

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Josefa Baxy 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 Opletalova 37, 110 00 Praha 1, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno (dříve Finanční ředitelství pro hl. m. Prahu, se sídlem Štěpánská 28, Praha 1), proti rozhodnutí Finančního ředitelství pro hl. m. Prahu ze dne 21. 12. 2009, č. j. 15988/09-1300-101206, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 26. 3. 2013, č. j. 8 Af 7/2010 - 100,

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] Žalobkyně, která se v roce 2003 věnovala nákupu a prodeji zlata, podala daňové přiznání za zdaňovací období září 2003 a vykázala v něm nadměrný odpočet daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) ve výši 5.035.633 Kč. Finanční úřad pro Prahu 1 rozhodnutím ze dne 1. 4. 2005, č. j. 87948/05/001511/4917, neuznal nárok na nadměrný odpočet DPH žalobkyně a vyměřil žalobkyni DPH ve výši 1.136.091 Kč.

[2] Proti uvedenému platebnímu výměru podala žalobkyně odvolání, které Finanční ředitelství pro hl. m. Prahu rozhodnutím ze dne 14. 12. 2005, č. j. FŘ-14469/13/05 (dále jen „první rozhodnutí žalovaného“), zamítlo s tím, že žalobkyně neprokázala dodávky zlata od dodavatelů deklarovaných v daňovém přiznání, tj. od společností CARTRIXX s.r.o., resp. od společnosti KUKY, spol. s r. o. Proti prvnímu rozhodnutí podala žalobkyně žalobu k Městskému soudu v Praze, který rozsudkem ze dne 22. 4. 2008, č. j. 6 Ca 51/2006 - 165, první rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Městský soud došel k závěru, že stěžovatel prokázal dodávky zlata od deklarovaných společností. Žalovaný poté, co mu byla věc vrácena k dalšímu řízení, vydal v záhlaví označené rozhodnutí, kterým opětovně zamítl odvolání proti platebnímu výměru.

[3] Proti novému rozhodnutí žalovaného brojila žalobkyně žalobou podanou u Městského soudu v Praze; ten ji v záhlaví označeným rozsudkem zamítl. Podle městského soudu žalobkyně neprokázala, že by jí v rozhodném zdaňovacím období deklarovaní dodavatelé dodávali zlato. Žalobkyně si současně musela být vědoma toho, že se nákupem zlata účastní podvodu na DPH.

II. Kasační stížnost

[4] Žalobkyně (dále „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 (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, spočívající ve vnitřní rozpornosti odůvodnění a nedostatku důvodů pro rozhodnutí.

[5] Za nepřezkoumatelné považuje závěry městského soudu týkající se její vědomosti o podvodech na DPH. Zdůraznila, že v době nákupu zlata od společnosti CARTRIXX s. r. o., resp. KUKY, spol. s r. o., neznala dodavatele těchto společností a nebyly jí známy ani okolnosti dodávek zlata mezi těmito společnostmi a jejich dodavateli. Z důkazů provedených v daňovém řízení nevyplynulo, že by mezi stěžovatelkou a dodavateli jeho dodavatelů, či jejími představiteli, existovala jakákoliv personální, obchodní či jiná vazba. Z okolností, které byly stěžovatelce v době obchodování se zlatem objektivně známy, nic nenasvědčovalo skutečnosti, že by právě dodávky zlata od společností CARTRIXX a KUKY mohly být zatíženy podvodem na DPH. Veškeré okolnosti zjištěné z výpovědi pana Josefa Zikmunda (jednatele společnosti CARTRIXX) se vztahují výhradně ke společnostem, s nimiž nikdy stěžovatelka nepřišla do styku a v rozhodné době o nich nic nevěděla. Stěžovatelka také neměla žádnou možnost zasahovat do obchodování mezi společnostmi CARTRIXX a KUKY a jejich dodavateli, a toto nebylo ani nikdy prokázáno, vždy pouze nepřezkoumatelně tvrzeno žalovaným. Neznala ani konkrétní místa či *„jiné irelevantní okolnosti dodávek zlata“* mezi nimi; jde o interní záležitosti zúčastněných subjektů.

[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 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. Stěžovatelka do problematiky tudíž nikdy nikým zasvěcena nebyla a vůbec nic na tom nemění skutečnost, že je „*dlouhodobě zavedeným subjektem na trhu*".

[7] Nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku spatřuje stěžovatelka také v jeho údajné vnitřní rozpornosti, a tedy nesrozumitelnosti. K tomu, aby mohla stěžovatelka vůbec tušit o nějakých podvodech, muselo nezbytně dojít k nějakým reálným dodávkám zlata od společnosti CARTRIXX, resp. KUKY, ve smyslu zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH"), o nichž žalovaný tvrdí, že nebyly prokázány. Žalovaný, a následně soud, dle názoru stěžovatelky tak ve snaze jakýmkoliv způsobem odůvodnit své závěry o neunesení důkazního břemene stěžovatelkou tuto základní nesourodost uvedených závěrů pominul. Odůvodnění rozhodnutí žalovaného i napadeného rozsudku městského soudu je proto dle jejího názoru nesmyslné. Pakliže stěžovatelka zlato od společnosti CARTRIXX, resp. KUKY, odebrala ve smyslu naplnění objektivních kritérií tohoto pojmu, lze případně rozvíjet smysluplné hypotézy, zda měla či mohla vědět o podvodu. Pokud zlato stěžovatelka vůbec neodebrala od uvedených společností, nelze v tom případě z logiky věci dojít k závěru, že měla či musela vědět něco o podvodech spojených s dodávkou zlata od těchto společností.

[8] Závěr městského soudu o tom, že nevěnovala dostatečnou pozornost interním kontrolním mechanismům, které by údajný podvod na DPH odhalily, považuje stěžovatelka taktéž za nepřezkoumatelný. Stěžovatelka je toho názoru, že provedla rozsáhlou a spolehlivou interní kontrolu (zvážení zlata, zjištění jeho ryzosti, evidence skladu, návrh správci daně na provedení kontroly každého předání zlata), učinila tedy vše, co po ní bylo možno spravedlivě požadovat. Městský soud ani žalovaný však ani příkladmo neuvádí, který kontrolní mechanismus stěžovatelka zanedbala. Na rozdíl od správce daně stěžovatelka nedisponuje pravomocemi ke zjišťování dodavatelů svých dodavatelů apod. Žalovaný i městský soud však po ní požadují, aby bez těchto oprávnění a pouze za použití oněch nespecifikovaných interních kontrolních mechanismů údajné podvody na DPH odhalila.

[9] Druhou skupinou námitek stěžovatelka brojí proti nesprávnému hodnocení důkazního břemene a některých provedených důkazů. 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 svědeckou výpovědí), které tvoří ucelený řetězec důkazů o tom, že zlato bylo dodáno deklarovaným dodavatelem, který byl registrovaným plátcem DPH. Tento závěr prý vyplývá i z rozhodování Nejvyššího správního soudu ve věci stěžovatelky (např. rozhodnutí sp. zn. 9 Afs 67/2007, 9 Afs 41/2008 nebo 9 Afs 47/2007; ve věci jiného stěžovatele např. i sp. zn. 2 Afs 35/2007). Městský soud přesto dospěl k závěru, že stěžovatelka dodávky zlata od dodavatele CARTRIXX, resp. KUKY, neprokázala a této skutečnosti přisoudil absolutní váhu; důkazy předložené stěžovatelkou (např. svědectví p. L. V.) 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. Stěžovatelka je toho názoru, že neplnění daňových povinností ze strany společností CARTRIXX a KUKY (pro stěžovatelku naprosto cizí) nemůže vést k automatickému závěru soudu o neprokázání dodávek zlata v daňovém řízení od těchto společností.

[10] Třetí a čtvrtá skupina námitek 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. 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.

