

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 5. 5. 2010, č. j. 5993/10-1300-101206, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 9. 3. 2012, č. j. 7 Af 26/2010 – 82,

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 září 2004 vyměřil Finanční úřad pro Prahu 1 žalobkyni dne 27. 10. 2005, č. j. 250306/05/001511/4917, vlastní daňovou povinnost v částce 1.627.232 Kč. Neuznal jí odpočet daně na vstupu z nákupů ryzího zlata (Au 999/1000) podle přiložených faktur od společnosti France – Business, s. r. o. Odvolání žalobkyně Finanční ředitelství pro hlavní město Prahu rozhodnutím ze dne 5. 5. 2010, č. j. 5993/10-1300-

101206, zamítlo při respektování závazného právního názoru vyjádřeného ve zrušujícím rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 22. 4. 2008, č. j. 6 Ca 270/2006-147.

[2] Proti rozhodnutí žalovaného brojila žalobkyně žalobou podanou u Městského soudu v Praze; ten rozsudkem ze dne 9. 3. 2012, č. j. 7 Af 26/2010-82, žalobu zamítl. Neshledal důvodnými námitku nesprávného rozložení důkazního břemene v daňovém řízení, námitku vnitřní rozpornosti rozhodnutí žalovaného, námitku nesprávné interpretace a aplikace 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] První 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 stěžovatelce od společnosti France – Business, 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 v jiných věcech stěžovatelky (např. rozhodnutí sp. zn. 9 Afs 67/2007, 9 Afs 41/2008 nebo 9 Afs 47/2007). Městský soud při posuzování hodnocení důkazního břemena odkazoval i na dodávky zlata od společnosti TRADE CENTER PRAHA spol. s r. o. K tomu stěžovatelka zdůraznila, že od dané společnosti zlato odebírala, neboť chtěla předejít pochybnostem správce daně vznášených ve vytýkacích řízeních. U tohoto dodavatele stěžovatelka měla pozitivně zjištěno, že je vlastníkem dodávaného zboží. Nelze souhlasit rovněž s hodnocením svědecké výpovědi paní V. žalovaným a následně i městským soudem. Touto výpovědí bylo jasně prokázáno, že zlato fyzicky přinášely do provozovny stěžovatelky statutární orgány dodavatelů.

[5] Městský soud přesto dospěl k závěru, že stěžovatelka dodávky zlata od svého dodavatele neprokázala, neboť dodavatel společnosti France – Business, s. r. o. (společnost MAJK, s. r. o.), s níž stěžovatelka vůbec nepřišla do styku, byla nekontaktní a měla podvodné úmysly. V tomto smyslu je napadený rozsudek rovněž vnitřně rozporný, neboť na straně 21 městský soud konstatoval, že bylo vyvráceno tvrzení o dodání zlata dodavateli

stěžovatelky od společnosti MAJK, s. r. o., ovšem na straně 30 rozsudku vyslovil městský soud názor opačný. Městský soud přisoudil důkazním prostředkům z jiných daňových řízení (např. u společnosti France – Business, s. r. o.) 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 France – Business, s. r. o. dodávala zlato i jiným odběratelům než stěžovatelce (protokol o výslechu 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.

[6] Ve druhé kasační 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 France – Business, s. r. o. neznala dodavatele této společnosti a nebyly jí známy ani okolnosti dodávek zlata mezi zmiňovanou společností a jejími dodavateli (společností MAJK, s. r. o.), např. forma smluv, platební podmínky, místa předání. Z žádného důkazu provedeného v řízení nevyplynulo, že by existovala personální, obchodní či jiná vazba mezi stěžovatelkou (nebo jejími představiteli) a společností MAJK, s. r. o. Na základě okolností, které byly stěžovatelce v době obchodování se zlatem objektivně známy, nic nenasvědčovalo tomu, že by právě dodávky zlata od společnosti France – Business, s. r. o. mohly být zatíženy podvodem na dani z přidané hodnoty.

[7] 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.

[8] 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 France – Business, 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 France – Business, s. r. o. vůbec došlo. Oba závěry se tak jasně vylučují a nemohou vedle sebe obstát.

