



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Radana Malíka a soudců JUDr. Barbary Pořízkové a JUDr. Petra Mikeše, Ph.D., v právní věci žalobkyně: **SOLUNA 2000 s.r.o.**, se sídlem Vlkova 468/17, Praha 3, zast. JUDr. Michalem Paulem, advokátem se sídlem Benešovská 24, Praha 10, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 12. 11. 2013, č. j. 27241/13/5000-14305-706986, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 3. 5. 2016, č. j. 3 Af 3/2014 - 78,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá.**
- II. Žádný z účastníků **nemá právo** na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Včas podanou kasační stížností se žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) domáhá zrušení shora označeného rozsudku Městského soudu v Praze (dále jen „městský soud“), kterým byla zamítnuta její žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze dne 12. 11. 2013, č. j. 27241/13/5000-14305-706986. Žalovaný tímto rozhodnutím zamítl stěžovatelčino odvolání proti dodatečným platebním výměrům, jimiž jí byla doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období leden 2009 až únor 2010.

[2] Městský soud v napadeném rozsudku uvedl, že i přes existenci formálně perfektního daňového dokladu může správce nárok na odpočet daně vyloučit, a to v případě, že formální stav daňového dokladu neodpovídá faktickému plnění. Dále zde poznamenal, že dle judikatury Soudního dvora Evropské unie (dříve Evropského soudního dvora; dále jen „Soudní dvůr“) nárok na odpočet daně nemůže být daňovému subjektu přiznán, pokud je uplatňován podvodně nebo zneužívajícím způsobem. Pod pojmem daňový podvod judikatura Soudního dvora řadí situace, v nichž jeden z účastníků neodvede státu vybranou daň a další subjekt si ji odečte za účelem získání výhody, která je v rozporu s účelem šesté

směrnice. Ve vztahu k daňovému podvodu nemusí správce daně prokázat, že se daňový subjekt účastnil podvodného řetězce vědomě, postačí prokázat, že plátce mohl a měl vědět, že se podvodu účastní.

[3] Městský soud dále zrekapituloval závěr finančních orgánů, že plnění v podobě dodávky zlata ryzosti 330/1000 a přepracování zlata ryzosti 330/1000 na ryzost 999/1000 se nikdy fakticky neuskutečnilo. Doklady, které stěžovatelka v rámci daňového řízení předložila, byly vytvořeny účelově, aby se mohla vyhnout zvláštnímu režimu dle § 92a zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném v rozhodné době (dále jen „zákon o dani z přidané hodnoty“).

[4] Stěžovatelka nárok na odpočet prokazovala daňovými doklady, obchodní smlouvou, výpověďmi svého jednatele, svědeckou výpověď Petera Minicha, pracovníků Puncovního úřadu, V. P. a skladovou evidencí. K tomu městský soud poznamenal, že daňový doklad sám o sobě neprokazuje uskutečnění zdanitelného plnění tak, jak je na něm deklarováno, neboť představuje toliko výzvu k zaplacení. Předmětná obchodní smlouva vytváří pouze prostor pro pozdější uskutečnění obchodních transakcí, nadto neupravuje přepracování zlata. Skladová evidence nemůže obstát jako důkaz, když sám jednatel stěžovatelky připustil, že zápis neodpovídá skutečnému stavu. Mezi výpověďmi jednatele stěžovatelky a svědka Minicha i mezi výpověďmi svědka Minicha navzájem byly shledány podstatné rozpory. Uvedené výpovědi dokládají nedostatečnou kontrolu zboží a neposkytnutí služby v podobě přepracování zlata. Městský soud vyhodnotil, že nárok na odpočet daně z daňových dokladů stěžovatelka dostatečně spolehlivě neprokázala.

[5] Městský soud na základě zjištění učiněných finančními orgány konstatoval, že stěžovatelka byla schopna doložit převzetí zlata o ryzosti 999/1000, avšak předchozí faktické převzetí zlata o ryzosti 330/1000 zůstalo pouze v rovině tvrzení, jemuž nesvědčí žádný věrohodný důkaz. Skladová evidence byla vytvořena daňovým subjektem na základě přijatých faktur a sám jednatel stěžovatelky připustil, že vystavování skladových dokladů o příjmu a výdeji ne vždy odráželo fyzický pohyb zboží. Jako důkaz o přijetí zlata o ryzosti 330/1000 městský soud neuznal ani svědeckou výpověď V. P., pracovnice stěžovatelky, která sice potvrdila, že materiál přebírala, současně však uvedla, že zkoušky ryzosti, které prováděla, byly jen přibližné. Drobné kousky vůbec nezkoušela a výsledky zkoušky nikde zachyceny nemá. Rovněž městský soud poukázal na to, že jednatel stěžovatelky vypověděl, že dodávku zlata ryzosti 330/1000 fyzicky nepřebíral, ale nechal je rovnou přepracovat na zlato o ryzosti 999/1000.

[6] V odůvodnění napadeného rozsudku je dále uvedeno, že v dodavatelském řetězci mělo dojít k dvojí výměně (přepracování) zlata, nejprve z ryzosti 999/1000 na ryzost 330/1000 a poté z ryzosti 330/1000 zpět na ryzost 999/1000. Podle zjištění finančních orgánů nebyla u žádného ze zúčastněných subjektů prokázána fyzická existence zlata o ryzosti 330/1000 v množství, které bylo obchodováno. U žádného z nich rovněž nebylo prokázáno faktické technologické přepracování na vyšší ryzost, věrohodně nebyla prokázána ani výměna zlata.

[7] Městský soud posléze konstatoval, že stěžovatelka byla vědomě a úmyslně zapojena do podvodného řetězce. Mezi ní a jejím dodavatelem se nejednalo o nahodilou či jednorázovou spolupráci, ale o spolupráci déletrvající. Stěžovatelka tvrdila, že s výjimkou

pokračování

několika málo počátečních obchodů obchodovala s důvěrou ve svého dodavatele, a neověřovala proto kvalitu dodávaného zboží. Dle městského soudu obchodování založené na důvěře sice neodporuje žádnému právnímu předpisu, avšak v případě zapojení do řetězce společností, v němž byl prokázán podvod na dani z přidané hodnoty, jde tato skutečnost k tíži daňového subjektu při obhajování jeho dobré víry. Stěžovatelka přijímala daňové doklady na zlato o ryzosti 330/1000, u něhož také vystavovala příjmykky přepracovaného zlata, ačkoli fakticky zlato o ryzosti 330/1000 nepřebírala. Tím, že dovolila, aby její účetnictví neodráželo realitu, nejenže nepřijala opatření, která po ní bylo možno vyžadovat, ale naopak k daňovému podvodu vytvářela prostor. Pro zlato o ryzosti 330/1000 neměla využití a ani technologické prostředky k jeho přepracování. Prostředky k přepracování neměla ani společnost Bohemia Aurum, která pro ni měla přepracování zajistit. Stěžovatelka si ani nezjišťovala informace ohledně přepracování zlata ze strany Bohemia Aurum.

[8] Městský soud pak uzavřel, že nebylo prokázáno, že by stěžovatelka přijala zlato o ryzosti 330/1000 v deklarovaném množství, tudíž nebyl prokázán ani nárok na odpočet daně z přidané hodnoty. Městský soud proto žalobu zamítl dle § 78 odst. 7 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“).

