

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Marie Žiškové a soudců JUDr. Lenky Kaniové a JUDr. Zdeňka Kühna v právní věci žalobkyně: **PRIMOSSA a. s.**, se sídlem Kozí 914/9, 110 00 Praha 1 – Staré Město, zastoupená Mgr. Jiřím Hoňkem, advokátem se sídlem Senovážné náměstí 23, 110 00 Praha 1, proti žalovanému: **Finanční ředitelství pro hl. m. Prahu**, se sídlem Štěpánská 28, 111 21 Praha 1, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 10. 3. 2009, č. j. 3265/09-1300-101206, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 9. 3. 2012, č. j. 7 Ca 138/2009-84,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá**.

II. Žalobkyně **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

III. Žalovanému **se** náhrada nákladů řízení **nepřiznává**.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Na základě výsledku vytýkacího řízení k daňovému přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období únor 2004 vyměřil Finanční úřad pro Prahu 1 žalobkyni dne 5. 9. 2005, č. j. 214331/05/001511/4917, vlastní daňovou povinnost v částce 2.197.829 Kč. Neuznal jí odpočet daně na vstupu z nákupů ryzího zlata (Au 999/1000) podle přiložených faktur od společnosti STAVREK s. r. o. Odvolání žalobkyně Finanční ředitelství pro

hlavní město Prahu rozhodnutím ze dne 10. 3. 2009, č. j. 3265/09-1300-101206, zamítlo při respektování závazného právního názoru vyjádřeného ve zrušujícím rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 19. 10. 2006, č. j. 11 Ca 201/2006-98, potvrzeného rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 1. 2008, č. j. 9 Afs 67/2007-147.

[2] Proti rozhodnutí žalovaného brojila žalobkyně žalobou podanou u Městského soudu v Praze; ten rozsudkem ze dne 9. 3. 2012, č. j. 7 Ca 138/2009-84, žalobu zamítl. Neshledal důvodnými námitku nesprávného rozložení důkazního břemene v daňovém řízení, námitku zpochybňující závěr žalovaného o fiktivnosti dodávek zlata, námitku o nesprávné interpretaci a aplikaci pojmu „podvod na dani z přidané hodnoty“, námitku rozporující povědomost žalobkyně o podvodech na dani, jakož ani její poukaz na širší souvislosti nepřiznávání daňových odpočtů.

II. Kasační stížnost

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

[4] V první námitce stěžovatelka označila za nepřezkoumatelné závěry městského soudu týkající se vědomosti stěžovatelky o podvodech na dani z přidané hodnoty pro nedostatek opory ve zjištěném skutkovém stavu. Nejprve zdůraznila, že v době nákupu zlata od společnosti STAVREK s. r. o. neznala dodavatele této společnosti a nebyly jí známy ani okolnosti dodávek zlata mezi zmiňovanou společností a jejími dodavateli (společnostmi LICANA, spol. s r. o. a FLAMIMPORT s. r. o.), např. forma smluv, platební podmínky, místa předání. Nelze jí ani přičítat k tíži, že společnost STAVREK s. r. o. při odebírání zlata neprováděla zkoušky ryzosti. Stěžovatelka neznala důvod neprovádění těchto zkoušek jejím dodavatelem, nicméně do obchodního vztahu mezi svým dodavatelem a jeho dodavateli nezasahovala ani zasahovat nemohla. V této souvislosti je relevantní výlučně skutečnost, že sama stěžovatelka zkoušky ryzosti prováděla. Ani z důkazů provedených v daňovém řízení nevyplynulo, že by mezi stěžovatelkou a dodavateli společnosti STAVREK s. r. o. existovala jakákoliv personální, obchodní či jiná vazba.

[5] Z okolností, které byly stěžovatelce v době obchodování se zlatem objektivně známy, nic nenasvědčovalo skutečnosti, že by právě dodávky zlata od společnosti STAVREK s. r. o. mohly být zatíženy podvodem na dani z přidané hodnoty. Ostatně z výsledku vytýkacího řízení za zdaňovací období květen 2002 Finanční úřad pro Prahu 1 dne 23. 8. 2002 v protokolu, č. j. 161848/02/001932/4982, uvedl, že u dodavatele STAVREK s. r. o. nebyly zjištěny žádné nedostatky. Za daných okolností se stěžovatelka mohla stěží rozumně domnívat, že se zmiňovaný dodavatel účastní obchodování v řetězci.

[6] Městský soud podle stěžovatelky odhlédl od skutečnosti, že stěžovatelka je pouze podnikatelem, který se věnuje obchodování se zlatem, nikoliv zkoumání problematiky daňových podvodů na dani z přidané hodnoty. Tyto dvě okolnosti nelze směšovat, ani z existence jedné dovozovat automaticky druhou. V průběhu řízení nebylo prokázáno, že by stěžovatelka (nebo některý z jejích představitelů) byla s problematikou daňových podvodů prokazatelně seznámena, jak o tom hovoří judikatura Nejvyššího správního soudu (rozsudky sp. zn. 2 Afs 35/2007 a sp. zn. 2 Afs 37/2007). K řešení problematiky daňových podvodů jsou povolány specializované orgány Policie České republiky.

[7] Druhou stížní námitku směřovala stěžovatelka do nesprávného vyhodnocení důkazního břemena v daňovém řízení a následně i městským soudem. Žalovaný i městský soud dospěli k závěru, že v řízení nebylo prokázáno dodání zlata stěžovateli od společnosti STAVREK s. r. o. Stěžovatelka ovšem jejich názor nesdílí. Má za to, že předmětné dodávky byly v řízení prokázány standardními důkazními prostředky (fakturami, výdajovými pokladními doklady, příjemkami zlata na sklad, doklady o skladové evidenci, posudky laboratoře o zkouškách ryzosti a svědeckou výpovědí). Stěžovatelkou předložené důkazy tvoří ucelený řetězec prokazující, že zlato bylo dodáno deklarovaným dodavatelem, který byl registrovaným plátcem daně z přidané hodnoty. Tento závěr vyplývá i z rozhodování Nejvyššího správního soudu ve věci stěžovatelky (např. rozhodnutí sp. zn. 9 Afs 67/2007, 9 Afs 41/2008 nebo 9 Afs 47/2007).

[8] Městský soud přesto dospěl k závěru, že stěžovatelka dodávky zlata od svého dodavatele neprokázala, neboť dodavatel společnosti STAVREK s. r. o. (společnost LICANA, spol. s r. o.), s níž stěžovatelka vůbec nepřišla do styku, byla nekontaktní. Městský soud přisoudil této skutečnosti absolutní váhu a důkazy předložené stěžovatelkou nezohlednil. Je přitom zřejmé, že stěžovatelka nemohla žádnými jinými důkazními prostředky uvedenou skutečnost zpochybnit. Správní soud nedostál své povinnosti vysvětlit, proč považuje důkazy předložené stěžovatelkou za neprůkazné a proč naopak přisuzuje absolutní váhu zjištěním, která se odehrála mimo sféru stěžovatelky. Nepostačuje obecná konstatace městského soudu, že důkazní prostředky stěžovatelky neobstojí v konfrontaci se zjištěními mimo sféru stěžovatelky. V řízení bylo prokázáno, že společnost STAVREK s. r. o. dodávala zlato i jiným odběratelům než stěžovatelce (např. protokol o výslechu Igora Klimoviče, Ing. J. V. a Josefa Zikmunda ze dne 15. 9. 2009). Největší odběratelé zlata v České republice jistě neodebírali fiktivně zlato od podvodníků. Pokud si ani největší společnosti nebyly vědomy ničeho nekalého, tím spíš o daňových podvodech nemohla vědět stěžovatelka.

[9] Ve třetí kasační námitce stěžovatelka uváděla, že napadený rozsudek i napadené rozhodnutí žalovaného je založený na rozporných závěrech, a to že stěžovatelka neprokázala přijetí zdanitelného plnění od STAVREK s. r. o. a že měla vědět, že se svými nákupy zlata podílí na podvodu na dani z přidané hodnoty. Závěr, že stěžovatelka mohla vědět o daňových podvodech, předpokládá, že k nějakým dodávkám zlata od společnosti STAVREK s. r. o. vůbec došlo. Oba závěry se tak jasně vylučují a nemohou vedle sebe obstát.