[9] 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.

[10] Přestože nebyly okolnosti podvodu na dani z přidané hodnoty prokázány, zabýval se žalovaný i městský soud subjektivní stránkou jednání 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. Naopak stěžovatelce byly odpočty za dodávky zlata od společnosti DAPEX Czech spol. s r. o. (jejímž jednatelem byl pan Zikmund) za období od prosince 2004 do dubna 2005 uznány. Žalovaný ani městský soud nezdůvodnili, proč nebyly stěžovatelce uznány dodávky od France – Business, s. r. o., za niž jednal rovněž pan Zikmund. 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.

[11] Žalovaný i městský soud stěžovatelce vyčítali, že nezvolila dostatečné interní kontrolní mechanismy, aby případnému podvodu zabránila. Vůbec však ani příkladmo neuvedli, jakýkoli kontrolní mechanismus, který stěžovatelka zanedbala. Stěžovatelka přitom využila rozsáhlých a spolehlivých kontrolních mechanismů v podobě vážení zlata po jeho dodání, zjištění jeho ryzosti, evidence na skladu apod.

[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.

[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. 6 Ca 270/2006 přezkoumal oprávněnost stěžovatelkou požadovaného odpočtu týkajícího se zdaňovacího období září 2004 z hlediska naplnění podmínek pro odpočet daně podle § 72 a § 73 zákona č. 235/2004 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, která vyvracovala znaky jednání v dobré víře. V podrobnostech žalovaný odkázal na své vyjádření k podané žalobě.

[16] Žalovaný dále odkázal na novější judikaturu Nejvyššího správního soudu vydanou ve věcech stěžovatelky týkající se jiných zdaňovacích období (rozsudky sp. zn. 9 Afs 12/2010, 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 29. 8. 2012, č. j. 1 Afs 55/2012-35, 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 France – Business, s. r. o., ovšem současně uvedl, že měla vědět o své účasti na daňovém podvodu. Namítala rovněž, že závěry městského soudu jsou vnitřně rozporné ve vztahu k hodnocení průkaznosti dodávek mezi společnostmi MAJK, s. r. o. a France – Business, s. r. o. 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 France – Business, 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 France – Business, 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. Obě zmíněné teze tedy vedle sebe obstojí a hodnocení těchto otázek je učiněno v souladu se zásadami logického uvažování. Námitka vnitřní rozpornosti odůvodnění napadeného rozsudku je proto nedůvodná.

[24] Vnitřní rozpor odůvodnění rozsudku městského soudu měl podle stěžovatelky spočívat rovněž ve vzájemně si odporujících závěrech, zda byly v řízení prokázány dodávky od MAJK, s. r. o. dodavateli stěžovatelky (France – Business, s. r. o.). Na straně 21 napadeného rozsudku městský soud uvedl: *„Z obchodního rejstříku dále vyplývá, že usnesením Krajského soudu v Brně ze dne 22. 5. 2008, č. j. 9/18 Cm 185/2005-48, které nabylo*

právní moci 15. 7. 2008, bylo určeno, že A. Š. není a nebyl společníkem ani jednatelem společnosti MAJK, s. r. o. Tvrzení pana Zikmunda, že zlato nakupoval od společnosti MAJK, a to prostřednictvím pana A. Š., tak má soud za jednoznačně vyvrácené." Na straně 30 rozsudku městský soud zmínil, že „[v] *daném případě bylo jednoznačně prokázáno, že prvotním zdrojem obchodovaného zlata byla společnost MAJK, jejíž domnělý jednatel A. Š. byl zapsán do obchodního rejstříku na základě ukradených dokladů a ve skutečnosti nikdy jednatelem nebyl.*" Podle Nejvyššího správního soudu jsou uvedené závěry městského soudu souladné a v souladu se zásadou logiky. Vyplývá z nich, že městský soud neuvěřil tvrzení pana Zikmunda obsaženému v jeho svědecké výpovědi, že s panem Š. obchodoval při nákupu zlata. Proto jej také na straně 30 svého rozsudku označoval pouze jako „domnělého jednatele" společnosti MAJK, s. r. o. Závěr o tom, že pan Š. nefiguroval nikdy jako jednatel MAJK, s. r. o. ovšem neodporuje závěru městského soudu (uvedenému na straně 30 napadeného rozsudku), že dodavatelem společnosti France – Business, s. r. o. byla společnost MAJK, s. r. o. Podle Nejvyššího správního soudu námitka nepřezkoumatelnosti rozsudku městského soudu pro nesrozumitelnost není důvodná. Hodnocení zmíněných dvou právních otázek v odůvodnění napadeného rozsudku si vzájemně neodporuje. Naopak, vzájemně se doplňuje a je vnitřně souladné.

