



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Josefa Baxy a soudců JUDr. Lenky Kaniové a JUDr. Zdeňka Kühna v právní věci žalobkyně: **PRIMOSSA a. s.**, se sídlem Kozí 914/9, 110 00 Praha 1 – Staré Město, zastoupená Mgr. Jiřím Hoňkem, advokátem se sídlem Opletalova 37, 110 00 Praha 1, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno (dříve Finanční ředitelství pro hl. m. Prahu, se sídlem Štěpánská 28, Praha 1), proti rozhodnutí Finančního ředitelství pro hl. m. Prahu ze dne 2. 3. 2010, č. j. 2420/10-1300-101206, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 26. 3. 2013, č. j. 8 Af 16/2010 - 108,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žalobkyně **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III. Žalovanému **s e** náhrada nákladů řízení **n e p ř i z n á v á .**

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Žalobkyně, která se v roce 2003 věnovala nákupu a prodeji zlata, podala daňové přiznání za zdaňovací období srpen 2003 a vykážala v něm nadměrný odpočet daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) ve výši 3.149.414 Kč. Finanční úřad pro Prahu 1 rozhodnutím ze dne 9. 3. 2005, č. j. 62523/05/001511/4917, neuznal nárok na nadměrný odpočet DPH žalobkyně a vyměřil žalobkyni DPH ve výši 1.255.000 Kč.

[2] Proti uvedenému platebnímu výměru podala žalobkyně odvolání, které Finanční ředitelství pro hl. m. Prahu rozhodnutím ze dne 23. 11. 2005, č. j. FŘ-13064/13/05 (dále

jen „první rozhodnutí žalovaného“), zamítlo s tím, že žalobkyně neprokázala dodávky zlata od dodavatelů deklarovaných v daňovém přiznání, tj. od společností CARTRIXX s.r.o., KUKY, spol. s r. o., a BONITUM EXPO s.r.o. Proti prvnímu rozhodnutí žalovaného podala žalobkyně žalobu k Městskému soudu v Praze, který rozsudkem ze dne 8. 10. 2008, č. j. 5 Ca 32/2006 - 170, první rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Městský soud došel k závěru, že žalobkyně prokázala dodávky zlata od deklarovaných společností. Žalovaný poté, co mu byla věc vrácena k dalšímu řízení, vydal v záhlaví označené rozhodnutí, kterým opětovně zamítl odvolání proti platebnímu výměru.

[3] Proti novému rozhodnutí žalovaného brojila žalobkyně žalobou podanou u Městského soudu v Praze; ten ji v záhlaví označeným rozsudkem zamítl. Podle městského soudu žalobkyně neprokázala, že by jí v rozhodném zdaňovacím období deklarovaní dodavatelé dodávali zlato. Žalobkyně si současně musela být vědoma toho, že se nákupem zlata účastní podvodu na DPH.

II. Kasační stížnost

[4] Žalobkyně (dále „stěžovatelka“) napadla rozsudek městského soudu včas podanou kasační stížností namítajíc, že jsou dány důvody podle § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále též „s. ř. s.“), tj. nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení, vada řízení spočívající v tom, že skutková podstata, z níž správní orgán vycházel, nemá oporu ve spisech nebo je s nimi v rozporu, a nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku, spočívající ve vnitřní rozpornosti odůvodnění a nedostatku důvodů pro rozhodnutí.

[5] Za nepřezkoumatelné považuje závěry městského soudu týkající se její vědomosti o podvodech na DPH. Zdůraznila, že v době nákupu zlata od společností CARTRIXX s. r. o., KUKY, spol. s r. o., resp. BONITUM EXPO s.r.o., neznala dodavatele těchto společností a nebyly jí známy ani okolnosti dodávek zlata mezi těmito společnostmi a jejich dodavateli. Z důkazů provedených v daňovém řízení nevyplynulo, že by mezi stěžovatelkou a dodavateli jeho dodavatelů, či jejími představiteli, existovala jakákoliv personální, obchodní či jiná vazba. Z okolností, které byly stěžovatelce v době obchodování se zlatem objektivně známy, nic nenasvědčovalo skutečnosti, že by právě dodávky zlata od uvedených společností mohly být zatíženy podvodem na DPH. Veškeré okolnosti zjištěné z výpovědi pana Josefa Zikmunda (jednatele společnosti CARTRIXX) se vztahují výhradně ke společnostem, s nimiž nikdy stěžovatelka nepřišla do styku a v rozhodné době o nich nic nevěděla. Stěžovatelka také neměla žádnou možnost zasahovat do obchodování mezi společnostmi CARTRIXX, KUKY a BONITUM EXPO a jejich dodavateli, a toto nebylo ani nikdy prokázáno, vždy pouze nepřezkoumatelně tvrzeno žalovaným. Neznala ani konkrétní místa či „jiné irelevantní okolnosti dodávek zlata“ mezi nimi; jde o interní záležitosti zúčastněných subjektů.

[6] Městský soud podle stěžovatelky též odhlédl od skutečnosti, že stěžovatelka je pouze podnikatelem, který se věnuje obchodování se zlatem, nikoliv zkoumání problematiky daňových podvodů na DPH. Nikdy nebylo prokázáno, že by byla

pokračování

stěžovatelka s problematikou daňových podvodů prokazatelně seznámena, jak o tom hovoří judikatura Nejvyššího správního soudu (rozsudky sp. zn. 2 Afs 35/2007 a sp. zn. 2 Afs 37/2007). K řešení problematiky daňových podvodů jsou povolány specializované orgány Policie České republiky. Stěžovatelka do problematiky tudíž nikdy nikým zasvěcena nebyla a vůbec nic na tom nemění skutečnost, že je „*dlohodobě zavedeným subjektem na trhu*“.

[7] Nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku spatřuje stěžovatelka také v jeho údajné vnitřní rozpornosti, a tedy nesrozumitelnosti. K tomu, aby mohla stěžovatelka vůbec tušit o nějakých podvodech, muselo nezbytně dojít k nějakým reálným dodávkám zlata od společností CARTRIXX, KUKY, resp. BONITUM EXPO, ve smyslu zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“), o nichž žalovaný tvrdí, že nebyly prokázány. Žalovaný, a následně soud, dle názoru stěžovatelky tak ve snaze jakýmkoliv způsobem odůvodnit své závěry o neunesení důkazního břemene stěžovatelkou tuto základní nesourodost uvedených závěrů pominul. Odůvodnění rozhodnutí žalovaného i napadeného rozsudku městského soudu je proto dle jejího názoru nesmyslné. Pakliže stěžovatelka zlato od společností CARTRIXX, KUKY, resp. BONITUM EXPO, odebrala ve smyslu naplnění objektivních kritérií tohoto pojmu, lze případně rozvíjet smysluplné hypotézy, zda měla či mohla vědět o podvodu. Pokud zlato stěžovatelka vůbec neodebrala od uvedených společností, nelze v tom případě z logiky věci dojít k závěru, že měla či musela vědět něco o podvodech spojených s dodávkou zlata od těchto společností.