[10] Stěžovatelka dále ve čtvrté námitce konstatovala, že žalovaný ani městský soud ve svých rozhodnutích konkrétně neuvedli, v čem přesně měl podvod na dani z přidané

hodnoty spočívat a který konkrétní subjekt se ho dopustil. Daňovým podvodem přitom ve svých rozhodnutích hojně argumentovali. I z tohoto důvodu je nutno napadený rozsudek, potažmo i rozhodnutí žalovaného, považovat za nepřezkoumatelný. Sám žalovaný opakovaně uváděl, že mu naprosto nepřísluší daňový podvod prokazovat a ani městský soud v napadeném rozsudku okolnosti daňového podvodu nerozvedl. Tato vágní úvaha přesto postačovala k vyvození závěru o vědomosti stěžovatelky o předmětném daňovém podvodu. V souladu s judikaturou Soudního dvora Evropské unie bylo na žalovaném, aby podrobně popsal a prokázal, jakým způsobem k podvodu na dani z přidané hodnoty docházelo, jak spolu konkrétní subjekty spolupracovaly a aby doložil, že některé subjekty obchody činily s úmyslem získat neoprávněně odpočet daně z přidané hodnoty. Sama skutečnost, že dodavatel stěžovatelky nesplnil svoji daňovou povinnost, daňový podvod neprokazuje.

[11] Přestože nebyly okolnosti podvodu na dani z přidané hodnoty prokázány, zabýval se žalovaný i městský soud subjektivní stránkou stěžovatelky a její povědomostí o možném podvodu. K tomu stěžovatelka z procesní opatrnosti uvedla, že správní orgány až do roku 2007 neupozornily stěžovatelku na jakékoliv podezření z podvodu na dani z přidané hodnoty; dříve jí bylo vytýkáno, že údajně dostatečně neprokázala dodání zboží od deklarovaného dodavatele. Z rozsudku Nejvyššího správního soudu sp. zn. 2 Afs 35/2007 plyne, že vědomost o podvodu lze předpokládat tehdy, byla-li společnost o existujícím podvodu prokazatelně seznámena.

[12] Závěrem stěžovatelka namítla nesprávnou interpretaci a aplikaci pojmu podvod na dani z přidané hodnoty městským soudem. Podle jejího názoru žalovaný i městský soud dospěli k „svéráznému“ pojetí daňového podvodu, jehož podstata vůbec nespočívá v klasickém (obecném) pojetí podvodu, tedy uvedení jiného v omyl s cílem získat majetkový prospěch. Jako podvod nelze podle stěžovatelky označit situaci, kdy některý dodavatel zboží neodvede z inkasované ceny za zboží příslušnou daň z přidané hodnoty. K této okolnosti musí podle judikatury Soudního dvora Evropské unie přistoupit ještě další konkrétní zjištění týkající se konkrétních subjektů zahrnující především jejich subjektivní stránku. Stěžovatelka se proto neztotožňuje se závěry judikatury Nejvyššího správního soudu ohledně interpretace daňového podvodu vycházejícími ze stanoviska generálního advokáta Colomera ke spojeným věcem Kittel C-439/04 a C-440/04.

[13] Ze všech shora uvedených důvodů stěžovatelka navrhla, aby Nejvyšší správní soud rozsudek Městského soudu v Praze zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

III. Vyjádření žalovaného ke kasační stížnosti

[14] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti poznamenal, že po zrušení jeho původního rozhodnutí o odvolání rozsudkem Městského soudu v Praze sp. zn. 11 Ca 201/2006 přezkoumal oprávněnost stěžovatelkou požadovaného odpočtu týkajícího se zdaňovacího období únor 2004 z hlediska naplnění podmínek pro odpočet daně podle § 19 zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty. Zabýval se zejména tím, zda stěžovatelka věděla či mohla vědět, že se účastní obchodů se zlatem zasažených podvodem

na dani z přidané hodnoty, a zda existují důvody pro odmítnutí nároku na odpočet daně ve smyslu rozsudků Soudního dvora Evropské unie.

[15] Při posuzování dobré víry stěžovatelky podrobil žalovaný hodnocení řadu okolností. Z nich vyplynulo, že stěžovatelce odpočet přiznat nelze, neboť mohla být s podvodným jednáním při nákupech zlata srozuměna. Minimálně nepřijala dostatečná opatření, aby obhájila, že o podvodu nevěděla a se zřetelem ke všem okolnostem vědět nemohla. Důvodem popsaného postupu byla nejen skutková zjištění z předmětného zdaňovacího období, ale komplexní pohled na činnost stěžovatelky. Na počátku obchodů financovaných hotovostními platbami figuroval vždy nekontaktní subjekt, následoval dodavatel stěžovatelky, který vykazoval minimální vlastní daňovou povinnost. Na změny dodavatelů zlata pro stěžovatelku měl vliv průběh daňových řízení prováděných u těchto společností a případné rušení registrace k dani z přidané hodnoty.

[16] Žalovaný dále odkázal na novější judikaturu Nejvyššího správního soudu vydanou ve věcech stěžovatelky týkající se jiných zdaňovacích období (rozsudky sp. zn. 9 Afs 44/2011, 9 Afs 73/2008 nebo 9 Afs 111/2009) a na rozhodnutí Ústavního soudu sp. zn. II. ÚS 655/09.

IV. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

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

[18] Kasační stížnost není důvodná.

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

[20] Pro úplnost lze připomenout, že stěžovatelka v obdobných věcech týkajících se jiných zdaňovacích období vede řadu dalších řízení, které byly projednány městským soudem a Nejvyšším správním soudem. Naposledy se k téměř totožným námitkám jako námitkám uplatněným v této kasační stížnosti meritorně vyjádřil Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 15. 12. 2011, č. j. 9 Afs 44/2011-343, z jehož závěrů zdejší soud i v nyní projednávané věci vycházel.

IV. A) Námitka nepřezkoumatelnosti rozsudku městského soudu

[21] Stěžovatelka v kasační stížnosti uváděla, že rozsudek městského soudu je vnitřně rozporný, neboť městský soud jednak vyšel ze závěru, že neprokázala přijetí zdanitelného plnění od STAVREK s. r. o., ovšem současně uvedl, že měla vědět o své účasti na daňovém podvodu. Dále stěžovatelka v kasační stížnosti dovozovala nepřezkoumatelnost rozsudku městského soudu ze skutečnosti, že se městský soud ani žalovaný dostatečně nevěnovali posuzování její subjektivní stránky, tedy zda měla povědomí o podvodu na dani z přidané hodnoty, a že neuvedli, v čem konkrétně měl podvod spočívat a kdo se ho účastnil.

[22] Za rozhodnutí nepřezkoumatelné pro nesrozumitelnost je v souladu s konstantní judikaturou zdejšího soudu považováno *„takové rozhodnutí soudu, z jehož výroku nelze zjistit, jak vlastně soud ve věci rozhodl, tj. zda žalobu zamítl, odmítl nebo jí vyhověl, případně jehož výrok je vnitřně rozporný. Pod tento pojem spadají i případy, kdy nelze rozeznat, co je výrok a co odůvodnění, kdo jsou účastníci řízení a kdo byl rozhodnutím zavázán“* (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003-75, publikovaný pod č. 133/2004 Sb. NSS; všechna citovaná rozhodnutí Nejvyššího správního soudu dostupná na www.nssoud.cz).

[23] Nejvyšší správní soud poznamenává, že zmíněné dva dílčí závěry městského soudu si vzájemně neodporují ani se nevyvrací. Městský soud konstatoval, že v daňovém řízení nebylo prokázáno přijetí zdanitelného plnění od společnosti STAVREK s. r. o., ovšem nepopřel, že se dodávky zlata, o kterých stěžovatelka účtovala, uskutečnily. Městský soud (a rovněž správní orgány) vycházel z toho, že k dodávkám zlata evidovaným v účetnictví stěžovatelky došlo, nicméně dodal, že v řízení nebylo prokázáno přijetí zdanitelného plnění právě od společnosti STAVREK s. r. o. Vzhledem k tomu, že stěžovatelka neprokázala přijetí zdanitelného plnění od subjektu uvedeného ve svých daňových dokladech, nemohl jí být nadměrný odpočet přiznán. Fyzické uskutečnění dodávek zlata jako takových ovšem zpochybněno nebylo. Proto se také městský soud dále věnoval posouzení otázky, zda stěžovatelka o své účasti na daňovém podvodu mohla vědět.

