z těchto otázek se však žalovaný v napadeném rozhodnutí nevypořádal a přesto argumentuje konceptem údajného podvodu jako věcí jasnou a nepochybnou.

Přestože nebylo žalovaným postaveno najisto, zda vůbec došlo k jakémukoliv podvodu na DPH a jak, zabýval se žalovaný až následnou otázkou dle zmíněné judikatury ESD ve věci Optigen a Kittel, tedy zda žalobce o podvodu na DPH věděl nebo vědět mohl. Ačkoliv je žalobce přesvědčen, že je pojmově vyloučeno prokazovat vědomost jakéhokoliv subjektu o libovolné události, jejíž samotná existence nebyla předtím prokázána, vyjádří se z procesní opatrnosti i k této otázce.

Přestože Finanční úřad pro Prahu 1 a posléze žalovaný odmítali přiznat žalobci odpočty DPH u nakoupeného zlata již od zdaňovacího období leden 2002, až do roku 2007 se tak dělo výlučně s odůvodněním, že žalobce údajně dostatečně neprokázal dodání zboží od dodavatele uvedeného na daňových dokladech, nikoliv s odkazem na možný podvod na DPH. Správní orgány tedy až do roku 2007 neupozornily žalobce na jakékoliv podezření na podvod na DPH u žádného z jeho dodavatelů. Tato skutečnost je zásadní ve světle rozhodnutí Nejvyššího správního soudu č.j. 2 Afs 35/2007-111 ze dne 10. 4. 2008 a č.j. 2 Afs 37/2007-97 ze dne 10. 4. 2008 ve věcech společnosti SOLITÉR, a. s. Uvedená společnost, stejně jako žalobce, nakupovala zlato od stejných dodavatelů zlata a následně se domáhala uznání svých daňových odpočtů. V uvedených rozsudcích NSS ve vztahu k vědomosti o případných daňových podvodech konstatoval, že „...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 (být 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.“

ad/4 – Žalovaný dospěl v napadeném rozhodnutí k novému, zcela nepodloženému a o to více svéráznému pojetí „podvodu“, jehož podstata vůbec nespočívá v klasickém (obecném) pojetí podvodu, tj. v úmyslném uvedení někoho v omyl s cílem získat majetkový prospěch. Podvodem je dle mínění žalovaného situace, kdy není plátcem při prodeji zboží jinému subjektu odvedena státu příslušná DPH, a to zcela bez zřetele na důvod neodvedení této DPH, zcela bez zřetele na subjektivní stránku apod. Nejen český právní řád ale ani celá právní teorie však žádné obdobné, ani vzdáleně připomínající pojetí podvodu, tak jak je vyslovil v napadeném rozhodnutí žalovaný, vůbec nezná. Žalobce odmítá právní klasifikaci „podvodu“ podanou žalovaným v napadeném rozhodnutí coby jakousi specifickou kategorií daňového řízení, spočívající pouze v porušení tzv. principu neutrality DPH. Podle něj je zřejmé, že sám žalovaný nakládá s tímto pojmem promiscue, tj. podle aktuální potřeby, kdy jednou považuje za podvod již samotné porušení principu neutrality daně, tj. prosté neodvedení daně, zatímco jindy je podvodem argumentováno zjevně v kriminálním (tj. obecném) smyslu slova (např. závěry žalovaného o účelovém organizování prodejů zlata v řetězci za účelem čerpání nadměrných daňových odpočtů).

Z hlediska chápání pojmu „podvod na DPH“ dle mínění žalobce neobstojí ani argumentace, na kterou poukazuje žalovaný a k níž dospěl Nejvyšší správní soud, odvolávaje se přitom na judikaturu Evropského soudního dvora (dále jen „ESD“). Z odvolávané judikatury ESD přitom nejenže nevyplývá závěr o tom, že tam, kde ESD hovoří o „podvodu na DPH“, jsou tím údajně míněny situace prostého neodvedení daně do státní pokladny některým plátcem DPH. Z dikce užitě ESD je zřetelné, že podvodem není prosté neodvedení daně, nýbrž že k neodvedení daně musí přistoupit ještě další významné okolnosti, aby bylo možné hovořit o podvodu. V pramenech citovaných v rozsudku NSS je v této souvislosti hovořeno o „podvodech na DPH, které mohou nabývat různých podob“, resp. o podvodech, které jsou „organizovány řetězově“ apod. Je-li ze strany NSS argumentováno kategorií „podvodu“ coby důvodem pro nepřiznání uplatněného nároku, nelze se v žádném případě spokojit s prostým konstatováním, že některý dodavatel zboží neodvedl z inkasované ceny za zboží příslušnou DPH, nýbrž k této okolnosti musí nutně přistoupit ještě další konkrétní zjištění týkající se konkrétních subjektů zahrnující především jejich subjektivní stránku. Žádné takové okolnosti in concreto na straně žalobce nikdy zjištěny a prokázány nebyly, přičemž je nerozhodné, který orgán je případně měl či mohl prokazovat. Pojetí podvodu v dotčené evropské judikatuře tak ani vzdáleně nepřipomíná zcela novou kategorii „podvodu“ vytvořenou Nejvyšším správním soudem.

Nad rámec výše uvedených žalobních bodů žalobce v závěru žaloby uvedl, že považuje za nutné daný případ zrekapitulovat a zahrnout do širšího kontextu. Konstatoval, že z odůvodnění rozhodnutí NSS sp. zn. 2 Afs 35/2007 se dozvěděl, že postup vůči žalobci a dalším subjektům, které obchodovaly se zlatem, byl dne 13.11.2003 projednáván přímo na Ministerstvu financí na pracovní poradě s názvem „Zlato“, a že postup finančních úřadů a jejich metodika v těchto věcech byla centrálně koordinována. Jak vyplývá z tohoto zjištění, ale i obecně z postupu správce daně i žalovaného v jiných zhruba 40 zdaňovacích obdobích, koordinovaný postup vůči žalobci a dalším obchodníkům se zlatem byl zahájen na popud Ministerstva financí. Co zavedlo příčinu Ministerstvu financí k takovému postupu, se může žalobce jen dohadovat, ale kromě fiskálních důvodů, tedy snahy zvýšit výběry daní, to mohl být výsledek analýzy obecných celostátních statistických údajů o obchodě se zlatem, neboť tyto statistické údaje byly opakovaným argumentem žalovaného v některých řízeních. Ať již

však tímto popudem bylo cokoliv, v žádném případě to nebyla konkrétní zjištění o konkrétních subjektech obchodujících se zlatem, tím méně o subjektech dodávajících zlato žalobci. Pokud Ministerstvo financí získalo z obecných statistických údajů nějaké podezření na možné podvody na DPH, mohlo se spojit s největšími obchodníky se zlatem na trhu, upozornit je na takové podezření a metodicky jim pomoci nastavit kontrolní mechanismy k odhalení případných podvodů. Namísto toho příslušní správci daně dostali pokyn začít odmítat odpočty DPH s paušálním zdůvodněním, že příslušný poplatník tzv. „*neprokázal dodávky zlata od deklarovaného dodavatele*“. Není a nemůže být v této souvislosti náhodou, že rétorika, kterou používal správce daně a žalovaný ve zhruba 40 zdaňovacích obdobích žalobce, je slovo od slova shodná s rétorikou, kterou používal např. Finanční úřad v Jablonci nad Nisou v případě společnosti SOLITÉR, a.s., jak je zřejmé z rozsudků NSS sp. zn. 2 Afs 35/2007 a 2 Afs 37/2007. Toto zdůvodnění pak správci daně používali po celou dobu bez ohledu na to, které subjekty byly dodavateli, jaké důkazy příslušný poplatník předložil atd. Žalobce samozřejmě mohl takový postup jen stěží pochopit, neboť bez ohledu na to, jaké důkazy předložil, správce daně odpočet DPH odmítl s obligátním a pro něj jednoduchým zdůvodněním, že žalobce neprokázal dodávky zlata od deklarovaného dodavatele. Tento postup nakonec Městský soud v Praze a Nejvyšší správní soud označily jako nezákonný. Ještě než se tak však stalo, i žalovaný si uvědomil neudržitelnost tohoto postupu a po bezmála pěti letech přišel s novou argumentací, a to, že některý z dodavatelů, kteří dodávali zlato subjektům, od kterých jej odebíral stěžovatel (míněno zřejmě žalobce), zatížily dodávané zlato podvodem na DPH. Opět však šlo pouze o obecná tvrzení, která neměla žádnou oporu v provedeném dokazování, byla s nimi v rozporu a dokonce byla v rozporu s vlastními rozhodnutími žalovaného (viz např. tvrzení o tom, že se společnost DAPEX dopouštěla podvodu na DPH, i když žalovaný ve stejném zdaňovacím období uznal odpočet DPH z dodávek zlata učiněných touto společností). Žalovaný hovořil o nedostatečných kontrolních mechanismech, ačkoliv sám žádný takový kontrolní mechanismus ve svých rozhodnutích nepopsal, kromě jediného, a to kontroly v neexistujícím registru u Puncovního úřadu. Tento kontrolní mechanismus vycházel z chybné interpretace zákona, protože existující registr obchodníků s nezpracovaným zlatem nezahrnuje, ovšem i kdyby je zahrnoval, k odhalení údajného podvodu na DPH by nepochybně vést nemohl. Žalovaný tvrdil, že žalobce mohl a měl vždy aktuálně v příslušném zdaňovacím období odhalit údajný podvod na DPH, ačkoliv správce daně a žalovaný nebyli schopni i s veškerými oprávněními, které jim dává zákon o správě daní a poplatků, takový podvod dodnes odhalit a popsat ani v rámci vytykácího řízení, které trvalo několik let po příslušném zdaňovacím období, a ačkoliv žalobce neměl žádný důvod se domnívat, že jakýkoliv podvod na DPH by mohl hrozit a žalovaný jej na to v příslušné době neupozornil. Ani nyní, v době podání žaloby, správce daně ani žalovaný podvod na DPH, kterým vehementně argumentují, nejenže neprokázali a nepopsali, ale účelově vykonstruovali, samozřejmě bez jakékoli zákonné opory, vlastní definici podvodu, která nemá s obecným vnímáním tohoto pojmu nic společného. Žalobce je proto přesvědčen, že správce daně a žalovaný pouze plnili pokyn Ministerstva financí nepřiznávat odpočty DPH u obchodů se zlatem, a použité argumenty a zdůvodnění příslušných rozhodnutí pouze směřovaly k naplnění tohoto cíle, bez ohledu na provedené dokazování a při využití nerovnováhy v procesním postavení mezi správcem daně a žalobcem jakožto účastníkem řízení.

Žalobce uzavřel, že žalovaný se nevypořádal s vytykanými nedostatky zatěžujícími jeho předchozí vadné rozhodnutí ve věci, tak jak je vymezil Městský soud v Praze v rozsudku č.j. 6 Ca 409/2008-83 ze dne 31.12.2010, resp. Nejvyšší správní soud v rozsudku č.j. 9 Afs 41/2008-64 ze dne 4.12.2008. Napadené rozhodnutí neobsahuje žádné nové relevantní podklady pro to, aby na jejich základě bylo možno dojít k objektivnímu a přezkoumatelnému

závěru o tom, že žalobce skutečně obchodoval v tzv. řetězci vytvořeném za účelem čerpání nadměrných daňových odpočtů vědomě, resp. že o své případné účasti v řetězci vědět mohl. Subjektivní stránka na straně žalobce je vyvozována výhradně z vnějších okolností nemajících k žalobci žádný prokázaný vztah. Tyto vnější okolnosti jsou navíc žalovaným svévolně a účelově vykládány. Ani zbývající okolnosti, ačkoli určitý vztah k žalobci mají, nejsou relevantní do té míry, že by přezkoumatelným a přesvědčivým, logickým způsobem odůvodňovaly klíčový závěr o vědomé účasti žalobce při obchodování v podvodném řetězci. Žalovaným navíc nikdy nebyl identifikován žádný tzv. podvod na DPH, který se měl v daném případě odehrát; přesto je dovozována vědomá účast žalobce na tomto neidentifikovaném podvodu.

Žalovaný navrhl, aby soud žalobu jako nedůvodnou zamítl. Ve vyjádření k žalobě nejprve uvedl, že platebním výměrem na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období červen 2003, vystaveným Finančním úřadem pro Prahu 1 na základě výsledku vytýkacího řízení, byla žalobci vyměřena vlastní daňová povinnost ve výši 1.213.713,- Kč, tj. o 12.161.641,- Kč více, než vykázal žalobce svoji daňovou povinnost v přiznání za předmětné období, v němž uvedl nadměrný odpočet v částce 10.947.928,- Kč. Rozdíl v uvedené výši 12.161.641,- Kč představuje neuznaný nárok na odpočet daně z faktur vystavených žalobci jménem firmy STAVREK s.r.o. (dále jen „STAVREK“) za celkem 185 kg zlata Au 999/1000 při celkovém základu daně 55.280.187,- Kč. Napadené rozhodnutí je v pořadí druhým rozhodnutím vydaným ve věci žalobcova odvolání proti tomuto platebnímu výměru. Žalovaný při respektování názorů Městského soudu v Praze i Nejvyššího správního soudu, vyslovených v jejich rozsudcích, opakovaně posuzoval oprávněnost odpočtu daně, který žalobce nárokoval. Postupoval při tom podle aplikovaného výkladu příslušného ustanovení tuzemského právního předpisu, kterým je § 19 zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“), platného do 30.4.2004, konformně se Šestou směrnicí Rady ze dne 17. 5. 1977, o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu - Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně (č. 77/388 EHS), dále jen „Šestá směrnice“, a vycházel přitom v daném směru z klíčového rozsudku Evropského soudního dvora ze dne 12. 1. 2006, Optigen Ltd., ve spojených věcech C-354/03, C-355/03 a C-484/03 a dále z rozsudku ze dne 6. 7. 2006, Kittel, ve spojených věcech C-439/04 a C-440/04. Žalovaný s odůvodněním, že žalobce mohl vědět, že se účastní obchodů se zlatem, jehož původ není identifikován a které může být zasaženo podvodem na dani z přidané hodnoty, odpočty daně žalobci opětovně nepřiznal a odvolání zamítl.

K jednotlivým žalobním námitkám žalovaný uvedl následující:

Subjektivní stránkou jednání žalobce se žalovaný zabýval zejména ve vztahu k předsedovi představenstva žalobce a jeho generálnímu řediteli - ing. P. M., který při obchodování se zlatem za žalobce v dané době jednal. Ing. M. vyslechl jako svědka a pokládal mu otázky související s jeho vědomostí či možnou vědomostí o zatížení předchozích dodávek daňovým podvodem. V době konání svědecké výpovědi ing. M. (listopad 2008) byly již známé rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 10.4.2008 sp. zn. 2 Afs 35/2007-111 a sp. zn. 2 Afs 37/2007-97, vydané ve věci jiného obchodníka se zlatem - firmy SOLITER a.s., v nichž Nejvyšší správní soud uvedl nutnost prověření subjektivní stránky jednání subjektu, který požaduje odpočty daně z obchodů se zlatem, při kterých je vzhledem k vlastnostem této komodity zvýšené riziko daňových podvodů. Do oblasti subjektivní stránky žalobce proto žalovaný cílil svoje otázky na ing. M.. Jejich pokládání však žalobce napadl námitkou, se kterou se žalovaný v průběhu sepisování protokolu vypořádal. Subjektivní stránku jednání žalobce tedy žalovaný prověřoval přímo u něj samotného a skutečnosti zjištěné z této

výpovědi, včetně dalších poznatků o žalobci, uvedl v napadeném rozhodnutí. Ze všech v napadeném rozhodnutí uvedených skutečností dle žalovaného vyplývá, že žalobce nemohl být zapojen do dlouhodobě fungujícího mechanismu předprodejů zlata s odčerpáváním odpočtů daně jen náhodně.

Co se týká žalobcem namítané vnitřní rozpornosti závěrů žalovaného, žalovaný poukazuje na to, že Nejvyšší správní soud v rozsudku č.j. 9 Afs 94/2009-156 uvedl, že neunesení důkazního břemene žalobcem a odůvodnění ohledně podezření na podvod a obchodování v řetězci nelze posuzovat odděleně. Tím byl žalovaný vázán v dalším řízení, v němž se zabýval „dobrou vírou“ žalobce. Žalovaný v napadeném rozhodnutí odůvodnil nepřiznání odpočtu daně z důvodu neprokázání ze strany žalobce, že objektivní povaha transakcí, z nichž odpočet vzešel, byla taková, jak žalobce tvrdil, a uvedl i skutečnosti vyvracející, že žalobce nemohl s přihlédnutím ke všem objektivním okolnostem mít žádný důvod se domnívat, že se svými nákupy účastní plnění zasažených podvodem na DPH.

