

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně senátu Veroniky Juřičkové a soudců Tomáše Langáška a Filipa Dienstbiera v právní věci žalobkyně: **Gold Investment s.r.o.**, sídlem Bryksova 763/46, Praha 9, zastoupená Mgr. Nikolou Jílkovou, advokátkou, sídlem Drobného 324/72, Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, sídlem Masarykova 427/31, Brno, týkající se žaloby proti rozhodnutí žalovaného ze dne 17. 10. 2019, č. j. 43307/19/5300-22443-711745, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 25. 11. 2020, č. j. 14 Af 58/2019 - 83,

takto:

I. Kasační stížnost žalobkyně **se zamítá.**

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

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

Odůvodnění:

I. Vymezení případu

[1] Žalobkyně uplatnila v daňovém přiznání k dani z přidané hodnoty (dále též „DPH“) za zdaňovací období květen 2015 nadměrný odpočet DPH ve výši 250 124 Kč ze základu daně 1 120 999,91 Kč. Finančnímu úřadu pro hlavní město Prahu (dále jen „správce daně“) vznikly pochybnosti, zda přijatá zdanitelná plnění byla použita pro uskutečnění ekonomické činnosti žalobkyně, jelikož v příslušném zdaňovacím období (ani ve zdaňovacím období předešlém a následujícím) žalobkyně v daňových přiznáních

nevykázala žádná uskutečněná zdanitelná plnění. Správce daně proto výzvou ze dne 25. 8. 2015, č. j. 5710290/15/2009-52524-202068, zahájil ve věci postup k odstranění pochybností. Následně, z důvodu potřeby provést rozsáhlejší dokazování, zahájil dne 10. 11. 2015 u žalobkyně daňovou kontrolu na DPH za zdaňovací období květen 2015.

[2] V průběhu daňové kontroly se správce daně zaměřil na prověření okolností přijetí zdanitelného plnění – produktu vyrobeného ze zlata (Au) zvaného „investiční zlatá hvězda v moři“ (dále též „Hvězda“) od dodavatele - společnosti GOLDENBURG EUROPA GBE, spol. s r. o. (dále jen „GOLDENBURG EUROPA GBE“). Tato společnost vykázala v daňovém přiznání za kontrolované zdaňovací období přijatá plnění týkající se nákupu zboží s obsahem drahého kovu výhradně od společnosti Credo gain s.r.o. (dále jen „Credo gain“), jejímž jednatelem byl v rozhodném období David Eichler (tj. osoba shodná s jednatelem žalobkyně). Jediným dodavatelem společnosti Credo gain byla v kontrolovaném období společnost ROYAL METALS GOLD s.r.o. (dále jen „ROYAL METALS GOLD“), jejímž jednatelem byl do 27. 5. 2015 Martin Mazúr (stejně jako u společnosti GOLDENBURG EUROPA GBE). Dne 27. 5. 2015 se stal jednatelem společnosti Petr Havránek, jehož podnikání bylo dle zjištění správce daně založeno na tom, že za poplatek přebírá obchodní korporace v jakémkoli stavu bez ohledu na jejich povinnosti (viz http://www.likvidacefirem.com). Dne 30. 10. 2015 byl pak jako jednatel uvedené společnosti opětovně zapsán Martin Mazúr. Z výpisu z bankovního účtu společnosti Credo gain vyplynulo, že dne 29. 5. 2015 byla na její účet připsána úhrada od společnosti ROYAL METALS GOLD ve výši 50 000 EUR a ve stejný den byla provedena platba od společnosti Credo gain ve prospěch společnosti GOLDENBURG EUROPA GBE ve výši 49 750 EUR. Uvedené platby proběhly tentýž den 29. 5. 2022, jako byla připsána platba ve prospěch žalobkyně od společnosti GOLDENBURG EUROPA GBE ve výši 50 000 EUR a uskutečněna úhrada ze strany žalobkyně ve prospěch společnosti GOLDENBURG EUROPA GBE ve výši 49 485,95 EUR.