[24] S ohledem na citovanou judikaturu zdejší soud uzavřel, že napadený rozsudek městského soudu nepřezkoumatelností pro nesrozumitelnost netrpí. Hodnocení zmíněných dvou právních otázek v odůvodnění napadeného rozsudku si vzájemně neodporuje. Naopak, obě zmíněné teze vedle sebe obstojí a hodnocení těchto otázek je učiněno v souladu se zásadami logického uvažování. Námitka vnitřní rozpornosti odůvodnění napadeného rozsudku je proto nedůvodná.

[25] Stěžovatelka dále v kasační stížnosti namítala i nepřezkoumatelnost rozsudku městského soudu pro nedostatek důvodů. Ta měla spočívat v nedostatečném hodnocení její vědomosti o daňových podvodech městským soudem (i žalovaným) a v nepřezkoumatelných úvahách městského soudu ohledně toho, v čem konkrétně měl daňový podvod spočívat a kdo se ho účastnil. Stěžovatelka v podstatě namítá, že žalovaný se těmito otázkami v napadeném rozhodnutí zabýval nedostatečně a že i následný rozsudek městského soudu údajnou nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí žalovaného aproboval.

[26] K otázce nepřezkoumatelnosti rozhodnutí soudu pro nedostatek důvodů se zdejší soud vyjádřil již v rozsudku ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003-75, publikovaném pod č. 133/2004 Sb. NSS, www.nssoud.cz, v němž uvedl, že „[n]*edostatkem důvodů pak nelze rozumět dílčí nedostatky odůvodnění soudního rozhodnutí, ale pouze nedostatek důvodů skutkových. Skutkovými důvody, pro jejichž nedostatek je možno rozhodnutí soudu zrušit pro nepřezkoumatelnost, budou takové vady skutkových zjištění, která utvářejí rozhodovací důvody, typicky tedy tam, kde soud opřel rozhodovací důvody o skutečnosti v řízení nezjišťované, případně zjištěné v rozporu se zákonem anebo tam, kdy není zřejmé, zda vůbec nějaké důkazy v řízení byly provedeny.*“ Za nepřezkoumatelné se považuje též rozhodnutí, v němž se soud nevypořádá se všemi uplatněnými žalobními body (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 4. 2004, č. j. 4 Azs 27/2004-74, www.nssoud.cz).

[27] Subjektivní stránkou jednání stěžovatelky se městský soud zabýval na straně 15 – 17 napadeného rozsudku. Podrobně popsal, jaké skutečnosti (zejména průběh obchodních vztahů mezi stěžovatelkou a jejími dodavateli) nasvědčují tomu, že stěžovatelka mohla vědět, že se svým nákupem zlata účastní plnění, které je součástí podvodu na dani z přidané hodnoty. K tomu městský soud odkázal i na povinnost podnikatelů věnovat zvýšenou pozornost interním kontrolním mechanismům deklarovanou v judikatuře Soudního dvora Evropské unie. Hodnocení městského soudu dané námitky je ucelené. Je je z něj seznatelné, jak na zmíněnou žalobní námitku reagoval, a z jakých důvodů považoval argumentaci stěžovatelky za chybnou. Námitka nedostatečného odůvodnění této právní otázky městským soudem je proto nepřípadná. Rovněž rozhodnutí žalovaného je v tomto ohledu plně přezkoumatelné.

[28] Co se týče údajné nedostatečnosti argumentace městského soudu ve vztahu k otázce daňového podvodu, lze poukázat na stranu 19 napadeného rozsudku. V této části rozsudku městský soud podrobně a srozumitelně popsal, v jakých částech svého rozhodnutí se žalovaný zabýval předmětnou otázkou, a rozvedl, jaká skutková zjištění vedla žalovaného k závěru o podvodu na dani z přidané hodnoty. Konstatoval, že stěžovatelka si při obvyklé míře opatrnosti měla být vědoma toho, že okolnosti dodávek zlata od společnosti STAVREK s. r. o. jsou značně nestandardní. Na základě zjištěného skutkového stavu tak bylo podle městského soudu zřetelně prokázáno, že si stěžovatelka mohla být vědoma možnosti, že se účastní plnění zatíženého podvodem na dani z přidané hodnoty. Také v tomto ohledu jsou podle Nejvyššího správního soudu závěry městského soudu (a rovněž odůvodnění žalovaného ve vztahu k této otázce) dostatečné. Z odůvodnění jeho rozsudku je zřejmé, jaké skutečnosti nasvědčovaly daňovému podvodu v projednávaném případě. Námitka nepřezkoumatelnosti ve vztahu k této žalobní námitce proto není důvodná.

[29] Z uvedených důvodů Nejvyšší správní soud neshledal důvodnou námitku nepřezkoumatelnosti rozsudku městského soudu pro nedostatek důvodů a pro nesrozumitelnost.

IV. B) Námitka nesprávného hodnocení rozložení důkazního břemena v daňovém řízení

[30] Stěžovatelka dále zpochybnila správnost hodnocení rozložení důkazního břemena žalovaným a následně i městským soudem. Nesouhlasila s tím, že jí předložené důkazy

byly označeny za neprůkazné a odpočet jí nebyl přiznán na základě důkazů týkajících se jejích dodavatelů, které však ona nijak nemohla zvrátit. Městský soud k dané námitce konstatoval, že v daňovém řízení žalovaný vyjádřil zřetelné pochybnosti o obchodních transakcích uskutečněných mezi úzkým okruhem totožných subjektů či subjektů nově nastupujících spojených osobou jednatele. Na počátku byl vždy nekontaktní subjekt, následoval dodavatel stěžovatelky, který ve svém daňovém řízení nebyl schopen prokázat, že předmětné zboží přijal a poté prodal stěžovatelce. Tyto pochybnosti se stěžovatelce nepodařilo žádným způsobem vyvrátit, proto jí nebylo možno nárok na odpočet daně přiznat. Městský soud nepřisvědčil stěžovatelce, že by byla vyzývána k prokázání skutečností týkajících se jejího dodavatele, neboť stěžovatelka byla vyzvána toliko k prokázání toho, co sama uváděla ve svém daňovém přiznání.

[31] Pro posouzení této kasační námitky i námitek následujících je nutno ve stručnosti popsat průběh předcházejícího daňového řízení. V přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období únor 2004 vykázala stěžovatelka konečnou daňovou povinnost ve výši 539 Kč. V rámci tohoto přiznání vykázala stěžovatelka daň na výstupu v částce 2.943.780 Kč a daň na vstupu v částce 2.943.241 Kč. Uplatnila si mimo jiné také nárok na odpočet daně ve výši 2.197.289,84 Kč, deklarovaný za nákupy 30 kg ryzího zlata (Au 999/100) od společnosti STAVREK s. r. o. Tyto dodávky se měly uskutečnit dne 4. 12. 2003 (nákup 20 kg ryzího zlata na základě faktury č. 0083/12/03 za 6.669.657,20 Kč) a 9. 2. 2004 (nákup 10 kg ryzího zlata na základě faktury č. 0007/02/04 za 3.318.023,90 Kč). Správce daně (a následně i žalovaný) dospěl k závěru, že stěžovatelka neprokázala, že by se nárok na odpočet deklarovaný z výše popsaných plnění uskutečnil takovým způsobem, jakým o něm bylo účtováno. Proto po provedeném vytýkacím řízení byla konečná daňová povinnost stěžovatelky navýšena z částky 539 Kč na částku 2.197.829 Kč. Prokázání tohoto nároku na odpočet daně je předmětem sporu v projednávané věci. Žalovaný nejprve rozhodnutím ze dne 26. 4. 2006, č. j. FŘ-6174/13/06, odvolání zamítl. Jeho rozhodnutí však bylo následně zrušeno rozsudkem Městského soudu v Praze ze dne 23. 11. 2006, č. j. 11 Ca 201/2006-98, pro chybné posouzení rozložení důkazního břemene žalovaným. Tento právní závěr potvrdil Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 10. 1. 2008, č. j. 9 Afs 67/2007-147. Následně žalovaný daňové řízení doplnil provedením dalších důkazů a dne 10. 3. 2009, č. j. 3265/09-1300-101206, vydal nové rozhodnutí, které je předmětem přezkumu v nyní projednávané věci.

