



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Ludmily Sandnerové a soudkyň JUDr. Petry Kamínkové a Mgr. Ivety Postulkové ve věci

žalobkyně: **PM Trading s.r.o.**, IČO: 248 32 022
sídlem Jana Růžičky 1165/2a, 148 00 Praha 4

zastoupena advokátkou JUDr. Mgr. Petrou Novákovou, Ph.D.
sídlem náměstí Míru 341/15, 120 00 Praha 2

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 10. 1. 2018, č. j. 846/18/5300-22441-711776

takto:

- I. Žaloba se zamítá.
- II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

Předmět sporu

1. Žalobkyně (tehdy vystupující pod obchodní firmou PSDK.cz s.r.o.) podala ve dnech 25. 11. 2013 a 23. 12. 2013 řádná daňová přiznání k dani z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období říjen a listopad 2013, v nichž vykázala nadměrný odpočet ve výši 2 438 668 Kč za měsíc říjen a ve výši 12 916 378 Kč za měsíc listopad. Finanční úřad pro hlavní město Prahu (dále jen „správce daně“) zahájil ve vztahu ke zdaňovacímu období říjen 2013 dne 19. 12. 2013 a ve vztahu ke zdaňovacímu období listopad 2013 dne 20. 1.

Shodu s prvopisem potvrzuje M. J.

2014 výzvami postup k odstranění pochybností a následně ve dnech 26. 2. 2014 a 5. 3. 2014 daňové kontroly. V jejich rámci správce daně prověřil žalobkyninu činnost spočívající v nákupu a prodeji materiálu s obsahem drahých kovů (dále jen „materiál“). Žalobkyně materiál pořizovala od tuzemské obchodní společnosti Clear conception s.r.o., IČO: 01685716, sídlem Libušská 118/246, Praha 4 (dále jen „Clear conception“), a dále jej dodávala do třetí země. Správce daně dospěl k závěru, že o faktickém přijetí materiálu nejsou pochyby. Materiál byl nicméně přeprořádán v řetězcích obchodních společností, které byly stíženy podvodem na DPH, o němž žalobkyně věděla nebo minimálně vědět měla a mohla.

2. Správce daně proto posoudil uplatněné nároky na odpočet daně jako neoprávněné a platebními výměry č. j. 324840/17/2011-52522-108940 a č. j. 324979/17/2011-52522-108940 ze dne 23. 1. 2017, vyměřil žalobkyni DPH za zdaňovací období říjen a listopad 2013. Proti těmto rozhodnutím podala žalobkyně odvolání, jež byla zamítnuta žalobou napadeným rozhodnutím.

Napadené rozhodnutí

3. Žalovaný v napadeném rozhodnutí předeslal, že nárok na odpočet daně prokazuje plátce podle § 73 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“), daňovým dokladem vystaveným plátcem. Za splnění hmotněprávních a formálních podmínek nároku na odpočet daně je daňovému subjektu nárok na odpočet daně přiznán, výjimku představuje situace, kdy je nárok uplatněn podvodně nebo zneužívajícím způsobem. K tomu nepostačuje samotná existence daňového podvodu, nýbrž správce daně musí prokázat, aby mohl být daňovému subjektu nárok na odpočet odepřen, že tento daňový subjekt o zapojení do podvodného řetězce věděl nebo s vynaložením přiměřených opatření vědět mohl. Konkrétní požadavky na množství, formu a obsah důkazních prostředků vždy záleží na okolnostech každého jednotlivého případu. Na podporu těchto závěrů žalovaný odkázal na řadu rozhodnutí Nejvyššího správního soudu a Soudního dvora Evropské unie.
4. K podmínce existence daňového podvodu žalovaný popsal a doplnil schematickými nákresy dva obchodní řetězce, v nichž žalobkyně ve zdaňovacím období říjen 2013 a listopad 2013 pořizovala materiál od společnosti Clear conception a následně jej dodávala společnosti Inauri Trading do Turecka.
5. Každý z těchto řetězců měl šest článků, v nichž vystupovalo pokaždé sedm až 11 společností. V každém z těchto řetězců přitom jeden ze subjektů porušil povinnost řádně podat daňové přiznání a plnit daňové povinnosti a současně byl nekontaktní. Velká většina těchto společností neměla obchodní historii a začala náhle a pouze dočasně vykazovat vysoké obraty s nízkou marží, a řada z nich byla navíc osobně provázána; o jejich propojení a vzájemné vědomosti svědčí rovněž způsob stanovení ceny materiálu na základě údajů zveřejňovaných Londýnskou burzou za použití cenového koeficientu, jenž by mezi nezávislými subjekty nebyl možný, a platby prostřednictvím zápočtů. Obchodní řetězec kromě toho negeneroval žádnou přidanou hodnotu a zboží bylo na jeho konci vyvezeno do třetí země. Způsob obchodování pak spočíval v tom, že společnosti Clear conception byl materiál dodáván v těžké dny, kdy byl předchozími vlastníky pořízen, a ještě v též dny měly být provedeny jeho analýzy a měl být předán přepravci určenému žalobkyni. Realizace obchodů v řetězcích probíhala v časově nereálných 24 hodinách.

6. Žalobkyně přitom o existenci podvodu na DPH podle názoru žalovaného nejen vědět mohla a měla, ale také věděla, čemuž svědčí řada okolností, z nichž některé sice nemusejí být v rozporu se zákonem, avšak ve svém souhrnu uvedený závěr potvrzují. V první řadě to byla organizace obchodů. Podle žalobkynina vyjádření došlo k navázání spolupráce se společností Clear conception prostřednictvím pana K. a pana K. Pan K. byl jednatelem společností dodávajících materiál společnosti Clear Conception. Pan K. byl stejně jako žalobkynin jednatel členem představenstva společnosti VSDK, tedy mateřské společnosti žalobkyně. Zároveň byla žalobkyni známa přinejmenším společnost ALFASON, neboť uvedla, že materiál nekupovala přímo od ní, jelikož společnost Clear conception pro ni nebyla ochotna provádět pouze analýzy materiálu. Žalobkyni byl tedy znám skutečný dodavatel materiálu a společnost Clear conception byla do řetězce uměle vložena. Jednatelé společnosti ALFASON byli zároveň jedinými jednatelem a společníky několika dalších společností zapojených do řetězců. Všechny tyto skutečnosti měly žalobkyni varovat a přimět k většímu zájmu o organizaci obchodů a prověření subjektů v nich zapojených. Společnost Clear conception vznikla a byla registrována k DPH krátce před zahájením spolupráce se žalobkyní, neměla vlastní internetové stránky a na internetu se nijak neprezentovala, a k předávání materiálu mělo docházet na adrese jejího sídla, kde podle živnostenského rejstříku neměla v tomto období evidovanou provozovnu. Dalšími okolnostmi jsou shora popsány způsob obchodování během jediného dne a způsob úhrady prostřednictvím zápočtů, jež nezanechávají auditní stopu v podobě výpisů z bankovních účtů. Analýzy provedené společností Clear conception obsahovaly řadu nesrovnalostí spočívajících v různé hmotnosti převzatého a analyzovaného materiálu a v datech analýzy a předání materiálu přepravci. Žalobkyně tedy nevyčkala výsledků analýz, ačkoli právě potřeba těchto analýz měla být důvodem zapojení společnosti Clear conception do řetězce. Tato společnost se navíc stala certifikovanou laboratoří až 16. 9. 2014. Přitěžující okolností byla rovněž obchodovaná komodita. O nedostatečné míře žalobkyniny opatrnosti svědčí rovněž absence jakéhokoli označení materiálu na daňových dokladech a dodacích listech.
7. Dospěje-li správce daně k závěru, že daňový subjekt o podvodu na DPH věděl, není podle judikatury Soudního dvora Evropské unie povinen zkoumat dobrou víru daňového subjektu a zabývat se přijetím rozumných opatření, jelikož zásady neutrality a právní jistoty se nemůže dovolávat osoba, která se úmyslně podílela na podvodu na DPH. V tomto případě jsou vnitrostátní orgány oprávněny nárok na odpočet daně nepřiznat i v případě, že neexistuje vnitrostátní právní úprava možnosti odmítnutí nároku na odpočet daně z důvodu podvodu na DPH. Žalovaný tudíž dospěl k závěru, že žalobkynin nárok na odpočet daně správce daně oprávněně odmítl.