K námitce, ve které žalobce napadá obsah pojmu „podvod na DPH“, žalovaný uvedl, že Nejvyšší správní soud v několika věcech žalobce, např. v rozsudku č.j. 9 Afs 94/2009-156, jenž se vztahuje k předchozím obdobím r. 2003, judikoval, že pojmem „podvod na DPH“ se označují 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. Žalovaný z tohoto právního názoru vycházel, neboť jsou v něm respektovány principy fungování daně z přidané hodnoty i zásady daňového řízení, včetně možností správce daně v rámci těchto zásad takový podvod odhalit. Nesprávné posouzení pojmu „podvod na DPH“ z daňového hlediska žalovaný odmítá. To, nakolik je nebo není výklad a aplikace tohoto pojmu v rozporu v jinými právními předpisy, nepřísluší žalovanému hodnotit, zejména když žalobce tyto právní předpisy nijak nekonkretizuje.

Skutečnost, že firmy na pozicích před žalobcem svoje povinnosti na DPH při obchodování se zlatem neplnily, je zřejmá z napadeného rozhodnutí. Tyto skutečnosti byly zjištěny z daňových řízení zúčastněných firem, takže tvrzení žalobce, že žalovaný svoje závěry učinil bez opory ve skutkových zjištěních, rovněž není opodstatněné. Žalovaný podotkl, že věcně totožné otázky ve vztahu i k firmě STAVREK, které jsou předmětem této žaloby, byly v jiných zdaňovacích obdobích přezkoumávány Nejvyšším správním soudem, který již opakovaně rozhodoval o kasačních stížnostech žalobce podaných proti zamítavým rozsudkům Městského soudu v Praze s tím, že žalobce nesplňuje podmínky, za nichž by mu mohl být přiznán nárok na odpočet daně dle tuzemského zákona o DPH s přihlédnutím k dotčené judikatuře ESD. Jedná se např. o rozsudek č.j. 9 Afs 73/2008-162 ze dne 22.1.2009 k období březen 2004 (faktury za zlato od STAVREK a dále od firem France-Business, s. r.o., a CARTRIXX, s.r.o.), o rozsudek č.j. 9 Afs 72/2009-180 ze dne 18.3.2010 k období prosinec 2003 (faktury od firem STAVREK a CARTRIXX s.r.o.) či o rozsudek ze dne 21.4.2010 č.j. 9 Afs 111/2009-274 k období srpen 2004 (faktury od STAVREK a France-Business, s.r.o.). Přestože se jedná o rozsudky k obdobím až následným po období předmětném, kterým je červen 2003, jsou závěry Nejvyššího správního soudu případné, neboť mechanismus obchodování byl stejný, stejně jako důkazní prostředky a postavení žalobce, který se vždy jako poslední článek řetězce domáhal výhody v podobě čerpání odpočtu daně.

K argumentaci žalobce, že žalovaný nerespektuje závěry vyplývající z rozsudků Městského soudu v Praze a Nejvyššího správního soudu, a že vychází z účelové interpretace zjištěných skutečností, se žalovaný vyjádřil zejména na str. 7 a 14 napadeného rozhodnutí.

Dle mínění žalovaného je respektování právních názorů soudů obou stupňů z napadeného rozhodnutí zřejmé, neboť žalovaný odstranil nedostatky svého předchozího rozhodnutí, které mu Městský soud v Praze vytkl a v napadeném rozhodnutí řádně popsal řetězové obchody, jichž se žalobce neměnným způsobem účastnil i v červnu 2003, a uvedl konkrétní skutečnosti, ze kterých vyplývá, že žalobce mohl vědět, že se svým obchodováním účastní plnění, které je součástí podvodného jednání. Žalovaný rovněž odmítá námitku o účelové interpretaci zjištěných skutečností. V odvolacích řízeních provedl u žalobce za situace, kdy nebyla zpochybněna existence zlata ani nakládání s ním, řadu úkonů k ověření dobré víry žalobce a při svém novém posuzování vyšel ze všech objektivních okolností vykazovaných transakcí. Na základě rozsudku č.j. 9 Afs 94/2009-156 opustil žalovaný svou prvotní konstrukci o organizování účelově vytvořeného řetězce přímo žalobcem na základě úvahy (o navázání obchodních vztahů s firmou STAVREK za obdobných okolností jako s firmou TRADE CENTER PRAHA spol. s r. o.), kterou Nejvyšší správní soud označil za zkratkovitou, a zaměřil se na to, zda byl žalobce do obchodování zasaženého podvodem na DPH zapojen zcela náhodně a ojediněle. Organizování řetězce a to, zda žalobce „věděl či vědět mohl“, jsou dle Nejvyššího správního soudu dvě rozdílné skutečnosti, přičemž pro odmítnutí nároku na odpočet daně stačí již to, že žalobce o podvodném jednání v řetězci věděl či vědět mohl. A právě v této druhé otázce zjistil žalovaný důvody pro odmítnutí nároku na odpočet daně, které v napadeném rozhodnutí podrobně rozebral se závěrem, že žalobce nemohl být součástí řetězce, v němž dlouhodobě odčerpával odpočty daně, aniž by o jeho účelu nevěděl a byl jen jeho nevinnou a nic netušící součástí. Žalovaný se proto nemůže ztotožnit se žalobcovým názorem, že tyto závěry nemají oporu v provedeném dokazování, když podkladem pro ně byla především doplňovací řízení prováděná žalovaným v součinnosti se žalobcem.

To, že neznal žádné dodavatele zlata svého dodavatele, že neznal pana Š. jako zástupce firem FLAMIMPORT s.r.o. (dále jen „FLAMIMPORT“) a LICANA, spol. s r. o. (dále jen „LICANA“), fakturujících zlato firmě STAVREK, a že nebyl ve styku s těmito společnostmi, bylo žalobcem namítáno již v doplnění odvolání. Stejně tak již v doplnění odvolání žalobce tvrdil, že bez prokázání personální, obchodní či jiné vazby mezi jím a společnostmi FLAMIMPORT a LICANA na stupni před jeho dodavatelem nemůže žalovaný využívat poznatky na straně těchto společností ve svém závěru o tom, že žalobce věděl či musel vědět o své účasti na obchodech zatížených podvodem na DPH. Žalovaný k tomu podotýká, že za situace, kdy žalobce neprokázal přijetí zlata od plátce, jehož jménem byly pro žalobce vystaveny faktury, tj. od firmy STAVREK, zlatem přitom disponoval a byl již prokazatelně od ledna 2002 (a fakticky i dříve) posledním článkem řetězce firem, ve kterém nebyly dodržovány principy fungování DPH, nebylo možno zůstat jen u tzv. individuálního dokazování a posuzování pouze bezprostřední obchodní transakce, ale musely být vzaty v úvahu všechny okolnosti fakturovaných dodávek i na stupních předchozích, příp. následujících, které ale u žalobce nejsou. Žalovaný se proto zabýval i obchodováním mezi uvedenými firmami a firmou STAVREK, neboť pouze nejtěsnější vazba, tj. vazba mezi žalobcem a společností STAVREK, nebyla v daném případě rozhodující. Žalovaný odmítá, že by dovozování nedostatku dobré víry žalobce bylo jen v rovině jeho spekulativních a neprokázaných úvah. Jak podrobně popsal v napadeném rozhodnutí, obchodní transakce se zlatem, jichž se žalobce dlouhodobě účastnil, probíhaly za natolik v běžných obchodních vztazích nestandardních podmínek, že nelze účast žalobce v nich považovat za náhodnou, když se vůbec nejednalo o účast jednorázovou. V tomto směru žalovaný jednoznačně otázku dobré víry ve vztahu k žalobci zkoumal a tvrzení, že žalobci podezřelé okolnosti nebyly známy a nebylo mu prokázáno, že o nich věděl, považuje za účelové, neboť ze své pozice žalobce nemohl být nic netušícím účastníkem řetězových obchodů zatížených podvodem na DPH. Přesvědčení, že obchodní transakce, ze kterých

žalobce uplatňoval nárok na odpočet daně, nejsou jen nahodilými transakcemi, jejichž součástí se žalobce stal bez vlastního vědomí či přičinění, vyjádřil i Nejvyšší správní soud v rozsudku č.j. 9 Afs 111/2009-274.

To, že z okolností, které mu mohly být známy v reálném čase, nic nenasvědčovalo tomu, že by dodávky od společnosti STAVREK mohly být zatíženy podvodem, i to, že ze strany správce daně proběhlo za období květen 2002 vytýkáací řízení bez zjištění nedostatků, žalobce namítal již v doplnění odvolání ze dne 2. 5. 2011. Žalovaný se k tomu vyjádřil na str. 18, 19 a 29 a 30 napadeného rozhodnutí, a přestože žalobce tvrdí, že argumentace žalovaného je absurdní a nesprávná, žalovaný odkazuje na své vyjádření. V nich netvrdil, že v daném případě nelze dotčenou evropskou judikaturu vůbec aplikovat, jak podsouvá žalobce, ale hodnotil možnosti prověřování, způsob tohoto pověřování a vypovídací schopnost žalobcem zmíněného řízení ve vztahu k aplikaci zásad dle této judikatury v reálné době, tj. před vydáním dotčené judikatury ESD.

Žalovaný ve vyjádření k žalobě dále uvedl, že důkazní prostředek v podobě svědecké výpovědi pana H. R., jednatele firmy STAVREK, rozebral v napadeném rozhodnutí; na tam popsaných závěrech nadále v plném rozsahu setrvává. Totéž platí, i pokud jde o hodnocení svědecké výpovědi paní P.. V napadeném rozhodnutí žalovaný též odůvodnil neprovedení žalobcem navrhovaného opakování výpovědi paní P. a Ing. M. k otázce tvorby ceny. Žalovaný odmítá, že by tím byl žalobce zkrácen na svých právech. Oba svědci vyslechnuti byli a pokud by z iniciativy žalobce vypovídali znovu, buď by jejich výpověď nepřinesla nic nového, nebo, pokud by vypovídali jinak, nebylo by jejich svědectví pro nestálost ve svých tvrzeních věrohodné.

Řadu nestandardních prvků z obchodování v předmětném řetězci, jako je neprovádění zkoušek ryzosti firmou STAVREK při nákupech od FLAMIMPORT a dále od LICANA, hotovostní platby, místa předávání apod., označuje žalobce za interní záležitosti firmy STAVREK, do nichž nezasahoval a které byly mimo možnosti jeho ovlivňování. Dle žalovaného je ale právě pouhé spolehnutí pana R. na zavedené obchodní vazby při neexistenci případu, že by zkouška ryzosti prováděná až žalobcem nepotvrdila, že jde o zlato ryzosti deklarované přes firmu STAVREK již firmami FLAMIMPORT a LICANA, krajně podezřelým momentem, vybočujícím z běžných obchodních vztahů.

Žalobce poukazuje na to, že v řízení před žalovaným nebylo nikdy prokázáno, že by byl „prokazatelně seznámen“ s problematikou podvodů na DPH. Toto sousloví žalobce převzal z rozsudků ve věcech firmy SOLITER, a.s. Odůvodnění napadeného rozhodnutí dle žalovaného obsahuje podrobně rozpracované okolnosti, z nichž vyplývá, že povědomost o zatížení obchodů se zlatem podvodem na DPH žalobce mít mohl, což je dle dotčené judikatury ESD, které se žalobce dovolával a kterou je třeba aplikovat, pro odmítnutí nároku na odpočet daně postačující. Dle žalovaného není opodstatněné ani tvrzení žalobce, že nebyl zasvěcen do problematiky daňových podvodů. Žalobce jako subjekt dlouhodobě zavedený na trhu se zlatem, patřící mezi tři největší vývozce zlata a zastoupený generálním ředitelem s letitou praxí v dané oblasti, nemohl o existenci podvodů na DPH při obchodování s touto komoditou nevědět, zvláště když se scénář jeho obchodování v zásadě neměnil. Přestože žalobce tvrdí, že v této souvislosti není okolnost, že je dlouhodobě zavedeným subjektem na trhu, podstatná, žalovaný je opačného názoru.

Žalovaný nesouhlasí ani s námitkou, že správní orgány žalobce v rozhodném období neupozornily na možné podvody na DPH u jeho dodavatelů. Předně působnost žalovaného

jako orgánu státní správy nespočívá v zajišťování informačního servisu pro daňové subjekty k zabezpečení jejich zájmů v daňové oblasti a jednak „podvody s DPH“ nebyly v rozhodném období r. 2003 zjištěny a ani zjištěny být ve smyslu dotčené judikatury ESD nemohly. Současně je ale nutno uvést, že ani žalobce v rozhodných obdobích nevykazoval žádné prvky opatrnosti, aby předešel možnému podezření z účasti na obchodech zasažených nekalými praktikami v oblasti DPH, když jediný způsob ověřování dodavatele spočíval v ověření jeho registrace k DPH. S tím může souviset i to, že po zrušení registrace firmě FLAMIMPORT, zastoupené panem Š., zaujal její místo jiný plátcce - firma LICANA, zastoupená stejnou osobou, z důvodu, aby řetězec plátců a s tím související tok DPH končící odpočtem u žalobce nebyl narušen. Žalobce sice uvádí, že k tomu, aby žalovaný zmiňoval další dodavatele zlata z následujících zdaňovacích období, nebyl důvod, když tato období nemají s předmětným nic společného a není ani žádná souvislost mezi následnými dodavateli a společností STAVREK, žalovaný s tím ale nesouhlasí. Tímto důvodem je stejný mechanismus a způsob provádění obchodů se zlatem končícím u žalobce, ať byly tyto transakce z období r. 2003 nebo z období pozdějších a ať se na pozici bezprostředního dodavatele vyskytovala firma STAVREK nebo firma jiná (např. CARTRIXX s.r.o., France-Business s.r.o., či DAPEX Czech spol. s r. o.). Okolnosti bránící přiznání odpočtů žalobci tak existovaly v r. 2003 i v obdobích pozdějších, za která již správnost odmítnutí nároků na odpočet konstatovaly i oba stupně tuzemských soudů dle výše uvedených rozsudků.

Žalovanému je zřejmé, že postup spočívající v neuzavírání smluv v písemné podobě žalobci vyhovoval. Je srozuměn i s tím, že písemná podoba kupních smluv není povinná. Zůstává však skutečností, že absence písemných smluv ztěžuje průkaznost žalobcových tvrzení, která tak zůstávají nedoložena. Obsahem smluvních ujednání mezi prodávajícím a kupujícím v běžném obchodním styku bývá obvykle řada okolností doprovázejících uzavřený obchod. Kromě specifikace zúčastněných stran, předmětu obchodu, ceny, platebních a dodacích podmínek, dopravy a dalších, jsou obvykle kupní smlouvou upravovány např. i sankce za nedodržení některého ze smluvních ujednání, podmínky reklamace, pojištění, odpovědnost za škodu atd. Není pochyb o tom, že jednotlivé body kupní smlouvy, kdyby ji žalobce uzavřel v písemné formě a v daňovém řízení předložil, by správce daně učinil předmětem důkazního řízení, což by v závislosti na obsahu smlouvy mohlo znamenat vyšší nároky na důkazní způsobilost žalobce. Neuzavření a nepředložení kupních smluv v písemné formě lze proto klasifikovat i tak, že mohlo jít o nedílnou součást mechanismu používaného žalobcem se záměrným vyloučením obecně přijímaného pravidla větší závaznosti toho, co je psáno. K tvrzení žalobce, že neměl žádnou možnost dovědět se o tom, zda jeho dodavatelé sami provádějí zkoušky ryzosti, a tudíž mu to nemůže být kladeno k tíži, žalovaný poznamenal, že podle zjištění z daňových řízení vedených u žalobce za mnoho zdaňovacích období měly být z hlediska množství zlata jednoznačně nejvýznamnějšími dodavateli dle předložených faktur jednak firma STAVREK (ať v zastoupení panem R. do podzimu 2003 nebo později v zastoupení panem K.) a jednak firmy zastoupené panem J. Z.. Všechny jmenované osoby vypověděly, že zkoušky ryzosti u zlata přeprodávaného žalobci neprováděly. Stejně se vyjádřili i zástupci dalších firem, např. pan M. V. z firmy TRADE CENTER PRAHA spol. s r. o., a pan J. V. z firmy BONITUM EXPO s.r.o., které fakturovaly zlato žalobci v jiných zdaňovacích obdobích. Dle žalovaného je tedy jeho konstatování důvodné a má zásadní význam, od něhož nelze odhlížet. Žalovaný je toho názoru, že neodpovídá standardním obchodním praktikám, při nichž, zejména jde-li o takové objemy, v jakých bylo obchodováno zlato končící u žalobce, aby byly obchody založeny pouze na důvěře a předchozí pozitivní zkušenosti. Skutečnost, že zkoušky ryzosti žalobce prováděl, je evidentní a žalovaný ji nepopírá.

Žalovaný může souhlasit se žalobcem v tom, že hotovostní platby vysokých částek nebyly nelegální a že mohlo jít o dohodnutou formu placení. Pochybnosti o předmětných obchodech to však nevyvrací, spíše naopak.

