ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Kaniové a soudců JUDr. Marie Žiškové a JUDr. Zdeňka Kühna v právní věci žalobce: **PRIMOSSA a.s.**, se sídlem Kozí 914/9, Praha 1, zastoupeného Mgr. Jiřím Hoňkem, advokátem se sídlem Senovážné nám. 23, Praha 1, proti žalovanému: **Finanční ředitelství pro hlavní město Prahu**, se sídlem Štěpánská 28, Praha 1, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 18. 3. 2009, čj. 3725/09-1300-101206, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 9. 3. 2012, čj. 7 Ca 139/2009 - 84,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá**.

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

III. Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

I.
Vymezení věci

[1] Finanční úřad pro Prahu 1 (dále jen „správce daně“) provedl u žalobkyně vytýkací řízení k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období listopad 2003. Na základě výsledků vytýkacího řízení vyměřil žalobkyni platebním výměrem ze dne 26. 4. 2005, čj. 115633/05/001511/4917, DPH ve výši 1.499.488 Kč. Neuznal jí odpočet daně na vstupu z nákupů 20 633,92 g ryzího zlata (Au 999/000) podle přiložených faktur od společnosti Diamond s. r. o. (dále jen „DIAMOND“). Žalobkyně proti němu podala odvolání a následně žalobu k městskému soudu. Poté, co byl původně zamítavý rozsudek městského

soudu zrušen rozsudkem Nejvyššího správního soudu (čj. 9 Afs 47/2007 – 172), zrušil městský soud rozhodnutí žalovaného rozsudkem. Žalovaný, vázán jeho právním názorem, rozhodl o odvolání žalobkyně podruhé v záhlaví označeným zamítavým rozhodnutím.

[2] Proti tomuto rozhodnutí podala žalobkyně další žalobu k městskému soudu; ten rozsudkem označeným v záhlaví 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 DPH“, námitku rozporující povědomost žalobkyně o podvodech na dani, jakož ani její poukaz na širší souvislosti nepřiznávání daňových odpočtů.

II.
Stručné shrnutí argumentů v kasační stížnosti

[3] Žalobkyně (dále též „stěžovatelka“) napadla rozsudek městského soudu včas podanou kasační stížností. Namítá, že jsou dány důvody podle § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s. Podle toho lze námitky stěžovatelky věcně rozdělit do několika skupin. Předně stěžovatelka vznáší celou řadu námitek zpochybňujících přezkoumatelnost napadeného rozsudku, dále namítá nesprávné hodnocení rozložení důkazního břemene a některých důkazů, nesprávnou aplikaci a interpretaci pojmu „podvod na DPH“ a následně též nedostatečnost skutkových zjištění k prokázání subjektivní stránky účasti stěžovatelky na daňovém podvodu.

[4] Za nepřezkoumatelné považuje závěry městského soudu týkající se její vědomosti o podvodech na DPH (část II. kasační stížnosti). Z okolností, které byly stěžovatelce v době obchodování se zlatem objektivně známy, nic nenasvědčovalo tomu, že by právě dodávky zlata od společnosti DIAMOND mohly být zatíženy podvodem na DPH. Vědomost stěžovatelky o údajném podvodu vyvozují žalovaný i městský soud mimo jiné ze skutečnosti, že před samotnými dodávkami od společnosti DIAMOND dodávala stěžovatelce dlouhodobě zlato společnost STAVREK s. r. o. (dále jen „STAVREK“), jejíž dodávky začal správce daně i žalovaný postupem času rovněž neuznávat. Z výsledků vytýkacího řízení za zdaňovací období květen 2002 přitom vyplynulo, že správce daně u dodavatele STAVREK nezjistil žádné nedostatky (protokol správce daně ze dne 23. 8. 2002, čj. 161848/02/001932/4982). Za daných okolností se stěžovatelka mohla stěží rozumně domnívat, že se zmiňovaný dodavatel účastní obchodování v řetězci.

[5] Většina okolností ohledně obchodování se zlatem, které dle správce daně i žalovaného vypovídají o její vědomosti o podvodech, se vztahuje výhradně ke společnostem, s nimiž nikdy stěžovatelka nepřišla do styku, příp. o nich v rozhodné době nic nevěděla. Stěžovatelka také neměla žádnou možnost zasahovat do obchodování mezi svými dodavateli a jejich dodavateli, a toto nebylo ani nikdy prokázáno. Neznala ani další „*irelevantní okolnosti dodávek zlata*“ v době obchodování se společností DIAMOND (příp. STAVREK); jde o interní záležitosti zúčastněných subjektů. Nebyla prokázána ani žádná vazba či vliv na dodavatele svého dodavatele, ač toto městský soud napadeným rozsudkem nepochopitelně posvětil. Mezi dodavateli stěžovatelky ze zdaňovacích období z jiných let a společností DIAMOND taktéž neexistuje žádná souvislost.

[6] Městský soud podle stěžovatelky též odhlédl od skutečnosti, že stěžovatelka je pouze podnikatelem, který se věnuje obchodování se zlatem, nikoliv zkoumání problematiky daňových podvodů na DPH. Nikdy nebylo prokázáno, že by byla stěžovatelka s problematikou daňových podvodů prokazatelně seznámena, jak o tom hovoří judikatura NSS (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. Nepřezkoumatelné závěry městského soudu o vědomosti stěžovatelky o její účasti na podvodech trpí i nedostatkem opory ve zjištěném skutkovém stavu.

[7] Nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku (i rozhodnutí žalovaného) spatřuje stěžovatelka také v jeho údajné vnitřní rozpornosti, a tedy nesrozumitelnosti (část IV. kasační stížnosti]. Rozporné závěry spočívají v tvrzeních, že stěžovatelka neprokázala přijetí zdanitelného plnění od společnosti DIAMOND, současně však věděla nebo mohla vědět, že se svými nákupy zlata podílí na podvodu na DPH. Závěr, že stěžovatelka mohla vědět o daňových podvodech, předpokládá, že k nějakým dodávkám zlata od společnosti DIAMOND vůbec došlo. Oba závěry se tak jasně vylučují a nemohou vedle sebe obstát a odůvodnění rozhodnutí žalovaného i napadeného rozsudku městského soudu je proto dle jejího názoru nesmyslné.