[11] Přes tuto skutečnost se však žalovaný i městský soud zabývali 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 rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 4. 2028, č. j. 2 Afs 35/2007 - 111, plyne, že vědomost o podvodu lze předpokládat tehdy, byla-li společnost s existujícím podvodem prokazatelně seznámena. 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.

[12] 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. 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 SDEU bylo na žalovaném, aby popsal a prokázal, jak mělo k údajnému podvodu docházet. Ten však vědomost stěžovatelky o podvodu na DPH dovodil pouze ze skutečnosti, že jiné daňové subjekty neplnily své daňové povinnosti. K tomu stěžovatelka upozorňuje na rozdíl mezi situací, kdy daňový subjekt nedostojí své daňové povinnosti a situací, kdy vědomě jedná tak, aby se majetkově obohatil tím, že neodvede příslušnou DPH do rozpočtu státu.

[13] Stěžovatelka se důrazně ohradila proti existenci tzv. „zavedeného způsobu obchodování“, kdy na počátku stál vždy nekontaktní subjekt. Všechny subjekty, se kterými stěžovatelka obchodovala, kontaktní vždy byly a se správcem daně spolupracovaly. Jediný model spolupráce, který u stěžovatelky existoval, byl ten, že

stěžovatelka objednala zlato, které bylo následně dodáno, pečlivě zkontrolováno, poté zaplaceno a zaznamenáno v účetní evidenci v souladu se zákonem.

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

III. Vyjádření žalovaného ke kasační stížnosti

[15] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že dle jeho názoru rozhodnutí není nepřezkoumatelné, nicméně v řízení před soudem k tomu stěžovatelka nic dalšího neuvedla, proto se k její námitce nemůže blíže vyjádřit. Pokud stěžovatelka odkazovala na nenaplnění podmínek vymezených rozsudkem Soudního dvora ve věci *Kittel* (C-354/03), že nemůže být k její tíži přičítáno pochybení či podvod v řetězci obchodního případu, tak pak činí poněkud neúplně, neboť Soudní dvůr v této věci dále poznamenal, že se musí jednat o podvod, o němž plátce neví. V daném případě se však nade vši pochybnost právě obchodní případ vyvinul tak, že ze všech objektivních kritérií lze učinit závěr (s přihlédnutím k tomu, jak obezřetným a profesionálním obchodníkem s ohledem na objemy musela stěžovatelka být), že stěžovatelka vědomě zneužila systém a neutralitu DPH v rámci společného trhu. Pokud jde o stěžovatelkou tvrzenou nepřezkoumatelnost rozhodnutí odvolacího orgánu, pak v tomto žalovaný postrádal adresnost, jelikož z napadeného rozhodnutí je zřejmé, jakými úvahami byl žalovaný veden a k jakému závěru dospěl. Žalovaný zdůraznil, že správce daně dospěl nejen k závěru, že stěžovatelka o podvodu nemohla nevědět, nýbrž naopak, že na základě podaných objektivních kritérií o tomto podvodu vědět musela.

[16] K upřesnění definice principu zneužití DPH judikoval Soudní dvůr Evropské unie (dále také „SDEU“) ve věci *Italservice* (C-425/06), že vylákání nadměrného odpočtu nemusí být jediným cílem transakce, ale stačí, pokud je cílem hlavním, a v rozsudku ve spojených věcech *Kittel* (C-439/04 a C-440/04) SDEU upřesnil subjektivní kritérium: pokud je s přihlédnutím k objektivním skutečnostem prokázáno, že dodání je uskutečněno pro osobu povinnou k dani, které 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.

[17] Z výše uvedeného dle žalovaného zcela jasně plyne, že princip zneužití práva je principem obecně aplikovatelným i v oblasti DPH. Správce daně je oprávněn nesplnit svou povinnost uznat nárok na odpočet daně, pokud dojde k naplnění kritérií definujících princip zneužití práva v oblasti DPH. Daňový subjekt zároveň ztrácí právo na uplatnění tohoto nároku. Otázka formálního naplnění § 72 zákona o DPH je pak nerozhodná, jelikož zákaz zneužití práva je pravidlem „silnějším“, které na základě zásady *lex specialis derogat legi generali* deroguje text uvedené právní normy. V opačném případě – při setrvání na pouhé akceptaci formálních podmínek pro uplatnění odpočtu daně – by správce daně musel postupovat v rámci standardních mantinelů výkladových metod a nárok na odpočet daně přiznat.

[18] Dle žalovaného se městský soud správně ztotožnil se závěry žalovaného odvolacího orgánu. Žalovaný proto navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

IV. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[19] Nejvyšší správní soud při posuzování kasační stížnosti hodnotil, zda jsou splněny podmínky řízení, přičemž dospěl k závěru, že kasační stížnost je přípustná, má požadované náležitosti, byla podána včas a osobou oprávněnou. 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 a 4 s. ř. s.).

[20] Kasační stížnost není důvodná.

[21] 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 břemene 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 DPH“ městským soudem [ad IV. C); důvod podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.]. Závěrem Nejvyšší správní soud posuzoval námitku nedostatečnosti skutkových zjištění pro prokázání subjektivní stránky stěžovatelky [ad IV. D); důvod podle § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s.].

[22] Pro úplnost lze připomenout, že stěžovatelka v obdobných věcech týkajících se jiných zdaňovacích období vedla řadu dalších řízení ve věcech projednávaných městským soudem a Nejvyšším správním soudem. K téměř totožným námitkám jako námitkám uplatněným v této kasační stížnosti se meritorně vyjádřil Nejvyšší správní soud např. v rozsudcích ze dne 15. 12. 2011, č. j. 9 Afs 44/2011 - 343, ze dne 29. 8. 2012, č. j. 1 Afs 55/2012 - 37, a ze dne 10. 10. 2012, č. j. 1 Afs 37/2012 - 50; z jejich závěrů soud i v nyní projednávané věci vycházel.

IV. A) Námitka nepřezkoumatelnosti rozsudku městského soudu

[23] Stěžovatelka v kasační stížnosti uváděla, že rozsudky městského soudu jsou vnitřně rozporné, neboť městský soud jednak vyšel ze závěru, že neprokázala přijetí zdanitelného plnění od CARTRIXX, resp. KUKY, ovšem současně uvedl, že měla vědět o své účasti na daňovém podvodu. Dále stěžovatelka v kasační stížnosti dovozovala nepřezkoumatelnost rozsudku městského soudu ze skutečnosti, že se městský soud ani žalovaný dostatečně nevěnovali posuzování její subjektivní stránky, tedy zda měla povědomí o podvodu na DPH, a že neuvedli, v čem konkrétně měl podvod spočívat a kdo se ho účastnil.

[24] 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).

[25] Vnitřní rozpornost napadeného rozsudku spatřuje stěžovatelka v tom, že na jedné straně městský soud konstatoval, že neprokázala přijetí zdanitelného plnění od společnosti CARTRIXX, resp. KUKY (tj. že se předmětné dodávky zlata neuskutečnily), ovšem na straně druhé současně uvedl, že mohla vědět o své účasti na daňovém podvodu.

[26] Nejvyšší správní soud konstatuje, že uvedené dva dílčí závěry městského soudu si vzájemně neodporují ani se nevyvrací. Městský soud uvedl, že fyzická existence zlata nebyla ze strany finančních orgánů zpochybněna. Zpochybněna byla skutečnost, zda stěžovatelka toto zlato skutečně přijala právě od společnosti CARTRIXX, resp. KUKY, jak sama tvrdila na vystavených účetních dokladech, nebo zda zlato nepřijala od někoho jiného. Tyto závěry městského soudu jsou zcela srozumitelné a Nejvyšší správní soud se s nimi ztotožňuje. Závěr o tom, že stěžovatelka neprokázala přijetí zdanitelného plnění od společnosti CARTRIXX, resp. KUKY, není v rozporu se závěrem, že stěžovatelka mohla vědět, že se účastní podvodu na DPH. Nelze se proto ztotožnit s tvrzením stěžovatelky, že odůvodnění rozhodnutí žalovaného, a potažmo i napadeného rozsudku, nedává smysl.

