



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Marka Bedřicha a soudkyň JUDr. Hany Veberové a JUDr. Jitky Hroudové v právní věci

žalobce: **Vertigo Investments s. r. o.,**
IČO 262 21 993,
se sídlem v Praze 4, Soudní 774/4,

zastoupeného Mgr. Markem Šimákem, advokátem
se sídlem v Praze 1, Havlíčkova 15,

proti
žalovanému: **Odvolacímu finančnímu ředitelství,**
se sídlem v Brně, Masarykova 427/31

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného správního orgánu ze dne 26. 8. 2019, č. j. 34963/19/5300-22442-712600

takto:

- I. Žaloba se zamítá.**
- II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.**

Odůvodnění

Vymezení věci

1. Žalobce se žalobou podanou u Městského soudu v Praze, domáhal přezkoumání a zrušení rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství (dále jen „žalovaný“), ze dne 26. 8. 2019, kterým žalovaný jako odvolací správní orgán zamítl odvolání žalobce proti celkem čtrnácti rozhodnutím Finančního úřadu pro hlavní město Prahu, územního pracoviště pro Prahu 4 (dále jen „správce daně“), ze dne 21. 5. 2018, jimiž doměřil žalobci daň z přidané hodnoty (DPH) v celkové výši 23 682 435 Kč za zdaňovací období od 6. 2. 2014 do 28. 2. 2014, od března 2014 do června 2014 a od září 2014 do května 2015.

Shodu s prvopisem potvrzuje H.P.

Žalobní body

2. Žalobce v podané žalobě pod bodem 1 konstatoval průběh daňového řízení před správními orgány, který předcházel vydání žalobou napadeného rozhodnutí, když zdůraznil, že podle jeho názoru správce daně zahájil kontrolu žalobce, neboť jej podezříval z fiktivnosti jeho obchodů. Žalobce po celou dobu daňové kontroly spolupracoval, předkládal požadované dokumenty a má za to, že prokázal, že vedl řádné evidence podle zákona o dani z přidané hodnoty ve stanoveném rozsahu. Správce daně dospěl k závěru, že údaje obsažené v těchto evidencích plně odpovídají údajům, které žalobce uvedl v podaných daňových přiznáních, a že evidence neobsahují žádné nesprávnosti. Správce daně však dovodil, že z důkazních prostředků, které předložil žalobce, i ze všeho, co vyšlo najevo v průběhu daňového řízení, je zcela zřejmé, že se zdanitelná plnění uskutečnila řádně, fakturované dodávky žalobce v daném rozsahu i obsahu přijal a použil je v rámci své ekonomické činnosti podle § 72 zákona o dani z přidané hodnoty. Žalobce tedy unesl své důkazní břemeno a prokázal, že splnil podmínky pro přiznání nároku na odpočet daně z předmětných daňových dokladů. Správce daně nárok žalobce zpochybnil tvrzením, že se žalobce měl účastnit obchodní transakce, která probíhala v rámci řetězce firem a ve svém komplexu vykazuje znaky nestandardního průběhu, takže výsledným efektem těchto transakcí nemusí být pouze zisk dosažený běžnou ekonomickou činností. Pohyb zboží, který prvostupňový správce daně zjišťoval a které bylo předmětem nákupu a prodeje mezi jednotlivými subjekty v řetězci a v průběhu řetězce prověřoval dodržení neutrality daně podle 6. směrnice Rady EU, vyústila v rozhodnutí, jímž správce daně žalobci doměřil daň s tím, že neshledal důvody pro vrácení nadměrného odpočtu uplatňovaného žalobcem.

3. Žalobce v podané žalobě namítl nezákonnost napadeného rozhodnutí, zabýval se hmotněprávními podmínkami nároku na odpočet daně, právním základem posuzovaného problému, i aplikací vědomostního testu na zjištění skutkových okolností při posuzování existence podvodu na DPH. Zabýval se konkrétními skutkovými okolnostmi zjišťovanými správcem daně týkajícími se obchodování s V.M., společností HAVENROCK s. r. o., společností MALCONERON s. r. o., společností GRIKOSANOL s. r. o., dále obchodními vztahy s dodavateli žalobce FROBON TRADE s. r. o., ROYAL METAL GOLD s. r. o., B. I. B. S., a. s., ABP CONSULTING, a. s., PRO CONCORDIAM s. r. o., BEDRA DE, GOLDENBURG GERMANY a GOLDENBURG EUROPA GBE. Žalobce zpochybnil jednotlivé okolnosti, které žalovaný podnikatelské činnosti považoval za nestandardní, a veškerá tvrzení žalovaného vysvětlil a doplnil o potřebné souvislosti. Namítl, že žalovaný porušil povinnost seznámit žalobce se spisem, podklady vybíral namátkově a nezasílal žalobci na jeho žádost kopie výslechů.

4. Žalobce se v podané žalobě zabýval otázkami účelového vybírání podkladů pro rozhodnutí správního orgánu, přesunem důkazního břemene na daňový subjekt i doměřením daně více subjektům v řetězci s ohledem na zásadu neutrality daně, namítl porušení principu právní jistoty a principu legitimního očekávání, přičemž odkázal na bohatou judikaturu Soudního dvora Evropské unie (dále jen „SDEU“) ve věci řetězových daňových podvodů.

5. V závěru podané žaloby žalobce namítl, že je přesvědčen o tom, že v souladu s judikaturou Soudního dvora EU i Nejvyššího správního soudu dostal všem povinností, které mu mohly být uloženy. Vyvrátil veškeré nestandardní okolnosti tvrzené žalovaným, a pokud některé z nich zůstávají nevyjasněné, jsou to okolnosti, které přímo nesouvisí s obchodováním žalobce, a žalobce je nemohl nijak ovlivnit. Žalobce přijal při svém obchodování všechna opatření, která po něm lze rozumně požadovat, a jednal v dobré víře. Se svými odběrateli i dodavateli uzavíral písemné smlouvy, prověřoval obchodní partnery požadavkem na přiznání k DPH, platby bezhotovostním způsobem fotografické dokumentace obchodních případů, stanovení ceny podle vývoje na burzovním trhu, osobní přítomnost jednatelů žalobce při předávání zboží, dodacími listy a podobně. Žalobce prokázal, že vedl řádné evidence podle zákona o dani z přidané hodnoty ve

stanoveném rozsahu, které i podle hodnocení žalovaného a správce daně plně odpovídají údajům, které žalobce uvedl v podaných daňových přiznáních. Účetnictví a evidence žalobce neobsahují žádné nesprávnosti, prokazují, že se zdanitelná plnění řádně uskutečnila, že fakturované dodávky žalobce v daném rozsahu i obsahu přijal a použil je v rámci své ekonomické činnosti. Podle názoru žalobce žalovaný v řízení neprokázal, že se v případě chybějící daně u dodavatelů žalobce jednalo o podvod na dani z přidané hodnoty, a tím méně pak neprokázal objektivní okolnosti, které by svědčily o tom, že žalobce věděl nebo vědět měl o tom, že plnění, na jehož základě uplatnil nárok na odpočet DPH, bylo součástí podvodu. Žalovaný neprokázal, že by žalobce nečinil opatření, která po něm mohla být rozumně požadována, a že nejednal v dobré víře. Z uvedených důvodů žalobce navrhl, aby žalobou napadené rozhodnutí bylo pro nezákonnost a nepřezkoumatelnost zrušeno a věc vrácena žalovanému k dalšímu řízení.

Vyjádření žalovaného k obsahu žaloby

6. Žalovaný ve vyjádření k podané žalobě v první řadě odkázal na odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí o odvolání, ve kterém se vypořádal s odvolacími námitkami žalobce jak po stránce skutkové, tak i právní, přičemž některé žalobní námitky se shodují s námitkami odvolacími. Žalovaný s právním názorem žalobce nesouhlasí a má za to, že mezi stranami je sporné nejen to, zda žalobce měl a mohl vědět, že obchody, jichž se účastní, jsou součástí řetězce, ve kterém dochází k podvodu na DPH, ale právě i samotná existence podvodu v daném řetězci.

7. V podrobnostech odkázal žalovaný zejména na body 85 až 105 žalobou napadeného rozhodnutí. Správcem daně bylo spolehlivě zjištěno, že v rámci řetězce došlo k narušení neutrality daně, bylo určeno, u kterých článků řetězce k narušení neutrality daně došlo, a popsáno, za jakých nestandardních podmínek jednotlivé obchodní případy v daném obchodním řetězci probíhaly. Tyto nestandardní okolnosti dotčených obchodních případů nebyly obecně kladeny k tíži žalobce, neboť se může jednat i o skutečnosti zjištěné u vzdálenějších článků řetězce, o nichž žalobce povědomí mít nemusel. Žalobci byly poté v rámci vědomostního testu kladeny k tíži jako objektivní okolnosti pouze ty skutečnosti, které mu měly a mohly být (v některých případech dokonce musely být) v době realizace obchodů známy.

8. Žalovaný je přesvědčen o tom, že v projednávaném případě bylo na základě zjištěných a popsáných nestandardních okolností v kombinaci s prokázaným narušením neutrality daně postaveno na jisto, že zkoumaný řetězec obchodů byl zasažen podvodem na DPH. Posuzované obchodní transakce neodpovídaly podmínkám, které jsou typické a v obchodním prostředí běžné pro subjekty, které se snaží dosahovat ekonomického zisku, a stejně tak korporace figurující v řetězci se nejvíce jako standardní podnikatelé.

9. Žalovaný ohledně zapojení žalobce na podvodu na DPH definoval celou řadu objektivních okolností, které, ačkoli samostatně nemusí být v rozporu se zákonem, ve svém souhrnu prokazují, že žalobce o svém zapojení do podvodu na DPH mohl a měl a v některých případech dokonce musel vědět.

10. Na stranách 6 až 22 svého vyjádření se žalovaný podrobně vypořádal znovu s jednotlivými námitkami týkajícími se nepřímých dodavatelů žalobce, odběratelů žalobce a objektivním okolnostem zjištěným při obchodování žalobce.

11. Žalovaný se neztotožnil ani s názorem žalobce, že se správní orgány dopustily procesního pochybení, s čímž žalovaný rovněž odkázal na judikaturu Nejvyššího správního soudu k otázce rozložení důkazního břemene při prokazování existence podvodu DPH a účasti konkrétního subjektu na něm. V závěru svého vyjádření žalovaný poukázal na to, že žalobou napadené rozhodnutí netrpí za nezákonnostmi a provedená řízení vadami žalobcem tvrzenými, proto navrhl, aby soud žalobu jako nedůvodnou zamítl.

Replika žalobce

12. Těsně před nařízeným ústním jednáním žalobce doručil soudu obsáhlou repliku, v níž znovu stručně shrnul žalobní důvody a zdůraznil, že žalovaný neprokázal existenci daňového podvodu v údajném řetězci, který ostatně popsal velmi orientačně a není z něj patrné, jaký subjekt byl dodavatelem dodavatele žalobce v jednotlivých obchodních transakcích, neuvedl, která společnost měla započít s obchodováním posuzovaného zboží, tj. jak došlo ke vzniku komodity. Neprokázal, zda se skutečně jednalo o podvod a nikoli pouze jen o podnikatelské selhání některého z dodavatelů dodavatele žalobce. Naopak žalobce v průběhu daňového řízení prokázal, že přijal při svém obchodování veškerá opatření, které po něm lze rozumně požadovat, a jednal v dobré víře. Proto mu není možné – v souladu s evropskou soudní judikaturou – nárok na odpočet DPH odepřít, i kdyby snad byl údajný řetězec podvodem na dani stížen. Daňové orgány neprovedly řádné dokazování a dopustily se řady pochybení při hodnocení jednotlivých důkazů. Žalovaný pak v odvolacím řízení postupoval v rozporu s legitimním očekáváním a právní jistotou, když ve skutkově podobných kauzách dospěl k naprosto odlišným závěrům.

13. V rámci podané repliky žalobce doplnil své návrhy na doplnění dokazování s odkazem na souběžně probíhající trestní řízení, zejména pokud jde o svědecké výpovědi vztahující se k jednotlivým dodavatelům v údajném podvodném řetězci a uvedl podrobné citace z judikatury Soudního dvora Evropské unie, Ústavního soudu a Nejvyššího správního soudu, která podle jeho názoru dopadá na nyní posuzovanou věc. Závěrem repliky žalobce navrhl, aby soud zrušil nejen žalobou napadené rozhodnutí o odvolání, ale i všechny dodatečné platební výměry, které jsou podle jeho názoru stíženy stejnými vadami jako rozhodnutí odvolacího orgánu.

14. Žalobce se v rámci dalšího doplňujícího vyjádření ze dne 16. 6. 2021 zabýval především důvodností a oprávněností návrhů na doplnění dokazování, zejména pak s ohledem na důkazy vztahující se k trestnímu řízení vedenému před Městským soudem v Praze pod spisovou značkou 56T 2/2019, v němž jako obžalovaní figurovali i oba jednatelé žalobce pánové J. a P. (oba byli pravomocně zproštěni obžaloby – poznámka soudu). Žalobce opakovaně uváděl, že neznal dodavatele svých dodavatelů, prováděl podle svého přesvědčení dostatečné kontroly zboží ve smyslu běžných obchodních zvyklostí a vysvětlil – s odkazy na výpovědi JUDr. H. a pana J. před trestním soudem – důvody, proč zboží nakoupené od ROYAL METAL GOLD bylo prodáváno konečným odběratelům BEDRA DE, GOLDENBURG EUROPA a GOLDEBURG GERMANY prostřednictvím společností B. I. B. S. a PRO CONCORDIAM.

Další vyjádření žalovaného

15. Žalovaný se dne 4. 10. 2021 vyjádřil k žalobcovým návrhům na doplnění dokazování s tím, že doplnění žalobní argumentace tvoří kusé vytržení několika málo vět z velmi obsáhlého odůvodnění trestního rozsudku čítajícího 132 stran textu, přičemž žalobce zcela pomíjí kontext v podobě důkazů provedených v průběhu daňového řízení a z nich vyplývajících skutkových zjištění. I v případě provedení důkazů z trestního řízení v řízení před soudem nemohou informaci z nich vyplývající mít relevantní dopad na rozhodnutí ve věci samé a nemohou podpořit argumentaci žalobce.

Průběh řízení před správními orgány

16. Ze spisového materiálu, který byl soudu předložen žalovaným správním orgánem, byly zjištěny následující, pro rozhodnutí ve věci samé podstatné skutečnosti:

17. Dne 22. 9. 2015 byla u žalobce zahájena daňová kontrola na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období únor 2014 až březen 2015. Dne 4. 5. 2017 byla tato daňová kontrola rozšířena i na zdaňovací období duben 2015 až červenec 2015.

18. V průběhu daňové kontroly správce daně na základě předložených důkazů zjistil, že zdanitelná plnění spočívající v nákupu slitiny převážně ze zlata a mědi, za která si žalobce nárokoval odpočet DPH, se fakticky uskutečnila. Správce daně identifikoval řetězec společností, jehož součástí byl i žalobce, jež byl podle názoru správce daně zatížen podvodem na DPH. Správce daně shromáždil podklady, ze kterých dovedl, že žalobce o podvodném charakteru řetězce mohl a měl vědět, respektive některé důkazy nasvědčují tomu, že žalobce o podvodném charakteru dokonce vědět musel. S uvedeným právním hodnocením byl žalobce seznámen prostřednictvím úředního záznamu o průběžném kontrolním zjištění a bylo mu umožněno, aby se k průběžným kontrolním zjištěním vyjádřil.