II. Obsah kasační stížnosti

[9] V kasační stížnosti stěžovatelka namítla, že žalovaný a městský soud dovozují, že se jednalo o nekalou praktiku a že došlo k nezaplacení daně v řetězci. Stěžovatelka zaplatila s cenou zlata i daň z přidané hodnoty a není v jejích možnostech, aby kontrolovala své dodavatele, zda řádně tuto daň také odvedli. Má současně za to, že došlo k porušení rovnosti zbraní a presumpce neviny, neboť protiprávní jednání se pouze presumuje, a nikoli dokazuje. Trvá na tom, že přebírala nízkoryzostní zlato, které řádně evidovala ve skladové evidenci a účetnictví. K obchodním vztahům dodala, že společnost Bohemia Aurum zlato nepřepřacovávala, ale nechávala přepřacovat u jiného subjektu.

[10] Tvrzení, že v řetězci nedošlo k odvedení daně z přidané hodnoty, je zřejmě pravdivé, ale nedotýká se stěžovatelky, která daň zaplatila. O její vědomé účasti na podvodu s daní z přidané hodnoty neexistuje žádný důkaz, přičemž po daňovém subjektu nelze požadovat důkaz o jeho nevědomosti o podvodu. Jednotlivé obchodní případy probíhaly *ad hoc* na základě dohody dle potřeb stěžovatelky.

[11] Stěžovatelka namítla, že výpověď Jaroslava Petra, jejího jednatele, byla ze strany finančních orgánů i městského soudu překrucována a nebyla hodnocena reálně. Namítla, že především obecné odpovědi k nekonkrétním dotazům byly hodnoceny v její neprospěch. Následně uvedla svůj náhled na jeho výpověď.

[12] Dále namítla, že vedení skladové evidence je povinnost každé účetní jednotky. Svůj postup vysvětlila tím, že naskladnila zlato o ryzosti 330/1000, které následně předala dodavateli na přepracování, a současně nebylo zlato o ryzosti 330/1000 vyskladněno, což však dle jejího názoru neznamená, že skladová evidence byla vedena chybným způsobem. Fyzický pohyb materiálu, i když není vyskladněn, může být evidován v rámci informačních způsobů i jiným způsobem. Stěžovatelka namítla, že příjemka zlata o ryzosti 330/1000 je označena střediskem, výkonem či zakázkou.

[13] Ke svědecké výpovědi Petera Minicha, jednatele společnosti Bohemia Aurum, stěžovatelka poukázala na účetní a daňové souvislosti výměny zlata o ryzosti 330/1000 za zlato o ryzosti 999/1000. U společnosti Zlatá huta, spol. s r. o., se kterou stěžovatelka běžně obchoduje, je zavedenou praxí, že dochází k výměně zlata. Z daňového a účetního hlediska však uvedenou transakci za výměnu nelze považovat, jelikož z těchto hledisek jde o prodej zlata o ryzosti 330/1000 a nákup zlata o ryzosti 999/1000. Ceny nakupovaného a prodáváného zlata jsou různé, přičemž se část ceny započítává a zbytek se vyplácí v penězích. Peter Minich není účetní, tudíž jeho vyjádření, že se zlato přepracovávalo, měnilo či nakupovalo a pak prodalo s tím, že došlo k zápočtu a zaplacení rozdílu, je správné konstatování. Svědek transakci identifikoval správně, ale nikoli z pohledu účetního či daňového. K úvaze správce daně, který zpochybňoval přiměřenou míru profesionality svědka na základě toho, že svědek nevěděl, kolik gramů zlata o ryzosti 999/1000 lze získat z 15 000 gramů zlata o ryzosti 330/1000, stěžovatelka uvedla, že nejde jen o prosté dělení $15\,000\text{ g} : 3 = 5\,000\text{ g}$. Převodní poměr je totiž dle jejího názoru $(15\,000\text{ g} \times 330) : 999 = 4\,954,95\text{ g}$. Stěžovatelka rovněž poukázala na to, že správce daně vycházel z celkem tří výpovědí Petera Minicha. Jeho třetí výpověď se však uskutečnila v jiném daňovém řízení, stěžovatelka jí nebyla přítomna, a nelze jí proto klást k tíži nesrozumitelnost otázek, jak to činil žalovaný.

[14] Ve vztahu k hodnocení svědecké výpovědi V. P. stěžovatelka poznamenala, že na jednu stranu městský soud uvedl, že svědkyně zlato přebírala, avšak při jeho množství si nemohla vzpomenout na dodavatele. Současně však městský soud její svědeckou výpověď nevzal za důkaz. Dále stěžovatelka konstatovala, že zkouška pomocí bulžníku, kterou svědkyně prováděla, se používá do dnešního dne. Jde o naprosto standardní postup k ověření ryzosti zlata.

[15] Stěžovatelka nakupovala zlato o ryzosti 330/1000 a 999/1000 v dobré víře. Zlato ověřovala ve většině případů orientační zkouškou pomocí bulžníku. Přijala veškerá opatření, která po ní lze požadovat. Zlato přebírala ve své provozovně, kde bylo zajištěno bezpečné převzetí a kde bylo možno provést ověření. Stěžovatelka nesouhlasí se závěrem městského soudu, že její účetnictví a skladová evidence byly vedeny tak, že neměly vypovídací schopnost.

[16] V rámci své žaloby poukazovala na judikaturu Soudního dvora týkající se prokázání účasti na řetězovém podvodu. Městský soud se k této skutečnosti však nijak nevyjádřil, což stěžovatelka považuje za rozporné s požadavky plynoucími z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 8. 2013, č. j. 5 Afs 83/2012 - 46 (všechna zde citovaná rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupná z www.nssoud.cz).

[17] K ekonomické podstatě svých obchodů stěžovatelka uvedla, že využila nabídky dodavatele, který ji nabídl cenu za dodávku zlata o ryzosti 330/1000 za cenu o 6 % nižší než na londýnské burze. Za přepracování zlata o ryzosti 330/1000 na ryzost 999/1000 platila dodavateli poplatek 2,50 Kč za gram. Popřela, že by daňové doklady za přepracování měly obsahovat platbu za dopravu či jinou službu. Pro takový závěr nebyly ze strany správce daně předloženy relevantní důkazní prostředky. Správce daně se dle jejího názoru snažil navodit dojem, že pořízené zlato o ryzosti 330/1000 bylo přepracováno na ryzost 999/1000 a následně v některých případech zpět na ryzost 330/1000. Takové přepracování

pokračování

nebylo stěžovatelkou nikdy uskutečněno. V převážné míře se jednalo o přepracování zlata o ryzosti 999/1000 na ryzost 585/1000 a 750/1000 nebo o prodej zlata o ryzosti 999/1000.

[18] Na závěr stěžovatelka navrhl, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek městského soudu zrušil.

III. Vyjádření žalovaného

[19] Žalovaný ve svém vyjádření ke kasační stížnosti poukázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 3. 2016, č. j. 6 Afs 271/2015 - 50, kde byla dle jeho názoru řešena skutkově a právně obdobná věc u shodné stěžovatelky.