[27] V přezkoumávané věci Nejvyšší správní soud s ohledem na citovanou judikaturu v bodě [24] vady shora uvedeného charakteru neshledal.

[28] Stěžovatelka dále tvrdí, že z odůvodnění rozhodnutí žalovaného ani městského soudu nijak nevyplývá, v čem přesně onen podvod na DPH spočívá a kdo jej měl spáchat. Stěžovatelka se ptá, zda k podvodu na DPH vůbec došlo. Dle jejího názoru jde o pouhé podezření správce daně, přesto je z něj vyvozován jednoznačný závěr, že stěžovatelka o něm věděla nebo mohla vědět a na základě toho jí je odmítán oprávněný majetkový nárok. Je přitom povinností rozhodujícího orgánu, aby v případě, že takové podezření nabude, popsal, jakým způsobem k údajnému podvodu docházelo, které subjekty na něm spolupracovaly a že předmětné obchody činily s úmyslem neoprávněně získat odpočet DPH. Odkazuje přitom na judikaturu SDEU. S žádnou z těchto otázek se však ani žalovaný ani městský soud nevypořádali, přesto argumentují konceptem údajného podvodu jako věcí jasnou a nepochybnou.

[29] Městský soud se k této námitce stěžovatelky vyjádřil zejména na s. 14-16 napadeného rozsudku. Konstatoval, že v případě stěžovatelky existují skutečnosti, které prokazují, že věděla, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH. Na počátku obchodních transakcí je subjekt, který není dohledatelný (nekontaktní), neexistuje nebo deklarované transakce a vystavené faktury jednoznačně popře, popřípadě je po něm vyhlášeno celostátní pátrání. V posuzovaném případě byla prvotním zdrojem obchodovaného zlata společnost PROGI-PGI s.r.o., od které měla zlato nakupovat společnost CARTRIXX zastoupená Josefem Zikmundem. Dalším dodavatelem stěžovatelky pak byla společnost KUKY (viz níže). Uvedení dodavatelé stěžovatelky nejsou schopni prokázat, že zboží získali tvrzeným způsobem a že ho následně prodali stěžovatelce. Městský soud dále konstatoval, že

vzhledem k neobvyklosti formy a obsahu předmětného obchodování mezi stěžovatelkou a jejími dodavateli, zejména s ohledem na způsob dodání zlata (v igelitkách, ač šlo o dodávky v ceně miliónů korun), způsob vyplácení ceny (v hotovosti), formální změny právní subjektivity dodavatelů spojených s osobou Josefa Zikmunda a celkový mechanismus tohoto obchodování neodpovídá množství a ceně dodaného zlata. Předmětné obchodování vykazuje natolik neodpovídající standardy obsahu a formy právních vztahů, které by bylo lze při daném rozsahu poskytnutého plnění očekávat, že i kdyby soud přistoupil na obvyklost takového jednání, samy tyto okolnosti zakládají pro stěžovatelku nepříznivé účinky ve smyslu nemožnosti odpočtu DPH. Stěžovatelka si tak musela být dle názoru městského soudu vědoma rizikovosti předmětného obchodování (k tomu viz argumentaci v části IV.D níže), čemuž napovídá i spolupráce se společností TRADE CENTER PRAHA, spol. s r. o., která zprostředkovala na žádost stěžovatelky některé nákupy zlata od společnosti DAPEX Czech, spol. s r.o.

[30] K této námitce městský soud dále uvedl, že argumentace stěžovatelky je v případě interpretace pojmu „podvod na DPH“ v rozporu s (již notoricky známou) judikaturou Soudního dvora (viz dále argumentace v části IV.C níže). K tomu, aby byl nárok na odpočet odmítnut, není zapotřebí jednoznačně prokazovat, že se subjekt aktivně zapojil do podvodného jednání a v čem přesně spočívalo; postačuje, pokud je prokázáno, že si mohl být podvodného jednání vědom. V takovém případě je poté na daňovém subjektu, aby prokázal, že o podvodu nevěděl nebo že učinil vše, co bylo po něm možno rozumně požadovat, aby se o něm dozvěděl. Nestandardní okolnosti dodávek zlata od společností CARTRIXX a KUKY lze při obvyklé míře opatrnosti rozhodně považovat za podezřelé a z tohoto důvodu si stěžovatelka mohla být vědoma, že se účastní plnění zatíženého podvodem na DPH. Pokud se i za dané situace spolehla pouze na ujištění svého dodavatele, jdou důsledky tohoto jednání k její tíži (k tomu viz zejména poslední odstavec na str. 14 napadeného rozsudku).

[31] Zdejší soud má za to, že podané shrnutí odůvodnění městského soudu prokazuje, že rozsudek je i v této části plně přezkoumatelný. 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.

[32] Nad rámec námitky nepřezkoumatelnosti této otázky soud dodává, že ani žalovaný ani městský soud na žádném místě svého rozhodnutí netvrdí, že by stěžovatelka snad měla odhalovat a prokazovat podvody na DPH. Jak správně stěžovatelka podotýká, to je povinností daňových orgánů. Oba se však shodují v tom, že hodlá-li v uvedené, navíc specifické, oblasti podnikat a současně ze státního rozpočtu požadovat vrácení DPH, je jistá míra minimální obezřetnosti určitým „kvalifikačním předpokladem“ pro výkon takové podnikatelské činnosti jak ve vztahu k ní, tak i k ostatním subjektům.

IV. B) Námitka nesprávného hodnocení rozložení důkazního břemene a nesprávného hodnocení důkazů

[33] Stěžovatelka zpochybnila správnost hodnocení rozložení důkazního břemene 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, jelikož nepocházely ze sféry jejího vlivu. 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 paní V. a pana Zikmunda), které tvoří ucelený řetězec důkazů o tom, že zlato bylo dodáno deklarovaným dodavatelem, který byl registrovaným plátcem DPH. Tento závěr prý vyplývá i z rozhodování zdejšího soudu ve věci stěžovatelky (např. sp. zn. 9 Afs 67/2007, 9 Afs 41/2008 nebo 9 Afs 47/2007). Městský soud přesto dospěl k závěru, že stěžovatelka dodávky zlata od svých dodavatelů neprokázala a této skutečnosti přisoudil absolutní váhu; důkazy předložené stěžovatelkou nezohlednil. Je přitom zřejmé, že pokud měli dodavatelé dodavatelů podvodné úmysly, neměli žádný důvod spolupracovat se správcem daně a stěžovatelka tak 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. Ani příkladmo neuvedl, které důkazní prostředky měla stěžovatelky předložit, aby bylo možno dodávky zlata považovat za prokázané. Nepostačuje obecná konstatace městského soudu, že důkazní prostředky stěžovatelky neobstojí v konfrontaci se zjištěními mimo sféru stěžovatelky.

[34] Stěžejní otázkou pro posouzení námitky, zda stěžovatelka v daňovém řízení unesla své důkazní břemeno, je skutečnost, zda věrohodným způsobem prokázala přijetí zdanitelného plnění od jí deklarovaných dodavatelů, v daném případě tedy od společností CARTRIXX a KUKY, a zda neuznáním jí deklarovaného nároku na odpočet daně byla stěžovatelka činěna odpovědnou za neunesení důkazního břemene cizího subjektu (jejích dodavatelů).

[35] 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). Nejvyšší správní 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 § 31 odst. 8 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“), prokázal existenci takových skutečností, které věrohodnost, průkaznost či správnost tohoto tvrzení vyvrací.