[3] Správce daně identifikoval následující řetězec subjektů, mezi kterými byly transakce se sporným plněním realizovány. Na počátku stála společnost ROYAL METALS GOLD, dále společnost Credo gain, následně společnost GOLDENBURG EUROPA GBE a jako poslední žalobkyně:

ROYAL METALS GOLD (jednatelé: Petr Havránek a *Martin Mazúr*, chybějící daň) **→ Credo gain** (jednatelé: *David Eichler*, Tomáš Eichler a Lenka Eichlerová, sídlo shodné s žalobkyní) **→ GOLDENBURG EUROPA GBE** (jednatel: *Martin Mazúr*) **→ žalobkyně** (jednatel: *David Eichler*, sídlo shodné s Credo gain, nárokován odpočet DPH)

[4] Ve vztahu k produktu Hvězda z informací shromážděných v průběhu daňové kontroly vyplynulo, že původ tohoto zboží nebyl jednoznačně prokázán, neboť předložené certifikáty neprokázaly, že k výrobě Hvězdy bylo použito právě certifikované zlato. Tvrzení žalobkyně, že k výrobě Hvězdy (nadto bez jakéhokoli jejího označení a prokázání pravosti) došlo přepracováním certifikovaných investičních slitků zlata od předních světových zpracovatelů vzácných kovů, správce daně neuvěřil a pokládal je za nelogické a nevěrohodné, neboť by tím došlo ke znehodnocení investičních slitků zlata. Správce daně rovněž poukázal na skutečnost, že dle vyjádření Puncovního úřadu obchodníci nesmějí obchodovat s úředně neoznačeným zbožím z ryzího zlata, u kterého

v daném případě nebyla patrná jeho pravost, produkt nebyl označen puncem, nebylo na něm vyraženo ryzostní číslo, ani k němu nebyl doložen certifikát původu a pravosti.

[5] Správce daně shrnul učiněná kontrolní zjištění ve zprávě o daňové kontrole (č. j. 8049751/17/2009-60565-106792). Dospěl k závěru, že žalobkyně se v případě plnění Hvězda (přijatého od společnosti GOLDENBURG EUROPA GBE) účastnila daňového podvodu. Dne 1. 12. 2017 proto vydal platební výměr č. j. 8628397/17/2009-52524-202068, kterým žalobkyni neuznal nárok na odpočet daně z tohoto přijatého zdanitelného plnění a vyměřil jí za uvedené zdaňovací období nadměrný odpočet ve výši 14 714 Kč. Došlo tedy ke snížení nároku na nadměrný odpočet o částku 235 410 Kč (po zaokrouhlení) oproti jeho výši 250 124 Kč uplatněné v daňovém přiznání.

[6] Odvolání žalobkyně směřující proti platebnímu výměru žalovaný v záhlaví označeným rozhodnutím zamítl a prvostupňový platební výměr potvrdil. V odůvodnění rozhodnutí žalovaný ve shodě se správcem daně uzavřel, že nárok na odpočet DPH z plnění Hvězda byl žalobkyni důvodně odepřen, neboť mohla a měla vědět, že se účastní podvodu na DPH. Existence chybějící daně byla zjištěna u společnosti ROYAL METALS GOLD (prvého článku řetězce). Žalovaný dospěl ve shodě se správcem daně k závěru, že existenci daňového podvodu dokládá nestandardní způsob obchodování mezi jednotlivými články řetězce, které do něj byly zapojeny účelově, bez ekonomického významu. Společnosti v řetězci (ROYAL METALS GOLD, Credo gain a žalobkyně) sídlí na virtuálních adresách, nemají provozovny, skladovací prostory ani zaměstnance. Neuzavřely žádné smlouvy vztahující se ke spornému plnění, neprovedly analýzu materiálu, která by prokazovala skutečný obsah drahých kovů v produktu Hvězda (zvláště v situaci, kdy zboží nebylo označeno puncem, nebylo na něm vyraženo ryzostní číslo, ani k němu nebyl doložen certifikát pravosti a původu). Společnost ROYAL METALS GOLD nadto neměla k dispozici daňové a účetní záznamy k provedeným transakcím a nepředložila je ani k výzvě správce daně. Dle žalovaného tak existovaly objektivní okolnosti, na jejichž základě mohla žalobkyně nabýt podezření o podvodném charakteru transakcí. Jednotlivé články řetězce byly personálně propojeny (osobami jednatelů), k prováděným obchodním transakcím chyběla smluvní dokumentace, obchodní spolupráce byla navázána nestandardním způsobem a rovněž samotná organizace odběratelsko-dodavatelských vztahů postrádala z ekonomického hlediska smysl. Tyto skutečnosti vytvořily ucelený soubor nepřímých důkazů, které spolehlivě prokázaly, že se žalobkyně daňového podvodu účastnila záměrně.

