



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu JUDr. Slavomíra Nováka a soudců JUDr. Hany Pipkové a JUDr. Marcely Rouskové v právní věci žalobce: **PRIMOSSA a. s., IČ: 602 81 600**, se sídlem Praha 1, Kozí 914/9, zastoupen Mgr. Jiřím Hoňkem, advokátem v Praze 1, Opletalova 1284/37 proti žalované: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Brno, Masarykova 31, v řízení o žalobě proti rozhodnutí Finančního ředitelství pro hl. m. Prahu č. j. 15988/09-1300-101206 ze dne 21. 12. 2009,

T a k t o:

- I. Žaloba s e z a m í t á.**
- II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.**

O d ů v o d n ě n í:

Žalobce se včas podanou žalobou dne 9.2.2010 domáhal zrušení rozhodnutí Finančního ředitelství pro hl. m. Prahu č. j. 15988/09-1300-101206 ze dne 21. 12. 2009, kterým bylo rozhodnuto o odvolání proti platebnímu výměru na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období září 2003 č. j. 87948/05/001511/4917 ze dne 1.4.2005. Tímto platebním výměrem, vystaveným Finančním úřadem pro Prahu 1 na základě výsledku vytykácího řízení k daňovému přiznání k dani z přidané hodnoty za uvedené období, byla žalobci vyměřena vlastní daňová povinnost v částce 1,136.091 Kč. Rozdíl v daňové povinnosti oproti nadměrnému odpočtu vykázanému v daňovém přiznání v částce 5,035.633 Kč.

Tímto platebním výměrem vystaveným Finančním úřadem pro Prahu 1 na základě výsledku vytykácího řízení k daňovému přiznání k dani z přidané hodnoty za uvedené období,

byla žalobci vyměřena vlastní daňová povinnost v částce 1,136.091 Kč. Daňový subjekt v přiznání k dani z přidané hodnoty přitom vykázal nadměrný odpočet ve výši 5,035.633 Kč., zjištěný jako převýšení daně na vstupu v částce 7,343.543 Kč nad daní na výstupu v částce 2,307.910 Kč.

Správce daně v průběhu vytykácího řízení k daňovému přiznání za září 2003 zjistil, že mezi položkami evidovanými mezi přijatými zdanitelnými plněními z tuzemska se základní sazbou daně jsou faktury deklarující prodej zlata, vystavené pro daňový subjekt společností KUKY, spol. s r.o., Okořská 348/3, Praha 8, DIČ: CZ26173328 (dále jen „KUKY“), za slitky Au 999/000 a granulovaný materiál Au 960/000 a společností CARTRIXX s.r.o., Nekázanka 20/888, Praha 1, DIČ: CZ25333593 (dále jen „CARTRIXX“), za granulát Au 999,9.

Napadené rozhodnutí je v pořadí druhým rozhodnutím vydaným ve věci předmětného odvolání. Žalovaný totiž odvolání daňového subjektu zamítl již rozhodnutím č. j. FŘ-14469/13/05 ze dne 23. 11. 2005, které daňový subjekt napadl žalobou, již Městský soud v Praze vyhověl a rozsudkem sp. zn. 6 Ca 51/2006 rozhodnutí o odvolání zrušil.

Žalovaný se proto znovu zabýval oprávněností odpočtu daně, který daňový subjekt nárokoval, a přezkoumával naplnění podmínek nároku na odpočet daně stanovených v § 19 odst. 1 a 2 zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, platného pro předmětné zdaňovací období s účinností do 30. 4. 2004 při respektování názoru Městského soudu v Praze, vysloveného v předmětném rozsudku. Na jeho základě žalovaný postupoval podle aplikovaného výkladu uvedeného ustanovení tuzemského právního předpisu konformně se Šestou směrnicí Rady 77/388/EHS o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně, (dále jen „Šestá směrnice“), a vycházel přitom v daném směru z klíčového rozsudku Soudního dvora Evropské unie, (dále jen „SDEU“), ve spojených věcech C-354/03, C-355/03 a C-484/03, Optigen Ltd (C-354/03), Fulcrum Electronics Ltd (C-355/03), Bond House Systems Ltd (C-484/03) proti Commissioners of Customs & Excise, a dále z rozsudku ve spojených věcech C-439/04 a C-440/04 *Axel Kittel proti Belgickému státu a Belgický stát proti Recolta Recycling SPRL*.

Žalovaný provedl doplnění dosavadních výsledků řízení, a to zejména o výslech bývalého i současného předsedy představenstva společnosti PRIMOSSA – ing. M. a ing. M., o ústní jednání s daňovým subjektem, o zjištění v součinnosti s Puncovním úřadem a dále o vyhodnocení subjektivní stránky jednání daňového subjektu. Žalovaný shledal, že důvody pro nepřiznání nároku na odpočet daně, vyjádřené v dotčených rozsudcích SDEU, u daňového subjektu existují a s jejich podrobným popisem a hodnocením daňový subjekt opakovaně zevrubně seznámil. V seznámení ke zdaňovacímu období září 2003, zaslaném daňovému subjektu v dubnu 2009, žalovaný uvedl skutečnosti, které vyhodnotil jako prokazující, že daňový subjekt mohl vědět o tom, že dodávky zlata, které nakupoval jako poslední článek řetězce, jsou účelově organizovány, kdy jedním z cílů bylo čerpání odpočtů daně z přidané hodnoty, která nebyla do státního rozpočtu odvedena. Daňový subjekt reagoval doplněním odvolání, ve kterém navrhl další důkazní prostředky. Žalovaný z nich akceptoval především požadavky daňového subjektu na provedení výsledků zástupců společností deklarovaných jako dodavatelé zlata.

V průběhu doplňovacího řízení vypovídal jako svědek pan J. Z. – zástupce firmy CARTRIXX (a dále i společností France-Business s.r.o. a DAPEx Czech, spol. s r. o.) a byl předvolán pan R. S. ze společnosti KUKY. Svědecká výpověď pana S. nemohla být provedena z důvodu jeho bezkontaktnosti. Se způsobem hodnocení důkazních prostředků, daňovým subjektem navržených v doplňovacím řízení, byl daňový subjekt před vydáním rozhodnutí seznámen. Po opětovném vyjádření daňový subjekt, které žalovaný posoudil jako další doplnění odvolání, žalovaný v rámci své přezkumné pravomoci dle § 50 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „Zákon o správě daní“) odvolání opětovně zamítnul a vydal o tom touto žalobou napadené rozhodnutí.

Žalobce se svým podáním domáhal zrušení napadeného rozhodnutí z důvodu nezákonnosti. Namítal, že napadené rozhodnutí je opřeno o nesprávné právní posouzení otázky přesunu důkazního břemene. Opětovně vychází ze zjištění, která nemají žádnou oporu v provedeném dokazování a jsou s ním v příkrém rozporu.

Namítal, že napadené rozhodnutí nerespektuje závazný právní názor vyslovený v rozsudku Městského soudu v Praze v této věci a odchyluje se o judikatury Nejvyššího správního soudu.

Namítal, že napadené rozhodnutí trpí vnitřní rozpolceností svého odůvodnění – je nepřezkoumatelné.

Žalovaný správní orgán ve svém vyjádření ze dne 23. 6. 2010 navrhl žalobu zamítnout a odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí ze dne 2. 3. 2010.