19. Žalobce svého práva využil a dne 5. 3. 2018 doručil správci daně písemné vyjádření, jehož obsah v podobě námitek vypořádal správce daně v odůvodnění Zprávy o daňové kontrole č. j. 4257643/18, která byla se žalobcem projednána dne 14. 5. 2018.

20. Na základě projednání Zprávy o daňové kontrole správce daně vydal dne 21. 5. 2018 celkem 14 dodatečných platebních výměrů na daň z přidané hodnoty, jimiž doměřil žalobci daň z přidané hodnoty a povinnost uhradit penále za jednotlivá zdaňovací období od 6. 2. 2014 do 30. 5. 2015.

21. Proti dodatečným platebním výměrům podal žalobce včasné odvolání, ve kterém argumentoval shodně jako ve svém vyjádření ze dne 5. 3. 2018 a jako v následně podané žalobě.

22. O podaném odvolání rozhodl žalovaný odvolací orgán žalobou napadeným rozhodnutím. Před tím však doplnil spisový materiál, s doplněnými důkazy včetně jejich hodnocení seznámil žalobce prostřednictvím písemnosti č. j. 23030/19, kterou dal žalobci rovněž prostor pro vyjádření. Žalobce podal dne 19. 6. 2019 odvolacímu správnímu orgánu své podrobné vyjádření, jehož obsah byl následně zahrnut mezi odvolací důvody.

23. Žalovaný doplnil spisový materiál o podklady ze systému prvostupňového správce daně, které sice správce daně měl v průběhu kontroly k dispozici, ale nezaložil je do spisového materiálu, přičemž znovu seznámil žalobce s doplněním spisového materiálu a žalobce na toto seznámení reagoval dalším svým vyjádřením ze dne 14. 8. 2019.

24. Žalobou napadeným rozhodnutím žalovaný neshledal odvolací důvody relevantní, proto odvolání žalobce zamítl a napadená rozhodnutí Finančního úřadu pro hlavní město Prahu ze dne 21. 5. 2018 potvrdil s odůvodněním, že při přezkumu odvolání napadených rozhodnutí v rozsahu odvolacích důvodů tyto shledal nedůvodnými. Při přezkoumání věci nevyšly najevo ani jiné nesprávnosti či nezákonnosti odvolatelem neuplatněné, které by mohly mít vliv na výrok rozhodnutí, proto bylo rozhodnuto tak, jak je ve výroku rozhodnutí uvedeno.

Řízení před soudem

25. Při ústním jednání u Městského soudu v Praze zástupkyně žalobce znovu velmi podrobně zopakovala jednotlivé žalobní body a skutkovou i právní argumentaci žalobce k nim. Poukázala na to, že řadu důkazů nemohl žalobce soudu označit a předložit dříve, neboť byl odkázán na probíhající trestní řízení vedené před Městským soudem v Praze pod spisovou značku 56T 2/2019, které dosud nepravomocně skončilo těsně předtím, než proběhlo ústní jednání ohledně této podané žaloby. Zástupkyně žalobce plně odkázala na podanou žalobu a na její doplnění, stejně jako na podanou repliku. Zdůraznila, že trestní senát dospěl k závěru, že se skutek, který byl jednotlivým obžalovaným kladen za vinu, vůbec nestal, a rovněž poukázala na to, že v případě jiných subjektů z tvrzeného obchodního řetězce uplatněným nárokům na odpočet DPH buď vyhověl v odvolacím řízení přímo žalovaný, nebo byl dodavatel žalobce úspěšný se správní žalobou u Krajského soudu v Brně.

26. Zástupce žalovaného správního orgánu u jednání soudu primárně odkázal na obsah podrobného písemného vyjádření žalovaného k žalobě. Vyjádřil přesvědčení, že odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí ob stojí i ve světle neustále doplňovaných a rozšiřovaných

žalobních námitek. Zdůraznil princip koncentrace řízení před správním soudem a uvedl, že řada právních otázek byla žalobcem nastolena pouze v obecné a nekonkrétní návaznosti na sporný skutek a připomněl odlišnost principů, cílů i způsobu dokazování mezi řízením daňovým a trestněprávním. Řadu okolností žalobce vykládá nesprávně, kdy z odůvodnění napadeného rozhodnutí je patrné, že jde o posuzování objektivních okolností, které jednotlivě jistě nejsou v rozporu se zákonem, ale při jejich zhodnocení v souhrnu napadená rozhodnutí obstojí.

27. O podané žalobě rozhodl Městský soud v Praze rozsudkem ze dne 3. 9. 2020, č. j. 11Af 49/2019 - 141, kterým žalobu neshledal důvodnou, proto ji zamítl a vyslovil, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení. Soud uzavřel, že právě nutnost posoudit nárok na odpočet daně z přidané hodnoty dle judikatury Evropského soudního dvora byla důvodem, pro který žalovaný přistoupil ke zjištění a prokázání, zda se daňový subjekt stal součástí podvodného řetězce vědomým jednáním, včetně hodnocení důkazních prostředků. Žalovaný podrobil svému hodnocení jednotlivé důkazní prostředky a své závěry vyjádřil v napadeném rozhodnutí, jeho postupu nelze nic vytknout a soud dospěl k závěru, že žalovaný se zcela přesvědčivým způsobem a dostatečně obsáhle i srozumitelně vypořádal se všemi žalobcem uplatněnými námitkami. Soud v tomto směru znovu odkazuje na podrobné odůvodnění písemného vyhotovení žalobou napadeného rozhodnutí, kde žalovaný nejen popsal zjištění učiněná na základě listin a výpovědí jednotlivých svědků, ale uvedl i jejich zhodnocení, včetně porovnání s ostatními provedenými důkazy. Závěry přijaté žalovaným jsou logické a nelze jim vytknout nesystematičnost, či žalobcem tvrzenou rozpornost.

28. Uvedený rozsudek byl k žalobcem podané kasační stížnosti zrušen rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 5. 2021, č. j. 9Afs 240/2020 – 57 (dostupným stejně jako všechna dále citovaná rozhodnutí tohoto soudu na www.nss soud.cz), a věc byla městskému soudu vrácena k dalšímu řízení. Důvodem zrušení rozsudku městského soudu byla skutečnost, že Nejvyšší správní soud při přezkumu zjistil, že městský soud se řádně nevypořádal s námitkami žalobce a z napadeného rozsudku nelze seznat, v jakých skutkových okolnostech daňový podvod spočíval a z čeho plyne, že žalobce o své účasti na podvodu věděl, resp. měl či mohl vědět. Soud se však opomněl zabývat výhradou, že ve vztahu k jednatelům žalobce, resp. žalobci, byl výslech V. M. v trestním řízení proveden nezákonně, jelikož k němu došlo ještě před zahájením trestního stíhání proti J. P. a K. J. (viz body 28 a 29 žaloby a část A. doplnění žaloby, včetně důkazních návrhů). Bez odpovědi na tuto otázku jsou podle názoru Nejvyššího správního soudu další úvahy předčasné (viz též rozsudek č. j. 2Afs 24/2007 - 119). Zmíněný protokol nebyl doplněn do daňového spisu až v odvolacím řízení (viz poř. č. 51/2 spisu prvostupňového správce daně), do sféry správce daně byl získán z jiného daňového řízení (viz poř. č. 51 spisu prvostupňového správce daně) a v odůvodnění napadeného rozsudku v podstatě chybí jakékoli hodnocení tohoto důkazu, byť bylo zpochybněno (viz bod 41). Žalobce zároveň zpochybnil zaměření výslechu V. M. jako svědka v daňovém řízení (viz str. 3 protokolu o výslechu svědka ze dne 24. 4. 2019, založeného na poř. č. 10 spisu odvolacího správce daně), čímž se městský soud též nezabýval. Dospěl-li nakonec městský soud k závěru, že účast V. M. v řetězci není jediným rozhodujícím důkazem prokazujícím existenci podvodu na DPH, neznamená to, že jde podle jeho názoru o okolnost, již lze v této souvislosti opomenout, jak naznačuje žalovaný (viz bod 34 vyjádření ke kasační stížnosti). Jinak řečeno nebylo dosud postaveno najisto, zda bylo v daňovém řízení řádně prokázáno personální propojení dodavatelů stěžovatelky v řetězci prostřednictvím osob V. M. a M.M., tím spíše nebylo toto skutkové zjištění (případně jeho absence) řádně hodnoceno.

29. Při ústním jednání u Městského soudu v Praze dne 7. 10. 2021 zástupkyně žalobce odkázala na podanou žalobu a na všechna další písemná podání žalobce, zdůraznila, že zprošťující výroky rozsudku v trestní věci vůči oběma jednatelům žalobce nabyly právní moci dnem 9. 12. 2020 a navrhla, aby soud zrušil žalobou napadené rozhodnutí i všechny dodatečné platební výměry správce daně pro chybějící, respektive nezákonný a s nedostatečnou pečlivostí vyhodnocený vědomostní test žalobce ohledně existence podvodu na DPH. Nebyly zodpovězeny otázky, odkud

se předmětná komodita v řetězci vůbec vzala, proč do řetězce byly zařazeny i společnosti FROBON a GLADIT, jak daňové orgány dospěly k závěru o existenci podvodu, jakým konkrétním jednáním byl podvod spáchán a kde došlo v řetězci k narušení neutrality daně. V tomto rozsahu je podle žalobce napadené rozhodnutí nepřezkoumatelné. Znovu připomněla nezákonné pořízení a použití důkazu v podobě výpovědi svědka M., kdy došlo ve vztahu k žalobci k porušení práva na spravedlivý proces. Žalovaný se nepokusil zjistit skutečný stav věci, nezachoval procesní práva žalobce a nesprávně vyhodnotil test proporcionality v tom směru, zda žalobce mohl riziku podvodu zabránit či předejít. Poukázala i na to, že byt' byli dodavatelé žalobce pro daňové orgány nekontaktní, ve veřejných rejstřících byli evidováni jako plátcí DPH, a na okolnost, že dodavateli žalobce společnosti ROYAL METAL GOLD nebyla daň doměřena z důvodu prekluze. Žalovaný činí závěry o nutné povědomosti žalobce o existenci podvodu, aniž by mu byly známy běžné obchodní zvyklosti při obchodování s danou komoditou, nepokusil se zjistit žádné další okolnosti, které nezapadaly do jeho konstrukce o vědomé účasti žalobce na podvodu, a nevypořádal se řádně s tvrzením žalobce, že přijal veškerá rozumná opatření, aby své účasti na podvodu zabránil. Z důvodů uvedených v tomto řízení podle názoru žalobce nelze žalobci důvodně odeprít nárok na odpočet DPH.

30. Zástupce žalovaného správního orgánu u jednání soudu uvedl, že stanovisko žalovaného se nijak nezměnilo. Odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí a na všechna podání určená soudnímu řízení. Podle názoru žalovaného byly podmínky pro odeprání nároku žalobce na odpočet DPH naplněny, protože byly zjištěny a popsány objektivně existující okolnosti, podle nichž žalobce vědět měl a mohl o tom, že se účastní řetězového podvodu na DPH, neučinil dostatečné kroky k tomu, aby podvod odhalil a své účasti na něm zabránil. Proto žalovaný navrhl zamítnutí žaloby.

31. Městský soud v Praze je právním názorem, jenž byl vyjádřen v uvedeném rozsudku Nejvyššího správního soudu, vázán (ustanovení § 110 odst. 3 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), proto znovu přezkoumal žalobou napadená rozhodnutí a jím předcházející řízení před správními úřady obou stupňů z hlediska žalobních námitek, uplatněných v podané žalobě podle ustanovení § 75 s. ř. s., a při přezkoumání vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době vydání napadených rozhodnutí. Věc soud posoudil takto:

Relevantní právní úprava

32. Podle § 115 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, „v rámci odvolacího řízení může odvolací orgán provádět dokazování k doplnění podkladů pro rozhodnutí nebo k odstranění vad řízení, anebo toto doplnění nebo odstranění vad uložit správci daně, který napadené rozhodnutí vydal, se stanovením přiměřené lhůty.“ Podle odst. 2 tohoto ustanovení „Provádí-li odvolací orgán v rámci odvolacího řízení dokazování, seznámí před vydáním rozhodnutí o odvolání odvolatele se zjištěnými skutečnostmi a důkazy, které je prokazují, a umožní mu, aby se k nim ve stanovené lhůtě vyjádřil, popřípadě navrhl provedení dalších důkazních prostředků. Obdobně postupuje odvolací orgán i v případě, kdy dospěje k odlišnému právnímu názoru, než správce daně prvního stupně, a tato změna by ovlivnila rozhodnutí v neprospěch odvolatele.“ Podle odst. 3 tohoto ustanovení „Lhůta podle odstavce 2 nesmí být delší 15 dnů; žádost o navrácení této lhůty v předešlý stav je možné podat nejpozději do vydání rozhodnutí o odvolání“. Podle odst. 4 tohoto ustanovení „Po uplynutí lhůty podle odstavce 2 odvolací orgán k návrhům na provedení dalších důkazů nepřihlíží.“

33. Podle § 8 odst. 1 daňového řádu „správce daně při dokazování hodnotí důkazy podle své úvahy. Správce daně posuzuje každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti; přitom přiblíží ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo.“

34. Podle ustanovení § 92 daňového řádu „dokazování provádí příslušný správce daně nebo jím dožadovaný správce daně. Správce daně dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji, a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů. Daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních. Pokud to vyžaduje

průběh řízení, může správce daně vyzvat daňový subjekt k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, a to za předpokladu, že potřebné informace nelze získat z vlastní úřední evidence. Správce daně prokazuje oznámení vlastních písemností, skutečnosti rozhodné pro užití právní domněnky nebo právní fikce, skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem, skutečnosti rozhodné pro posouzení skutečného obsahu právního úkonu nebo jiné skutečnosti, skutečnosti rozhodné pro uplatnění následku za porušení povinnosti při správě daní. Navrhuje-li v řízení účast třetí osoby daňový subjekt, je povinen současně s návrhem sdělit správci daně potřebné údaje o této třetí osobě a informaci o tom, které skutečnosti hodlá účastí této třetí osoby prokázat nebo vysvětlit, popřípadě jiný důvod účasti. Není-li návrhu vyhověno, správce daně o tom vyrozumí daňový subjekt s uvedením důvodu. Správce daně po provedeném dokazování určí, které skutečnosti považuje za prokázané a které nikoliv a na základě kterých důkazních prostředků; o hodnocení důkazů sepiše úřední záznam, pokud se toto hodnocení neuvádí v jiné písemnosti, založené ve spise.“

35. Podle ustanovení § 93 daňového řádu lze „jako důkazních prostředků užít všech podkladů, jimiž lze zjišťovat skutečný stav věci a ověřit skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně a které nejsou získány v rozporu s právním předpisem, a to i těch, které byly získány před zahájením řízení. Jde zejména o tvrzení daňového subjektu, listiny, znalecké posudky, svědecké výpovědi a ohledání věci“. Za podmínek podle odstavce 1 lze jako důkazní prostředky použít i „veškeré podklady předané správci daně jinými orgány veřejné moci, které byly získány pro jimi vedená řízení, jakož i podklady převzaté z jiných daňových řízení nebo získané při správě daní jiných daňových subjektů. Je-li podkladem předaným podle odstavce 2 protokol o svědecké výpovědi, správce daně na návrh daňového subjektu provede svědeckou výpověď v rámci daňového řízení o této daňové povinnosti. Orgány veřejné moci a osoby, které mají listiny a další věci nezbytné pro správu daní, které mohou být důkazním prostředkem při správě daní, jsou povinny za podmínek podle ustanovení § 58 na vyžádání správce daně listiny nebo jejich kopie a jiné věci vydat nebo zapůjčit k ohledání; ustanovení § 96 odstavec 3 se použije obdobně. Vyžaduje-li to účel řízení, může si správce daně vyžádat úřední ověření předložené kopie“.