[32] Stěžejní otázkou pro posouzení, zda stěžovatelka v daňovém řízení unesla své důkazní břemeno či nikoliv je skutečnost, zda věrohodným způsobem prokázala přijetí zdanitelného plnění od jí deklarovaného dodavatele (společnosti STAVREK s. r. o.) a zda neuznáním jí deklarovaného nároku na odpočet daně byla stěžovatelka činěna odpovědnou za neunesení důkazního břemene cizích subjektů (jejích dodavatelů). Pokud by bylo stěžovatelkou v daňovém řízení prokázáno, že s přihlédnutím ke všem objektivním okolnostem nemohla mít žádný rozumný důvod domnívat se, že se svým nákupem účastní plnění, které je zasaženo podvodem na dani z přidané hodnoty (tedy že byla do řetězce zapojena zcela náhodně a všechny další objektivní okolnosti nasvědčují tomu, že zboží i přes důkazní nouzi svého dodavatele od tohoto dodavatele fakticky přijala), je její nárok na odpočet oprávněný.

[33] Z prvého odstavce ustanovení § 19 zákona o dani z přidané hodnoty plyne, že pokud tento zákon nestanoví jinak, má plátce nárok na odpočet daně, pokud jím přijatá zdanitelná plnění, uskutečněná jiným plátcem nebo zboží z dovozu, použije při podnikání nebo při činnosti vykazující všechny znaky podnikání kromě toho, že je prováděna podnikatelem. Druhý odstavec daného ustanovení pak stanoví, že plátce prokazuje nárok na odpočet daně daňovým dokladem zaúčtovaným podle zvláštního právního předpisu, případně evidovaným podle § 11 u plátců, kteří nejsou účetní jednotkou, který má všechny tímto zákonem předepsané náležitosti a který byl vystaven plátcem. V případě, že doklad neobsahuje všechny náležitosti daňového dokladu, prokazuje plátce nárok podle zvláštního právního předpisu.

[34] Pro posouzení shora uvedené otázky jsou podstatné následující skutečnosti, které jsou Nejvyššímu správnímu soud známy jak ze správního spisu, tak z jeho úřední činnosti (srovnej např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 3. 2010, č. j. 9 Afs 83/2009-232, ze dne 6. 10. 2010, č. j. 9 Afs 18/2010-227, ze dne 5. 8. 2010, č. j. 9 Afs 12/2010-244 nebo již zmiňovaný rozsudek č. j. 9 Afs 44/2011-343).

[35] Stěžovatelka je dlouhodobě zavedenou firmou na trhu se zlatem a v letech 2002 až 2004 patřila ke třem největším výrobcům zlatých šperků v České republice (srov. sdělení Puncovního úřadu ze dne 19. 5. 2008, č. j. 6680/08-1300-101206). Je rovněž jedním ze tří největších tuzemských vývozců zlata a od roku 2002 vykazovala na dani z přidané hodnoty v jednotlivých zdaňovacích obdobích nadměrné odpočty ve výši řádově milionů Kč. Z těchto skutečností žalovaný usoudil, že stěžovatelce *„musela být známá situace na trhu zlata v tuzemsku, zejména z hlediska množství zlata, které se na něm obchoduje, zvláště když se zlato v České republice netěží, nebylo dovezeno ani nebyly rozpouštěny zlaté rezervy ČNB. Nevědomost odvolatele o zlatu, které začalo být obchodováno bez identifikace jeho původu, tak nelze vyloučit“* (srov. strana 6 rozhodnutí žalovaného).

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

Zikmund za společnost France - Business, s. r. o., zaregistrovanou k dani z přidané hodnoty hned následně, a po zrušení i této registrace z úřední povinnosti pro neplnění zákonem stanovených povinností zastupoval při dodávkách zlata stěžovatelce Josef Zikmund společnost DAPEX Czech spol. s r.o.

[37] Nejvyššímu správnímu soudu je z jeho úřední činnosti známo (srov. i shora citovaný rozsudek č. j. 9 Afs 44/2011-343), že společnosti CARTRIXX s. r. o. byla zrušena registrace z úřední povinnosti ke dni 23. 1. 2004, přičemž společnost France – Business, s. r. o. existující od roku 1992 se stala dobrovolným plátcem daně z přidané hodnoty hned následující měsíc, a to od 18. 2. 2004, a nastoupila na místo společnosti CARTRIXX s. r. o. jako bezprostřední dodavatel stěžovatelky. Registrace k dani z přidané hodnoty byla France – Business, s. r. o. zrušena k 9. 11. 2004, přičemž DAPEX Czech spol. s r. o. se stala dobrovolným plátcem daně z přidané hodnoty od 24. 11. 2004 a již dne 26. 11. 2004 vystavila fakturu na dodávku zlata stěžovatelce.

[38] Ve zdaňovacích obdobích, kdy byla bezprostředním dodavatelem stěžovatelky společnost STAVREK s. r. o. (tak jako v nyní posuzovaném období) či společnost SODANA, s. r. o., - nyní již vymazaná z obchodního rejstříku - (tj. jiný subjekt než subjekt zastupovaný Josefem Zikmundem), byla dle údajů uvedených na daňových dokladech výhradním dodavatelem těchto společností opět nekontaktní společnost, a to společnost LICANA, spol. s r. o., která na adrese uvedené v obchodním rejstříku nesídlí, a její jediný jednatel Zdeněk Šubrt byl nekontaktní osobou. Zdeněk Šubrt byl žalovaným vyslechnut dne 10. 9. 2008, č. j. 13989/08-1300-101206, ve Vazební věznici Praha Pankrác za přítomnosti zástupkyně stěžovatelky k oprávněnosti deklarovaných odpočtů. Pan Šubrt veškeré obchodování se zlatem popřel, dle jeho tvrzení nebyl jednatelem v žádných společnostech a důvod vazby mu ani není znám. V daňových řízeních vedených společností STAVREK s. r. o., mj. za zdaňovací období únor 2004, společnost předložila daňová přiznání, nicméně správnost a pravdivost v něm uvedených údajů o přijatých a uskutečněných plněních neprokázala. Výhradním dodavatelem této společnosti byla LICANA, spol s r. o., která rovněž neprokázala, že se zlatem fakticky obchodovala. Společnost STAVREK s. r. o. při svých nákupech neprováděla zkoušku ryzosti, neověřovala hmotnost zlata a obchodování bylo založeno toliko na důvěře. Její zástupci (pan Rödl a následně pan Klimovič) nebyli schopni zrekonstruovat způsob stanovení ceny, přestože obchodování se zlatem bylo od roku 2002 stěžejní činností této společnosti.

[39] Nejvyššímu správnímu soudu je z jeho úřední činnosti dále známo (protokol ze dne 13. 12. 2005, č. j. 279579/05/001932/7644, rozsudek zdejšího soudu ze dne 18. 3. 2010, č. j. 9 Afs 83/2009-232), že ve zdaňovacích obdobích březen a květen 2005 byla z iniciativy stěžovatelky do řetězce MAJK, s. r. o., - DAPEX Czech spol. s r. o. – stěžovatelka, zcela formálně zapojena společnost TRADE CENTER PRAHA, spol. s.r.o., a to za účelem čerpání odpočtu daně z přidané hodnoty. Obchodní vztah mezi stěžovatelkou a touto společností byl postaven na skutečnosti, že Ing. Moravec jako zástupce stěžovatelky oslovil Michala Valo, zástupce TRADE CENTER PRAHA, spol. s r. o., aby pro něho od konkrétního dodavatele nakoupil zboží, s tím, že se mu tento dodavatel ozve. Michal Valo byl kontaktován Josefem Zikmundem, zástupcem dodavatele DAPEX Czech spol. s r. o., cena za zboží navržená Josefem Zikmundem byla odsouhlasena Ing. Moravcem. Z výpovědi svědka Valo pak vyplývá, že danou transakci nemohl nikterak ovlivnit a veškeré

podrobnosti obchodu byly dohodnuty mezi Ing. Moravcem a Josefem Zikmundem. Svědek Valo v této souvislosti vypověděl, že mu byla stěžovatelem vyplacena odměna, kterou nazval provizí za zprostředkování. I přes tyto skutečnosti byla z iniciativy stěžovatelky transakce vykázána jako dodání zboží mezi DAPEX Czech spol. s r. o. a TRADE CENTER PRAHA, spol. s r. o. a následné dodání zboží mezi touto společností a stěžovatelkou.