[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 stranách 28, 31 – 32 napadeného rozsudku. Podrobně popsal, jaké skutečnosti (zejména dlouhodobost, rozsah a 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 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 velmi detailní a plně přezkoumatelné.

[28] Co se týče údajné nedostatečnosti argumentace městského soudu ve vztahu k otázce daňového podvodu, lze poukázat na strany 30 – 31 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 France – Business, s. r. o. jsou značně nestandardní. Na základě zjištěného skutkového stavu, kdy prvním článkem řetězce byla MAJK, s. r. o., jejíž domnělý jednatel byl zapsán do obchodního rejstříku na základě zcizených dokladů a jednatelem ve skutečnosti nebyl, 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 rozsudku městského soudu 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. Nad rámec zdejší soud dodává, že jak rozhodnutí žalovaného, tak napadený rozsudek městského soudu jsou zpracovány naprosto precizně, přehledně a srozumitelně. Jsou ukázkovým příkladem toho, jak by rozhodnutí mělo vypadat. Žalovaný i městský soud reagovali na veškeré námitky stěžovatelky uplatněné v odvolání i v podané žalobě, svá rozhodnutí systematicky i graficky rozčlenili a především detailně odůvodnili své závěry, jak ve vztahu k hodnocení jednotlivých důkazních prostředků a zjištěnému skutkovému stavu, tak ve vztahu k interpretaci vznesených právních otázek. Námitky nepřezkoumatelnosti uplatněné stěžovatelkou tuto skutečnost nereflektují. Z podané kasační stížnosti je zřejmé, že stěžovatelka brojí spíše proti věcné správnosti závěrů žalovaného i městského soudu, nikoliv proti nedostatkům odůvodnění rozhodnutí městského soudu a potažmo i rozhodnutí žalovaného.

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 stěžovatelka sice v daňovém řízení předložila doklady o přijetí zdanitelného plnění, které lze mezi podnikateli považovat za obvyklé pro prokázání jeho existence (faktury, doklady o dodání a zaplacení zboží, skladové karty, doklady o vedení evidence), avšak skutkový stav vyplývající z obsahu správního spisu neodpovídal skutečnostem v těchto dokladech uvedených. Pokud stěžovatelky nebyla schopna obstarat jiné důkazy, které by vyvrátily zjištění správce daně z daňového řízení u společnosti France – Business,

s. r. o., ať už z jakéhokoli důvodu, znamená to pro ni neunesení důkazního břemene, a tím pádem nepřiznání nároku na odpočet daně.