[36] Z průběhu řízení před správcem daně vyplynuly následující skutečnosti: v přiznání k DPH za zdaňovací období září 2003 stěžovatelka vykázala nadměrný odpočet daně ve výši 5.035.633 Kč, deklarovaný za nákupy zlata, konkrétně slitků Au 999/000 a granulovaného materiálu Au 960/000 od společnosti KUKY a granulátu Au 999,9 od společnosti CARTRIXX. Správce daně (a následně i žalovaný) neuznal uplatněný nárok na odpočet DPH z osmi faktur, konkrétně č. 10100020, 10100022, 10100023, 10100025, 10100026 a 10100028 (dodavatel KUKY) a č. 1409/03 a 0809/03 (dodavatel CARTRIXX) a dospěl k závěru, že stěžovatelka neprokázala, že by se plnění ze strany uvedených

společností, ze kterého vzešel nárok na odpočet DPH, uskutečnila takovým způsobem, jakým o něm bylo účtováno. Žalovaný nejprve rozhodnutím ze dne 14. 12. 2005, č. j. FŘ-14469/13/05, odvolání zamítl. Jeho rozhodnutí však bylo následně zrušeno rozsudkem Městského soudu v Praze ze dne 22. 4. 2008, č. j. 6 Ca 51/2006 - 165, neboť došel k závěru, že žalobce prokázal dodávky zlata od společností CARTRIXX i KUKY. Následně žalovaný daňové řízení doplnil provedením dalších důkazů a vydal nové, v záhlaví označené rozhodnutí, které je předmětem přezkumu v nyní projednávané věci.

[37] Městský soud se rozložením důkazního břemene zabýval na str. 9-11 napadeného rozsudku, vycházel přitom z § 31 odst. 9 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků. Uskutečněním zdanitelného plnění zákon o DPH rozumí stav faktický, nikoliv stav formálně vykázaný. Předmětem posuzování tak nebyla otázka správnosti a úplnosti účetnictví a jiných evidencí stěžovatelky, ani její povinnost dokazovat rozhodující skutečnosti vyplývající z činností jiných daňových subjektů. Důvodem pochybností správce daně o údajích uváděných stěžovatelkou byla skutečnost, že CARTRIXX a KUKY – její dodavatelé – neprokázali poskytnutí předmětných zdanitelných plnění. Předmětem řízení tedy bylo prokázání tvrzení, že stěžovatelka skutečně přijala zdanitelné plnění od uvedených společností v rozsahu a předmětu dle účetních dokladů.

[38] K námitce nesprávného hodnocení předložených důkazních prostředků, jež stěžovatelka považuje za obvyklé, městský soud uvedl, že splnění důkazní povinnosti nelze slučovat s unesením důkazního břemene; to daňový subjekt unese pouze v případě, kdy jím předložené důkazy zapadají do rámce zjištěného skutkového stavu věci. Není-li tomu tak, je na daňovém subjektu, aby předložil důkazy další. To je i případ stěžovatelky. Důkazní prostředky předložené stěžovatelkou nemohly obstát vedle skutečnosti, že její dodavatelé neprokázali či popřeli poskytnutí předmětného zdanitelného plnění. Vzhledem k zásadnímu zpochybnění skutečností uváděných stěžovatelkou v daňových dokladech vyvstal tedy požadavek dalších důkazních prostředků. Pokud je však stěžovatelka nebyla schopna obstarat, a to z jakéhokoliv důvodu, znamená to pro ni neunesení důkazního břemene. V daném případě městský soud neměl pochybnosti o tom, že stěžovatelka dodaným zlatem disponovala, faktické přijetí zlata tedy nebylo nikdy rozporováno. Důvod, který vedl k neuznání nároku na odpočet DPH, byla okolnost, že stěžovatelka nevyvrátila pochybnosti správce daně (resp. žalovaného) o tom, že zlato přijala právě od společnosti uvedené na vystavených účetních dokladech, což sama ve svých daňových přiznáních tvrdila. Není proto pravdou, že stěžovatelce nebyl uznán nárok na odpočet daně z důvodů týkajících se jejího smluvního partnera.

[39] Ve svém předchozím zrušovacím rozsudku č. j. 6 Ca 51/2006 - 165 městský soud nezavázal žalovaného k tomu, aby stěžovatelce nárok na odpočet DPH přiznal; pouze uvedl, že se správci daně (resp. žalovanému) nepodařilo na podkladě do té doby získaných důkazů vyvrátit tvrzení stěžovatelky, že k uskutečnění zdanitelného plnění došlo. Následně však žalovaný provedl zásadní doplnění dokazování o další podklady s přihlédnutím k judikatuře Soudního dvora a věc tedy posuzoval na základě takto zjištěného skutkového stavu.

[40] Nejvyšší správní soud se ztotožňuje s městským soudem, že stěžovatelka byla vyzvána toliko k prokázání toho, co sama uváděla ve svém daňovém přiznání. 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, je-li správcem daně zpochybněno, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo tak, jak je v dokladech prezentováno. Předložení daňového dokladu (ve smyslu § 73 zákona o DPH) je pouze formálním důkazem dovršujícím hmotněprávní 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)]. Jakkoliv se cit. judikatura vztahuje k předchozímu zákonu č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, není důvodu se od těchto závěrů jakkoliv odchylovat, neboť znění § 73 odst. 1 první věty zákona o DPH, který je aplikovatelný v daném případě, je pro dané účely plně srovnatelné s § 19 odst. 2 dříve platného zákona.

[41] V dané věci správce daně vyslechl svědkyni V. (vedoucí skladu drahých kovů), a to dne 18. 12. 2003, 17. 1. 2005, 10. 5. 2005 a 9. 12. 2009 (před žalovaným). Žalovaný se v souladu se závazným právním názorem městského soudu podrobně zabýval důkazní hodnotou její výpovědi. Činí tak podrobně na str. 6-7 napadeného rozhodnutí, zejména pak ve druhém odstavci na str. 7, kde uvádí, že její svědectví nepovažuje „*za stěžejní a nezpochybnitelný důkaz skutečnosti, že odvolatel* [tj. stěžovatelka] *přijal dodávky zlata dle předložených faktur právě od uvedených firem, neboť tuto skutečnost spolehlivě neprokazuje, a to ani sama o sobě, ani v návaznosti na jiné důkazní prostředky*...“, a dále ve druhém odstavci na str. 7 „*nezpochybňuje autenticitu* [...] ani *pravdivost jejich vyjádření. Zdůrazňuje však, že se mohla vyjádřit pouze ke skutečnostem, s nimiž se při své práci prostřednictvím generálního ředitele odvolatele* [tj. stěžovatelky] *setkala. Mezi takové skutečnosti nepatří to, co je rozhodné pro nárok na odpočet daně*“, a sice zda osoby, od kterých zlato přebírala a o kterých ji informoval její nadřízený, generální ředitel stěžovatelky, zlato skutečně dodávaly. Svědkyně mohla potvrdit pouze fyzickou přepravu zlata.

[42] S takovýmto hodnocením se Nejvyšší správní soud ztotožňuje. Svědkyně nemohla potvrdit to, od jakých společností bylo zlato stěžovatelce dodáno (obdobné závěry Nejvyššího správního o soudu ohledně hodnocení svědectví paní V. viz též rozsudek ze dne 15. 12. 2011, č. j. 9 Afs 44/2011 - 343). Vyplývá z něj, že objednávání zlata nepatřilo do její náplně práce, takže mohla skutečně pouze dosvědčit přebírání od osob, s nimiž byla seznámena na základě informací od generálního ředitele stěžovatelky, Ing. Moravce. Navíc v jejich vzájemných výpovědích se vyskytuje několik nesrovnalostí, pokud jde o způsob objednávání zlata. Ing. Moravec vypovídal, že někdy objednávala zlato i sama paní V. Ta však uvedla, že zboží objednával pouze Ing. M. Ani tvrzení, že totožnost dodavatelů ověřovala vždy z občanských průkazů, nezůstalo nezpochybněné, neboť např. z výpovědi svědka Zikmunda (ze dne 15. 9. 2009 zachycená v protokolu č. j. 12063/09-1300-101206) vyplynulo, že si není jistý, párkrát ukazoval občanku na vrátnici. Až na otázku zástupce

stěžovatelky si vzpomněl, že jeho totožnost byla ověřovaná, avšak jméno paní V. si nepamatoval.