Posouzení důvodnosti žaloby Městským soudem v Praze

36. Žalobce se před správcem daně domáhal nároku na odpočet daně ve smyslu § 72 a následujících zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném pro příslušné zdaňovací období (dále jen „zákon o DPH“). Správce daně i žalovaný však dospěli k závěru, že podmínky pro přiznání nároku splněny nebyly, a naopak, že bylo zjištěno zapojení žalobce do podvodného řetězce.

37. Vzhledem ke skutečnosti, že daná oblast spadá do unijního práva, shledává soud vhodným připomenout i unijní úpravu nároku na odpočet daně, princip daňové neutrality, výklad otázky zneužití práva a aspekty zapojení do podvodného řetězce.

38. Unijní úprava daně z přidané hodnoty vychází z článku 113 Smlouvy o fungování EU, na níž navazuje tzv. Šestá směrnice Rady ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně (77/388/EHS) a Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty, která prve uvedenou nahradila. Ta v článku 1 odst. 2 uvádí základní princip fungování systému daně z přidané hodnoty, a sice že „se na zboží a služby uplatňuje všeobecná daň ze spotřeby v přesném poměru k ceně zboží a služeb, bez ohledu na počet plnění uskutečněných ve výrobním a distribučním procesu před stupněm, ve kterém je daň uplatněna. Každé plnění podléhá DPH vypočítané z ceny zboží nebo služby podle sazeb platných pro toto zboží nebo tuto službu po odpočtu daně, kterou byly přímo zatíženy jednotlivé nákladové prvky tvořící cenu. Společný systém DPH se uplatňuje až do stupně maloobchodu včetně.“

39. Toto ustanovení v sobě zakotvuje tzv. princip daňové neutrality. Ta spočívá v tom, že jednotlivé subjekty v rámci produkčního řetězce jsou zdaněny pouze v případě, že je vytvořena dodatečná (přidaná) hodnota. Daň z přidané hodnoty tak zdaňuje mezní produkty ekonomické činnosti subjektů, a to v jednotlivých fázích obratu. DPH se vybírá po částech při vzniku každého

dodatečného produktu (přidané hodnoty), přičemž břemeno uhrazení celé daně leží na konečném zákazníkovi (spotřebiteli).

40. Šestá směrnice byla provedena do českého právního řádu pomocí zákona o DPH, který konstruuje systém daňových odpočtů, na základě nichž je zachován princip daňové neutrality. Plátcí daně vznikne nárok na odpočet při splnění podmínek podle § 72 zákona o DPH. Podle tohoto ustanovení platí, že nárok na odpočet plátcí daně vznikne, pokud přijatá zdanitelná plnění použije pro uskutečnění své ekonomické činnosti podle podmínek § 72 – 79 zákona o DPH.

41. Podvody na DPH se Nejvyšší správní soud již mnohokrát zabýval, přičemž se v této problematice opírá o judikaturu Soudního dvora týkající se zneužití práva či karuselových 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 & Excise*, C-354/03, C-355/03 a C-484/03, Sb. (dále jen „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*, (dále jen „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 „Mahagében“)].

42. Judikatura Soudního dvora jako podvod na DPH 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 Směrnice o DPH, neboť uskutečněné operace neodpovídají běžným obchodním podmínkám. Ve věci Optigen bylo 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.) „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). V rozsudku ze dne 21. 2. 2008, *Netto Supermarket*, C-271/06, Soudní dvůr konstatoval: „Zejména pokud jde o zásadu proporcionality, Soudní dvůr již rozhodl, že v souladu s touto zásadou musejí členské státy využívat prostředků, které sice umožňují účinně dosáhnout cíle sledovaného vnitrostátním právem, avšak co nejméně narušují cíle a zásady stanovené dotčenými předpisy Společenství (viz rozsudky *Molenbeide a další*, uvedený výše, bod 46, jakož i ze dne 27. 9. 2007, *Teleos a další*, C-409/04, Sb. [bod 19]). Je tak sice legitimní, že se opatření přijatá členským státem snaží o co nejúčinnější ochranu plateb do veřejného rozpočtu, avšak tato opatření nesmějí přesahovat rámec toho, co je za tímto účelem nezbytné“ (viz zejména výše uvedené rozsudky *Molenbeide a další*, bod 47, jakož i *Federation of Technological Industries a další*, bod 30) [bod 20]. V uvedeném rozsudku mimo jiné SDEU poukázal na to, že „v souvislosti s podvodem, kterého se dopustila třetí osoba, musí být veškeré rozložení rizika mezi dodavatele a daňovou správu v souladu se zásadou proporcionality (rozsudek *Teleos a další*, uvedený výše, bod 58). Tak tomu není tehdy, jestliže daňový systém přenáší veškerou odpovědnost za zaplacení DPH na dodavatele, bez ohledu na to, zda se tento podíl na podvodu, kterého se dopustil kupující, či nikoli (viz v tomto smyslu rozsudek *Teleos a další*, uvedený výše, bod 58).“

43. Uvedený výklad Soudního dvora převzala i judikatura Nejvyššího správního soudu. Ta potvrdila, že každá účetní transakce v řetězci musí být posuzována sama o sobě a charakter jednotlivých transakcí v řetězci nemůže být změněn předchozími nebo následnými událostmi (srov. rozsudek NSS ze dne 27. 7. 2007, č. j. 5Afs 129/2006 – 142, dostupný stejně jako všechny zde citované rozsudky NSS na www.nssoud.cz). 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 Soudního dvora ze dne 11. 5. 2006, *Commissioners of Customs & Excise a Attorney*

General proti Federation of Technological Industries a další, C-384/04). Ústavní soud např. v usnesení ze dne 23. 11. 2010, sp. zn. IV. ÚS 1885/10, uvedl, že „se nelze ztotožnit ani se stěžovatelským 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 zapláceno 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).

Vypořádání jednotlivých žalobních bodů

Existence podvodu

44. Městský soud v Praze nejprve k výtce vyjádřené v odůvodnění zrušujícího rozsudku Nejvyššího správního soudu sp. zn. 9Afs 240/2020 uvádí, že z odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí je zcela zřejmé a srozumitelné, v jakých zjištěných a prokázaných skutkových okolnostech spočívá skutkový základ posuzované věci. Žalovaný podrobně v bodech [85] a následujících popsal, že žalobce měl v posuzovaných zdaňovacích obdobích v rámci obchodu se slitinou zlata a jiných kovů dva dodavatele a tři odběratele. Dodavateli byly společnosti Frobon Trade s. r. o. a Royal, odběrateli pak B.I.B.S., ABP Consulting (nyní ABP Holding) a Pro Concordiam. Správce daně identifikoval širší řetězec společností, v němž u některých identifikoval chybějící daň a zjistil i řadu nestandardností, které řádně a podrobně v odůvodnění napadeného rozhodnutí popsal (body [87] až [98] odůvodnění napadeného rozhodnutí).

45. Závěry, vyjádřené v odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí, lze shrnout tak, že důvody pro neuznání odpočtu na DPH z důvodu zjištění existence podvodu na DPH, jsou vystavěny na několika dílčích závěrech.

46. V první řadě jde o zjištění existence přímého personálního propojení minimálně na dvou řetězcích:

B. I. B. S. – VERTIGO – ROYAL METAL GOLD

GOLDENBURG GERMANY – PRO CONCORDIAM – VERTIGO – ROYAL METAL GOLD

Pokud jde o dodavatele žalobce, společnost ROYAL METAL GOLD (dříve Pentomonetia s. r. o.), správce daně zjistil, že v posuzovaných obdobích společnost sídlila na virtuálním sídle, neměla registrovány žádné provozovny, jednatelem společnosti byl pan M.M., který se v obou řetězcích vyskytuje opakovaně jako jednatel či osoba fakticky řídící společnost. Společnost ROYAL nepodávala daňová přiznání, pouze dvakrát podala tzv. „nulové“ přiznání. Správcem daně doměřenou daň tato společnost neuhradila.

Pokud jde o dodavatele tohoto dodavatele, u společností MALCONERON s. r. o., HAVENROCK s. r. o. a GRIKOSANOL s. r. o., bylo zjištěno, že společnosti sídlí na virtuálních adresách, nepodávají daňová přiznání, nehradí vyměřené daňové povinnosti. U všech tří společností byla zjištěna chybějící daň, jednatelem všech tří společností byl v rozhodných obdobích pan V.M., všechny společnosti vykazovaly znaky typické pro subjekt zvaný *missing trader*. Na registrovaných bankovních účtech těchto společností neproběhly žádné finanční transakce nasvědčující jakékoli obchodní činnosti. Z protokolu o výsledku pana M. před orgány činnými v trestním řízení vyplynulo, že pozici pana M. jako jednatele v uvedených společnostech lze charakterizovat pojmem „*bílý kůň*“, když skutečná obchodní jednání jménem těchto společností

činil M.M.. Tato osoba spojuje i další dodavatele společnosti ROYAL, jimiž byly zjištěny společnosti Zlatá odměna s. r. o. a HARMETON Plus s. r. o. U první z nich figuroval jako jednatel přímo M.M., u druhé pak družka M.M. a matka jeho syna S. K. Obě společnosti – pro daňové orgány nekontaktní – pak rovněž zboží nakoupily od společnosti HAVENROCK.

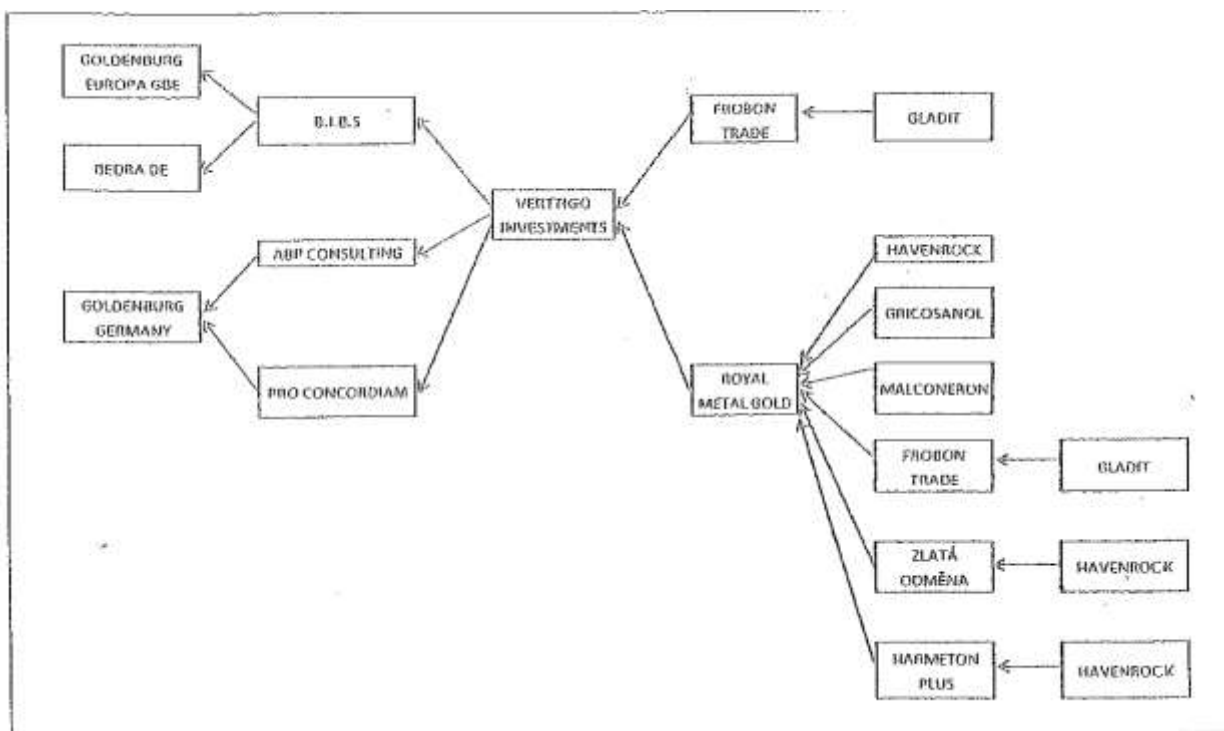
Druhým dodavatelem žalobce byla společnost FROBON TRADE, i tato společnost měla v posuzovaných obdobích sídlo na adresách poskytujících prostory pro virtuální sídla obchodních společností. Společnost nereagovala na výzvy správce daně k podání daňového přiznání a nehradila své daňové povinnosti. Finančnímu propojení se žalobcem nasvědčuje zjištění, že jednatel žalobce pan J. poskytl společnosti finanční půjčku i přes to, že společnost v obchodním rejstříku nezveřejnila ani jedinou účetní závěrku a pro úřady je zcela nekontaktní. Ani její dodavatel, společnost GLADIT s. r. o., nevykazovala znaky skutečné obchodní společnosti, když rovněž sídlila na virtuální adrese, podala v rozhodných obdobích jen jediné daňové přiznání, nicméně ani tato společnost daň z dodávek pro společnost FROBON nepřiznala a neuhradila. I v této části větve byla chybějící daň doložena nejméně u dvou článků řetězce.

Správce daně se s uvedenými zjištěními nespokojil a své šetření zaměřil i na odběratele žalobce. U společnosti B. I. B. S. bylo zjištěno personální propojení této společnosti se žalobcem prostřednictvím pana J., který byl jednatelem žalobce i zaměstnancem společnosti B. I. B. S. Dalším odběratelem žalobce byla společnost ABP CONSULTING. Pochybnosti správce daně ohledně tohoto odběratele vznikly na základě výpovědi jednatele společnosti ABP CONSULTING pana J. P., který sice potvrdil obchodování se žalobcem, nicméně uvedl, že společnost ABP CONSULTING nebyla obchodníkem s drahými kovy, zabývala se architektonickými a stavebními činnostmi a obchodní zvyklosti z trhu s drahými kovy neznala. Třetím odběratelem žalobce byla společnost PRO CONCORDIAM, obchody zprostředkovali pan K. a pan J., i v daném případě šlo o společnost nezkušenou v obchodě s drahými kovy, ostatně to vyplývá z výpovědi jednatele společnosti PRO CONCORDIAM JUDr. H., který si nestandardnost, rizikovost a podezřelost obchodů uvědomil a obchodování se žalobcem po třech měsících ukončil.