[20] Stěžovatelka v daňovém řízení tvrdila dodání zlata o ryzosti 330/1000 a dále poskytnutí služby přepracování tohoto zlata na ryzost 999/1000. Při uplatnění tzv. zvláštního režimu, tj. při dodání zlata o ryzosti 333/1000 a vyšší a za dalších podmínek, nemá povinnost zdanění dodavatel, ale odběratel (§ 92a odst. 2 a § 108 odst. 1 písm. i) zákona o dani z přidané hodnoty]. Stěžovatelka uplatňovala nárok na odpočet z pořízení zlata o ryzosti 330/1000 (tj. těsně pod 333/1000), avšak pro zlato této ryzosti neměla využití a tvrdila, že jej nechala přepracovat na ryzost 999/1000. Při prodeji zlata o ryzosti 999/1000 nevykazovala daň na výstupu, neboť uplatňovala zvláštní režim pro dodání zlata dle § 92a zákona o dani z přidané hodnoty, dle něhož má povinnost přiznat daň osoba, již bylo zlato dodáno. Transakce, jak byla tvrzena stěžovatelkou, se nejeví smysluplně. Operace přepracování či dvojí výměny zlata ztrácí jakýkoli ekonomický smysl. Skutečným smyslem bylo dokladově zajistit přeměnu zlata o ryzosti 999/1000 na zlato 333/1000 a tím umožnit stěžovateli nárokovat odpočet daně z přidané hodnoty při jejím nezaplacení v dodavatelském řetězci.

[21] Ve vztahu k námitkám o dobré víře a hodnocení svědeckých výpovědí žalovaný odkázal na rozsudek městského soudu a navrhl kasační stížnost zamítnout.

IV. Právní hodnocení Nejvyššího správního soudu

[22] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že kasační stížnost je podána osobou k tomu oprávněnou, je podána včas, jde o rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost přípustná, stěžovatelka je v řízení o kasační stížnosti zastoupena advokátem. Důvod kasační stížnosti odpovídá důvodům podle § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s. Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek městského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů, zároveň zkoumal, zda netrpí vadami, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.). Přitom dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

IV. a) Skutkové okolnosti případu a úvahová východiska Nejvyššího správního soudu

[23] V nynější věci stěžovatelka předložila finančním orgánům daňové doklady, dle nichž měla od svého dodavatele nakoupit zlato o ryzosti 330/1000 a měla od něj rovněž obdržet službu v podobě přepracování zlata o ryzosti 330/1000 na zlato o ryzosti 999/1000.

[24] Pro dodání zlata o ryzosti 333/1000 nebo vyšší, s výjimkou investičního zlata, v podobě neopracované, zejména slitku, cihly, prutu, valounu, zrna, granule, granálie, lístku, drátu, prášku, zlomků, smetků nebo odpadu platí tzv. zvláštní režim [§ 92a odst. 1 písm. a) zákona o dani z přidané hodnoty]. Při dodání popsaného zlata s místem plnění v tuzemsku plátcem jinému plátcí, osobě registrované k dani v jiném členském státě nebo zahraniční osobě povinné k dani s výjimkou vývozu a dodání zlata do jiného členského státu, jsou povinny přiznat daň osoby, kterým je zlato dodáno (§ 92 odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty). Přiznat a zaplatit daň má plátce, kterému je dodáno zlato podle § 92a zákona o dani z přidané hodnoty [§ 108 odst. 1 písm. i) tohoto zákona]. Zvláštní režim se tak projevuje v tom, že daň je povinen přiznat plátce, jemuž bylo zlato dodáno. Jde-li o zlato o ryzosti nižší než 333/1000, platí obecný režim, dle něhož daň z přidané hodnoty přiznává a platí plátce, který uskutečňuje zdanitelné plnění dodání zboží nebo poskytnutí služby [§ 108 odst. 1 písm. a) zákona o dani z přidané hodnoty].

[25] Stěžovatelka uplatnila nárok na odpočet daně z přidané hodnoty z pořízení zlata o ryzosti 330/1000. Svou obchodní činnost charakterizovala tak, že si pořízené zlato o ryzosti 330/1000 nechala přepracovat na ryzost 999/1000. Následně pak sama prodávala zlato o ryzosti 999/1000, případně zlato o ryzostech 585/1000, 750/1000 či výrobky z něj, u nichž se přiznání a placení daně řídilo zvláštním režimem (tj. daň nepřiznávala a neplatila stěžovatelka). Stěžovatelka pak v dané souvislosti nárokovala odpočet daně na základě tvrzeného pořízení zlata o ryzosti 330/1000 a přijetí služby v podobě jeho přepracování na zlato o vyšší ryzosti.

[26] Finanční úřad pro Prahu 3 (dále jen „finanční úřad“) konstatoval, že stěžovatelka neprokázala přijetí zlata o ryzosti 330/1000 a přijetí služby v podobě přepracování zlata o ryzosti 330/1000 na zlato o ryzosti 999/1000. Dále konstatoval, že stěžovatelka od svého dodavatele nepřijala zlato o ryzosti 330/1000 a službu jeho přepracování na zlato o ryzosti 999/1000, ale vyšel z toho, že stěžovatelka od svého dodavatele přijala rovnou zlato o ryzosti 999/1000. Žalovaný provedl stěžovatelkou označené důkazní prostředky, konstatoval však, že ani na jejich základě stěžovatelka neprokázala existenci zlata o ryzosti 330/1000. Žalovaný současně konstatoval, že stěžovatelka věděla nebo mohla vědět, že byla účastníkem řetězových transakcí uskutečněných s cílem podvodného jednání v podobě vylákání nadměrného odpočtu daně z přidané hodnoty. Městský soud se v napadeném rozsudku ztotožnil s tím, že stěžovatelka neprokázala přijetí zlata o ryzosti 330/1000 a služby v podobě jeho přepracování na ryzost 999/1000, zároveň konstatoval, že stěžovatelka byla vědomě a úmyslně zapojena do podvodného řetězce.

[27] V rozhodnutí žalovaného a městského soudu se objevuje jednak závěr, že stěžovatelka neprokázala přijetí zlata o ryzosti 330/1000 a služby v podobě jeho přepracování, jednak závěr, že stěžovatelka byla vědomě zapojena do podvodného řetězce, jehož cílem bylo vylákání odpočtu daně. S ohledem na zmíněné závěry považuje Nejvyšší správní soud za vhodné zmínit následující judikaturu Soudního dvora týkající se vzniku a uplatňování nároku na odpočet daně z přidané hodnoty.

[28] Nejprve je třeba ověřit, zda vůbec vznikl nárok na odpočet daně z přidané hodnoty. Aby bylo možné učinit závěr o existenci nároku na odpočet daně na základě dodání zboží či služeb, je nezbytné ověřit, zda dodání tohoto zboží či služeb bylo opravdu uskutečněno, a pokud tomu tak bylo, zda dané zboží či služby byly stěžovatelkou užity pro účely jejich

pokračování

zdanitelných plnění (viz bod 31 rozsudku Soudního dvora ze dne 6. 12. 2012 ve věci C-285/11, *Bonik EOOD*; všechna zde citovaná rozhodnutí Soudního dvora jsou dostupná z <http://curia.europa.eu>). Soudní dvůr nechává na soudech členských států, aby provedly v souladu s pravidly dokazování vnitrostátního práva celkové posouzení všech skutečností a skutkových okolností a aby na základě tohoto posouzení zhodnotily, zda bylo opravdu uskutečněno dodání zboží nebo služby, kterým je nárok na odpočet odůvodňován (viz body 32 a 33 rozsudku ve věci *Bonik EOOD* a obdobně bod 53 rozsudku ze dne 6. 9. 2012 ve věci C-273/11, *Mecsek-Gabona*).