[7] Žalobu podanou proti rozhodnutí žalovaného Městský soud v Praze rozsudkem označeným v záhlaví jako nedůvodnou zamítl. Ve shodě se závěry daňových orgánů obou stupňů uzavřel, že žalobkyně se přijetím zdanitelného plnění – produktu Hvězda zapojila do řetězce zasaženého podvodem na dani. Městský soud konstatoval, že žalovaný na základě řádně provedeného dokazování zjistil skutkový stav věci dostatečně, přičemž dospěl k závěru, že žalobkyně se podvodu na DPH účastnila vědomě. K argumentaci žalobkyně vztahující se k původu výrobku Hvězda a jejímu tvrzení, že byla vyrobena z investičního slitku, k němuž byl doložen certifikát od výrobce ARGOR HERAEUS SA a prokázání původu materiálu užitého k výrobě Hvězdy (na základě předloženého certifikátu) potvrdil rovněž jednatel společnosti GOLDENBURG EUROPA GBE, městský soud ve shodě s daňovými orgány uvedl, že předložený certifikát nepotvrdil, že v něm uvedené zlato bylo použito právě k výrobě Hvězdy. V této souvislosti poukázal

na skutečnost, že daňové orgány správně zdůraznily, že přepracování certifikovaných investičních slitků zlata od předních světových zpracovatelů vzácných kovů na výrobek Hvězda (bez jakéhokoli označení a identifikace produktu) postrádá logické zdůvodnění, neboť ve výsledku způsobuje znehodnocení certifikovaných investičních slitků. Městský soud se ztotožnil také s hodnocením žalovaného, že zjištěné objektivní okolnosti nelze hodnotit izolovaně (vytržené z kontextu), ale ve vzájemných souvislostech a ve spojitosti s dalšími zjištěnými okolnostmi, které žalobkyně již nezmínila. Dle městského soudu objektivní okolnosti popsané žalovaným jako celek prokázaly, že žalobkyně se daňového podvodu účastnila záměrně, a proto v daném případě nebylo na místě dovolávat se dobré víry či hodnotit opatření přijatá k zamezení účasti na daňovém podvodu. Na vyřčených závěrech dle městského soudu nic nemění ani rozsudek vydaný v trestní věci jednatele stěžovatelky, stejně jako to, zda a jakým způsobem byla daň vyměřena jiným článkům řetězce.

II. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[8] Žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) podala proti rozsudku městského soudu kasační stížnost. Namítala, že ačkoli v daňovém řízení nebylo prokázáno, že přijaté zdanitelné plnění Hvězda pochází z řetězce zasaženého daňovým podvodem, městský soud nepodložené závěry daňových orgánů nekriticky převzal. Dle názoru stěžovatelky mělo být rozhodnutí žalovaného zrušeno z důvodu nesprávně a nedostatečně zjištěného skutkového stavu věci a zároveň pro nepřezkoumatelnost. Pokud městský soud rozhodnutí žalovaného věcně přezkoumal, zatížil vadou nepřezkoumatelnosti také napadený rozsudek. Městský soud se nezabýval žalobními námitkami stran neprovedení svědeckých výpovědí ani šetření u dodavatelů. Obdobně se nevypořádal ani s žalobní námitkou, že žalovaný rezignoval na vysvětlení mechanismu daňového podvodu a taktéž neuvedl, proč na věc nedopadá stěžovatelkou citovaná judikatura Nejvyššího správního soudu a proč se od ní městský soud odchýlil.