Žalobce ve své replice ze dne 13. 8. 2010 trval na zrušení napadeného rozhodnutí, neboť přístup žalovaného k aplikaci zásady volného hodnocení důkazů není přípustný, když zjevně absolutizuje určitý poznatek učiněný v řízení tím, že předem vylučuje hodnotu všech potenciálních důkazů opaku.

Městský soud v Praze nařídil ve věci jednání, které se konalo dne 26. 3. 2013, při němž zástupce žalobce setrval na svých dřívějších písemných vyjádřeních a žalovaný správní orgán se omluvil.

Městský soud v Praze posoudil věc takto:

Městský soud v Praze posoudil napadené rozhodnutí podle § 75 soudního řádu správního, a to v mezích žalobkyní uplatněných žalobních bodů, jakož i řízení, které mu předcházelo, přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu a dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.

Podle § 2 odst. 3 zákona o správě daní při rozhodování hodnotí správce daně 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.

Podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 7. 2008, čj. 5 Afs 5/2008-75, jehož se dovolával žalobce, zásadu volného hodnocení důkazů zakotvenou v § 2 odst. 3 zákona o správě daní, nelze vykládat tak, že by závěry správce daně o skutkové stránce věci mohly být výsledkem libovůle. Takové závěry musí naopak vyplynout z racionálního myšlenkového procesu odpovídajícího požadavkům formální logiky, v jehož rámci bude důkladně posouzen každý z provedených důkazů jednotlivě a zároveň budou veškeré tyto důkazy posouzeny v jejich vzájemné souvislosti. Tato úvaha musí být v konečném rozhodnutí v daňovém řízení přezkoumatelným způsobem vyjádřena a plně podléhá kognici správních soudů. Ani poslední věta § 31 odst. 4 zákona o správě daní, podle níž provedené důkazní řízení osvědčí, které z předložených důkazních prostředků se staly skutečně důkazem, neposkytuje správci daně oprávnění k tomu, aby některé předložené důkazy svévolně ze své úvahy vyloučil a přihlížel pouze k některým, které si sám zvolí.

V inkriminované věci správce daně, jakož i žalovaný, hodnotil při dokazování každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti v souladu s § 2 odst. 3 zákona o správě daní. Nedošlo k svévolnému vyloučení důkazů. Dokazování po zrušení rozhodnutím č. j. ŘŘ-13064/13/05 ze dne 23. 11. 2005 Městským soudem v Praze bylo v souladu se zákonem doplněno. Z tohoto důvodu musel tento soud konstatovat, že výpovědi svědků i listinné důkazy svědčí proti tvrzením žalobce v daňovém řízení, jakož i v řízení před soudem, nebyl schopen svá tvrzení doložit (viz § 31 odst. 8 citovaného zákona).

V inkriminované věci podle názoru Městský soud v Praze k žádnému přehlížení důkazů žalobce nedošlo, neboť všechny důkazní prostředky, které navrhl či předložil, jsou uvedeny a hodnoceny v napadeném rozhodnutí. Žalobce uváděl, že uskutečnění dodávek zlata deklarovanými dodavateli prokázal jím vytvořenými důkazními prostředky, ale význam těchto důkazních prostředků je pouze evidenční a účetní, neboť dodavatelé žalobce ve svých daňových řízeních neprokázali dodávky zlata žalobci. Nejsou-li v souladu důkazní prostředky žalobce a zjištění o téže obchodní transakci na straně dodavatele, nelze přisvědčit důkazním prostředkům žalobce. Koneckonců i Nejvyšší správní soud v rozsudku č. j. 2 Afs 105/2007-114, uvedl, že sice musí být každé plnění posuzováno samostatně a charakter jednotlivých transakcí v řetězci nemůže být změněn předchozími nebo následnými událostmi, ale současně se jedná o dvě různé daňové povinnosti úzce spojené společným skutkovým dějem, který, pokud se opravdu stal, je rozhodný pro určení daňových povinností obou subjektů. Správce daně nemůže v jednom řízení zcela opomenout výsledky daňového řízení druhého, protože opačný postup by byl v rozporu se zákazem libovůle a neodůvodněně nerovného zacházení. Z uvedeného vyplývá, že ani v inkriminované věci žalovaný proto nemohl od zjištění na straně dodavatelů odhlížet a to, že učiněná zjištění nepodpořila tvrzení žalobce, neznamená, že nebyla respektována zásada volného hodnocení důkazů. Kromě toho odpovědnost za důkazní způsobilost předložených důkazních prostředků, nese u nároku na odpočet daně z přidané hodnoty jednoznačně žalobce a předložil-li takové důkazní prostředky, které neprokazují, že objektivní povaha obchodů byla taková, jak žalobce tvrdí, a kterými současně neodstranil pochybnosti o této objektivnosti, nelze mu pro nepřesvědčivost odpočet daně přiznat.

Žalovaný správní orgán, jakož i správce daně, postupovaly v inkriminované věci v souladu s žalobcem namítaným ustanovením zákona o správě daní, jakož i s příslušnou judikaturou Nejvyššího správního soudu. Městský soud v Praze proto musel tuto žalobní námitku odmítnout jako neodůvodněnou. Žalobce v průběhu daňového řízení relevantní

důkazní prostředky, který by vyvrátily pochybnosti o věrohodnosti žalobcem předkládaných tvrzení a dokladů a které vyplývají ze stavu popsaného v napadeném rozhodnutí, nepředložil. Krácen na svých právech nebyl a nebyl činěn odpovědným za nesplnění důkazních povinností jiných subjektů. Žalobou napadené rozhodnutí vychází z výsledků dokazování provedeného za předmětné zdaňovací období září 2003, ze zjištění i za další období, v nichž žalobce obchodoval shodným způsobem, jsou v něm zohledněny nálezy z daňových řízení u firem vystupujících na pozicích před žalobcem, tj. u tzv. přímých dodavatelů a dále i jejich dodavatelů. Podle zjištění Městský soud v Praze mají závěry žalovaného, jakož i správce daně, oporu v souvisejícím spisovém materiálu.

Pokud žalobce namítal, že napadené rozhodnutí nerespektuje závazný právní názor vyslovený v rozsudku Městského soudu v Praze v této věci sp. zn. 6 Ca 51/2006, musel Městský soud v Praze tuto žalobní námitku odmítnout jako neodůvodněnou. Žalobou napadené rozhodnutí o odvolání proti platebnímu výměru na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období září 2003 č. j. 87948/05/001511/4917, vystavenému Finančním úřadem pro Prahu 1, vychází z právního názoru citovaného rozsudku Městského soudu v Praze a neodchyluje se o judikatury Nejvyššího správního soudu.