[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 září 2004 vykázala stěžovatelka konečnou daňovou povinnost ve výši 22 Kč. V rámci tohoto přiznání uvedla stěžovatelka daň na výstupu v částce 2.480.178 Kč a daň na vstupu v částce 2.480.156 Kč. Uplatnila si mimo jiné také nárok na odpočet daně ve výši 1.627.210 Kč, deklarovaný za nákupy 26,3516 kg ryzího zlata (Au 999/100) od společnosti France – Business, s. r. o. Tyto dodávky se měly uskutečnit dne 7. 7. 2004 (nákup 3,5016 kg ryzího zlata na základě faktury č. 0307/04 za 1.337.879,50 Kč), dne 10. 9. 2004 (nákup 6 kg ryzího zlata na základě faktury č. 0309/04 za 2.300.855 Kč), dne 23. 9. 2004 (nákup 6 kg ryzího zlata na základě faktury č. 2309/04 za 2.317.069 Kč) a dne 27. 9. 2004 (nákup 10,85 kg ryzího zlata na základě faktury č. 2409/04 za 4.235.672 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 22 Kč na částku 1.627.232 Kč. Prokázání tohoto nároku na odpočet daně je předmětem sporu v projednávané věci. Žalovaný nejprve rozhodnutím ze dne 17. 7. 2006, č. j. FŘ-10506/13/06, odvolání zamítl. Jeho rozhodnutí však bylo následně zrušeno rozsudkem Městského soudu v Praze ze dne 22. 4. 2008, č. j. 6 Ca 270/2006-147, pro chybné posouzení rozložení důkazního břemene žalovaným. Následně žalovaný daňové řízení doplnil provedením dalších důkazů a dne 5. 5. 2010, č. j. 5993/10-1300-101206, 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 France – Business, 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 § 72 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném do 31. 12. 2004, plyne, že nárok na odpočet daně má plátce, pokud přijatá zdanitelná plnění použije pro uskutečnění své ekonomické činnosti. Nárok na uplatnění odpočtu daně vzniká dnem uskutečnění přijatého zdanitelného plnění nebo dnem přijetí platby, pokud platba je přijata plátcem, který uskutečňuje zdanitelné plnění, přede dnem uskutečnění zdanitelného plnění. Z § 73 odst. 12 zákona vyplývá, že daňový doklad pro prokázání nároku na odpočet daně musí obsahovat všechny náležitosti stanovené tímto zákonem. Pokud doklad neobsahuje všechny náležitosti daňového dokladu, prokazuje se 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 29. 8. 2012, č. j. 1 Afs 55/2012-35, 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 ze dne 15. 12. 2011, č. j. 9 Afs 44/2011-343).

[35] Stěžovatelka je dlouhodobě zavedenou společností 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, rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 1 Afs 55/2012-35). 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. Stěžovatelka se tedy dlouhodobě a v předním postavení pohybovala v oblasti obchodování se zlatem, které nakupovala za účelem dalšího prodeje a zpracovávala ho jako základní materiál při výrobě šperků. 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).

[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] Jak společnost France – Business, s. r. o., tak společnost DAPEX Czech spol. s r. o. jako bezprostřední dodavatelé stěžovatelky nakupovali, dle údajů uvedených na fakturách, zlato od společnosti MAJK, s. r. o. V obchodním rejstříku v té době jako deklarovaný jednatel společnosti MAJK, s. r. o., A. Š., jakoukoliv spojitost s touto společností popřel, do obchodního rejstříku byl jako jednatel zapsán na základě odcizených dokladů, což nahlásil i Policii České republiky, podpisy na fakturách nejsou jeho podpisy, se zlatem neobchoduje, Josefa Zikmunda nezná (protokol ze dne 19. 5. 2005, č. j. 12350/05/304930/2447). Městský soud doplnil, že usnesením Krajského soudu v Brně ze dne 22. 5. 2008, č. j. 9/18 Cm 185/2005-48, které nabylo právní moci 15. 7. 2008, bylo určeno, že A. Š. není a nebyl společníkem ani jednatelem společnosti MAJK, s.r.o. Společnost France – Business, s. r. o. ve svém daňovém řízení neprokázala uskutečnění zdanitelného plnění, mimo jiné i pro stěžovatelku, proto jí byla platebním výměrem Finančního úřadu v Hodoníně vyměřena daň ve výši 0 Kč. Odvolání proti tomuto rozhodnutí Finanční ředitelství v Brně dne 14. 11. 2005, č. j. 4279/05/FŘ 130, zamítlo (srov. strana 11 rozhodnutí žalovaného).