[8] Závěr městského soudu o tom, že nevěnovala dostatečnou pozornost interním kontrolním mechanismům, které by údajný podvod na DPH odhalily, považuje stěžovatelka taktéž za nepřezkoumatelný. Stěžovatelka je toho názoru, že provedla rozsáhlou a spolehlivou interní kontrolu (zvážení zlata, zjištění jeho ryzosti, evidence skladu, návrh správci daně na provedení kontroly každého předání zlata), učinila tedy vše, co po ní bylo možno spravedlivě požadovat. Městský soud ani žalovaný však ani příkladmo neuvádí, který kontrolní mechanismus stěžovatelka zanedbala. Na rozdíl od správce daně stěžovatelka nedisponuje pravomocemi ke zjišťování dodavatelů svých dodavatelů apod. Žalovaný i městský soud však po ní požadují, aby bez těchto oprávnění a pouze za použití oněch nespecifikovaných interních kontrolních mechanismů údajné podvody na DPH odhalila.

[9] Druhou skupinou námitek stěžovatelka brojí proti nesprávnému hodnocení důkazního břemene a některých provedených důkazů. Stěžovatelka má za to, že předmětné dodávky byly v řízení prokázány standardními důkazními prostředky (fakturami, výdajovými pokladními doklady, příjemkami zlata na sklad, doklady o skladové evidenci, posudky laboratoře o zkouškách ryzosti a svědeckou výpovědí), které tvoří ucelený řetězec důkazů o tom, že zlato bylo dodáno deklarovaným dodavatelem, který byl registrovaným plátcem DPH. Tento závěr prý vyplývá i z rozhodování Nejvyššího správního soudu ve věci stěžovatelky (např. rozhodnutí sp. zn. 9 Afs 67/2007, 9 Afs 41/2008 nebo 9 Afs 47/2007; ve věci jiného stěžovatele např. i sp. zn. 2 Afs 35/2007). Městský soud přesto dospěl k závěru, že stěžovatelka dodávky zlata od dodavatelů CARTRIXX, KUKY a BONITUM EXPO neprokázala a této skutečnosti přisoudil absolutní váhu; důkazy předložené stěžovatelkou (např. svědectví p. L. V.) nezohlednil. Je přitom zřejmé, že stěžovatelka nemohla žádnými jinými důkazními prostředky uvedenou

skutečnost zpochybnit. Správní soud nedostal své povinnosti vysvětlit, proč považuje důkazy předložené stěžovatelkou za neprůkazné a proč naopak přisuzuje absolutní váhu zjištěním, která se odehrála mimo sféru stěžovatelky. Stěžovatelka je toho názoru, že neplnění daňových povinností ze strany společností CARTRIXX, KUKY a BONITUM EXPO (pro stěžovatelku naprosto cizí) nemůže vést k automatickému závěru soudu o neprokázání dodávek zlata v daňovém řízení od těchto společností.

[10] Třetí a čtvrtá skupina námitek se týká úzce souvisejících otázek interpretace a aplikace pojmu „podvod na DPH“ městským soudem a subjektivní stránkou jednání stěžovatelky, tj. otázkou, zda o podvodech na DPH mohla vědět. Podle jejího názoru žalovaný i městský soud dospěli k „svéráznému“ pojetí daňového podvodu, jehož podstata vůbec nespočívá v klasickém (obecném) pojetí podvodu, tedy uvedení jiného v omyl s cílem získat majetkový prospěch. Je-li argumentováno podvodem, nepřichází v úvahu flexibilní přizpůsobování obsahu tohoto pojmu pro daňové účely, nemající žádný podklad v žádném právním předpise. V této souvislosti se dle stěžovatelky nelze spokojit s konstatováním, že některý dodavatel zboží neodvedl z inkasované ceny za zboží příslušnou DPH. K této okolnosti musí přistoupit ještě další konkrétní zjištění týkající se konkrétních subjektů zahrnující především jejich subjektivní stránku. Takové okolnosti v případě stěžovatelky však prokázány nebyly.

[11] Přes tuto skutečnost se však žalovaný i městský soud zabývali subjektivní stránkou jednání stěžovatelky a její vědomostí o možném podvodu. K tomu stěžovatelka z procesní opatrnosti uvedla, že jí správní orgány až do roku 2007 neupozornily na jakékoliv podezření z podvodu na DPH. Z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 4. 2028, č. j. 2 Afs 35/2007 - 111, plyne, že vědomost o podvodu lze předpokládat tehdy, byla-li společnost s existujícím podvodem prokazatelně seznámena. Ke způsobu, jakým měla stěžovatelka vědět o údajném podvodu, nebylo nikdy nic řečeno, i přesto je vyvozován jednoznačný závěr, že stěžovatelka o podvodu věděla, či vědět musela.

[12] Stěžovatelka tvrdí, že jak žalovaný, tak městský soud vůbec neuvedli, v čem přesně onen podvod měl spočívat a který konkrétní subjekt se jej měl dopustit. Stěžovatelka se neztotožňuje se závěrem, že pouhé, byť i dostatečně popsání, podezření z podvodu, o němž hovoří městský soud, může odůvodnit odmítání oprávněných majetkových nároků daňových subjektů. V daném případě dle stěžovatelky lze navíc jen stěží mluvit o dostatečném popsání podvodu, a to ani v obecné rovině. V souladu s judikaturou SDEU bylo na žalovaném, aby popsal a prokázal, jak mělo k údajnému podvodu docházet. Ten však vědomost stěžovatelky o podvodu na DPH dovedl pouze ze skutečnosti, že jiné daňové subjekty neplnily své daňové povinnosti. K tomu stěžovatelka upozorňuje na rozdíl mezi situací, kdy daňový subjekt nedostojí své daňové povinnosti a situací, kdy vědomě jedná tak, aby se majetkově obohatil tím, že neodvede příslušnou DPH do rozpočtu státu.

[13] Stěžovatelka se důrazně ohradila proti existenci tzv. „zavedeného způsobu obchodování“, kdy na počátku stál vždy nekontaktní subjekt. Všechny subjekty, se kterými stěžovatelka obchodovala, kontaktní vždy byly a se správcem daně spolupracovaly. Jediný model spolupráce, který u stěžovatelky existoval, byl ten, že

pokračování

stěžovatelka objednala zlato, které bylo následně dodáno, pečlivě zkontrolováno, poté zapláceno a zaznamenáno v účetní evidenci v souladu se zákonem.