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

[41] Způsob obchodování vzbuzuje i další pochybnosti, např. Hynek Rödl, jednatel společnosti STAVREK s. r. o. do 29. 9. 2003, nebyl opakovaně schopen provést výpočet ceny dodávaného zlata, přičemž společnost STAVREK s. r. o. v prověřovaných obdobích dodala podle údajů uvedených na dokladech stěžovatelce zlato v množství více než 3,6 t v hodnotě více než 1,4 miliardy Kč. Při ústním jednání před správcem daně dne 24. 3. 2004, č. j. 62408/04/001934/7570, svědek Hynek Rödl uvedl, že zlato nakupuje za cenu dle odpoledního kursu londýnské burzy mínus 6 % a prodává za cenu tento londýnský fix mínus 7 %, což by ovšem znamenalo, že prodává levněji, než nakupuje; tento rozpor následně vysvětlil takto: *„to jsem plácnul, protože jsem nepředpokládal, že se v tom budete takhle dloubat“*. Pokud jde o místa, kde se dodávky zlata měly uskutečňovat, Hynek Rödl nejprve uváděl, že zlato vždy přebíral v sídle svého dodavatele *(„na radu kamaráda, aby to nevypadalo, že jezdí se zlatem po Praze“*), jako pravdivé však označil své následné tvrzení, že šlo vždy o místa v Praze *(„okolí Václaváku, kavárna Slavie, Staroměstské náměstí“*), později připustil, že to mohlo být i v Průhonicích. Na dotaz správce daně, jak je tedy možné, že v záznamní povinnosti k dani z přidané hodnoty za prověřovaná období si uplatňuje pohonné hmoty dle paragonů z benzinových pump v Českých Budějovicích, Písku a Táboře Hynek Rödl upřesnil, že předávka peněz za dodané zlato někdy probíhala bez předávky zboží, a to na Lipně či Orlíku, kde Zdeněk Šubrt v každém ročním období rybařil (srov. protokol ze dne 5. 5. 2004, č. j. 105691/04/001934/7570). Zástupci společnosti STAVREK s. r. o. (pan Rödl a poté pan Klimovič) neuměli před správcem daně zrekonstruovat důvěryhodným způsobem stanovení ceny zlata, přestože obchodování se zlatem bylo stěžejní činností této společnosti. Stěžovatelka s nimi měla domlouvat cenu při znalosti navýšení oproti ceně, za niž měla společnost STAVREK s. r. o. zlato nakupovat; tato skutečnost vyplývá z protokolů z daňového řízení této společnosti, které byly předány stěžovatelce dne 12. 11. 2008. To však Ing. Moravec (jediný člen představenstva stěžovatelky) ve své svědecké výpovědi dne 12. 11. 2008, č. j. 17374/08-1300-101206, popřel.

[42] Pokud jde o důkazy, které stěžovatelka k prokázání deklarovaného plnění předložila, tj. přijaté faktury, doklady o provedených úhradách, příjemky na sklad, dodací listy, zkušební listy ke zkoušce ryzosti, výdajové pokladní doklady, jedná se o důkazy formální povahy, které mohou v obecné rovině obstát pouze za situace, že obchodní transakce nevykazují žádné pochybnosti. Z konstantní judikatury Ústavního soudu vyplývá, že prokazování nároku na odpočet daně je prvotně záležitostí dokladovou, současně je však třeba respektovat soulad s faktickým stavem. To znamená, že ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi nemohou být podkladem pro uznání nároku na odpočet daně z přidané hodnoty, není-li prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo tak, jak je v dokladech prezentováno. Důkaz daňovým dokladem (ve smyslu § 19 odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty) je pouze formálním důkazem dovršujícím hmotně právní aspekty skutečného provedení zdanitelného plnění. Jestliže zdanitelné plnění nebylo uskutečněno tak, jak je plátcem deklarováno, nemůže být důkazní povinnost naplněna pouhým předložením, byť formálně správného, daňového dokladu [srov. nález Ústavního soudu ze dne 15. 5. 2001, sp. zn. IV. ÚS 402/99 (N 73/22 SbNU 131), http://nalus.usoud.cz].

[43] Daňové řízení je ovládáno zásadou, že každý daňový subjekt má povinnost jednak přiznat daň (břemeno tvrzení) a rovněž i povinnost toto tvrzení prokázat (břemeno důkazní). Zdejší soud opakovaně judikoval, že předloží-li či navrhne-li daňový subjekt důkazní prostředky a správce daně i přesto dále trvá na svých pochybnostech, přechází důkazní břemeno na správce daně. Je jeho povinností, aby důkazně podložené tvrzení daňového subjektu vyvrátil a ve smyslu ustanovení § 31 odst. 8 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů, prokázal existenci takových skutečností, které věrohodnost, průkaznost či správnost tohoto tvrzení vyvrací. Z rozhodnutí správních orgánů založených v soudním spisu, jakož i ze žaloby samotné, je zřejmé, že stěžovatelce bylo v rámci daňového řízení umožněno bránit svá práva a předkládat důkazy navrhované ke svým tvrzením. Ve věci bylo provedeno rozsáhlé dokazování; způsob, jakým správní orgány a posléze městský soud zhodnotily výsledky provedeného dokazování a jeho zákonnost, má oporu ve spisu a je výsledkem logického uvažování. Nejedná se o situaci, kterou se snaží navodit stěžovatelka, totiž, že by nárok na odpočet daně nebyl stěžovatelce přiznán pouze na základě ničím nepodložených pochybností správce daně či na základě selektivně vybraných důkazů v neprospěch stěžovatelky. Skutečnost je taková, že stěžovatelkou předkládané důkazy nebyly způsobilé vyvrátit rozsáhlá zjištění správních orgánů. Ve svém důsledku tedy stěžovatelka své důkazní břemeno neunesla (§ 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků).

[44] Nejvyšší správní soud odmítá opakované tvrzení stěžovatelky, podle kterého je činěna odpovědnou za neunesení důkazního břemene cizích subjektů, případně je povinna vyvracet něco, co se vymyká ze sféry jejího vlivu. V souzené věci se nejedná o stěžovatelkou namítané bezdůvodné odmítnutí jí předložených důkazů. Nejvyšší správní soud mnohokrát judikoval, že skutečnost, že deklarovaný dodavatel neprokázal přijetí zdanitelného plnění od svého dodavatele v řetězci, tedy neprokázal původ zboží, které měl dodat, samo o sobě nevylučuje, že s tímto zbožím skutečně disponoval a že došlo k předmětnému zdanitelnému plnění mezi dodavatelem a odběratelem. Je tomu tak proto, že daň z přidané hodnoty má být uplatněna u všech hospodářských operací, které nejsou samy o sobě zasaženy podvodem s daní z přidané hodnoty.

[45] V nyní projednávané věci je však zřejmé, že stěžovatelka obchoduje minimálně nestandardním způsobem. Její bezprostřední dodavatelé nejsou opakovaně způsobilí doložit k posuzovaným plněním žádné objektivní důkazy, veškeré prvotní deklarované nákupy vykazují zcela stejný scénář, bez ohledu na to, zda jde o dodavatele zastupované Josefem Zikmundem, postupně zapojované do řetězce v závislosti na zrušení jejich registrace k dani z přidané hodnoty, či o společnost SODANA, s. r. o., případně STAVREK s. r. o. Všichni bezprostřední dodavatelé stěžovatelky formálně nakupují zlato, o jehož původu nikdo nic neví, bez ověřování jeho ryzosti. Milionové platby hradí v hotovosti, a to podle neměnného scénáře, kdy v řetězci opakovaně dochází k neodvedení daně do státního rozpočtu subjektem, který měl zlato jako první v řetězci dodat. K předávání zlata údajně dochází na parkovištích, benzinových pumpách, zlato dodavatelé nosí v igelitových taškách, milionové částky po kapsách. Objednávky jsou zásadně ústní a neexistují ani písemné smlouvy dokládající tuto obchodní spolupráci stěžovatelky s jejími dodavateli. Stěžovatelka však stále formálně od těchto subjektů zlato odebírá i přesto, že o původu zlata jí údajně není nic známo. Ve dvou zdaňovacích obdobích, dokonce sama do řetězce zcela formálně začleňila společnost TRADE CENTER PRAHA, spol. s r. o. a vědomě tak předstírala dodávky v řetězci MAJK, s. r. o. - DAPEX Czech, spol. s r.o. – TRADE CENTER PRAHA, spol. s r. o. – stěžovatelka. Za těchto okolností je Nejvyšší správní soud přesvědčen, že obchodní transakce, ze kterých stěžovatelka uplatnila nárok na odpočet daně z přidané hodnoty, nejsou nahodilými obchodními transakcemi, jejichž součástí se stěžovatelka stala bez vlastního vědomí či přičinění.