[8] Druhou skupinou námitek stěžovatelka brojí proti nesprávnému hodnocení důkazního břemena a některých provedených důkazů (část III. kasační stížnosti). Stěžovatelka má za to, že předmětné dodávky byly v řízení prokázány standardními důkazními prostředky (fakturami, výdajovými pokladními doklady, příjemkami zlata na sklad, doklady o skladové evidenci, posudky laboratoře o zkouškách ryzosti a svědeckými výpověďmi), které tvoří ucelený řetězec důkazů o tom, že zlato bylo dodáno deklarovaným dodavatelem, který byl registrovaným plátcem DPH. Nejvyšší správní soud se přitom již několikrát zabýval právně i skutkově téměř identickými případy stěžovatelky (např. sp. zn. 9 Afs 67/2007, 9 Afs 41/2008 nebo 9 Afs 47/2007). V těchto rozhodnutích konstatoval, že stěžovatelka své důkazní břemeno unesla (obdobně též v případech jiného plátce DPH ve věcech sp. zn. 2 Afs 25/2007 a 2 Afs 37/2007). Městský soud přesto dospěl k závěru, že stěžovatelka dodávky zlata od dodavatele DIAMOND neprokázala. To zejména proto, že jiní dodavatelé stěžovatelčiných dodavatelů nebyli kontaktní nebo sami neprokázali dodávky zlata ve svých vlastních daňových řízeních. Této skutečnosti přisoudil městský soud i žalovaný absolutní důkazní váhu; 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, a které jiné důkazy případně mohla stěžovatelka předložit.

[9] V řízení bylo prokázáno, že společnost STAVREK dodávala zlato i jiným odběratelům než stěžovatelce (např. protokol o výslechu Igora Klimoviče, Ing. Josefa Višenky a Josefa Zikmunda ze dne 15. 9. 2009). Největší odběratelé zlata v ČR (SAFINA, a. s., SOLITER, a. s.), jejichž dodavatelem byla také STAVREK, jistě neodebírali fiktivně zlato od podvodníků. Pokud si ani největší společnosti nebyly vědomy ničeho nekalého, tím spíš o daňových podvodech nemohla vědět stěžovatelka. Podle informací, které má

stěžovatelka k dispozici, přitom např. SAFINA nikdy neměla problém s uznáním nároku na odpočet daně. Z uvedeného stěžovatelka dovozuje, že by se v jejím případě mohlo jednat o svévolnou šikanu ze strany žalovaného.

[10] Třetí a čtvrtá skupina námitek (části V. a VI. kasační stížnosti) se týká úzce souvisejících otázek interpretace a aplikace pojmu podvod na DPH městským soudem a subjektivní stránkou jednání stěžovatelky, tj. otázkou, zda o podvodech na DPH mohla vědět. Podle jejího názoru žalovaný i městský soud dospěli k „svéráznému" pojetí daňového podvodu, jehož podstata vůbec nespočívá v klasickém (obecném) pojetí podvodu, tedy uvedení jiného v omyl s cílem získat majetkový prospěch. Je-li argumentováno podvodem, nepřichází v úvahu flexibilní přizpůsobování obsahu tohoto pojmu pro daňové účely, nemající žádný podklad v žádném právním předpise. 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 NSS ohledně interpretace daňového podvodu vycházejícími ze stanoviska generálního advokáta Colomera ke spojeným věcem *Kittel* C-439/04 a C-440/04.

[11] Stěžovatelka tvrdí, že jak žalovaný, tak městský soud vůbec neuvedli, v čem přesně onen podvod měl spočívat a který konkrétní subjekt se jej měl dopustit. Daňovým podvodem přitom ve svých rozhodnutích hojně argumentovali. I z tohoto důvodu je nutno napadený rozsudek, potažmo i rozhodnutí žalovaného, považovat za nepřezkoumatelný. Stěžovatelka se neztotožňuje se závěrem, že pouhé, byť i dostatečně popsané, podezření z podvodu, o němž hovoří městský soud, může odůvodnit odmítání oprávněných majetkových nároků daňových subjektů. V daném případě dle stěžovatelky lze navíc jen stěží mluvit o dostatečném popsání podvodu, a to ani v obecné rovině. V souladu s judikaturou Soudního dvora Evropské unie bylo na žalovaném, aby popsal a prokázal, jak mělo k údajnému podvodu docházet. O tom, jak by mohla stěžovatelka vědět o eventuálním podvodu, nebylo nikdy nic řečeno, přesto je vyvozován jednoznačný závěr, že o něm věděla nebo vědět mohla, což vedlo k zamítnutí jejího majetkového nároku. K tomu stěžovatelka upozorňuje na rozdíl mezi situací, kdy daňový subjekt nedostojí své daňové povinnost a situací, kdy vědomě jedná tak, aby se majetkově obohatil tím, že neodvede příslušnou DPH do rozpočtu státu.

[12] Přes výše uvedené skutečnosti (neprokázání existence podvodu na DPH) se však žalovaný i městský soud zabývali subjektivní stránkou jednání stěžovatelky, tj. její povědomostí o možném podvodu. K tomu stěžovatelka z procesní opatrnosti uvedla, že jí správní orgány až do roku 2007 neupozornily na jakékoliv podezření o podvodu na DPH. Z rozsudku zdejšího soudu sp. zn. 2 Afs 35/2007 (věc týkající se společnosti SOLITER, a. s.) však plyne, že vědomost o podvodu lze předpokládat tehdy, byla-li společnost o existujícím podvodu prokazatelně seznámena. K tomu dle názoru stěžovatelky nikdy nedošlo.