[9] Stěžovatelka poukázala na překvapivé závěry stran výroby produktu Hvězda, včetně závěru žalovaného, že není logické, aby stěžovatelkou označené certifikované investiční slitky byly použity k výrobě „Hvězdy“ a následkem toho znehodnoceny. V případě údajné chybějící daně městský soud vycházel dle stěžovatelky z nepodloženého předpokladu, že společnost ROYAL METALS GOLD by musela v příslušném zdaňovacím období vykázat daňovou povinnost. I ona má totiž (jako plátce daně) nárok na uplatňování odpočtu DPH. Městský soud taktéž nereagoval na stěžovatelčinu námitku, že v řízení nebylo zkoumáno, zda daňové přiznání tato společnost nepodala úmyslně, anebo to způsobily objektivní okolnosti. Zároveň doplnila, že rozhodnutí žalovaného patrně záměrně neobsahovalo skutečnost, že společnost Credo gain fakturovala společnosti GOLDENBURG EUROPA GBE pouze zálohy, nikoli skutečné dodávky.

[10] Upozornila také na nesprávnost skutkových zjištění a právního posouzení stran objektivních okolností. V této souvislosti poukázala na skutečnost, že okolnosti uváděné daňovými orgány a městským soudem nejsou objektivními okolnostmi ve smyslu judikatury Soudního dvora EU, neboť nejsou objektivně způsobilé indikovat existenci daňového podvodu, či jsou dokonce nepravdivé a rozporné se zjištěným skutkovým stavem. Městský soud v otázce zkoumání existence daňového podvodu hodnotil, že do transakcí byly jako mezičlánky zapojeny společnosti personálně propojené osobami

jednatelů, a to za účelem vylákání daňové výhody. Následně byla tato skutečnost kladena stěžovatelce k tíži také stran potvrzení její vědomosti o daňovém podvodu. Dle stěžovatelky však nelze zaměňovat popis mechanismu údajného daňového podvodu se skutečnostmi, které mají prokazovat vědomost o tomto podvodu, neboť se jedná o dvě samostatná kritéria.

[11] Dle stěžovatelky rovněž není zřejmé, proč se městský soud v daném případě nevěnoval hodnocení stěžovatelkou přijatých opatření, přestože z judikatury Soudního dvora EU vyplývá, že při posuzování účasti na daňovém podvodu je třeba postupovat v několika krocích, přičemž posledním krokem je právě ověření, zda daňový subjekt přijal veškerá opatření, která od něj lze rozumně vyžadovat za účelem předcházení účasti na podvodu. Ve vztahu k hodnocení městského soudu stran rozsudku vydaného v trestní věci jednatele stěžovatelka odkázala na § 52 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s."). K závěru, dle kterého není podstatné, že u ostatních subjektů v řetězci nedošlo ke konstatování existence daňového podvodu, stěžovatelka uvedla, že zasahuje do právní jistoty účastníků řízení a způsobuje nežádoucí libovůli ze strany orgánů veřejné správy.

[12] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že stěžovatelka účelově vytrhává jednotlivá zjištění žalovaného i městského soudu z kontextu a pomíjí další zjištění a závěry učiněné v této věci. Dle žalovaného obsahuje shromážděný spisový materiál dostatek podkladů, které svědčí o tom, že stěžovatelkou přijaté zdanitelné plnění bylo součástí řetězce zasaženého daňovým podvodem. Byl identifikován řetězec společností, ve kterém byl spáchán daňový podvod, jakož i prokázána existence souvislostí mezi nárokovaným odpočtem a neodvedením daně. Napadený rozsudek městského soudu (potažmo rozhodnutí žalovaného o odvolání) není zatížen namítanou nepřezkoumatelností, ani se neopírá o nedostatečně zjištěný skutkový stav věci. Žalovaný se dále podrobně vyjádřil k jednotlivým kasačním námitkám. Uvedl, že stěžovatelka se sice pokoušela doložit původ materiálu, ze kterého měla být Hvězda vyrobena, nicméně předloženým certifikátem nebylo prokázáno, že v něm uvedené zlato bylo skutečně použito právě k výrobě tohoto produktu. Žalovaný zopakoval, že stěžovatelkou tvrzený průběh celé obchodní transakce se nejeví jako logický, stěžovatelčina tvrzení byla vyhodnocena jako nevěrohodná. Rovněž popsaný tok peněz (tzv. platby pozpátku) dle žalovaného svědčí o nestandardním obchodování, nikoli o tom, že společnost ROYAL METALS GOLD nemohla být dodavatelem plnění společnosti Credo gain. Námitky stěžovatelky stran vytváření umělého podnikatelského prostředí, možných důvodů přepracování Hvězdy, jakož i úvahy o vystavení faktur za přijetí záloh, žalovaný označil za spekulace, které nemohou závěry daňových orgánů a městského soudu zvrátit.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[13] Nejvyšší správní soud kasační stížnost posoudil a dospěl k závěru, že není důvodná.