Žaloba

8. Žalobkyně předeslala, že žalovaný v napadeném rozhodnutí prakticky pouze opakuje tvrzení, která správce daně vtělil do výzev a do výsledků kontrolních zjištění, aniž by jakkoli reflektoval žalobkynino vyjádření k této výzvě, resp. k výsledkům kontrolního zjištění. Napadené rozhodnutí stojí tedy toliko na tvrzeních, která žalobkyně v rámci daňového řízení vyvrátila, což odporuje zákonu, neboť možnost vyjádřit se daná žalobkyni byla fakticky pouze iluzorní. Žalobkyně zdůraznila, že nikdy nebyla „garažovou společností“ s nejasnou vlastnickou strukturou a pochybnými obchodními návyky; v rámci své činnosti naopak vždy ve zvýšené míře dbala na kvalitu obchodovaného materiálu a trvala na tom, že materiál bude nakupován pouze s příslušnými certifikáty (v případě investičních kovů) či s příslušnou analýzou (v případě ostatního neinvestičního materiálu). Právě proto byla jejím hlavním českým dodavatelem společnost Clear conception, jejíž role

primárně spočívala v analýze materiálu, tzn. za pomoci několika odborných procedur stanovovala ryznost předmětného materiálu. V žádném případě se nejednalo o jakýsi uměle vložený obchodní článek, jak tvrdí daňové orgány. Skutečnost, že společnost Clear conception je *a priori* laboratoří určující ryznost materiálu, byla zcela zřejmá správci daně, jak vyplývá např. z výsledků kontrolních zjištění či ze zpráv o daňové kontrole. K argumentu, že jmenovaná společnost získala akreditaci „až“ 16. 9. 2014, žalobkyně uvedla, že v rámci akreditačního řízení jsou ověřovány stávající prostupy a procesy a je potvrzován jejich soulad s příslušnou metodikou. Pro udělení akreditace je tedy nezbytná určitá doba provozu laboratoře, která se obecně pohybuje v řádech několika let. Společnost proto musela podmínky akreditace nutně splňovat již v letech předchozích.

9. Správce daně neprokázal, že u jednotlivých zdanitelných plnění vůbec došlo k daňovému podvodu, neboť neposuzoval každé jednotlivé zdanitelné plnění samostatně a neprokázal, že některým z dodavatelů v řetězci před žalobkyní nebyla odvedena daň. Nebyla tak splněna základní podmínka pro vyvození odpovědnosti za údajný řetězový podvod spáchaný jinou osobou, a to doložení daňové ztráty. Tvrzenou nekontaktnost dodavatele ve čtvrté linii před žalobkyní nelze klást k tíži žalobkyni, navíc tato nekontaktnost nebyla zjištěna k době obchodování, nýbrž o několik let později. Obdobně je tomu s webovými stránkami společnosti Clear conception: správce daně vyšel z toho, že neexistovaly v době jeho rozhodování, avšak přehlédl, že v době obchodování tomu bylo opačně, což vyplývá z výpovědí svědků Z. a Š., jakož i z nástroje „Domain Tools“, podle nějž byla doména clear-conception.cz v minulosti obsazena. Kromě toho správce daně neodůvodnil, v čem je tato okolnost zásadní. K údajné hromadnosti sídla této společnosti žalobkyně uvedla, že společnost Clear conception byla založena jako tzv. *ready made* společnost. Po jejím zakoupení panem Z. fakticky sídlila na adrese Libušská 118/246, kde měla umístěnu jak laboratoř, tak i tavící pec, jak uvedli svědci Z., K., Š., a ostatně i jednatel společnosti. Skutečné sídlo s rejstříkovým uvedla společnost do souladu 28. 1. 2014. Žalobkyně toto sídlo navštívila a na vlastní oči se přesvědčila o existenci této společnosti, o její odbornosti a erudovanosti. Prostory musely být pro činnost společnosti stavebně upraveny, což by správce daně zjistil, pokud by se otázal stavebního úřadu. Ohledně společnosti ALFASON žalobkyně navrhla výslech jejích jednatelů, neprovedení tohoto důkazu však správce daně nijak neodůvodnil.
10. Správce daně postupoval v rozporu s aktuální judikaturou Nejvyššího správního soudu, např. s rozsudkem ze dne 30. 1. 2018, sp. zn. 5 Afs 60/2017, podle nějž nelze požadavek na prověřování věrohodnosti obchodních partnerů v řetězci rozšiřovat bezmezně a daň vyměřit tomu, u koho je to z hlediska vymahatelnosti nejjednodušší, ale vždy je třeba hledat skutkové souvislosti a příčinnou souvislost mezi neodvedením daně a nárokováním odpočtu a prokázáním vědomosti o skutečnostech svědčících možnému podvodnému jednání za účelem vylákání odpočtu na dani mezi těmito subjekty. Ačkoli žalobkyně podle žalovaného splnila formální i hmotně právní podmínky pro vznik nároku na odpočet daně a že plnění existovalo a bylo použito pro žalobkyninu ekonomickou činnost, žalobkyně je fakticky činěna odpovědnou za údajný daňový podvod, který byl spáchan společností v řetězci hluboko pod žalobkyninou možnou kontrolou. Jako jeden z argumentů správce daně uvedl, že se obchodování účastnily „společnosti bez historie“, aniž vysvětlil, v čem je toto hledisko významné, jaký je obsah tohoto pojmu a jak se o tom měla žalobkyně u subjektů, s nimiž přímo neobchodovala, dozvědět. Pokud správce prohlásil o žalobkyni, že coby společnost bez podnikatelské historie začala náhle uskutečňovat obchody v hodnotách desítek milionů Kč, zcela pominul to, že její mateřská společnost AMPM a.s.

již měla v obchodování s drahými kovy vybudováno jméno a pověst. Tvrzení ohledně obchodování v regulovaných cenách nemá podle žalobkyně oporu ve spisovém materiálu. Dodávky zlata a stříbra byly vždy realizovány na základě tržní nabídky a poptávky za obvyklé tržní ceny, které reflektovaly také vývoj cen na burze. Objednávky neprobíhaly ve stejných dnech či s obdobnou hodnotou, rozdíly v hodnotách naopak činily stovky tisíc korun.