[14] Ze všech shora uvedených důvodů stěžovatelka navrhl, aby Nejvyšší správní soud rozsudek městského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

III. Vyjádření žalovaného ke kasační stížnosti

[15] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že dle jeho názoru rozhodnutí není nepřezkoumatelné, nicméně v řízení před soudem k tomu stěžovatelka nic dalšího neuvedla, proto se k její námitce nemůže blíže vyjádřit. Pokud stěžovatelka odkazovala na nenaplnění podmínek vymezených rozsudkem Soudního dvora ve věci *Kittel* (C-354/03), že nemůže být k její tíži přičítáno pochybení či podvod v řetězci obchodního případu, tak pak činí poněkud neúplně, neboť Soudní dvůr v této věci dále poznamenal, že se musí jednat o podvod, o němž plátce neví. V daném případě se však nade vši pochybnost právě obchodní případ vyvinul tak, že ze všech objektivních kritérií lze učinit závěr (s přihlédnutím k tomu, jak obezřetným a profesionálním obchodníkem s ohledem na objemy musela stěžovatelka být), že stěžovatelka vědomě zneužila systém a neutralitu DPH v rámci společného trhu. Pokud jde o stěžovatelkou tvrzenou nepřezkoumatelnost rozhodnutí odvolacího orgánu, pak v tomto žalovaný postrádal adresnost, jelikož z napadeného rozhodnutí je zřejmé, jakými úvahami byl žalovaný veden a k jakému závěru dospěl. Žalovaný zdůraznil, že správce daně dospěl nejen k závěru, že stěžovatelka o podvodu nemohla nevědět, nýbrž naopak, že na základě podaných objektivních kritérií o tomto podvodu vědět musela.

[16] K upřesnění definice principu zneužití DPH judikoval Soudní dvůr Evropské unie (dále také „SDEU“) ve věci *Italervice* (C-425/06), že vylákání nadměrného odpočtu nemusí být jediným cílem transakce, ale stačí, pokud je cílem hlavním, a v rozsudku ve spojených věcech *Kittel* (C-439/04 a C-440/04) SDEU upřesnil subjektivní kritérium: pokud je s přihlédnutím k objektivním skutečnostem prokázáno, že dodání je uskutečněno pro osobu povinnou k dani, které 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.

[17] Z výše uvedeného dle žalovaného zcela jasně plyne, že princip zneužití práva je principem obecně aplikovatelným i v oblasti DPH. Správce daně je oprávněn nesplnit svou povinnost uznat nárok na odpočet daně, pokud dojde k naplnění kritérií definujících princip zneužití práva v oblasti DPH. Daňový subjekt zároveň ztrácí právo na uplatnění tohoto nároku. Otázka formálního naplnění § 72 zákona o DPH je pak nerozhodná, jelikož zákaz zneužití práva je pravidlem „silnějším“, které na základě zásady *lex specialis derogat legi generali* deroguje text uvedené právní normy. V opačném případě – při setrvání na pouhé akceptaci formálních podmínek pro uplatnění odpočtu daně – by správce daně musel postupovat v rámci standardních mantinelů výkladových metod a nárok na odpočet daně přiznat.

[18] Dle žalovaného se městský soud správně ztotožnil se závěry žalovaného odvolacího orgánu. Žalovaný proto navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

IV. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[19] Nejvyšší správní soud při posuzování kasační stížnosti hodnotil, zda jsou splněny podmínky řízení, přičemž dospěl k závěru, že kasační stížnost je přípustná, má požadované náležitosti, byla podána včas a osobou oprávněnou. Důvodnost kasační stížnosti posoudil Nejvyšší správní soud v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž je povinen přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[20] Kasační stížnost není důvodná.

[21] Nejprve se Nejvyšší správní soud zabýval tvrzenou vnitřní rozporností napadeného rozsudku městského soudu a jeho nepřezkoumatelností pro nedostatek důvodů [ad IV. A); důvod podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.]. Následně hodnotil námitku nesprávného hodnocení rozložení důkazního břemene v daňovém řízení městským soudem [ad IV. B); důvod podle § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s.] a námitku nesprávné aplikace a interpretace pojmu „podvod na DPH“ městským soudem [ad IV. C); důvod podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.]. Závěrem Nejvyšší správní soud posuzoval námitku nedostatečnosti skutkových zjištění pro prokázání subjektivní stránky stěžovatelky [ad IV. D); důvod podle § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s.].

[22] Pro úplnost lze připomenout, že stěžovatelka v obdobných věcech týkajících se jiných zdaňovacích období vedla řadu dalších řízení ve věcech projednávaných městským soudem a Nejvyšším správním soudem. K téměř totožným námitkám jako námitkám uplatněným v této kasační stížnosti se meritorně vyjádřil Nejvyšší správní soud např. v rozsudcích ze dne 15. 12. 2011, č. j. 9 Afs 44/2011 - 343, ze dne 29. 8. 2012, č. j. 1 Afs 55/2012 - 37, a ze dne 10. 10. 2012, č. j. 1 Afs 37/2012 - 50; z jejich závěrů soud i v nyní projednávané věci vycházel.

IV. A) Námitka nepřezkoumatelnosti rozsudku městského soudu

[23] K námitce nepřezkoumatelnosti Nejvyšší správní soud uvádí, že vycházel z ustálené judikatury, konkrétně z rozsudku ze dne 4. 12. 200, č. j. 2 Ads 58/2003 - 75, publikovaný pod č. 133/2004 Sb. NSS. Soud konstatuje, že dílčí závěry městského soudu si vzájemně neodporují ani se nevyvrací. Městský soud uvedl, že fyzická existence zlata nebyla ze strany finančních orgánů zpochybněna. Zpochybněna byla skutečnost, zda stěžovatelka toto zlato skutečně přijala právě od společností CARTRIXX, KUKY, resp. BONITUM EXPO, jak sama tvrdila na vystavených účetních dokladech, nebo zda zlato nepřijala od někoho jiného. Tyto závěry městského soudu jsou zcela srozumitelné a Nejvyšší správní soud se s nimi ztotožňuje. Závěr o tom, že stěžovatelka neprokázala přijetí zdanitelného plnění od společnosti CARTRIXX, resp. KUKY, není v rozporu se závěrem, že stěžovatelka mohla vědět, že se účastní podvodu na DPH. Nelze se proto ztotožnit

pokračování

s tvrzením stěžovatelky, že odůvodnění rozhodnutí žalovaného, a potažmo i napadeného rozsudku, nedává smysl.

[24] Městský soud na str. 12-13 napadeného rozsudku konstatoval, že v případě stěžovatelky existují skutečnosti, které prokazují, že věděla, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH. Na počátku obchodních transakcí je subjekt, který není dohledatelný (nekontaktní), neexistuje nebo deklarované transakce a vystavené faktury jednoznačně popře, popřípadě je po něm vyhlášeno celostátní pátrání. V posuzovaném případě byla prvotním zdrojem obchodovaného zlata společnost PROGI-PGI s.r.o., od které měla zlato nakupovat společnost CARTRIXX zastoupená Josefem Zikmundem. Zástupce společnosti PROGI-PGI, pan ing. J. Š., je pro správce daně nekontaktní osobou a od r. 2002 je veden v policejní evidenci „Pátrání po osobách“. Dalšími dodavateli stěžovatelky pak byly společnosti KUKY a BONITUM EXPO (viz níže). Uvedení dodavatelé stěžovatelky nejsou schopni prokázat, že zboží získali tvrzeným způsobem a že ho následně prodali stěžovateli. Městský soud dále konstatoval, že vzhledem k neobvyklosti formy a obsahu předmětného obchodování mezi stěžovatelkou a jejími dodavateli, zejména s ohledem na způsob dodání zlata (v igelitkách, ač šlo o dodávky v ceně milionů korun), způsob vyplacení ceny (v hotovosti), formální změny právní subjektivity dodavatelů spojených s osobou Josefa Zikmunda a celkový mechanismus tohoto obchodování neodpovídá množství a ceně dodaného zlata. Předmětné obchodování vykazuje natolik neodpovídající standardy obsahu a formy právních vztahů, že stěžovatelka si musela být vědoma rizikovosti předmětného obchodování (k tomu viz argumentaci v části IV.D níže), čemuž napovídá i spolupráce se společností TRADE CENTER PRAHA, spol. s r. o., která zprostředkovala na žádost stěžovatelky některé nákupy zlata od společnosti DAPEX Czech, spol. s r.o.