K námitce, v níž se žalobce ohrazuje proti tomu, že by existoval tzv. „zavedený způsob obchodování“, žalovaný uvedl, že u žalobce zjistil a v napadeném rozhodnutí popsal natolik nestandardní prvky v jeho obchodování, které nebyly ojedinělé ani náhodné, že musely být z hlediska posouzení nároku na odpočet daně vzaty v úvahu jako objektivní okolnosti vykazovaných transakcí a na jejich základě pak byla odmítnuta dobrá víra žalobce. Žalobce sice závěry a konstatování žalovaného napadá, ale ke zvážení, zda přijal veškerá opatření, která od něj mohla být rozumně vyžadována, aby zajistil, že jeho plnění nejsou součástí podvodu, jak vyplývá z rozsudků vydaných ve věci sp. zn. 9 Afs 67/2007 a sp. zn. 9 Afs 73/2008, žádné důkazní prostředky nepředložil. Zárukou solidnosti a korektnosti obchodního vztahu pro žalobce bylo pouze to, že zboží bylo dodáváno firmami zaregistrovanými jako plátcí daně z přidané hodnoty, jak vyplynulo ze svědectví ing. M.. Jinou obezřetnost žalobce nevykazoval.

K námitce nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí pro jeho vnitřní rozpornost žalovaný uvedl, že napadené rozhodnutí namítanými nedostatky netrpí, neboť svoji námitku žalobce účelově vyvozuje z nesprávného východiska, že k dodávkám zlata vůbec nedošlo. Žalovaný nikdy nezpochybnul, že dodávky zlata existovaly a že zlato žalobce převzal. Meritem věci však bylo, zda získal právo nakládat se zlatem jako vlastník od firmy deklarované jako dodavatel. Převzetí zlata žalobcem při současném neprokázání toho, že dodavatelem byla skutečně společnost, jejímž jménem byla vystavena faktura, dle žalovaného nijak nekoliduje s tím, že žalobce mohl vědět, že jde o dodávku zatíženou podvodem na DPH. V tomto smyslu je také odůvodněno napadené rozhodnutí, a to v souladu s právními názory dle rozsudků Městského soudu v Praze i Nejvyššího správního soudu k předmětným obdobím. Z posouzení žalovaného vyplývá, že forma a obsah právních vztahů mezi žalobcem a tvrzeným dodavatelem byly natolik nepřijatelné, že zakládají důvodnou pochybnost o tom, že by si žalobce nebyl vědom své účasti na podvodném jednání. Žalovaný poznamenal, že totožnou námitku o protichůdnosti závěrů a vnitřní rozpornosti žalobce namítal např. i v kasační stížnosti podané proti rozsudku Městského soudu v Praze sp. zn. 7 Ca 255/2006-218 a Nejvyšší správní soud ji neshledal případnou, jak vyplývá z rozhodnutí sp. zn. 9 Afs 111/2009.

Žalovaný v napadeném rozhodnutí vycházel z pojmu „podvod na DPH“ při vázanosti názorem prezentovaným Nejvyšším správním soudem nejen v rozsudku sp. zn. 9 Afs 94/2009 týkajícím se předchozích období r. 2003, ale i v dalších rozsudcích vydaných ve věcech žalobce (např. ze dne 18. 3. 2010 č.j. 9 Afs 72/2009-191 č.j. 9 Afs 83/2009-246 a ze dne 21.4.2010 č.j. 9 Afs 1/2010-252 a č.j. 9 Afs 111/2009-274), v nichž se uvádí, že „*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.*“ Žalovaný má tedy za to, že jeho posouzení a postup v daném případě je v souladu s judikovaným názorem, že při posuzování nároku na odpočet daně, cit. z týchž rozsudků „*...mají být vzaty v úvahu vždy právní, obchodní a osobní vazby mezi zúčastněnými subjekty.*“ Námitku o nesystémovém nakládání s pojmem „podvod na DPH“ proto žalovaný odmítá. Zároveň poukazuje na uvedené rozsudky Nejvyššího správního soudu, podle nichž se žalobce „*...mýlí, domnívá-li se, že pro odmítnutí nároku na odpočet daně z přidané hodnoty je povinností správních orgánů či dokonce správních soudů prokázat,*

jakým způsobem a konkrétně kterým z dodavatelů v řetězci byl spáchán podvod. “ Nejvyšší správní soud přitom tento názor opakovaně uvádí i ve věcech žalobce. Současně nelze opominout ani závěr z rozsudku ve věci žalobce č.j. 9 Afs 111/2009-274, že cit. „*Nejvyšší správní soud nemá žádné pochybnosti o tom, že shora popsáný způsob obchodování odpovídá obchodování v řetězci, při kterém dochází k podvodům na dani z přidané hodnoty.*“ Odmítnutí nároku na odpočet daně za obdobných okolností i v předmětných obdobích považuje proto žalovaný za důvodné.

Pro doplnění žalovaný uvedl, že kategorie „podvod na DPH“ není kategorií zavedenou v zákoně č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále též jen „ZSDP“), ani v zákoně o DPH, a proto s ní žalovaný pracoval v rámci mezi daných povahou daňového řízení ve shodě principy fungování daně z přidané hodnoty, jak vyplývají i ze Šesté směrnice. K tvrzení žalobce, že vnímání kategorie podvodu je ze strany Nejvyššího správního soudu dle rozsudků ve věcech firmy SOLITER, a.s., diametrálně odlišné od vnímání této kategorie žalovaným, poukazuje žalovaný na své výše uvedené vyjádření a zejména na aktuální rozhodnutí ve věcech žalobce, mezi něž patří i rozhodnutí Ústavního soudu, který přezkoumával důvodnost žalobcových stížností, v nichž rovněž namítal nesprávné chápání „pojmu podvod“ s obdobnou argumentací jako v dané žalobě. Jelikož Ústavní soud neshledal důvodnost podaných stížností a neshledal žádné porušení základních práv žalobce, byly jeho ústavní stížnosti odmítnuty (rozhodnutí sp. zn. I. ÚS 2928/10 ze dne 11.11.2010, I. ÚS 1991/10 z 15.11.2010). Ústavní soud pak ve svém usnesení sp. zn. IV. ÚS 1885/10 ze dne 23.11.2010 uvedl, že se nelze ztotožnit s tvrzením žalobce, že „*správní soudy chápou pojem podvodu na DPH odlišně od judikatury Soudního dvora, protože v odůvodnění svého rozhodnutí se nespokojily pouze se zjištěním, že v řetězci transakcí předcházejících dodání zlata stěžovatelce nebylo zaplaceno DPH, ale v souladu se závěry vyslovenými Soudním dvorem zkoumaly subjektivní stránku, tj. zda stěžovatelka věděla nebo mohla vědět, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH, a hodnocením zjištění učiněných správními orgány dospěly soudy ke kladnému závěru.*“ Dle žalovaného je tomu tak i v případě napadeného rozhodnutí, takže žalovaný postupoval způsobem, který neodporuje právním předpisům, ani nepoškozuje práva žalobce. Ústavní soud se v tomtéž usnesení ze dne 23.11.2010 vyslovil i k námitce ohledně rozpornosti judikatury Nejvyššího správního soudu, kterou žalobce uplatňuje i v této žalobě, přičemž uvedl, že se nejedná o skutkově shodná rozhodnutí, neboť v případě rozhodnutí sp. zn. 2 Afs 37/2007 ve věci SOLITER a.s., vytkl Nejvyšší správní soud finančnímu úřadu, že jeho pochybnosti o odůvodněnosti uplatněného nároku na odpočet DPH nevyústily ve zkoumání subjektivní stránky. Na rozdíl od věci SOLITER a.s., se však správní orgány i správní soudy touto otázkou ve věci žalobce zabývaly velmi důkladně. Námitky žalobce jsou proto vzhledem k uvedeným posouzením obdobných věcí ze strany Ústavního soudu nedůvodné, neboť žalovaný svoje rozhodnutí založil na relevantních pojmech a zabýval se subjektivní stránkou jednání žalobce a všemi souvisejícími skutečnostmi, nikoliv jen tím, že daň nárokováná žalobcem nebyla do státního rozpočtu odvedena.

K tvrzení žalobce, že správní orgány jednaly na příkaz Ministerstva financí ČR po pracovní poradě s označením „Zlato“, jejíž konání je zmíněno např. v rozsudku Nejvyššího správního soudu sp. zn. 2 Afs 35/2007-111, žalovaný uvedl, že žalobce dovozuje příkaz Ministerstva financí ČR zahrnující obchodníky se zlatem pouze ze samotného konání pracovní rady ke komoditě zlato, a to bez bližšího obeznámení s předmětem jednání této pracovní rady, jejím průběhem a výsledkem. Mělo-li ministerstvo financí k dispozici celostátní statistiky o obchodování se zlatem v České republice, z nichž vyplývala disproporce v objemu zlata vyváženého mimo republiku vzhledem k dovozu zlata a možnostem jeho

získání z tuzemských zdrojů, byla vyhledávací činnost ministerstva v dané oblasti i následné řízení finančních ředitelství, jak vyplývá z § 11 zákona č. 531/1990 Sb., o územních finančních orgánech, ve znění pozdějších předpisů, zcela v souladu s povinností chránit zájmy státu. Zahájení daňových řízení u konkrétních subjektů vyvážejících zlato pak jejich místně příslušní správci daně provedli ve smyslu zásad daňového řízení, vyjádřených zejména v § 2 odst. 2 a 6 ZSDP, a výsledek těchto řízení byl věcí vyhodnocení provedeného důkazního řízení, jehož zákonnost v mezích stanovených tímto zákonem byla v případě podání odvolání přezkoumávána dále odvolacím orgánem. Účastníkem konkrétních daňových řízení však již ministerstvo financí nebylo, a jeho zásahy tak jsou pouze v rovině žalobcových nepodložených tvrzení.

Ve vztahu k žalobní námitce, že žalovaný si uvědomil neudržitelnost svého postupu a bezmála po 5 letech přišel s novou argumentací o blíže nespecifikovaném podvodu, žalovaný poznamenal, že skutečnostmi nasvědčujícími tomu, že žalobce mohl vědět o povaze (z hlediska čerpání odpočtů DPH) obchodních transakcí, do nichž vstupoval, se zabýval na základě právního názoru Městského soudu v Praze a Nejvyššího správního soudu, které přisvědčily žalobci v žalobních námitkách uplatněných proti původně vydanému rozhodnutí o odvolání, v nichž se sám žalobce dovolával související judikatury ESD.

Pokud jde o uznání nároku na odpočet daně z faktur od společnosti DAPEX, žalovaný doplnil, že z faktur vystavených jménem firmy DAPEX Czech, spol. s r. o., zastoupené panem J. Z., uznal žalovaný žalobci nárok na odpočet daně v obdobích prosinec 2004 a leden - duben 2005 z toho důvodu, že posuzování dodávek jménem této společnosti probíhalo za jiné důkazní situace, než u jiných společností zastoupených panem Z., i za jiné důkazní situace, než která byla u firmy STAVREK. U firmy DAPEX Czech, spol. s r.o., její místně příslušný správce daně prověřování obchodů se zlatem neprováděl a o údajích vykazovaných v jejich daňových přiznáních nepojal žádné pochybnosti.

K námitce, ve které je žalobcem napadán kvůli kontrolním mechanismům, o nichž měl hovořit, ale nepopsat je ve svých rozhodnutích, kromě jediného, a to kontroly v neexistujícím registru u Puncovního úřadu, žalovaný uvedl, že mu tato žalobní námitka není srozumitelná. Žalovaný kontrolní mechanismy v napadeném rozhodnutí uvedl, a to v návaznosti na závěry z rozsudků Nejvyššího správního soudu o tom, že žalobce měl dbát na bezproblémovost svých obchodních partnerů. Žalovaný se tedy vyjadřoval ke zjištěním u dodavatelské firmy i k okolnostem, za kterých obchody probíhaly. Na kontrolní mechanismy se dotazoval i v doplňovacím řízení svědka M., který uvedl pouze ověřování plátcovství DPH u dodavatelských firem. I tato skutečnost je obsažena v napadeném rozhodnutí. V rozhodnutí však není žádná zmínka o registru vedeném Puncovním úřadem a žalobcova námitka v tomto směru proto vyznívá naprázdno.

Žalovaný uzavřel, že napadené rozhodnutí obsahuje řadu poznatků ohledně fungování žalobce v řetězci, včetně souvisejících skutečností, podstatných z hlediska posouzení oprávněnosti nároku na odpočet daně. Námitky o nedostacích napadeného rozhodnutí a o nesprávnosti učiněného závěru nejsou dle žalovaného důvodné. Žalovaný vycházel z právních názorů vyjádřených v rozsudcích Městského soudu v Praze i Nejvyššího správního soudu, které v napadeném rozhodnutí jmenovitě uvádí, a v souladu s nimi se zabýval posouzením nároku na odpočet daně dle zákona o DPH i dle dotčené judikatury ESD, zejména rozsudku Optigen. Své závěry, které učinil na základě relevantních zjištění z daňových řízení žalobce i firem vystupujících na pozicích před žalobcem, tj. u tzv. přímých dodavatelů a dále i jejich dodavatelů, mají oporu v souvisejícím spisovém materiálu.

V replice k vyjádření žalovaného žalobce mj. uvedl, že předseda představenstva žalobce, Ing. P. M., nebyl nikdy nikým přímo vyslechnut k otázce možné vědomosti žalobce o údajných daňových podvodech. Přestože Ing. M. vypovídal před žalovaným dne 12.11.2008, k této klíčové otázce se při výslechu vůbec nevyjadřoval. Jeho výslech neprokázal, že by žalobce byl zapojen do eventuálního podvodného řetězce založeného na neodvádění DPH, nebo že by o zapojení do takového řetězce věděl či nemohl nevědět. Tento závěr nevyplynul ani z jiných důkazů. Žalovaný, přestože uvádí, že žalobce nemohl nevědět (resp. že mohl vědět) o případných podvodech na DPH, neuvedl to nepodstatnější, a to jak by to mohl žalobce vědět, tj. ze kterých konkrétních, žalobci v rozhodné době známých skutečností. Odpověď na tuto otázku v žádném případě nedává to, že žalobce dlouhodobě obchoduje se zlatem, jak naznačuje žalovaný. Přestože žalobce skutečně dlouhodobě obchoduje se zlatem a patří mezi největší obchodníky se zlatem, nikdy nebyl žádný z jeho představitelů (včetně Ing. M.) obviněn z účasti na podvodech jakéhokoli druhu. Skutečnost, že se žalobce dlouhodobě věnuje obchodování se zlatem, nelze vydávat ani za důkaz toho, že je prokazatelně seznámen s problematikou daňových podvodů. Žalobce do problematiky daňových podvodů nikdy a nikým zasvěcen nebyl, a to ani daňovými orgány ani kýmkoli jiným. Přestože se jedná o dvě zcela odlišné věci, dospěl žalovaný jejich zaměňováním k závěru, že žalobce byl s problematikou daňových podvodů prokazatelně seznámen jen proto, že dlouhodobě obchoduje se zlatem. Žalobce měl být s předmětnou problematikou seznámen dokonce ještě předtím, než se možnými podvody na DPH začaly vůbec zabývat i samy orgány daňové správy.

Žalovaný uvádí jako krajně podezřelý moment vybočující z běžných obchodních vztahů okolnost, že pan H. R., jednatel společnosti STAVREK, se při obchodování se zlatem tzv. spolehl na zavedené obchodní vazby. K tomu je dle žalobce třeba uvést, že naopak z napadeného rozhodnutí, vycházejícího z výpovědi p. R., vyplývá racionální zdůvodnění, proč se jednatel společnosti STAVREK spoléhal na zavedené obchodní vazby mezi zúčastněnými subjekty. Toto racionální zdůvodnění je přitom známo i žalovanému, který v napadeném rozhodnutí (str. 11 dole) doslova uvádí *„Ohledně navázání kontaktu s firmami obchodujícími se zlatem pan R. dne 28.5.2009 vypověděl, že od pana R. převzal firmu PRIMA I na návrh pana R. proto, aby si tím pojistil svoji „investici“, spočívající v návratnosti pomoci, kterou poskytl panu R.. Do obchodování se zlatem pan R. tedy vstoupil prostřednictvím pana R., který ho seznámil s ing. M.. (Ing. M. měl s panem R. obchodní vztah, který se týkal dodávek polotovaru, hotových výrobků i zlata jako materiálu, jak vypověděl pan M. před odvolacím orgánem 12.11.2008.“* Žalobci není zřejmé, kde konkrétně se má nacházet onen krajně podezřelý moment vybočující z běžných obchodních vztahů, o němž se v této souvislosti zmiňuje žalovaný.