11. Správce daně dále shledal, že obchodní řetězec sám o sobě negeneroval žádnou „přidanou hodnotu“. Žalovaný nabídl jakousi definici tohoto pojmu, ta však nemá žádnou obecnou platnost a žalobkyni není ani zřejmé, proč by podmínkou nároku na odpočet DPH měla být jakási taková hodnota. Žalobkyně zkrátka na trhu propojila nabídku s poptávkou: společnost Inauri Trading poptávala přesně specifikovaný materiál v přesně specifikovaném tvaru; společnost ALFALIK měla pro změnu materiál, avšak nebyla s to garantovat jeho složení; společnost Clear conception měla jedinečné vybavení toto umožňující; každý z těchto článků je v daném obchodě klíčový a nezastupitelný, protože žádný z nich nemá současně (i) materiál, (ii) schopnost a znalost pro analýzu jeho obsahu, (iii) schopnost a znalost pro změnu podoby materiálu, (iv) využití pro tento materiál a (v) úplné informace stran výše uvedeného. Uvedený řetězec tak plně odpovídá zásadám tržní ekonomiky. Poukazu na vyvážení zboží do třetí země žalobkyně nerozumí, neboť je to běžná praxe. Žalobkyně dále odmítla tvrzenou nestandardnost nebo účelovost provádění plateb formou zápočtu. Tento způsob zániku závazku je jako standardní upraven občanským zákoníkem a je rovněž racionální, neboť při něm odpadají náklady na bankovní poplatky za převody. Samotný průběh obchodování je v oboru běžný, a to vzhledem k významu rychlosti obchodování, jež umožňuje eliminovat vliv poklesu ceny zboží. Proto měla žalobkyně více méně před každým obchodem od svého odběratele předběžně potvrzeno, že poptává určitý materiál a za jakou cenu (ta byla určena dle burzovní ceny a fixována k určitému dni). Teprve poté žalobkyně poptávala zboží, přičemž její snahou bylo provést fixaci nákupní ceny ke shodnému dni, jako byla fixována cena prodejní.
12. Žalobkyně má dále za to, že jí žalovaný v rozporu s § 115 odst. 2 daňového řádu nedal možnost vyjádřit se před vydáním napadeného rozhodnutí k novým skutkovým závěrům v její neprospěch. Nové skutkové závěry spatřuje v bodech 57 a 58 napadeného rozhodnutí, v nichž žalovaný poukázal na nesrovnalosti jednotlivých analýz a dále na skutečnost, že žalobkyně v řadě případů nevyčkala výsledků analýz od Clear conception a zboží obratem předala přepravci k vývozu do třetí země. K údajným nepřesnostem se žalobkyně vyjádřila v reakci na výzvy správce daně a pochybnosti měla za odstraněné, proto ji závěr žalovaného značně překvapil. Konkrétně žalovaný napadl hmotnostní rozdíly a datum konečné analýzy (v návaznosti na dodání daného materiálu daňovému subjektu), obě tyto okolnosti však žalobkyně vysvětlila. S ohledem na množství vzorků docházelo k jejich analýze v různém čase. Odebrané vzorky „zůstávaly“ v laboratoři za účelem provedení analýzy, a až po dokončení poslední z nich byla stanovena výsledná ryzost, na rozdíl od analyzovaného materiálu, který byl po dokončení předběžné analýzy (již bylo možno sledovat v informačním systému společnosti Clear conception) dodán žalobkyni, pokud vyšly hodnoty poptávané žalobkyní. Pozdější upřesnění ryzosti (celkového) materiálu dalšími analýzami nemělo na další průběh obchodu (stanovení ceny) další vliv. Žalobkyně zdůraznila, že počet analýz materiálů, resp. počet vzorků, byl dán závazným postupem laboratoře, jenž byl jednou z podmínek udělení akreditace ČIA.

13. Postup laboratoře popsali ve své výpovědích podrobně p. Z. a 9. 4. 2014 také p. K. (u každého případu byl pořizován videozáznam, uchovávaný pro případ reklamace po dobu tří měsíců, z každé analýzy byly ponechány vzorky, probíhalo převzetí, vážení, uložení do pece, zabalení materiálu, zaplombování apod.), avšak daňové orgány to zcela pominuly. Pro údajné nesrovnalosti tak existuje jednoduché vysvětlení dané technologickým postupem laboratoře, resp. samotné analýzy. Na př. u analýzy č. A130002 činily rozdíly v hmotnostech přibližně 0,2 %, přičemž běžné ztráty z tavby se pohybují do 0,5 %, odebrané vzorky se navíc do taveniny nevracejí, ale jsou pro kontrolu měření ponechány v laboratoři, proto je třeba jejich váhu od výsledné hmotnosti odečíst, což žalovaný neučinil. Při tomto zohlednění by tak ztráta z tavby činila cca 0,02 %, což je hluboko pod běžnými hodnotami. Obdobně u analýzy č. A130001 lze nárůst váhy materiálu vysvětlit navlhnutím nebo znečištěním, což je ostatně jeden z důvodů provádění homogenizace; venkovní teplota byla koncem října podstatně nižší než vnitřní a při přenesení materiálu dovnitř mohlo dojít ke stejnému jevu jako při vyjmutí láhve s nápojem z lednice. Důkazům předloženým žalobkyní pak odporuje tvrzení správce daně, že zboží nebylo nijak označováno. Veškeré zboží přejímané do společnosti Clear conception bylo označeno čárovým kódem a jedinečným číslem, jak dokládá přiložená fotografie.
14. Tvrzení o nevěrohodnosti analýz navíc odporují názoru správce daně, jenž měl za to, že plnění fakticky existovalo a bylo užito pro žalobkyninu ekonomickou činnost, což činí napadené rozhodnutí vnitřně rozporným a nepřezkoumatelným. Správce daně měl buď zpochybnit obchodované zboží, tedy i otázku samotného nároku daňového subjektu na odpočet, nebo měl doložit odpovědnost daňového subjektu za daňový podvod; tyto varianty však nelze směřovat. Dále si správce daně protiřečí v tom, že podle svého názoru není povinen zkoumat, zda žalobkyně přijala jaká rozumná opatření, zároveň však uvádí, že z odvolacího spisu nevyplývá, že by žalobkyně nějaká taková opatření učinila. Správce daně tuto okolnost očividně nezkoumal, ač to byla jeho povinnost. Žalovaný nedoložil, že (i) by v dané věci skutečně došlo k daňovému podvodu, a současně nedoložil (ii) ani existenci tzv. objektivních okolností. Proto na žalobkyni nemohlo přejít důkazní břemeno stran doložení přijetí rozumných opatření (dobré víry) a nemůže jí být upřen nárok na odpočet daně. Žalobkyně proto navrhla, aby městský soud zrušil napadené rozhodnutí i jemu předcházející rozhodnutí správce daně a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

Vyjádření žalovaného

15. Žalovaný ve vyjádření k žalobě setrval na právním názoru vyjádřeném v napadeném rozhodnutí a k jednotlivým žalobním bodům odkázal na příslušné pasáže svého rozhodnutí. Nad rámec toho žalovaný uvedl, že v řízení nebyl porušen § 115 odst. 2 daňového řádu. V posuzovaném případě nenastala situace, za které by mu vznikla povinnost seznámit žalobkyni se zjištěnými skutečnostmi a důkazy v rámci odvolacího řízení postupem dle § 115 odst. 2 daňového řádu, protože v rámci tohoto řízení žalovaný neprováděl nové dokazování a dospěl ke stejnému právnímu závěru jako správce daně, tedy, že žalobkyně věděla nebo minimálně vědět mohla a měla o účasti na podvodu na DPH. S ohledem na totožný právní závěr pak nedošlo ke změně rozhodnutí v neprospěch žalobkyně a nebyl tedy naplněn důvod pro vydání seznámení. Žalovaný proto navrhl, aby městský soud žalobu jako nedůvodnou zamítl.

Ústní jednání

16. Při jednání dne 14. 3. 2023 účastníci řízení setrvali na svých procesních stanoviscích. Žádný z účastníků neměl důkazní návrhy. Zástupce žalobkyně uvedl, že si žalobkyně je vědoma

toho, že obdobná věc byla předmětem přezkumu Nejvyššího správního soudu, který její kasační stížnost zamítl rozsudkem ze dne 20. 1. 2021, č. j. 10 Afs 206/2020 – 41. S tímto rozsudkem však žalobkyně nesouhlasí a považuje ho za judikatorní exces. Tento rozsudek je podle žalobkyně překonaný pozdější judikaturou (sp. zn. 2 Afs 246/2020 a 5 Afs 55/2020). Žalobkyně konkrétně nesouhlasí s bodem 31 citovaného rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, podle něž mohla sama za pomoci svých obchodních kontaktů pomoci správci daně dohledat zaplacení DPH v řetězci. Žalobkyně má za to, že pokud by se pokusila od jednotlivých článků řetězce doklady obstarat, mohlo by na ni být pohlíženo jako na organizátora daňového podvodu, a to i v rovině trestněprávní. Žalovaný setrval na závěru, že z napadeného rozhodnutí je jasně seznatelné splnění všech podmínek odepření nároku na odpočet, včetně narušení neutrality DPH.