[25] K této námitce městský soud dále uvedl, že argumentace stěžovatelky je v případě interpretace pojmu „podvod na DPH“ v rozporu s judikaturou Soudního dvora (viz dále argumentace v části IV.C níže). Nestandardní okolnosti dodávek zlata od uvedených společností lze při obvyklé míře opatrnosti rozhodně považovat za podezřelé a z tohoto důvodu si stěžovatelka mohla být vědoma, že se účastní plnění zatíženého podvodem na DPH. Pokud se i za dané situace spolehl pouze na ujištění svého dodavatele, jdou důsledky tohoto jednání k její tíži.

[26] Nejvyšší správní soud má za to, že podané shrnutí odůvodnění městského soudu prokazuje, že rozsudek je i v této části plně přezkoumatelný. Je z něj seznatelné, jak na zmíněnou žalobní námitku reagoval, a z jakých důvodů považoval argumentaci stěžovatelky za chybnou. Námitka nedostatečného odůvodnění této právní otázky městským soudem je proto nepřijatelná. Rovněž rozhodnutí žalovaného je v tomto ohledu plně přezkoumatelné.

IV. B) Námitka nesprávného hodnocení rozložení důkazního břemene a nesprávného hodnocení důkazů

[27] Stěžejní otázkou pro posouzení námitky, zda stěžovatelka v daňovém řízení unesla své důkazní břemeno, je skutečnost, zda věrohodným způsobem prokázala přijetí zdanitelného plnění od jí deklarovaných dodavatelů, v daném případě tedy od

společností CARTRIXX, KUKY a BONITUM EXPO, a zda neuznáním jí deklarovaného nároku na odpočet daně byla stěžovatelka činěna odpovědnou za neunesení důkazního břemene cizích subjektů (jejích dodavatelů).

[28] Z průběhu řízení před správcem daně vyplynuly následující skutečnosti: v přiznání k DPH za zdaňovací období září 2003 stěžovatelka vykázala nadměrný odpočet daně ve výši 3.149.414 Kč, deklarovaný za nákupy zlata, konkrétně slitků Au 999/000 o váze 10.000 g od společnosti KUKY, 50.000 g granulátu Au 999,9 od společnosti CARTRIXX a zlata – odpadu čistoty 99,9% v množství 3.018,80 g od společnosti BONITUM EXPO. Správce daně (a následně i žalovaný) neuznal uplatněný nárok na odpočet DPH z osmi faktur, konkrétně č. 10100018 (dodavatel KUKY), č. 0508/03, 1108/03, 1508/03, 1708/03, 2208/03 a 0309/03 (dodavatel CARTRIXX) a č. 002-2003-Při (dodavatel BONITUM EXPO) a dospěl k závěru, že stěžovatelka neprokázala, že by se plnění ze strany uvedených společností, ze kterého vzešel nárok na odpočet DPH, uskutečnila takovým způsobem, jakým o nich bylo účtováno. Žalovaný nejprve prvním rozhodnutím odvolání zamítl. Jeho rozhodnutí však bylo následně zrušeno rozsudkem Městského soudu v Praze ze dne 8. 10. 2008, č. j. 5 Ca 32/2006 - 170, neboť došel k závěru, že žalobce prokázal dodávky zlata od deklarovaných společností. Následně žalovaný daňové řízení doplnil provedením dalších důkazů a vydal nové, v záhlaví označené rozhodnutí, které je předmětem přezkumu v nyní projednávané věci.

[29] Nejvyšší správní soud se ztotožňuje s městským soudem, že stěžovatelka byla vyzvána toliko k prokázání toho, co sama uváděla ve svém daňovém přiznání. Pokud jde o důkazy, které stěžovatelka k prokázání deklarovaného plnění předložila, 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 DPH, je-li správcem daně zpochybněno, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo tak, jak je v dokladech prezentováno. Předložení daňového dokladu (ve smyslu § 73 zákona o DPH) je pouze formálním důkazem dovršujícím hmotněprávní 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 cit. 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 zákona o DPH, který je aplikovatelný v daném případě, je pro dané účely plně srovnatelné s § 19 odst. 2 dříve platného zákona.

[30] V dané věci správce daně vyslechl svědkyni V. (vedoucí skladu drahých kovů), a to dne 18. 12. 2003, 17. 1. 2005, 10. 5. 2005 a 9. 12. 2009 (před žalovaným). Žalovaný se v souladu se závazným právním názorem městského soudu podrobně zabýval důkazní hodnotou její výpovědi. Činí tak podrobně na str. 7-8 napadeného rozhodnutí, kde mimo jiné uvádí, že „*nezpochybňuje autenticitu ani [...] pravdivost jejich vyjádření. Zdůrazňuje však,*

pokračování

že se mohla vyjádřit pouze ke skutečnostem, 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 stěžovatelky, zlato skutečně dodávaly. Svědkyně mohla potvrdit pouze fyzickou přepravu zlata.

[31] S takovýmto hodnocením se Nejvyšší správní soud ztotožňuje. Svědkyně nemohla potvrdit to, od jakých společností bylo zlato stěžovatelce dodáno (obdobné závěry Nejvyššího správního o soudu ohledně hodnocení svědectví paní V. viz též rozsudek ze dne 15. 12. 2011, č. j. 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. Moravce. Navíc v jejich vzájemných výpovědích se vyskytuje několik nesrovnalostí, pokud jde o způsob objednávání zlata. Ing. Moravec vypovídal, že někdy objednávala zlato i sama paní V. Ta však uvedla, že zboží objednával pouze Ing. Moravec. Ani tvrzení, že totožnost dodavatelů ověřovala vždy z občanských průkazů, nezůstalo nezpochybněné, neboť např. z výpovědi svědka Zikmunda (ze dne 17. 10. 2006 zachycené v protokolu č. j. FŘ-15312/13/06) vyplynulo, že si není jistý, párkrát ukazoval občanku na vrátnici. Až na otázku zástupce stěžovatelky si vzpomněl, že jeho totožnost byla ověřovaná, avšak jméno paní V. si nepamatoval.