[14] V posuzované věci je mezi účastníky řízení veden spor o to, zda obstojí závěry daňových orgánů a městského soudu, že se stěžovatelka účastnila transakce zatížené daňovým podvodem na DPH, o němž věděla či vědět mohla a měla, a to v souvislosti s přijatým zdanitelným plněním – produktem z ryzího zlata (Au), zvaným „investiční zlatá hvězda v moři", zkráceně Hvězda.

[15] Podvodem na DPH judikatura Soudního dvora EU označuje zejména situace, kdy 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 harmonizované úpravy, neboť uskutečněné operace neodpovídají běžným obchodním podmínkám [srovnej 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; ze dne 6. 7. 2006 ve spojených věcech *Axel Kittel proti Belgickému státu a Belgický stát proti Recolta Recycling SPRL,* C-439/04 a C-440/04 (dále jen „věc *Kittel*"); a ze dne 21. 6. 2012 ve spojených věcech *Mahagében kft proti Nemzeti Adó- és Vámhivatal Dél-dunántúli Regionális Adó Föigazgatósága a Péter Dávid proti Nemzeti Adó- és Vámhivatal Észak-alföldi Regionális Adó Föigazgatósága*, C-80/11 a C-142/11]. Obdobně podvod na DPH chápe také navazující judikatura Nejvyššího správního soudu, která jej vymezuje jako situaci, kdy jeden z jeho účastníků neodvede vybranou daň a další si ji odečte, a to za účelem získání zvýhodnění (např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 4. 2010, č. j. 9 Afs 111/2009 - 274). Za takové situace je z hlediska posouzení nároku na odpočet daně rozhodné posouzení všech objektivních okolností vykázané transakce, včetně právní, obchodní a osobní vazby mezi zúčastněnými subjekty (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 4. 2010, č. j. 9 Afs 94/2009 - 156).

[16] Legitimním následkem zjištěného podvodu na DPH je odepření nároku na odpočet DPH z plnění zasaženého podvodem tomu subjektu, který byl do podvodu na DPH zapojen a který o své účasti věděl, nebo alespoň vědět mohl a měl. Samotná existence podvodného či zneužívajícího jednání tedy nepostačuje k tomu, aby daňovému subjektu byl nárok na odpočet daně odepřen. Je nutno zjistit, zda k podvodu na dani skutečně došlo (1. podmínka). Dále je nutno na základě objektivních skutkových okolností zkoumat, zda daňový subjekt věděl, anebo vědět mohl a měl, že se svým jednáním účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH (2. podmínka, tzv. objektivní okolnosti), a dále zda přijal veškerá opatření, která od něj mohla být rozumně vyžadována, aby zajistil, že se nebude podvodu na dani účastnit (3. podmínka, dobrá víra).

[17] S ohledem na formulaci námitek obsažených v kasační stížnosti, v níž stěžovatelka vytýká městskému soudu mj. směšování okolností svědčících o existenci podvodu a objektivních okolností, Nejvyšší správní soud pokládá za nutné poznamenat, že relevantní skutkové okolnosti mnohdy nelze striktně kategorizovat a rozdělit je na okolnosti svědčící výhradně o naplnění podmínky č. 1, č. 2 či podmínky č. 3. Je naopak zjevné, že často budou některé okolnosti relevantní z hlediska naplnění více podmínek popsaného testu současně (k jejich „prostupnosti" se Nejvyšší správní soud ostatně vyjádřil již v rozsudku ze dne 25. 7. 2019, č. j. 10 Afs 182/2018 - 42). Konkrétní skutkovou situaci tak bude nutno vždy hodnotit komplexně, a posoudit, zda zjištěné indicie ve svém souhrnu svědčí o naplnění podmínek pro odepření nároku na odpočet daně. V projednávaném případě se přitom Nejvyšší správní soud ztotožňuje s hodnocením městského soudu, že daňové orgány této povinnosti v souzené věci dostály a prokázaly, že posuzovaný odběratelsko-dodavatelský řetězec vykazoval natolik nestandardní znaky, že transakce mezi jeho jednotlivými články svědčí o existenci podvodu na DPH a že stěžovatelka o zapojení do tohoto podvodu musela vědět.