Žalovanému rozhodně nepřísluší spekulovat o tom, jak a co by žalobcem navržení svědci vypovídali, kdyby vypovídat mohli, pakliže by jejich výpověď žalovaný připustil. Žalovaný byl povinen žalobcem navrhované svědky v řízení řádně vyslechnout, pakliže chtěl objektivně zhodnotit otázku dodávek zlata od společnosti STAVREK, a naopak neměl o obsahu těchto neuskutečněných svědeckých výpovědí spekulovat. Pokud tak neučinil, zabránil tím žalobci vyvrátit účelové spekulace žalovaného o nedodávkách zlata od společnosti STAVREK či o vědomé účasti žalobce na podvodech na DPH. Pokud by se žalovaný chtěl zabývat jím zpochybňovanými dodávkami zlata žalobci od společnosti STAVREK skutečně objektivně, nebránil by se jistě provedení žalobcem za tímto účelem navrhovaných svědeckých výpovědí.

Žalobce v replice setrval na tom, že z napadeného rozhodnutí není patrné, že by otázka údajné vědomé účasti žalobce na obchodování v řetězci byla přesvědčivým a přezkoumatelným způsobem odůvodněna. Napadené rozhodnutí vychází ze skutkových zjištění, která nemají žádnou oporu v provedeném řízení.

Žalobce si umí představit, že by smlouvy mohly mít písemnou formu a mohly by být nepochybně obsahově složitější či podrobnější, nicméně zlato nepodléhá stárnutí, nepodléhá opotřebením, nejde o výrobek, který by byl funkční (v obvyklém smyslu slova), a proto u něj nepřipadají v úvahu jakékoli opravy, záruky za vady apod., které je vhodné v případě jiného zboží (výrobků) sjednávat. Pouze hmotnost, ryzost a cena má pro každého obchodníka se zlatem význam, a z toho důvodu není smysluplné uzavírat při každé dodávce zlata písemnou smlouvu a tuto zahlcovat nadbytečným obsahem, byť by se tak dělo v souladu s lichými představami žalovaného o tom, jak má vypadat „správná“ kupní smlouva.

Žalobce má za to, že žalovaný v napadeném rozhodnutí na jedné straně argumentuje tím, že v reálném čase obchodování (2002, 2003) nemohl žalobce tušit nic o tom, že budoucí evropská judikatura bude činit relevantním subjektivní stránku daňového subjektu ve věcech nároků na daňový odpočet, což však žalovanému současně nebrání vytýkat žalobci na jiném místě, že údajně nevykazoval žádné prvky opatrnosti ve směru ke svým dodavatelům (čímž žalovaný zároveň účelově pomíjí výsledky vytýkacího řízení provedeného u dodavatele STAVREK v roce 2002, z něhož také žalobce vycházel při obchodování s touto společností).

Žalobce nerozumí „argumentu“ žalovaného majícímu dokládat údajně vědomou účast žalobce v podvodném řetězci, a to konkrétně že ani v jednom případě dodávek zlata nedošlo k tomu, že by žalobcem prováděné zkoušky ryzosti dodaného zlata nepotvrdily sjednanou ryzost zlata; podle názoru žalobce je korespondence mezi sjednanými a reálně dodanými parametry zboží nejen podstatně pravděpodobnější než nesoulad mezi nimi, nýbrž je i v praxi zcela logická. Není mu jasné, co vlastně poukazováním na rozdíly či nerozdíly v naměřeném množství a ryzosti zlata žalovaný sleduje. Na obdobné nesrovnalosti (či paradoxně naopak na nedostatek nesrovnalostí) v deklarovaných dodávkách zlata podle něj žalovaný poukazuje v různých řízeních ve věcech žalobce opakovaně a vytváří z nich vzájemně protichůdné závěry. Jak v případech shody, tak i v případech neshody má přitom jít o okolnost svědčící v neprospěch žalobce.

Žalovaný vytýká žalobci nedostatek obezřetnosti při obchodování se zlatem, aniž by byť příkladmo uvedl, co by měl žalobce konkrétně podniknout, jak měl být obezřetný, aby to dostatečně vyhovovalo zkresleným představám žalovaného o tzv. řádném obchodování se zlatem. Žalobce k tomu uvádí pouze tolik, že postupoval stejně standardně jako při jakémkoli svém jiném obchodování s jinými plátcí DPH a žádnou v napadeném rozhodnutí neuvedenou a neznámou povinnost nezanedbal. Nelze mu proto bez uvedení čehokoli konkrétního vágně vytýkat, že se při obchodování se zlatem nechoval dostatečně obezřetně.

Žalobce opakovaně zdůrazňuje, že z žádného v řízení provedených důkazů, zejména ze svědeckých výpovědí, nevyplývá, že by existovala jakákoli personální, obchodní či jiná vazba mezi žalobcem či jeho představiteli na straně jedné a dodavatelem žalobce, společnostmi FLAMIMPORT a LICANA či jejich představiteli na straně druhé. Bez ohledu na výsledky daňových řízení u těchto subjektů, bez ohledu na plnění jejich povinností vůči svému správci daně nelze bez prokázání konkrétní personální, obchodní či jiné vazby vykládat zjištění na straně těchto cizích subjektů k tíži žalobce. To však žalovanému nebrání v konstatování existence údajných „zvláštních vazeb“ mezi žalobcem a jeho dodavatelem.

a dodavateli těchto dodavatelů, aniž by ovšem tyto údajné „zvláštní vazby“ jakkoli blíže konkretizoval. Žalovaný tak opět pouze vágně dovozuje a konstatuje něco, pro co nenachází v řízení absolutně žádnou oporu. Žádné zvláštní vazby mezi žalobcem a společností STAVREK či mezi žalobcem a dodavateli společnosti STAVREK nikdy neexistovaly, nebyly prokázány, a i toto tvrzení žalovaného tak zůstává nepřezkoumatelným a nepravdivým.

Na žalobní námitku, že žalobce nebyl ve smyslu citované judikatury Nejvyššího správního soudu prokazatelně seznámen s problematikou podvodů na DPH, reaguje žalovaný ve vyjádření tak, že podle jeho názoru žalobce musel mít povědomost o zatížení obchodů se zlatem podvodem na DPH, což má údajně vyplývat z napadeného rozhodnutí. Žalovaný zde zaměňuje dvě různé věci, a to prokazatelné seznámení žalobce s problematikou podvodů na DPH a jeho subjektivní stránkou (vědomostí či nevědomostí) o případných podvodech v tomto konkrétním případě. Pokud by se hypoteticky prokázalo, že žalobce skutečně byl prokazatelně seznámen s problematikou podvodů na DPH, mělo by smysl dále rozvíjet úvahy o tom, jestli si mohl být své případně účasti v daňovém řetězci vytvořeném za účelem čerpání nadměrných odpočtů DPH vědom či nikoli. Vzhledem k tomu, že v řízení nebylo nikdy prokázáno naprosto nic ohledně prokazatelného seznámení žalobce s problematikou daňových podvodů, vyznívají naprázdno i nepodložené závěry žalovaného o tom, že žalobce mohl o své účasti v řetězci něco vědět, resp. že o ní nemohl nevědět.

Ani žalovaným poukazovaná (ne)jednorázovost dodávek zlata od společnosti STAVREK ve prospěch žalobce není důkazem o tom, že by se byl žalobce vědomě účastnil obchodování v podvodném řetězci. Žalobci zůstává naprosto utajena logičnost závěru žalovaného, že „žalobce jako subjekt dlouhodobě zavedený na trhu se zlatem, patřící mezi tři největší vývozce zlata a zastoupený generálním ředitelem s letitou praxí v dané oblasti, nemohl o existenci podvodu na DPH při obchodování s komoditou zlato nevědět, zvláště když se scénář jeho obchodování v podstatě neměnil.“ Proč žalovaný vychází ze souvztažnosti mezi dlouhodobým obchodováním žalobce se zlatem na straně jedné a prokazatelným seznámením žalobce s problematikou podvodů na DPH na straně druhé, není nijak zřejmé ani z napadeného rozhodnutí, ani z aktuálního vyjádření žalovaného. Je to právě skutečnost, že žalobce patřil mezi tři největší, dlouhodobě zavedené subjekty na trhu se zlatem, co jej učinilo náchylnějším k tomu, aby se případně stal nevědomou, nezúčastněnou obětí rozsáhlých podvodů na DPH eventuálně organizovaných z vnějšku. Tento předpoklad je o to pravděpodobnější za situace, kdy dokonce i větším a zavedenějším subjektům na trhu se zlatem než je žalobce (SOLITÉR, SAFINA) prokazatelně dodávali zlato stejní velcí dodavatelé zlata, jako byli ti, kteří dodávali zlato žalobci (tj., zejména STAVREK a společnosti zastupované panem Z.), jak je žalovanému z jeho úřední činnosti týkající se jiných zdaňovacích období známo. Je přitom zřejmé, že pokud eventuálně někdo skutečně organizoval rozsáhlé podvody na DPH, nemohlo se mu to nikdy v praxi podařit bez toho, aby zlato nedodával právě největším subjektům na trhu, bez jejichž zapojení jako odběratelů by nikdy nemohl získat tak masivní odběratele zlata. Bez toho, že by od případných podvodníků odebíraly zlato největší subjekty na trhu, by tudíž byl takto rozsáhlý podvod na DPH, jak jej žalovaný naznačuje, zcela nerealizovatelný. I přesto žalovaný neváhá, zneužít faktu o obchodním postavení žalobce na trhu se zlatem k tomu, aby jej osočil z vědomé účasti na rozsáhlých, blíže nespecifikovaných podvodech na DPH, ačkoli mu je toto vše známo.

Pojmem „podvod na DPH“ není podle názoru žalovaného míněn podvod v obecném a běžně srozumitelném smyslu slova, nýbrž situace prostého neodvedení DPH plátcem, tedy tzv. porušení principu neutrality DPH. Takové pojetí podvodu však nemá žádnou oporu v českém právním řádu, včetně žalovaným dovolávaného komunitárního práva, čímž se napadené rozhodnutí dostává zcela mimo dosah pozitivního práva platného a závazného na

území České republiky. Z hlediska chápání pojmu „podvod na DPH“ neobstojí ani argumentace obsažená v rozsudku Nejvyššího správního soudu citovaném žalovaným, v níž se tento soud odvolává na judikaturu ESD. Z dotčené judikatury ESD přitom nejenže nevyplývá závěr Nejvyššího správního soudu o tom, že tam kde ESD hovoří o „podvodu na DPH“, jsou tím údajně míněny situace prostého neodvedení daně do státní pokladny některým plátcem DPH. Ze samotných citací dotčené evropské judikatury užitých Nejvyšším správním soudem je evidentní, že je tomu právě naopak. K neodvedení daně musí přistoupit ještě další významné okolnosti, což vede k závěru o podvodech v obecném slova smyslu, nikoli prosté neodvedení daně. V pramenech citovaných v rozsudku NSS je v této souvislosti hovořeno o „*podvodech na DPH, které mohou nabývat různých podob*“, resp. o podvodech, které jsou „*organizovány řetězově*“ apod. Žádné takové okolnosti in concreto na straně žalobce nikdy zjištěny a prokázány nebyly a v tomto ohledu je přitom naprosto nerozhodné, který orgán je případně měl či mohl prokazovat. Pojetí podvodu v dotčené evropské judikatuře tak ani vzdáleně nepřipomíná zcela novou kategorii „podvodu“ vytvořenou účelově Nejvyšším správním soudem. Vedle toho, že účelově vytvořená kategorie podvodu nejenže nemá absolutně žádnou oporu v českém právním řádu, ale dokonce ani sám žalovaný v napadeném rozhodnutí neužívá kategorie podvodu na DPH v souladu s jeho vlastní, účelově vytvořenou definicí. Kategorie podvodu je v napadeném rozhodnutí zřetelně užíváno jednak v obecném smyslu slova, jednak v jeho účelové mutaci, nemající žádnou legální oporu v právním řádu.

Při ústním jednání před soudem žalovaný odkázal na písemné vyjádření k žalobě a v něm uplatněné procesní stanovisko; žádné další argumenty podstatné pro rozhodnutí ve věci samé neuvedl. Žalobce se k ústnímu jednání nedostavil.

Soud při ústním jednání rozhodl, že nebude doplňovat dokazování žalobcem navrženými důkazy, neboť dospěl k závěru, že o žalobě lze rozhodnout na základě důkazů provedených v průběhu správního řízení a zdokumentovaných ve správním spise; provádění jakýchkoliv dalších důkazů proto shledal nadbytečným.

Po provedeném řízení dospěl soud k závěru, že žaloba není důvodná.

Předně je nutno konstatovat, že napadené rozhodnutí není nepřezkoumatelné, jak tvrdí žalobce. Žalovaný v jeho odůvodnění určitým a srozumitelným způsobem uvedl, které skutečnosti má za prokázané, o které důkazy opřel svá skutková zjištění, jakými úvahami se řídil při hodnocení provedených důkazů, jakož i to, jak věc posoudil po právní stránce. Právní závěry žalovaného přitom mají dostatečnou oporu ve skutkových zjištěních, která žalovaný čerpal z provedených důkazů.

Žalovaný v řízení, které následovalo po vydání zrušovacího rozsudku Městského soudu v Praze č.j. 6 Ca 409/2008-83 ze dne 31.12.2010, postupoval v souladu s právními závěry vyslovenými správním soudem a zohlednil též relevantní judikaturu Evropského soudního dvora. Posoudil veškeré provedené důkazy a na podkladě nově zjištěného skutkového stavu dospěl k závěru, že žalobce v řízení neprokázal přijetí zdanitelného plnění od společnosti STAVREK, tak jak o něm účtoval.

Není pravdou, že klíčový závěr žalovaného, jenž se týká subjektivní stránky jednání žalobce, tj. závěr, že žalobce mohl vědět, že se svými nákupy zlata účastní plnění zatíženého podvodem na DPH), vychází pouze z hodnocení „vnějších okolností bez jakéhokoli vztahu k žalobci“, z nichž nelze spolehlivě usuzovat na subjektivní stránku jednání žalobce. Stejně tak je neopodstatněná i žalobní námitka, že žalovaný zjištěné skutečnosti účelově

interpretoval. Přílehlavý závěr o nedostatku dobré víry žalobce při provádění obchodů se zlatem v rozhodném zdaňovacím období, k němuž žalovaný dospěl na základě provedených důkazů, považuje soud za řádně odůvodněný a plně se s ním ztotožňuje.

Správce daně při rozhodování hodnotí důkazy podle své úvahy, a to každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti; přitom přihlíží ke všemu, co v daňovém řízení vyšlo najevo (§ 2 odst. 3 ZSDP, § 8 odst. 1 daňového řádu). V souzené věci správní orgány obou stupňů učinily potřebná opatření vedoucí ke zjištění daňové povinnosti žalobce a rozhodnutí o neuznání odpočtu daně z přidané hodnoty, přičemž přihlédly ke všem skutečnostem, které v řízení vyšly najevo. Jimi zjištěný skutkový stav má oporu v provedeném dokazování, jednotlivé důkazy byly hodnoceny ve vzájemné souvislosti a na základě zjištěných rozhodných skutečností byla správně aplikována příslušná zákonná ustanovení. Je na místě uvést, že správce daně vycházel jak z tvrzení a důkazů předložených žalobcem, tak z důkazů provedených z vlastní iniciativy, platební výměr byl vydán na základě výsledku vytýkacího řízení řádně projednaného s daňovým subjektem.

Ve shodě se žalovaným má soud za to, že žalobce nesplnil zákonné předpoklady pro přiznání nároku na odpočet DPH za rozhodné zdaňovací období. Žalobce sice nesouhlasí se závěrem žalovaného, že v řízení nebyly prokázány dodávky zlata od společnosti STAVREK, tento jeho nesouhlas však není důvodný.

Plátce daně má nárok na odpočet daně z přidané hodnoty za předpokladu, že splní zákonné podmínky pro úspěšné uplatnění tohoto nároku, mezi něž patří právě prokázání jeho oprávněnosti. Jestliže správce daně určeným způsobem vyjádří pochybnost o tvrzení daňového subjektu, je tento povinen tvrzené skutečnosti prokázat, a pokud tak neučiní a nevyvrátí pochybnosti správce daně, neunese důkazní břemeno a správce daně je oprávněn daň stanovit nebo uplatněný daňový odpočet neuznat. Daňový subjekt prokazuje podle ustanovení § 31 odst. 9 daňového řádu všechny skutečnosti, jež je povinen uvádět v přiznání, hlášení nebo vyúčtování, nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván. Předmětem posuzování ze strany správce daně a následně též žalovaného byla otázka, zda došlo k faktickému uskutečnění zdanitelného plnění v rozsahu deklarovaném v daňovém přiznání. Splnění pouhých formálních náležitostí daňového dokladu nepostačuje ke vzniku nároku na daňový odpočet, a přestože takový daňový doklad ostatní formální náležitosti daňového dokladu splňuje, nejde o doklad, který by bylo možno uznat za doklad způsobilý pro účely daňového odpočtu. Důvod, pro který žalobci nemohl vzniknout nárok na odpočet, spočívá v tom, že žalobce nedoložil oprávněnost nároku hodnověrným dokladem. Uskutečněním zdanitelného plnění rozumí zákon o DPH stav faktický, nikoli stav vykázaný toliko formálně.