[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 (např. protokol ze dne 11. 7. 2005, č. j. 168997/05/001932/7644), k úhradám faktur docházelo v hotovosti, i když

šlo o platby v řádech milionů korun. Platby za dodávky zlata v předmětné zdaňovací období, kdy již byl účinný zákon č. 254/2004 Sb., o omezení plateb v hotovosti, probíhaly postupně tak, že fakturované částky byly hrazeny v hotovosti v částkách nepřesahujícím 450.000 Kč (srov. úhrady došlých faktur podle dodavatelů pro období 9/2004 na č. l. 33 správního spisu). Tento způsob úhrady označil žalovaný za demonstraci formálního respektování zákona o omezení plateb v hotovosti a dodal, že popsaný způsob nesvědčí o věrohodnosti faktického placení po limitovaných částkách postupně skutečně ve dnech po sobě následujících. Žádný z pokladních dokladů navíc neobsahoval podpis příjemce. Pan Josef Zikmund, jednatel France – Business, s. r. o. při svědecké výpovědi dne 17. 10. 2006, č. j. FŘ-15312/13/06, uvedl, že ne vždy mu byla vyplacena celá fakturovaná částka ze zákonných důvodů, neboť se nesmělo denně přijímat nad 15 tisíc EUR. Svědek Zikmund rovněž uvedl, že nezajížděl do Prahy pro každou částku zvlášť, ale pokud pobýval v Praze, spával po hotelích a k odvolateli si přicházel pro peníze vždy dle data uvedeného na příjmových dokladech. Nevedl knihu jízd a nikdy nenárokoval žádné takové náklady, ani benzín ani restaurace. V některých dnech, kdy pan Zikmund platby u stěžovatelky údajně přijímal (14. 9. a 17. 9. 2004), měl podle jeho vlastního sdělení adresovaného dožádanému správci daně čerpat řádnou dovolenou (přípis ze dne 5. 8. 2004, z něhož vyplývá, že minimálně ve dnech 13. 8. 2004 – 20. 9. 2004 bude pan Zikmund čerpat řádnou dovolenou).

[41] Způsob obchodování vzbuzuje i další pochybnosti. 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 stěžovatelky (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.

[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 § 73 odst. 12 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, je podrobný, 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 neshledal důvodu odchýlit se od hodnocení svědecké výpovědi paní V. provedené žalovaným i městským soudem. Žalovaný se hodnocením svědecké výpovědi svědkyně V. zabýval na stranách 6 – 8 rozhodnutí. Z její výpovědi vyplynulo, že objednání zlata nepatřilo do její náplně práce a že o dodavatelích zlata nerozhodovala (např. protokol o svědecké výpovědi ze dne 17. 1. 2005, č. j. 873/05/001932). Tato kompetence byla v pravomoci generálního ředitele stěžovatelky Ing. Moravce. Ten ovšem ve své výpovědi dne 1. 6. 2005 uváděl, že zboží objednával on i paní V., na základě dohody s ním (objednávání zlata však potvrdil i ve výpovědi ze dne 12. 11. 2008). Tuto skutečnost však svědecká výpověď paní V. vyvrátila. Vzhledem k tomu, že paní V. sama dodávky zlata neobjednávala, ale byla o nich informována generálním ředitelem společnosti PRIMOSSA, a. s., který ji informoval o dodavateli a datu uskutečnění dodávky, mohla svědkyně potvrdit svojí výpovědí pouze skutečnosti, s nimiž ji generální ředitel stěžovatelky seznámil; nemohla však věrohodně prokázat, že dodávky byly učiněny přímo od dodavatelů vystavených na fakturách, neboť o osobách dodavatelů byla svědkyně informována zprostředkovaně a navíc v situaci, kdy sami dodavatelé dodání zboží pro stěžovatelku neprokázali. Žalovaný tedy uzavřel, že svědkyně se mohla vyjádřit pouze ke skutečnostem, se kterými se při své práci setkala. Její výpověď tedy nemohla věrohodně prokázat skutečnosti rozhodné pro nárok na odpočet daně, tj. zda osoba, od níž zlato přebírala a která jí byla ředitelem přiřazena k určitému dodavateli, jehož jménem byla vystavena faktura, zlato skutečně dodává. Městský soud se s hodnocením žalovaného ztotožnil. Doplnil, že výpovědi svědkyně V. neobsahují žádná konkrétní tvrzení o zdanitelném plnění, které bylo předmětem řízení v souzené věci, proto její výpověď nebyla způsobilá prokázat, že stěžovatelka v září 2004 přijala zdanitelné plnění od dodavatele uvedeného v dokladech. Podle městského soudu měla svědecká výpověď význam pro obecné posouzení jejího postupu jako zaměstnankyně stěžovatelky, která zlato přebírala.