Pokud se žalobce v této souvislosti dovolával některých jiných rozsudků Nejvyššího správního soudu, musel Městský soud v Praze i tuto námitku odmítnout jako neodůvodněnou. Svůj názor přitom opřel o usnesení Ústavního soudu II. ÚS 4306/12 ze dne 28. 2. 2013, jímž byla ústavní stížnost žalobce – PRIMOSSA a.s. proti rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 10. října 2012, č. j. 1 Afs 37/2012-50, o kasační stížnosti žalobce ohledně vyměření daně z přidané hodnoty za zdaňovací období říjen 2004, tedy ve věci v podstatě identické, odmítnuta jako zjevně neopodstatněná. Ústavní soud zdůraznil, že se v zásadě totožnými ústavními stížnostmi téhož stěžovatele zabýval již v minulosti (např. usnesení Ústavního soudu ze dne 26. ledna 2011, sp. zn. III. ÚS 3587/10, usnesení Ústavního soudu ze dne 7. března 2012, sp. zn. II. ÚS 296/12, nebo usnesení Ústavního soudu ze dne 12. února 2013, sp. zn. III. ÚS 3736/12; všechna rozhodnutí jsou dostupná z: <http://nalus.usoud.cz/>), a proto v podrobnostech odkázal na tato svá dřívější rozhodnutí, od jejichž závěrů se nemá ani v projednávaném případě důvod odchýlit. V projednávané věci je zřejmé, že předmětem řízení byla od počátku otázka prokázání uskutečnění zdanitelného plnění a možného nezákonného obchodování v řetězci za účelem čerpání nadměrných odpočtů. Jak Ústavní soud ověřil, na základě důkladného dokazování byl v projednávané věci dostatečně zjištěn skutkový stav, který opravňoval obecné soudy (resp. správní orgány) k přijetí rozhodnutí. Provedené důkazy byly hodnoceny jak jednotlivě, tak ve vzájemné souvislosti a Ústavní soud provedenému hodnocení nemá z hlediska ústavnosti co vytknout. Obecné soudy, zejména Nejvyšší správní soud, v odůvodnění svého rozhodnutí podrobně, výstižně a přesvědčivě odůvodnily, na základě jakých skutkových zjištění dospěly k závěru, že stěžovatelka v řízení neprokázala uskutečnění plnění od deklarovaných dodavatelů.

Ústavní soud shledal jako ústavně konformní a s judikaturou SDEU souladné pojetí pojmu "podvodu na DPH", neboť správní soudy se nespokojily pouze se zjištěním, že v řetězci transakcí předcházejících dodávek zlata stěžovatelce nebylo zaplacen DPH, ale v souladu se závěry vyslovenými SDEU zkoumaly subjektivní stránku, tj. zda stěžovatel věděl nebo měl vědět, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH. Nejvyšší správní soud v odůvodnění rozhodnutí podrobně rozvedl, z jakých důvodů přisvědčil závěru Městského soudu v Praze, že se v projednávaném případě nejedná o situaci, kdy

stěžovatel 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 a mohl by mu být nárok na odpočet daně uznán.

K námitce rozpornosti judikatury Nejvyššího správního soudu Ústavní soud tak jako v předchozích rozhodnutích uvedl, že ji shledává nepřipadnou, neboť zmiňovaná rozhodnutí vytýkala finančním úřadům, že jejich pochybnosti o odůvodněnosti uplatněného nároku na odpočet DPH nevyústily ve zkoumání subjektivní stránky. V stěžovatelově případě se však orgány správy daní i obecné soudy touto otázkou podrobně zabývaly. Ústavní soud uzavřel, že stěžovatelem namítaná pochybení v postupu správních orgánů a obecných soudů, jež by mohla způsobit porušení jejich ústavních práv a svobod, neshledal. Napadená rozhodnutí ani nemají znaky svévole a mezi skutkovými zjištěními a právními závěry z nich vyvozenými neexistuje ani extrémní rozpor, který by ve smyslu ustálené judikatury Ústavního soudu mohl být důvodem kasačního nálezu. Ústavní soud zdůraznil, že neposuzuje zákonnost vydaných rozhodnutí a jeho úkolem není zjišťovat, měnit či napravovat případná, ať již tvrzená či skutečná pochybení obecných soudů, spočívající většinou právě v oblasti podústavního práva, ale zjistit, zda nedošlo k zásahu takové intenzity, která již zakládá porušení základních práv nebo svobod účastníka řízení. Vzhledem k tomu, že obecné soudy rozhodovaly v souladu s principy hlavy páté Listiny, jejich rozhodnutí, která jsou výrazem nezávislého soudního rozhodování, nevybočila z mezí ústavnosti a sama skutečnost, že se stěžovatel neztotožňuje se závěry soudu, nemůže zakládat odůvodněnost ústavní stížnosti, byl návrh dle ustanovení § 43 odst. 2 písm. a) zák. č. 182/1993 Sb., o Ústavním soudu, ve znění pozdějších předpisů.

Žalobce dovolával rozsudku SDEU ve věci Optigen, v němž soudní dvůr judikoval, že plnění, v jejichž rámci osoba povinná k dani usazená v členském státě nakoupí zboží u společností usazených v uvedeném členském státě a opět jej prodá kupujícím usazeným v jiném členském státě, tedy plnění, která nejsou sama o sobě zasažena podvodem s daní z přidané hodnoty, jsou dodáním zboží uskutečněným osobou povinnou k dani, která jedná jako taková, a hospodářskou činností ve smyslu čl. 2 odst. 1, článku 4 a čl. 5 odst. 1 šesté směrnice 77/388 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu, pokud splňují objektivní kritéria, na nichž jsou uvedené pojmy založeny, bez ohledu na úmysl jiného subjektu, než je dotyčná osoba povinná k dani, který je součástí téhož řetězce dodávek, nebo případnou podvodnou povahu jiného plnění v řetězci, které předchází nebo následuje po plnění uskutečněném uvedenou osobou povinnou k dani, o níž tato osoba nevěděla a nemohla vědět. Nárok osoby povinné k dani, která uskutečnila plnění, na odpočet daně z přidané hodnoty odvedené na vstupu není dotčen okolností, že v řetězci dodávek, v němž byla tato plnění uskutečněna, je jiné plnění, které předchází nebo následuje po plnění uskutečněném touto osobou povinnou k dani, zasaženo podvodem s daní z přidané hodnoty, aniž by to sama posledně uvedená věděla nebo mohla vědět (viz body 51–52, 55 a výrok). Musel tuto námitku Městský soud v Praze odmítnout jako nepatřičnou, z obsahu žalobou napadeného rozhodnutí se zjevně, že žalovaný naopak k tomuto rozsudku přihlédl a řádně se s ním vypořádal, doložil, že žalobce věděl nebo mohl vědět.

Pokud se žalobce dovolával rozsudku Nejvyššího správního soudu čj. 2 Afs 35/2007-111, v němž tento soud konstatoval, 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 věci 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.“, musel soud i tuto námitku odmítnout jako nepatřičnou.