Pokud jde o odběratele odběratelů žalobce, mezi ně patřily kromě německé společnosti BEDRA i společnosti GOLDENBURG EUROPA GBE a GOLDENBURG GERMANY. Oba xxx žalobce (pan J. i pan P.) nabídli společnosti PRO CONCORDIAM prodej zboží a navrhli jim právě dodavatele společnost GOLDENBURG GERMANY, kterou vlastní a za niž jedná, stejně jako společnost GOLDEBURG EUROPA, pan M.M. a účastnili se i společné schůzky.

Z uvedeného plyne, že žalobce tedy nejprve od pana M.M. jako xxx společnosti ROYAL METAL GOLD koupil zboží, které pak znovu prodal ve stejné kvalitě a nezměněné přes další subjekty PRO CONCORDIAM, ABP CONSULTING a B. I. B. S. opět panu M., tentokrát však do společností GOLDENBURG EUROPA a GOLDENBURG GERMANY.

47. Graficky vyjádřeno:



48. Právě přeprdej stále stejného a nezměněného zboží, kdy se v rámci celého řetězce se zbožím nic nečinilo, je dalším znakem, v němž lze důvodně shledat okolnosti nasvědčující existenci podvodu na DPH. Ostatně žalovaný vyjádřil, že kromě roztavení nemá materiál ani žádné jiné využití

49. Třetím znakem odůvodňujícím závěry o existenci podvodu na DPH je zjištění, že procento zlata ve slitině bylo vždy pod zákonnou hranicí. V dubnu 2015, kdy vešla v účinnost změna zákona o DPH, a veškeré obchody se slitinami zlata přešly do režimu přenesené daňové povinnosti, ukončily všechny jednotlivé články řetězce svojí obchodní činnost. Správce daně proto dospěl k závěru, že v řetězci se se slitinou zlata neobchodovalo kvůli jejím vlastnostem a využití, ale proto, že slitiny zlata jsou snadno přepravitelné, mají značnou hodnotu a bylo je možné přeprodávat v běžném režimu DPH, který umožnil narušení neutrality daně a uskutečnění podvodu na DPH (viz bod [101] odůvodnění napadeného rozhodnutí).

50. Pokud jde o kontrolu zboží, ze spisového materiálu se podává, že podle výsledků kontroly prvostupňového orgánu bylo zjištěno, že nebyly reflektovány údaje naměřené při převzetí zboží a nadále bylo fakturováno výhradně to, co bylo uvedeno původně na faktuře, přestože další kontroly neprobíhaly a odběratel došel k odlišným naměřeným údajům, než byly údaje fakturované.

51. Za další znak nasvědčující existenci podvodu na DPH lze považovat i obsah smluvních dokumentů. V písemné smlouvě uzavřené mezi žalobcem a společností Royal je uvedeno, že se provede řádná a přesná laboratorní analýza (viz předešlý bod – provedena byla pouze kontrola povrchová – spektrometrem, kterou lze ve světle všech posuzovaných okolností považovat za nedostatečnou).

52. Kromě těchto stěžejních okolností daňové orgány zjistily i další nestandardnosti a pochybení – například v rámci identifikovaných řetězců nebyly vymáhány pohledávky a jednotlivé součásti obchodních řetězců začaly uplatňovat své pohledávky až po upozornění daňovými orgány. Městský soud v Praze se ztotožnil i se závěrem žalovaného, že při obchodování v rámci řetězce docházelo

k nedostatečnému označení zboží, nebylo jakkoli zjišťováno přesné procento zlata při měření, přestože výše tohoto procenta se může odrazit ve výši uplatňované DPH. Rovněž soud považuje za potřebné zdůraznit, že na základě zjištění prvostupňového orgánu byl žalobce vyzván k provedení kroků k nápravě. Teprve poté začali obchodníci v rámci řetězců používat smlouvy v písemné podobě, které však byly formální, nedostatečné a obsahovaly značné chyby, rovněž vyjádřené v odůvodnění napadeného rozhodnutí. Stejně tak až po upozornění správcem daně žalobce provedl kontrolu svých obchodních partnerů z veřejně dostupných evidencí – ovšem i tato kontrola nebyla účinná a dostatečná, neboť při jejím řádném provedení by byl žalobce musel zjistit některé nesrovnalosti, jako jsou například chybějící účetní závěrky, společnost Royal nebyla registrována na Londýnské burze a podobně. Daňové orgány – a potažmo i Městský soud v Praze – považuje rovněž za zcela nedostatečný krok k nápravě, pokud žalobce až po upozornění správcem daně přistoupil ke kontrole zboží vážením a měřením za pomoci ručního spektrometru.

Použití nezákonného důkazu

53. Pokud jde o žalobní tvrzení, že se napadené rozhodnutí opírá o nezákonný důkaz v podobě použití výsledku pana V. M. z trestního řízení, soud tomuto argumentu nepřisvědčil. Žalobce dovozuje, že on ani jeho zástupce nebyl přítomen výsledku a nemohl klást panu M. otázky, nadto z protokolu o výsledku vyplývá, že výslech nebyl zaměřen na konkrétní údaje o ekonomické činnosti jmenovaných společností, což právě byla oblast, k níž bylo třeba svědka vyslechnout. Totožnou námitkou se podrobně zabýval žalovaný odvolací orgán v bodech [178] – [181] odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí. V bodě [178] napadeného rozhodnutí pak žalovaný podrobně vyložil, proč nebylo možné v odvolacím řízení výpovědi těchto svědků zopakovat – právě s výjimkou výpovědi svědka M., který ovšem před žalovaným po řádném poučení důvodně a ze zákonných důvodů výpověď odepřel. Z uvedeného plyne, že žalovaný vyhověl návrhu žalobce podle § 93 odstavec 3 daňového řádu a práva žalobce tak nebyla zkrácena.

54. Pokud jde o využití výpovědi svědka M. z trestního řízení, soud vycházel z toho, že žalovaný byl povinen hodnotit listinný důkaz v souladu se zásadami hodnocení důkazů jednotlivě a v jejich vzájemných souvislostech. K tomu žalovaný výslovně v bodě [180] odůvodnění napadeného rozhodnutí poukázal na to, že působení svědka nebylo žalobci jakkoli kladeno k tíži, když závěry žalovaného se týkají hodnocení objektivních okolností v rámci provedeného testu k podvodnému řetězci na DPH. Jedná se o zjištění, že pan V.M. byl jednatelem společností HAVENROCK, MALCONERON a GRIKOSANOL, které figurují v řetězci jako dodavatelé zboží dodavatelé žalobce, společnosti ROYAL METAL GOLD. V.M. v trestním řízení uvedl, že tyto společnosti fakticky neřídil, neboť se řídil pokyny pana M.M., který sám přímo jako xxx působil i u dalších společností v řetězci – ZLATÁ ODMĚNA (další dodavatel dodavatele žalobce), GOLDENBURG EUROPA a GOLDENBURG GERMANY (naopak společnosti, které měly zboží odebírat od společností, kterým dodával žalobce – B. I. B. S., ABP CONSULTING a PRO CONCORDIAM. Výpověď V. M. z trestního řízení tak byla důvodně hodnocena jako jedna z objektivních okolností nasvědčujících závěrům o identifikaci podvodného řetězce a postavení jednotlivých společností v něm. Účast V. M. a jeho role v identifikovaných řetězcích tak v posuzované věci není jediným a rozhodujícím důkazem prokazujícím existenci podvodu na DPH. Personální propojení dodavatelů žalobce v řetězci prostřednictvím M.M. a V. M. bylo v řízení postaveno najisto. Ostatně vyplývá i z žalobcem předloženého rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 31. 8. 2020, č. j. 56T 2/2019 – 8246, z jehož bodu [253] a následujících vyplývá, že z provedeného trestního řízení nevyplývá, že by jednatele žalobce měli „*přímé povědomí o chronologicky předcházejících transakcích mezi společnostmi obžalovaných M.M. a V. M.*“. Tato okolnost je nepochybně významná pro závěr o trestní odpovědnosti každého z obžalovaných, avšak z pohledu nepřiznání nároku daňového subjektu na odpočet DPH z důvodu jeho účasti na daňovém podvodu je absence přímého povědomí o existenci tohoto podvodu a jeho podstatě nerozhodná.

55. V tomto směru Městský soud v Praze odkazuje na právní názor Nejvyššího správního soudu v rámci bodu [59] rozsudku ze dne 16. 4. 2019, č. j. 4Afs 104/2018 - 79, v němž bylo uvedeno

následující: „*Skutkové a příčinné souvislosti mezi neodvedením daně a nárokováním odpočtu podle Nejvyššího správního soudu vznikají, i když daňový subjekt, uplatňující nárok na odpočet na dani z přidané hodnoty, nemá poznatky o daňovém subjektu, který tuto daň neodvedl do veřejného rozpočtu, avšak subjekty, se kterými bezprostředně spolupracoval, vykazovaly takové podezřelé znaky, že mohl či musel vědět, že se zapojuje do obchodního řetězce, jehož účelem je podvod na dani z přidané hodnoty. Podstatné je, že nárok na odpočet nevylučuje, že obchodní subjekty, se kterými bezprostředně spolupracoval, vykazují jakékoliv nestandardní znaky, o kterých přinejmenším mohl vědět, ale takové znaky, které nasvědčují podezření, že na některém, byť na neznámém článku obchodního řetězce, má dojít k neodvedení daně do veřejného rozpočtu. Pokud však daňový subjekt uplatňující nárok na odpočet na dani z přidané hodnoty vědomě (tedy alespoň „mohl vědět“) navázal bezprostřední obchodní spolupráci s obchodními subjekty, které vykazují znaky nasvědčující podezření o zapojení do podvodu na dani z přidané hodnoty, vzniká tím souvislost mezi tímto daňovým subjektem a neznámým subjektem, který neodvedl daň, přestože pro sebe mohou být tyto subjekty navzájem jinak zcela neznámé.“*

56. Žalobce dále ve své žalobě brojil proti využití důkazních prostředků pocházející z trestního řízení v daňovém řízení. Podle žalobce správce daně neprokázal, že by se s informacemi obsaženými v důkazních prostředcích poskytnutých Policií České republiky seznámil v souladu se zákonem.

57. Tato námitka není důvodná. Podle ustanovení § 93 odst. 2 daňového řádu lze jako důkazní prostředky v daňovém řízení použít i veškeré podklady předané správci daně jinými orgány veřejné moci, které byly získány pro jimi vedená řízení. Podmínkou pro využití důkazních prostředků je, aby byly tyto důkazní prostředky získány v souladu se zákonem. Mezi tyto podklady patří i podklady z trestního řízení vedeného proti daňovému subjektu či jiným osobám.

58. Judikatura dovodila několik podmínek, za kterých lze v daňovém řízení využít důkazní prostředky z trestního řízení. V rozsudku ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2Afs 24/2007 – 119, NSS uvedl, že listiny, z nichž je patrný obsah výpovědi svědků z jiných řízení, mohou ovšem být za splnění určitých podmínek také podkladem pro rozhodnutí. V první řadě musí být pořízeny nezávisle na příslušném daňovém řízení, v onom jiném řízení musí být pořízeny v souladu se zákonem a do sféry správce daně se dostat zákonným způsobem, a konečně musí být uvedené listiny daňovému subjektu zpřístupněny, aby se mohl seznámit s jejich obsahem a případně navrhnout další důkazy, které by zjištění vyplývající z dotčených listin upřesnily, korigovaly či vyvrátily. Kromě toho NSS dovodil, že v případě, že výpovědi svědků zaznamenané v listinách jsou v rozporu s jinými důkazy provedenými v daném daňovém řízení, je třeba tyto rozpory odstranit, přičemž svědka je třeba vyslechnout vždy, požaduje-li to daňový subjekt, ledaže se jedná o požadavek vedený toliko snahou mařit či účelově prodlužovat daňové řízení.

59. Kromě toho NSS v rozsudku ze dne 22. 7. 2009, č. j. 1Afs 19/2009 – 57, uvedl, že „*Provedení důkazu listinou zachycující výpověď osoby v trestním řízení, pokud tento důkaz nemohl být opětovně proveden v řízení daňovém, je omezením zásady bezprostřednosti dokazování. Z tohoto důvodu není možné, aby takovýto důkaz mající svůj původ v trestním řízení byl jediným rozhodujícím důkazem, kterým by správce daně unesl své důkazní břemeno (...).*“ V tomto rozhodnutí NSS srovnával aplikační praxi při vybírání DPH v členských zemích EU a dovodil, že použití důkazů získaných v trestním řízení pro účely daňového řízení je zásadně přípustné.

60. Městský soud v Praze považuje na tomto místě za potřebné zmínit, že i Nejvyšší správní soud ve zrušujícím rozsudku sp. zn. 9Afs 240/2020 vyjádřil zcela jednoznačný a závazný právní názor na posuzovanou námitku, když konstatoval, že odděleně od ostatních žalobních námitek žalobce vytýkal žalovanému, že pochybil tím, že žalobci po druhém doplnění podkladů v odvolacím řízení, s nimiž byl žalobce seznámen přípisem žalovaného ze dne 30. 7. 2019, tyto podklady nezaslal. Nejvyšší správní soud z obsahu daňového spisu ověřil, že poprvé byl žalobce seznámen s doplněním podkladů v odvolacím řízení přípisem ze dne 4. 6. 2019. Následně žalobce ve vyjádření ze dne 18. 6. 2019 vedle jiného požádal o „*zaslání veškerých důkazů ..., o které byl spisový materiál v rámci odvolacího řízení doplněn*“ (viz část II.), čemuž žalovaný vyhověl přípisem ze dne 2. 7.

2019. Podruhé byl žalobce seznámen s dodatečným doplněním dalších podkladů v odvolacím řízení přípisem ze dne 30. 7. 2019. Žalobce opět reagoval, avšak ve vyjádření ze dne 14. 8. 2019 již o zaslání dodatečně doplněných podkladů nepožádal.

61. Nejvyšší správní soud z uvedených zjištění uzavřel, že „Žalovaný v souladu s § 115 odst. 2 daňového řádu před vydáním rozhodnutí o odvolání seznámil stěžovatelku se zjištěnými skutečnostmi a důkazy, které je prokazují, a umožnil jí, aby se k nim ve stanovené lhůtě vyjádřila, popřípadě navrhla provedení dalších důkazních prostředků. Nad rámec toho vyhověl její žádosti ze dne 18. 6. 2019 a zaslal jí podklady, o něž bylo odvolací řízení do té doby doplněno. Později doplněné podklady jí nezaslal, k čemuž však nebyl povinen a stěžovatelka o to ani nepožádala (žádost ze dne 18. 6. 2019 se nevztahovala na případné další podklady, o něž by mohl být spis doplněn). Stěžovatelka byla nadto oprávněna nahlédnout do daňového spisu, čehož nevyužila, ostatně ani nevylicila, jaký měla mít jí tvrzená vada vliv na zákonnost rozhodnutí žalovaného. V tomto rozsahu tak není kasační stížnost důvodná.“

62. Žalobce v průběhu řízení před soudem opakovaně obsáhle argumentoval závěry, k nimž dospěly orgány činné v trestním řízení a Městský soud v Praze v řízení vedeném proti obžalovaným M. M., V. M. a spol. pod sp. zn. 56T 2/2019.