[29] V případě, že z uvedeného posouzení vyplýne, že bylo dodání zboží či služby reálně uskutečněno tak, jak to vyplývá z daňového dokladu, a že toto zboží či služba byly na výstupu užity subjektem nárokujícím odpočet, nelze v zásadě přiznání nároku na odpočet odmítnout (viz bod 33. rozsudku ve věci *Bonik EOOD*). I za těchto okolností lze přiznání nároku na odpočet osobě povinné k dani odmítnout, ovšem pouze na základě judikatury vyplývající z bodů 56 až 61 rozsudku Soudního dvora ze dne 6. 7. 2006, ve spojených věcech C-439/04 a C-440/04, *Axel Kittel a Recolta Recycling SPRL*, podle níž musí být z hlediska objektivních okolností prokázáno, že osoba povinná k dani, které bylo dodáno zboží nebo poskytnuty služby zakládající nárok na odpočet, věděla nebo musela vědět, že toto plnění bylo součástí daňového podvodu spáchaného dodavatelem či jiným subjektem na vstupu (viz též bod 45 rozsudku Soudního dvora ze dne 21. 6. 2012, ve spojených věcech C-80/11 a C-142/11, *Mahagében a Péter Dávid*).

[30] Nejvyšší správní soud se v návaznosti na judikaturu Soudního dvora citovanou shora v bodě [28] v první řadě zaměří na správnost závěru finančních orgánů a městského soudu, že stěžovatelka neprokázala přijetí zlata o ryzosti 330/1000 a služby v podobě jeho přepracování. Na základě těchto plnění nárokovala odpočet daně z přidané hodnoty. Je-li správný jejich závěr o tom, že přijetí zmíněných plnění nebylo prokázáno, pak je nadbytečné se zabývat tím, zda stěžovatelka věděla nebo mohla vědět, že je součástí daňového podvodu, o němž pojednává judikatura Soudního dvora zmíněná v bodě [29]. V posléze zmíněném případě jde o judikaturu, která se zabývá podmínkami odmítnutí vzniklého nároku na odpočet daně a jejíž užití není třeba v těch případech, kdy zkoumaný nárok na odpočet vůbec nevznikl, tedy v případech, kdy nebylo prokázáno skutečné dodání zboží či služby, které mělo takový nárok zakládat.

[31] Ověření, zda vůbec vznikl nárok na odpočet daně z přidané hodnoty, je, jak vyplývá z konstantní judikatury Ústavního soudu, 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 uskutečnění zdanitelného plnění tak, jak je v dokladech prezentováno. Předložení daňového dokladu je pouze formálním důkazem dovršujícím hmotně právní aspekty skutečného provedení zdanitelného plnění. Jestliže zdanitelné plnění nebylo uskutečněno tak, jak je plátcem deklarováno, nemůže být důkazní povinnost naplněna pouhým předložením, byť formálně správného, daňového dokladu (srov. nález Ústavního soudu ze dne 15. 5. 2001, sp. zn. IV. ÚS 402/99, publ. jako N 73/22 SbNU 131, dostupný z <http://nalus.usoud.cz>).

[32] Dále lze zmínit, že v daňovém řízení platí zásada, že daňový subjekt tíží břemeno tvrzení a břemeno důkazní ve vztahu k jeho daňové povinnosti, jehož se může v daňovém

řízení zhostit předložením účetnictví nebo jiných povinných evidencí a záznamů. Daňové a účetní doklady, příp. jiné listiny, mohou být ovšem dostatečným důkazem jenom v případě, kdy není pochyb o tom, že plnění bylo poskytnuto tak, jak daňový subjekt deklaroval. Přestože daňový subjekt předloží formálně bezvadné účetní doklady, správci daně mohou vzniknout pochybnosti o věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví nebo jiné evidence. Správce daně je v takovém případě povinen prokázat existenci vážných a důvodných pochyb o souladu předložených záznamů se skutečností [viz § 92 odst. 5 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění účinném v rozhodné době (dále jen „daňový řád“)]. Není však povinen postavit najisto, že předložené údaje jsou v účetnictví či jiné evidenci daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností. Pokud správce daně důvodně zpochybní předložené účetní nebo daňové doklady, tedy unese své důkazní břemeno podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, důkazní břemeno přejde zpět na daňový subjekt. Je pak na daňovém subjektu, aby pochybnosti správce daně vyvrátil a prokázal pravdivost svých tvrzení dalšími důkazy.

IV. b) Hodnocení jednotlivých důkazních prostředků provedených v daňovém řízení

[33] Finanční orgány pojaly pochybnosti o tom, že stěžovatelka přijala zlato o ryzosti 330/1000 a službu v podobě jeho přepracování mj. na základě výpovědi jednatele stěžovatelky Jaroslava Petra. Dle jeho výpovědi ze dne 8. 6. 2010 (protokol č. j. 124341/10/003933100739, pořadové č. 24 správního spisu) u správcem daně konkrétně zmíněné faktury (FV200989) nedošlo k fyzickému převzetí zlata o ryzosti 330/1000, ale stěžovatelka nechala zlato rovnou přepracovat na vyšší ryzost. Jde o zjevný rozpor s předloženou skladovou příjmkou a výdejkou, dle nichž mělo dojít k přijetí zlata o ryzosti 330/1000 na sklad dne 2. 9. 2009 a k jeho výdeji dne 4. 9. 2009. K tomuto rozporu se svědek vyjádřil tak, že zlato bylo nakoupeno a muselo se zavést do účetnictví a projít skladem.

[34] Ve své výpovědi ze dne 4. 5. 2010 (protokol č. j. 113483/10/003933100739, pořadové č. 21 správního spisu) jednatel stěžovatelky uvedl, že způsob objednání, zaplacení, dodání a fakturace jako u výše zmíněné faktury FV200989 je stejný i u ostatních faktur od společnosti Bohemia Aurum. V evidenci, kterou předložila stěžovatelka, je pak možno nalézt řadu skladových příjemek a výdejek na zlato o ryzosti 330/1000, u něhož stěžovatelka tvrdí převzetí od Bohemia Aurum a následné zajištění přepracování. Mezi přijetím zlata o ryzosti 330/1000 na sklad a jeho vyskladněním dle této evidence mělo uplynout zpravidla několik dní, případně v menšině případů pak k přijetí a vyskladnění mělo dojít týž den. Svědecká výpověď jednatele stěžovatelky tak zpochybňuje i další předloženou skladovou evidenci.

[35] Nejvyšší správní soud plně souhlasí s hodnocením, že výpověď jednatele stěžovatelky tvoří dostatečný podklad pro pochybnosti o správnosti a průkaznosti stěžovatelkou vedené evidence.

[36] Finanční úřad ve zprávě o daňové kontrole podrobně popsal, že dne 18. 2. 2010 stěžovatelka předložila skladové příjemky SPDM00102, SPDM00104, SPDM00106, SPDM00110, SPDM00111, na kterých nesouhlasí data přijetí přepracované materiálu za září 2009 se skladovými doklady, které stěžovatelka předložila později v daňovém řízení, byť se mělo v obou případech jednat o doklady vztahující se ke shodným tvrzeným

pokračování

dodávkám. Nejvyšší správní soud konstatuje, že jde o další skutečnost zpochybňující věrohodnost stěžovatelkou předložených evidencí.