Touto námitkou žalobce se zabýval rovněž Nejvyšší správní soud v rozsudku č. j. 1 Afs 37/2012-50 (vyměření daně z přidané hodnoty za zdaňovací období říjen 2004), který konstatoval, že v inkriminované věci žalovaný okolnosti nasvědčující tomu, že se jedná o daňový podvod, o kterém žalobce přinejmenším vědět mohl, bezpochyby prokázal. Zohlednil přitom právě dlouholeté výsadní postavení žalobce na trhu se zlatem a způsob uskutečňování obchodních transakcí. V této souvislosti je nepřipadný argument žalobce, že ve zdaňovacích obdobích prosinec 2004, leden až únor 2005 a duben 2005 správce daně ve vztahu k jinému daňovému subjektu (DAPEX), jehož jednatel – pan Z. - dodával zlato i žalobci prostřednictvím jiné své společnosti, nároky na odpočet daně z přidané hodnoty uznal. Posuzování nároku na odpočet daně z přidané hodnoty je zejména otázkou skutkovou, přičemž každé daňové řízení vychází z jiných důkazů a jiných skutkových zjištění. Není tedy vyloučeno, aby ve vztahu k jednomu zdaňovacímu období byl daňovému subjektu nárok na odpočet daně u znám a v jiném období, např. pro absenci relevantních důkazů, odepřen. Uvedené tvrzení proto nijak s ohledem na další provedené důkazy založené ve spise bezpečně nedokládá, že pan Z. a jeho společnosti byly bezproblémovými dodavateli. Tomu nenásvědčují ani skutečnosti známé Nejvyššímu správnímu soudu z jeho vlastní úřední činnosti (zejména ve věci sp. zn. 9 Afs 111/2009), a sice že společnosti tohoto podnikatele prokazatelně neplnily zákonem stanovené daňové povinnosti a sám pan Z. již byl za daňové podvody (nikoliv však v oblasti obchodování se zlatem) odsouzen k trestu odnětí svobody. Závěry Nejvyššího správního soudu v rozsudku č. j. 1 Afs 37/2012-50 lze vztáhnout i na inkriminovanou věc - zdaňovací období srpen 2004.

Pokud žalobce namítal vnitřní rozpornost napadeného rozhodnutí, musel soud konstatovat, že napadené rozhodnutí je přezkoumatelné, a proto tuto námitku odmítnul jako neodůvodněnou. Žalovaný sice nikdy nezpochybil, že dodávky zlata existovaly a že zlato žalobce převzal. Meritem věci však bylo, zda získal právo nakládat se zlatem jako vlastník od společností deklarovaných jako dodavatelé. Převzetí zlata žalobcem při současném neprokázání, že dodavatelem byla skutečně společnost, jejímž jménem byla vystavena faktura, podle názoru Městského soudu v Praze nijak nekoliduje s tím, že žalobce mohl vědět, že jde o dodávku zatíženou podvodem na dani z přidané hodnoty. V tomto smyslu je také odůvodněno žalobou napadené rozhodnutí, podložené předchozím vytýkacím a doplňovacím řízením. Forma a obsah právních vztahů mezi žalobcem a tvrzenými dodavateli byly natolik nepřijatelné, že zakládají důvodnou pochybnost o tom, že by si žalobce nebyl vědom své účasti na podvodném jednání.

V inkriminované věci žalovaný postupoval v intencích rozsudku Městského soudu v Praze sp. zn. 6 Ca 51/2006 a posuzoval žalobcem požadovaný odpočet daně ve smyslu dotčené judikatury SDEU, z níž mj. vyplývá, že povinností daňového orgánu je zohlednit objektivní povahu daného plnění. Žalovaný na základě hodnocení důkazních prostředků dospěl k závěru, že povaha plnění nebyla objektivně taková, jak tvrdil žalobce, který předestřenými důkazními prostředky nevyvrátil pochybnosti o tom, že plnění skutečně nastala tak, jak tvrdil.

Pokud žalobce namítal, že žalovanému již nepříslušelo polemizovat s důkazní hodnotou doposud provedených důkazních prostředků, kdy se k jejich důkazní hodnotě již jednou závazně vyjádřil Městský soud v Praze, musel soud tuto námitku odmítnout jako neodůvodněnou. Skutečnost, že se žalovaný v napadeném rozhodnutí opětovně vyjadřoval k žalobcem předloženým důkazním prostředkům, nebylo lze shledat nezákonným postupem. Koneckonců Nejvyšší správní soud v rozsudku č. j. 9 Afs 72/2009-180 (zdaňovací období prosinec 2003), v němž žalobce požadoval nadměrný odpočet dle faktur od společností CARTRIXX a STAVREK a dokládal k tomu věcně stejné důkazní prostředky, uvedl, že za situace zjištěné u žalobce (kdy je prokázáno, že bezprostřední dodavatelé nejsou opakovaně způsobilí doložit k posuzovaným plněním žádné objektivní důkazy, ani to, od koho zboží nabyli, přičemž tyto bezprostřední dodavatelé se mění jen navenek, v závislosti na zrušení jejich registrace k dani z přidané hodnoty a žalobce od těchto subjektů stále formálně odebírá zlato, k miliónovým platbám dochází v hotovosti bez ověřování ryzosti zlata, v řetězci opakovaně dochází k neodvedení daně do státního rozpočtu subjektem, který měl zlato jako první v řetězci dodat, přičemž se nejedná o náhodnou a ojedinělou situaci, ale o situaci, kdy je nutno právě ve světle dotčené judikatury SDEU, které se žalobce sám dovolával, posoudit veškeré objektivní skutečnosti deklarovaných transakcí), nepostačí pro unesení důkazního břemene pouhé předložení po formální stránce perfektních daňových dokladů. Tyto závěry lze dle Městského soudu v Praze jednoznačně vztáhnout i na postup a závěry učiněné k nároku na odpočet daně v předmětném období.

Pokud žalobce předkládal vlastní hodnocení důkazních prostředků, jejichž provedení navrhl v doplňovacím řízení, a to svědeckých výpovědí paní V. (vedoucí oddělení skladu drahých kovů PRIMOSSA), pana Z. (zástupce CARTRIXX, posléze France-Business a DAPEX Czech), musel soud toto hodnocení odmítnout jako nepatřičné a přisvědčit hodnocení těchto svědeckých výpovědí provedenému žalovaným.

Ze správního spisu soud zjistil, že paní V. dne 17. 1. 2005 (protokol č. j. 873/05/001932/7644) uvedla, že přebírala pouze zlato a doklady a jinak neměla s dodavateli uvedenými na fakturách za nákup zlata co do činění. Paní V. tedy zlato neobjednávala, jednání s dodavateli nevedla, ani se jich neúčastnila, pouze od osoby, která jí byla k určitému „dodavateli“ přiřazena, zlato přebírala. Dále 17. 5. 2005 uvedla, že analýza ryzosti zlata trvá zhruba 2,5 až 3 hodiny. Pokud tedy žalobce vyplácel částky dle faktur za zlato panu Z. ještě před dokončením ověření ryzosti zlata, jedná se o krajně nestandardní postup, nad kterým vyjádřil pochybnosti i Nejvyšší správní soud (např. v rozsudcích č. j. 9 Afs 83/2009-232 a 9 Afs 72/2009 k obdobím březen 2005 a prosinec 2003). V poslední svědecké výpovědi v doplňovacím řízení k období červenec 2004 dne 8. 12. 2009 paní V. uvedla „*Nejdřív jsem upozorněna generálním ředitelem nebo jeho zástupcem, že tehdy a tehdy bude dodáno určité množství materiálu a upozorněna, kdo ho přinese – jméno zástupce...*“

Městský soud v Praze musel potom přisvědčit závěrům žalovaného, přinesla-li zlato k žalobci osoba, zapsaná v obchodním rejstříku jako statutární zástupce určité společnosti, ještě neprokazuje, že tato společnost je dodavatelem, pokud sama nabytí zlata, jeho držení a prodej žalobci ve svém daňovém řízení neprokáže. Důkazní nouzi v tomto směru trpěly všechny společnosti deklarované jako bezprostřední dodavatelé zlata žalobci.