[18] V této souvislosti Nejvyšší správní soud poukazuje zejména na obsah rozhodnutí žalovaného o odvolání, jakož i obsah zprávy o daňové kontrole č. j. 8049751/17/2009-60565-106792. V ní se správce daně na str. 7 až 15 detailně zabýval veškerými okolnostmi obchodního případu týkajícího se stěžovatelkou přijatého zdanitelného plnění Hvězda, které podrobně a přesvědčivě popsal, včetně shromážděných důkazních prostředků a jejich hodnocení jako důkazů, z nichž dovodil zapojení stěžovatelky do podvodného řetězce. Stěžovatelka přitom detailně provedené hodnocení skutkového stavu věci v kasační stížnosti nezpochybňuje. Nepředkládá ucelenou skutkovou verzi, která by adekvátně zpochybnila učiněná zjištění daňových orgánů. Namísto toho vybírá toliko dílčí zjištění, která (vytržena z kontextu) izolovaně podrobuje kritice.

[19] Nejvyšší správní soud v podrobnostech odkazuje na napadený rozsudek městského soudu, v němž soud ve shodě s daňovými orgány podrobně odůvodnil závěry, že posuzovaný odběratelsko-dodavatelský řetězec vykazoval natolik nestandardní znaky, že transakce mezi jeho jednotlivými články byly zasaženy podvodem na DPH (účelové vkládání subjektů do řetězce bez ekonomického významu; personální propojení osob ovládajících korporace zapojené do řetězce; nestandardní tok peněz v řetězci svědčící o tom, že jednotlivé články mezi sebou vzájemně obchodovaly jako dodavatelé i odběratelé; zainteresované články v obchodním řetězci převážně sídlí na virtuálních adresách, nemají provozovny, skladovací prostory ani personální obsazení; k prověřovanému obchodnímu případu neexistuje ani základní smluvní dokumentace, společnosti neprováděly žádné analýzy materiálu, některé z nich nedisponovaly ani daňovými a účetními záznamy). Ani v případě závěrů, které městský soud vyslovil v souvislosti s výrobou produktu Hvězdy, se nejednalo o rozpory ve skutkových zjištěních, jak v podané kasační stížnosti namítá stěžovatelka, ale o skutečnosti, které mají oporu ve spisovém materiálu. Městský soud v napadeném rozsudku správně konstatoval, že v předchozím daňovém řízení nebyl zjišťován výrobce Hvězdy, ale původ materiálu, z něhož byla vyrobena, který nebyl v daňovém řízení přesvědčivě doložen. Stěžovatelka sice v daňovém řízení poukázala na certifikát od výrobce ARGOR HERAEUS SA, ten ovšem nedoložil a neprokázal, že by uvedené zlato bylo použito právě k výrobě Hvězdy. Daňové orgány náležitě odůvodnily, proč nepokládaly stěžovatelčina tvrzení o původu materiálu k výrobě Hvězdy za věrohodná, s čímž se ztotožnil také městský soud. Soud hodnotil tvrzený průběh obchodní transakce jako nelogický, neboť přepracováním certifikovaných investičních slitků zlata od předních světových zpracovatelů vzácných kovů (na výrobek Hvězda bez jakéhokoli označení a identifikace) by ve výsledku došlo ke znehodnocení certifikovaných investičních slitků. Závěry městského soudu odpovídají zjištěním daňových orgánů (doloženým obsahem správního spisu), a tedy je nelze pokládat za překvapivé, jak namítá stěžovatelka.