[32] Žalovaný řádně zhodnotil důkazní prostředky i ve vztahu k dodávce od společnosti KUKY. Nákupy zlata od této společnosti stěžovatelka vykazala poprvé v posuzovaném zdaňovacím období, kdy došlo ke změně jejího jednatele a jediného společníka, kterým se stal pan Rudolf Sedláček, Tolstého 51/12, Praha 10 – Vršovice. V jeho zastoupení je však společnost KUKY nekontaktní osobou, stejně tak není kontaktní pan Sedláček. O jeho osobě žalovaný zjistil, že byl ze svého bytu na shora uvedené adrese soudně vystěhován, působil zanedbaným dojmem a že se jednalo nejspíše o nemocného člověka. K zastupování společnosti KUKY v plném rozsahu pan Sedláček zmocnil pana P. T., občana Ukrajiny, a následně JUDr. I. P. Plná moc na pana T. je opatřena doložkou o pravosti podpisu pana Sedláčka, není však na ní stvrzeno, že pan T. udělené zastupování přijal. P. T. navíc neměl dle sdělení Policie ČR, Ředitelství služby cizinecké a pohraniční policie ze dne 21. 12. 2003 na území ČR povolen pobyť na dlouhodobé vízum nad 90 dnů a neměl povolení ani k pobytu trvalému; jeho žádost o povolení pobytu na dlouhodobé vízum nad 90 dnů byla zamítnuta. Dalším zástupcem společnosti KUKY byl JUDr. I. P., který dne 3. 1. 2004 vypověděl, že k navázání jeho spolupráce s panem Sedláčkem došlo tak, že byl kontaktován třetí osobou, a nikoliv panem Sedláčkem; jméno této osoby si již nevybavoval, nicméně uvedl, že si s ní domluvil schůzku, na které se teprve setkal s panem Sedláčkem. Při tom mu předal zplnomocnění k zastupování společnosti KUKY. Výpověď ze zastupování uvedené společnosti odůvodnil špatnou komunikací s panem Sedláčkem. Společnost KUKY v předmětném zdaňovacím období neplnila povinnosti plátce DPH, když nepředložila daňové přiznání. Jak uvádí žalovaný, „[u] této společnosti se tedy neprokázalo, že fakticky obchodovala se zlatem, že vystavila odvolatelem předložené faktury jako řádné daňové doklady a že vůbec mohla pro odvolatele uskutečnit zdanitelné plnění ve smyslu zákona o DPH.“ Lze taktéž usuzovat, že pan Sedláček byl spíše nastrčenou osobou, nežli skutečným jednatelem společnosti KUKY.

[33] Mezi skutečností, k nimž je v řízení třeba přihlížet ve vztahu ke společnosti BONITUM EXPO, patří i zjištění, že stěžovatelka vykázala od této společnosti pouze jedinou dodávku. Tato společnost nakupovala zlato od dodavatele První stavební Praha, s.r.o., která měla také nakupovat od svého dodavatele – H. B. M., bytem H. 2497/8, O.-J., případně od dodavatele J. K. K+K, A. P. 3/6, O. 30. Dodavatelem subjektu H. B. M. měl být D. N. N., který však nikdy nebyl plátcem DPH, v předmětném období neměl povolení k pobytu na území ČR a DIČ, které uváděl na vystavovaných fakturách, patří společnosti ČEPRO, a.s. Místně příslušný správce daně subjektu zjistil, že D. N. N. měl pobyt na území ČR povolen od 19. 3. 1997 do 19. 6. 1998 na adrese N., K. 1023, ale k trvalému pobytu nikdy nebyl přihlášen. Protože subjekt H. B. M. ve svém daňovém přiznání neprokázal přijetí ani uskutečnění plnění týkajících se dodávek zlata, byla mu vyměřena daňová povinnost k DPH za zdaňovací období 3. čtvrtletí 2003 ve výši 0 Kč. Vzhledem k tomu, že tento dodavatel neprokázal uskutečnění dodávek zlata tak, jak deklaroval na vystavovaných dokladech, správce daně neuznal nárok na odpočet DPH z těchto údajně uskutečněných plnění, který uplatňovala společnost První stavební Praha jako jeho odběratel. Ani tato společnost ve svém daňovém řízení neprokázala, že přijala, a ani to, že uskutečnila plnění v podobě dodávek zlata. Nejvyšší správní soud dodává, že výpovědi svědka ing. J. V., zástupce společnosti BONITUM EXPO, jehož výslech žalovaný provedl dne 15. 9. 2009, se žalovaný obsáhle věnuje na str. 16-18 svého rozhodnutí; soud v tomto rozsahu na napadené rozhodnutí žalovaného odkazuje. Lze uzavřít, že společnost BONITUM EXPO věrohodně neprokázala, zda zboží skutečně vlastnila či měla ve svém držení, a rovněž neprokázala, že uskutečnila zdanitelné plnění ve prospěch stěžovatelky.

[34] Je tedy zřejmé, že žalovaný v daňovém řízení provedl nové důkazy a na podkladě nově zjištěného skutkového stavu dospěl k závěru, že stěžovatelka v řízení neprokázala přijetí zdanitelných plnění od společností CARTRIXX, KUKY a BONITUM EXPO tak, jak o nich účtovala, s čímž se ztotožnil i Nejvyšší správní soud. Skutkový stav údajům deklarovaným stěžovatelkou v předložených daňových dokladech o přijetí zdanitelného plnění totiž neodpovídá. V souladu s výše uvedeným tedy Nejvyšší správní soud shledal nedůvodnou námitku stěžovatelky, že rozložení důkazního břemene bylo v daňovém řízení posouzeno nesprávně.

IV. C) Námitka nesprávné aplikace a interpretace pojmu „podvod na DPH“

[35] K této otázce se městský soud i Nejvyšší správní soud vyjadřovali již mnohokrát, a to konkrétně i ve věcech stěžovatelky v souvislosti s jinými zdaňovacími obdobími. Stěžovatelka se pokaždé snaží situaci ve svůj prospěch zvrátit totožnou argumentací s odkazem na judikaturu Soudního dvora i tohoto soudu. Městský soud v této souvislosti vycházel ze stejné judikatury Soudního dvora, z níž vychází stěžovatelka v kasační stížnosti.

[36] Pojem „podvod na DPH“ není vůbec „svěrazný“, jak se snaží dovodit stěžovatelka. Je správnými soudy užíván ve smyslu judikatury Soudního dvora, týkající se zneužití práva či kolotočových podvodů na DPH [rozsudky ze dne 12. 1. 2006 ve spojených věcech *Optigen Ltd a Fulcrum Electronics Ltd (v likvidaci) a Bond House Systems Ltd proti Commissioners of Customs & Excise*, C-354/03, C-355/03 a C-484/03, Sb. rozh., s. I-483 (dále

pokračování

jen „*věc Optigen*“), a ze dne 6. 7. 2006 ve spojených věcech C-439/04 a C-440/04 *Axel Kittel proti Belgickému státu a Belgický stát proti Recolta Recycling SPRL*, Sb. rozh., s. I-6161, naposledy rozsudek Soudního dvora ze dne 21. 6. 2012, ve spojených věcech *Mahagében kft a Péter Dávid*, C-80/11 a C-142/11, (dále jen „*věc Mahagében*“)]. Judikatura Soudního dvora tímto pojmem označuje situace, v nichž jeden z účastníků neodvede státní pokladně vybranou daň a další si ji odečte, a to za účelem získání zvýhodnění, které je v rozporu s účelem šesté směrnice, neboť uskutečněné operace neodpovídají běžným obchodním podmínkám. V této souvislosti lze odkázat na již shora uváděné rozsudky Soudního dvora, kde termín „podvod na DPH“ je v tomto smyslu běžně užíván a je jak obsahem samotných položených předběžných otázek, tak stanovisek generálních advokátů, jakož i obsahem samotných rozsudků Soudního dvora.