[43] Žalovaný na str. 9 napadeného rozhodnutí řádně zhodnotil důkazní prostředky i ve vztahu k dodávce od společnosti KUKY. Nákupy zlata od této společnosti stěžovatelka vykázala poprvé ve zdaňovacím období srpen 2003, kdy došlo ke změně jejího jednatele a jediného společníka, kterým se stal pan Rudolf Sedláček, Tolstého 51/12, Praha 10 – Vršovice. V jeho zastoupení je však společnost KUKY nekontaktní osobou, stejně tak není kontaktní pan Sedláček. O jeho osobě žalovaný zjistil, že byl ze svého bytu na shora uvedené adrese soudně vystěhován, působil zanedbaným dojmem a že se jednalo nejspíše o nemocného člověka. K zastupování společnosti KUKY v plném rozsahu pan Sedláček zmocnil pana P. T., občana Ukrajiny, a následně JUDr. Ivo Palána. Plná moc na pana T. je opatřena doložkou o pravosti podpisu pana Sedláčka, není však na ní stvrzeno, že pan T. udělené zastupování přijal. P. T. navíc neměl dle sdělení Policie ČR, Ředitelství služby cizinecké a pohraniční policie ze dne 21. 12. 2003 na území ČR povolen pobyt na dlouhodobé vízum nad 90 dnů a neměl povolení ani k pobytu trvalému; jeho žádost o povolení pobytu na dlouhodobé vízum nad 90 dnů byla zamítnuta. Dalším zástupcem společnosti KUKY byl JUDr. Ivo Palán, který dne 3. 1. 2004 vypověděl, že k navázání jeho spolupráce s panem Sedláčkem došlo tak, že byl kontaktován třetí osobou, a nikoliv panem Sedláčkem; jméno této osoby si již nevybavoval, nicméně uvedl, že si s ní domluvil schůzku, na které se teprve setkal s panem Sedláčkem. Při tom mu předal zplnomocnění k zastupování společnosti KUKY. Výpověď ze zastupování uvedené společnosti odůvodnil špatnou komunikací s panem Sedláčkem. Společnost KUKY v předmětném zdaňovacím období neplnila povinnosti plátce DPH, když nepředložila daňové přiznání. Jak uvádí žalovaný, „[u] *této společnosti se tedy neprokázalo, že fakticky obchodovala se zlatem, že vystavila odvolatelem předložené faktury jako řádné daňové doklady a že vůbec mohla pro odvolatele uskutečnit zdanitelné plnění ve smyslu zákona o DPH.*“ Lze taktéž usuzovat, že pan Sedláček byl spíše nastrčenou osobou, nežli skutečným jednatelem společnosti KUKY.

[44] Je tedy zřejmé, že žalovaný se v novém rozhodnutí ze dne 21. 12. 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 zdanitelných plnění od společností CARTRIXX a KUKY, tak jak o nich účtovala, s čímž se ztotožnil i Nejvyšší správní soud. Skutkový stav údajům deklarovaným stěžovatelkou v předložených daňových dokladech o přijetí zdanitelného plnění totiž neodpovídá. 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 DPH“

[45] 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 „svérázném“ 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 podklad v žádném

právním předpisu. 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 jednání. Takové okolnosti v případě stěžovatelky však prokázány nebyly.

[46] K této otázce se městský soud i Nejvyšší správní soud 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 tohoto 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 neodpovídá interpretaci výše uvedených institucí. Právě s ohledem na všechny tyto skutečnosti se Nejvyšší správní soud k této námitce vyjádří pouze stručně.

[47] 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 DPH [rozsudky 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*“), naposledy rozsudek Soudního dvora ze dne 21. 6. 2012, ve spojených věcech *Mahagében kft a Péter Dávid*, C-80/11 a C-142/11, (dále jen „*věc Mahagében*“)]. 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* 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 ze dne 18. 3. 2010, č. j. 9 Afs 83/2009 - 232).

[48] 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. 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“ (srov. rovněž usnesení ze dne 7. 3. 2012, sp. zn. II. ÚS 296/12 nebo usnesení ze dne 26. 1. 2011, sp. zn. III. ÚS 3587/10, ze dne 15. 11. 2010, sp. zn. I. ÚS 1991/10, a další). Od těchto závěrů proto Nejvyšší správní soud neměl důvodu se jakkoliv odchýlit ani v nyní projednávaném případě.

[49] Žalovaný se okolnostmi daňového podvodu podrobně zabýval. 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 zcela v souladu s judikaturou Nejvyššího správního soudu 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 III.D. rozsudku.

[50] K odkazu stěžovatelky na rozsudky zdejšího či městského soudu, které vyzněly v její prospěch, Nejvyšší správní soud uvádí, že otázka uplatněného nároku stěžovatelky na odpočet daně je otázkou skutkovou, která je posuzována s ohledem na konkrétní okolnosti zjištěného skutkového stavu. V rozhodnutích zdejšího soudu, která vyzněla ve prospěch stěžovatelky, zůstala navíc tato otázka nároku na odpočet daně více či méně otevřena, o čemž mimo jiné svědčí i rozsudky sp. zn. 9 Afs 41/2008 a 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 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 Ústavní soud ve zmíněném usnesení sp. zn. IV. ÚS 1885/10).

IV. D) Prokázání vědomosti stěžovatelky o její účasti na daňovém podvodu

[51] Stěžovatelka ve své kasační stížnosti dále uváděla, že žalovaný dostatečně neprokázal vědomost stěžovatelky o probíhajících daňových podvodech. V kasační stížnosti uvedla, že v době nákupů zlata od CARTRIXX, resp. KUKY, neznala dodavatele těchto společností, z provedených důkazů nevyplývá ani žádná personální, obchodní či jiná vazba mezi stěžovatelkou a dodavateli společností CARTRIXX a KUKY. Stěžovatelka též tvrdí, že z okolností objektivně existujících v době obchodování se zlatem nic konkrétního nenasvědčovalo, že by právě dodávky od CARTRIXX, resp. KUKY, mohly být zatíženy podvodem na DPH. V předmětné době jí nemohly být známy konkrétní místa či jiné

irelevantní okolnosti dodávek zlata mezi jejími dodavateli a jejich dodavateli a stěžovatelka neměla žádnou možnost do jejich obchodování zasahovat. Šlo čistě o jejich interní záležitost. Veškeré další okolnosti obchodování se zlatem zjištěné z výpovědí pana Zikmunda se vztahují výhradně ke společnostem, s nimiž nepřišla nikdy do styku.

[52] Rovněž tak se stěžovatelka 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 bylo na žalovaném, aby popsal a prokázal, jak mělo k údajnému podvodu docházet. Ten však vědomost stěžovatelky o podvodu na DPH dovodil pouze ze skutečnosti, že jiné daňové subjekty neplnily své daňové povinnosti. K tomu stěžovatelka upozorňuje na rozdíl mezi situací, kdy daňový subjekt nedostojí své daňové povinnosti a situací, kdy vědomě jedná tak, aby se majetkově obohatil tím, že neodvede příslušnou DPH do rozpočtu státu. Tvrdí, že pan Zikmund je žalovaným i městským soudem démonizován a dle nich to byl on, kdo se měl těchto podvodů dopouštět, avšak správní orgány i městský soud pominuly skutečnost, že u všech dodávek zlata ve zdaňovacím období prosinec 2004, leden až únor 2005, a duben 2005, byl odpočet na DPH přiznán společnosti DAPEX Czech, spol. s r. o. (jejíž jménem jednal pan Zikmund), čímž správce daně implicitně rozporně tvrdil, že společnost DAPEX se sice dopouštěla údajných podvodů, avšak minimálně v těchto zdaňovacích obdobích se žádných podvodů dopouštět nemohla, jinak by jí správce daně odpočet DPH přece neuznal. Účast společnosti DAPEX, jakožto jedné ze společností démonizovaného pana Zikmunda, na podvodech na DPH je tak v těchto zdaňovacích obdobích zcela vyloučena. V minulosti příslušné daňové orgány v souvislosti se společnostmi pana Zikmunda (DAPEX, CARTRIXX, France-Business) ani nenaznačily, že by se tyto společnosti dopouštěly daňových podvodů. Stěžovatelka tak minimálně ve zmiňovaných zdaňovacích obdobích nemohla nijak tušit, že daňové orgány některou ze společností s účastí pana Zikmunda podezírají z podvodů na DPH.