[20] Stran námitek týkajících se chybějící daně Nejvyšší správní soud zdůrazňuje, že společnost ROYAL METALS GOLD nepředložila k výzvě správce daně evidenci pro daňové účely, žádnou smluvní dokumentaci ani faktury týkající se sporného plnění. Odhlížet nelze ani od skutečnosti, že jednatel společnosti ROYAL METALS GOLD byl zároveň jednatelem společnosti GOLDENBURG EUROPA GBE, která byla přímým dodavatelem stěžovatelky. Jmenovaná společnost nepodala za kontrolované zdaňovací období daňové přiznání k DPH, a to ani k výzvě správce daně. Odpověď na otázku, zda tak učinila úmyslně, anebo pod vlivem objektivních okolností (stěžovatelkou blíže

nespecifikovaných), nemá na závěry daňových orgánů žádný vliv. Personální propojení společností, a to hned dvěma osobami (David Eichler jako jednatel článků 2 a 4 řetězu a Martin Mazúr jako jednatel článků 1 a 3), jakož i účelové zapojení jednotlivých mezičlánků do řetězce, mělo v souzeném případě sloužit k zastření jednak původu zboží, jednak pozic tzv. *profit takerů,* tj. společností, u kterých dochází ke krácení daňové povinnosti. Pokud stěžovatelka až v kasační stížnosti obšírně popisuje úvahy týkající se fakturace záloh (a nikoli skutečných dodávek), s ohledem na skutečnost, že tyto námitky nebyly vzneseny již v žalobě, a tedy na ně městský soud nemohl v napadeném rozsudku reagovat, nejsou dle § 104 odst. 4 s. ř. s. v řízení o kasační stížnosti přípustné.

[21] Ani závěrům městského soudu vztahujícím se k posouzení objektivních okolností nelze z pohledu Nejvyššího správního soudu nic vytknout. V této souvislosti městský soud správně zdůraznil, že již samotná organizace obchodu byla z ekonomického hlediska nestandardní, neboť do řetězce byly uměle vloženy mezičlánky bez zřejmého ekonomického významu. Jednatel stěžovatelky neposkytl žádné logické vysvětlení toho, proč neobchodoval přímo s dodavatelskou společností stojící na počátku řetězce, byť na ni nepochybně měl kontakt, ale naopak do řetězce byl vložen mezičlánek v podobě jím ovládané společnosti Credo gain. Městský soud se důvodně ztotožnil také se závěry žalovaného, že jednatel stěžovatelky uvedeným způsobem vědomě postupoval tak, aby zastřel roli *missing tradera*, společnosti ROYAL METALS GOLD. O vědomosti stěžovatelky (resp. jejího jednatele) o daňovém podvodu svědčí též absence písemné smluvní dokumentace, neobvyklý způsob navázání spolupráce (náhodně při soukromém poradenství ve stavební činnosti), jakož i skutečnost, že stěžovatelka a korporace ROYAL METALS GOLD a Credo gain sídlí na virtuálních adresách. Na základě souboru vyjmenovaných objektivních skutkových okolností tak bylo možno náležitě posoudit a vyhodnotit, zda stěžovatelka věděla, nebo vědět mohla a měla, že se svým jednáním účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH.

[22] Pokud stěžovatelka namítala, že z napadeného rozsudku není zřejmé, z jakého důvodu městský soud nepřistoupil k hodnocení opatření přijatých stěžovatelkou za účelem zajištění neúčasti na podvodu DPH, ani s touto námitkou se Nejvyšší správní soud neztotožnil. Městský soud v napadeném rozsudku podrobně popsal jednotlivé kroky mechanismu zjišťování podvodu na DPH a dospěl k závěru, že v případě stěžovatelky se nelze dovolávat dobré víry, a tedy bylo nadbytečné dále hodnotit případná opatření přijatá k zamezení účasti na daňovém podvodu, neboť objektivní okolnosti popsané žalovaným jako celek prokázaly, že se daňového podvodu účastnila záměrně. Judikatura Soudního dvora EU přitom chrání subjektivní práva a legitimní očekávání daňových subjektů, které si nejsou a nemohou být vědomy daňového podvodu, a jednají s veškerou rozumnou opatrností, aby se nestaly součástí daňového podvodu. V takovém postavení se však stěžovatelka v souzené věci nenacházela, ostatně v celém průběhu řízení ani neuvedla, zda a jaká konkrétní opatření za účelem zabránění účasti na daňovém podvodu vůbec přijala.