[45] Nejvyšší správní soud se s hodnocením svědecké výpovědi provedené žalovaným i městským soudem bez výhrad ztotožnil. Podle zdejšího soudu na základě výše popsaného svědkyně V. nemohla potvrdit, že zlato v předmětném období bylo dodáno od dodavatele deklarovaného na daňových dokladech. I pokud by svědkyně ověřovala doklad totožnosti pana Zikmunda v průběhu dodání zboží, nebyla by schopná dosvědčit, zda zlato dodává pan Zikmund, jako jednatel France – Business, s. r. o., za tuto společnost, nebo on sám jako fyzická osoba, vzhledem k tomu, že ona sama objednávky zlata nevyřizovala a s dodavatelem nekomunikovala. Uvedená svědecká výpověď paní V. tedy byla způsobilá prokázat skutečnost, jakým způsobem k předávání zlata do skladu stěžovatelky docházelo (a náplň práce svědkyně, jak správně poznamenal městský soud), a že se skutečně dodávky zlata v provozovně stěžovatelky uskutečnily, což ani žalovaný nezpochybňoval. Tato výpověď ovšem nebyla způsobilá z výše popsaných důvodů (informovanost paní V. přes generálního ředitele stěžovatelky, skutečnost, že ona sama objednávky neuskutečňovala, nemožnost přiřadit v některých výpovědích jednatele k společnostem, které měly být dodavateli stěžovatelky) bez pochyb prokázat, že dodávky byly přijaty od dodavatele, který je uveden na dokladech, tj. od společnosti France – Business, s. r. o. Námitka nesprávného hodnocení svědecké výpovědi paní V. městským soudem proto není důvodná.

[46] K poukazu stěžovatelky na dodávky mezi společností TRADE CENTER PRAHA spol. s r. o. a stěžovatelkou zdejší soud poznamenává, že dodavatelsko-odběratelské vztahy mezi stěžovatelkou a zmíněnou společností nejsou předmětem posuzování oprávněnosti nároku na daňový odpočet v nyní projednávané věci. Městský soud i žalovaný (a rovněž Nejvyšší správní soud v tomto rozsudku) se o nich ve svých rozhodnutích zmínili z důvodu, že neobvyklost vzniku tohoto obchodního vztahu vhodně dokresluje způsob obchodování stěžovatelky. Nad rámec lze tedy uvést, že pokud stěžovatelka nyní tvrdí, že s danou společností obchodovala, aby si byla jistá možností uplatnění nároku na odpočet, neboť spoléhala na věrohodnost tohoto obchodního partnera, je její tvrzení nepřípadné. Ze spisového materiálu vyplývá (srov. bod [39] shora), že spolupráci s předmětnou společností inicioval Ing. Moravec, kterému bylo známo, že TRADE CENTER PRAHA spol. s r. o. obchoduje s čímkoli, s čím se obchodovat dá. Jednatel této společnosti pak potvrdil, že společnost je schopna zajistit dodávku zlata. Sám Ing. Moravec jednatele společnosti TRADE CENTER PRAHA spol. s r. o. požádal, aby jejich společnost nakoupila od určeného dodavatele granule zlata a předala je stěžovateli k dalšímu zpracování (srov. protokol ze dne 25. 4. 2005, č. j. 75203/05/002932/4002, sepsaný místně příslušným správcem daně společnosti TRADE CENTER PRAHA spol. s r. o. – viz strana 9 rozhodnutí žalovaného). Z výše popsaného jednoznačně vyplývají nestandardní okolnosti spolupráce mezi stěžovatelkou a TRADE CENTER PRAHA spol. s r. o. Lze tedy spolehlivě usuzovat, že celá obchodní spolupráce mezi stěžovatelkou a TRADE CENTER PRAHA spol. s r. o. byla iniciována Ing. Moravcem (ředitelem stěžovatelky) s cílem včlenění společnosti TRADE CENTER PRAHA spol. s r. o. do řetězce předchozích dodavatelů za účelem bezproblémového uplatnění nadměrného odpočtu, ačkoliv sama zmiňovaná společnost se předtím na obchodování se zlatem nezaměřovala (byť dle slov Ing. Moravce obchodovala se vším, s čím se obchodovat dá). Uvedený postup stěžovatelky nesvědčí o standardním ekonomickém chování stěžovatelky motivovaným dosahováním zisku (v souladu s ním by stěžovatelka měla zájem spíše na snižování článků řetězce v rámci dodavatelských vztahů, které zajišťuje nákup surovin za nižší ceny), ale spíše podle zdejšího