[53] 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 touto 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. Stěžovatelka se cítí být dotčena na svých právech tím, že se nemůže této situaci bránit a je „ocejchovaná“ jako subjekt, který dokonce úmyslně obchoduje za účelem čerpání nadměrných odpočtů DPH.

[54] Stěžovatelka považovala za nutné se též vyjádřit k osobě pana Zikmunda. V hospodářské praxi je dle ní zcela běžné, že podnikatelé vlastní více různých společností. Pana Zikmunda považuje za seriózního obchodníka, který dlouhodobě působil na trhu se zlatem a jeho společnosti dodávaly zlato i jiným významným společnostem na trhu se zlatem v ČR (např. SOLITER). Vzhledem k tomu, že pan Zikmund dodával zlato vždy řádně, včas a v požadované kvalitě a množství, neměla stěžovatelka nikdy žádný důvod zkoumat, proč pan Zikmund měnil společnosti účastnící se dodávek zlata. Patrně by tomu bylo jinak, kdyby jí daňové orgány kvalifikovaně upozornily na podezření z podvodu na DPH, to se však nestalo.

[55] Nejvyšší správní soud k tomu uvádí následující.

[56] Posuzování subjektivní stránky jednání stěžovatelky, tedy hodnocení její vědomosti o daňovém podvodu, částečně souvisí s předchozí námitkou, tedy s interpretací daňového podvodu. Jak již bylo uvedeno, pojmem podvodu na DPH se zabýval Soudní dvůr zejména v rozsudcích citovaných v bodě [47] výše. Ve věci *Optigen* je zdůrazněno, že nárok na odpočet daně nemůže být dotčen tím, že v řetězci dodávek je jiná předchozí nebo následná transakce zatížena skutečnostmi, o kterých plátce neví nebo nemůže vědět. Zavedení systému odpovědnosti bez zavinění by totiž překračovalo rámec toho, co je nezbytné pro ochranu plateb do veřejného rozpočtu (srov. rozsudky ze dne 11. 5. 2006, *Federation of Technological Industries a další*, C-384/04,-Sb. rozh. s. I-4191, bod 32, jakož i ze dne 21. 2. 2008, *Netto Supermarkt*, C-271/06, Sb. rozh. s. I-771, bod 23). Vzhledem k tomu, že odmítnutí nároku na odpočet podle bodu 45 tohoto rozsudku je výjimkou ze základní zásady, kterou tento nárok představuje, je na daňovém orgánu, aby dostatečně právně prokázal objektivní okolnosti umožňující učinit závěr, že osoba povinná k dani věděla nebo musela vědět, že plnění uplatňované k odůvodnění nároku na odpočet bylo součástí podvodu spáchaného dodavatelem či jiným subjektem operujícím v dodavatelském řetězci na vstupu (*Mahagében*, bod 49).

[57] Uvedený výklad Soudního dvora převzala i judikatura Nejvyššího správního soudu. Ta 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). 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 věc *Kittel,* cit. v bodě [47] výše). Tyto principy rovněž následně přejala 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).

[59] 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 prokázáno.

[60] Způsob obchodování stěžovatelky se společnostmi CARTRIXX a dalšími (STAVREK, France-Business nebo DAPEX) 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. 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* [stěžovatelky] *o zlatu, které začalo být obchodováno bez identifikace jeho původu, tak lze vyloučit"* (srov. str. 14 rozhodnutí žalovaného). Nejvyšší správní soud se shoduje se žalovaným v jeho důrazu na 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, který se v prostředí obchodů s drahými kovy pohybuje cca od roku 1981) a způsob uskutečňování obchodních transakcí mezi stěžovatelkou a jejími dodavateli při nákupu zlata (srov. str. 15 a 17-18 rozhodnutí žalovaného).

[61] Nejvyššímu správnímu soudu je z jeho úřední činnosti 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 – DAPEX Czech, spol. s r. o. – stěžovatelka, zcela

formálně zapojena společnost TRADE CENTER PRAHA, spol. s.r.o., a to za účelem čerpání odpočtu DPH. Obchodní vztah mezi stěžovatelkou a touto společností byl postaven na skutečnosti, že Ing. Moravec jako zástupce stěžovatelky oslovil pana Va., zástupce TRADE CENTER, aby pro něho od konkrétního dodavatele nakoupil zboží, s tím, že se mu tento dodavatel ozve. Pan Va. byl kontaktován panem Zikmundem, zástupcem dodavatele DAPEX, cena za zboží navržená panem Zikmundem byla odsouhlasena Ing. Moravcem. Z výpovědi svědka Va. pak vyplývá, že danou transakci nemohl nikterak ovlivnit a veškeré podrobnosti obchodu byly dohodnuty mezi Ing. Moravcem a panem Zikmundem. Svědek Va. 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 a TRADE CENTER, a následné dodání zboží mezi touto společností a stěžovatelkou.

[62] Je 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 panem Zikmundem, postupně zapojované do řetězce v závislosti na zrušení jejich registrace k DPH, atd. 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 nákupům a prodejům zlata dochází buď ve stejný den, nebo v minimálních časových odstupech. K předávání zlata údajně dochází na parkovištích, benzinových pumpách, v kavárnách, zlato dodavatelé nosí v igelitových taškách, milionové částky po kapsách. Objednávky jsou zásadně ústní a neexistují ani písemné smlouvy dokládající tuto obchodní spolupráci stěžovatelky s jejími dodavateli. Ve dvou zdaňovacích obdobích, dokonce sama stěžovatelka do řetězce zcela formálně začlenila společnost TRADE CENTER a vědomě tak předstírala dodávky v řetězci MAJK – DAPEX – TRADE CENTER – stěžovatelka. Stěžovatelka však stále formálně od těchto subjektů zlato odebírá i přesto, že o původu zlata jí údajně není nic známo. Za těchto okolností je Nejvyšší správní soud přesvědčen, že obchodní transakce, ze kterých stěžovatelka uplatnila nárok na odpočet DPH, nejsou nahodilými obchodními transakcemi, jejichž součástí se stěžovatelka stala bez vlastního vědomí či přičinění.

[63] 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 (viz body [29] a [43]). Následují dodavatelé stěžovatelky (např. společnosti CARTRIXX s. r. o. – v současnosti již vymazaná

z obchodního rejstříku, STAVREK s. r. o., KUKY, spol. s r. o., SODANA – v současné době již vymazaná z obchodního rejstříku, France-Business – v současné době v likvidaci, nebo DAPEX), 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 Josefem Zikmundem, původně jednajícím za společnost CARTRIXX. Poté, co byla této společnosti zrušena správcem daně registrace k DPH pro neplnění zákonných povinností, jednal Josef Zikmund za společnost France-Business, zaregistrovanou k DPH hned následně. Po zrušení i této registrace z úřední povinnosti pro neplnění zákonem stanovených povinností pan Zikmund zastupoval při dodávkách zlata stěžovatelce společnost DAPEX.