63. Pokud jde o závěry daňového a trestního řízení v téže věci, Nejvyšší správní soud v odůvodnění rozsudku ze dne 2. 5. 2018, č. j. 1Afs 220/2017 – 28, zdůraznil, že předmět a kritéria daňového a trestního řízení jsou zcela odlišná, neboť se jedná o specifická řízení s odlišně pojatým rozložením důkazního břemene a s odlišnými cíli. V případě daňového řízení jde o správné a úplné zjištění, stanovení a splnění daňových povinností, oproti tomu v případě trestního řízení jde o zjištění, zda byla spáchána trestná činnost, kdo ji spáchal a jaká je adekvátní sankce, přičemž cílem trestního řízení je rovněž i upevňování zákonnosti, předcházení a zamezování trestné činnosti, jakož i výchovného působení na občany. V daňovém řízení je důkazní břemeno rozvrženo nerovnoměrně ve prospěch správce daně. Při správě daní se neuplatňuje zásada vyhledávací tak jako v trestním právu, což odpovídá faktu, že důkazní břemeno ohledně výše daně nenese stát, nýbrž daňový subjekt. Primární iniciativa tudíž přísluší daňovému subjektu, který v procesu dokazování vedeném správcem daně musí své břemeno unést. Neprokázaní skutku v trestním řízení pak vede ke zproštění obžaloby, oproti tomu v daňovém řízení neprokázání tvrzených skutečností ovlivňuje daňovou povinnost. Výsledky daňového řízení a trestního řízení ohledně prověřování jedné obchodní transakce tudíž nemusí být nutně shodné. Co se týče výsledků těchto řízení v předmětné věci, námitka žalobce, kterou poukazoval na některé konkrétní skutečnosti obsažené v odůvodnění trestního rozsudku, a námitka ohledně skutkového a právního stavu, který vzal v úvahu žalovaný při svém rozhodování, nebyly obsahem žaloby, když v době vydání napadeného rozhodnutí nebyl rozsudek ve věci 56T 2/2019 dosud vyhlášen, byla soudem vyhodnocena jako nepřipustná a po obsahové stránce rovněž nedůvodná.

64. Je tedy třeba shrnout, že z daňového řádu i z judikatury obecně plyne, že je použití důkazů získaných v trestním řízení pro účely daňového řízení zásadně přípustné. Pouze v určitých případech není možné důkazní prostředky jako podklad pro rozhodnutí použít, např. pokud by se důkazní prostředek dostal do sféry správce daně nezákonným způsobem. Je zřejmé, že se v posuzovaném případě nejedná o situaci, kdy by byl důkaz mající původ v trestním řízení jediným rozhodujícím důkazem.

Hodnocení provedených důkazů daňovými orgány

65. Argumentace žalobce v podané žalobě, podrobně rozvinutá a doplněná v replice, směřovala proti závěrům, k nimž dospěly daňové orgány obou stupňů při hodnocení činnosti jednotlivých společností zapojených do řetězce. Žalovaný však v odůvodnění napadeného rozhodnutí podle názoru soudu podrobně vyložil, že u společností HAVENROCK, MALCONERON A GRIKOSANOL vedle působení pana V. M. jako „bílého koně“ a nepřímo pana M.M. tvoří pro

závěry o existenci podvodného řetězce zásadní okolnosti i to, že se jednalo o tzv. „*ready-made*“ společnosti, že využívaly virtuální sídlo a že pro předmětné obchody využívaly tyto společnosti jiné bankovní účty, než které měly registrovány u správce daně. Pokud jde o společnost FROBON TRADE, zde daňové orgány zjistily a vyhodnotily, že společnost nepodávala daňová přiznání za rozhodná období a byla nekontaktní, což žalovaný důvodně hodnotil nikoli jako okolnost přitěžující či kladenou za vinu žalobci, ale jako okolnost rozhodnou ve věci prokázání narušení principu neutrality daně a tedy k prokázání existence chybějící daně v rámci prvního kroku testu. Obdobný závěr platí i o námitkách žalobce ve vztahu ke společnosti ROYAL METALS GOLD, kde žalovaný kladl žalobci za vinu, že si nezjistil objektivně a veřejně dostupnou informaci o provozovně této společnosti, čímž mohl a měl nabýt podezření, že tato společnost si neplní své zákonné povinnosti. To ostatně daňové orgány doložily i tvrzením, že ani tato společnost nepodala řádně a včas daňové přiznání za zdaňovací období, které bylo předmětem řízení se žalobcem. Všechny tyto žalovaným uváděné okolnosti nasvědčují správnosti jeho závěru o prokázání, že v daném řetězci byla zjištěna chybějící daň a že jde o některé z celé řady objektivních okolností, které jako indicie mohly a měly v žalobci, ovšem ve spojení s dalšími v napadeném rozhodnutí uvedenými, vzbudit pochybnosti ohledně realizovaných obchodů.

66. Ostatně pokud jde o další společnost v řetězci – B. I. B. S. – žalovaný poukázal důvodně především na personální propojenost mezi touto společností a žalobcem v osobě xxx žalobce a zaměstnance B. I. B. S. pana J.. O propojenosti svědčí již výše uvedené osoby V. M. a M.M.. Z nich žalovaný právem dovodil nestandardnost v podobě výrazné úlohy naposledy jmenovaného M.M. v podvodném řetězci. U společnosti ABP CONSULTING žalovaný poukázal na to, že z provedeného dokazování bylo zjištěno, že svědek P. konkrétní okolnosti uskutečňovaných obchodů dopodrobna neznal, proto žalovaný dospěl k závěru o neznalostech obchodních zvyklostí při obchodování s danou komoditou, když motivem společnosti jinak se zabývající stavebnictvím byl prokazatelně jen zisk bez konkrétních znalostí o měření a kontrole kvality zboží. Ostatně určitou míru nezkušenosti zmínil svědek P. sám ve své svědecké výpovědi dne 30. 6. 2016, proto není na místě tvrzení žalobce o nelogickém a účelovém hodnocení jednotlivých důkazů žalovaným. Pokud jde o společnost PRO CONCORDIAM, žalovaný jako nestandardní posoudil zjištění, že žalobce prostřednictvím svého zaměstnance pana K. vyhledal aktivně společnost, která se obchodováním s danou komoditou nikdy nezabývala, a které doporučil jako obchodního partnera společnost ovládanou stejnou osobou, která ovládá i dodavatele žalobce samotného (opět pan M.M. a společnosti dodávající společnosti ROYAL METALS GOLD, respektive společnost GOLDENBURG GERMANY, které bylo zboží společností PRO CONCORDIAM prodáno). Pokud jde o společnost GOLDENBURG EUROPA, u ní daňové orgány zjistily, že v některých případech dodávala zboží společnosti GOLDENBURG GERMANY, tj. že si přeprodávaly zboží dvě společnosti propojené a ovládané panem M., a že společnost GOLDENBURG GERMANY dodala zboží následně společnosti IGR GERMANY GmbH, která slitinu tavila a oddělovala z ní drahé kovy. Proto soud shledal důvodným i logickým závěr, že obchodovaná slitina neměla jiného využití než zisk odpočtu DPH, neboť skončila zpátky v rafinerii, byť byla nakoupena v rafinerii jako slitina převážně zlata a mědi.

Nestandardnosti obchodování

67. Žalobce se neztotožnil ani se závěry, k nimž dospěly daňové orgány při posouzení jednotlivých článků zjištěného obchodního řetězce, u nichž byla identifikována chybějící daň. Konkrétně žalobce zpochybnil tvrzení žalovaného o tom, že chybějící daň byla zjištěna u dodavatelů žalobce a jim předcházejících subjektů v řetězci. Žalovaný přitom v bodech 99 až 105 odůvodnění napadeného rozhodnutí zcela jednoznačně, určitě a srozumitelně vyjádřil, v jakých konkrétních okolnostech spatřuje nestandardnost předmětných obchodů. Kromě chybějící daně se jedná o virtuální sídla společností předcházející žalobci, jejich nekontaktnost a nekomunikativnost se správcem daně, jejich formální řízení panem V.M. a faktické ovládání jinými osobami, přičemž tyto společnosti neplnily zákonné povinnosti vůči správci daně a byly propojeny personálně

prostřednictvím několika konkrétních osob (viz výše). Navíc u těchto společností chyběla jakákoli prezentace těchto společností. Jedná se o objektivní okolnosti zjištěné správcem daně a žalovaným, které žalobce zpochybnil pouze v obecné rovině. Námitka tak není důvodná, protože závěry žalovaného mají oporu v provedeném dokazování a tvoří logický a ucelený celek.

68. Mezi další žalobou rozporované objektivní okolnosti, které měl žalovaný nesprávně posoudit, patří podstata obchodovaného zboží. Posouzením této podstatné okolnosti se žalovaný rovněž v napadeném rozhodnutí podrobně zabýval, když se přeprodáváním slitiny zlata a jiných kovů v běžném režimu daně z přidané hodnoty zabýval v bodech 101 až 105 odůvodnění. K uvedenému soud doplňuje, že lze souhlasit s hodnocením žalovaného, že ve správní i soudní praxi jsou drahé kovy obecně považovány za rizikovou komoditu z hlediska podvodů na DPH. Důvodem je, že se jedná o zboží s vysokou hodnotou, které je ale zároveň snadno skladovatelné (mj. má dlouhou trvanlivost a tudíž nepodléhá zkáze tak snadno jako jiné zboží a zároveň je poměrně malé). Již v roce 2008 judikoval NSS (rozsudek NSS ze dne 10. 4. 2008, č. j. 2Afs 35/2007 - 111), že v oblasti obchodování se zlatem je možné klást na subjekty obchodující se zlatem vyšší nároky ohledně posouzení splnění druhého kroku testu. Drahými kovy a jejich rizikovostí v případě podvodů na DPH se zabývaly soudy i v následujících letech. Tak např. NSS potvrdil rizikovost drahých kovů v rozsudku ze dne 14. 12. 2017, č. j. 3Afs 5/2017 - 56. Krajský soud v Hradci Králové pak v rozsudku ze dne 9. 5. 2019, č. j. 52Af 51/2018 - 48 uvedl, že „Je nesporné, že drahé kovy jsou komodita, která je specifická vážáním významných finančních prostředků na relativně malé zboží, kdy se, jak správně uvedl žalovaný, „přímo nabízí pro eventuelní daňový podvod“ (ostatně z rozhodovací činnosti krajského soudu je známo, že právě tato komodita je pravidelně využívána k obchodům zasaženým podvodem na DPH, jednou jsou to cihly zlata, podruhé se jedná o slitky zlata, anebo se jedná o stříbro – srov. např. rozsudek NSS ze dne 28. 1. 2016, č. j. [4Afs 233/2015 - 47](#), kterým byla zamítnuta kasační stížnost proti rozsudku zdejšího soudu, vydaném ve sp. zn. [52Af 2/2015](#), dále rozsudek zdejšího soudu vydaný ve věci projednané pod sp. zn. [52Af 22/2015](#) atd.).“ Podle názoru soudu je z úřední činnosti správních soudů i daňových orgánů zřejmé, že podvody na DPH se v minulosti rozšířily v rámci celého odvětví obchodu s drahými kovy.

Posouzení objektivních okolností a obezřetnosti žalobce

69. Se závěry popsány v předchozím odstavci úzce souvisí i vypořádání další žalobní námitky. Je tomu tak proto, že výše zjištěné obchodování se společností, která v obchodním rejstříku nezveřejňuje své účetní závěrky, poukazuje na skutečnost, že taková společnost neplní zákonné povinnosti. Jedná se tedy o podezřelou objektivní okolnost, kterou měl žalobce v souhrnu s ostatními objektivními okolnostmi reflektovat. Jak již bylo uvedeno výše, drahé kovy jsou rizikovou komoditou a obchodování s nimi tak vyžaduje zvýšenou opatrnost. Také těmito okolnostmi se žalovaný podrobně zabýval v rámci druhého kroku posouzení možné existence podvodu na DPH v předmětném řetězci a vyjádřil je pregnantně v bodech 106 až 131 odůvodnění napadeného rozhodnutí.

70. Městský soud v Praze k tomu podotýká, že povinnost řádného odůvodnění rozhodnutí nelze mechanicky ztotožňovat s povinností poskytnout podrobnou odpověď na každý jednotlivý v žalobě či v odvolání uplatněný argument. Podstatné je posouzení jádra případu a poskytnout odpověď na základní námitky, které v sobě mohou v některých případech konzumovat i odpověď na námitky dílčí a související, což soud učinil výše (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 2. 2013, č. j. 7As 79/2012 - 54; ze dne 29. 8. 2013, č. j. 7As 182/2012 - 58; ze dne 19. 2. 2014, č. j. 1Afs 88/2013 - 66). Při posuzování důvodnosti žaloby vycházel i z konstantní judikatury Nejvyššího správního soudu, podle které „u věcí a řádně uplatněných a svým obsahem projednatelných námitek nemusí krajský soud nutně volit cestu vypořádání se s každou dílčí žalobní námitkou, ale naopak proti žalobě postaví právní názor, v jehož konkurenci žalobní námitky jako celek neobstojí, případně svůj názor podpoří i odkazem na napadené rozhodnutí žalovaného. Krajský soud rovněž může pro stručnost odkázat na část odůvodnění správního orgánu, s nímž se ztotožní. Není tedy porušením práva na spravedlivý proces, jestliže obecné soudy nebudují vlastní závěry na podrobné oponentuře (a vyvracení) jednotlivě vznesených námitek, pakliže

proti nim staví vlastní ucelený argumentační systém, který logicky a v právu rozumně vyloží tak, že podpora správnosti jejich závěrů je sama o sobě dostatečná“ [viz nálezy Ústavního soudu ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08, bod 68, též rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 3. 2015, č. j. 9As 221/2014 – 43, ze dne 29. 3. 2013, č. j. 8Afs 41/2012 – 50, ze dne 6. 6. 2013, č. j. 1Afs 44/2013 – 30, ze dne 3. 7. 2013, č. j. 1As 17/2013 – 50, nebo ze dne 25. 2. 2015, č. j. 6As 153/2014 – 108].

71. Žalobce v podané žalobě namítal nesrozumitelnost a nepřezkoumatelnost závěrů žalovaného. K námitce nepřezkoumatelnosti je třeba především poznamenat, že nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů musí být vykládána ve svém skutečném smyslu, tj. jako nemožnost přezkoumat určité rozhodnutí pro nemožnost zjistit v něm jeho obsah nebo důvody, pro které bylo vydáno (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 2. 2008, č. j. 7Afs 212/2006 – 76). Zrušení správního rozhodnutí pro nepřezkoumatelnost je vyhrazeno těm nejzávažnějším vadám správních rozhodnutí, kdy pro absenci důvodů či pro nesrozumitelnost skutečně nelze správní rozhodnutí meritorně přezkoumat (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 1. 2013 č. j. 1Afs 92/2012 – 45, bod 28).