[46] Skutečnost, že shora popsaný mechanismus obchodování byl stěžovatelkou uplatňován opakovaně v přibližně 40 prověřovaných zdaňovacích obdobích, není žádnou domněnkou či účelovým vytvářením zkresleného obrazu stěžovatelky. Jedná se o prokázaný skutkový stav, který vyplývá jak z rozhodnutí žalovaného, tak ze spisového materiálu, jakož i z dokladů doložených samotnou stěžovatelkou. Nejvyšší správní soud nemá žádné pochybnosti o tom, že prověřované transakce, ve kterých je stěžovatelka konečným příjemcem deklarované dodávky zlata, mají shodné rysy. Tyto rysy jsou opakovaně popisovány jak v rozhodnutí žalovaného, tak v rozhodnutí městského soudu, jakož i v jiných rozhodnutích Nejvyššího správního soudu (např. č. j. 9 Afs 44/2011-343). O společných znacích, jež vykazují řetězce, ve kterých je stěžovatelka konečným odběratelem zboží, se kasační soud zmínil již např. v rozsudku ze dne 4. 12. 2008, č. j. 9 Afs 41/2008-64.

[47] Svůj závěr, že důkazní břemeno v daňovém řízení unesla, vyvozovala stěžovatelka i z rozhodnutí vydaných Nejvyšším správním soudem v řízení proti prvému rozhodnutí žalovaného ze dne 23. 11. 2006, např. z rozsudku 9 Afs 67/2007-147. Se závěry vyslovenými v tomto rozsudku však nyní učiněný závěr v rozporu není. První rozhodnutí žalovaného vydané ve věci bylo správními soudy zrušeno z důvodu, že za do té doby zjištěného skutkového stavu, stěžovatelka nárok na nadměrný odpočet prokázala, resp. že správce daně její tvrzení nevyvrátil. V dalším řízení nicméně žalovaný, při respektování právních závěrů správních soudů, skutkový stav do značné míry dokazováním doplnil ze své iniciativy a zaměřil se na zkoumání subjektivní stránky jednání stěžovatelky. Byly provedeny výslechy svědků Zdeňka Šubrta dne 10. 9. 2008, Ing. Pavla Moravce dne 12. 11. 2008, Ing. V. M. dne 14. 11. 2008, proběhlo ústní jednání se zástupkyní stěžovatelky

dne 12. 11. 2008, stěžovatelka doložila další dokumenty (skladovou evidenci zásob drahých kovů, účetní sestavu a některé interní předpisy). S výsledky zjištění žalovaného a s hodnocením důkazů seznámil žalovaný stěžovatelku přípisem ze dne 14. 1. 2009, č. j. 744/09-1300-101206. K němu se stěžovatelka již nevyjádřila.

[48] Je tedy zřejmé, že žalovaný se v novém rozhodnutí ze dne 10. 3. 2009 řídil závěry vyslovenými ve shora citovaných rozsudcích správních soudů vydaných v této věci. V souladu s nimi v daňovém řízení provedl nové důkazy a na podkladě nově zjištěného skutkového stavu dospěl k závěru, že stěžovatelka v řízení neprokázala přijetí zdanitelného plnění od společnosti STAVREK s. r. o., tak jak o něm účtovala, s nímž se ztotožnil i zdejší soud. V souladu s výše uvedeným tedy Nejvyšší správní soud shledal nedůvodnou námitku stěžovatelky, že rozložení důkazního břemene bylo v daňovém řízení posouzeno nesprávně.

IV. C) Námitka nesprávné aplikace a interpretace pojmu „podvod na dani z přidané hodnoty“

[49] Dále Nejvyšší správní soud hodnotil námitku stěžovatelky, že žalovaný i městský soud nesprávně interpretovali a následně aplikovali pojem „podvod na dani z přidané hodnoty“. Městský soud v této souvislosti odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 9 Afs 72/2009, který se interpretací předmětné právní otázky zabýval, a dodal, že žalovaný se popsáním skutečností, které nesly znaky daňového podvodu, dostatečně zabýval. Městský soud uzavřel, že nebylo nutné prokázat, že se stěžovatelka aktivně do podvodného jednání zapojila a jakým způsobem. Postačovalo pouze prokázat, že si stěžovatelka podvodného jednání svých dodavatelů mohla být vědoma, což v daňovém řízení prokázáno beze zbytku bylo.

[50] Soudní dvůr Evropské unie ve vztahu k daňovým podvodům ve věci C-354/03, C-355/03 a C-484/03 *Optigen Ltd* a *Fulcrum Electronics Ltd (v likvidaci)* a *Bond House Systems Ltd proti Commissioners of Customs & Excise* [2006] Sb. rozh., s. I-483, zdůraznil, že nárok na odpočet daně, jakož i uznání daňového výdaje, nemůže být dotčen tím, že v řetězci dodávek je jiná předchozí nebo následná transakce zatížena skutečnostmi, o kterých plátce neví nebo nemůže vědět. Uvedený výklad Soudního dvora převzala i judikatura Nejvyššího správního soudu, která potvrdila, že každá účetní transakce mezi dodavatelem a jeho odběratelem v řetězci musí být posuzována sama o sobě a charakter jednotlivých transakcí v řetězci nemůže být změněn předchozími nebo následnými událostmi (srov. rozsudek ze dne 27. 7. 2007, č. j. 5 Afs 129/2006-142).

[51] Podle judikatury Soudního dvora zásada daňové neutrality brání obecné diferenciaci mezi legálními a protiprávními plněními. Proto subjekty, které přijmou veškerá opatření, která od nich mohou být rozumně vyžadována, aby zajistily, že jejich plnění nejsou součástí podvodu, bez ohledu na to, zda se jedná o podvod na dani z přidané hodnoty, nebo jiné podvody, musejí mít možnost důvěřovat legalitě uvedených plnění, aniž by riskovaly ztrátu svého nároku na odpočet daně z přidané hodnoty odvedené na vstupu (viz rozsudek ve věci C-384/04 *Commissioners of Customs & Excise a Attorney General proti Federation of Technological Industries a další* [2006] Sb. rozh., s. I-4191, bod 33). Pokud je ovšem s přihlédnutím k objektivním skutečnostem prokázáno, že dodání je uskutečněno pro osobu povinnou k dani, která věděla nebo měla vědět, že se svým nákupem účastní

plnění, které je součástí podvodu na dani z přidané hodnoty, je věcí vnitrostátního soudu odmítnout takové osobě povinné k dani přiznat nárok na odpočet. Osoba povinná k dani, která věděla nebo měla vědět, že se svým nákupem účastní podvodného plnění, pak musí být pro účely šesté směrnice považována za osobu účastnící se tohoto podvodu, a to bez ohledu na to, zda má z následného prodeje zboží prospěch, či nikoli. V takové situaci totiž osoba povinná k dani pomáhá pachatelům podvodu a stává se jejich spolupachatelem (rozsudek Soudního dvora ve spojených věcech C-439/04 a C-440/04 *Axel Kittel proti Belgickému státu a Belgický stát proti Recolta Recycling SPRL* [2006] Sb. rozh., s. I-6161). Rovněž tyto principy přejala následně i judikatura Nejvyššího správního soudu (např. rozsudky ze dne 30. 4. 2008, č. j. 1 As 15/2008-100, nebo ze dne 30. 7. 2010, č. j. 8 Afs 14/2010-195, publikovaný pod č. 2172/2011 Sb. NSS).