[64] Nejvyššímu správnímu soudu je jak ze správního spisu, tak z jeho úřední činnosti známo (srov. např. rozsudky NSS, ze dne 6. 10. 2010, č. j. 9 Afs 18/2010 - 227, ze dne 5. 8. 2010, č. j. 9 Afs 12/2010-244, ze dne 15. 12. 2011, č. j. 9 Afs 44/2011-343 nebo rozsudek č. j. 9 Afs 83/2009-232, již cit. v bodě [47] shora), že společnosti CARTRIXX byla zrušena registrace z úřední povinnosti ke dni 23. 1. 2004. France-Business, 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 dodavate l stěžovatelky. Registrace k DPH byla France-Business zrušena k 9. 11. 2004, přičemž DAPEX se stala dobrovolným plátcem DPH od 24. 11. 2004 a již dne 26. 11. 2004 vystavila fakturu na dodávku zlata stěžovatelce.

[65] Skutečnost, že shora popsaný mechanismus obchodování byl stěžovatelkou uplatňován opakovaně v přibližně 40 prověřovaných zdaňovacích obdobích, není žádnou domněnkou či účelovým vytvářením zkresleného obrazu („cejchováním“) stěžovatelky. Jedná se o prokázaný skutkový stav, který vyplývá jak z rozhodnutí žalovaného, tak ze spisového materiálu, jakož i z dokladů doložených samotnou stěžovatelkou. Zdejší soud nemá žádné pochybnosti o tom, že prověřované transakce, ve kterých je stěžovatelka konečným příjemcem deklarované dodávky zlata, mají shodné rysy. Tyto rysy jsou opakovaně popisovány jak v rozhodnutí žalovaného, tak v rozhodnutí městského soudu, jakož i v jiných rozhodnutích Nejvyššího správního soudu (např. č. j. 9 Afs 44/2011 - 343). O společných znacích, jež vykazují řetězce, ve kterých je stěžovatelka konečným odběratelem zboží, se kasační soud zmínil již např. v rozsudku ze dne 4. 12. 2008, č. j. 9 Afs 41/2008 - 64. 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 DPH věděla či minimálně vědět mohla. I tyto nepřímé důkazy tak spolehlivě prokazují subjektivní stránku jednání stěžovatelky (srov. rozsudek NSS ze dne 30. 5. 2012, č. j. 1 Afs 26/2012 - 34).

[66] Stěžovatelka v kasační stížnosti rovněž odkazovala na výpověď svědka Zikmunda zaznamenanou v protokolu ze dne 15. 9. 2009, č. j. 12063/09-1300-101206. Uvedla, že z ní vyplývá, že nijak neřídila obchodování s CARTRIXX, byl to svědek Zikmund, který stěžovatelku za účelem obchodování se zlatem kontaktoval, neboť jeho dosavadní odběratel (SOLITER, a. s.) nebyl schopen odebírat takové množství zlata, a on sám nepředpokládá, že by stěžovatelka znala některého z dodavatelů společností svědka Zikmunda. Tento svědek prý potvrdil, že ho nijak nenaváděla k tomu, od koho má zboží

odebírat a za jakou cenu; formu platebního styku (hotovostně) určoval svědek. Všechny tyto skutečnosti prý podporují tvrzení stěžovatelky ohledně prokázání přijetí dodávek zlata od CARTRIXX. Pokud si největší odběratel zlata (SOLITER) nebyl vědom čehokoliv nekalého v souvislosti s dodávkami zlata, čeho si měla být vědoma stěžovatelka.

[67] Žalovaný k tomu uvedl, že svědectví pana Zikmunda nemá sílu prokázat dodávky zlata jménem společností uvedených na fakturách vystavených stěžovatelce, přestože je svědek odsouhlasil v množství i ceně (str. 13 rozhodnutí žalovaného). Výsledky daňového řízení provedeného u CARTRIXX (a France-Business) totiž tomu neodpovídají – tato společnost neunesla důkazní břemeno ohledně obchodů se zlatem. Svědek Zikmund tak mohl pouze potvrdit fyzické přemístění zlata a vyinkasování peněz, ale nikoliv skutečnost, že plnění byla uskutečněna jménem společnosti CARTRIXX, která neprokázala, že zboží nakoupila, ani že s ním disponovala. Z tohoto důvodu nepovažoval svědectví pana Zikmunda za věrohodné a uvedená svědecká výpověď není s to vyvrátit domněnku o vědomém zapojení do řetězce organizovaného pro účely čerpání odpočtu DPH.

[68] Nejvyšší správní soud se s hodnocením výpovědi žalovaným ztotožňuje. Fakt, že v daňovém řízení CARTRIXX neprokázala poskytnutí zdanitelného plnění stěžovatelce dle vystavených faktur, výrazně oslabuje věrohodnost výpovědi svědka Zikmunda, jejího jednatele, pokud tvrdí, že finanční úřady jeho společnostem odpočty na dani uznávaly; takové tvrzení postrádá oporu ve spise. Dále svědek Zikmund uváděl, že by se pochybných machinací za účelem obohacování na DPH nikdy z hlediska profesionálního i osobního nedopustil. Ve své předchozí výpovědi však uváděl, že ho nezajímalo, odkud obchodované zlato pochází, neověřoval hmotnost ani ryzost zlata, protože podnikal na základě důvěry a pozitivních výsledků kontrol prováděných jeho odběrateli (srov. str. 12 rozhodnutí žalovaného). Nepamatuje si, proč byly registrace na DPH jeho společnostem zrušeny, nevysvětlil, jakým způsobem fakturoval zlato i přesto, že byl jednatelem vícero společností.

[69] V rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 4. 2008, č. j. 2 Afs 35/2007 - 111, na který stěžovatelka hojně odkazovala, zdejší soud konstatoval, že vzhledem ke zvýšenému riziku daňových podvodů právě „*v oblasti obchodování se zlatem bude možné klást na subjekty se zlatem obchodující vyšší nároky stran posouzení otázky, zda věděly nebo mohly vědět, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na dani z přidané hodnoty. Toto posouzení bude vždy věcí individuálního posouzení správce daně, který musí v každém případě prokázat okolnosti nasvědčující tomu, že se jedná o takový případ. Obecně lze říci, že vyšší nároky bude možno klást na subjekty na trhu zavedené a s touto v České republice objektivně existující problematikou podvodů na dani z přidané hodnoty prokazatelně seznámené.*“ Jak již bylo výše popsáno, v předmětném případě žalovaný okolnosti nasvědčující tomu, že se jedná o daňový podvod, o kterém stěžovatelka přinejmenším vědět mohla, bezpochyby prokázal. Zohlednil přitom právě dlouholeté výsadní postavení stěžovatelky na trhu se zlatem a způsob uskutečňování obchodních transakcí. V této souvislosti je nepřípadný argument stěžovatelky, že ve zdaňovacích obdobích prosinec 2004, leden až únor 2005 a duben 2005 správce daně ve vztahu k jinému daňovému subjektu (DAPEX), jehož jednatel – pan Zikmund – dodával zlato i stěžovatelce prostřednictvím jiné své společnosti, nároky na odpočet DPH uznal. Posuzování nároku na odpočet DPH 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 na odpočet daně uznán a v jiném období, např. pro absenci relevantních důkazů, odepřen. Uvedené tvrzení proto nijak s ohledem na další provedené důkazy založené ve spise bezpečně nedokládá, že pan Zikmund a jeho společnosti byly bezproblémovými dodavateli. Tomu nenasvědčují ani skutečnosti známé Nejvyššímu správnímu soudu z jeho vlastní úřední činnosti (zejm. ve věci řešené pod sp. zn. 9 Afs 111/2009), a sice že společnosti tohoto podnikatele prokazatelně neplnily zákonem stanovené daňové povinnosti a sám pan Zikmund již byl za daňové podvody (nikoliv však v oblasti obchodování se zlatem) odsouzen k trestu odnětí svobody.