Pan Z. svědecky vypovídal nejprve před správcem daně dne 10. 12. 2003 (protokol č. j. 238173/03/001932/7644) a 17. 10. 2006, posléze dne 15. 9. 2010. Za podstatné z vyjádření

pana Z. je nutno považovat to, co uvedl při výpovědi dne 17. 10. 2006 ve Vazební věznici Břeclav, a to že se zlatem o jiné ryzosti než 999,9 se žalobcem neobchodoval, zdroje, z jakých zlato pocházelo, ho nezajímaly a neověřování správnosti hmotnosti a ryzosti zlata při nákupech zlata odůvodnil dlouhodobou důvěrou a pozitivní zkušeností s dodavatelem. Předchozí dobrá zkušenost pana Z. s firmou MAJK, s.r.o. vycházela z toho, že veškeré firmy, kterým dodával (i firmě Soliter), dělaly kontrolu ryzosti a kvality zboží a vzhledem k těmto pozitivním kontrolám, neměl předem důvod zpochybňovat kvalitu u dodavatele. Z popisu průběhu dodávek zlata u žalobce vyplývá, že pan Z. šel po předání zboží do pokladny pro výplatu částky dle jeho faktury a příjmového dokladu. Na otázku žalovaného, zda při zaplacení již byla potvrzena ryzost zlata, svědek uvedl, že si nepamatuje, jaká doba uplynula od předání zlata do vyplacení částky, ale že se jednalo o minuty, a že při ověřování ryzosti zlata nebyval přítomen.

Nejvyšší správní soud v rozsudku č. j. 1 Afs 37/2012-50 se zabýval kasační stížností žalobce ohledně vyměření daně z přidané hodnoty za zdaňovací období říjen 2004 k otázce, zda žalobce věrohodným způsobem prokázal přijetí zdanitelného plnění od jím deklarovaného dodavatele, a zda neuznáním jí deklarovaného nároku na odpočet daně byl žalobce činěn odpovědným za neunesení důkazního břemene cizího subjektu (jeho dodavatele). Konstatoval, že 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). 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 zákona o správě daní, prokázal existenci takových skutečností, které věrohodnost, průkaznost či správnost tohoto tvrzení vyvrací.

Z průběhu řízení před správcem daně v inkriminované věci vyplynuly následující skutečnosti. V přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období září 2003 žalobce uplatnil nárok na odpočet daně ve výši 5,035.633 Kč, deklarovaný za nákupy ryzího zlata, konkrétně za slitky Au 999/000 a granulovaný materiál Au 960/000 od společnosti KUKY a za granulát Au 999,9 od společnosti CARTRIXX. Správce daně (a následně i žalovaný) dospěl k závěru, že žalobce neprokázal, že by se plnění ze strany jmenovaných společností, ze kterého vzešel nárok na odpočet daně z přidané hodnoty, uskutečnil takovým způsobem, jakým o něm bylo účtováno.

Městský soud v Praze se rozložením důkazního břemene zabýval a vycházel přitom z § 31 odst. 9 zákona o správě daní. Předmětem posuzování nebyla otázka správnosti a úplnosti účetnictví a jiných evidencí žalobce, ani jeho povinnost dokazovat rozhodující skutečnosti vyplývající z činností jiných daňových subjektů. Důvodem pochybností správce daně o údajích uváděných žalobcem byla skutečnost, že jeho dodavatelé neprokázali poskytnutí předmětných zdanitelných plnění. Předmětem řízení tedy bylo prokázání tvrzení, že žalobce skutečně přijal zdanitelné plnění od uvedené společnosti v rozsahu a předmětu dle účetních dokladů.

Žalobce byl vyzván toliko k prokázání toho, co sám uváděl ve svém daňovém přiznání. 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, je-li správcem daně zpochybněno, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo tak, jak je v dokladech prezentováno. Předložení daňového dokladu (ve smyslu § 73 zákona o 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 ÚS ze dne 15. 5. 2001, sp. zn. IV. ÚS 402/99 (N 73/22 SbNU 131)]. Jakkoliv se citovaná judikatura vztahuje k předchozímu zákonu č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, není důvodu se od těchto závěrů jakkoliv odchýlovat, neboť znění § 73 odst. 1 první věty nového zákona o DPH, který je aplikovatelný v daném případě, je pro dané účely plně srovnatelné s § 19 odst. 2 dříve platného zákona.

V inkriminované věci správce daně vyslechl paní V. dne 18. 12. 2003, 17. 1. 2005 a 10. 5. 2005. Žalovaný se v souladu se závazným právním názorem Městský soud v Praze sp. zn. 6 Ca 51/2006 podrobně zabýval důkazní hodnotou její výpovědi a v napadeném rozhodnutí mj. uvedl, že její svědectví nepovažuje „*za stěžejní a nezpochybnitelný důkaz skutečnosti, že odvolatel [tj. stěžovatelka] přijal dodávky zlata dle předložených faktur právě od uvedených firem, neboť tuto skutečnost spolehlivě neprokazuje, a to ani sama o sobě, ani v návaznosti na jiné důkazní prostředky...*“, a dále „*nezpochybňuje autenticitu [...] ani pravdivost jejich vyjádření. Zdůrazňuje však, že se mohla vyjádřit pouze ke skutečností, s nimiž se při své práci prostřednictvím generálního ředitele odvolatele [tj. stěžovatelky] setkala. Mezi takové skutečnosti nepatří to, co je rozhodné pro nárok na odpočet daně*“, a sice zda osoby, od kterých zlato přebírala a o kterých ji informoval její nadřízený, generální ředitel žalobce, zlato skutečně dodávaly. Svědkyně mohla potvrdit pouze fyzickou přepravu zlata. S takovýmto hodnocením se Nejvyšší správní soud v rozsudku č. j. 1 Afs 37/2012-50 ztotožnil. Svědkyně nemohla potvrdit to, od jaké společnosti bylo zlato žalobci dodáno (obdobné závěry ohledně hodnocení svědectví paní V. - viz též rozsudek NSS ze dne 15. 12. 2011, čj. 9 Afs 44/2011- 343). Vyplývá z něj, že objednávání zlata nepatřilo do její náplně práce, takže mohla skutečně pouze dosvědčit přebírání od osob, s nimiž byla seznámena na základě informací od generálního ředitele stěžovatelky, Ing. M. Navíc, v jejich vzájemných výpovědích se vyskytuje několik nesrovnalostí, pokud jde o způsob objednávání zlata. Ing. M. vypovídal, že někdy objednávala zlato i sama paní V. Ta však uvedla, že zboží objednával pouze Ing. M. Ani tvrzení, že totožnost dodavatelů ověřovala vždy z občanských průkazů, nezůstalo nezpochybněné, neboť např. z výpovědi svědka Z. (protokol ze dne 15. 9. 2009 zachycenou v protokolu čj. 12063/09-1300-101206) vyplynulo, že si není jistý, párkrát ukazoval občanku na vrátnici.

Je tedy zřejmé, že žalovaný se v novém rozhodnutí ze dne 2. 3. 2010 řídil závěry vyslovenými ve shora citovaných rozsudcích správních soudů vydaných v této věci. V souladu s nimi v daňovém řízení provedl nové důkazy a na podkladě nově zjištěného skutkového stavu dospěl k závěru, že žalobce v řízení neprokázal přijetí zdanitelných plnění od společnosti KUKY a společnosti CARTRIXX tak, jak o nich účtoval.