[13] Ze všech shora uvedených důvodů stěžovatelka navrhla, aby zdejší soud rozsudek městského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

III.
Vyjádření žalovaného ke kasační stížnosti a replika žalobkyně

[14] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti ze dne 14. 6. 2012 uvedl, že v napadeném rozhodnutí respektoval rozsudek městského soudu čj. 11 Ca 117/2008 - 167, který byl vydán poté, co byl původní rozsudek městského soudu zrušen rozsudkem NSS ze dne 14. 3. 2008, čj. 9 Afs 47/2007 – 142. Dále vycházel z příslušné judikatury Soudního dvora Evropské unie a provedl doplnění dokazování. Oprávněnost předmětného nároku přezkoumal z hlediska 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 DPH, a zda existují důvody pro odmítnutí nároku na odpočet daně ve smyslu rozsudků Soudního dvora. Při posuzování dobré víry stěžovatelky podrobil žalovaný hodnocení řadu okolností. Z nich vyplynulo, že stěžovatelce odpočet přiznat nelze.

[15] Obecně uvedl, že námitky v kasační stížnosti byly povětšinou vzneseny i v odvolání či v žalobě a žalovaný se s nimi již vypořádal. Má za to, že své závěry ve svém rozhodnutí řádně odůvodnil. V podrobnostech proto žalovaný odkázal na své rozhodnutí a na vyjádření k žalobě.

[16] Z těchto důvodů navrhl žalovaný, aby zdejší soud kasační stížnost zamítl.

[17] Stěžovatelka na vyjádření žalovaného reagovala replikou ze dne 28. 6. 2012, v níž setrvala na svém stanovisku o nepřezkoumatelnosti a nesrozumitelnosti napadeného rozsudku, a dále na svých věcných argumentech proti nosným závěrům obsaženým v napadeném rozsudku. S ohledem na tyto nejpodstatnější vady napadeného rozsudku, které nelze jakkoliv procesně napravit v řízení před Nejvyšším správním soudem, znovu navrhuje, aby byl napadený rozsudek v celém rozsahu zrušen a věc vrácena městskému soudu.

IV.
Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[18] Důvodnost kasační stížnosti posoudil Nejvyšší správní soud v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.); neshledal přitom vady, jimiž by se musel zabývat i bez návrhu.

[19] Kasační stížnost není důvodná.

[20] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval tvrzenou vnitřní rozporností napadeného rozsudku městského soudu a jeho nepřezkoumatelností pro nedostatek důvodů [**IV.A.**, důvod podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.]. Dále hodnotil námitku nesprávného hodnocení rozložení důkazního břemena v daňovém řízení městským soudem a hodnocení některých důkazů [**IV.B.**, důvod podle § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s.]. Následně zdejší soud

přezkoumal námitku nesprávné aplikace a interpretace pojmu „podvod na DPH“ městským soudem [**IV.C.**, důvod podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.] a nakonec námitku nedostatečnosti skutkových zjištění pro prokázání subjektivní stránky stěžovatelky [**IV.D.**, důvod podle § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s.].

[21] 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 (u zdejšího soudu z novějších věcí např. rozsudky NSS ze dne 29. 8. 2012, čj. 1 Afs 55/2012-35, resp. ze dne 5. 9. 2012, čj. 1 Afs 58/2012-43).

IV.A.

Námitka nepřezkoumatelnosti rozsudku městského soudu

[22] 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 společnosti DIAMOND, 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, zda měla povědomí o podvodu na dani z přidané hodnoty. Neuvedli ani, v čem konkrétně měl podvod spočívat a kdo se ho účastnil.

[23] Nejvyšší správní soud poznamenává, že zmíněné dva dílčí závěry městského soudu si vzájemně neodporují ani se nevyvrací. Městský soud na s. 21 v prvním odstavci napadeného rozsudku uvedl, že stěžovatelka vychází z teze, že o své účasti na plnění zatíženém podvodem na DPH mohla vědět pouze za podmínky, že prokázala uskutečnění plnění od společností DIAMOND. Takové tvrzení však nemá oporu v provedeném dokazování. Městský soud konstatoval, že v daňovém řízení nebylo prokázáno přijetí zdanitelného plnění od těchto společností; skutečnost, že se dodávky zlata uskutečnily, nijak nepopřel. Jinými slovy městský soud (jakož i žalovaný) vycházel z toho, že k dodávkám zlata evidovaným v účetnictví stěžovatelky došlo, nicméně dodal, že v řízení nebylo prokázáno přijetí zdanitelného plnění právě od těchto konkrétních společností. Tyto závěry městského soudu jsou zcela srozumitelné a zdejší soud se s nimi ztotožňuje. Závěr o tom, že stěžovatelka neprokázala přijetí zdanitelného plnění od společnosti DIAMOND, není v rozporu se závěrem, že stěžovatelka mohla vědět, že se účastní podvodu na DPH. Fyzická existence zlata nebyla ze strany finančních orgánů zpochybněna. Zpochybňováno bylo vlastní tvrzení stěžovatelky, že předmětné zlato přijala od společnosti DIAMOND. Nelze se proto ztotožnit s tvrzením stěžovatelky, že odůvodnění rozhodnutí žalovaného, a potažmo i napadeného rozsudku, nedává smysl. Za situace, kdy stěžovatelka neprokázala přijetí zdanitelného plnění od subjektů uvedených ve svých daňových dokladech, nemohl jí být přiznán odpočet na DPH.

[24] Napadený rozsudek městského soudu proto není vnitřně rozporný ani nesrozumitelný. Hodnocení zmíněných dvou právních otázek v odůvodnění napadeného rozsudku si vzájemně neodporuje. Naopak, obě zmíněné teze vedle sebe obstojí. 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, čj. 2 Ads 58/2003-75, publ. pod č. 133/2004 Sb. NSS, 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 NSS ze dne 8. 4. 2004, čj. 4 Azs 27/2004-74).