Žalobce v daňovém řízení sice předložil doklady o přijetí zdanitelného plnění (dodávek zlata) od společnosti STAVREK, potažmo předložil doklady o přijetí zdanitelného plnění, které lze mezi podnikateli považovat za obvyklé pro prokázání jeho existence, tedy faktury, doklady o dodání zboží, jeho zaplacení, skladové karty, doklady o vedení požadované evidence, avšak skutkový stav vyplývající z obsahu správního spisu, z něhož vycházely správní orgány při rozhodování ve věci, skutečností uvedeným v daňových dokladech neodpovídá. Na tomto místě je třeba zdůraznit, že není podstatná existence či počet žalobcem předložených listinných dokladů, nýbrž právě ta skutečnost, zda tyto důkazní prostředky jsou v souladu se skutečným stavem. Jinak řečeno, k přiznání nároku na odpočet daně nepostačuje, prokáže-li daňový subjekt formální aspekt daného obchodního případu, nýbrž je třeba, aby

v rámci daňového řízení byl prokázán i materiální aspekt, tj. že skutečnosti uvedené v dokladech jsou vyjádřením proběhnuvší obchodní transakce.

Správní orgány obou stupňů při rozhodování v dané věci vycházely z toho, že k dodávkám zlata evidovaným v účetnictví žalobce došlo, nicméně v řízení nebylo prokázáno přijetí zdanitelného plnění právě od společnosti STAVREK. Vzhledem k tomu, že žalobce neprokázal přijetí zdanitelného plnění od subjektu uvedeného ve svých daňových dokladech, nemohl mu být nadměrný odpočet přiznán. Fyzické uskutečnění dodávek zlata jako takových ovšem zpochybněno nebylo. Následně se žalovaný věnoval posouzení otázky, zda žalobce o své účasti na daňovém podvodu mohl vědět.

Nesouhlas žalobce s tím, že jím předložené důkazy byly označeny za neprůkazné a odpočet mu nebyl přiznán na základě důkazů týkajících se jeho dodavatelů, které však on nijak nemohl zvrátit, není opodstatněný. V daňovém řízení žalovaný vyjádřil zřetelné pochybnosti o obchodních transakcích uskutečněných mezi úzkým okruhem totožných subjektů či subjektů nově nastupujících, spojených osobou téhož jednatele. Na počátku byl vždy nekontaktní subjekt, následoval dodavatel žalobce, který však ve svém daňovém řízení nebyl schopen prokázat, že předmětné zboží přijal a poté prodal žalobci. Protože se tyto pochybnosti nepodařilo žalobci žádným způsobem vyvrátit, nebylo mu možno nárok na odpočet daně přiznat.

Správce daně vyzval žalobce k prokázání toho, že předmětná zdanitelná plnění přijal od dodavatele uvedeného v předložených dokladech, v uvedeném rozsahu, předmětu a ceně, tj. k prokázání toho, co sám žalobce uváděl ve svém daňovém přiznání. Žalobce tedy nebyl vyzván k prokazování skutečností týkajících se jeho dodavatele, které nemohl nijak ovlivnit. Nárok na odpočet daně nebyl žalobci uznán z toho důvodu, že žalobce údaje svého daňového přiznání neprokázal, tedy nikoli z důvodů stojících na straně žalobcových dodavatelů. Nelze proto vejít na námitku, že žalobce nemůže nést odpovědnost za prokázání zdanitelných plnění jeho smluvním partnerem, či za způsob, jakým smluvní partner postupuje v řízení před správcem daně.

Jak již konstatoval Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 29.8.2012 č.j. 1 Afs 55/2012 - 37, stěžejní otázkou pro posouzení, zda žalobce v daňovém řízení unesl své důkazní břemeno či nikoliv, je skutečnost, zda věrohodným způsobem prokázal přijetí zdanitelného plnění od jím deklarovaného dodavatele (společnosti STAVREK) a zda neuznáním deklarovaného nároku na odpočet daně byl žalobce činěn odpovědným za neunesení důkazního břemene cizích subjektů (jeho dodavatelů). Pokud by bylo žalobcem v daňovém řízení prokázáno, že s přihlédnutím ke všem objektivním okolnostem nemohl mít žádný rozumný důvod domnívat se, že se svým nákupem účastní plnění, které je zasaženo podvodem na dani z přidané hodnoty (tedy že byl do řetězce zapojen zcela náhodně a všechny další objektivní okolnosti nasvědčují tomu, že zboží i přes důkazní nouzi svého dodavatele od tohoto dodavatele fakticky přijal), byl by jeho nárok na odpočet oprávněný.

Z prvního odstavce ustanovení § 19 zákona o DPH plyne, že pokud tento zákon nestanoví jinak, má plátce nárok na odpočet daně, pokud jím přijatá zdanitelná plnění, uskutečněná jiným plátcem nebo zboží z dovozu, použije při podnikání nebo při činnosti vykazující všechny znaky podnikání kromě toho, že je prováděna podnikatelem. Druhý odstavec téhož ustanovení pak stanoví, že plátce prokazuje nárok na odpočet daně daňovým dokladem zaúčtovaným podle zvláštního právního předpisu, případně evidovaným podle § 11 u plátců, kteří nejsou účetní jednotkou, který má všechny tímto zákonem předepsané

náležitosti a který byl vystaven plátcem. V případě, že doklad neobsahuje všechny náležitosti daňového dokladu, prokazuje plátce nárok podle zvláštního právního předpisu.

Pro posouzení shora uvedené otázky jsou podstatné následující skutečnosti, které jsou Městskému soudu v Praze známy jak ze správního spisu, tak z jeho úřední činnosti (viz např. rozsudky zdejšího soudu ze dne 19. 3. 2009 č.j. 10 Ca 86/2007 - 157, ze dne 31.8.2009 č.j. 6 Ca 69/2007 - 144, ze dne 18.12.2009 č.j. 5 Ca 265/2006 - 186 a ze dne 31.12.2010 č.j. 6 Af 33/2010 - 267 a k nim se upínající rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 18.3.2010 č.j. 9 Afs 83/2009-232, ze dne 6.10.2010 č.j. 9 Afs 18/2010-227, ze dne 5.8.2010 č.j. 9 Afs 12/2010-244 nebo rozsudek ze dne 15.12.2011 č.j. 9 Afs 44/2011-343).

Žalobce je dlouhodobě zavedenou firmou na trhu se zlatem a v letech 2002 až 2004 patřil ke třem největším výrobcům zlatých šperků v České republice. Je rovněž jedním ze tří největších tuzemských vývozců zlata. Od roku 2002 vykazoval na dani z přidané hodnoty v jednotlivých zdaňovacích obdobích nadměrné odpočty ve výši řádově milionů Kč. Z těchto skutečností žalovaný dovodil, že žalobci „*musela být známá situace na trhu zlata v tuzemsku, zejména z hlediska množství zlata, které se na něm obchoduje, zvláště když se zlato v České republice netěží, nebylo dovezeno ani nebyly rozpouštěny zlaté rezervy ČNB. Nevědomost odvolatele o zlato, které začalo být obchodováno bez identifikace jeho původu, tak lze vyloučit*“ (viz strana 15 napadeného rozhodnutí). Obrana žalobce, že zlato je specifická komodita a že v rozhodné době nezkoumal statistiky zachycující celkový objem zlata zobchodovaného v České republice, není způsobilá tento závěr zpochybnit, neboť s ohledem na žalovaným uvedené skutečnosti a značné množství zlata, které žalobce dlouhodobě nakupoval, měl být žalobci původ jím nakupovaného zlata podezřelý a měl se o něj v zájmu obezřetnosti zajímat a požadovat jeho prokázání, což evidentně nečinil. Tento závěr potvrzuje i vyjádření zástupců Puncovního úřadu Praha, Sdružení klenotníků a hodinářů ČR a Českého cechu zlatnického, že vývozci většího množství zlata řádově v desítkách až stovkách kilogramů ryzího kovu (jímž byl i žalobce) muselo být známo, že takové množství nelze na českém trhu v daném oboru legálně vykoupit, protože by se jednalo o veškerou roční produkci celého oboru včetně dovozu. Tvzení žalobce, že k vyslovení této domněnky byli zástupci zmíněných subjektů sugestivně navedeni žalovaným, soud nikterak nesdílí. Uvedená domněnka je prostým hodnocením faktického stavu věci na trhu se zlatem, nikoliv důkazem „všeobecné oborové vědomosti o daňových podvodech se zlatem.“

Správce daně prověřoval nákupy drahých kovů vykazované žalobcem ve více než 40 měsíčních zdaňovacích obdobích. Po celou dobu (počínaje lednem 2002) pobíhalo obchodování se zlatem, jehož byl žalobce konečným odběratelem, obdobným způsobem. *Nikdy nebylo prokázáno, kdo byl skutečným dodavatelem obchodovaného zlata, ani odkud zlato pochází*, neboť dříve, než ho žalobce použil pro své podnikání, bylo předmětem obchodování dle předkládaných dokladů pouze u dvou předchozích subjektů. Na počátku obchodování s dodávkami zlata stojí nekontaktní subjekt, pouze formálně plnící povinnost podávat daňová přiznání, bez úhrady daně z přidané hodnoty. Tento subjekt, buďto ve skutečnosti vůbec neexistuje nebo je nekontaktní, je po něm vyhlášeno celostátní pátrání či deklarované transakce jednoznačně popře a potvrdí, že se obchodem se zlatem nikdy nezabýval a sporné faktury nevystavil. Následují dodavatelé žalobce (např. společnosti STAVREK, CARTRIXX s.r.o. – v současnosti již vymazaná z obchodního rejstříku - , KUKY, spol. s r. o., France Business, s.r.o. – taktéž již vymazaná z obchodního rejstříku - nebo DAPEx Czech spol. s r.o.), kteří se až na výjimky formálně mění v důsledku zrušení jejich registrace k dani z přidané hodnoty z úřední povinnosti, avšak personální propojení zůstává zpravidla neměnné. Tato skutečnost je zjevná zejména u společností zastupovaných J.

Z., původně jednajícím za společnost CARTRIXX, s.r.o. Poté, co byla této společnosti zrušena správcem daně registrace k dani z přidané hodnoty pro neplnění zákonných povinností, jednal J. Z. za společnost France - Business, s.r.o., zaregistrovanou k dani z přidané hodnoty hned následně, a po zrušení i této registrace z úřední povinnosti pro neplnění zákonem stanovených povinností zastupoval při dodávkách zlata žalobci J. Z. společnost DAPEX Czech spol. s r.o.

Ve zdaňovacích obdobích, kdy byla bezprostředním dodavatelem žalobce společnost STAVREK (tak jako tomu bylo v nyní posuzované věci) či společnost SODANA, s. r. o., - nyní již vymazaná z obchodního rejstříku - (tj. jiný subjekt než subjekt zastupovaný J. Z.), byla dle údajů uvedených na daňových dokladech výhradním dodavatelem těchto společností opět nekontaktní společnost, a to společnost LICANA, spol. s r. o. (dále jen „LICANA“), která na adrese uvedené v obchodním rejstříku nesídlí, a její jediný jednatel Z. Š. byl nekontaktní osobou. Z. Š. byl žalovaným vyslechnut dne 10.9.2008, č. j. 13989/08-1300-101206, ve Vazební věznici Praha Pankrác za přítomnosti zástupkyně žalobce k oprávněnosti deklarovaných odpočtů. Pan Š. veškeré obchodování se zlatem popřel, dle jeho tvrzení nebyl jednatelem v žádných společnostech a důvod vazby mu ani není znám. V daňových řízeních vedených společností STAVREK jmenovaná společnost předložila daňová přiznání, nicméně správnost a pravdivost v nich uvedených údajů o přijatých a uskutečněných plněních neprokázala. Výhradním dodavatelem této společnosti byla společnost LICANA, která rovněž neprokázala, že se zlatem fakticky obchodovala. Společnost STAVREK při svých nákupech neprováděla zkoušku ryzosti, neověřovala hmotnost zlata a obchodování bylo založeno toliko na důvěře. Její zástupci (nejprve pan R., následně pan K.) nebyli schopni zrekonstruovat způsob stanovení ceny zlata, přestože obchodování se zlatem bylo od roku 2002 stěžejní činností této společnosti.

K nákupům a prodejům zlata přitom docházelo buď ve stejný den, nebo v minimálních časových odstupech. Veškeré transakce byly založeny na telefonických objednávkách, kupní smlouvy byly uzavírány pouze v ústní formě, k úhradám faktur docházelo v hotovosti, i když šlo o platby v řádech milionů korun. Zkoušky ryzosti jednotliví předprodávající zlata neprováděli. V každém z řetězců, na jehož konci stojí žalobce uplatňující odpočet daně z přidané hodnoty, dochází na vstupu opakovaně k neodvedení daně z přidané hodnoty do státního rozpočtu. Zdroj zlata je neznámý, přesto dle údajů uvedených na dokladech nabývá od neznámých či nekontaktních subjektů zlato bezprostřední dodavatel žalobce, který neprovádí žádné zkoušky ryzosti, a poté přechází zboží na žalobce, který uplatňuje odpočet daně z přidané hodnoty a následně zlato vyváží.

Způsob obchodování vzbuzuje i další pochybnosti. Žalovaný právem poukazuje na to, že H. R., jednatel společnosti STAVREK do 29.9.2003, nebyl opakovaně schopen provést výpočet ceny dodávaného zlata, přičemž společnost STAVREK v prověřovaných obdobích dodala podle údajů uvedených na dokladech žalobci zlato v množství více než 3,6 t a v hodnotě více než 1,4 miliardy Kč. Při ústním jednání před správcem daně dne 24.3.2004, č.j. 62408/04/001934/7570 svědek H. R. uvedl, že zlato nakupuje za cenu dle odpoledního kursu londýnské burzy minus 6 % a prodává za cenu tento londýnský fix minus 7 %, což by ovšem znamenalo, že prodává levněji, než nakupuje; tento rozpor následně vysvětlil takto: „*to jsem plácnul, protože jsem nepředpokládal, že se v tom budete takhle dloubat*“. Pokud jde o místa, kde se dodávky zlata měly uskutečňovat, H. R. nejprve uváděl, že zlato vždy přebíral v sídle svého dodavatele („na radu kamaráda, aby to nevypadalo, že jezdí se zlatem po Praze“), jako pravdivé však označil své následné tvrzení, že šlo vždy o místa v Praze („okolí Václaváku, kavárna Slavie, Staroměstské náměstí“), později připustil, že to mohlo být i v Průhonicích. Na

dotaz správce daně, jak je tedy možné, že v záznamní povinnosti k dani z přidané hodnoty za prověřovaná období si uplatňuje pohonné hmoty dle paragonů z benzinových pump v Českých Budějovicích, Písku a Táboře, H. R. upřesnil, že předávka peněz za dodané zlato někdy probíhala bez předávky zboží, a to na Lipně či Orlíku, kde Z. Š. v každém ročním období rybařil (srov. protokol ze dne 5.5.2004, č. j. 105691/04/001934/7570). Zástupci společnosti STAVREK pan R. a poté pan K. neuměli před správcem daně zrekonstruovat důvěryhodným způsobem stanovení ceny zlata, přestože obchodování se zlatem bylo stěžejní činností této společnosti. Žalobce s nimi měl domlouvat cenu při znalosti navýšení oproti ceně, za niž měla společnost STAVREK zlato nakupovat; tato skutečnost vyplývá z protokolů z daňového řízení této společnosti, které byly předány žalobci dne 12. 11. 2008. To však Ing. M.(jediný člen představenstva žalobce) ve své svědecké výpovědi dne 12.11.2008, č. j. 17374/08-1300-101206, popřel.