72. V této věci je také zcela zásadní, že dvoustupňové správní rozhodnutí tvoří jeden celek a odvolacímu orgánu nic nebrání se ztotožnit s názory a závěry orgánu prvního stupně, pokud je považuje za správné (viz např. rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 29. 5. 2007 sp. zn. 62Ca 20/2006, publikovaný pod č. 1296/2007 ve Sbírce rozhodnutí NSS). Odvolacímu správnímu orgánu tedy nic nebrání v podrobnostech odkázat na prvoinstanční rozhodnutí, pokud se s ním ztotožňuje. K tomuto došlo i v napadeném rozhodnutí.

73. Správní uvážení, tj. hodnocení rozhodných skutečností rozhodujícím správním orgánem, nebylo v daném případě soudem shledáno v rozporu s obsahem spisového materiálu a odlišný náhled účastníka řízení na způsob hodnocení rozhodujících skutečností správním orgánem není sám o sobě důvodem pro zrušení rozhodnutí. V dané věci nebylo zjištěno, že by závěry správního orgánu nebyly podloženy dostatečně skutkovými zjištěními nebo s nimi byly v rozporu či že by se správní orgán nevypořádal dostatečně se všemi námitkami žalobce. Závěry, k nimž správní orgán dospěl při hodnocení rozhodujících skutečností, nejsou v rozporu se zásadami logického myšlení a uvažování. Tím jsou zároveň i vymezeny meze přezkumné činnosti soudu ve správním soudnictví, pokud jde o správní uvážení. Úkolem soudu tak není nahradit správní orgán v jeho odborné kompetenci ani nahradit správní uvážení uvážením soudním, ale naopak posoudit, zda se správní orgán v napadeném rozhodnutí dostatečně vypořádal se zjištěným skutkovým stavem, resp. zda řádně a úplně zjistil skutkový stav řádným procesním postupem, a zda tam, kde se jeho rozhodnutí opíralo o správní uvážení, nedošlo k vybočení z mezí a hledisek stanovených zákonem. Pokud jsou tyto předpoklady splněny, nemůže soud z těchto skutečností vyvozovat jiné nebo přímo opačné závěry.

74. Žalobce v uvedené námitce nesprávně interpretuje povinnosti správce daně při dokazování skutečností rozhodných pro správné stanovení daně. Není totiž povinností správce daně zodpovědět žalobcem naznačené otázky, ale správci daně pro závěry vyjádřené v napadeném rozhodnutí postačí, vyloží-li, na základě jakých skutkových okolností vyplývajících z konkrétních důkazů je zřejmé, že uvedené společnosti neplnily určitému subjektu. Soud neshledal, že by to byl správce daně, kdo účelově volí vždy takovou možnost výkladu skutkového stavu a důkazních poznatků, která vede k vyloučení nákladů uplatněných žalobcem. Stejně se soud neztotožnil s názorem žalobce, že každý důkazní prostředek předložený žalobcem je naopak žalovaným bez dalšího zpochybněn.

75. Daňové řízení je podle platného právního řádu České republiky ovládáno zásadou, podle níž je to právě daňový subjekt, kdo tvrdí skutečnosti rozhodné pro správné a úplné vyměření daně, a kdo je v daňovém řízení zatížen břemenem tyto rozhodné skutečnosti prokázat. Podle usnesení Ústavního soudu České republiky, sp. zn. IV. ÚS 298/02, je prvotní povinností daňového subjektu přiznat a zaplatit daň v zákonem stanovené výši, a pokud tak neučiní, nezbyvá mu než nést následky

tohoto svého jednání. Povinností správce daně je činit opatření potřebná ke správnému a úplnému zjištění, stanovení a splnění daňových povinností. Povinností ani cílem správce daně, ale není za daňový subjekt vyhledávat všechny možnosti, jimiž by uplatnění nárokovaného odpočtu na DPH daňovým subjektům zjednodušil a umožnil.

76. Z uvedeného důvodu bylo na žalobci, aby splnění zákonných podmínek pro realizaci oprávněného a důvodného uplatnění nadměrného odpočtu prokázal takovým způsobem, který nevzbuzuje pochybnosti o tom, že je možné uvedené konkrétní skutečnosti daňově zohlednit tak, jak zákon stanoví. Účelem dokazování je zjistit skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti, přičemž je to daňový subjekt, na němž je prokázat správnost údajů, které v daňovém přiznání uvede. Není to tedy správce daně, který má prokazovat, že údaje uváděné daňovým subjektem jsou správné. Zásadní otázkou pro posouzení oprávněnosti žalobních námitek tak podle názoru soudu zůstává, že žalobce tyto skutečnosti nedoložil a neprokázal, co bylo konkrétně předmětem jednotlivých uskutečněných zdanitelných plnění, které následně uplatnil v daňovém přiznání jako plnění, zakládající nárok na vrácení nadměrného odpočtu DPH.

77. Městský soud v Praze uvádí, že z odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí o odvolání je patrné, že se správní orgány konkrétním jednáním žalobce podrobně zabývaly a toto jednání vyhodnotily z pohledu zákonem stanovených podmínek. Soud po provedeném řízení na základě všech výše uvedených důvodů dospěl k závěru, že ani tato žalobní námitka není důvodná

78. Není úkolem soudu v odůvodnění rozhodnutí o žalobě proti rozhodnutí správního úřadu podrobně znovu převzít obsah odůvodnění žalovaného rozhodnutí, nicméně v nyní posuzované věci je městský soud přesvědčen o tom, že žalovaný odvolací správní orgán se podrobně vypořádal zejména s právními námitkami žalobce, když vyjádřil, v jakých konkrétních skutkových a právních okolnostech spatřuje důvod vydání žalobou napadeného rozhodnutí a soud k uvedené argumentaci neshledává důvod cokoli dodávat.

79. Úkolem soudu není ani nahradit správní orgán v jeho odborné kompetenci či nahradit správní uvážení uvážením soudním, ale naopak posoudit, zda se správní orgán v napadeném rozhodnutí dostatečně vypořádal se zjištěným skutkovým stavem, resp. zda řádně a úplně zjistil skutkový stav řádným procesním postupem, a zda tam, kde se jeho rozhodnutí opíralo o správní uvážení, nedošlo k vybočení z mezí a hledisek stanovených zákonem. Pokud jsou tyto předpoklady splněny, nemůže soud z týchž skutečností vyvozovat jiné nebo přímo opačné závěry. Tento závěr samozřejmě neznamená, že správní orgán rozhoduje v absolutní libovůli. I při volném správním uvážení je totiž správní orgán omezován principy platícími v moderním právním státě, a to zejména principem legitimního očekávání. Soudní přezkum správního uvážení je rozsahově omezen, a to v § 78 odst. 1 s. ř. s., který stanoví, že soud pro nezákonnost zruší napadené rozhodnutí správního orgánu tehdy, zjistí-li, že správní orgán překročil zákonem stanovené meze správního uvážení nebo toto uvážení zneužil (z odůvodnění rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 7. 2009, č. j. 8Afs 85/2007 – 54).

80. Smyslem soudního přezkumu pravomocného rozhodnutí správního úřadu není ani polemika o souladnosti jednotlivých obecně závazných právních předpisů, ale především posouzení zákonnosti a věcné správnosti žalobou napadeného rozhodnutí z hlediska uplatněných žalobních bodů. Na základě tohoto vymezení konstatuje městský soud, že se žalovaný správní orgán v odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí dostatečně podrobně a vyčerpávajícím způsobem vyjádřil k rozhodujícím namítaným skutečnostem a soud jeho úvahy neshledal v rozporu se zásadami správního uvážení. Nesouhlas žalobce a jeho neustále opakovaná a rozvíjená argumentace tak v daném případě nemohla vést k závěru o nezákonnosti napadeného rozhodnutí, z jehož odůvodnění je patrné, že se orgány obou stupňů konkrétními důvody vydání rozhodnutí zabývaly a své závěry srozumitelně vyjádřily v odůvodnění rozhodnutí.

81. Z odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí (viz ostatně shrnutí učiněné v bodě [138]) žalobce nebyl přímo označen za organizátora detekovaného daňového podvodu (a správce daně a

žalovaný ani netvrdili, že byl s jeho podstatou explicitně seznámen), nýbrž správce daně a žalovaný přistoupili k odepření žalobcem vzneseného nároku na odpočet DPH na podkladě závěru, že s ohledem na konkrétní skutkové okolnosti žalobce mohl a měl vědět, že se přijetím předmětných zdanitelných plnění účastní obchodního řetězce zatíženého podvodem na DPH a současně nepřijal taková opatření, která by jeho účast na tomto podvodném jednání vyloučila a osvědčila tak jeho dobrou víru ve standardnost proběhnuvších obchodů. K tomuto závěru správce daně a žalovaný dospěli na podkladu skutkových zjištění vyvstávajících z vlastního dokazování, zcela konvenujícího důkaznímu standardu vymezenému košatou (shora demonstrativně předestřenou) judikaturou SDEU a Nejvyššího správního soudu.

82. Na tomto závěru nemůže podle názoru soudu ničeho změnit ani nyní žalobcem předložený trestní rozsudek, neboť – jak již bylo výše opakovaně vyjádřeno – závěry z něj vyplývající a podoba jeho výroku jsou zásadně ovlivněny pojetím trestní odpovědnosti za trestné činy uvedené v části druhé, hlavě VI., dílu 2. zákona č. 40/2009 Sb., trestní zákoník, ve znění pozdějších předpisů, a trestního řízení jako takového, kteréžto se zásadně odlišují od koncepce, na níž spočívá řízení daňové a specifický institut nepřiznání nároku na odpočet DPH z důvodu zjištění existence daňového podvodu a zapojení daňového subjektu do něj (viz ostatně vše doposud shora uvedené). Z toho plyne, že ani osvobozující rozsudek jednatele žalobce v trestní věci bez dalšího nemůže vést k závěru, že se žalobce sice účastnil podvodu na DPH, avšak o tomto nevěděl a ani o něm vědět nemohl.

83. Závěrem této skupiny žalobních námitek pak žalobce uvedl, že vzhledem ke specifiku obchodování s drahými kovy, nedisponuje správce daně znalostmi o běžné obchodní praxi v tomto oboru, a měl si proto pro posouzení objektivních okolností nechat vypracovat znalecký posudek. Konkrétně žalobce odkázal na rozhodnutí NSS ze dne 30. 1. 2018, č. j. 5Afs 60/2017 - 60, podle kterého pokud argumentuje daňový subjekt běžnou obchodní praxí v dané oblasti, zvláště pokud jde o oblast odborně náročnou a technicky složitou, musí žalovaný dostatečně a přesvědčivě odůvodnit, že se o běžnou obchodní praxi nejedná. Podle názoru soudu neplyne ze zmíněného rozhodnutí NSS (ani z pasáže, kterou cituje žalobce ve své žalobě) povinnost správců daně vypracovávat znalecký posudek vždy, kdy daňový subjekt odkazuje na běžnou obchodní praxi v oboru. Z rozhodnutí NSS pouze plyne, že v případě, že daňový subjekt argumentuje běžnou obchodní praxí, musí správce daně svůj nesouhlasný závěr dostatečně a přesvědčivě odůvodnit. Soud tak musel posoudit, zda v případech, kdy žalobce argumentoval v řízení před správním orgánem běžnou obchodní praxí, žalovaný svůj nesouhlasný závěr dostatečně a přesvědčivě odůvodnil.

84. Ze spisu vyplývá, že v posuzovaném případě žalobce argumentoval ve svém odvolání běžnou obchodní praxí v případě objektivní okolnosti spočívající v neprovádění kontroly a zkoušek ryzosti zboží. Konkrétně žalobce uváděl, že nerozbalování zboží je v daném oboru zavedenou mezinárodní praxí. Žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí uvedl, že neprovádění kontroly zboží a zkoušek ryzosti je při tak cenné komoditě jako jsou drahé kovy krajně neobezřetné. Zjištění, že zboží bylo označeno buď popisem fixou nebo nalepením štítku, nesvědčí závěru o dostatečné kontrole zboží.

85. Lze tedy shrnout, že správní orgány představily na základě množství důkazů dostatek objektivních okolností svědčících o žalobcově vědomosti o podvodu na DPH v předmětném řetězci, resp. o tom, že na základě těchto okolností žalobce o podvodu na DPH vědět mohl a měl. Závěry správních orgánů jsou logicky a podrobně odůvodněny a mají oporu ve spisu. Soud proto považuje žalobcoví námitky za nedůvodné.

86. Soud je tak toho názoru, že v posuzovaném případě jednal žalobce přinejmenším nedbale a nepřijal tedy veškerá opatření, která po něm mohla být vzhledem k okolnostem posuzovaného

případu požadována. Pro tento závěr svědčí i skutečnost, že se jednalo právě o oblast drahých kovů. Již v roce 2008 judikoval NSS (viz též již výše citovaný rozsudek NSS č. j. 2Afs 35/2007 - 111), že v oblasti obchodování se zlatem je možné klást na subjekty obchodující se zlatem vyšší nároky ohledně posouzení splnění druhého kroku testu. Dle názoru soudu je nutné tyto zvýšené nároky klást na daňové subjekty obchodující s rizikovými komoditami i v případě posuzování opatření, která mohou být po daňovém subjektu rozumně požadována. Mezi tyto rizikové komodity drahé kovy prokazatelně patří, jak ostatně bylo judikováno již v roce 2008 Nejvyšším správním soudem. NSS v tomto rozsudku uvedl, že „Obecně lze říci, že vyšší nároky bude možno klást na subjekty na trhu zavedené a s touto v České republice objektivně existující problematickou podvodů na dani z přidané hodnoty prokazatelně seznámené.“

Další tvrzená pochybení žalovaného

Porušení povinnosti žalovaného seznámit žalobce s podklady, účelové a namátkové vybírání podkladů a další

87. Městský soud v Praze neshledal důvodnou žalobní námitku, v níž žalobce poukazoval na to, že neměl možnost seznámit se s podklady, s nimiž pracoval prvostupňový správce daně, a byla tak porušena zásada dvojí instančnosti daňového řízení. Uvedenou námitku soud již vypořádal výše v bodě 56 tohoto rozsudku. Žalobci nemohlo dosti dobře svědčit legitimní očekávání, že pokud o zaslání podkladů žádal v rámci předcházejícího seznámení s podklady rozhodnutí již dne 18. 6. 2019, vztahuje se tato žádost na veškerou další činnost odvolacího orgánu. Postup žalovaného, který po opětovném doplnění podkladů pro rozhodnutí znovu seznámil žalobce s doplněnými písemnostmi, je zcela v souladu se smyslem a obsahem § 115 odstavec 2 daňového řádu a žalobci tímto postupem žádná újma na jeho právech nevznikla, tím spíše, že řízení před správcem daně a před odvolacím orgánem tvoří jediný funkční celek.