[27] Subjektivní stránkou jednání stěžovatelky se městský soud zabýval na s. 18 (třetí odstavec) až 20 napadeného rozsudku, jelikož však tato námitka úzce souvisí s další námitkou stěžovatelky ohledně nesprávné aplikace a interpretace pojmu „podvod na DPH“ (k tomu viz podrobněji část IV.C.), vyplývají jeho závěry k této věci i z jiných částí odůvodnění, konkrétně ze s. 21 až 24 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 DPH. Hodnocení městského soudu dané námitky je ucelené. 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 (nepřezkoumatelnosti) argumentace městského soudu ve vztahu k otázce daňového podvodu, lze poukázat na stranu 18 dole a 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 DPH. Konstatoval, že stěžovatelka si při obvyklé míře opatrnosti měla být vědoma toho, že okolnosti dodávek zlata od společnosti DIAMOND 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 DPH. Také v tomto ohledu jsou podle zdejšího 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 zdejší 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 jejího dodavatele, které však ona nijak nemohla zvrátit. Městský soud k dané námitce konstatoval, že nárok na odpočet DPH nebyl stěžovatelce přiznán nikoliv z důvodu neprokázání zdanitelných plnění jejího smluvního partnera, nýbrž z důvodu, že neusnesla břemeno řádně prokázat právě ty údaje, které sama poskytla ve vlastním daňovém přiznání. Dále městský soud konstatoval, že v daňovém řízení žalovaný vyjádřil zřetelné pochybnosti o obchodních transakcích uskutečněných mezi úzkým okruhem totožných subjektů či subjektů 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] Stěžejní otázkou pro posouzení, zda stěžovatelka v daňovém řízení unesla své důkazní břemeno či nikoliv, je tedy skutečnost, zda věrohodným způsobem prokázala přijetí zdanitelného plnění od ní deklarovaného dodavatele (společnosti DIAMOND) 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 bylo 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 DPH (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 (k tomu viz část **IV.D.** níže).

[32] Z prvého odstavce § 19 zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“) 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.

[33] 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 NSS ze dne 18. 3. 2010, čj. 9 Afs 83/2009-232, ze dne 6. 10. 2010, čj. 9 Afs 18/2010-227, ze dne 5. 8. 2010, čj. 9 Afs 12/2010-244, nebo ze dne 15. 12. 2011, čj. 9 Afs 44/2011-343). Z předloženého správního spisu vyplývá, že stěžovatelka je dlouhodobě zavedenou společností na trhu se zlatem a v letech 2002 až 2004 patřila ke třem největším výrobcům zlatých šperků v ČR. Je rovněž jedním ze tří největších tuzemských vývozců zlata a od roku 2002 vykazovala na DPH v jednotlivých zdaňovacích obdobích nadměrné odpočty ve výši řádově milionů Kč. Z těchto skutečností žalovaný usoudil, že stěžovatelce *„musela být známá situace na trhu zlata v tuzemsku, zejména z hlediska množství zlata, které se na něm obchoduje, zvláště když se zlato v České republice netěží, nebylo dovezeno ani nebyly rozpouštěny zlaté rezervy ČNB. Nevědomost odvolatele o zlatu, které začalo být obchodováno bez identifikace jeho původu, tak nelze vyloučit“* (srov. strana 15 rozhodnutí žalovaného).

[34] Správce daně prověřoval nákupy drahých kovů vykazované stěžovatelkou ve více než 40 měsíčních zdaňovacích obdobích. Po celou dobu (počínaje lednem 2002) pobíhalo obchodování se zlatem, jehož byla stěžovatelka konečným odběratelem, obdobným způsobem. Nikdy nebylo prokázáno, kdo byl skutečným dodavatelem obchodovaného zlata, ani odkud zlato pochází, neboť dříve, než ho stěžovatelka použila pro své podnikání, bylo předmětem obchodování dle předkládaných dokladů pouze u dvou předchozích subjektů. Na počátku obchodování s dodávkami zlata stojí nekontaktní subjekt, pouze formálně plnící povinnost podávat daňová přiznání, bez úhrady DPH. Tento subjekt, buďto ve skutečnosti vůbec neexistuje nebo je nekontaktní, 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, 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 DPH z úřední povinnosti, avšak personální propojení zůstává zpravidla neměnné. Tato skutečnost je zjevná zejména u společností zastupovaných J. Zikmundem, původně jednajícím za společnost CARTRIXX. Nejvyššímu správnímu soudu je z jeho úřední činnosti známo (srov. i shora cit. rozsudek čj. 9 Afs 44/2011-343), že společnosti CARTRIXX byla zrušena registrace z úřední povinnosti ke dni 23. 1. 2004. Společnost France – Business, s. r. o. existující od roku 1992 se stala dobrovolným plátcem DPH hned následující měsíc, a to od 18. 2. 2004, a nastoupila na místo společnosti CARTRIXX jako bezprostřední dodavatel stěžovatelky. Registrace k DPH byla France – Business zrušena k 9. 11. 2004, přičemž DAPEX Czech se stala dobrovolným plátcem DPH od 24. 11. 2004 a již dne 26. 11. 2004 vystavila fakturu na dodávku zlata stěžovatelce.