[52] V daném případě tedy z judikatury Soudního dvora ve vztahu k řešené otázce vyplývá, že nárok na odpočet daně z přidané hodnoty bude zachován takovému subjektu, který nevěděl ani vědět nemohl, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na dani z přidané hodnoty. Při posuzování subjektivní stránky je pak nutno hodnotit, zda daný podnikatelský subjekt přijal při výkonu své hospodářské činnosti přiměřená opatření, která od něj rozumně lze vyžadovat, aby zajistil, že jeho plnění není součástí podvodu. S uvedenou judikaturou není v rozporu ani závěr vyslovený Nejvyšším správním soudem opakovaně ve věcech stěžovatelky, že podle judikatury Soudního dvora jsou jako podvody na dani z přidané hodnoty *„označovány situace, v nichž jeden z účastníků neodvede státní pokladně vybranou daň a další si ji odečte, a to za účelem získání zvýhodnění, které je v rozporu s účelem šesté směrnice, neboť uskutečněné operace neodpovídající běžným obchodním podmínkám“* (např. shora citovaný rozsudek č. j. 9 Afs 44/2011-343). Není tedy povinností správních orgánů či dokonce správních soudů prokázat, jakým způsobem a konkrétně kterým z dodavatelů v řetězci byl spáchán podvod. V daňovém řízení musí být nicméně postaveno najisto, v jakých skutkových okolnostech daňový podvod spočíval, což žalovaný beze zbytku učinil (srov. zejm. body [45] a [54] níže). Lze nicméně souhlasit se stěžovatelkou, že aby mohly finanční orgány určitému subjektu v souvislosti s daňovým podvodem upřít nárok na odpočet daně z přidané hodnoty, musí být postaveno na jisto, že daný subjekt o podvodném jednání svých dodavatelů věděl, nebo s vynaložením přiměřených opatření v rámci své obchodní činnosti vědět mohl. Také subjektivní stránka stěžovatelky byla v projednávané věci prokázána (blíže srov. část IV. D tohoto rozsudku).

[53] Již v rozsudku č. j. 9 Afs 44/2011-343 Nejvyšší správní soud poznamenal, že „[z]*ávěry Soudního dvora tedy neznamenají pro podnikatele pouze bezbřehou ochranu nároku na odpočet daně, ale znamenají mimo jiné povinnost věnovat zvýšenou pozornost interním kontrolním mechanismům, aby v případě odhalení podvodného jednání nevznikly pochybnosti, že o podvodu věděli či se zřetelem ke všem okolnostem vědět mohli. Je totiž věcí podnikatelského subjektu, aby v zájmu minimalizace podnikatelského rizika přizpůsobil svou obchodní činnost konkrétním podmínkám a při sjednávání obchodních kontraktů (zvláště se značným finančním dopadem) se v rámci možností snažil dbát na bezproblémovost svých obchodních partnerů. Jakkoli Ing. Moravec tvrdil, že Josef Zikmund a Igor Klimovič či Hynek Rödl byli spolehliví dodavatelé a objem jimi dodávaného zlata byl neměnný, tudíž nebyly dány důvody pro ověření jejich věrohodnosti, forma a obsah vztahů mezi stěžovatelem a tvrzenými dodavateli byly natolik nepřijatelné, že zakládají důvodnou pochybnost o tom, že by si stěžovatel nebyl vědom své účasti na podvodném jednání.*“ Pouze v případě, že by stěžovatelka prokázala, že s

přihlédnutím ke všem objektivním okolnostem nemohla mít žádný důvod domnívat se, že se svým nákupem účastní plnění, které je zasaženo podvodem na dani z přidané hodnoty, jinými slovy, že byla do řetězce zapojena zcela náhodně a všechny další objektivní okolnosti nasvědčují tomu, že zboží od deklarovaného dodavatele fakticky přijala, mohl by jí být nárok na odpočet daně uznán. Nejvyšší správní soud se z výše uvedených důvodů ztotožňuje se závěry městského soudu, že o takovou situaci se v nyní projednávané věci nejedná.

[54] V posuzovaném případě však daňový podvod vyplýval zejména ze shora popsaných nestandardních okolností obchodních transakcí mezi stěžovatelkou a jejími dodavateli (srov. zejm. body [35] až [41]). Jedná se především o způsob formování obchodního řetězce, změny dodavatelů v souvislosti s rušením jejich registrací na dani z přidané hodnoty, okolnosti průběhu dodávek – bez písemné smlouvy, na základě ústní objednávky, placení za dodávky v hotovosti, nákup zlata a jeho opětovný prodej ještě téhož dne apod. – jasně naznačují uskutečnění podvodu na dani z přidané hodnoty v rámci řetězce, na jehož konci stála stěžovatelka. Městský soud (i žalovaný) tuto otázku řádným způsobem posoudil. Žalovaný se okolnostmi daňového podvodu podrobně zabýval na stranách 6 – 8 napadeného rozhodnutí. Je zřejmé, že pojem „daňový podvod“ aplikoval v projednávané věci v souladu s výše vyslovenou judikaturou Soudního dvora, na niž ostatně ve svém rozhodnutí hojně odkazoval. S provedeným hodnocením se ztotožnil následně městský soud a rovněž Nejvyšší správní soud v tomto rozsudku.

[55] Ústavnost výše uvedených závěrů ostatně potvrdil také Ústavní soud, který odmítl stížnost stěžovatelky proti rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 4. 2010 č. j. 9 Afs 111/2009-274, týkajícího se zdaňovacího období srpen 2004 a nároku na odpočet daně deklarovaného jako nákup od dodavatelů STAVREK s. r. o. a France – Business, spol. s r. o. V usnesení ze dne 23. 11. 2010, sp. zn. IV. ÚS 1885/10, Ústavní soud mimo jiné uvedl, že *„se nelze ztotožnit ani se stěžovatelčiným přesvědčením, že správní soudy chápou pojem podvodu na DPH odlišně od judikatury Soudního dvora, protože v odůvodnění svého rozhodnutí se nespokojily pouze se zjištěním, že v řetězci transakcí předcházejících dodání zlata stěžovatelce nebylo zaplaceno DPH, ale v souladu se závěry vyslovenými Soudním dvorem zkoumaly subjektivní stránku, tj. zda stěžovatelka věděla nebo měla vědět, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH, a hodnocením zjištění učiněných správními orgány dospěly soudy ke kladnému závěru“*. Od těchto závěrů proto Nejvyšší správní soud neměl důvodu se jakkoliv odchýlit ani v nyní projednávaném případě.

[56] K odkazu stěžovatelky na rozsudky zdejšího či městského soudu, které vyzněly v její prospěch, Nejvyšší správní soud uvádí, že otázka uplatněného nároku stěžovatelky na odpočet daně je otázkou skutkovou, která je posuzována s ohledem na konkrétní okolnosti zjištěného skutkového stavu. V rozhodnutích zdejšího soudu, která vyzněla ve prospěch stěžovatelky, zůstala navíc tato otázka nároku na odpočet daně více či méně otevřena, o čemž mimo jiné svědčí i rozsudky sp. zn. 9 Afs 41/2008, sp. zn. 9 Afs 47/2007. Nepřípadné jsou rovněž odkazy stěžovatelky na rozsudky zdejšího soudu vydané ve věci jiného stěžovatele společnosti SOLITER, a. s. Rozhodnutí vydávaná správními orgány ve věci stěžovatelky a ve věci této společnosti, která rovněž obchoduje se zlatem, nejsou skutkově totožná a jsou založena na jiném skutkovém stavu a jiných důkazních prostředcích. V případě stěžovatelkou odkazovaného rozhodnutí sp. zn. 2 Afs 37/2007

Nejvyšší správní soud finančnímu úřadu vytkl, že jeho pochybnosti o odůvodněnosti uplatněného nároku na odpočet daně z přidané hodnoty nevyústily ve zkoumání subjektivní stránky; ve stěžovatelčině případě se však správní orgány i správní soudy touto otázkou v novém řízení zabývaly velmi důkladně. Námitka neodůvodněného odlišného postupu je proto nedůvodná (shodně se ostatně vyslovil i Ústavní soud v usnesení ze dne 23. 11. 2010, sp. zn. IV. ÚS 1885/10).