88. Žalobce v žalobě mj. také uvádí, jak měl žalovaný při prokazování existence podvodu na DPH postupovat, jaké nástroje měl dle názoru žalobce k prokázání podvodu využít apod. K tomu považuje městský soud za nezbytné uvést, že v zákoně neexistuje povinnost využít přesně ty důkazní prostředky, které žalobce uvádí v podané žalobě. Podle ustanovení § 93 odst. 1 daňového řádu plyne, že „jako důkazních prostředků lze užít všech podkladů, jimiž lze zjišťovat skutečný stav věci a ověřit skutečnosti rozhodné pro zjištění a stanovení daně a které nejsou získány v rozporu s právním předpisem (...)“. V posuzované věci nashromáždil správce daně velké množství důkazního materiálu (faktury, výpovědi svědků, výpisy z obchodních rejstříků apod.), přičemž využil i důkazních prostředků ze souběžně probíhajícího trestního řízení. Podle názoru soudu byl takovýto postup plně dostačující a v souladu se zákonem, a správce daně díky tomuto postupu ve svém důsledku přesvědčivě prokázal existenci podvodu na DPH v předmětném řetězci.

89. Žalobce ve své žalobě dále rozporuje jednotlivé skutečnosti, ze kterých správní orgány dovodily existenci podvodu na DPH v daném řetězci. V posuzovaném případě prvostupňový správce daně, potažmo žalovaný v části IV. odůvodnění napadeného rozhodnutí nejprve identifikoval chybějící daň, a následně podrobně vylíčil i další skutkové okolnosti svědčící o existenci podvodu v daném řetězci. Kromě identifikace konkrétních *missing traderů* operujících v rozsáhlém řetězci (jak bylo popsáno výše) se jednalo o rozsáhlost obchodních řetězců, propojenost subjektů v těchto řetězcích, účelovost vytváření daných společností, výběr konkrétní komodity, která byla v řetězci přeprodávána a průběh obchodních transakcí. Žalobce ve své žalobě rozporuje jednotlivé skutečnosti nasvědčující o existenci podvodu na DPH, které samy o sobě nejsou nezákonné či podezřelé. Pokud se však všechny tyto skutečnosti posoudí ve svém souhrnu, je existence podvodu na DPH v daném řetězci zřejmá. To ostatně konstantně judikuje i NSS, který např. v rozsudku ze dne 21. 4. 2010, sp. zn. 9Afs 94/2009 – 156 uvedl, že: „V rámci posouzení prokázání opodstatněnosti nároku na odpočet DPH při obchodování v řetězci je proto nutné mít vždy na zřeteli všechny okolnosti posuzovaných plnění, které nelze posuzovat izolovaně a uměle je od sebe odtrhovat, naopak, jedná se o okolnosti na sebe úzce navazující, (...), a proto je třeba jejich komplexní posouzení.“

90. Pokud žalobce – ovšem až v řízení před správním soudem – namítal, že správce daně postupoval v rozporu se zákonem, neboť lhůta pro stanovení daně za některá zdaňovací období uplynula, pak nelze žalovanému klást k tíži, že se s touto okolností v odůvodnění napadeného rozhodnutí výslovně nevypořádává. Je mimo jakoukoli pochybnost, že k zániku práva stanovit či vybrat daň dochází ze zákona, správce daně ani žalovaný nevydávají žádné rozhodnutí, musí ovšem k případné prekluzi přihlížet z úřední povinnosti. Podle ustanovení § 71 odstavec 2 s. ř. s. žalobce může za řízení žalobní body rozšířit o další jen ve lhůtě pro podání žaloby. Podle ustanovení § 72 odstavec 1 s. ř. s. žalobu proti rozhodnutí žalovaného bylo možno podat ve lhůtě dvou měsíců ode dne doručení rozhodnutí. V případě žalobce bylo napadené rozhodnutí doručeno zástupci žalobce dne 26. 8. 2019 a žalobce doručil žalobu soudu předposlední den lhůty, tj. dne 25. 10. 2019. Prostor pro uplatnění dalších žalobních námitek tak již nebyl k dispozici. Z uvedeného plyne, že soud již k této uplatněné námitce nemohl při rozhodování přihlížet. Namítal-li žalobce, že daň nebyla doměřena z důvodu prekluze dodavateli žalobce, tj. společnosti ROYAL METAL GOLD, není tato námitka důvodná, neboť žalobce neuvádí žádné konkrétní skutkové či právní okolnosti, z nichž by bylo zřejmé, že k prekluzi práva stanovit daň došlo i v případě žalobce (ustanovení § 148 daňového řádu). Vzhledem k tomu, že žalobce tuto svoji námitku nijak blíže neodůvodnil, Městský soud v Praze ve shodě se žalovaným uzavírá, že nezjistil žádné skutečnosti či okolnosti nasvědčující tomu, že by právo na stanovení daně za kterékoli předmětné zdaňovací období bylo v nyní posuzované věci prekludováno.

91. Obdobně nedůvodná je argumentace žalobce v podobě námítky, že orgány daňové správy nepřípadně a nedůvodně přednostně neaplikují institut ručení podle § 109 zákona o DPH. K této otázce se rovněž opakovaně vyslovil Nejvyšší správní soud, který například v rozsudku ze dne 18. 12. 2018, č. j. 7Afs 8/2018 – 56, dovodil, že „*pokud orgány finanční správy při stanovení daňové povinnosti sbledají, že se daňový subjekt účastnil daňového podvodu, mohou mu odepřít nárok na odpočet daně.*“ Nejvyšší správní soud v žádném z dostupných judikátů nedospěl k závěru, že je na místě nutnost přednostní aplikace ručení namísto odepření nároku na odpočet DPH z důvodu speciality právní úpravy ručení. Obě námitky jsou proto nedůvodné.

Porušení zásady neutrality daně, rozložení důkazního břemene

92. Výchozí stanovená judikaturou Soudního dvora směřují k ochraně nároku na odpočet plátců, kteří jednájí v dobré víře. Za tímto účelem přinášejí i povinnost věnovat zvýšenou pozornost interním kontrolním mechanismům, aby v případě odhalení podvodného jednání nevzniklo podezření, že o podvodu věděli či se zřetelem ke všem okolnostem vědět mohli. Je totiž věcí podnikatelského subjektu, aby v zájmu minimalizace podnikatelského rizika přizpůsobil svou obchodní činnost konkrétním podmínkám a při sjednávání obchodních kontraktů (zvláště se značným finančním dopadem) se v rámci možností snažil dbát na bezproblémovost svých obchodních partnerů.

93. K námitce ohledně rozložení důkazního břemene v daňovém řízení lze odkázat na pregnantní závěry, k nimž dospěl Nejvyšší správní soud v odůvodnění rozsudku ze dne 25. 7. 2019, č. j. 10Afs 182/2018 – 42, v němž soud uvedl, že k tomu, aby bylo možno uvažovat o odepření nároku na odpočet DPH, musí tento nárok nejprve vzniknout, musí se tedy uskutečnit zdanitelné plnění, které si může plátcé od jím odváděné DPH odečíst. Otázkou podvodného jednání je pak namísto zabývat se až tehdy, pokud je spolehlivě prokázáno, že ke zdanitelnému plnění, ze kterého si plátcé nárokují odpočet DPH, skutečně došlo, a to způsobem deklarovaným daňovým subjektem. Pokud daňový subjekt neprokázal nárok na odpočet jako takový, nelze posuzovat, zda toto plnění představuje podvod. K posouzení existence daňového podvodu dochází až tehdy, jsou-li splněny hmotněprávní podmínky pro nárok na odpočet daně.

94. Podle Nejvyššího správního soudu nejde přitom o formalitu, neboť uvedené rozlišování se promítá právě i do rozložení důkazního břemene v daňovém řízení. Zatímco uskutečnění zdanitelného plnění je povinen prokázat plátce DPH, který si nárokuje odpočet, případnou účast plátce na daňovém podvodu prokazuje správce daně. Daňový subjekt totiž tíží daňové břemeno pouze ve vztahu k těm skutečnostem, které je povinen uvést v daňovém přiznání, popřípadě v dalších podáních (§ 92 odst. 3 daňového řádu). Naopak správce daně je povinen prokázat skutečnosti rozhodné pro posouzení skutečného obsahu právního jednání nebo jiné skutečnosti [§ 92 odst. 5 písm. d) daňového řádu], což bezesporu zahrnuje i skutečnosti svědčící o daňovém podvodu.

95. V obecné rovině tedy soud souhlasí s žalobcem, že důkazní břemeno daňového subjektu není bezbřehé a nelze po něm vyžadovat prokázání skutečnosti, které nemusí uvádět v daňovém přiznání. Samozřejmě platí, že ohledně existence podvodu na DPH tíží důkazní břemeno jen správce daně, také zapojení (účast) daňového subjektu na podvodu prokazuje správce daně. Eventuální přenášení tohoto důkazního břemene na daňový subjekt je ve smyslu výše vysloveného nepřipustné.

96. Zavedení systému odpovědnosti bez zavinění ohledně účasti na podvodech na DPH by překračovalo rámec toho, co je nezbytné pro ochranu plateb do veřejného rozpočtu (srov. takto již např. rozsudek SDEU *Netto Supermarkt*, věc C-271/06, body 22 až 25). Jak již mnohokrát uvedl SDEU, vzhledem k tomu, že odmítnutí nároku na odpočet DPH „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“ (takto v bodě [30] citovaného rozsudku ve věci *Mahagében*, spojené věci C-80/11 a C-142/11, bod 49). Proto i skutečnost, že daňový subjekt mohl vědět, měl (musel) vědět či dokonce přímo věděl o objektivních okolnostech, které nasvědčují tomu, že obchodní transakce byla zasažena podvodem, prokazuje správce daně (viz opakovaně citovaná věc *VYRTYCH*, sp. zn. 5Afs 60/2017, bod 56).

97. Zjistí-li správce daně konkrétní objektivní okolnosti a dostatečně prokáže, že daňový subjekt věděl, resp. vzhledem k dané situaci měl a mohl vědět, že sporná obchodní operace je či bude stižena podvodem (viz rozsudek SDEU *Mahagében*, body 48 a 49), tento jeho závěr bez dalšího nevede k odmítnutí vratky nadměrného odpočtu. Daňový subjekt pak totiž ještě musí mít šanci vyvinít se z účasti na podvodu tím, že prokáže, že přijal veškerá rozumná opatření (rozsudek SDEU ze dne 21. 2. 2008, *Netto Supermarkt*, C-271/06, EU:C:2008:105., aby se nezapojoval do pochybných obchodních operací, které byly stiženy podvodem (viz např. rozsudek *Federation of Technological Industries a další*, věc C-384/04, body 32 a 33).

98. Pokud tedy správce daně unese důkazní břemeno co do subjektivní stránky (vztahu) daňového subjektu k účasti na podvodu na DPH, naskýtá se daňovému subjektu v daňovém řízení poslední příležitost, jak pro něj nepříznivé zjištění správce daně zvrátit. Může (musí) vylíčit jiné rozhodné okolnosti, a tím prokázat dobrou víru, zejména to, že se svým jednáním neúčastnil daňového podvodu, tedy např. že v rámci svých obchodních aktivit přijal dostatečná opatření bránící riziku zapojení do možného daňového podvodu (rozsudky NSS ze dne 25. 6. 2015, č. j. 6Afs 130/2014 - 60, věc *ALADIN plus*, publikován pod č. 3275/2015 ve Sbírce NSS, bod 44; dále rozsudek ze dne 17. 9. 2015, č. j. 1Afs 219/2014 - 52, ve věci *ROYAL ADVERTISING*, bod 45; a také rozsudek ze dne 23. 8. 2013, č. j. 5Afs 83/2012-46, č. 2925/2013 Sb. NSS, věc *JET GROUP*). Jakkoli tato koncepce může podle názoru Nejvyššího správního soudu v jistém smyslu připomínat přenášení důkazního břemene v daňovém řízení, nejedná se o důkazní břemeno *stricto sensu*, ale spíše o institut vyvinění z právem zapovězeného jednání.

99. Lze proto dát žalobci za pravdu, že prokazování zaviněné účasti na podvodu nelze bez dalšího směřovat s prokazováním toho, že daňový subjekt přijal dostatečná opatření, aby zabránil možnému zapojení do podvodu na DPH. Správce daně musí prvně prokázat, že daňový subjekt věděl, mohl či měl vědět o podvodném charakteru sporného obchodu. Pokud se mu to podaří na podkladě skutečností, které sám dokáže identifikovat, vyhledat a zjistit, pak má stále ještě daňový subjekt šanci se vyvinut, a to pokud prokáže, že si v obchodním styku počínal dostatečně opatrně a přijal rozumná opatření, aby nebyl do podvodu na DPH zatažen. Protože však „*zelený strom právní praxe ve své komplexnosti neodpovídá šedé teorii právní doktríny*“, obě fáze se mohou v reálném životě prolínat. Ostatně je evidentní, že mnohé skutečnosti budou významné v obou fázích dokazování. Tedy správce daně například prokazuje zaviněnou účast na podvodu a již v této fázi (v podstatě preventivně) daňový subjekt argumentuje a prokazuje, že byl v dobré víře. Tuto argumentaci lze samozřejmě využít i v otázce prokázání zapojení se do daňového podvodu. Anebo prokazování skutečností o tom, že daňový subjekt věděl či měl vědět o podvodném charakteru sporného obchodu, s ohledem na zjištěné okolnosti vyvrátí být jen teoretickou možností, že by daňový subjekt vůbec myslitelně mohl prokázat dobrou víru.

100. Žalobce se však především mylí, pokud tvrdí, že daňové orgány neprokázaly, že se zaviněně účastnil podvodu, to znamená, že o podvodném osudu obchodních transakcí minimálně mohl, respektive měl vědět. Žalovaný odvolací orgán se okolnostmi daňového podvodu podrobně zabýval. Je zřejmé, že pojem „*daňový podvod*“ aplikoval v projednávané věci v souladu s výše vyslovenou judikaturou SDEU, na niž ostatně ve svém rozhodnutí odkazoval. Žalovaný se poté opřel zejména o skutkové okolnosti vyplývající ze spisového materiálu, které poukazovaly zejména na nestandardní postupy a vztahy provázanosti obchodníků v řetězci. Městský soud v Praze k tomu dodává, že vědomost žalobce o možné účasti v podvodném řetězci vyplývá ze zjištění již výše několikrát zmíněného, totiž že žalobcův dodavatel ROYAL METAL GOLD je společnost ovládaná stejným člověkem (M. M.), který vystupuje jako osoba fakticky ovládající i dva ze tří odběratelů (GOLDENBURG EUROPA a GOLDENBURG GERMANY) a žalobce se podílel aktivně na dojednání, aby těmto odběratelům bylo zboží prodáno prostřednictvím článků řetězce B. I. B. S., ABP CONSULTING a PRO CONCORDIAM. Již tato zjištění podle názoru soudu ospravedlňují závěr daňových orgánů o naplnění podmínek vědomostního testu u žalobce, a to bez ohledu na důvodnosti tvrzení žalobce, že neznal a nemohl prověřovat dodavatele svého dodavatele, tedy společnosti nepřímo ovládané panem M. M., v nichž jako statutární zástupce vystupoval pan V.M.