Na průběhu výslechu svědka H. R. soud nespatřuje nic, z čeho by bylo možné usuzovat na snahu žalovaného manipulovat svědkem tak, aby vypovídal v žalobcův neprospěch. Žalobce ostatně neuvedl, v čem konkrétně měla namítaná snaha manipulovat se svědkem spočívat. Soud rovněž nepřisvědčil námitce žalobce o účelové dezinterpretaci selektivně vybraných pasáží výpovědi jmenovaného svědka. Nejen z výše citované části jeho svědecké výpovědi, ale též z rekapitulace dalších částí zmíněné v napadeném rozhodnutí na str. 11 – 13, je zřejmé, že H. R. nebyl schopen i při použití relevantních podkladů s jistotou vypočítat prodejní cenu zlata, ačkoliv tuto schopnost lze u osoby, která měla po několik let několikrát do měsíce obchodovat s objemy zlata ve stovkách kilogramů, důvodně očekávat. Označovat jeho nesmyslné tvrzení, že zlato nakupuje za cenu dle odpoledního kursu londýnské burzy minus 6 % a prodává za cenu tento londýnský fix minus 7 %, které by ve výsledku znamenalo, že prodává levněji, než nakupuje, toliko za „určité potíže s výpočtem“, je nemístným eufemismem. Také svědkovo líčení okolností týkajících se přebírání zlata od pana Š. je krajně nevěrohodné, nehledě k tomu, že pan Š., slyšen jako svědek, jakoukoliv svoji účast na obchodování se zlatem popřel. Uvedené rozpory zřetelně prokazují nevěrohodnost výpovědi svědka H. R., a zpochybňují tak i jeho skutečnou roli, jakož i roli společnosti STAVREK, za kterou tento svědek jednal, při dodávkách zlata žalobci.

Ze zjištění žalovaného, že žalobce (prostřednictvím své zaměstnankyně paní P.) znal kupní cenu, za kterou měla společnost STAVREK nakupovat zlato od svých dodavatelů, neboť znal všechny hodnoty, podle kterých byla tato cena určována a její výši si vzhledem k fixní „marži“ společnosti STAVREK dokázal snadno odvodit, logicky plyne i závěr, že žalobce byl schopen stanovením ceny, za kterou sám zlato kupoval, ovlivnit též výši ceny, za kterou měla společnost STAVREK nakupovat zlato od svých dodavatelů. Žalobcovovo tvrzení, že cena, za kterou zlato od svých dodavatelů kupovala společnost STAVREK, byla věcí jejich autonomní dohody, na kterou žalobce neměl absolutně žádný vliv, tudíž neodpovídá skutečnosti.

Svědce paní M. P. v rámci své svědecké výpovědi mj. popsala, jaké instrukce obdržela od generálního ředitele ing. P. M. ohledně stanovení výše ceny, za kterou zlato od společnosti STAVREK kupoval žalobce. Instrukce, které obdržela, byly natolik konkrétní, aby na jejich základě byla schopná určit maximálně přípustnou kupní cenu zlata („Cenu jsme určovali podle londýnské burzy....“, „Přepočet z Londýna přes dolary a řádově kolem 3 – 3,5 % pod burzu.“) Výpověď jmenované svědkyně v tomto směru koresponduje výpovědi svědka H. R. o tom, že konkrétní kupní cenu sjednával právě s M. P., která jím provedený výpočet ceny kontrolovala. Toho by svědkyně jistě nebyla schopná bez znalosti konkrétních údajů potřebných pro výpočet kupní ceny. Není tedy pravdou, že by jmenovaná svědkyně neměla od

ing. P. M. konkrétní instrukce, za jakou (maximálně přípustnou) cenu má žalobce od společnosti STAVREK zlato koupit.

Závěr o tom, že ze svědecké výpovědi H. R. se nabízí, že plněním, které jménem společnosti STAVREK žalobci fakticky poskytl, mohla být spíše služba přepravy zlata ve smyslu jeho doručení do provozovny žalobce, za kterou obdržel dohodnutou odměnu 8000,- Kč za 1 kg zlata, žalovaný nezbudoval pouze na zjištění, že H. R. jednající jménem společnosti STAVREK vstoupil do již utvořených vazeb při obchodování se zlatem, v nichž pouze nahradil společnost pana R., ale na řadě dalších zjištění. Přihlédl nejen k tomu, že v daňovém řízení vedeném se společností STAVREK nebylo prokázáno, že tato společnost zlato nakoupila, že s ním disponovala a že ho dodala žalobci, ale též ke zjištění, že jediná aktivita H. R. spočívala v předávání zlata žalobci, a to zlata v hodnotě mnoha milionů korun bez provedení ověření jeho ryzosti a hmotnosti při platbách v hotovosti. Žalovaný nemohl v této souvislosti pominout ani výše zmíněná pochybení H. R. při pokusech o rekonstrukci stanovení ceny zlata při ústních jednáních se správcem daně.

Tvrzení žalobce, že H. R. racionálně zdůvodnil, proč při obchodování se žalobcem spoléhal na zavedené obchodní vazby mezi zúčastněnými subjekty, odmítá soud akceptovat již s ohledem na značnou hodnotu zlata, které bylo předmětem obchodování mezi společností STAVREK a žalobcem. Obchodování se zbožím takto vysoké hodnoty dle názoru soudu vždy vyžaduje náležitou obezřetnost a nelze se při něm spoléhat jen na jakési „zavedené obchodní vazby“. Hodlá-li určitý subjekt v této specifické oblasti podnikat a současně ze státního rozpočtu požadovat vrácení DPH, je jistá míra minimální obezřetnosti určitým „kvalifikačním předpokladem“ pro výkon takové podnikatelské činnosti jak ve vztahu k němu, tak i k ostatním subjektům (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11.7.2013 č.j. 1 Afs 59/2013 – 34).

Žalovaný nepochybil, jestliže neprovedl žalobcem navržené důkazy v podobě opakované svědecké výpovědi M. P. a Ing. M. k otázce tvorby ceny. K této otázce se jmenovaní svědci (a nejen oni, také H. R.) ve svých svědeckých výpovědích již dostatečně vyjádřili, a proto nebylo důvodu, aby byli k téže otázce slyšeni znovu. Navíc, jak přílehavě uvedl v napadeném rozhodnutí žalovaný, otázka tvorby ceny není v kontextu celého posouzení zapojení žalobce do účelového řetězce sama o sobě rozhodující.

To, že se Ing. M. při svém výsledku konaném dne 12.11.2008 přímo nevyjádřil k otázce možné vědomosti žalobce o údajných daňových podvodech, je pro posouzení zákonnosti napadeného rozhodnutí irelevantní. Závěr, že žalobce o podvodu na dani z přidané hodnoty věděl či minimálně vědět mohl, vychází z komplexního posouzení všech zjištění, která žalovaný učinil na základě dalších, v řízení provedených důkazů. Výpověď Ing. M. o této otázce by uvedený závěr, mající oporu v jiných provedených důkazech, již nemohla nijak ovlivnit, nehledě k tomu, že jmenovanému nic nebránilo, aby se k uvedené otázce při své výpovědi sám vyjádřil, považoval-li její zodpovězení za podstatné. Soud k tomu dodává, že uvedenou námitku uplatnil žalobce poprvé až v replice, tedy po uplynutí zákonem stanovené lhůty pro rozšíření žalobních bodů.

Pokud jde o důkazy, které žalobce k prokázání deklarovaného plnění předložil, tj. přijaté faktury, doklady o provedených úhradách, příjemky na sklad, dodací listy, zkušební listy ke zkoušce ryzosti, výdajové pokladní doklady, jedná se o důkazy formální povahy, které mohou v obecné rovině obstát pouze za situace, že obchodní transakce nevykazují žádné pochybnosti. Z konstantní judikatury Ústavního soudu vyplývá, že prokazování nároku na

odpočet daně je prvotně záležitostí dokladovou, současně je však třeba respektovat soulad s faktickým stavem. To znamená, že ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi nemohou být podkladem pro uznání nároku na odpočet daně z přidané hodnoty, není-li prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo tak, jak je v dokladech prezentováno. Důkaz daňovým dokladem (ve smyslu § 19 odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty) 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).

Daňové řízení je ovládáno zásadou, že každý daňový subjekt má povinnost jednak přiznat daň (břemeno tvrzení) a rovněž i povinnost toto tvrzení prokázat (břemeno důkazní). Nejvyšší správní soud opakovaně judikoval, že předloží-li či navrhne-li daňový subjekt důkazní prostředky a správce daně i přesto dále trvá na svých pochybnostech, přechází důkazní břemeno na správce daně. Je jeho povinností, aby důkazně podložené tvrzení daňového subjektu vyvrátil a ve smyslu § 31 odst. 8 ZSDP prokázal existenci takových skutečností, které věrohodnost, průkaznost či správnost tohoto tvrzení vyvrací. Z rozhodnutí správních orgánů založených v soudním spisu, jakož i ze žaloby samotné, je zřejmé, že žalobci bylo v rámci daňového řízení umožněno bránit svá práva a předkládat důkazy navrhované ke svým tvrzením. Ve věci bylo provedeno rozsáhlé dokazování; způsob, jakým správní orgány zhodnotily výsledky provedení dokazování a jeho zákonnost, má oporu ve spisu a je výsledkem logického uvažování. Nejedná se o situaci, kterou se snaží navodit žalobce, totiž že by nárok na odpočet daně nebyl žalobci přiznán pouze na základě ničím nepodložených pochybností správce daně či na základě selektivně vybraných důkazů v neprospěch žalobce. Skutečnost je taková, že žalobcem předkládané důkazy nebyly způsobilé vyvrátit rozsáhlá zjištění správních orgánů. Ve svém důsledku tedy žalobce své důkazní břemeno neunesl (§ 31 odst. 9 ZSDP).

Soud odmítá opakované tvrzení žalobce, že je činěn odpovědným za neunesení důkazního břemene cizích subjektů, případně je povinen vyvracet něco, co se vymyká ze sféry jeho vlivu. Nejvyšší správní soud mnohokrát judikoval, že skutečnost, že deklarovaný dodavatel neprokázal přijetí zdanitelného plnění od svého dodavatele v řetězci, tedy neprokázal původ zboží, které měl dodat, samo o sobě nevylučuje, že s tímto zbožím skutečně disponoval a že došlo k předmětnému zdanitelnému plnění mezi dodavatelem a odběratelem. Je tomu tak proto, že daň z přidané hodnoty má být uplatněna u všech hospodářských operací, které nejsou samy o sobě zasaženy podvodem s daní z přidané hodnoty.

Ve vztahu k rozhodnému zdaňovacímu období žalovaný v napadeném rozhodnutí na str. 14 uvedl následující skutečnosti zjištěné na straně společnosti STAVREK, jejímž jménem byly vystaveny faktury na žalobce: údajnými dodavateli společnosti STAVREK měly být společnosti FLAMIMPORT a LICANA, obě zastoupené panem Z. Š.. Společnost FLAMIMPORT přitom vystupovala jako dodavatel pro firmu STAVREK pouze do března 2002. K datu 2.4.2002 jí totiž byla tzv. z moci úřední zrušena registrace k DPH a již v dubnu 2002 vystavila pro STAVREK doklady za zlato společnost LICANA. Ověření obchodů se zlatem nebylo možno u firem FLAMIMPORT a LICANA provést, protože na adresách svých sídel nebyly kontaktní a kontaktní nebyl ani jejich jediný jednatel - pan Z. Š.. Oběma společnostmi byla vyměřována nulová daňová povinnost, neboť neprokázaly, že zlato nakoupily, ani že ho dále prodaly firmě STAVREK. Ve stejné důkazní nouzi se ocitla i firma STAVREK. V průběhu daňové kontroly, která u ní byla v oblasti DPH provedena za

jednotlivá měsíční zdaňovací období leden 2002 až prosinec 2002, leden 2003 až září 2003 a listopad 2003, nebylo prokázáno, že od firem FLAMIMPORT a LICANA zlato nakoupila, ani že jeho dodáním uskutečnila plnění ve prospěch žalobce. Právě v návaznosti na tato zjištění žalovaný konstatoval, že žalobce požaduje odpočet daně z plnění, u nichž nebylo u něj, ani na stupních před ním věrohodně a spolehlivě doloženo, že jejich objektivní povaha je taková, jak je uvedeno na dokladech, které deklarované transakce provázejí.

Obchody, jejichž je žalobce posledním článkem, přitom dle žalovaného vykazují znaky obchodování v řetězci, včetně řady nestandardních skutečností. Mezi zúčastněnými firmami docházelo dle předložených faktur a zjištění správce daně k údajnému nákupu zlata firmou STAVREK od společností FLAMIMPORT (v období leden - březen 2002) a LICANA (v období duben 2002 a květen 2003) a následnému prodeji žalobci buď ve stejný den, nebo v minimálních časových odstupech, nákupní ceny zlata byly při jeho fakturovaném prodeji firmou STAVREK žalobci nepatrně navýšeny. Držbu zlata přitom společnost STAVREK neprokázala, stejně jako jeho skladování a přepravu. Zobchodováno mělo být veškeré zlato dle předložených faktur dodané společností STAVREK, a to ve stejných objemech, jako je tato společnost údajně od firem FLAMIMPORT a LICANA nakoupila. K úhradám faktur mělo docházet téměř výhradně v hotovosti, a to na základě pokladních dokladů, i když šlo o platby v řádech milionů korun. Zkoušky ryzosti neprováděla firma STAVREK při údajném nákupu zboží, ale prováděl je až žalobce. Na konci řetězce může být zlato vyvezeno, přičemž vývoz zboží je dle zákona o DPH osvobozen od povinnosti uplatnit daň na výstupu, ale s nárokem na odpočet daně. V předmětném zdaňovacím období žalobce vykázal vývoz zboží se změnou vlastnického práva v celkové hodnotě 67.132.522,- Kč a beze změny vlastnického práva v hodnotě 16.501.149,- Kč, což v součtu mnohonásobně převyšuje vykázanou hodnotu uskutečněných zdanitelných plnění v tuzemsku - za sledované období v základu daně v částce 9.728.307,- Kč se základní sazbou daně. Obdobně výrazně nižší tuzemská zdanitelná plnění, u kterých je povinnost uplatňovat daň na výstupu, přitom žalobce vykazoval i v předchozích měsících r. 2003, kdy od ledna do května 2003 vykázal vývoz zboží se změnou vlastnického práva v celkové hodnotě 219.999.963,- Kč a beze změny vlastnického práva v hodnotě 37.928.416,- Kč a uskutečněná zdanitelná plnění v tuzemsku se základní sazbou daně v celkové částce „jen“ 56.878.854,- Kč.

Ze všech výše uvedených skutečností, ať již se týkají rozhodného zdaňovacího období či dalších zdaňovacích období kontrolovaných správcem daně, je dle náhledu soudu zřejmé, že žalobce obchodoval minimálně nestandardním způsobem. Jeho bezprostřední dodavatelé nejsou opakovaně způsobilí doložit k posuzovaným plněním žádné objektivní důkazy, veškeré prvotní deklarované nákupy vykazují zcela stejný scénář, bez ohledu na to, zda jde o dodavatele zastupované J. Z., postupně zapojované do řetězce v závislosti na zrušení jejich registrace k dani z přidané hodnoty, či o společnosti SODANA, s.r.o., či STAVREK. Všichni bezprostřední dodavatelé žalobce formálně nakupují zlato, o jehož původu nikdo nic neví, bez ověřování jeho ryzosti. Milionové platby hradí v hotovosti, a to podle neměnného scénáře, kdy v řetězci opakovaně dochází k neodvedení daně do státního rozpočtu subjektem, který měl zlato jako první v řetězci dodat. K předávání zlata údajně dochází na parkovištích, benzinových pumpách, zlato dodavatelé nosí v igelitových taškách, milionové částky po kapsách. Objednávky jsou zásadně ústní a neexistují ani písemné smlouvy dokládající tuto obchodní spolupráci žalobce s jejími dodavateli. Žalobce však stále formálně od těchto subjektů zlato odebírá i přesto, že o původu zlata mu údajně není nic známo. Ve dvou zdaňovacích obdobích dokonce sám do řetězce zcela formálně začlenil společnost TRADE CENTER PRAHA, spol. s r. o., a vědomě tak předstíral dodávky v řetězci MAJK, s. r. o. - DAPEX Czech, spol. s r.o. – TRADE CENTER PRAHA, spol. s r. o. – žalobce. Za těchto

okolností je soud přesvědčen, že obchodní transakce, ze kterých žalobce uplatnil nárok na odpočet daně z přidané hodnoty, nejsou nahodilými obchodními transakcemi, jejichž součástí se žalobce stal bez vlastního vědomí či přičinění.

Výše zmíněné indicie, byť každá sama o sobě není nezákonná, ve svém souhrnu tvoří logický, ničím nenarušený a ucelený soubor vzájemně se doplňujících a na sebe navazujících nepřímých důkazů, které spolehlivě a jednoznačně prokazují skutečnost, že žalobce o podvodu na dani z přidané hodnoty věděl či minimálně vědět mohl. I tyto nepřímé důkazy tak spolehlivě prokazují subjektivní stránku jednání žalobce (přiměřeně srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8.9.2011, č. j. 1 Afs 53/2011-208).