[57] Co se týče ochrany dobré víry stěžovatelky, Nejvyšší správní soud odkazuje na část IV. D tohoto rozsudku, kde se předmětnou námitkou blíže zabýval.

IV. D) Námitka nedostatečnosti skutkových zjištění pro prokázání subjektivní stránky stěžovatelky

[58] Stěžovatelka ve své kasační stížnosti dále uváděla, že žalovaný dostatečně neprokázal vědomost stěžovatelky o probíhajících daňových podvodech. Městský soud měl tuto vadu daňového řízení žalovanému vytknout. Ve vztahu k této námitce městský soud v napadeném rozsudku konstatoval, že způsob obchodování stěžovatelky se společnostmi STAVREK s. r. o., CARTRIXX s. r. o., France-Business, s.r. o. nebo DAPEX spol. s r. o. vykazuje v rozsahu poskytnutého plnění natolik neodpovídající obecně očekávané standardy obsahu a formy právních vztahů (zejména způsob dodání zlata, vyplácení ceny a formální změny právní subjektivity dodavatelů), že tyto okolnosti zakládají pro stěžovatelku nepříznivé účinky ve smyslu nemožnosti odpočtu daně z přidané hodnoty. Městský soud proto uzavřel, že stěžovatelka mohla vědět o jednání svých dodavatelů, které potenciálně naplňuje znaky podvodu, a vzhledem k okolnostem spolupráce mezi stěžovatelkou a jejími dodavateli podle soudu o tom také věděla.

[59] Posuzováním subjektivní stránky stěžovatelky, tedy hodnocení její vědomosti o daňovém podvodu, částečně souvisí s předchozí námitkou, tedy s interpretací daňového podvodu. Pokud by totiž žalovaný neprokázal, že stěžovatelka o podvodném jednání svých dodavatelů minimálně mohla vědět, nebylo by jí možné nárok na odpočet daně upřít.

[60] Při úvahách o možné vědomosti stěžovatelky o podvodu na dani z přidané hodnoty vyhodnotil žalovaný postavení stěžovatelky na trhu (zejména dlouholetou tradici v oblasti prodeje zlatých šperků a její dlouhodobé zapojení do obchodů se zlatem, včetně vývozu zlata do zahraničí), obchodní zkušenosti jejího ředitele Ing. Moravce (předsedy představenstva) a způsob uskutečňování obchodních transakcí mezi stěžovatelkou a jejími dodavateli při nákupu zlata (zejm. strany 5 – 8 rozhodnutí žalovaného).

[61] V daňovém řízení bylo zjištěno, že stěžovatelka patří mezi největší obchodníky se zlatem v České republice a je na trhu dlouhodobě usazena. V této souvislosti se jeví značně nestandardní, že smlouvy uzavírané s jejími dodavateli zlata jsou uskutečňovány pouze v ústní formě. Stejnou formu měly i objednávky na jednotlivé dodávky zlata. Další podstatnou okolností je v tomto směru fakt, že platby za dodávky probíhaly hotově nebo že zlato bylo do provozovny stěžovatelky dováženo v igelitových taškách, bylo obchodováno ve formě granulátu, takže nebyl zjistitelný jeho původ, předávání zásilek mezi dodavatelem stěžovatelky a jeho dodavateli se uskutečňovalo v kavárnách, u Václavského náměstí apod., a dodané zlato bylo často stěžovatelkou ještě téhož dne či brzy

poté prodáno další společnosti. Zmíněné indicie, byť každá sama o sobě nejsou nezákonné, ve svém souhrnu tvoří logický, ničím nenarušený a ucelený soubor vzájemně se doplňujících a na sebe navazujících nepřímých důkazů, které spolehlivě a jednoznačně prokazují skutečnost, že stěžovatelka o podvodu na dani z přidané hodnoty věděla či minimálně vědět mohla. I tyto nepřímé důkazy tak spolehlivě prokazují subjektivní stránku jednání stěžovatelky (přiměřeně srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 9. 2011, č. j. 1 Afs 53/2011-208).

[62] Tento názor je rovněž v souladu s rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 4. 2008, č. j. 2 Afs 35/2007-111, na který stěžovatelka hojně odkazovala. Z něj vyplývá, že vzhledem ke zvýšenému riziku daňových podvodů právě *„v oblasti obchodování se zlatem bude možné klást na subjekty se zlatem obchodující vyšší nároky stran posouzení otázky, zda věděly nebo mohly vědět, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na dani z přidané hodnoty. Toto posouzení bude vždy věcí individuálního posouzení správce daně, který musí v každém případě prokázat okolnosti nasvědčující tomu, že se jedná o takový případ. Obecně lze říci, že vyšší nároky bude možno klást na subjekty na trhu zavedené a s touto v České republice objektivně existující problematikou podvodů na dani z přidané hodnoty prokazatelně seznámené.“* Jak již bylo výše popsáno, v předmětném případě žalovaný okolnosti nasvědčující tomu, že se jedná o daňový podvod, o kterém stěžovatelka přinejmenším vědět mohla, bezpochyby prokázal. Zohlednil přitom právě dlouholeté výsadní postavení stěžovatelky na trhu se zlatem a způsob uskutečňování obchodních transakcí. V této souvislosti je nepřípadný argument stěžovatelky, že v roce 2002 správce daně ve vztahu k jinému zdaňovacímu období žádné vady v důkazních prostředcích u dodavatele stěžovatelky STAVREK s. r. o. neshledal. Již výše bylo vysvětleno, že posuzování nároku na odpočet daně z přiděné hodnoty je zejména otázkou skutkovou, přičemž každé daňové řízení vychází z jiných důkazů a jiných skutkových zjištění. Není tedy vyloučeno, aby ve vztahu k jednomu zdaňovacímu období byl daňovému subjektu nárok odpočet daně uznán a v jiném období, např. pro absenci relevantních důkazů, odepřen. Uvedené sdělení správce daně ve vztahu k daňovým povinnostem stěžovatelky za rok 2002 proto nemohlo založit legitimní očekávání stěžovatelky, že STAVREK s. r. o. je bezproblémovým dodavatelem, bylo-li z okolností prováděných transakcí a z dalších důkazů provedených v tomto řízení zřejmé, že plnění od této společnosti stěžovatelce jsou součástí podvodu na dani z přidané hodnoty.

[63] Z výše uvedených důvodů Nejvyšší správní soud uvádí, že ze skutkového stavu zjištěného v daňovém řízení zřetelně vyplývá, že stěžovatelka o podvodných jednáních na dani z přidané hodnoty věděla, nebo minimálně vědět mohla. K tomuto závěru přistoupil zdejší soud i s ohledem na dlouholeté obchodní zkušenosti stěžovatelky a její dlouhodobé činnosti ve zlatnictví a v obchodování se zlatem. Lze uzavřít, že stěžovatelka v zájmu minimalizace podnikatelského rizika nepřijala dostatečná přiměřená opatření, aby problémovost svých obchodních partnerů vyloučila a aby vyloučila objektivní pochybnosti o způsobu realizace dodávek zlata od svých dodavatelů.

[64] Nelze přijmout tvrzení stěžovatelky, že o daňovém podvodu nevěděla ani vědět nemohla. Okolnosti projednávaného případu naznačují, že stěžovatelka dobrou víru osvědčit nemůže. Neuplatní se proto základní *ratio* stěžovatelkou citované judikatury Soudního dvora – totiž ochrana subjektivních práv a legitimního očekávání daňových

subjektů, které si nejsou a nemohou být vědomy daňového podvodu, a jednají s veškerou rozumnou opatrností, aby se nestaly součástí takového podvodu.

[65] Nejvyšší správní soud tedy neshledal, že by skutková zjištění žalovaného ve vztahu k subjektivní stránce stěžovatelky – její vědomosti o možném podvodu na dani z přidané hodnoty – byla nedostatečná. Rovněž hodnocení této námitky městským soudem má odraz ve zjištěném skutkovém stavu a je dostatečné. Tato námitka je proto nedůvodná.

V. Závěr a náklady řízení

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

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

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

V Brně dne 29. srpna 2012

JUDr. Marie Žišková
předsedkyně senátu