Pokud žalobce dále namítal, že ho žalovaný činí odpovědným za neprokázání dodávek zlata v daňovém řízení svých dodavatelů, musel soud tuto námitku odmítnout s odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 9 Afs 72/2009-180 o kasační stížnosti žalobce proti

rozsudku Městského soudu v Praze za období prosinec 2003, v němž požadoval žalobce taktéž odpočet z faktur od firmy zastoupené panem Z. (CARTRIXX). Nejvyšší správní soud v něm uvedl, že se za daných okolností (podrobně popsanych v napadeném rozhodnutí) nemůže ze strany správních orgánů jednat o extenzivní rozšiřování důkazního břemene nad rámec zákona a žalobce není činěn odpovědným za nedodržení povinností cizích subjektů. Tento závěr lze vztáhnout jednoznačně i na postup a závěry správce daně a žalovaného učiněné k nároku na odpočet daně v předmětném období.

Pokud žalobce v žalobě uváděl, že finanční 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, musel soud tuto námitku odmítnout jako nepatřičnou. Předmětem přezkumu je žalobou napadené rozhodnutí Finančního ředitelství v Praze č. j. 2420/10-1300-101206, jehož odůvodnění tyto skutečnosti neobsahuje, ani předložený správní spis.

Odlišný postup Finančního úřadu v Ústí nad Labem vůči společnosti Soliter, které byl uznán odpočet daně z přidané hodnoty za dodávky zlata od společností STAVREK a CARTRIXX, není v rozporu s § 2 odst. 4 správního řádu, neboť se jedná o postup jiného správního orgánu vycházejícího z odlišného skutkového zjištění. Obdobně žalobcem uvedené rozsudky Nejvyššího správního soudu ve věcech sp. zn. 9 Afs 67/2007, 9 Afs 47/2007, kterými soud zamítl argumentaci žalovaného, ačkoliv se dle žalobce jednalo o stejnou skutkovou i právní situaci, je nutno odkázat na vázanost Nejvyššího správního soudu rozsahem a důvody kasační stížnosti, Nejvyšší správní soud tak věc posuzoval v odlišném rozsahu než nalézací soud v této věci. V žádném ze shora uvedených rozhodnutí se Nejvyššího správního soudu nezabýval otázkou, jakým způsobem a zda vůbec žalobce věnoval zvýšenou pozornost interním kontrolním mechanismům, aby v případě odhalení podvodného jednání nevznikly pochybnosti, že o podvodu na dani z přidané hodnoty věděl či se zřetelem ke všem okolnostem vědět mohl.

Pokud žalobce dále namítal, že z odůvodnění napadeného rozhodnutí není patrné, v čem přesně měl podvod na dani z přidané hodnoty spočívat, a který konkrétní subjekt se ho měl dopustit, musel soud tuto námitku odmítnout jako nepatřičnou. Pojmem „podvod na DPH“ se již zabýval Nejvyšší správní soud v rozsudcích vydaných ve věcech žalobce (č. j. 9 Afs 72/2009-191 a č. j. 9 Afs 83/2009-246), v nichž konstatoval, 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.*“ Stejný názor je judikován i v rozsudcích k věcem žalobce z 21. 4. 2010 (č. j. 9 Afs 111/2009-288 a č. j. 9 Afs 1/2010-266). Městský soud v Praze proto musel konstatovat, že posouzení a postup žalovaného v inkriminované věci je v souladu s judikovaným názorem, že při posuzování nároku na odpočet daně „... *mají být vzaty v úvahu vždy právní, obchodní a osobní vazby mezi zúčastněnými subjekty.*“ Podle rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 9 Afs 72/2009-180 se žalobce jako stěžovatel „... *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.*“.

Pokud se žalobce v této souvislosti domníval, že žalovaný ignoroval názor Městského soudu v Praze z rozsudku sp. zn. 6 Ca 51/2006, musel soud tuto námitku jako neodůvodněnou odmítnout. Žalovaný postupoval v novém rozhodnutí při posuzování nároku na odpočet daně z rozsudku SDEU ve věci Optigen a doplněním dokazování žalobci prokázal, že „mohl vědět“. Žalovaný 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 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 dani z přidané hodnoty při obchodování s komoditou zlato nevědět, zvláště když se scénář jeho obchodování v zásadě neměnil a pozice na stupních před žalobcem mohl sám ovlivňovat a také ovlivňoval.

Pokud tedy žalobce namítal, zda vůbec došlo k podvodu na dani z přidané hodnoty, v čem přesně onen podvod spočívá a kdo jej měl spáchat, musel Městský soud v Praze odkázat na rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 1 Afs 37/2012-50, jehož závěry lze jednoznačně vztáhnout i na postup a závěry učiněné k nároku na odpočet daně v předmětném období. V případě žalobce existují skutečnosti, které prokazují, že věděl, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na dani z přidané hodnoty. Na počátku obchodních transakcí je subjekt, který není dohledatelný nebo deklarovaný, transakce a vystavené faktury jednoznačně popře. Poté následují další dodavatelé – bezprostřední dodavatelé žalobce – z nichž někteří dodávali zlato pouze do konce roku 2003; následně začaly zlato žalobci dodávat jiné společnosti se stejným personálním obsazením. Uvedení dodavatelé nejsou schopni prokázat, že zboží získali tvrzeným způsobem a že ho následně prodali žalobci. Městský soud dále konstatoval, že vzhledem k neobvyklosti formy a obsahu předmětného obchodování mezi žalobcem a dodavateli, zejména s ohledem na způsob dodání zlata (v igelitkách), způsob vyplácení ceny (v hotovosti), formální změny právní subjektivity dodavatelů spojených s osobou pana Z. a celkový mechanismus tohoto obchodování neodpovídá množství a ceně dodaného zlata. Předmětné obchodování vykazuje natolik neodpovídající standardy obsahu a formy právních vztahů, které by bylo lze při daném rozsahu poskytnutého plnění očekávat, že i kdyby soud přistoupil na obvyklost takového jednání, samy tyto okolnosti zakládají pro žalobce nepříznivé účinky ve smyslu nemožnosti odpočtu DPH. Žalobce si tak musel být dle názoru Městského soudu v Praze vědom rizikovosti předmětného obchodování. K tomu, aby byl nárok na odpočet odmítnut, není zapotřebí jednoznačně prokazovat, že se subjekt aktivně zapojil do podvodného jednání a v čem přesně spočívalo; postačuje, pokud je prokázáno, že si mohl být podvodného jednání vědom. V takovém případě je poté na daňovém subjektu, aby prokázal, že o podvodu nevěděl nebo že učinil vše, co bylo po něm možno rozumně požadovat, aby se o něm dozvěděl. Nestandardní okolnosti dodávek zlata od uvedených společností lze při obvyklé míře opatrnosti rozhodně považovat za podezřelé a z tohoto důvodu si žalobce mohl být vědom, že se účastní plnění zatíženého podvodem na dani z přidané hodnoty.