[37] Ústavnost výše uvedených závěrů ostatně potvrdil také Ústavní soud, který odmítl stížnost stěžovatelky proti rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 4. 2010 č. j. 9 Afs 111/2009 - 274. 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 zaplacen 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.

[38] Žalovaný se okolnostmi daňového podvodu podrobně zabýval. Je zřejmé, že pojem „daňový podvod“ aplikoval v projednávané věci v souladu s výše vyslovenou judikaturou Soudního dvora, na niž ostatně ve svém rozhodnutí hojně odkazoval. Městský soud (i žalovaný) tuto otázku řádným způsobem posoudili. S provedeným hodnocením se ztotožnil následně Nejvyšší správní soud v tomto rozsudku.

[39] K odkazu stěžovatelky na rozsudky zdejšího či městského soudu, které vyzněly v její prospěch, soud uvádí, že otázka uplatněného nároku stěžovatelky na odpočet daně je otázkou skutkovou, která je posuzována s ohledem na konkrétní okolnosti zjištěného skutkového stavu. V rozhodnutích zdejšího soudu, která vyzněla ve prospěch stěžovatelky, 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 a sp. zn. 9 Afs 47/2007. Nepřípadné jsou rovněž odkazy stěžovatelky na rozsudky vydané ve věci jiného stěžovatele – společnosti SOLITER, a. s. Rozhodnutí vydávaná správními orgány ve věci stěžovatelky 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 stěžovatelkou odkazovaného rozhodnutí sp. zn. 2 Afs 37/2007 Nejvyšší správní soud finančnímu úřadu vytkl, že jeho pochybnosti o odůvodněnosti uplatněného nároku na odpočet DPH nevyústily ve zkoumání subjektivní stránky; ve stěžovatelčině případě se však správní orgány i správní soudy touto otázkou v novém řízení zabývaly velmi důkladně. Námitka neodůvodněného odlišného postupu je proto nedůvodná (shodně se ostatně vyslovil i Ústavní soud ve zmíněném usnesení sp. zn. IV. ÚS 1885/10).

IV. D) Prokázání vědomosti stěžovatelky o její účasti na daňovém podvodu

[40] Posuzování subjektivní stránky jednání stěžovatelky, tedy hodnocení její vědomosti o daňovém podvodu, částečně souvisí s předchozí námitkou, tedy s interpretací daňového podvodu. Jak již bylo uvedeno, pojmem podvodu na DPH se zabýval Soudní dvůr zejména v rozsudcích citovaných v bodě [36] výše. Ve věci *Optigen* je zdůrazněno, že nárok na odpočet daně nemůže být dotčen tím, že v řetězci dodávek je jiná předchozí nebo následná transakce zatížena skutečnostmi, o kterých plátce neví nebo nemůže vědět. Zavedení systému odpovědnosti bez zavinění by totiž překračovalo rámec toho, co je nezbytné pro ochranu plateb do veřejného rozpočtu (srov. rozsudky ze dne 11. 5. 2006, *Federation of Technological Industries a další*, C-384/04, Sb. rozh. s. I-4191, bod 32, jakož i ze dne 21. 2. 2008, *Netto Supermarkt*, C-271/06, Sb. rozh. s. I-771, bod 23). Vzhledem k tomu, že odmítnutí nároku na odpočet podle bodu 45 tohoto rozsudku je výjimkou ze základní zásady, kterou tento nárok představuje, je na daňovém orgánu, aby dostatečně právně prokázal objektivní okolnosti umožňující učinit závěr, že osoba povinná k dani věděla nebo musela vědět, že plnění uplatňované k odůvodnění nároku na odpočet bylo součástí podvodu spáchaného dodavatelem či jiným subjektem operujícím v dodavatelském řetězci na vstupu (*Mahagében*, bod 49).

[41] Uvedený výklad Soudního dvora převzala i judikatura Nejvyššího správního soudu. Ta potvrdila, že každá účetní transakce mezi dodavatelem a jeho odběratelem v řetězci musí být posuzována sama o sobě a charakter jednotlivých transakcí v řetězci nemůže být změněn předchozími nebo následnými událostmi (srov. rozsudek ze dne 27. 7. 2007, č. j. 5 Afs 129/2006 - 142). Zásada daňové neutrality brání obecné diferenciaci mezi legálními a protiprávními plněními. Proto subjekty, které přijmou veškerá opatření, která od nich mohou být rozumně vyžadována, aby zajistily, že jejich plnění nejsou součástí podvodu, bez ohledu na to, zda se jedná o podvod na DPH, nebo jiné podvody, musejí mít možnost důvěřovat legalitě uvedených plnění, aniž by riskovaly ztrátu svého nároku na odpočet DPH odvedené na vstupu (viz rozsudek ze dne 11. 5. 2006 *Commissioners of Customs & Excise a Attorney General proti Federation of Technological Industries a další*, C-384/04, Sb. rozh., s. I-4191, bod 33).

[42] V daném případě tedy z judikatury Soudního dvora ve vztahu k řešené otázce vyplývá, že nárok na odpočet DPH 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*, cit. v bodě

pokračování

[36] výše). Tyto principy rovněž následně přejala i judikatura Nejvyššího správního soudu (např. rozsudky ze dne 30. 4. 2008, č. j. 1 As 15/2008 - 100, nebo ze dne 30. 7. 2010, č. j. 8 Afs 14/2010 - 195, publikovaný pod č. 2172/2011 Sb. NSS).

[43] 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 souhlasit se stěžovatelkou, že aby mohly finanční orgány určitému subjektu v souvislosti s daňovým podvodem upřít nárok na odpočet DPH, musí být zjištěno, zda daný subjekt o podvodném jednání svých dodavatelů věděl, nebo s vynaložením přiměřených opatření v rámci své obchodní činnosti vědět mohl. To bylo v projednávané věci prokázáno.

[44] Způsob obchodování stěžovatelky se společnostmi CARTRIXX a dalšími (STAVREK, France-Business nebo DAPEX) 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 stěžovatelku nepříznivé účinky ve smyslu nemožnosti odpočtu DPH. Stěžovatelka je dlouhodobě zavedenou společností na trhu se zlatem a v letech 2002 až 2004 patřila ke třem největším výrobcům zlatých šperků v ČR. Je rovněž jedním ze tří největších tuzemských vývozců zlata a od roku 2002 vykazovala na DPH v jednotlivých zdaňovacích obdobích nadměrné odpočty ve výši řádově milionů Kč. Z těchto skutečností žalovaný usoudil, že stěžovatelce „*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 [stěžovatelky] o zlatu, které začalo být obchodováno bez identifikace jeho původu, tak lze vyloučit*“ (srov. str. 19 rozhodnutí žalovaného). Nejvyšší správní soud se shoduje se žalovaným v jeho důrazu na postavení stěžovatelky 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. Moravce (předsedy představenstva, který se v prostředí obchodů s drahými kovy pohybuje cca od roku 1981) a způsob uskutečňování obchodních transakcí mezi stěžovatelkou a jejími dodavateli při nákupu zlata (srov. str. 20-22 rozhodnutí žalovaného).