Posouzení věci městským soudem

17. Městský soud nejprve shledal, že jsou splněny podmínky řízení, žaloba je přípustná, byla podána včas a osobou oprávněnou. Následně městský soud vycházející ze skutkového a právního stavu, jenž zde byl v době vydání napadeného rozhodnutí, přezkoumal na základě podané žaloby napadené rozhodnutí v mezích žalobních bodů [§ 75 odst. 1 a 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“)], včetně řízení předcházejícího jeho vydání, přičemž nezjistil žádnou vadu, k níž by byl povinen přihlédnout z úřední povinnosti.
18. Podstata posuzované věci spočívá v tom, že žalobkyně uplatnila nároky na odpočet DPH za zdaňovací období říjen a listopad 2013, jenž byly správcem daně odmítnuty z důvodu, že žalobkyně věděla anebo přinejmenším měla a mohla vědět o své účasti v řetězci obchodních společností, v němž došlo k podvodu na DPH.
19. Zdejší soud se zapojením žalobkyně do daňového podvodu s drahými kovy zabýval již opakovaně, přičemž ve všech případech přisvědčil žalovanému, že nárok na odpočet z důvodu účasti žalobkyně na daňovém podvodu oprávněně nepřiznal (rozsudky městského soudu v Praze ze dne 3. 6. 2020, č. j. 10 Af 16/2018 – 51, ze dne 28. 1. 2022, č. j. 17 Af 28/2020 – 123 a ze dne 28. 11. 2022, č. j. 17 Af 26/2021). Nyní projednávaná věc (týkající se zdaňovacích období říjen a listopad 2013) se v podstatných ohledech neodlišuje od výše uvedených již projednaných věcí (týkajících se zdaňovacích období leden až prosinec 2014). Žalobkyně ve všech případech uplatnila nárok na odpočet DPH, který byl následně odmítnut z toho důvodu, že žalobkyně věděla nebo měla a mohla vědět o své účasti v řetězcích obchodních společností, v nichž došlo k podvodu na DPH. Zatímco v roce 2013 byla zapojena do dvou řetězců společností, v roce 2014 bylo těchto řetězců více.
20. Žaloba v nyní projednávané věci je v zásadě totožná s žalobou ve věci 10 Af 16/2018 týkající se zdaňovacího období březen 2014. Tuto žalobu soud rozsudkem ze dne 3. 6. 2020, č. j. 10 Af 16/2018 – 51 zamítl. Kasační stížnost žalobkyně shledal Nejvyšší správní soud nedůvodnou a rozsudkem ze dne 20. 1. 2021, č. j. 10 Afs 206/2020 – 41 ji zamítl, přičemž se zcela ztotožnil se závěry vyjádřenými v rozhodnutí Městského soudu v Praze. V nyní projednávané věci neshledal soud důvod se od výše uvedené judikatury odchýlit.
21. Zákonná úprava odpočtu DPH je obsažena v §§ 72 až 79 zákona o DPH, jež transponují čl. 162 až 192 Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2006, o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „směrnice o DPH“). K dané problematice existuje hojná

judikatura Soudního dvora Evropské unie (dále jen „SDEU“) a Nejvyššího správního soudu.

22. Při splnění hmotněprávních a formálních podmínek nároku na odpočet daně je daňovému subjektu nárok na odpočet daně přiznán, neboť tento nárok tvoří nedílnou součást systému DPH a v principu nesmí být omezen. Výjimku z tohoto principu představuje situace, kdy správce daně *„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“* (rozsudek SDEU z 21. 6. 2012 ve spojených věcech C-80/11 a C-142/11, *Mahagében*, bod 49). V návaznosti na to Nejvyšší správní soud s odvoláním na judikaturu SDEU uvedl, 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“* (rozsudek ze dne 30. 1. 2018, č. j. 5 Afs 60/2017 - 60).
23. Podvodem na DPH se podle judikatury správních soudů, jež v tomto ohledu vycházejí z judikatury SDEU, rozumí *„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 neodpovídající běžným obchodním podmínkám“* (např. rozsudek NSS č. j. 9 Afs 111/2009 - 274 ze dne 21. 4. 2010). V naposled citovaném rozsudku Nejvyšší správní soud konstatoval, že *„při obchodování v řetězci je v souladu s judikaturou Soudního dvora nárok na odpočet daně chráněn pouze za situace, že plátce daně o záměru zkrátit daň nevěděl a ani nemohl s přihlédnutím ke všem objektivním okolnostem vědět. [...] Soudní dvůr dokonce v těchto rozhodnutích uvedl, že ‚osoba povinná k dani, která věděla nebo měla vědět, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH, 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‘. [...] Povinností správních orgánů z hlediska posouzení nároku na odpočet daně je posouzení všech objektivních okolností vykázané transakce a i v případě, že k neodvedení daně na určitém článku řetězce dojde, neodmítnout nárok na odpočet tomu, kdo v dobré víře získá nějaké zboží, přičemž o podvodu neví a ani vědět nemohl. Při tomto posuzování mají být vzaty v úvahu vždy právní, obchodní a osobní vazby mezi zúčastněnými subjekty, a proto odkazy stěžovatele na rozhodnutí NSS týkající se jiného subjektu (SOLITER) nemohou být v nyní projednávané věci relevantní.“*
24. Nejvyšší správní soud zároveň zdůraznil, že *„každá účetní transakce v řetězci musí být posuzována sama o sobě a charakter jednotlivých transakcí v řetězci nemůže být změněn předchozími nebo následnými událostmi (srov. rozsudek NSS 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 ztrátou svého nároku na odpočet DPH odvedené na vstupu“* (rozsudek ze dne 31. 7. 2013, č. j. 1 Afs 58/2013 - 34).
25. Podmínkou pro odepření nároku na odpočet DPH je tedy to, že daňové orgány prokáží existenci daňového podvodu, jakož i skutečnosti, z nichž vyplýne, že daňový subjekt o svém zapojení do daňového podvodu věděl nebo přinejmenším mohl a měl vědět, a že

daňový subjekt následně neprokáže, že přijal opatření potřebná k zabránění daňovým podvodům, jež po něm lze vzhledem ke všem okolnostem rozumně požadovat.

26. Při přezkumu napadeného rozhodnutí městský soud vyšel výlučně z žalobních bodů výslovně obsažených v žalobě a nemohl přihlídnout k obsahu žalobkyniných podání učiněných v daňovém řízení, na něž žalobkyně na některých místech žaloby odkazuje. Jak totiž uvedl Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 30. 11. 2011, č. j. 5 As 5/2011 - 68, za žalobní bod nelze považovat odkaz žalobkyně na odvolací či jiné námitky uplatněné ve správním řízení.