Pokud žalobce namítal nesprávnou aplikaci a interpretaci pojmu „podvod na DPH“ žalovaným, musel soud tuto námitku odmítnout jako neodůvodněnou. Nejvyšší správní soud v rozsudku č. j. 1 Afs 37/2012-50 se zabýval kasační stížností žalobce ohledně vyměření daně z přidané hodnoty za zdaňovací období říjen 2004 a uvedl, že pojem „podvod na DPH“ není vůbec „svérázný“, jak se snaží dovodit žalobce. Je správními soudy užíván ve smyslu judikatury SDEU, týkající se zneužití práva či kolotočových podvodů na dani z přidané hodnoty (viz „věc Optigen“, „věc Kittel“, naposledy rozsudek SDEU ve spojených věcech

C-80/11 a C-142/11 Mahagében kft a Péter Dávid proti Nemzeti Adó- és Vámhivatal Dél-dunántúli Regionális Adó Főigazgatósága). Judikatura SDEU tímto pojmem označuje situace, v nichž jeden z účastníků neodvede státní pokladně vybranou daň a další si ji odečte, a to za účelem získání zvýhodnění, které je v rozporu s účelem šesté směrnice, neboť uskutečněné operace neodpovídají běžným obchodním podmínkám. V této souvislosti lze odkázat na již shora uváděné rozsudky SDEU, 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 SDEU. Ústavnost výše uvedených závěrů ostatně potvrdil také Ústavní soud, který odmítl stížnost žalobce proti rozsudku Nejvyššího správního soudu čj. 9 Afs 111/2009-274, týkajícího se zdaňovacího období srpen 2004 a nároku na odpočet daně deklarovaného jako nákup od dodavatelů STAVREK s. r. o. a France – Business, v usnesení sp. zn. IV. ÚS 1885/10, mj. uvedl, že *„se nelze ztotožnit ani se stěžovatelčiným 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“*. Od těchto závěrů proto Nejvyšší správní soud neměl důvodu se jakkoliv odchýlit ani v nyní projednávaném případě.

Tyto závěry lze dle Městského soudu v Praze jednoznačně vztáhnout i na postup a závěry učiněné k nároku na odpočet daně v předmětném období. V inkriminované věci žalovaný se okolnostmi daňového podvodu podrobně zabýval. Je zřejmé, že pojem „daňový podvod“ aplikoval v projednávané věci v souladu s výše vyslovenou judikaturou SDEU, na niž ostatně ve svém rozhodnutí hojně odkazoval. S provedeným hodnocením se proto mohl ztotožnit i Městský soud v Praze s tím, že nebylo nutné prokázat, že se žalobce aktivně do podvodného jednání zapojil a jakým způsobem. Postačovalo pouze prokázat, že si žalobce podvodného jednání svých dodavatelů mohl být vědom, což v daňovém řízení prokázáno beze zbytku bylo.

Dále žalobce namítal, že v minulosti příslušné daňové orgány v souvislosti se společnostmi pana Z. (DAPEX, CARTRIXX, atd.) ani nenaznačily, že by se tyto společnosti dopouštěly daňových podvodů, a že v hospodářské praxi je zcela běžné, že podnikatelé vlastní více různých společností. Uváděl, že pana Z. považuje za seriózního obchodníka, který dlouhodobě působil na trhu se zlatem a jeho společnosti dodávaly zlato i jiným významným společností na trhu se zlatem v ČR (např. SOLITER). Vzhledem k tomu, že pan Z. dodával zlato vždy řádně, včas a v požadované kvalitě a množství, neměla stěžovatelka nikdy žádný důvod zkoumat, proč pan Z. měnil společnosti účastníci se dodávek zlata. Patrně by tomu bylo jinak, kdyby jí daňové orgány kvalifikovaně upozornily na podezření z podvodu na DPH, to se však nestalo. Nicméně z obsahu správního spisu a žalobou napadeného rozhodnutí soud zjistil, že součinnost se správcem daně nebyla u společnosti CARTRIXX (zástupce pan Z.) v předmětném zdaňovacím období dostatečná a společnost v jeho zastoupení neplnila povinnosti vyplývající z daňových předpisů, ani neprokázala obchodování se zlatem. Žalovaný nepochybil, když přihlédl ke skutečnosti, že pan Z. byl za daňové podvody z jiné oblasti, než je obchodování se zlatem odsouzen a při výkonu trestu ve Věznici Břeclav, byl žalovaným vyslechnut jako svědek.

Pokud jde o posuzování subjektivní stránky jednání žalobce, tedy hodnocení jeho vědomosti o daňovém podvodu, Městský soud v Praze poukazuje na závěry SDEU ve věci Optigen, že nárok na odpočet daně nemůže být dotčen tím, že v řetězci dodávek je jiná předchozí nebo následná transakce zatížena skutečnostmi, o kterých plátce neví nebo nemůže vědět. Zavedení systému odpovědnosti bez zavinění by totiž překračovalo rámec toho, co je nezbytné pro ochranu plateb do veřejného rozpočtu. Vzhledem k tomu, že odmítnutí nároku na odpočet podle tohoto rozsudku je výjimkou ze základní zásady, kterou tento nárok představuje, je na daňovém orgánu, aby dostatečně právně prokázal objektivní okolnosti umožňující učinit závěr, že osoba povinná k dani věděla nebo musela vědět, že plnění uplatňované k odůvodnění nároku na odpočet bylo součástí podvodu spáchaného dodavatelem či jiným subjektem operujícím v dodavatelském řetězci na vstupu (viz též rozsudek Mahagében). 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 č. 5 Afs 129/2006-142 nebo naposledy č. j. 1 Afs 37/2012-50).

V inkriminované věci tedy z judikatury SDEU 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 DPH. 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. Pokud je ovšem s přihlédnutím k objektivním skutečnostem prokázáno, že dodání je uskutečněno pro osobu povinnou k dani, která věděla nebo měla vědět, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH, je věcí vnitrostátního soudu odmítnout takové osobě povinné k dani přiznat nárok na odpočet. Osoba povinná k dani, která věděla nebo měla vědět, že se svým nákupem účastní podvodného plnění, pak musí být pro účely šesté směrnice považována za osobu účastnící se tohoto podvodu, a to bez ohledu na to, zda má z následného prodeje zboží prospěch, či nikoli. V takové situaci totiž osoba povinná k dani pomáhá pachatelům podvodu a stává se jejich spolupachatelem (viz věc Kittel). Rovněž tyto principy přejala následně i judikatura Nejvyššího správního soudu.

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. V inkriminované věci bylo prokázáno, že daňový subjekt o podvodném jednání svých dodavatelů věděl, nebo s vynaložením přiměřených opatření v rámci své obchodní činnosti vědět mohl. Způsob obchodování žalobce se společnostmi STAVREK, CARTRIXX, DAPEX, France-Business a dalšími vykazuje v rozsahu poskytnutého plnění natolik neodpovídající obecně očekávané standardy obsahu a formy právních vztahů (zejména způsob dodání zlata, vyplácení ceny a formální změny právní subjektivity dodavatelů), že tyto okolnosti zakládají pro žalobce nepříznivé účinky ve smyslu nemožnosti odpočtu daně z přidané hodnoty. Žalobce je dlouhodobě zavedenou společností na trhu se zlatem a v letech 2002 až 2004 patřil ke třem největším výrobcům zlatých šperků v ČR. Je rovněž jedním ze tří největších tuzemských vývozců zlata a od roku 2002 vykazoval na DPH v jednotlivých zdaňovacích obdobích nadměrné odpočty ve výši řádově milionů Kč. Z těchto skutečností žalovaný usoudil, 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*

rozpuštěny zlaté rezervy ČNB. Nevědomost o zlatu, které začalo být obchodováno bez identifikace jeho původu, tak lze vyloučit“. Městský soud v Praze musel přisvědčit žalovanému v jeho důrazu na postavení žalobce na trhu (zejména dlouholetou tradici v oblasti prodeje zlatých šperků a její dlouhodobé zapojení do obchodů se zlatem, včetně vývozu zlata do zahraničí), obchodní zkušenosti jejího ředitele Ing. M. (předsedy představenstva) a způsob uskutečňování obchodních transakcí mezi stěžovatelkou a jejími dodavateli při nákupu zlata.