[37] V dané souvislosti lze zmínit, že tvrzení stěžovatelky uvedené v kasační stížnosti, že fyzický pohyb materiálu, i když není vyskladněn, může být evidován v rámci informačních způsobů i jiným způsobem, postrádá relevanci. Finančním orgánům stěžovatelka předložila evidenci sestávající ze skladových příjemek a výdejků, nikoli nějakou jinou evidenci. Ve vztahu k předložené evidenci pak finanční orgány shledaly zásadní skutečnosti zpochybňující věrohodnost stěžovatelčiných evidencí.

[38] Stěžovatelka dále finančnímu úřadu předložila smlouvu mezi ní a společností Bohemia Aurum, dle níž měla Bohemia Aurum stěžovatelce dodávat zlato o ryzosti 330/1000. Finanční orgány zcela adekvátně poukázaly na nesrovnalosti vyplývající z porovnání uvedené smlouvy a výpovědi jednatele stěžovatelky Jaroslava Petra. Dle smlouvy měla být kupní cena splatná po dodání veškerého zboží dodaného na základě faktury. Jednatel stěžovatelky však vypověděl, že kupní cena se platila týden dopředu. Předmětem koupě mělo být dle smlouvy zlato o ryzosti 330/1000 v množství a čase dle objednávky kupujícího (stěžovatelky). Žádné objednávky však stěžovatelka v daňovém řízení nepředložila. Vyjma asi tří případů nebyly doloženy předávací protokoly, byť smlouva hovoří o tom, že dodání zboží má být stvrzeno předávacím protokolem. Dle smlouvy mělo k předání zlata o ryzosti 330/1000 dojít v sídle prodejce, případně na místě dle vzájemné dohody, nicméně jednatel stěžovatelky uvedl, že dodávky zlata o ryzosti 330/1000 vůbec nepřebíral a nechal Bohemia Aurum rovnou zajistit jeho přepracování. Nejvyšší správní soud považuje za logickou i úvahu žalovaného, že pochybnosti vyvolává skutečnost, že uvedená smlouva ze dne 2. 1. 2009 neupravovala zajištění přepracování zlata, byť již dne 9. 1. 2009 měla společnost Bohemia Aurum dle tvrzení stěžovatelky zajistit přepracování zlata a následně měla tato společnost dle tvrzení stěžovatelky zajišťovat přepracování dalších dodávek zlata o ryzosti 330/1000.

[39] Nejvyšší správní soud souhlasí se závěrem, že přijetí zlata o ryzosti 330/1000 nebylo prokázáno ani na základě výpovědi V. P., zaměstnankyně stěžovatelky. Městský soud zcela přílehavě v dané souvislosti porovnával výpověď uvedeně svědkyně a výpověď stěžovatelčina jednatele. Zatímco jednatel sdělil, že zlato o ryzosti 330/1000 nepřebíral, ale nechal je rovnou přepracovat (šlo o výpověď ve vztahu k faktuře FV200989, k níž jednatel poznamenal, že postup objednání, zaplacení, fakturace a dodání byl shodný i u dalších faktur od Bohemia Aurum), svědkyně P. k dotazu na přebírání zlata o ryzosti 330/1000 uvedla, že přebírala zlato v podobě nevzhledných cihlíček a v podobě různých úlomků. Sdělila rovněž, že prováděla orientační zkoušku ryzosti pomocí bulžníku (prubířského kamene) a kyseliny, nicméně přesnou ryzost nedokázala určit, neboť to prováděná zkouška neumožnila.

[40] Ve vztahu k hodnocení svědecké výpovědi V. P. lze souhlasit se žalovaným, že sama svědkyně připustila, že prováděla jen orientační zkoušku, při níž dle svých slov ověřovala ryzost jen přibližně. Pro určení stěžovatelčiny daňové povinnosti je rozhodné, zda bylo prokázáno tvrzené dodání zlata o ryzosti 330/1000. Lze přitom poznamenat, že na dodání zlata s místem plnění v tuzemsku plátcem jinému plátcí dopadá jiná právní regulace tehdy, jde-li o zlato o ryzosti 333/1000 a vyšší, a tehdy, jde-li o zlato o ryzosti nižší než 333/1000 (viz bod [24] shora a § 92a odst. 1 a 2 zákona o dani z přidané hodnoty). Svědkyně

s ohledem na charakter prováděné zkoušky sdělila, že nedokáže přesně říci, zda šlo o zlato o ryzosti 330/1000. U malých úlomků ryzost ani nezkoušela. Žalovaný též logickým způsobem poukázal na skutečnost, že svědkyně, ač měla přebírat několik dodávek zlata měsíčně, nebyla schopna konkrétním způsobem jmenovat osoby, které jí měly zlato dodávat.

[41] Pro účely hodnocení svědecké výpovědi V. P. lze shrnout následující. Jednatel stěžovatelky vypověděl, že zlato o ryzosti 330/1000 nepřebíral, ale nechal je rovnou přepracovat. Svědkyně sice vypověděla, že zlato přebírala, ale ryzost ověřovala jen orientačně, a že nebyla schopná konkrétně jmenovat osoby, které jí měly zlato předávat. Pouze přibližné určení ryzosti na základě zkoušky neskýtá dostatečný důkazní podklad pro přijetí zlata o tvrzené ryzosti 330/1000. Přibližné ověření ryzosti je problematické též z toho pohledu, že na dodání zlata s místem plnění v tuzemsku plátcem jinému plátcu dopadá jiná právní regulace u zlata o ryzosti 333/1000 a vyšší a u zlata o ryzosti nižší než 333/1000. Uvedené skutečnosti pak Nejvyšší správní soud vedou k závěru, že ani svědecká výpověď V. P. nedoložila dodání zlata o ryzosti 330/1000 stěžovatelce, ve vztahu ke kterému jednatel stěžovatelky navíc uvedl, že je nechal rovnou přepracovat na vyšší ryzost.

[42] Námitky stěžovatelky, že přibližná zkouška ryzosti pomocí buližníku se používá do dnešního dne a že jde o standardní chemický postup, nejsou schopny ovlivnit závěr o neunesení důkazního břemene ze strany stěžovatelky v jejím daňovém řízení. Samotná tvrzení o používání zkoušky pomocí buližníku a vlastnostech této zkoušky nemají vypovídací schopnost o deklarovaném přijetí zlata.

[43] Nejvyšší správní soud dospěl stejně jako finanční orgány a městský soud k názoru, že přijetí zlata o ryzosti 330/1000 stěžovatelkou či služby v podobě přepracování zlata nebylo prokázáno ani výpovědí Petera Minicha, jednatele společnosti Bohemia Aurum, která měla být dle stěžovatelčiných tvrzení jejím dodavatelem zlata o ryzosti 330/1000 a která měla zajistit jeho přepracování.

[44] Peter Minich byl jako svědek ve stěžovatelčině daňovém řízení vyslechnut dvakrát (dne 8. 6. 2010 a dne 4. 8. 2010; pořadová čísla spisu 25 a 29). Na základě dožádání obdržel finanční úřad též protokol ze dne 9. 9. 2010, č. j. 158989/10/002934/106646, kde je zachycena výpověď Petera Minicha v daňovém řízení se společností Bohemia Aurum, za kterou se jako jednatel vyjadřoval k obchodům se stěžovatelkou.