Námitka nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí a vady řízení

27. Žalobkyně namítla, že žalovaný do napadeného rozhodnutí pouze převzal tvrzení správce daně obsažená ve výzvě a kontrolních zjištěních, aniž by reagoval na její argumenty vznesené již v průběhu daňové kontroly, jimiž byla tvrzení správce daně vyvrácena, čímž se její právo na vyjádření stalo pouze iluzorní.
28. Žalovaný skutečně ve značné míře přejal do napadeného rozhodnutí zjištění správce daně obsažená v kontrolních zjištěních a následně ve zprávách o daňové kontrole, na tomto postupu však není nic zvláštního, pokud žalobkyniny námitky nebyly s to tato zjištění vyvrátit. Zároveň není rozhodující, jestli se žalovaný s žalobkyninými argumenty vypořádal výslovně, nýbrž podstatné je, zda z napadeného rozhodnutí jako celku vyplývá, proč se žalovaný s žalobkyninými výhradami neztotožnil, resp. proč dospěl k jiným skutkovým závěrům nebo zaujal odlišný právní názor. Kromě toho obsahuje napadené rozhodnutí na stranách 20 až 25 část, v níž se žalovaný výslovně zabývá jednotlivými žalobkyninými odvolacími námitkami. Jestliže se žalobkyně domnívá, že daňové orgány opomněly některé její argumenty odůvodňující jiné právní posouzení věci, může tuto vadu řízení uplatnit ve správní žalobě, a je-li důvodná, může být tato skutečnost důvodem pro zrušení přezkoumávaného rozhodnutí. K tomu však v posuzované věci nedošlo, jak městský soud dále vyloží.
29. Nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí dovozuje žalobkyně též z údajné vnitřní rozpornosti, již spatřuje v tom, že žalovaný nepopírá existenci předmětného plnění a jeho využití pro žalobkyninu ekonomickou činnost, zároveň však zpochybňuje analýzy materiálu provedené společností Clear conception.
30. Soud k tomu uvádí, že ani správce daně, ani žalovaný skutečně nezpochybnili existenci předmětného materiálu (a zároveň se nijak nevyjadřovali k jeho skutečnému množství, tedy neposuzovali, které z odporujících si údajů byly pravdivé, neboť to nebylo pro řízení rozhodující). Upozorněním na nesrovnalosti provedených analýz žalovaný dokládal své přesvědčení, že mezi žalobkyní a uvedenou společností neexistoval standardní obchodní vztah, nýbrž že dotčené analýzy byly prováděny jen formálně, do jisté míry „na oko“, a měly navodit zdání standardního obchodního vztahu, zatímco ve skutečnosti byla společnost Clear conception umělým článkem vsunutým do řetězce subjektů, jež o sobě věděly. Toto tvrzení se však nijak nevylučuje s názorem, že samotný materiál existoval a že jej žalobkyně využila pro svou ekonomickou činnost; odůvodnění napadeného rozhodnutí proto není vnitřně rozporné. Důvodností výhrad žalovaného vůči provedeným analýzám se bude městský soud zabývat po věcné stránce dále v tomto rozsudku.
31. Důvodnou neshledal městský soud ani související námitku, podle níž dospěl žalovaný ohledně analýz provedených společností Clear conception k novému skutkovému závěru,

aniž dal žalobkyni v rozporu s § 115 odst. 2 daňového řádu možnost se k němu před vydáním napadeného rozhodnutí vyjádřit, čímž se měl dopustit podstatné vady řízení.

32. Podle § 115 odst. 2 daňového řádu platí, že provádí-li odvolací orgán v rámci odvolacího řízení dokazování, seznámí před vydáním rozhodnutí o odvolání odvolatele se zjištěnými skutečnostmi a důkazy, které je prokazují, a umožní mu, aby se k nim ve stanovené lhůtě vyjádřil, popřípadě navrhl provedení dalších důkazních prostředků; obdobně postupuje odvolací orgán i v případě, kdy dospěje k odlišnému právnímu názoru, než správce daně prvního stupně, a tato změna by ovlivnila rozhodnutí v neprospěch odvolatele. Žádná z výše uvedených situací v daném případě nenastala.
33. Soud ověřil, že pochybnosti ohledně analýz vyjádřil a podrobně specifikoval v průběhu daňového řízení již správce daně. Žalobkyně sama uvádí, že tyto pochybnosti byly již součástí výzev k prokázání skutečností. Novotu spatřuje v tom, že zatímco správce daně podle žalobkyně napadal pouze analýzy č. A130001, A130002, A130004 a A130005, ostatní analýzy nikterak napadeny nebyly a poprvé je zpochybnil žalovaný v napadeném rozhodnutí. Soud zjistil, že toto tvrzení žalobkyně je v rozporu s obsahem správního spisu. Již v seznámení s výsledkem kontrolního zjištění za období říjen a listopad 2013 ze dne 5. 12. 2016 správce daně žalobkyni podrobně seznámil se svými závěry ohledně listin ke všem deseti analýzám A130001 až A120010 (str. 17 a str. 41-42 seznámení). Poukázal na konkrétní typové nesrovnalosti shodné s nesrovnalostmi konstatovanými žalovaným v napadeném rozhodnutí (viz bod 46 tohoto rozsudku). Tyto nesrovnalosti demonstroval na konkrétních údajích z vybraných analýz. Současně uvedl, že jde o příklady, a že obdobné nesrovnalosti jsou i u dalších analýz, resp. dodávek. Žalovaný v průběhu odvolacího řízení vycházel ze skutkového stavu zjištěného správcem daně v rámci daňové kontroly. Neprováděl nové dokazování. Dospěl přitom ke stejnému právnímu závěru jako správce daně. Ke změně rozhodnutí v neprospěch žalobkyně nedošlo. Žalovaný konstatoval shodné typové nesrovnalosti, které již identifikoval správce daně. Své závěry podpořil rekapitulací údajů obsažených v jednotlivých analýzách, a to ve všech deseti (nikoliv pouze příkladmo ve čtyřech z nich). Tuto podrobnější rekapitulaci však nelze považovat za nové dokazování. Žalovaný proto nebyl povinen žalobkyni se zjištěnými skutečnostmi znovu seznamovat a § 115 odst. 2 daňového řádu neporušil.
34. Nad rámec výše uvedeného soud doplňuje, že i pokud by žalovaný v otázce seznámení s výsledkem hodnocení analýz postupoval v rozporu s § 115 odst. 2 daňového řádu (což neučinil), neměla by taková vada vliv na zákonnost jeho rozhodnutí. Podle ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu nejde o vadu řízení, která by mohla mít vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí, pokud lze dovodit, že by výrok rozhodnutí byl stejný i za situace, kdyby k vadě řízení vůbec nedošlo (rozsudek ze dne 14. 10. 2005, č. j. 6 Ads 57/2004 59 či přímo ve vztahu k § 115 odst. 2 recentní rozsudek ze dne 10. 8. 2022, č. j. 10 Afs 436/2021). V nyní projednávané věci by závěr žalovaného o existenci daňového podvodu a vědomé účasti žalobkyně na něm obstál i bez ohledu na nesrovnalosti v analýzách, neboť byl opřen o řadu dalších důvodů (jak vyplývá z dalších částí tohoto rozsudku), které by samy o sobě obstály.

Existence daňového podvodu

35. Na úvod hodnocení této podmínky městský soud podotýká, že podle ustálené judikatury správních soudů „[není] *povinností správních orgánů 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“ (rozsudek NSS ze dne 10. 10. 2012, č. j. 1 Afs 37/2012 - 50, bod 57).

36. Žalobkyně namítla, že nebyla splněna základní podmínka pro vyvození odpovědnosti za údajný řetězový podvod spáchaný jinou osobou, a to doložení daňové ztráty, tedy že některý z dodavatelů v řetězci před žalobkyní neodvedl daň.
37. Toto tvrzení neodpovídá obsahu spisového materiálu. Existenci daňového podvodu se žalovaný věnoval v bodech 36 až 51 napadeného rozhodnutí. Žalovaný v bodě 42 napadeného rozhodnutí podrobně popsal, že obchodní společnost MAXXIN Agency podala neúčinná daňová přiznání k DPH za rozhodná zdaňovací období, na výzvy svého místně příslušného správce daně k podání daňových přiznání k DPH za rozhodná zdaňovací období nereagovala, neplnila své povinnosti vůči místně příslušnému správci daně a byla nekontaktní.
38. Žalovaný opřel svůj závěr o vzniku daňové ztráty o konkrétní skutková zjištění, která žalobkyně v žalobě žádným způsobem nezpochybnila. Žalobkynino zcela neurčité tvrzení, že „*nebylo prokázáno, že by skutečně některým z dodavatelů v řetězci před daňovým subjektem nebyla odvedena daň,*“ k vyvrácení konkrétních zjištění daňových orgánů nepostačuje. Existenci daňového podvodu má proto soud za prokázanou.
39. Nad rámec výše uvedeného soud poznamenává, že se neztotožnil ani s námitkou žalobkyně vznesenou při ústním jednání, že rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 10 Afs 206/2020 je judikatorním excesem. Žalobkyní citované rozsudky ze dne 13. 10. 2022, č. j. 2 Afs 246/2020 (Swift-Expo) a ze dne 7. 10. 2022 č. j. 5 Afs 55/2020 – 91 (Internet Mall) s ním nejsou v rozporu. I v těchto rozsudcích ostatně Nejvyšší správní soud potvrdil závěr správce daně ohledně existence daňového podvodu.