Z obsahu správního spisu soud seznal, že v následujících zdaňovacích obdobích březen a květen 2005 byla z iniciativy žalobce do řetězce MAJK – DAPEX Czech, spol. s r. o. – PRIMOSSA, zcela formálně zapojena společnost TRADE CENTER PRAHA, spol. s r. o., a to za účelem čerpání odpočtu daně z přidané hodnoty. Obchodní vztah mezi žalobcem a touto společností byl postaven na skutečnosti, že Ing. M. jako zástupce žalobce oslovil pana V., zástupce TRADE CENTER, aby pro něho od konkrétního dodavatele nakoupil zboží, s tím, že se mu tento dodavatel ozve. Pan V. byl kontaktován panem Z., zástupcem dodavatele DAPEX, cena za zboží navržená panem Z. byla odsouhlasena Ing. M. Z výpovědi svědka V. pak vyplývá, že danou transakci nemohl nikterak ovlivnit a veškeré podrobnosti obchodu byly dohodnuty mezi Ing. M. a panem Z. Svědek V. v této souvislosti vypověděl, že mu byla žalobcem vyplacena odměna, kterou nazval provizí za zprostředkování. I přes tyto skutečnosti byla z iniciativy žalobce transakce vykázána jako dodání zboží mezi DAPEX a TRADE CENTER, a následné dodání zboží mezi touto společností a žalobcem.

Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku č. j. 1 Afs 37/2012-50 potom v této souvislosti uvedl, že je zřejmé, že žalobce obchoduje minimálně nestandardním způsobem. Jeho bezprostřední dodavatelé nejsou opakovaně způsobili doložit k posuzovaným plněním žádné objektivní důkazy, veškeré prvotní deklarované nákupy vykazují zcela stejný scénář, bez ohledu na to, zda jde o dodavatele zastupované panem Z., postupně zapojované do řetězce v závislosti na zrušení jejich registrace k DPH, atd. 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 často po kapsách. Objednávky jsou zásadně ústní a neexistují ani písemné smlouvy dokládající tuto obchodní spolupráci stěžovatelky s jejími dodavateli. Ve dvou zdaňovacích obdobích, dokonce sám do řetězce zcela formálně začlenil společnost TRADE CENTER a vědomě tak předstíral dodávky v řetězci MAJK – DAPEX – TRADE CENTER – žalobce. Za těchto okolností je Nejvyšší správní soud přesvědčen, že obchodní transakce, ze kterých žalobce uplatnil nárok na odpočet DPH, nejsou nahodilými obchodními transakcemi, jejichž součástí se žalobce stal bez vlastního vědomí či přičinění.

V inkriminované věci je nesporné, že správce daně prověřoval nákupy drahých kovů vykazované stěžovatelkou 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 DPH. 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 – v současné době v likvidaci - nebo DAPEX), kteří se až na výjimky formálně mění v důsledku zrušení jejich registrace k DPH z úřední povinnosti, avšak personální propojení zůstává zpravidla neměnné. Tato skutečnost je zjevná zejména u společností zastupovaných J. Z., původně jednajícím za společnost CARTRIXX. Poté, co byla této společnosti zrušena správcem daně registrace k DPH pro neplnění zákonných povinností, jednal J. Z. za společnost France – Business, zaregistrovanou k DPH hned následně. Po zrušení i této registrace z úřední povinnosti pro neplnění zákonem stanovených povinností J. Z. zastupoval při dodávkách zlata stěžovatele společnost DAPEX.

Podle názoru Nejvyššího správního soudu (viz rozsudek č. j. 1 Afs 37/2012-50) se jedná o prokázaný skutkový stav, který vyplývá jak z rozhodnutí žalovaného, tak ze spisového materiálu, jakož i z dokladů doložených samotným žalobcem. Nelze mít pochybnosti o tom, že prověřované transakce, ve kterých je žalobce konečným příjemcem deklarované dodávky zlata, mají shodné rysy. Tyto rysy jsou opakovaně popisovány v napadeném rozhodnutí žalovaného. Zmíněné indicie, byť každá sama o sobě nejsou nezákonné, 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 DPH věděl či minimálně vědět mohl. I tyto nepřímé důkazy tak spolehlivě prokazují subjektivní stránku jednání žalobce (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 1 Afs 26/2012 – 34).

Skutečnost, že v daňovém řízení dodavatelské společnosti KUKY a CARTRIXX neprokázaly poskytnutí zdanitelného plnění žalobci dle vystavených faktur, výrazně oslabuje věrohodnost výpovědi svědka Z., jednatele CARTRIXX, pokud tvrdí, že finanční úřady jeho společností odpočty na dani uznávaly; takové tvrzení postrádá oporu ve spise. Dále svědek Z. uváděl, že by se pochybných machinací za účelem obohacování na DPH nikdy z hlediska profesionálního i osobního nedopustil. Ve své předchozí výpovědi však uváděl, že ho nezajímalo, odkud obchodované zlato pochází, neověřoval hmotnost ani ryzost zlata, protože podnikal na základě důvěry a pozitivních výsledků kontrol prováděných jeho odběrateli. Nepamatuje si, proč byly registrace na DPH jeho společností zrušeny, nevysvětlil, jakým způsobem fakturoval zlato i přesto, že byl jednatelem vícero společností. Ze skutkového stavu zjištěného v daňovém řízení zřetelně vyplývá, že žalobce o podvodných jednáních na DPH věděl, nebo alespoň vědět mohl a nepředložil žádný důkaz, který by tento závěr zpochybnil.

Městský soud v Praze tedy neshledal, že by skutková zjištění žalovaného ve vztahu k subjektivní stránce jednání žalobce – jeho vědomosti o možném podvodu na DPH – byla nedostatečná. V inkriminované věci koneckonců již byly všechny námitky žalobce posouzeny jak zdejším soudem, Nejvyšším správním soudem, jakož i Ústavním soudem, a byly shodně shledány nepatřičnými.

Městský soud v Praze přezkoumal napadené rozhodnutí správního orgánu v rozsahu žalobních bodů a ze shora uvedených důvodů dospěl k závěru, že žalovaný správní orgán při svém rozhodování neporušil zákonem stanovené povinnosti a nevydal nezákonné rozhodnutí. Z těchto důvodů proto soud podané žalobě nevyhověl a podle § 78 odst. 7 soudního řádu správního jí zamítl tak, jak je ve výroku tohoto rozsudku uvedeno.

Výrok o náhradě nákladů řízení soud opřel o ustanovení § 60 odst. 1 soudního řádu správního a contrario, neboť žalobce neměl ve věci úspěch a žalovanému správnímu orgánu žádné náklady řízení nevznikly.

P o u č e n í:

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

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

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

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

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

V Praze dne 26. března 2013

**JUDr. Slavomír Novák, v.r.
předseda senátu**

Za správnost vyhotovení: Kotlanová