[35] Z průběhu řízení před správcem daně vyplynuly následující skutečnosti. V přiznání k DPH za zdaňovací období listopad 2003 vykázala stěžovatelka konečnou daňovou povinnost ve výši 62.454 Kč. V rámci tohoto přiznání stěžovatelka uplatnila mimo jiné také nárok na odpočet daně ve výši 2.989.330 Kč, deklarovaný za nákupy zlata, celkově konkrétně 20 633,92 g Au 999,9 a Au 999/000 od společnosti DIAMOND (faktury č. 20031164 ze dne 4. 11. 2003, č. 20031171 ze dne 5. 11. 2003, č. 20031182 ze dne 7. 11. 2003,

č. 20031205 ze dne 12. 11. 2003 a č. 20031246 ze dne 20. 11. 2003). Správce daně (a následně i žalovaný) dospěl k závěru, že stěžovatelka neprokázala, že by se plnění, ze kterých vzešel nárok na odpočet, uskutečnila takovým způsobem, jakým o nich bylo účtováno. Proto po provedeném vytýkacím řízení byla konečná daňová povinnost stěžovatelky navýšena z částky 62.454 Kč na částku 1.499.488 Kč. Prokázání tohoto nároku na odpočet daně je předmětem sporu v projednávané věci. Žalovaný nejprve rozhodnutím ze dne 24. 1. 2006, čj. FŘ-1139/13/06 (viz č. l. 29 správního spisu), odvolání zamítl. Jeho rozhodnutí však bylo následně zrušeno rozsudkem městského soudu ze dne 10. 6. 2008, čj. 11 Ca 117/2008-168. Následně žalovaný daňové řízení doplnil provedením dalších důkazů a dne 18. 3. 2009 vydal nové rozhodnutí, čj. 3725/09-1300-101206, které je předmětem přezkumu v nyní projednávané věci.

[36] Společnost DIAMOND dodávala zlato stěžovatelce pouze v předmětném zdaňovacím období, tj. v listopadu 2003. V uvedeném období došlo u této společnosti ke změně zápisu v obchodním rejstříku pokud jde o osoby jednatele a společníky. Počínaje 21. 11. 2003 je jedinou jednatelkou DIAMOND paní G. Tasová a jediným společníkem T. D. Iankov, nar. 2. 9. 1971, st. příslušnost Bulharská republika. Společnost DIAMOND přitom na zapsané adrese (ul. Vojtěšská, Praha 1) fakticky nesídlí. Tato společnost ani na výzvu správce daně neodstranila pochybnosti, jež mu ohledně předmětných plnění vznikly. Správce daně od této společnosti neobdržel žádné doklady, přestože tato společnost daňová přiznání podává. Z výslechu údajné jednatelky ze dne 13. 6. 2005, provedeného Policií ČR, který je součástí neveřejné části spisu stěžovatelky, vyplývá, že jednatelka Tasová je nezaměstnaná a z adresy udaného bydliště se odstěhovala bez udání adresy. O společnosti DIAMOND nic neví. Její zmocněný zástupce od plné moci odstoupil z důvodu problémové komunikace. Z dalších provedených důkazů vyplývá, že k fakturám od společnosti DIAMOND nebyl předložen údaj o osobě předávající zlato stěžovatelce. Stěžovatelka žádný záznam o osobě, která jí fakturované zlato předala, nedodala.

[37] Uvedené je v rozporu s výpovědí svědkyně V., vedoucí skladu drahých kovů stěžovatelky (její výpověď zachycena v tomto protokolu je podrobně hodnocena zdejším soudem v rozsudku ze dne 15. 12. 2011, čj. 9 Afs 44/2011 - 343). Ta ve své výpovědi ze dne 17. 1. 2005 (protokol čj. 873/05/001932/7644, č. l. 16 správního spisu), týkající se zdaňovacího období září 2003 až prosinec 2003, uváděla, že vždy přijala zlato od dodavatele a totožnost osob ověřovala dle občanského průkazu. Je sice pravdou, že v této výpovědi se svědkyně o společnosti DIAMOND vůbec nezmiňuje, ale skutečnost, že ověření ostatních dodavatelů si vybavila a ověření osoby, která předávala zlato za společnost DIAMOND chybí, značně zpochybňuje přijetí dodávek od této společnosti.

[38] Všechny tyto okolnosti skutečně oprávněně vzbuzovaly pochybnosti správce daně o uskutečnění zdanitelného plnění tak, jak bylo o něm účtováno a proto vyvstala potřeba doložení dalších důkazů, které však tak, jak je pojednáno dále, stěžovatelka nebyla schopna doložit. To platí o to více v kontextu dalších věcí a podezřelého obchodování stěžovatelky s jejími dalšími dodavateli, , např. řetězce MAJK, s. r. o., - DAPEX Czech – stěžovatelka, resp. společnost TRADE CENTER PRAHA, spol. s r.o. K nákupům a prodejům zlata vždy 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 DPH, dochází na vstupu opakovaně k neodvedení DPH do státního rozpočtu. Zdroj zlata je neznámý, přesto dle údajů uvedených na dokladech nabývá od neznámých či nekontaktních subjektů zlato bezprostřední dodavatel stěžovatele, který neprovádí žádné zkoušky ryzosti, a následně přechází zboží na stěžovatelku, která uplatňuje odpočet DPH a následně zlato vyváží.

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

[40] K uvedeným námitkám zdejší soud uvádí následující. Žalovaný doplnil dokazování o výslechy výše uvedených svědků dne 15. 9. 2009, především I. Klimoviče, jednatele společnosti STAVREK, Ing. J. Višenky, jednatele společnosti BONITUM EXPO, s. r. o., a J. Zikmunda, jednatele společnosti CARTRIXX a France – Business (viz protokoly čj. 12060/09-1300-101206, protokol čj. 12601/09-1300-101206, které jsou součástí přílohové obálky soudního spisu městského soudu). Výslechy těchto svědků stěžovatelka navrhovala k vyvrácení domněnky, že sama organizovala řetězové obchody a určovala cenu zlata na jednotlivých článcích řetězce, a dále k prokázání dodávek zlata od deklarovaného dodavatele.