soudu do jisté míry dokládá povědomost stěžovatelky o nestandardním způsobu obchodování jeho předchozích dodavatelů (neboť její dosavadní dodavatelé se správci daně jeví jako problémoví), které vedlo k zahájení vytýkacích řízení a neuznání nadměrných odpočtů na dani z přidané hodnoty.

[47] 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.

[48] 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 (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 1 Afs 55/2012-35). 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 začlenila 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.

[49] 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. 1 Afs 55/2012-35, nebo 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.

[50] Svůj závěr, že důkazní břemeno v daňovém řízení unesla, vyvozovala stěžovatelka i z dřívějších rozhodnutí vydaných Nejvyšším správním soudem v jejich věcech týkajících se jiného zdaňovacího období (např. rozsudky sp. zn. 9 Afs 41/2008, sp. zn. 9 Afs 67/2007 nebo sp. zn. 9 Afs 37/2007). Se závěry vyslovenými v těchto rozhodnutích Nejvyššího správního soudu 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, které v této věci následovalo po zrušujícím rozsudku Městského soudu v Praze č. j. 6 Ca 270/2006 nicméně žalovaný, při respektování právních závěrů městského soudu, 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), žalovaný v součinnosti s Policií České republiky, Útvarem odhalování korupce a finanční kriminality služby kriminální policie a vyšetřování, Expoziturou v Ústí nad Labem, nahlížel dne 3. 10. 2008 do vyšetřovacích spisů (ČTS: OKFO-19/2-2007, 259/TČ-2008-26 a ČTS: OKFK 260/TČ-2008-26) a pořídil z nich kopie některých dokumentů. S výsledky zjištění žalovaného a s hodnocením důkazů seznámil žalovaný stěžovatelku přípisem ze dne 16. 4. 2009, č. j. 5723/09-1300-101206. K němu stěžovatelka podala obsáhlé vyjádření dne 4. 6. 2009, na něž reagoval žalovaný dne 20. 10. 2009, č. j. 13518/09-1300-101206. Stěžovatelka se dále k tomuto přípisu vyjádřila dne 30. 11. 2009.

[51] Je tedy zřejmé, že žalovaný se v novém rozhodnutí ze dne 5. 5. 2010 řídil závěrem vysloveným ve shora citovaném rozsudku městského soudu vydaného v této věci. V souladu s ním v daňovém řízení provedl nové důkazy a zabýval se zejména posouzením subjektivního jednání stěžovatelky. Na podkladě nově zjištěného skutkového stavu dospěl k závěru, že stěžovatelka v řízení neprokázala přijetí zdanitelného plnění od společnosti France – Business, 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“

[52] 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.

[53] 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).

[54] 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).

[55] 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 [48] a [57] 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).

[56] 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.

[57] 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 ve dnech po sobě úzce následujících tak, aby nebyl formálně porušen zákon o omezení plateb v hotovosti, nákup zlata a jeho opětovný prodej zpravidla téhož dne, dodavatelsko-odběratelské vztahu vztahy založené ryze na důvěře (váha a ryzost zlata nebyla při předprodejích zjišťována ani kontrolována) 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 zejména na straně 18 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.

[58] 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.

[59] K odkazu stěžovatelky na rozsudky zdejšího 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).