[45] Nejvyššímu správnímu soudu je z jeho úřední činnosti známo (protokol ze dne 13. 12. 2005, č. j. 279579/05/001932/7644, rozsudek zdejšího soudu ze dne 18. 3. 2010, č. j. 9 Afs 83/2009 - 232), že ve zdaňovacích obdobích březen a květen 2005 byla z iniciativy stěžovatelky do řetězce MAJK – DAPEX Czech, spol. s r. o. – stěžovatelka, zcela formálně zapojena společnost TRADE CENTER PRAHA, spol. s r. o., a to za účelem čerpání odpočtu DPH. Obchodní vztah mezi stěžovatelkou a touto společností byl postaven na skutečnosti, že Ing. Moravec jako zástupce stěžovatelky 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 Zikmundem, zástupcem dodavatele DAPEX, cena za zboží navržená panem Zikmundem byla odsouhlasena Ing. Moravcem. Z výpovědi svědka V. pak vyplývá, že danou transakci nemohl nikterak ovlivnit a veškeré podrobnosti obchodu byly dohodnuty mezi Ing. Moravcem a panem Zikmundem. Svědek V. v této souvislosti vypověděl, že mu byla

stěžovatelem vyplacena odměna, kterou nazval provizí za zprostředkování. I přes tyto skutečnosti byla z iniciativy stěžovatelky transakce vykázána jako dodání zboží mezi DAPEX a TRADE CENTER, a následné dodání zboží mezi touto společností a stěžovatelkou.

[46] Je zřejmé, že stěžovatelka obchoduje minimálně nestandardním způsobem. Její 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 panem Zikmundem, postupně zapojované do řetězce v závislosti na zrušení jejich registrace k DPH, atd. Všichni bezprostřední dodavatelé stěžovatelky 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 nákupům a prodejům zlata dochází buď ve stejný den, nebo v minimálních časových odstupech. K předávání zlata údajně dochází na parkovištích, benzinových pumpách, v kavárnách, zlato dodavatelé nosí v igelitových taškách, milionové částky po kapsách. Objednávky jsou zásadně ústní a neexistují ani písemné smlouvy dokládající tuto obchodní spolupráci stěžovatelky s jejími dodavateli. Ve dvou zdaňovacích obdobích, dokonce sama stěžovatelka do řetězce zcela formálně začlenila společnost TRADE CENTER a vědomě tak předstírala dodávky v řetězci společností MAJK – DAPEX – TRADE CENTER – stěžovatelka. Stěžovatelka však stále formálně od těchto subjektů zlato odebírá i přesto, že o původu zlata jí údajně není nic známo. Za těchto okolností je Nejvyšší správní soud přesvědčen, že obchodní transakce, ze kterých stěžovatelka uplatnila nárok na odpočet DPH, nejsou nahodilými obchodními transakcemi, jejichž součástí se stěžovatelka stala bez vlastního vědomí či přičinění.

[47] 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 byla stěžovatelka konečným odběratelem, obdobným způsobem. Nikdy nebylo prokázáno, kdo byl skutečným dodavatelem obchodovaného zlata, ani odkud zlato pochází, neboť dříve, než ho stěžovatelka použila 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, deklarované transakce jednoznačně popře a potvrdí, že se obchodem se zlatem nikdy nezabýval a sporné faktury nevystavil, případně neprokáže faktické obchodování se zlatem (srov. str. 13-18 rozhodnutí žalovaného a body [31] až [33] tohoto rozsudku). Následují dodavatelé stěžovatelky (např. společnosti CARTRIXX s. r. o. – v současnosti již vymazaná z obchodního rejstříku, STAVREK s. r. o., KUKY, spol. s r. o., SODANA – v současné době již vymazaná z obchodního rejstříku, 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 Josefem Zikmundem, původně jednajícím za společnost CARTRIXX. Poté, co byla této společnosti zrušena správcem daně registrace k DPH pro neplnění zákonných povinností, jednal Josef Zikmund za společnost

pokračování

France-Business, zaregistrovanou k DPH hned následně. Po zrušení i této registrace z úřední povinnosti pro neplnění zákonem stanovených povinností pan Zikmund zastupoval při dodávkách zlata stěžovatelce společnost DAPEX.

[48] Skutečnost, že shora popsaný mechanismus obchodování byl stěžovatelkou uplatňován opakovaně v přibližně 40 prověřovaných zdaňovacích obdobích, není žádnou domněnkou či „cejchováním“ stěžovatelky. Jedná se o prokázaný skutkový stav, který vyplývá jak z rozhodnutí žalovaného, tak ze spisového materiálu, jakož i z dokladů doložených samotnou stěžovatelkou. Zdejší soud nemá žádné pochybnosti o tom, že prověřované transakce, ve kterých je stěžovatelka konečným příjemcem deklarované dodávky zlata, mají shodné rysy (srov. např. č. j. 9 Afs 44/2011 - 343, č. j. 9 Afs 41/2008 - 64). Zmíněné indicie, byť každá sama o sobě nejsou nezákonné, ve svém souhrnu tvoří logický a ucelený soubor vzájemně se doplňujících a na sebe navazujících nepřímých důkazů, které spolehlivě a jednoznačně prokazují skutečnost, že stěžovatelka o podvodu na DPH věděla či minimálně vědět mohla. I tyto nepřímé důkazy tak spolehlivě prokazují subjektivní stránku jednání stěžovatelky (srov. rozsudek NSS ze dne 30. 5. 2012, č. j. 1 Afs 26/2012 - 34).

[49] Žalovaný k výpovědi svědka Zikmund zaznamenané v protokolu ze dne 15. 9. 2009, č. j. 12063/09-1300-101206, na níž v kasační stížnosti stěžovatelka odkazovala, uvedl, že jeho svědectví nemá sílu prokázat dodávky zlata jménem společnosti uvedené na fakturách vystavených stěžovatelce, přestože je svědek odsouhlasil v množství i ceně (str. 15 rozhodnutí žalovaného). Výsledky daňového řízení provedeného u CARTRIXX totiž tomu neodpovídají – tato společnost neunesla důkazní břemeno ohledně obchodů se zlatem. Svědek Zikmund tak mohl pouze potvrdit fyzické přemístění zlata a vyinkasování peněz, ale nikoliv skutečnost, že plnění byla uskutečněna jménem společnosti CARTRIXX, která neprokázala, že zboží nakoupila, ani že s ním disponovala. Z tohoto důvodu nepovažoval svědectví pana Zikmunda za věrohodné a uvedená svědecká výpověď není s to vyvrátit domněnku o vědomém zapojení do řetězce organizovaného pro účely čerpání odpočtu DPH.