[45] Jako svědek v daňovém řízení se stěžovatelkou Peter Minich vypověděl, že stěžovatelce vozil zlato o ryzosti 330/1000 osobním automobilem, ve kterém má trezor. U stěžovatelky si dle jeho výpovědi zlato překontroloval Jaroslav Petr a následně Peter Minich odvezl zlato na přepracování na Slovensko do Zlaté Huty, spol. s r. o. Nejvyšší správní soud konstatuje, že ve vztahu k převzetí či kontrole zlata o ryzosti 330/1000 se výpověď Petera Minicha rozchází s výpovědí Jaroslava Petra, jednatele stěžovatelky, i V. P., pracovnice stěžovatelky. Zatímco Peter Minich vypověděl, že zlato kontroluje Jaroslav Petr a pak se zlato odváží na přepracování, Jaroslav Petr vypovídal odlišně. Dle jeho slov se dodávka zlata u stěžovatelky vůbec fyzicky nepřebírala, ale zlato o ryzosti 330/1000 se nechalo rovnou přepracovat (jde o výpověď Jaroslava Petra, který se vyjadřoval k okolnostem obchodního případu, k němuž se má vztahovat faktura FV200989, k níž poznamenal, že i ostatních faktur od společnosti Bohemia Aurum byl postup objednání,

pokračování

zaplacení, fakturace a dodání stejný). S oběma uvedenými výpověďmi je pak neslučitelná výpověď V. P., pracovnice stěžovatelky, která vypověděla, že zlato přebírala a zkoušela jeho ryzost pomocí bulžníku, a to buď u ní v kanceláři, případně u jejího šéfa. Svědkyně nedokázala přesně říci jména osob, od nichž zlato přebírala. Ačkoli podle výpovědi Petera Minicha měl u stěžovatelky zlato přebírat Jaroslav Petr, dle výpovědi V. P. to byla ona, kdo přebíral a kontroloval zlato. Dle Jaroslava Petra se zlato o ryzosti 330/1000 nepřebíralo vůbec, ale rovnou se nechalo přepracovat.

[46] Lze též souhlasit se žalovaným a městským soudem, že věrohodnost výpovědi Petera Minicha narušuje skutečnost, že nedokázal správně uvést, kolik gramů zlata o ryzosti 999/1000 vznikne přepracováním 15 000 gramů zlata o ryzosti 330/1000. Nejvyšší správní soud konstatuje, že z údaje o ryzosti zlata 330/1000 vyplývá, že ve slitině o hmotnosti 1 000 gramů je obsaženo 330 gramů zlata, z údaje o ryzosti zlata 999/1000 vyplývá, že ve slitině o hmotnosti 1 000 gramů je obsaženo 999 gramů zlata. Svědkova odpověď, že přepracováním 15 000 gramů zlata o ryzosti 330/1000 vznikne přibližně 7 500 gramů zlata o ryzosti 999/1000, byla nesprávná. Dle tvrzení stěžovatelky mělo k výměně zlata docházet v roce 2009 a zpočátku roku 2010 několikrát do měsíce. Jeví se proto nepravděpodobné, že by svědek, který dle svých slov měl za zlato o ryzosti 330/1000 stěžovatelce v rámci své běžné obchodní činnosti dodávat zlato o ryzosti 999/1000, nedokázal určit, že v 15 000 gramů zlata o ryzosti 330/1000 je obsaženo přibližně 5 000 gramů zlata o ryzosti 999/1000, tj. přibližně $\frac{1}{3}$ z hmotnosti 15 000 gramů, nikoli 7 500 gramů, tj. $\frac{1}{2}$, jak vypověděl svědek.

[47] Nejvyšší správní soud souhlasí se stěžovatelkou, že na základě přesného přepočítání vyjde výsledek, že přepracováním 15 000 gramů zlata o ryzosti 330/1000 vznikne 4954,954 gramů zlata o ryzosti 999/1000. Nicméně uvedená skutečnost nic nemění na tom, že převodní je poměr v daném případě přibližně $\frac{1}{3}$ (4 954,954 gramů je ostatně přibližně $\frac{1}{3}$ z 15 000 gramů). Svědek se nesnažil o přesné vyčíslení, ale vyjadřoval se přibližně (jeho odpověď zněla: „Přibližně 7 500 gramů zlata 999/1000.“), přesto prokázal základní neznalost skutečnosti, s níž by musel být obeznámen, pokud by dodávky zlata o ryzosti 999/1000 za zlato o ryzosti 330/1000 skutečně zajišťoval.

[48] Kromě důvodů popsaných v bodech [45] až [47] shora je svědecká výpověď Petera Minicha nevěrohodná i z důvodu změny části jeho výpovědi. Ke své výpovědi ze dne 8. 6. 2010 (protokol č. j. 131330/10/003933100739, pořadové č. 25 správního spisu) Peter Minich následně dne 14. 6. 2010 zaslal písemné doplnění a opravu své výpovědi, k čemuž byl znovu vyslechnut dne 4. 8. 2010 (protokol č. j. 163238/10/003933100739, pořadové č. 29 správního spisu). K otázce, zda má společnost Bohemia Aurum oprávnění k přepracování zlata, uvedl ve výpovědi ze dne 8. 6. 2010, že v současné době jej nemá, ale v blízké době jej mít bude. V písemném doplnění i doplňující výpovědi ze dne 14. 6. 2010 ke stejné otázce uvedl, že oprávněná nemá a mít nebude, jelikož jde o složitý technologický postup, jímž se Bohemia Aurum nezabývá. K otázce na registraci společnosti Bohemia Aurum u Puncovního úřadu dne 8. 6. 2010 uvedl, že bude v blízké době registrován, v písemném doplnění a doplňující výpovědi konstatoval, že Bohemia Aurum je u Puncovního úřadu registrována již od roku 2007, což doložil.

[49] Nejvyšší správní soud nesouhlasí s tvrzením stěžovatelky, že nepřesnost odpovědí byla důsledkem položených otázek ze strany správce daně. Položené otázky na existenci

oprávnění k přepracování zlata či registraci u Puncovního úřadu byly položeny zcela neutrálně, ani v náznaku nešlo o kapciozní či sugestivní otázky. Tam, kde správce daně zmiňoval přepracování zlata, činil tak v návaznosti na obsah daňových dokladů, na nichž bylo uváděno právě přepracování zlata.

[50] Již na základě výše rozebrané nevěrohodnosti Nejvyšší správní soud konstatuje, že svědecká výpověď Petera Minicha, která se uskutečnila v daňovém řízení stěžovatelky, nedoložila stěžovatelčino tvrzení o přijetí zlata o ryzosti 330/1000 stěžovatelkou a jeho následné přeměně na ryzí zlato. Závěr o nevěrohodnosti výpovědi Petera Minicha zcela samostatně obстоjí již na základě hodnocení jeho výpovědi, které učinil jako svědek v daňovém řízení se stěžovatelkou.