[60] 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

[61] 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 podle stěžovatelky vytknout. Ve vztahu k této námitce městský soud v napadeném rozsudku konstatoval, že žalovaný se uvedenými skutečnostmi zabýval podrobně na straně 11, 14 a 15 rozhodnutí. Tyto závěry jsou podle městského soudu logické a nelze jim vytknout nesystematičnost. Skutečnost, že po

formální stránce bylo jednání stěžovatelky v souladu s právními předpisy, podle městského soudu neznamená, že ze skutkových zjištění vyplývá ucelený závěr, že nevědomost stěžovatelky o daňovém podvodu lze vyloučit.

[62] Posuzování 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.

[63] 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 16 - 18 rozhodnutí žalovaného).

[64] 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 v hotovosti a rovněž postupně v dnech následujících po dodání, aby nebyl překročen limit pro denní hotovostní platbu vyplývající ze zákona o omezení plateb v hotovosti, nebo že zlato bylo do provozovny stěžovatelky dováženo v igelitových taškách, bylo obchodováno ve formě granulátu, takže nebyl zjistitelný jeho původ, dodané zlato bylo často stěžovatelkou ještě téhož dne či brzy poté prodáno další společnosti. Zmíněné indicie, byť každá sama o sobě nejsou nezákonné (ačkoliv u postupných platbách milionových částek v několika dnech na sebe navazujících s cílem neporušit zákon o omezení plateb v hotovosti lze jednoznačně označit jako obcházení zákona), 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).

[65] 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 jednoznačně prokázal okolnosti nasvědčující tomu, že se jedná o daňový podvod, o kterém stěžovatelka přinejmenším vědět mohla. Zohlednil přitom právě dlouholeté výsadní postavení

stěžovatelky na trhu se zlatem a způsob uskutečňování obchodních transakcí. 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. V nyní projednávané věci tedy nemohou být relevantní odkazy stěžovatelky na to, že v jiných zdaňovacích obdobích správce daně stěžovatelce uznal nadměrné odpočty od společnosti DAPEX Czech spol. s r. o., za niž jednal rovněž pan Zikmund. Pouze tato skutečnost nemůže bez dalšího svědčit o průkaznosti dodávek zlata od společnosti France – Business, s. r. o. stěžovatelce v nyní posuzovaném období, je-li z okolností prováděných transakcí a z dalších důkazů provedených v tomto řízení je zřejmé, že plnění od této společnosti stěžovatelce jsou součástí podvodu na dani z přidané hodnoty.

[66] Stěžovatelka se mýlí, pokud v kasační stížnosti uvádí, že městský soud pochybil v tom, že v napadeném rozsudku neuvedl, jaké konkrétní kontrolní mechanismy měla stěžovatelka v rámci své obchodní činnosti přijmout. Podle Nejvyššího správního soudu není úkolem soudů, aby stěžovatelce poskytovaly právní rady, jak svou podnikatelskou činnost organizovat, aby se vyhnula případným nepříznivým dopadům v daňové oblasti (např. neuznáním nároku na odpočet). V projednávané věci bylo zjištěno, že stěžovatelka v rámci svých kontrolních mechanismů u svých obchodních partnerů ověřovala toliko registraci k dani z přidané hodnoty; tento vnitřní kontrolní mechanismus byl označen žalovaným za nedostačující, s čímž se ztotožňuje i městský soud. Stěžovatelka nemůže po správních orgánech ani soudech vyžadovat, aby vyjmenovaly možné vnitřní kontrolní mechanismy, které jsou podle jejich názoru odpovídající. Také posouzení těchto otázek bude vždy záležet na skutkových okolnostech konkrétního případu. Lze uvést, že průkaznost dodávek od deklarovaného dodavatele mohla být zvýšena zejména písemnou formou dodavatelských smluv, písemnými objednávkami jednotlivých dodávek, stanovením podmínky bezhotovostní úhrady dodávek zlata na účet dodavatele, pečlivým prověřením obchodních partnerů apod.

[67] 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.

[68] 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 Evropské unie – 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.

[69] Nejvyšší správní soud tedy neshledal, že by skutková zjištění žalovaného ve vztahu k subjektivní stránce jednání 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

[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 5. září 2012

JUDr. Marie Žišková
předsedkyně senátu