[41] Městský soud v odůvodnění napadeného rozsudku na s. 15 druhý odstavec uvedl, že důkazní povinnost stíhá daňový subjekt pouze ohledně skutečností, které tvrdí a uvádí ve svém daňovém přiznání, resp. účetnictví. Samotné hodnocení důkazních prostředků pak přísluší výhradně správci daně. Nezapadají-li předložené důkazy do rámce objektivně zjištěného skutkového stavu, je na daňovém subjektu, aby předložil důkazy jiné. Pokud takové důkazy nemá, ať už není v jeho silách je obstarat nebo takové důkazy nemohou objektivně existovat, znamená to neunesení důkazního břemene se všemi důsledky pro daňový subjekt z toho vyplývajícími, tj. i nepřiznání nároku na odpočet DPH. Městský soud uzavřel, že tomu tak bylo i v případě stěžovatelky za dané zdaňovací období. Pouhý odlišný její náhled způsob hodnocení důkazních prostředků není důvodem ke zrušení rozhodnutí.

[42] 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).

[43] 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.

[44] 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 zdejšího soudu (např. již cit. rozsudek, čj. 9 Afs 44/2011-343, v bodě [33] shora). 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, čj. 9 Afs 41/2008-64.

[45] Svůj závěr, že důkazní břemeno v daňovém řízení unesla, vyvozovala stěžovatelka i z rozhodnutí vydaných Nejvyšším správním soudem, 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. S výsledky zjištění žalovaného a s hodnocením důkazů seznámil žalovaný stěžovatelku přípisem doručeným jí 2. 2. 2009, čj. 1452/09-1300-101206. K němu se stěžovatelka již nevyjádřila.

[46] Nejvyšší správní soud neshledal důvodnou ani obsáhlou námitku v rámci bodu III kasační stížnosti, která upozorňuje na údajně odlišný postup daňových orgánů ve vztahu k stěžovatelce a ve vztahu ke společnosti SAFINA, a.s. SAFINA prý zlato odebírala od stejných společností. Podle informací stěžovatelky prý společnost SAFINA nikdy neměla žádné potíže s nárokováním odpočtů DPH. Z toho stěžovatelka vyvozuje ve vztahu k sobě bezdůvodnou šikanu v postupu daňových orgánů. K tomu Nejvyšší správní soud jen stručně konstatuje, že předmětem tohoto řízení je daňová povinnost stěžovatelky, nikoliv jakékoliv jiné osoby. Argumenty stěžovatelky v tomto bodě, nadto zcela neurčité a spekulativní, se proto míjí s podstatou věci.

[47] Je tedy zřejmé, že žalovaný se v novém rozhodnutí ze dne 18. 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 DIAMOND, 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 a provedené důkazy byly v daňovém řízení posouzeny nesprávně.

IV.C.

Námitka nesprávné aplikace a interpretace pojmu „podvod na dani z přidané hodnoty“

[48] Dále Nejvyšší správní soud hodnotil námitku stěžovatelky, že žalovaný i městský soud nesprávně interpretovali a následně aplikovali pojem „podvod na DPH“. Podle jejího názoru dospěli k „svéráznému“ pojetí daňového podvodu, jehož podstata vůbec nespočívá v klasickém (obecném) pojetí podvodu, tedy uvedení jiného v omyl s cílem získat majetkový prospěch. Je-li argumentováno podvodem, nepřichází v úvahu flexibilní přizpůsobování obsahu tohoto pojmu pro daňové účely, nemající žádný podklad v žádném právním předpise. V této souvislosti se dle stěžovatelky nelze spokojit s konstatováním, že některý dodavatel zboží neodvedl z inkasované ceny za zboží příslušnou DPH. K této okolnosti musí přistoupit ještě další konkrétní zjištění týkající se konkrétních subjektů zahrnující především jejich subjektivní stránku. Takové okolnosti v případě stěžovatelky však prokázány nebyly. Rovněž argumentaci, k níž dospěl Nejvyšší správní soud odvolávaje se přitom na judikaturu Soudního dvora Evropské unie, považuje stěžovatelka za nesprávnou; nejenže z ní nevyplývá závěr, že jsou tímto pojmem míněny situace prostého neodvedení daně do státní pokladny některým plátcem DPH, ale dokonce ze samotných citací dotčené evropské judikatury užité zdejším soudem je evidentní, že je tomu právě naopak. 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.

[49] K této otázce se městský soud i soud zdejší vyjadřovali již mnohokrát, a to konkrétně i ve věcech stěžovatelky v souvislosti s jinými zdaňovacími obdobími. Stěžovatelka se pokaždé snaží situaci ve svůj prospěch zvrátit totožnou argumentací s odkazem na judikaturu Soudního dvora i zdejšího soudu. Městský soud v této souvislosti vycházel ze stejné judikatury Soudního dvora, z níž vychází stěžovatelka v kasační stížnosti. Z uvedeného je zřejmé, že stěžovatelka právní názor soudů vnitrostátních i evropského na tuto otázku velmi dobře zná, přesto opakovaně předkládá svůj vlastní výklad pojmu „podvod na DPH“, který však nezodpovídá výkladu výše uvedených institucí.

[50] Pojem „podvod na DPH“ není vůbec „svérazný“, jak se snaží dovodit stěžovatelka. Je správními soudy užíván ve smyslu judikatury Soudního dvora, týkající se zneužití práva či kolotočových podvodů na dani z přidané hodnoty (naposledy rozsudek Soudního dvora EU ze dne 21. 6. 2012, ve spojených věcech *Mahagében kft a Péter Dávid*, C-80/11 a C-142/11). Judikatura Soudního dvora tímto pojmem označuje situace, v nichž jeden z účastníků neodvede státní pokladně vybranou daň a další si ji odečte, a to za účelem získání zvýhodnění, které je v rozporu s účelem šesté směrnice, neboť uskutečněné operace neodpovídají běžným obchodním podmínkám. V této souvislosti lze odkázat na již shora uváděné rozsudky Soudního dvora, kde termín „podvod na DPH“ je v tomto smyslu běžně užíván a je jak obsahem samotných položených předběžných otázek, tak stanovisek generálních advokátů, jakož i obsahem samotných rozsudků Soudního dvora. Generální advokát Colomer ve svém stanovisku ke spojeným věcem *Kittel* (C-439/04 a C-440/04) k podvodu na DPH konstatoval, že ve skutečnosti existují varianty tak neobvyklé a spletité, jako je představivost těch, kteří je připravují: ve všech případech jde v podstatě o to, že není odvedena určitá částka získaná jako DPH (srov. k tomu rozsudek NSS čj. 9 Afs 83/2009-232, ve věci *PRIMOSSA a. s.*).