[51] Vedle toho je však závěr o nevěrohodnosti dosud popsaných výpovědí Petera Minicha podpořen i obsahem jeho výpovědi ze dne 9. 9. 2010, která se uskutečnila v daňovém řízení se společností Bohemia Aurum, kde vypovídal jako jednatel této společnosti. Dne 9. 9. 2010 vypověděl, že pro stěžovatelku zlato o ryzosti 330/1000 měnil za zlato o ryzosti 999/1000 u Gold Spectrum, s. r. o., na Slovensku. Správce daně se dotázal, proč v daňovém řízení s nynější stěžovatelkou dne 8. 6. 2010 uvedl, že zlato mění u společnosti Zlatá huta, když při výpovědi dne 9. 9. 2010 tvrdil, že je měnil u Gold Spectrum. Výměnu u společnosti Zlatá huta označil za ojedinělý případ a dodal, že ostatní výměny zlata pro stěžovatelku prováděl u Gold Spectrum.

[52] Dále dostal Peter Minich při výpovědi dne 9. 9. 2010 prostor, aby se vyjádřil k informacím, které uvedl v řízení se stěžovatelkou, a to ve výpovědi ze dne 8. 6. 2010 a doplňující výpovědi ze dne 4. 8. 2010. Ve výpovědi ze dne 8. 6. 2010 totiž hovořil o přepracování zlata pro stěžovatelku ve společnosti Zlatá huta, ve výpovědi ze dne 4. 8. 2010 popřel, že by šlo o přepracování, ale uvedl, že se jednalo o prodej zlata o ryzosti 330/1000 a nákup zlata o ryzosti 999/1000. Při výpovědi dne 9. 9. 2010 v daňovém řízení s Bohemia Aurum, když se Peter Minich zmiňoval o svých tvrzeních o výměně zlata, která uvedl v doplněné výpovědi ze dne 8. 6. 2010 v daňovém řízení se stěžovatelkou, se správce daně Petera Minicha otázel, jak by charakterizoval činnost Bohemia Aurum, která na daňových dokladech uváděla přepracování zlata z ryzosti 330/1000 na ryzost 999/1000. Peter Minich na tuto otázku odpověděl, že přepracováním zlata se Bohemia Aurum nezabývala, mělo jít o náklady spojené s dopravou zlata. Na otázku, proč byla cena za dopravu vypočítána podle gramů zlata, a nikoli podle ujeté vzdálenosti, uvedl, že cena za dopravu se vypočítávala podle ceny převáženého zlata.

[53] Nejvyšší správní soud konstatuje, že ve výpovědích Petera Minicha lze nalézt rozdílnosti ohledně místa tvrzené výměny zlata (ve společnosti Zlatá huta dle výpovědi ze dne 8. 6. 2010 oproti tvrzení o společnosti Gold Spectrum dle výpovědi ze dne 9. 9. 2010). Jde o další důvod, proč je nutno výpovědi Petera Minicha označit za nevěrohodné.

[54] Jeho výpovědi dále trpí přinejmenším neujasněností v otázce, k jakému konkrétnímu plnění se měly vztahovat daňové doklady, na nichž bylo uvedeno přepracování. Nejprve (8. 6. 2010) Peter Minich hovořil o přepracování zlata, resp. jeho výměně, poté (14. 6. 2010 a 4. 8. 2010) o nákupu zlata o ryzosti 999/1000 a prodeji zlata o ryzosti 330/1000 a nakonec (9. 9. 2010) uvedl, že daňové doklady, na nichž bylo uvedeno přepracování, se měly týkat nákladů spojených s dopravou zlata. Stěžovatelka k vysvětlení

pokračování

avedla, že Peter Minich není účetní, a proto nepostihl daňovou a účetní podstatu své činnosti, tj. prodej zlata o ryzosti 330/1000 a nákup zlata o ryzosti 999/1000 s částečným započítáním ceny a doplatkem zbytku ceny. Dle stěžovatelky Peteru Minichovi způsobily při výpovědích potíže pojmenování transakce (přeměna či výměna nebo nákup a prodej se zápočtem rozdílu cen), ale popsal správně faktickou realizaci obchodního případu, tedy, že ve společnosti Zlatá huta ponechal zlato o ryzosti 330/1000 a odvezl si zlato o ryzosti 999/1000. Uvedené stěžovatelčino vysvětlení se dle hodnocení Nejvyššího správního soudu vztahuje pouze k nesrovnalostem ohledně přeměny či výměny nebo prodeje a nákupu, nijak však nevysvětluje tvrzení, že přepracováním měly být míněny náklady na dopravu. Vůbec žádným způsobem se pak stěžovatelčino vysvětlení nevztahuje k rozporům, zda k výměně či prodeji a nákupu zlata docházelo ve společnosti Zlatá huta či Gold Spectrum, případně k nesrovnalostem ve výpovědích, zda a kým bylo u stěžovatelky zlato o ryzosti 330/1000 přebíráno a kontrolováno.

[55] O výpovědích Petera Minicha lze jednoznačně konstatovat, že jsou nevěrohodné a že ani na jejich základě stěžovatelka své břemeno důkazní v daňovém řízení neunesla.

*IV. c) Použitelnost protokolu o výpovědi,
která se neuskutečnila v daňovém řízení se stěžovatelkou*

[56] Nejvyšší správní soud konstatuje, že nelze souhlasit s výhradami stěžovatelky, která poukazovala na to, že výpověď Petera Minicha ze dne 9. 9. 2010 byla učiněna v daňovém řízení s Bohemia Aurum, nikoli v jejím daňovém řízení, a této výpovědi tudíž nemohla být přítomna. Judikatura Nejvyššího správního soudu připustila v daňovém řízení použití protokolu o výpovědi, která se uskutečnila v jiném řízení, jako listinného důkazu (viz rozsudek ze dne 26. 10. 2009, č. j. 8 Afs 33/2009 - 181, a v něm uvedené citace z rozsudků ze dne 3. 11. 2004, č. j. 2 Afs 50/2004 - 76, a ze dne 15. 11. 2007, č. j. 9 Afs 79/2007 - 65).

[57] Nejvyšší správní soud ve zmíněném rozsudku sp. zn. 8 Afs 33/2009 dospěl k závěru, že „*důkazy opatřené v rámci jiných řízení, byť by šlo o svědecké výpovědi, nelze a priori vyloučit z použití v rámci jiných daňových řízení, pro jejich použití je však třeba vyhovět několika podmínkám. Důkaz nesmí být pořízený účelově mimo předmětné daňové řízení proto, aby se správce daně vyhnul povinnosti umožnit daňovému subjektu přítomnost u výpovědi dané osoby a možnost klást jí otázky. Dále musí být tyto důkazy i v jiném řízení pořízeny v souladu se zákonem. V neposlední řadě pak musí být takové důkazní prostředky daňovému subjektu zpřístupněny, aby se mohl seznámit s jejich obsahem a případně navrhnout provedení dalších důkazních prostředků, které by daná zjištění upřesnily, korigovaly či vyvrátily. V případě, kdy jsou poznatky z výpovědí osob zaznamenaných v listinách v rozporu s jinými důkazy provedenými v daném daňovém řízení, musí se správce daně pokusit o odstranění těchto rozporů. Nejvhodnějším způsobem zpravidla bude provedení výsledku dotyčné osoby. Je přitom nepochybné, že takovou osobu bude třeba vyslechnout zejména v situaci, požaduje-li to daňový subjekt. Ten tak bude z pochopitelných důvodů činit obzvláště tehdy, kdy pro něj nebudou poznatky získané správcem daně z listin zachycujících výpovědi osob v jiných řízeních příznivé. V neposlední řadě pak z dosavadní judikatury vyplývá, že v případě rozporu mezi poznatky získanými správcem daně z listin zachycujících výpovědi osob v jiných řízeních a poznatky zjištěnými z důkazních prostředků provedených v příslušném daňovém řízení je logickou a legitimní cestou předebrat vyslýchaným osobám obsah jejich předchozích výpovědí.*“

[58] Vzhledem k tomu, že dne 9. 9. 2010 Peter Minich vypovídal jako jednatel společnosti Bohemia Aurum v daňovém řízení, které se týkalo této společnosti, lze konstatovat, že nešlo o výpověď pořízenou mimo daňové řízení se stěžovatelkou, aby se správce daně vyhnul povinnosti umožnit stěžovateli přítomnost u výpovědi dané osoby a možnost klást jí otázky. Současně ze spisu nejsou patrné žádné známky toho, že by provedení uvedené výpovědi bylo stíženo jakoukoli nezákonností.