[23] Se stěžovatelkou lze souhlasit do té míry, že týkají-li se vydávané akty podobné otázky, měl by být zajištěn jejich obsahový soulad. Zjištěný daňový podvod se však vždy a bez dalšího nemusí promítat zároveň do oblasti trestněprávní a naopak. Postupy daňových orgánů a orgánů činných v trestním řízení se vzájemně nepodmiňují (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 12. 2015, č. j. 1 Afs 92/2015 - 35, rozsudek

ze dne 5. 8. 2020, č. j. 10 Afs 43/2020 - 35, z aktuálních rozsudek ze dne 24. 1. 2022, č. j. 10 Afs 57/2021 - 65). Městský soud proto správně upozornil, že rozsudek vydaný v trestní věci stěžovatelčina jednatele není bez dalšího způsobilý ovlivnit závěry daňového řízení a naopak.

[24] K námitce, zda byl postup správce daně v souladu se zákonem i ve vztahu k ostatním společnostem zapojeným do identifikovaného řetězce, Nejvyšší správní soud uvádí, že předmětem tohoto řízení je daňová povinnost stěžovatelky. Pokud v nyní projednávaném případě žalovaný odepřel stěžovatelce (jako poslednímu článku, který uplatňoval daňové zvýhodnění) nárok na odpočet v souladu se zákonem – což je závěr, na kterém se Nejvyšší správní soud shoduje s městským soudem – a zároveň soud neměl žádné konkrétní poznatky o tom, jakým způsobem daňové orgány postupovaly vůči jiným daňovým subjektům, nelze pouze z tohoto důvodu rušit rozhodnutí žalovaného ve věci stěžovatelky.

[25] K námitce nepřezkoumatelnosti spočívající v tom, že se městský soud v napadeném rozsudku nevěnoval hodnocení stěžovatelkou přijatých opatření za účelem předcházení její účasti na podvodu, Nejvyšší správní soud (s odkazem na bod [22] odůvodnění) uvádí, že stěžovatelka v předchozím řízení žádná konkrétní opatření, která by činila za účelem zabránění účasti na daňovém podvodu, nezmínila, ani logicky nevysvětlila nestandardní okolnosti transakce, na které poukazoval žalovaný i městský soud. Rovněž námitkou nedostatečně zjištěného skutkového stavu se městský soud zabýval komplexně a vyčerpávajícím způsobem odůvodnil závěry o nedůvodnosti stěžovatelčiny argumentace. K tvrzenému odmítnutí provedení navržených svědeckých výpovědí Nejvyšší správní soud doplňuje, že z obsahu správního spisu a rozhodnutí žalovaného o odvolání bez pochybností vyplývá, že stěžovatelka v průběhu řízení před správcem daně žádné svědecké výpovědi nenavrhla. K tomu, že městský soud výslovně nereagoval na všechny dílčí námitky, pak Nejvyšší správní soud poukazuje na usnesení rozšířeného senátu ze dne 5. 12. 2017. č. j. 2 As 196/2016 - 123, č. 3668/2018 Sb. NSS, dle kterého je rozsudek soudu nepřezkoumatelný pouze tehdy, není-li z něj *„vůbec patrno, jak soud hodnotil podstatné důvody či skutečnosti uplatněné v rámci žalobních bodů. Naopak nelze považovat za nepřezkoumatelné takové rozhodnutí krajského soudu, z jehož odůvodnění lze (byť i zohledněním celkového kontextu důvodů uvedených v odůvodnění) seznat, jaký názor krajský soud zaujal vůči důležitým skutkovým a právním otázkám podstatným pro rozhodnutí projednávané věci. Nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů nemůže být založena tím, že odůvodnění krajského soudu je pouze stručné či argumentačně chudé, popř. že krajský soud nevyvracel každý dílčí argument uplatněný účastníky (osobami zúčastněnými na řízení)*“. Citovaným požadavkům odůvodnění napadeného rozsudku městského soudu dostálo.

IV. Závěr a náklady řízení

[26] Na základě výše uvedených důvodů Nejvyšší správní soud neshledal kasační stížnost důvodnou, a proto ji podle § 110 odst. 1 poslední věty s. ř. s. zamítl.

[27] O nákladech řízení o kasační stížnosti Nejvyšší správní soud rozhodl podle § 60 odst. 1 a 7 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Žalobkyně (stěžovatelka) neměla ve věci úspěch, nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Úspěšnému žalovanému žádné náklady

nad rámec obvyklé úřední činnosti nevznikly, náhrada nákladů řízení se mu tudíž nepřiznává.

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

V Brně dne 9. března 2022

Mgr. Ing. Veronika Juřičková
předsedkyně senátu