Na uvedeném závěru nemůže nic změnit ani obhajoba žalobce, že neznal dodavatele, kteří zlato dodávali společnosti STAVREK (tj. společnosti FLAMIMPORT a LICANA), že mezi ním a uvedenými společnostmi neexistuje žádná vazba, že neměl vliv na výši kupní ceny, za kterou zlato od jmenovaných společností nakupovala společnost STAVREK nebo že neměl žádné povědomí o časovém odstupu mezi dodávkami zlata. Tyto skutečnosti totiž nijak nevyvrací výše zjištěné okolnosti provázející žalobcovy obchody se zlatem, které ve svém souhrnu spolehlivě a jednoznačně prokazují, že žalobce o podvodu na dani z přidané hodnoty věděl či minimálně vědět mohl. Soud má ve shodě se žalovaným za to, že za situace, kdy žalobce neprokázal přijetí zlata od plátce, jehož jménem byly pro žalobce vystaveny faktury, tj. od firmy STAVREK, zlatem přitom disponoval a byl již prokazatelně od ledna 2002 posledním článkem řetězce firem, ve kterém nebyly dodržovány principy fungování DPH, nebylo možno zůstat jen u tzv. individuálního dokazování a posuzování pouze bezprostřední obchodní transakce, ale správce daně musel vzít v úvahu všechny okolnosti fakturovaných dodávek, tedy i okolnosti, které provázely obchodování se zlatem na předchozích stupních. Žalovaný se tak oprávněně zabýval i obchodováním mezi jmenovanými firmami a firmou STAVREK, neboť samotná vazba mezi žalobcem a společností STAVREK nebyla v daném případě rozhodující, a ze zjištění, která v tomto směru učinil, důvodně usuzoval na subjektivní stránku jednání žalobce.

Na tomto místě považuje soud za potřebné uvést, že žalobcovo zpochybňování některých dílčích indicí, které ve výsledku vedly ke konečnému závěru o tom, že žalobce si mohl být své účasti na podvodu vědom, není způsobilé zvrátit tento konečný závěr vycházející ze souhrnu všech ostatních zjištěných skutečností, které uvedl žalovaný ve svém rozhodnutí.

K argumentaci žalobce ohledně ústní formy kupních smluv soud uvádí, že žalobcem zvolená forma smluv ztížila jejich průkaznost, resp. schopnost prokázat obsah takto uzavřených smluv, a tím i přijetí a uskutečnění zdanitelných plnění právě konkrétními dodavateli žalobce. I když samotná forma smluv sama o sobě nevypovídá o jejich nezákonnosti, v daném případě nebyla tato forma smluv adekvátní vzhledem k dlouhodobosti a četnosti obchodních případů, vysokému objemu dodávek a především jejich značné hodnotě. Oběma účastníkům řízení je jistě dostatečně známa judikatura Nejvyššího správního soudu i Městského soudu v Praze, která zmapovala skutkovou i právní stránku žalobcem uplatňovaných nároků na odpočet daně z přidané hodnoty v celé jeho šíři. Tvrzená skutečnost, že dodávky zlata vždy odpovídaly sjednaným podmínkám, vypovídá proto i s ohledem na rozsah a četnost dodávek v daném případě spíše o formálním přístupu žalobce k prokazování jednotlivých tvrzení, než o tom, jak tvrdí žalobce, že nákup zlata založil především na oboustranné vzájemné důvěře, a proto neměl zapotřebí uzavírat smlouvy v písemné formě.

Žalobci není kladeno k tíži, že jeho dodavatelé neprováděli zkoušky ryzosti zlata, které žalobci dodávali. Žalobce samo sebou nemohl ovlivnit, aby tak činili, na žalobci však bylo, zda vznesl požadavek ryzost zlata prověřit, a zda zboží nikým předtím neproověřené vůbec nakoupí. Pakliže žalobce odůvodňuje převzetí takového zlata vztahy založenými na důvěře mezi jednotlivými společnostmi, je nutno uzavřít, že tento postup neodpovídá standardním obchodním praktikám, zejména jde-li o takové objemy, v jakých bylo obchodováno zlato končící u žalobce. Založení obchodu pouze na důvěře a předchozí pozitivní zkušenosti, převzetí zlata, zaplacení kupní ceny v hotovosti, aniž by byla doložena ryzost zlata ovlivňující jeho cenu dříve, než si žalobce sám zkouškou ryzost zlata ověřil (že tak učinil, není nikým zpochybňováno), nesvědčí odpovědnému a obezřetnému přístupu při obchodování s uvedenou komoditou. Proto se tato skutečnost stala spolu s dalšími jednou z okolností, které vedly žalovaného k rozhodnému závěru.

Ohledně poukazu žalobce na skutečnost, že platby za zlato proběhly v hotovosti v době, kdy ještě nebyl účinný zákon (č. 254/2004 Sb., o omezení plateb v hotovosti), který omezení plateb v hotovosti stanovil, soud uvádí, že hotovostní úhrada zlata není přímo v rozporu se zákonem, ale jde o jednu z indicií, které - ve spojení s dalšími - prokazují nestandardní a nevěrohodný způsob uskutečňování obchodních transakcí. K tomu soud dodává, že i po účinnosti zákona č. 254/2004 Sb., byly postupně vystavovány pokladní výdajové doklady s částkami tak, aby nepřesahovaly právě zákonem stanovenou maximální částku. Ze strany žalobce tak došlo toliko k formálnímu respektování zákona č. 254/2004 Sb., tato skutečnost však nepřispívá k prokázání věrohodnosti faktické úhrady dodávek zlata ve výši deklarované v dokladech.

Skutečnost, že shora popsany mechanismus obchodování byl žalobcem uplatňován opakovaně v přibližně 40 prověřovaných zdaňovacích obdobích, není žádnou domněnkou či účelovým vytvářením zkresleného obrazu žalobce. Jedná se o prokázaný skutkový stav, který vyplývá jak z napadeného rozhodnutí, tak ze spisového materiálu, jakož i z dokladů doložených samotným žalobcem. Soud nemá žádné pochybnosti o tom, že prověřované transakce, ve kterých je žalobce konečným příjemcem deklarované dodávky zlata, mají výše zmíněné shodné rysy. Tyto rysy jsou popisovány jak v napadeném rozhodnutí žalovaného, tak ve výše uvedených rozhodnutích Městského soudu v Praze a Nejvyššího správního soudu. O společných znacích, jež vykazují řetězce, ve kterých je žalobce konečným odběratelem zboží, se ostatně zmínil Nejvyšší správní soud již v rozsudku ze dne 4. 12. 2008, č. j. 9 Afs 41/2008-64.

Co se týče nesouhlasu žalobce s tvrzením žalovaného o tzv. „zavedeném způsobu obchodování“, soud opětovně odkazuje na strany 14 - 17 napadeného rozhodnutí, kde žalovaný podrobně popsal výše zmíněné nestandardní okolnosti obchodních transakcí se zlatem, které jasně naznačují uskutečnění podvodu na dani z přidané hodnoty v rámci řetězce, na jehož konci stál žalobce. Dle názoru soudu popis „obchodování“ žalobce tak, jak jej žalovaný uvedl v napadeném rozhodnutí, zcela odpovídá sousloví „zavedený způsob obchodování“, neboť žalovaný zcela výstižně popsal opakující se prvky, které provázely obchody žalobce se zlatem, přičemž mj. podtrhl, že nikdy nebylo prokázáno, kdo byl skutečným dodavatelem obchodovaného zlata, ani odkud zlato pochází, když na počátku obchodování s dodávkami zlata stojí nekontaktní subjekt, pouze formálně plnící povinnost podávat daňová přiznání. Lze tedy konstatovat, že dodávky zlata vykazovaly nestandardní znaky obchodování v takovém rozsahu a po tak dlouhou dobu, že při účasti v opakujícím se mechanismu je nanejvýš nepravděpodobné, že by žalobce o těchto skutečnostech nevěděl a byl jen jeho nevinným účastníkem. Samotná skutečnost, že společnost STAVREK jakožto

bezprostřední dodavatel žalobce nebyla nekontaktní, nemůže tento závěr žalovaného, jenž vychází z posouzení všech okolností případu v jejich vzájemné souvislosti, nikterak zpochybnit.

Žalovaný při posouzení věci právem přihlédl též ke zjištěním, která se vztahují jiným zdaňovacím obdobím, kdy žalobce odebíral zlato od jiných společností (CARTRIXX s.r.o., France Business, s.r.o., či DAPEx Czech spol. s r.o.), neboť i tato zjištění plně potvrzují jeho závěr, že ze strany žalobce se jednalo o dlouhodobé jednání vykazující v zásadě tytéž nestandardní rysy.

Hodnocením toho, zda žalobce udržoval obchodní kontakty se společností STAVREK i poté, co se se od správních orgánů během průběžně prováděných vytykácích řízení dozvěděl, že subjekt na straně dodavatele není způsobilý prokázat, od koho, kdy a jakým způsobem zlato nakoupil, se žalovaný v napadeném rozhodnutí zabýval, protože mu to uložil Městský soud v Praze ve zrušujícím rozsudku ze dne 31.12.2010 č.j. 6 Ca 409/2008-83. Žalovaný v tomto směru zjistil, že i poté, co byl se žalobcem projednán výsledek vytykácího řízení, při kterém byl v srpnu 2004 seznámen se zjištěním učiněným u společnosti STAVREK a její nezpůsobilostí obchody v jeho prospěch uspokojivě doložit, uplatnil žalobce z faktur od jmenované společnosti v příznání za srpen 2004 další odpočet z plnění, které se mělo uskutečnit v prosinci 2003. Z toho žalovaný dovodil, že obchodní kontakty se společností STAVREK měl žalobce i po zahájení prvního vytykácího řízení za předmětné zdaňovací období. Uvedené zjištění, které navíc není nosným důvodem zamítnutí nároku žalobce na odpočet daně, žalobce nijak nezpochybnil, stejně jako nezpochybnil navazující zjištění žalovaného týkající se dalších jeho dodavatelů, která jsou popsána na straně 17 napadeného rozhodnutí a z nichž dle žalovaného vyplývá, že kromě sledování podstatné skutečnosti pro nárok na odpočet daně, tj. toho, aby dodavatel byl plátcem DPH, žalobce jinou obezřetnost nevykazoval a ani v době, kdy souběžně probíhalo i několik vytykácích řízení za různá zdaňovací období, v nichž správce daně ověřoval rovněž oprávněnost odpočtů, probíhala ústní jednání se žalobcem a výslechy svědků, takže žalobci muselo být zřejmé, že správce daně nepovažuje nárokováné odpočty za oprávněné, žalobce úsudek o možném zpochybnění bezproblémovosti svých dodavatelů neučinil a dále obchodoval neměnným způsobem.

To, že žalovaný v souzené věci zohlednil dlouholeté výsadní postavení žalobce na trhu se zlatem a způsob uskutečňování obchodních transakcí, je plně v souladu se závěry, které zaujal Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 10.4.2008, č. j. 2 Afs 35/2007-111. Z něj vyplývá, že vzhledem ke zvýšenému riziku daňových 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.“

Nepřípadný je argument žalobce, že v roce 2002 správce daně ve vztahu k jinému zdaňovacímu období žádné vady v důkazních prostředcích u společnosti STAVREK coby žalobcova dodavatele neshledal. Posuzování nároku na odpočet daně z přidané hodnoty je zejména otázkou skutkovou, přičemž každé daňové řízení vychází z jiných důkazů a jiných skutkových zjištění. Nemí tedy vyloučeno, aby ve vztahu k jednomu zdaňovacímu období byl daňovému subjektu nárok na odpočet daně uznán a v jiném období, např. pro absenci

relevantních důkazů, odepřen. Uvedené sdělení správce daně ve vztahu k daňovým povinnostem žalobce za rok 2002 proto nemohlo založit legitimní očekávání žalobce, že společnost STAVREK je bezproblémovým dodavatelem, bylo-li z okolností prováděných transakcí a z dalších důkazů provedených v tomto řízení zřejmé, že plnění od této společnosti jsou součástí podvodu na dani z přidané hodnoty.

Ze skutkového stavu zjištěného v daňovém řízení zřetelně vyplývá, že žalobce o podvodných jednáních na dani z přidané hodnoty věděl, nebo minimálně vědět mohl, a nepředložil žádný důkaz, který by tento závěr zpochybnil. K tomuto závěru přistoupil soud, stejně jako žalovaný, i s ohledem na dlouholeté obchodní zkušenosti žalobce a jeho dlouhodobou činnost ve zlatnictví a v obchodování se zlatem. Lze uzavřít, že žalobce v zájmu minimalizace podnikatelského rizika nepřijal dostatečná přiměřená opatření, aby problémovost svých obchodních partnerů vyloučil a aby vyloučil objektivní pochybnosti o způsobu realizace dodávek zlata od svých dodavatelů.

Pro úplnost soud dodává, že nebylo povinností daňových orgánů, aby žalobce „zasvěcovaly“ do problematiky daňových podvodů – takovou povinnost žádný zákon daňovým orgánům neukládá. Stejně tak nebylo povinností žalovaného uvést v napadeném rozhodnutí, které konkrétní interní mechanismy měl žalobce provést k tomu, aby předešel případné účasti na podvodném jednání jiných subjektů, které si navíc sám vybral za své obchodní partnery. Soud na tomto místě opětovně upozorňuje na naprosto podezřelé okolnosti, které transakce prováděné žalobcem provázely. Nebylo třeba žádných sofistikovaných mechanismů kontroly, aby žalobce ze 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, četné placení za dodávky v hotovosti, nákup zlata a jeho opětovný prodej ještě téhož dne, zjevný amatérismus jednotlivých dodavatelů žalobce) dovodil, 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 popsáním okolnostem těchto obchodů (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11.7.2013 č.j. 1 Afs 59/2013 – 34).

Nelze přijmout tvrzení žalobce, že o daňovém podvodu nevěděl ani vědět nemohl. Okolnosti projednávaného případu prokazují, že žalobce dobrou víru osvědčit nemůže. Neuplatní se proto základní ratio 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 součástí takového podvodu.

S přihlédnutím k výše uvedenému soud neshledal, že by skutková zjištění žalovaného ve vztahu k subjektivní stránce žalobce – jeho vědomosti o možném podvodu na dani z přidané hodnoty – byla nedostatečná.

K žalobní námitce ad/2, v níž žalobce tvrdí, že napadené rozhodnutí je vnitřně rozporné, neboť je založeno na dvou vzájemně se vylučujících závěrech, a to jednak že žalobci nebylo dodáno zdanitelné plnění od společnosti STAVREK, a současně že žalobce mohl vědět, že se svými nákupy zlata účastní plnění zatíženého tzv. podvodem na DPH, soud uvádí, že žalobce v rámci této námítky předjímá, že pokud mohl v daném případě vědět, že se svými nákupy zlata účastní plnění zatíženého tzv. podvodem na DPH, mohlo by se tak stát pouze za podmínky, že prokáže přijetí zdanitelného plnění od společnosti STAVREK.

Takovému tvrzení však chybí opora v provedeném důkazním řízení, z něhož naopak vyplývá, že žalobce nejenže neprokázal přijetí zлата od jmenované společnosti, nýbrž i že se svým jednáním účastnil přijetí zлата, které mohlo být součástí podvodu na DPH. Obě tato zjištění se nijak vzájemně nevylučují. Tvrdí-li žalovaný, že žalobce neprokázal přijetí zdanitelného plnění od společnosti STAVREK, není to nijak v rozporu s jeho dalším závěrem, že žalobce mohl vzhledem k okolnostem případu vědět, že se účastní plnění zatíženého podvodem na DPH. Fyzická existence zлата nebyla ze strany finančních orgánů zpochybněna, co však zpochybněno bylo, je tvrzení žalobce, že předmětné zlato skutečně přijal od společnosti STAVREK.

Soud na okraj dodává, že s totožnou námitkou žalobce se shodně vypořádal již v rozsudku ze dne 9.3.2012 č.j. 7 Ca 138/2009 – 84, přičemž jeho závěru Nejvyšší správní soud přisvědčil v rozsudku ze dne 29.8.2012 č.j. 1 Afs 55/2012 – 37.

Nedůvodné jsou též námitky ad/3 a ad/4, ve kterých žalobce vytýká žalovanému, že jeho závěry o podvodu na DPH nemají oporu ve skutkových zjištěních a jsou založeny na nesprávné interpretaci a aplikaci pojmu „podvod na DPH“. Žalobce brojí proti tomu, že žalovaný v napadeném rozhodnutí neuvedl, jaký podvod se měl v daném případě konkrétně odehrát, že o žádném podvodu nikdy nic konkrétního nezjistil a citovanou evropskou judikaturu využil pouze jako zástupný prostředek k tomu, aby mohl popírat oprávněný nárok žalobce na daňový odpočet.