[59] K odchylkám ve výpovědi ze dne 9. 9. 2010 od výpovědi ze dne 8. 6. 2010 a dne 4. 8. 2010 se Peter Minich vyjadřoval již v rámci své výpovědi ze dne 9. 9. 2010 (srov. body [51] a [52] shora). Z věcného hlediska tak nebylo důvodu Petera Minicha znovu vyslýchat k objasnění odchylek v jeho výpovědích, jelikož se k nim vyjádřil již dne 9. 9. 2010. Stěžovatelka o zopakování jeho výpovědi nežádala ani na základě zprávy o daňové kontrole, kde finanční úřad na straně 14 konstatoval rozpory ve výpovědích Petera Minicha včetně výpovědi ze dne 9. 9. 2010, ani při nahlížení do spisu dne 15. 12. 2011 (protokol o výpovědi Petera Minicha ze dne 9. 9. 2010 finanční úřad obdržel dne 18. 1. 2011, tedy před stěžovatelčím nahlížením do spisu). Za popsané situace, kdy se Peter Minich vyjádřil k odchylkám ve svých výpovědích, stěžovatelka měla možnost se s tímto jeho vyjádřením seznámit a jeho další výsledek nepožadovala. Nejvyšší správní soud konstatuje, že finanční orgány mohly bez újmy na stěžovatelčích procesních právech výpověď ze dne 9. 9. 2010 využít ke zpochybnění věrohodnosti jeho výpovědi s ohledem na neslučitelnosti v jejím obsahu.

IV. d) Závěr k unesení důkazního břemene stěžovatelkou

[60] Nejvyšší správní soud může shrnout, že stěžovatelka v daňovém řízení neunesla své důkazní břemeno ohledně její tvrzeného přijetí zlata o ryzosti 330/1000 a služby v podobě jeho přepracování na zlato o ryzosti 999/1000. Finanční orgány relevantně zpochybnily průkaznost stěžovatelkou vedených evidencí, které neodpovídaly výpovědi jednatele stěžovatelky. Ohledně některých tvrzených dodávek stěžovatelka předložila dvě sady vzájemně neslučitelných skladových příjemek. Stěžovatelka nepostupovala dle písemné smlouvy, kterou předložila. Ani na základě výpovědi jednatele společnosti Bohemia Aurum, Petera Minicha, a V. P., zaměstnankyně stěžovatelky, stěžovatelka své důkazní břemeno neunesla. Jejich výpovědi byly vzájemně neslučitelné mezi sebou a též s výpovědí jednatele stěžovatelky. Výpovědi Petera Minicha byly nevěrohodné též z důvodu jejich nekonzistentnosti. Nejvyšší správní soud dále souhlasí s finančními orgány, že stěžovatelčiny výpisy z účtu dokládající bezhotovostní platby pro Bohemia Aurum prokazují jen to, že došlo k platbám. Nedokládají však, za co platby šly, a to za situace, kdy finanční orgány nezpochybnily, že stěžovatelka obdržela zlato o ryzosti 999/1000, ale dospěly k závěru, že nebylo prokázáno dodání zlata o ryzosti 330/1000 a služby v podobě jeho přepracování na vyšší ryzost. Žalovaný dále logicky odůvodnil, proč ani výpověď pracovníků Puncovního úřadu a následné vyjádření tohoto úřadu nedoložily dodávku zlata o ryzosti 330/1000 (u stěžovatelky byly u Puncovního úřadu evidovány pouze dva vzorky zlata o ryzosti 330/1000, šlo o vzorky ze dne 26. 5. 2010, tedy vzorky, které nespadají do zkoumaných zdaňovacích období).

[61] Poznamenat lze, že žalovaný správní orgán i městský soud nesprávně dovozovaly, že z podkladů předložených stěžovatelkou vyplývá, že by stěžovatelka měla část přepracovaného zlata o ryzosti 999/1000 legovat zpět na ryzost 330/1000. Dovožovaly pak

pokračování

nesmyslnost dvojího přepracování, na jehož konci bylo zlato o původní ryzosti 330/1000. Nejvyšší správní soud konstatuje, že z podkladů předložených stěžovatelkou vyplývá legování malé části zlata o ryzosti 999/1000 na ryzost 300/1000, nikoli 330/1000. Jde o daňové doklady pro odběratele stěžovatelky L-Gold, s. r. o., a skladové příjemky s jimi související. I v „*souhrnném přehledu nakoupeného materiálu*“ předloženém stěžovatelkou, na který ve svém rozhodnutí poukazoval žalovaný, se pojednává o následném legování na ryzost 300/1000, nikoli 330/1000, jak uváděl žalovaný. Nejvyšší správní soud však uvádí, že nesprávnost závěrů městského soudu a žalovaného o zpětném legování na ryzost 330/1000 u stěžovatelky nijak neovlivňuje výše popsanou skutečnost, že stěžovatelka neunesla své důkazní břemeno v daňovém řízení.

[62] Stěžovatelka neprokázala přijetí těch plnění, na jejichž základě nárokovala nárok na odpočet daně z přidané hodnoty. V jejím daňovém řízení tak nebylo vůbec prokázáno, že by jí nárok na odpočet vznikl. Z tohoto důvodu je zcela nadbytečné zabývat se tím, zda stěžovatelka věděla nebo mohla vědět, že plnění uplatňované k odůvodnění nároku na odpočet bylo součástí daňového podvodu (viz body [28] až [30] shora). Přijetí plnění, jímž byl nárok na odpočet odůvodňován, nebylo prokázáno. Povědomost o daňovém podvodu by vedla k odepření nároku na odpočet, v nynější věci však nebyl vůbec prokázán vznik takového nároku, bylo tak zbytečné zabývat se okolnostmi, které by mohly vést k odepření nároku, který ani nevznikl.

V. Závěr a náklady řízení

[63] Nejvyšší správní soud ze všech shora uvedených důvodů dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná, proto ji dle § 110 odst. 1, věty poslední, s. ř. s. zamítl. O věci přitom rozhodl bez jednání, jelikož § 109 odst. 2 s. ř. s. takový postup předpokládá.

[64] Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o § 60 odst. 1, větu první, s. ř. s., ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatelka v soudním řízení úspěch neměla, proto dle uvedených ustanovení nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému, který by jinak měl právo na náhradu nákladů řízení, nevznikly v řízení náklady, které by překračovaly jeho běžnou úřední činnost.

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

V Brně dne 1. prosince 2016

JUDr. Radan Malík
předseda senátu