Existence objektivních okolností, o nichž žalobkyně věděla nebo mohla a měla vědět

40. Jak již městský soud shora uvedl, z ustálené rozhodovací praxe správních soudů vyplývá, že aby mohl být daňovému subjektu odepřen nárok na odpočet DPH, musejí daňové orgány prokázat, že daňový subjekt věděl anebo mohl a měl vědět, že je zapojen do obchodního řetězce zatíženého podvodem na DPH. Jednotlivé okolnosti obchodu přitom nelze hodnotit pouze izolovaně, nýbrž důležitý je rovněž komplexní obraz: jakkoli jednotlivé podmínky nemusejí být nestandardní, ve svém souhrnu mohou odůvodnit závěr o vědomosti daňového subjektu o účasti v podvodném řetězci (rozsudek NSS ze dne 11. 12. 2014, č. j. 6 Afs 156/2014 - 47, bod 18).
41. Žalovaný uvedl v napadeném rozhodnutí tyto objektivní okolnosti, jež svědčily proti žalobkyni: 1) Velká většina společností zapojených do složitých obchodních řetězců neměla žádnou obchodní historii a brzy po své registraci k DPH a těsně před zahájením obchodů se žalobkyní začaly náhle a dočasně vykazovat vysoké obraty v řádu desítek milionů Kč s nízkou marží. 2) Žalobkyně byla s některými z těchto subjektů do jisté míry personálně propojena prostřednictvím svých jednatelů. V rozhodných zdaňovacích obdobích byla jediným společníkem žalobkyně společnost VSDK a.s. (nyní AMPM a.s.). Členem představenstva této společnosti byl mimo jiné P. M., který byl současně jediným jednatelem žalobkyně. Jednatel společnosti Clear conception pan Z. je známým pana K., který byl členem představenstva obchodní společnosti VSDK. Společnost Clear conception byla získána od pana K., známého žalobkyně z vysoké školy. Otec a syn K. přitom působili jako jednatelé a společníci řady společností zapojených do řetězců (ALFASON,

ALFALIK, BETASON, BETALIK, GAMASON a GAMALIK). Osoby ve vedení jmenovaných společností zapojených do řetězce se navzájem znaly. 3) V obchodních řetězcích nebyla tvořena žádná přidaná hodnota, docházelo pouze k opětovnému prodeji materiálu za stále vyšší cenu. 4) Časově nereálný způsob obchodování, jelikož během jediného dne došlo k prodeji materiálu mezi několika subjekty, včetně zpracování analýz. 5) Nevěrohodné analýzy materiálu. 6) Způsob úhrad částečně prostřednictvím zápočtů. 7) Dodávání zboží do třetí země. 8) Absence označení materiálu na daňových dokladech a dodacích listech.

42. K pojmu „společnost bez obchodní historie“, jehož obsah i význam pro řízení je žalobkyni nejasný, městský soud podotýká, že právě uvedené je z napadeného rozhodnutí zřejmé. Jedná se o takovou společnost, jež byla zapsána do obchodního rejstříku teprve nedávno anebo až do nedávné doby fakticky nevykazovala obchodní činnost, a nemůže svou důvěryhodnost pro obchodní partnery tudíž opřít o svou dřívější obchodní činnost. Pokud taková společnost začne náhle vykazovat vysoké obraty s nízkou marží, jedná se o okolnost vzbuzující pochybnosti o tom, zda nebyla založena nebo zakoupena účelově kvůli účasti v podvodném řetězci. Po daňovém subjektu lze přitom požadovat vyšší stupeň obezřetnosti při obchodování s takovými subjekty, jež by ho měla přimět k většímu zájmu o organizaci obchodů a prověření subjektů v nich zapojených. Data založení společnosti i registrace k DPH lze přitom zjistit z veřejně dostupných zdrojů.
43. Jedním z takových subjektů byla společnost Clear conception, od níž žalobkyně veškerý materiál nakupovala. Ta byla zapsána do obchodního rejstříku 15. 5. 2013, M. Z. byl zapsán jako její společník 11. 6. 2013, k DPH se registrovala 5. 9. 2013 a ihned poté začala obchodovat s materiálem v hodnotě desítek milionů Kč. K předávání materiálu a provádění analýz mělo docházet na adrese Libušská 118/246, Praha 4, jež byla 28. 1. 2014 zapsána jako sídlo společnosti, v předmětných zdaňovacích obdobích však neměla na uvedené adrese zapsanu provozovnu. Žalobkyni lze přisvědčit v tom, že ze samotné skutečnosti, že společnost Clear conception získala akreditaci Českého institutu pro akreditaci, o.p.s., až skoro rok po předmětných zdaňovacích obdobích (16. 9. 2014), bez dalšího nevyplývá, že její činnost nesplňovala stejné standardy již dříve. Na druhé straně však nelze přehlédnout, že v dané době společnost akreditací skutečně nedisponovala, a nemusela tedy splňovat stejné podmínky jako akreditovaná laboratoř, což mělo v žalobkyni vyvolat větší opatrnost při obchodování s tímto subjektem. Pochybnosti o tom, zda společnost Clear conception nebyla do řetězce vložena účelově jako další článek pro oddálení původního dodavatele materiálu od subjektu uplatňujícího nárok na odpočet, posiluje rovněž žalobkynino nedůvěryhodné vysvětlení toho, proč nenakupovala materiál přímo od společnosti ALFASON, dodatelky uvedené společnosti: podle žalobkyně společnost Clear conception, jejíž podnikatelská činnost měla spočívat v úplatném provádění analýz laboratorních vzorků, měla žalobkyni odmítnout tuto službu poskytovat (patrně pro její ekonomickou nevýhodnost) a měla trvat na tom, že materiál nejprve sama nakoupí.
44. Naproti tomu žalovaný dostatečně nedoložil, že společnost Clear conception neměla v předmětném období vlastní internetové stránky. Ačkoli žalobkyní předložený snímek obrazovky ze služby „DomainTools“ nedokládá opak (je z něj zřejmé pouze to, že internetová doména *clear-conception.cz* byla v minulosti registrována, nevyplývá z ní však to, zda byla reálně využita, v jakém období tomu tak případně bylo a co bylo případně jejím obsahem), důkazní břemeno při prokázání absence internetových stránek tížilo žalovaného a jeho rozhodnutí neobsahuje pro takový závěr dostatečnou oporu.