[51] Žalovaný se okolnostmi daňového podvodu podrobně zabýval na stranách 7 – 10 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. Městský soud (i žalovaný) tuto otázku řádným způsobem posoudili. S provedeným hodnocením se ztotožnil následně Nejvyšší správní soud v tomto rozsudku. 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. Těmto otázkám se věnuje dále část **IV.D.** rozsudku.

[52] Námitka je nedůvodná.

IV.D.

Námitka nedostatečnosti skutkových zjištění pro prokázání vědomosti stěžovatelky o její účasti na daňovém podvodu

[53] Stěžovatelka ve své kasační stížnosti dále uváděla, že žalovaný dostatečně neprokázal vědomost stěžovatelky o probíhajících daňových podvodech. V kasační stížnosti, resp. v replice ze dne 28. 6. 2012, uvedla, že v době nákupů zlata od společnosti DIAMOND neznala její dodavatele, z provedených důkazů nevyplývá ani žádná personální, obchodní či jiná vazba mezi stěžovatelkou a dodavateli společnosti DIAMOND. Stěžovatelka též tvrdí, že z okolností objektivně existujících v době obchodování se zlatem nic konkrétního nenasvědčovalo, že by právě dodávky od DIAMOND mohly být zatíženy podvodem na DPH. V předmětné době jí nemohly být známy ani jiné relevantní okolnosti dodávek zlata mezi jejím dodavatelem a jeho dodavateli a stěžovatelka neměla žádnou možnost do jejich obchodování zasahovat. Šlo čistě o jejich interní záležitost. Veškeré další zjištěné okolnosti obchodování se zlatem se vztahují výhradně ke společnostem, s nimiž nepřišla nikdy do styku.

[54] Přesto, že prý žalovaný ani městský soud nepostavili najisto, zda vůbec k nějakému podvodu došlo, zabývali se automaticky další otázkou nezbytnou pro posouzení věci ve smyslu evropské judikatury, a to subjektivní stránkou jednání stěžovatelky a její povědomostí o možném podvodu. K tomu stěžovatelka z procesní opatrnosti uvedla, že jí správní orgány až do roku 2007 neupozornily na jakékoliv podezření z podvodu na DPH. Z rozsudků zdejšího soudu sp. zn. 2 Afs 35/2007 a 2 Afs 37/2007 (týkajících se daňového subjektu SOLITER, a. s., který nakupoval zlato od stejných dodavatelů) však plyne, že vědomost o podvodu lze předpokládat tehdy, byla-li společnost o existujícím podvodu prokazatelně seznámena. Z toho je pak dovozováno, že vyšší nároky bude možno klást na subjekty na trhu zavedené a s problematikou podvodů na DPH prokazatelně seznámené. Stěžovatelka zdůraznila především slovo „prokazatelně“. Ke způsobu, jakým měla stěžovatelka vědět o údajném podvodu, nebylo nikdy nic řečeno, i přesto je vyvozován jednoznačný závěr, že stěžovatelka o podvodu věděla, či vědět musela.

[55] Ve vztahu k této námitce městský soud v napadeném rozsudku konstatoval, že způsob obchodování stěžovatelky vykazuje v rozsahu poskytnutého plnění natolik neodpovídající obecně očekávané standardy obsahu a formy právních vztahů (zejména způsob dodání zlata, vyplácení ceny a formální změny právní subjektivity dodavatelů), že tyto okolnosti zakládají pro stěžovatelku nepříznivé účinky ve smyslu nemožnosti odpočtu DPH. Dodal, že jak ze správního spisu, tak z jeho úřední činnosti mu je známo, že obchodní transakce v cca čtyřiceti zdaňovacích obdobích prověřovaných správními orgány, skutečně vykazují obdobné rysy. 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.

[56] Posuzováním subjektivní stránky jednání 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.

[57] Jak již bylo řečeno, pojem podvodu na DPH byl řešen na úrovni Soudního dvora ze dne 12. 1. 2006 ve spojených věcech *Optigen Ltd* a *Fulcrum Electronics Ltd (v likvidaci)*

a *Bond House Systems Ltd proti Commissioners of Customs & Excese,* C-354/03, C-355/03 a C-484/03, Sb. rozh., s. I-483 (dále jen „věc *Optigen*"), a ze dne 6. 7. 2006 ve spojených věcech C-439/04 a C-440/04 *Axel Kittel proti Belgickému státu a Belgický stát proti Recolta Recycling SPRL*, Sb. rozh., s. I-6161 (dále jen „věc *Kittel*"). Ve věci *Optigen* je zdůrazněno, 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 NSS, 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, čj. 5 Afs 129/2006-142). Zásada daňové neutrality brání obecné diferenciaci mezi legálními a protiprávními plněními. Proto subjekty, které přijmou veškerá opatření, která od nich mohou být rozumně vyžadována, aby zajistily, že jejich plnění nejsou součástí podvodu, bez ohledu na to, zda se jedná o podvod na DPH, nebo jiné podvody, musejí mít možnost důvěřovat legalitě uvedených plnění, aniž by riskovaly ztrátu svého nároku na odpočet DPH odvedené na vstupu (viz rozsudek ze dne 11. 5. 2006 *Commissioners of Customs & Excise a Attorney General proti Federation of Technological Industries a další,* C-384/04, Sb. rozh., s. I-4191, bod 33).