[70] Nejvyšší správní soud se ztotožňuje s hodnocením důkazních prostředků i ve vztahu k dodavateli KUKY. Za tuto společnost jednal pan Rudolf Sedláček, v jehož zastoupení je KUKY nekontaktní osobou, stejně tak není kontaktní pan Sedláček (viz výše bod [43]). K zastupování společnosti KUKY v plném rozsahu pan Sedláček zmocnil pana P. T., občana Ukrajiny, který zlato za tuto společnost předával (srov. výpověď svědkyně V. ze dne 18. 12. 2003, protokol č. j. 245049/03/001932/7644). Stěžovatelka předložila plnou moc udělenou panu T. jednatelem KUKY panem Sedláčkem, s tím, že byla vystavena na žádost stěžovatelky dne 29. 8. 2003. Nelze tedy pominout, že stěžovatelka iniciovala vznik listiny zasahující do interních záležitostí jiného subjektu, a to v době, kdy došlo ke změně jednatele společnosti KUKY na pana Sedláčka, zapojením cizího státního příslušníka bez řádných povolení k pobytu v ČR. Vzhledem k tomu, že zastupování společnosti KUKY panem T. se týkalo toliko obchodní spolupráce se stěžovatelkou, a nikoliv činnosti společnosti KUKY jako takové, hodnotí soud ve shodě s žalovaným toto zastoupení jako účelové; tento vztah rovněž podporuje závěry o tom, že stěžovatelka nemohla být pouze nevědoucím odběratelem. V této souvislosti považuje soud za vhodné uvést, že není ani zřejmé, komu patří podpisy příjemce na výdajových pokladních dokladech deklarujících platby stěžovatelky dodavateli KUKY, když se tyto podpisy od sebe na jednotlivých dokladech odlišují (srov. str. 8 napadeného rozhodnutí žalovaného).

[71] Z výše uvedených důvodů Nejvyšší správní soud uvádí, že ze skutkového stavu zjištěného v daňovém řízení zřetelně vyplývá, že stěžovatelka o podvodných jednáních na DPH věděla, nebo alespoň vědět mohla a nepředložila žádný důkaz, který by tento závěr zpochybnil. K tomuto závěru soud přistoupil 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 dostatečně přiměřená opatření, aby problémovost svých obchodních partnerů vyloučila a aby vyloučila objektivní pochybnosti o způsobu realizace dodávek zlata od svých dodavatelů.

[72] Tvrzení stěžovatelky, že v předmětné době nic nenasvědčovalo probíhajícím podvodům spojeným s předmětnými dodávkami zlata, jakož i o tom, že neznala dodavatele svých dodavatelů, či že mezi nimi a jí nebyla žádná personální či jiná vazba, nelze přijmout. Stěžovatelka se před daňovými orgány i správními soudy snaží vytvořit dojem, že je pouhým obchodníkem se zlatem, nikoliv expertem na daňové podvody, a že v případě, že k podvodům skutečně docházelo, je jen pouhou obětí obchodů zatížených podvodem na DPH. Okolnosti projednávaného případu však jednoznačně naznačují, že stěžovatelka

dobrou víru osvědčit nemůže. Neuplatní se proto základní *ratio* stěžovatelkou citované judikatury Soudního dvora – totiž ochrana subjektivních práv a legitimního očekávání daňových subjektů, které si nejsou a nemohou být vědomy daňového podvodu, a jednají s veškerou rozumnou opatrností, aby se nestaly součástí takového podvodu.

[73] Stěžovatelka se přitom fatálně mýlí, pokud uvádí, že daňové orgány jí měly na podezření z daňových podvodů upozornit, a to dokonce kvalifikovaně. Taková povinnost daňovým orgánům nevyplývá ze žádného právního předpisu a hrozba obchodního styku se subjekty, které si řádně neplní své daňové či jiné povinnosti je součástí onoho podnikatelského rizika každého jednotlivého podnikatele. To je i samotnou podstatou a smyslem již citované evropské judikatury, s níž se opakovaně ztotožňuje zdejší i Ústavní soud (viz jeho usnesení cit. v bodě [48] shora); vzhledem k tomu, že nelze vyloučit podvodné úmysly některých obchodních partnerů, a současně je v zájmu (vnitřního) trhu, aby k obchodům docházelo, bude nárok osoby, který se stal bez svého zavinění součástí podvodného řetězce, na odpočet DPH uznán i přes tuto skutečnost, pokud takováto osoba „*nevěděla nebo nemohla vědět, že dotyčné plnění bylo součástí daňového úniku spáchaného dodavatelem nebo že jiné plnění, které je součástí dodavatelského řetězce a předchází dodání uskutečněnému uvedenou osobou povinnou k dani, nebo po něm následuje, bylo provázeno daňovým únikem*“ (viz v bodě [47] cit. rozsudky *Optigen a další*, body 52 a 55, *Kittel a Recolta Recycling*, body 45, 46 a 60, resp. *Mahagében*, bod 47). V této souvislosti se jeví, že stěžovatelce, ač na tuto judikaturu neustále a ve všech svých řízeních opakovaně odkazuje, uvedený smysl uniká, anebo uvedené závěry namítá zcela účelově.

[74] Stěžovatelka v kasační stížnosti tvrdí, že pokud městský soud na jedné straně uvádí, že nevěnovala dostatečnou pozornost interním kontrolním mechanismům, které by mohly případný podvod na DPH odhalit, na straně druhé neuvádí ani, kteréže konkrétní mechanismy měla k tomuto účelu použít. Na svou obranu stěžovatelka uvádí, že nikdy nebyla obviněna z účasti na jakémkoliv podvodu a v rozhodné době měla s panem Zikmundem dobré obchodní zkušenosti, díky kterým neměla důvod dovozovat jeho podvodné úmysly. V daňových řízeních je zpochybňována pouze skutečnost, zda byly příslušné dodávky provedeny deklarovanými dodavateli. K tomu stěžovatelka údajně využila rozsáhlých a spolehlivých interních kontrol (vážení zlata, zjišťování jeho ryzosti, evidence na skladu, atd.). Poznamenává, že žádnému z dodavatelů nebyl nikdy žádný podvod na DPH prokázán, nicméně uvádí i to, že nedisponuje pravomocemi správce daně k zjišťování dodavatelů svých dodavatelů či podobných okolností. I přesto je po ní žalovaným i městským soudem vyžadováno, aby blíže nespecifikovanými interními kontrolními mechanismy údajné podvody na DPH odhalovala. Městskému soudu stěžovatelka vytýká, že pokud dospěl k závěru, že mohla o podvodech na DPH vědět, měl alespoň hypoteticky z důvodu přesvědčivosti svého rozhodnutí uvést též, jakým způsobem to měla zjistit. Místo toho však pouze paušálně prohlásil, že o podvodu vědět měla.

[75] Soud konstatuje, že městský soud nebyl povinen uvést, které konkrétní interní mechanismy měla stěžovatelka provést k tomu, aby předešla případné účasti na podvodném jednání jiných subjektů, které si navíc sama vybrala za své obchodní partnery. Soud opětovně upozorňuje na naprosto podezřelé okolnosti, které transakce prováděné stěžovatelkou provázely. Nebylo třeba žádných sofistikovaných mechanismů kontroly,

aby stěžovatelka za shora uvedených okolností (způsob formování obchodního řetězce, neustálé změny dodavatelů a subdodavatelů v souvislosti s rušením jejich registrací na DPH, okolnosti průběhu dodávek – bez písemné smlouvy, na základě ústní objednávky, četné placení za dodávky v hotovosti, nákup zlata a jeho opětovný prodej ještě téhož dne, zjevný amatérismus jednotlivých dodavatelů stěžovatelky) dovodila, že něco na jejích transakcích se zlatem není v pořádku. Není představitelné, aby obdobné jednání při obchodech takového rozsahu a hodnoty u kontrahujících stran nevzbuzovalo obavy vzhledem k shora popsaným obchodům.

[76] Soud tedy neshledal, že by skutková zjištění žalovaného ve vztahu k subjektivní stránce jednání 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

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

[78] O náhradě nákladů řízení rozhodl Nejvyšší správní soud v souladu s § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 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 11. července 2013

JUDr. Josef Baxa
předseda senátu