45. Žalobkyně odkazuje na výpovědi pánů Z., K. a Š., kteří měli dosvědčit, že společnost Clear conception na adrese Libušská 118/246, Praha 4 skutečně měla laboratoř i tavící pec. Taková skutečnost by ovšem nebyla v rozporu se zjištěními daňových orgánů. Ty totiž netvrdily, že uvedená společnost vůbec neměla prostory a vybavení potřebné pro provádění analýz, ani že tyto analýzy nikdy neprováděla (získala ostatně akreditaci ČIA), nýbrž na podkladě konkrétních zjištění zpochybnily v předmětných zdaňovacích obdobích její důvěryhodnost jako obchodního partnera i důvěryhodnost analýz provedených v rámci popsáných obchodních řetězců.
46. V celkem 10 analýzách provedených společností Clear conception v předmětných zdaňovacích obdobích spatřoval žalovaný tři druhy nesrovnalostí (body 57 a 58 napadeného rozhodnutí): 1) Hmotnost slitků uvedená v závěru analýz neodpovídá rozdílu hmotnosti materiálu převzatého k analýze a hmotnosti odebraných vzorků. 2) Součet hmotností jednotlivých skupin, z nichž se převzatý materiál skládal, neodpovídá celkové hmotnosti převzatého materiálu, přičemž rozdíly jsou v řádu stovek kilogramů. 3) V případě 6 analýz byl materiál předán přepravci určenému žalobkyní ještě před tím, než byly dokončeny závěry analýzy, a v případě 4 analýz došlo k uvedení dat a časů z jiného období.
47. Ačkoli se žalobkyně mylí, když se domnívá, že žalovaný při porovnávání hmotností nezohlednil odebrané vzorky, jejichž hmotnost se do hmotnosti slitků nezapočítává (žalovaný naopak v bodě 57 napadeného rozhodnutí výslovně uvedl, že jejich hmotnost porovnával s rozdílem hmotností převzatého materiálu a hmotností vzorků), je třeba jí přisvědčit, že zjištěné rozdíly hmotnosti materiálu v závěru analýzy a hmotnosti materiálu převzatého k analýze jsou natolik malé, že z nich nelze bez dalšího dovodit nevěrohodnost analýz, neboť mohou mít racionální vysvětlení v okolnostech provádění analýzy, jak žalobkyně nastiňuje v žalobě (např. u analýzy č. A130001 se jednalo o 399 998 g oproti 399 147,7 g). K vyslovenému závěru však postačují zbylá v předchozím bodě uvedená zjištění žalovaného, jež žalobkyně v žalobě nijak nezpochybnila. K její námitce, podle níž měla k předběžným – a dostatečným – výsledkům analýz přístup přes internet ještě předtím, než byla analýza formálně dokončena, nezbyvá než dodat, že toto tvrzení žalobkyně nijak nedoložila. Městský soud tak shrnuje, že analýzy provedené společností Clear conception trpí řadou nesrovnalostí, jež zásadním způsobem zpochybňují jejich věrohodnost.
48. Městský soud souhlasí s žalobkyní v tom, že u ní samotné není na náhlém započetí podnikání v hodnotě desítek milionů bez dalšího nic zvláštního vzhledem k tomu, že její jedinou společnicí byla v dané době společnost VSDK a.s. (nyní AMPM a.s.). To však nikterak nenarušuje konstrukci žalovaného, jež naopak předpokládá, že na konci podvodného řetězce vystupuje subjekt uplatňující nárok na daňový odpočet, jehož podnikání působí pokud možno standardně. Pokud se žalobkyně dovolává toho, že její mateřská společnost „měla v době, kdy daňový subjekt fakticky započal svoji ekonomickou činnost, za sebou historii v obchodování s drahými kovy a měla na trhu vybudováno jméno a postavení,“ a že žalobkynin jednatel i zaměstnanci „měli tomto poli i díky své mateřské společnosti AMPM a.s. mnohaleté zkušenosti,“ pak je třeba připomenout druhou stranu této mince, již jsou vyšší nároky kladené na obchodníky se vzácnými kovy. V rozsudku ze dne 10. 4. 2008, č. j. 2 Afs 35/2007 - 111, Nejvyšší správní 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.“ Obdobně v rozsudku ze dne 19. 12. 2018, č. j. 9 Afs 330/2017 - 60, tentýž soud uvedl, že slitina zlata s ryzostí 333/1000 (a nižší) je „neobvyklý předmět obchodu“, „jehož použitelnost je značně omezená a jedná se komoditu s velmi vysokou pravděpodobností daňových úniků“ (bod 36).

49. Související žalobní námitka se týká způsobu obchodování, jež žalovaný označil za časově nereálný. V bodě 50 napadeného rozhodnutí žalovaný popsal, že v rámci řetězce docházelo během pouhých 24 hodin k tomu, že společnosti předcházející v řetězci společnost Clear conception materiál koupily, dodaly společnosti Clear conception, jež provedla jeho analýzu a homogenizaci, a ještě téhož dne jej předala přepravci určenému žalobkyní. Během jediného dne tak materiál patřil čtyřem různým subjektům, což je s o to větším podivem, že k většině převodů došlo ještě před kvalitativní analýzou obchodovaného materiálu. Opakovaný nákup a prodej vzácných kovů ve stejný den nebo v minimálních časových odstupech je přitom jednou z nestandardních okolností typických pro podvodné řetězce (srov. rozsudek NSS ze dne 31. 7. 2013, č. j. 1 Afs 58/2013 - 34, bod 46), a žalobkynino obecné tvrzení, že „je v obchodech se vzácnými kovy rychlost obchodování klíčová, neboť díky rychlosti může být eliminován vliv poklesu ceny daného zboží,“ není s to tyto pochyby rozptýlit.
50. Smysl poukazu žalovaného na vývoz do třetí země, jemuž žalobkyně podle svých tvrzení nerozumí, vysvětlil žalovaný v bodě 48 svého rozhodnutí a spočívá v tom, že se jedná o logický poslední krok v podvodném řetězci, neboť takový vývoz je podle § 66 zákona o DPH pro své osvobození od daně podmínkou nároku na odpočet daně.
51. Absenci „přidané hodnoty“ v řetězci spatřoval žalovaný v tom, že docházelo pouze k opětovnému prodeji materiálu mezi různými subjekty s postupně navyšující se cenou, aniž by jednotlivé subjekty přidaly k externě nakoupeným vstupům vlastní penězi ocenitelné podnikatelské úsilí, jež by navyšování ceny ekonomicky odůvodnilo (bod 47 napadeného rozhodnutí). Takové odůvodnění považuje městský soud za věcně obhajitelné bez ohledu na to, zda se jedná o obecně sdílené vymezení pojmu „přidaná hodnota“. Tvorbou takové přidané hodnoty samozřejmě není podmínkou pro uplatnění nároku na odpočet daně, neboť propojení tržní nabídky s poptávkou je legitimní způsob podnikání, avšak právě ve spojení s dalšími skutečnostmi může vzbudit podezření z umělého navyšování ceny zboží právě za účelem daňového podvodu.
52. Jak uvedl ve svém rozsudku ze dne 20. 1. 2021, č. j. 10 Afs 206/2020 - 41, k totožné námitce žalobkyně Nejvyšší správní soud:

„NSS nepovažuje obchodní řetězec, který slovy žalovaného „negeruje sám o sobě žádnou přidanou hodnotu“, za nezákonný. Avšak s ohledem na další zjištěné okolnosti je tato skutečnost jen dalším střípkem do mozaiky celkově utvářející podvod na DPH. Právě v podvodných řetězcích pravidelně dochází k umělému zvyšování ceny zboží. Proto byl namístež poukaz žalovaného, že ve sporných řetězcích se pouze opětovně prodával materiál mezi různými subjekty s postupně se zvyšující cenou, aniž jednotlivé subjekty přidávaly k externě nakoupeným vstupům vlastní penězi ocenitelné podnikatelské úsilí, které by zvyšování ceny ekonomicky odůvodnilo.“