[58] V daném případě tedy z judikatury Soudního dvora ve vztahu k řešené otázce vyplývá, že nárok na odpočet DPH bude zachován takovému subjektu, který nevěděl ani vědět nemohl, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH. Při posuzování subjektivní stránky je pak nutno hodnotit, zda daný podnikatelský subjekt přijal při výkonu své hospodářské činnosti přiměřená opatření, která od něj rozumně lze vyžadovat, aby zajistil, že jeho plnění není součástí podvodu. Pokud je ovšem s přihlédnutím k objektivním skutečnostem prokázáno, že dodání je uskutečněno pro osobu povinnou k dani, která věděla nebo měla vědět, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH, je věcí vnitrostátního soudu odmítnout takové osobě povinné k dani přiznat nárok na odpočet. Osoba povinná k dani, která věděla nebo měla vědět, že se svým nákupem účastní podvodného plnění, pak musí být pro účely šesté směrnice považována za osobu účastnící se tohoto podvodu, a to bez ohledu na to, zda má z následného prodeje zboží prospěch, či nikoli. V takové situaci totiž osoba povinná k dani pomáhá pachatelům podvodu a stává se jejich spolupachatelem (viz výše cit. rozsudek Soudního dvora ve věci *Kittel*).

[59] Rovněž tyto principy přejala následně i judikatura zdejšího soudu (např. rozsudky ze dne 30. 4. 2008, čj. 1 As 15/2008-100, ve věci *Ondřejovická strojírna, spol. s r.o.*, nebo ze dne 30. 7. 2010, čj. 8 Afs 14/2010-195, *MAKRO Cash & Carry ČR*, publ. pod č. 2172/2011 Sb. NSS). S uvedenou judikaturou není v rozporu ani závěr vyslovený zdejším soudem opakovaně ve věcech stěžovatelky, že podle judikatury Soudního dvora jsou jako podvody na DPH „*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 cit. rozsudek NSS, čj. 9 Afs 44/2011-343).

[60] Není tedy povinností správních orgánů či dokonce správních soudů prokázat, jakým způsobem a konkrétně kterým z dodavatelů v řetězci byl spáchán podvod.

V daňovém řízení musí být nicméně postaveno najisto, v jakých skutkových okolnostech daňový podvod spočíval, což žalovaný beze zbytku učinil. Lze souhlasit se stěžovatelkou, že aby mohly finanční orgány určitému subjektu v souvislosti s daňovým podvodem upřít nárok na odpočet DPH, musí být zjištěno, zda daný subjekt o podvodném jednání svých dodavatelů věděl, nebo s vynaložením přiměřených opatření v rámci své obchodní činnosti vědět mohl. To bylo v projednávané věci prokázána.

[61] Ústavnost výše uvedených závěrů potvrdil také Ústavní soud, který odmítl stížnost stěžovatelky proti rozhodnutí zdejšího soudu ze dne 21. 4. 2010, čj. 9 Afs 111/2009-274, týkajícího se zdaňovacího období srpen 2004 a nároku na odpočet daně deklarovaného jako nákup od dodavatelů STAVREK a France – Business. 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.

[62] Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku čj. 9 Afs 44/2011-343 ve stěžovatelčině věci 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.*“ Pouze v případě, že by stěžovatelka s přihlédnutím ke všem objektivním okolnostem nemohla mít žádný důvod domnívat se, že se svým nákupem účastní plnění, které je zasaženo podvodem na DPH, 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.

[63] Městský soud se výslovně touto otázkou zabýval na s. 27 uprostřed a násl. napadeného rozsudku. Konstatoval, že v daném případě existují skutečnosti prokazující vědomost stěžovatelky, že se svým nákupem zlata účastní plnění, které je součástí podvodu a DPH. Daňový podvod vyplýval zejména ze shora popsaných nestandardních okolností obchodních transakcí mezi stěžovatelkou a jejími dodavateli (srov. zejm. body [34] násl. výše). Jedná se především o způsob formování obchodního řetězce, změny dodavatelů v souvislosti s rušením jejich registrací na DPH, 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 DPH v rámci řetězce, na jehož konci stála stěžovatelka.

[64] Při úvahách o možné vědomosti stěžovatelky o podvodu na DPH 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 (s. 6 a násl. rozhodnutí žalovaného).

[65] V daňovém řízení bylo zjištěno, že stěžovatelka patří mezi největší obchodníky se zlatem v ČR 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 v Praze, 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.

[66] Tento názor je rovněž v souladu s rozsudkem zdejšího soudu ze dne 10. 4. 2008, čj. 2 Afs 35/2007-111 (*SOLITER a.s.*), na který stěžovatelka sama 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.

[67] 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. Okolnosti projednávaného případu jednoznačně svědčí ve prospěch závěru, 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.

[68] K odkazu stěžovatelky na rozsudky zdejšího či městského soudu, které vyzněly v její prospěch, zdejší 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 *SOLITER* (cit. v bodě [66] shora). Rozhodnutí vydávaná správními orgány ve věci stěžovatelky a ve věci společnosti SOLITER, která rovněž obchoduje se zlatem, nejsou skutkově totožná a jsou založena na jiném skutkovém stavu a jiných důkazních prostředcích. V případě *SOLITER* zdejší soud finančnímu úřadu vytkl, že jeho pochybnosti o odůvodněnosti uplatněného nároku na odpočet DPH nevyústily ve zkoumání subjektivní stránky; ve stěžovatelčině případě se však správní orgány i správní soudy touto otázkou v novém řízení zabývaly velmi důkladně. Námitka neodůvodněného odlišného postupu je proto nedůvodná (shodně se ostatně vyslovil i ÚS v usnesení ze dne 23. 11. 2010, sp. zn. IV. ÚS 1885/10).

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

V.
Závěr a náklady řízení

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

[71] 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 4. října 2012

JUDr. Lenka Kaniová
předsedkyně senátu