Tyto námitky vznesl žalobce opakovaně, a to nejen v předmětném správním řízení, nýbrž i v řízeních vztahujících se k jiným zdaňovacím obdobím, o čemž mj. svědčí rozsudky Městského soudu v Praze či Nejvyššího správního soudu citované žalovaným. Soud na tomto místě odkazuje na níže uvedené závěry Nejvyššího správního soudu, se kterými se v plném rozsahu ztotožňuje a z nichž zřetelně vyplývá neopodstatněnost těchto žalobních námitek. V rozsudku ze dne 18.3.2010, č.j. 9 Afs 72/2009-180 Nejvyšší správní soud mj. konstatoval: „*Stěžovatel se mylí, domnívá-li se, že pro odmítnutí nároku na odpočet daně z přidané hodnoty je povinností správních orgánů či dokonce správních soudů prokázat, jakým způsobem a konkrétně kterým z dodavatelů v řetězci byl spáchán podvod. Pojem „podvod na DPH“ je tedy správními soudy užíván ve shora uvedeném smyslu. 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 skutečně operace neodpovídají běžným obchodním podmínkám. Opakovaně se zde konstatuje: „Obchod uvnitř společenství se zdá být živnou půdou pro podvody na DPH, které mohou nabývat různých podob, ale jsou vždy organizovány „řetězově“ s tím, že „práva Společenství se nelze dovolávat pro zneužívající nebo podvodné účely“. 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 Dámas Ruiz-Jaraba Colomera ve svém stanovisku ke spojeným věcem Kittel C-439/04 a C-440/04 k podvodu na DPH konstatoval, že ve skutečnosti existují varianty tak neobvyklé a spletité, jako je představivost těch, kteří je připravují, ve všech případech jde v podstatě o to, že není odvedena určitá částka získaná jako DPH. Povinností správních orgánů z hlediska posouzení nároku na odpočet daně je posouzení všech objektivních okolností vykázané transakce a i v případě, že k neodvedení daně na určitém článku řetězce dojde, neodmítnout nárok na odpočet tomu, kdo v dobré víře získá nějaké zboží, přičemž o podvodu neví a ani vědět nemohl. Při tomto*

posuzování mají být vzaty v úvahu vždy právní, obchodní a osobní vazby mezi zúčastněnými subjekty. “

Vyčerpávající posouzení žalobcovy námitky nesprávné aplikace a interpretace pojmu „podvod na dani z přidané hodnoty“ je obsaženo v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 29.8.2012 č.j. 1 Afs 55/2012 – 37. Toto posouzení lze v podstatě doslova vztáhnout i na nyní projednávanou věc. Nejvyšší správní soud ve zmíněném rozsudku uvedl, že Soudní dvůr Evropské unie ve vztahu k daňovým podvodům ve věci C-354/03, C 355/03 a C-484/03 Optigen Ltd a Fulcrum Electronics Ltd (v likvidaci) a Bond House Systems Ltd proti Commissioners of Customs & Excise [2006], zdůraznil, že nárok na odpočet daně, jakož i uznání daňového výdaje, nemůže být dotčen tím, že v řetězci dodávek je jiná předchozí nebo následná transakce zatížena skutečnostmi, o kterých plátce neví nebo nemůže vědět. Uvedený výklad Soudního dvora převzala i judikatura Nejvyššího správního soudu, která 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). Podle judikatury Soudního dvora 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 dani z přidané hodnoty, nebo jiné podvody, musejí mít možnost důvěřovat legalitě uvedených plnění, aniž by riskovaly ztrátu svého nároku na odpočet daně z přidané hodnoty odvedené na vstupu (viz rozsudek ve věci C-384/04 Commissioners of Customs & Excise a Attorney General proti Federation of Technological Industries a další [2006] 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 dani z přidané hodnoty, 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* (rozsudek Soudního dvora ve spojených věcech C-439/04 a C-440/04 Axel Kittel proti Belgickému státu a Belgický stát proti Recolta Recycling SPRL [2006] Sb. rozh., s. I-6161). Rovněž tyto principy přejala následně 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).

V daném případě tedy z judikatury Soudního dvora ve vztahu k řešené otázce vyplývá, že nárok na odpočet daně z přidané hodnoty bude zachován takovému subjektu, který nevěděl ani vědět nemohl, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na dani z přidané hodnoty. Při posuzování subjektivní stránky je pak nutno hodnotit, zda daný podnikatelský subjekt přijal při výkonu své hospodářské činnosti přiměřená opatření, která od něj rozumně lze vyžadovat, aby zajistil, že jeho plnění není součástí podvodu. S uvedenou judikaturou není v rozporu ani závěr vyslovený Nejvyšším správním soudem opakovaně ve věcech žalobce, že podle judikatury Soudního dvora jsou jako podvody na dani z přidané hodnoty „označovány 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“. 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, což žalovaný beze zbytku učinil. Lze nicméně souhlasit se žalobcem, že aby mohly finanční orgány určitému subjektu v souvislosti s daňovým podvodem upřít nárok na odpočet daně z přidané hodnoty, musí být postaveno na jisto, že daný subjekt o podvodném jednání svých dodavatelů věděl, nebo s vynaložením přiměřených opatření v rámci své obchodní činnosti vědět mohl. Také tato subjektivní stránka žalobce byla v projednávané věci prokázána.

Již v rozsudku č.j. 9 Afs 44/2011-343 Nejvyšší správní soud poznamenal, že *„závěry Soudního dvora tedy neznamenají pro podnikatele pouze bezbřehou ochranu nároku na odpočet daně, ale znamenají mimo jiné povinnost věnovat zvýšenou pozornost interním kontrolním mechanismům, aby v případě odhalení podvodného jednání nevznikly pochybnosti, že o podvodu věděli či se zřetelem ke všem okolnostem vědět mohli. Je totiž věci podnikatelského subjektu, aby v zájmu minimalizace podnikatelského rizika přizpůsobil svou obchodní činnost konkrétním podmínkám a při sjednávání obchodních kontraktů (zvláště se značným finančním dopadem) se v rámci možností snažil dbát na bezproblémovost svých obchodních partnerů. Jakkoli Ing. M. tvrdil, že J. Z. a I. K. či H. R. byli spolehliví dodavatelé a objem jimi dodávaného zlata byl neměnný, tudíž nebyly dány důvody pro ověření jejich věrohodnosti, forma a obsah vztahů mezi stěžovatelem a tvrzenými dodavateli byly natolik nepřijatelné, že zakládají důvodnou pochybnost o tom, že by si stěžovatel nebyl vědom své účasti na podvodném jednání.“* Pouze v případě, že by žalobce prokázal, že s přihlédnutím ke všem objektivním okolnostem nemohl mít žádný důvod domnívat se, že se svým nákupem účastní plnění, které je zasaženo podvodem na dani z přidané hodnoty, jinými slovy, že byl do řetězce zapojen zcela náhodně a všechny další objektivní okolnosti nasvědčují tomu, že zboží od deklarovaného dodavatele fakticky přijal, mohl by mu být nárok na odpočet daně uznán.

V posuzovaném případě daňový podvod vyplýval zejména ze shora popsaných nestandardních okolností obchodních transakcí mezi žalobcem a jeho dodavateli. Jedná se především o způsob formování obchodního řetězce, změny dodavatelů v souvislosti s rušením jejich registrací na dani z přidané hodnoty, okolnosti průběhu dodávek – bez písemné smlouvy, na základě ústní objednávky, placení za dodávky v hotovosti, nákup zlata a jeho opětovný prodej ještě téhož dne apod. Tyto nestandardní okolnosti obchodních transakcí jasně naznačují uskutečnění podvodu na dani z přidané hodnoty v rámci řetězce, na jehož konci stál žalobce. Žalovaný tuto otázku řádným způsobem posoudil, okolnostmi daňového podvodu se podrobně zabýval na stranách 14 - 17 napadeného rozhodnutí. Z uvedeného je zřejmé, že pojem „daňový podvod“ žalovaný v projednávané věci aplikoval v souladu s výše citovanou judikaturou Soudního dvora.

Nelze pominout, že ústavnost výše uvedených závěrů potvrdil také Ústavní soud, který odmítl stížnost žalobce proti rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 4. 2010 č.j. 9 Afs 111/2009-274, týkajícího se zdaňovacího období srpen 2004 a nároku na odpočet daně deklarovaného jako nákup od dodavatelů STAVREK a France – Business, spol. s r. o. V usnesení ze dne 23.11. 2010, sp. zn. IV. ÚS 1885/10 Ústavní soud mimo jiné uvedl, že *„se nelze ztotožnit ani se stěžovatelčím přesvědčením, že správní soudy chápou pojem podvodu na DPH odlišně od judikatury Soudního dvora, protože v odůvodnění svého rozhodnutí se nespokojily pouze se zjištěním, že v řetězci transakcí předcházejících dodání zlata stěžovatelce nebylo zapláceno DPH, ale v souladu se závěry vyslovenými Soudním dvorem zkoumaly subjektivní stránku, tj. zda stěžovatelka věděla nebo měla vědět, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH, a hodnocením zjištění učiněných správními orgány dospěly soudy ke kladnému závěru“.*

Soud se tedy neztotožňuje se žalobcem, že v napadeném rozhodnutí absentuje uvedení principu „podvodu na DPH“ a odkazuje na str. 14 – 17 napadeného rozhodnutí, kde žalovaný podrobně popsal opakující se stejnorodé znaky provázející uskutečňované prodeje zlata a popsal mechanismus obchodního řetězce. Rovněž není pravdou, že by žalovaný za podvod na dani z přidané hodnoty považoval prosté neodvedení příslušné daně státu plátcem při prodeji zboží jinému subjektu, bez zohlednění dalších významných okolností. Odůvodnění napadeného rozhodnutí svědčí o tom, že žalovaný se zabýval především posouzením právně významné otázky, zda žalobce věděl nebo mohl vědět, že se svým nákupem zlata účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH. Ke kladnému závěru v tomto směru žalovaný dospěl právě na základě zjištěných významných nestandardních okolností obchodních transakcí mezi žalobcem a jeho dodavateli.

Ačkoliv žalobce namítá, že pojem podvodu na DPH žalovaný interpretuje nesprávně a v rozporu s judikaturou Evropského soudního dvora a Nejvyššího správního soudu, pravý opak je pravdou - v rozporu s touto judikaturou je naopak argumentace žalobce. Jak plyne z judikatury zmíněných soudů, *pro nepřiznání nároku na odpočet daně není zapotřebí jednoznačně prokazovat, že žalobce se aktivně zapojil do podvodného jednání a v čem přesně jeho zapojení spočívalo. Postačí, je-li prokázáno, že žalobce si mohl být podvodného jednání vědom, a v takovém případě je na daňovém subjektu, aby prokázal, že o podvodu nevěděl nebo že učinil vše, co po něm bylo možno rozumně požadovat, aby se o něm dozvěděl.* Soud k tomu dodává, že rozhodně nebylo povinností správce daně upozorňovat žalobce v rozhodné době na hrozbu podvodu na DPH. Této hrozby si žalobce měl a mohl být sám vědom s ohledem na výše popsané nestandardní okolnosti, které jeho obchodování se zlatem provázely.

S ohledem na shora popsané nestandardní okolnosti dodávek zlata společností STAVREK žalobci lze mít za to, že žalobce si při obvyklé míře opatrnosti rozhodně mohl být vědom toho, že se jedná o okolnosti podezřelé a mohl si být vědom možnosti, že se účastní plnění zatíženého podvodem na DPH. Pokud se i za této situace spolehl na pouze na to, že jeho dodavatel je plátcem DPH, jdou důsledky tohoto jednání k jeho tíži. Do popředí zde vystupuje dlouhodobost a rozsah uskutečňovaných obchodů v relativně vysoké hodnotě za účasti minimálního počtu zapojení osob, a to za stále se opakujících výše uvedených okolností bez užití jakýchkoli vnitřních kontrolních mechanismů.

Nutnost posoudit nárok na odpočet daně z přidané hodnoty dle judikatury Evropského soudního dvora byla důvodem, pro který žalovaný přistoupil k doplnění dokazování za účelem zjištění, resp. prokázání, zda se daňový subjekt stal součástí podvodného řetězce jednáním v nevědomosti, včetně nového hodnocení důkazních prostředků. Po doplnění dokazování žalovaný podrobil svému hodnocení jednotlivé důkazní prostředky a své závěry poté srozumitelným a přezkoumatelným způsobem uvedl v odůvodnění napadeném rozhodnutí. Takovému postupu nelze nic vytknout, neboť vychází ze závazného právního závěru Městského soudu v Praze obsaženého v předchozím zrušovacím rozsudku týkajícím se této věci. Závěry, k nimž žalovaný v napadeném rozhodnutí dospěl, mají oporu v provedeném dokazování, jsou logické a nelze jim vytknout nesystematičnost či žalobcem tvrzenou rozpornost, či dokonce nepřezkoumatelnost.

K odkazu žalobce na rozsudky Nejvyššího správního soudu či Městského soudu v Praze, které vyzněly v jeho prospěch, lze uvést, že otázka uplatněného nároku žalobce na odpočet daně je otázkou skutkovou, která je posuzována s ohledem na konkrétní okolnosti

zjištěného skutkového stavu. V rozhodnutích Nejvyššího správního soudu, která vyzněla ve prospěch žalobce, zůstala navíc tato otázka nároku na odpočet daně více či méně otevřena, o čemž mimo jiné svědčí i rozsudky sp. zn. 9 Afs 41/2008, sp. zn. 9 Afs 47/2007. Nepřípadné jsou rovněž odkazy žalobce na rozsudky Nejvyššího správního soudu vydané ve věci společnosti SOLITER, a. s. Rozhodnutí vydávaná správními orgány ve věci žalobce a ve věci této společnosti, která rovněž obchoduje se zlatem, nejsou skutkově totožná a jsou založena na jiném skutkovém stavu a jiných důkazních prostředcích. V případě rozhodnutí sp. zn. 2 Afs 37/2007-97 Nejvyšší správní soud finančnímu úřadu vytkl, že jeho pochybnosti o odůvodněnosti uplatněného nároku na odpočet daně z přidané hodnoty nevyústily ve zkoumání subjektivní stránky; v žalobcově případě se však žalovaný touto otázkou v novém řízení zabýval velmi důkladně. Námitka neodůvodněného odlišného postupu je proto nedůvodná (shodně se ostatně vyslovil i Ústavní soud v usnesení ze dne 23.11.2010, sp. zn. IV. ÚS 1885/10).

K argumentaci, ve které žalobce v rámci „rekapitulace“ případu a jeho zahrnutí do širšího kontextu brojí proti koordinaci jednotného postupu správců daně ze strany Ministerstva financí, přičemž poukazuje na pracovní poradu s názvem „Zlato“, která se měla na ministerstvu konat dne 13.11.2003, soud uvádí, že se jedná o zcela obecnou argumentaci, z níž nelze dovodit přímý vztah k napadenému rozhodnutí. Nepřiznání nároku na odpočet daně žalobci v nyní projednávané věci je založeno na konkrétních zjištěních správce daně, která mají oporu v provedeném dokazování a jsou podrobně popsána v odůvodnění napadeného rozhodnutí, nikoliv na paušálním zdůvodnění, k jehož užití správci daně údajně dostali pokyn od Ministerstva financí, jak tvrdí žalobce.

Žalovaný v napadeném rozhodnutí neargumentoval tím, že vědomou účast žalobce v podvodném řetězci dokládá to, že ani v jednom případě dodávek zlata nedošlo k tomu, že by žalobcem prováděné zkoušky ryzosti dodaného zlata nepotvrdily sjednanou ryzost zlata. Námitka, kterou žalobce v replice proti takovému argumentu uplatnil, se tak zcela míjí s nosnými důvody napadeného rozhodnutí. Navíc byla tato námitka poprvé uplatněna až v replice, tj. po uplynutí zákonem stanovené lhůty pro rozšíření žalobních bodů, a proto k ní soud nemůže jakkoliv přihlížet.

Žalovanému je nutno přisvědčit v tom, že v napadeném rozhodnutí se nenachází žádná zmínka o registru vedeném Puncovním úřadem, takže ani námitka chybné interpretace zákona, kterou žalobce v této souvislosti vznesl, nemůže obstát.

Soud tedy neshledal žalobu důvodnou, a proto ji podle ust. § 78 odst. 7 s.ř.s. zamítl.

Ve druhém výroku tohoto rozsudku přiznal soud v souladu s ustanovením § 60 odst. 1 věta první s.ř.s. žalovanému, který měl ve věci úspěch, právo na náhradu nákladů řízení. Náklady, které žalovaný v řízení důvodně vynaložil, spočívají jednak v cestovním pověřeného zaměstnance žalovaného ve výši 420,- Kč za jízdu autobusem z Brna do Prahy k ústnímu jednání soudu a zpět, a dále ve stravném ve výši 69,- Kč, které musí žalovaný svému zaměstnanci za tuto pracovní cestu poskytnout podle § 163 odst. 1 písm. a/ zákoníku práce a § 2 písm. a/ vyhlášky č. 328/2014 Sb. Celková výše důvodně vynaložených nákladů, které žalovanému v řízení vznikly, tak činí 489,- Kč.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou

vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud. 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 18. března 2015

JUDr. Ivanka Havlíková v. r.
předsedkyně senátu

Za správnost vyhotovení:
Lucie Horáková