53. Obdobně je tomu s platbami zápočtem uskutečňovanými mezi subjekty figurujícími v obchodním řetězci. Ty samy o sobě žalovaný neoznačil za nezákonné a dokonce ani za nestandardní. Žalovaný však ze započítávání cen vzácných materiálů oproti cenám investičního zlata (osvobozeného dle § 92 zákona o DPH od daně), k jehož obchodování docházelo v obchodním řetězci opačným směrem v týchž dnech a s obdobnými hodnotami, dovozoval – obdobně jako z osobních vazeb mezi jednotlivými společnostmi – vědomost jednotlivých článků řetězce o sobě navzájem a určitý stupeň propojení, neboť k takovému způsobu zániku závazků nemůže dojít bez vzájemné koordinace. Určité pochyby může tento způsob zániku závazku vyvolávat ve spojení s dalšími okolnostmi proto, že nezanechává auditní stopu v podobě výpisů z bankovních účtů (bod 56 napadeného rozhodnutí).
54. Nejvyšší správní soud k tomu v rozhodnutí č. j. 10 Afs 206/2020 – 41 uvedl, že:
- „Stěžovatelka si však mohla být vědoma nevěrohodného způsobu obchodování přinejmenším v rozsahu společnosti, které znala, tj. Clear conception a ALFASON. Jakkoli nejsou platby zápočtem samy o sobě v rozporu se zákonem, což uvádí jak žalovaný, tak i městský soud, po boku zbylých neobvyklých skutečností se řadí mezi další objektivní okolnosti, které ve svém souhrnu svědčí o tom, že stěžovatelka přinejmenším mohla a měla vědět o tom, že obchoduje uvnitř podvodného řetězce.“*
55. Úzké spolupráci jednotlivých článků řetězců svědčil rovněž způsob stanovení ceny materiálu, jež správce daně popsal tak, že *„všichni zúčastnění se museli obrazně řečeno vejít pod fix londýnské burzy a to bez ohledu na skutečnost, kolik účastníků v řetězci je. K tomuto účelu byl používán tzv. cenový koeficient, kterým se upravovala zjištěná cena [materiálu] na základě ryzosti či obsahu drahých kovů“* (str. 31 zprávy o daňové kontrole). Žalobkyni lze v obecné rovině přisvědčit, že stanovení ceny na základě dohody stran je běžné, způsob popsáný daňovými orgány však svědčí o úzkých vazbách jednotlivých společností zapojených do řetězců. Stejný právní názor sdílí i Nejvyšší správní soud, který již ve výše citovaném rozhodnutí č. j. 10 Afs 206/2020 – 41, uvádí, že: *„Taková „paušální“ cenotvorba je závislá na dohodě mezi jednotlivými články řetězce. (...) Správce daně měl správně za to, že tento způsob obchodování mezi ekonomicky nezávislými subjekty by nebyl možný.“*
56. Žalobkyniny námitky ohledně označení materiálu se míjí s podstatou argumentace žalovaného. Ten v bodě 59 napadeného rozhodnutí uvedl, že materiál byl rozdělen do skupin se specifickým označením, avšak na dodacích listech vystavených společností Clear conception a na daňových dokladech přijatých žalobkyní podle zjištění žalovaného žádné konkrétní označení materiálu uvedeno není. Označením materiálu samotného se žalovaný v napadeném rozhodnutí vůbec nezabýval, avšak jeho vyjádření k žalobě městský soud přisvědčuje v tom, že označení jednoho kusu zboží, zobrazeného na žalobkyní předložené fotografii, nedokládá, že takto bylo označeno veškeré zboží.
57. Skutkový stav byl daňovými orgány zjištěn natolik důkladně a spolehlivě, že městský soud považuje za nadbytečný výslech jednatelů společnosti ALFASON, jež žalobkyně ve správním řízení navrhovala; s žalovaným lze souhlasit v tom, že roli této společnosti v řetězci dostatečně popsal sama žalobkyně v rámci protokolu o zahájení daňové kontroly č. j. 933089/14/2011-05403-109114 z 26. 2. 2014. Ani případné nezdůvodnění neprovedení tohoto jednoho důkazu správcem daně by však nepředstavovalo vadu natolik závažnou, aby založila nezákonnost napadeného rozhodnutí. Žalobkyně se v žalobě pokusila popsat ekonomické motivace článků řetězců nacházejících se okolo ní, které by daný obchodní

model vysvětlily, ze všech shora uvedených okolností obchodů však vyplývá, že v předmětných zdaňovacích obdobích se jednalo o způsob, kterak zastřít podvod na DPH v dotčených řetězcích. Žalovaný přitom vysvětlil, že žalobkyně o těchto skutečnostech mohla a měla vědět, jelikož se nestandardních postupů buď sama aktivně účastnila, nebo nebyla dostatečně obezřetná při obchodních stycích se subjekty, s nimiž sama obchodovala nebo o nichž věděla díky personální propojenosti některých článků řetězců.

58. Městský soud shrnuje, že ačkoli dal některým dílčím žalobním námitkám za pravdu, jedná se o marginální nedostatky napadeného rozhodnutí, jež nemají vliv na podstatu zjištění daňových orgánů. Mnohé okolnosti přitěžující žalobkyni, jež jsou podle názoru městského soudu stěžejní – složité řetězce tvořené velkým počtem subjektů založených a registrovaných k DPH krátce před započítáním obchodů, z hlediska daňových podvodů vysoce riziková komodita, jež byla prodávána a nakupována mezi vícero subjekty během jediného dne, a žalobkynina personální spřízněnost s některými dalšími články řetězce, jež svědčí o tom, že přinejmenším o části těchto řetězců žalobkyně věděla, žalobkyně v žalobě ani zásadně nerozporuje. Ačkoli indicie shromážděné daňovými orgány samy o sobě zpravidla 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 měla a mohla.

Přijetí rozumných opatření žalobkyní a její dobrá víra

59. Jelikož daňové orgány prokázaly existenci daňového podvodu a skutečnosti, z nichž vyplynulo, že žalobkyně o svém zapojení do daňového podvodu věděla nebo přinejmenším mohla a měla vědět, spočívalo důkazní břemeno ohledně opatření, které přijala k zabránění podvodu na dani, výlučně na žalobkyni (srov. rozsudek NSS ze dne 28. 1. 2016, č. j. 4 Afs 233/2015 - 47, body 66 a 69).
60. Žalobkyně toto své důkazní břemeno neunesla, jelikož neprokázala, že by nějaká taková opatření přijala, ačkoli tak mohla v průběhu daňového řízení učinit opakovaně, a ačkoli jí byl právní názor správce daně znám nejpozději od sdělení kontrolních zjištění a následného projednání zprávy o kontrole. Žalobkynino přesvědčení, že existenci těchto opatření měl zkoumat žalovaný, nemá zákonnou oporu.
61. Nakonec městský soud uvádí, že napadené rozhodnutí není vnitřně rozporné ani v tomto bodě, jak tvrdí žalobkyně. Žalovaný předně poukázal na to, že zásady daňové neutrality nebo právní jistoty se nemůže dovolávat osoba, která se úmyslně podílela na daňovém úniku (rozsudek SDEU ze dne 7. 12. 2010, ve věci C-285/09, bod 54), tedy že případná existence preventivních opatření nemá v posuzované věci žádný význam. Zároveň však pro případ, že by soud dospěl k závěru, že žalobkyně o svém zapojení do daňového podvodu sice nevěděla, avšak vědět měla a mohla, žalovaný uvedl, že v takovém případě žalobkyně neunesla své důkazní břemeno ohledně existence takových opatření. Tento právní názor je vnitřně soudržný a napadené rozhodnutí není ani z tohoto důvodu nepřezkoumatelné.

Shrnutí podmínek pro odepření nároku na odpočet

62. Daňové orgány shromáždily ucelený a logický soubor nepřímých indicí, jež ve svém souhrnu jednoznačně prokazují, že v popsanych obchodních řetězcích došlo k daňovému podvodu a že žalobkyně o svém zapojení do něj věděla nebo přinejmenším mohla a měla

vědět. Naproti tomu žalobkyně neunesla své důkazní břemeno a neprokázala přijetí jakýchkoli preventivních opatření k zabránění daňovým podvodům, ačkoli to po ní bylo možné vzhledem k řadě nestandardních okolností popsanych obchodů rozumně požadovat.

63. Daňové orgány tak postupovaly v souladu se zákonem, když žalobkyní uplatněný nárok na daňový odpočet odmítly.

Závěr a náklady řízení

64. Daňové orgány postupovaly v souladu se zákonem, směrnicí o DPH i související judikaturou správních soudů a SDEU, když žalobkyní uplatněný nárok na odpočet DPH odmítly. Jelikož městský soud neshledal žádnou ze žalobních námitek důvodnou, žalobu podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
65. O náhradě nákladů řízení rozhodl městský soud dle § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobkyně ve věci úspěch neměla, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému nevznikly žádné náklady nad rámec jeho obvyklé úřední činnosti, proto mu městský soud náhradu nákladů řízení nepřiznal.

Poučení:

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

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

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

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

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

Praha 14. března 2023

JUDr. Ludmila Sandnerová, v. r.
předsedkyně senátu