[50] Nejvyšší správní soud se s hodnocením výpovědi žalovaným ztotožňuje. Fakt, že v daňovém řízení CARTRIXX neprokázala poskytnutí zdanitelného plnění stěžovatelce dle vystavených faktur, výrazně oslabuje věrohodnost výpovědi svědka Zikmund, jejího jednatele, pokud tvrdí, že finanční úřady jeho společností odpočty na dani uznávaly; takové tvrzení postrádá oporu ve spise. Dále svědek Zikmund 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 (str. 12 rozhodnutí žalovaného). Nepamatuje si, proč byly registrace na DPH jeho společností zrušeny, nevysvětlil, jakým způsobem fakturoval zlato i přesto, že byl jednatelem vícero společností.

[51] V rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 4. 2008, č. j. 2 Afs 35/2007 - 111, na který stěžovatelka hojně odkazovala, zdejší 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 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.“ Jak již bylo výše popsáno, v předmětném případě žalovaný okolnosti nasvědčující tomu, že se jedná o daňový podvod, o kterém stěžovatelka přinejmenším vědět mohla, bezpochyby prokázal. Zohlednil přitom právě dlouholeté výsadní postavení stěžovatelky na trhu se zlatem a způsob uskutečňování obchodních transakcí. V této souvislosti je nepřipadný argument stěžovatelky, že ve zdaňovacích obdobích prosinec 2004, leden až únor 2005 a duben 2005 správce daně ve vztahu ke společnosti DAPEX, jejíž jednatel – pan Zikmund – dodával zlato i stěžovatelce prostřednictvím jiné své společnosti, nároky na odpočet DPH uznal. Posuzování nároku na odpočet DPH 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 uznán a v jiném období odepřen.

[52] Soud se ztotožňuje s hodnocením důkazních prostředků i ve vztahu k dodavateli KUKY. Za tuto společnost jednal pan Rudolf Sedláček, v jehož zastoupení je KUKY nekontaktní osobou, stejně tak není kontaktní pan Sedláček (viz výše bod [32]). K zastupování společnosti KUKY v plném rozsahu pan Sedláček zmocnil pana P. T., občana Ukrajiny, který zlato za tuto společnost předával (srov. výpověď svědkyně V. ze dne 18. 12. 2003, protokol č. j. 245049/03/001932/7644). Stěžovatelka předložila plnou moc udělenou panu T. jednatelem KUKY panem Sedláčkem, s tím, že byla vystavena na žádost stěžovatelky dne 29. 8. 2003. Nelze tedy pominout, že stěžovatelka iniciovala vznik listiny zasahující do interních záležitostí jiného subjektu, a to v době, kdy došlo ke změně jednatele společnosti KUKY na pana Sedláčka, zapojením cizího státního příslušníka bez řádných povolení k pobytu v ČR. Vzhledem k tomu, že zastupování společnosti KUKY panem T. se týkalo toliko obchodní spolupráce se stěžovatelkou, a nikoliv činnosti společnosti KUKY jako takové, hodnotí soud ve shodě s žalovaným toto zastoupení jako účelové; tento vztah rovněž podporuje závěry o tom, že stěžovatelka nemohla být pouze nevědoucím odběratelem. V této souvislosti považuje soud za vhodné uvést, že není ani zřejmé, komu patří podpisy příjemce na výdajových pokladních dokladech deklarujících platby stěžovatelky dodavateli KUKY, když se tyto podpisy od sebe na jednotlivých dokladech odlišují (str. 10 rozhodnutí žalovaného).

[53] Soud taktéž souhlasí s hodnocením důkazních prostředků týkajících se společnosti BONITUM EXPO (viz bod [33] výše), kdy žalovaný zpochybnil pravdivost a věrohodnost tvrzení o nákupech a prodeích zlata touto společností, která nikterak neprokázala, že zlato skutečně vlastnila. Společnosti se ani nepodařilo prokázat uskutečnění zdanitelného plnění ve prospěch stěžovatelky. Svědectví zástupce společnosti, ing. V., soud v souladu se žalovaným hodnotí jako účelové, jelikož prokazuje toliko skutečnost, že zboží ke stěžovatelce fyzicky přemístil, vyinkasoval peníze a vystavil fakturu, avšak nikoliv to, že plnění bylo uskutečněno jménem společnosti BONITUM EXPO. Tvrzení svědka V., že zboží prošlo skladem a skladovou evidencí, není důvěryhodné, jelikož uvedená společnost skladovou evidenci správci daně ani na výzvu nepředložila.

pokračování

[54] Z výše uvedených důvodů Nejvyšší správní soud uvádí, že ze skutkového stavu zjištěného v daňovém řízení zřetelně vyplývá, že stěžovatelka o podvodných jednáních na DPH věděla, nebo alespoň vědět mohla a nepředložila žádný důkaz, který by tento závěr zpochybnil. K tomuto závěru soud přistoupil i s ohledem na dlouholeté obchodní zkušenosti stěžovatelky a její dlouhodobé činnosti ve zlatnictví a v obchodování se zlatem. Lze uzavřít, že stěžovatelka v zájmu minimalizace podnikatelského rizika nepřijala dostatečně přiměřená opatření, aby problémovost svých obchodních partnerů vyloučila a aby vyloučila objektivní pochybnosti o způsobu realizace dodávek zlata od svých dodavatelů. Tvzení stěžovatelky, že v předmětné době nic nenasvědčovalo probíhajícím podvodům spojeným s předmětnými dodávkami zlata, jakož i o tom, že neznala dodavatele svých dodavatelů, či že mezi nimi a jí nebyla žádná personální či jiná vazba, nelze přijmout. Stěžovatelka se před daňovými orgány i správními soudy snaží vytvořit dojem, že je pouhým obchodníkem se zlatem, nikoliv expertem na daňové podvody, a že v případě, že k podvodům skutečně docházelo, je jen pouhou obětí obchodů zatížených podvodem na DPH. Okolnosti projednávaného případu však jednoznačně naznačují, že stěžovatelka dobrou víru osvědčit nemůže.

[55] Soud tedy neshledal, že by skutková zjištění žalovaného ve vztahu k subjektivní stránce jednání stěžovatelky – její vědomosti o možném podvodu na DPH – byla nedostatečná. Rovněž hodnocení této námitky městským soudem má odraz ve zjištěném skutkovém stavu a je dostatečné. Tato námitka je proto nedůvodná.

V. Závěr a náklady řízení

[56] Nejvyšší správní soud proto ze všech výše uvedených důvodů kasační stížnost podle § 110 odst. 1 s. ř. s., poslední věty, zamítl jako nedůvodnou.

[57] O náhradě nákladů řízení rozhodl Nejvyšší správní soud v souladu s § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Žalobkyně neměla ve věci úspěch, a nemá proto právo na náhradu nákladů řízení; žalovanému pak v řízení o kasační stížnosti žádné náklady nevznikly.

P o u č e n í: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 31. července 2013

Baxa

JUDr. Josef

předseda senátu