101. Proto bylo zcela správné, že daňové orgány nadměrný odpočet DPH nepřiznaly pro zaviněnou účast žalobce na kolotočovém podvodu na DPH. Výše zmíněné indicie, byť každá sama o sobě není nezákonná, ve svém souhrnu tvoří logický a ucelený soubor vzájemně se doplňujících a na sebe navazujících nepřímých důkazů, které spolehlivě a jednoznačně prokazují skutečnost, že žalobce o podvodu na DPH věděl či minimálně vědět musel. I tyto nepřímé důkazy tak spolehlivě prokazují subjektivní stránku jednání žalobce, který ostatně ani v průběhu daňového řízení netvrdil, že by učinil náležitá opatření, která od něj lze racionálně požadovat, aby se zapojení do podvodného řetězce vyhnul. To žalobce dopodrobna učinil až v tísní v řízení před správním soudem. Přitom je na daňovém subjektu, jaké důkazní prostředky si k prokázání jím tvrzené skutečnosti zvolí.

102. Jak již bylo uvedeno výše, za podvod na DPH označuje judikatura SDEU situace, v nichž jeden z účastníků neodvede státní pokladně vybranou daň a další si ji odečte, a to za účelem získání daňového zvýhodnění. Pravidlo, plynoucí z judikatury SDEU, že každé plnění je třeba posuzovat samostatně a samo o sobě, bez ohledu na jeho účel nebo výsledky, vychází z požadavku, aby společný systém DPH byl neutrální, a ze zásady právní jistoty, která vyžaduje, aby používání právních předpisů Evropské unie bylo předvídatelné pro subjekty, na které se vztahuje. Dle přesvědčení soudu nelze však požadavek evropské judikatury stran prověřování věrohodnosti obchodních partnerů v řetězci extenzivně a bezmezně rozšiřovat. Nelze extenzivně dovozovat, že se má jednat o nekonečně dlouhý řetězec osob, kam až by měla povědomost osoby povinné k dani,

kteřá zdanitelné plnění uskutečnila a její „obezřetnost“ sahat. Je proto třeba v každém právě projednávaném případě posoudit, zda je či není zcela mimo možnosti daňového subjektu, který v běžném obchodním styku uzavře řádnou smlouvu se svým dodavatelem, který jediný je odpovědný za řádné a včasné předání díla, v rámci „obezřetnosti“ předvídat a prověřovat všechny možné subjekty (subdodavatele), které se na obchodní transakci jakkoli v různých fázích podílely. To je nemyslitelné. Naopak zcela na místě takový požadavek bude tam, kde již samotný dodavatel (z hlediska jeho samotné faktické existence, sídla, kontaktnosti aj.), s nímž daňový subjekt uzavírá obchod, nebo samotný předmět dodávky (rizikovitost komodity, rozsah dodávky, fakticita plnění, její relevantnost ve vztahu k předmětu činnosti apod.) či její cena či jiné okolnosti budou vykazovat určité znaky pochybností o „solidnosti“ transakce, její vážnosti či smyslu a úmyslu jednajících (vylákat daňovou výhodou). V takovém případě lze na míru obezřetnosti a adekvátních opatření ze strany osoby povinné k dani k minimalizaci své účasti na možném podvodném jednání klást při uzavírání obchodu důvodně přísné požadavky. Obdobně je třeba posuzovat i samotné neodvedení daně v řetězci z hlediska závěru o daňovém podvodu. Znakem podvodu ve smyslu evropské judikatury je zjednodušeně řečeno skutečnost, že *jeden* z účastníků daně *neodvede* a *další* si ji *odečte*; tím v podstatě dochází k narušení daňové neutrality. Nelze však *stricto sensu* za „jednoho“ a „dalšího“ automaticky považovat „kteréhokoli“ z účastníků v řetězci obchodů, ale vždy je třeba hledat skutkové souvislosti a příčinnou souvislost mezi neodvedením daně a nárokováním odpočtu a prokázáním vědomosti o skutečnostech svědčících možnému podvodnému jednání za účelem vylákání odpočtu na dani mezi těmito subjekty. Opačným způsobem by byla zcela nepřipustně zakládána objektivní daňová odpovědnost kteréhokoli subjektu zapojeného v obchodním řetězci a odpovědnost za pohyb a osud zboží. Zcela absurdně by mohla při nerespektování zjištění přímé příčinné souvislosti mezi chybějící daní a poskytnutou či vylákanou výhodou nastat situace, kdy by z důvodu neodvedení daně jedním ze subjektů byla doměřena daň (či odepřen nárok na odpočet) kterémukoli, tedy teoreticky i všem subjektům v daném obchodním řetězci (zpravidla krom toho, který daň neodvedl). Nutno konstatovat, že neexistuje (pro případy řetězcových obchodů) zákonem upravená daňová dlužnická solidarita, k čemuž by postup výše naznačený fakticky vedl. Uvedené případy je třeba zásadně odlišovat od zákonného institutu ručení, zakládající solidární odpovědnost za podvod (viz čl. 205 směrnice o DPH, § 109 zákona o DPH.) Odepření nároku na odpočet daně je třeba striktně odlišovat od ručení za daňovou povinnost jiné osoby. Jak odpočet daně, tak i ručení totiž podléhají různým podmínkám a ustanovením směrnice o DPH. Při výběru daní při respektování výše uvedených zákonných jakož i ústavně vymezených limitů nelze akceptovat přístup správce daně, který postupuje tak, že daň vyměří fakticky „komukoli“, resp. upřednostňuje její vybrání u toho daňového subjektu, u něhož je to z hlediska vymahatelnosti práva jednodušší a je zjevné, že daňový výnos bude zaručen. Jinými slovy - nebyla-li na určitém článku řetězce daně odvedena, nemůže dojít k odmítnutí nároku na odpočet tomu, kdo v dobré víře získá zdanitelné plnění, aniž by o nezákonných praktikách jiného plátce či plátců věděl či mohl vědět.

103. Rozsah přezkumu, jež po městském soudu žalobce požaduje, svědčí o jeho nepochopení jím citované judikatury. Povinností daňových orgánů totiž není prokázání příčinné souvislosti mezi daňovým podvodem a nárokováním odpočtu ze strany žalobce, nýbrž postačí prokázání souvislosti mezi neodvedením daně a nárokováním odpočtu ze strany kteréhokoli subjektu podílejícího se na obchodování v rámci řetězce. Tento názor vyjádřil Nejvyšší správní soud např. v rozsudku ze dne 16. 4. 2019, č. j. 4Afs 104/2018 - 79, v němž uvedl, že „*skutkové a příčinné souvislosti mezi neodvedením daně a nárokováním odpočtu podle Nejvyššího správního soudu vznikají, i když daňový subjekt, uplatňující nárok na odpočet na dani z přidané hodnoty, nemá poznatky o daňovém subjektu, který tuto daň neodvedl do veřejného rozpočtu, avšak subjekty, se kterými bezprostředně spolupracoval, vykazovaly takové podezřelé znaky, že mohl či musel vědět, že se zapojuje do obchodního řetězce, jehož účelem je podvod na dani z přidané hodnoty*“ *Zkoumání příčinné souvislosti a rozsahu zapojení stěžovatelky do podvodného jednání tak není součástí posuzování toho, zda se daňový podvod stal, nýbrž toho, zda je možné jej klást k tíži stěžovatelky. Touto argumentací se proto Nejvyšší*

správní soud bude zabývat až v rámci posouzení námitek proti hodnocení indicí o míře podílu stěžovatelky na daňovém podvodu.“

104. V této kauze zjištěné a prokázané objektivní okolnosti svědčí o tom, že si účast na podvodném obchodním řetězci zavinil žalobce sám. Jednotlivé objektivní okolnosti totiž nelze vytrhávat z kontextu celé věci a hodnotit izolovaně. Právě o to usiluje ve svých opakovaných podáních určených soudu žalobce. Síla těchto daňovými orgány zjištěných skutečností tkví právě v jejich komplexnosti. Žalovaný nepochybil, když se výslovně věnoval námitkám žalobce ohledně standardnosti každého jednotlivého obchodního případu, ale i bez této okolnosti lze mít za to, že se jedná o provázaný komplex dílčích, ale silných nepřímých důkazů. Ostatně ani během daňového řízení, ani v žalobě žalobce nepředestřel takovou verzi skutkových okolností, která by vůbec umožňovala uvažovat o tom, že o objektivních okolnostech, které svědčily o podvodném charakteru obchodního řetězce, žalobce nevěděl či nemohl vědět (ergo o nich vědět musel).

105. Nejvyšší správní soud v odůvodnění rozsudku sp. zn. 10Afs 182/2018 dochází k závěru, že po daňovém subjektu samozřejmě nelze vyžadovat, aby před uskutečněním obchodu prověřoval věrohodnost nekonečně dlouhého řetězce podnikatelů (viz v bodě [31] shora citované věci VYRTYCH, bod 69). Městský soud v Praze si je této judikatury správních soudů dobře vědom, nicméně jde-li o samotné posouzení personálního propojení, žalobce se mylí, pokud se domnívá, že daňové orgány musí prokázat přímé propojení mezi ním a obchodníkem, který na počátku řetězce neodvedl DPH. Z ničeho nevyplývá povinnost prokázat takové přímé personální propojení obchodníků. Naopak zcela postačuje, prokáže-li správce daně – byť za pomoci několika soudržných nepřímých důkazů – že několik společností v řetězci je navzájem spleťtým způsobem (personálně či kapitálově) propojeno a i další navazující okolnosti svědčí o tom, že tento řetězec je vytvořen jen a pouze za účelem získání nadměrného odpočtu daně, nikoliv za účelem reálného podnikání. Již takové zjištění, které nevyvrátí ani daňový subjekt, může postačovat k závěru o tom, že se daňový subjekt zaviněně účastnil na řetězovém podvodu na DPH.

106. Okolnosti posuzované věci ve svém souhrnu ovšem ukazují, že žalobce potřebná opatření na ochranu před zapojením do podvodných transakcí nejprve nečinil vůbec, po upozornění správcem daně k některým dílčím úkonům sice přistoupil, ale jejich účelnost nebyla před soudem osvědčena, díky čemuž svou dobrou víru žalobce neosvědčil. Žalovaný naopak úspěšně zpochybnil poctivost následně učiněných šetření, proto je na místě závěr, že ani tato šetření nakonec pasivnímu zapojení žalobce do podvodného řetězce nezabránila. Tento samotný fakt ale s ohledem na rozsah obezřetnostních opatření žalobce daňové orgány jistě ještě neopravňuje tvrdit, že o daňovém podvodu věděl nebo mohl a měl vědět. V této věci však správce daně prokázal existenci skutečně vážných i dalších slabých podezření, s nimiž žalobce musel být při odpovídající míře obezřetnosti konfrontován a na něž však již řádně nereagoval. Toto důkazní břemeno tak v posuzované věci daňové orgány unesly, zatímco žalobce důvodnost opatření na své straně neprokázal.

Porušení principu právní jistoty a zásady legitimního očekávání

107. Žalobce v podané žalobě namítal – a v dalších podáních podrobně rozvedl a odůvodnil – že žalovaný a správce daně nerozhodují v obdobných případech stejným způsobem. Konkrétně žalobce uvedl, že v odůvodnění rozhodnutí žalovaného odvolacího orgánu č. j. 44935/18/5300-22443-711745, ve věci uplatněných nároků na odpočet DPH společností GOLD INVESTMENTS jsou zřejmé skutkové podobnosti a shody, které však byly žalovaným hodnoceny zcela opačným způsobem, než tomu bylo v případě žalobce. Dále žalobce v rámci této uplatněné námítky předložil městskému soudu jako důkaz rozhodnutí žalovaného ze dne 7. 5. 2020, č. j. 16829/205300-22443-701226, týkající se nároků na odpočet DPH společnosti ROYAL METALS GOLD, kde žalovaný v odvolacím řízení změnil dodatečné platební výměry a uvedené společnosti nárok na odpočet DPH ze zdanitelných plnění v rámci stejného obchodního řetězce uznal. Konečně žalobce v poslední replice při ústním jednání u soudu poukázal na rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 30. 9. 2019, č. j. 29Af 70/2017 – 61, kterým soud zrušil rozhodnutí žalovaného ze dne 11. 7.

2017, č. j. 30546/17/5300-22441-701848, týkající se přímého odběratele žalobce, společnosti B. I. B. S., a v něm se zabýval řetězcem, kterým se mělo pohybovat zboží, přičemž zpochybnil závěry žalovaného a podrobně zdůvodnil, proč nelze této společnosti odmítnout nárok na odpočet DPH.

108. Námitka není důvodná. Podle ustanovení § 8 odst. 2 daňového řádu správce daně dbá na to, aby při rozhodování skutkově shodných nebo podobných případů nevznikaly nedůvodné rozdíly.

109. Podle mínění soudu nelze pouze z obdobného postavení jiné společnosti v obchodním řetězci vyvozovat, že musí být o odvolání žalobce rozhodnuto stejným způsobem. Žalovaný v rozhodnutí o odvolání se žalobcovou argumentací zabývat nemohl, neboť žalobcem předložená rozhodnutí ke srovnání byla vydána až po vydání žalobou napadeného rozhodnutí. Není sporu o tom, že konkrétní podmínky přiznání či odepření nároku na odpočet DPH daňové orgány posuzují v rámci testu na možnost zapojení do podvodného řetězce samostatně. Byť tak mohou být skutkové okolnosti obchodování v řetězci vnímány jako totožné či podobné, účast v řetězci je posuzována u každého zapojeného subjektu samostatně. Ostatně žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí na řadě míst podrobně uvedl, že důvodem vydání napadeného rozhodnutí bylo zjištění a prokázání, že předmětný přezkoumávaný širší řetězec byl zasažen podvodem na DPH, přičemž správce daně i žalovaný definovali takové objektivní okolnosti, které ve svém souhrnu podporují závěr, že žalobce o své účasti na existujícím podvodu mohl a měl vědět. Žalovaný rovněž podrobně popsal, z jakých konkrétních skutkových i právních okolností dovozuje, že žalobce neučinil dostatečná opatření plynoucí z konkrétní situace, kterými by mohl doložit jeho obezřetný postup při realizovaných obchodech. Důvodem vyhovění odvolání v případě společnosti GOLD INVESTMENTS a ROYAL METAL GOLD byla skutečnost, že správcem daně nebyly předneseny důkazy, které by dostatečně spolehlivě a jednoznačně prokázaly, že obě společnosti - na rozdíl od žalobce - o podvodu na DPH věděly nebo vědět mohly a měly. V posuzovaných případech tak byl hodnocen sice stejný řetězec obchodníků, ale zároveň byly hodnoceny jiné okolnosti tzv. vědomostního testu u jeho jednotlivých účastníků. Soud nepovažuje za nutné doplnění dokazování a vyžádání spisu od žalovaného ve věci uvedených společností, protože takový postup by mohl vést k absurdnímu závěru, kdy by si soudy musely v případě posuzování řetězových podvodů nechávat doručovat všechny správní spisy u společností s obdobným postavením v řetězci. Soud nepovažuje ani závěr Krajského soudu v Brně, že v případě společnosti B. I. B. S. vyhověl její žalobě vzhledem k nedostatku důkazů o vědomosti této společnosti o účasti na podvodu na DPH, zatímco v případě žalobce existovalo takových důkazů dostatek, za nijak nestandardní a považuje tedy námitku žalobce za nedůvodnou. Ostatně se sluší poznamenat, že postavení společnosti B. I. B. S. v posuzovaném řetězci je odlišné od postavení žalobce, když společnost B. I. B. S. na základě popsaného personálního propojení se žalobcem skrze K. J. přeprodlala zboží konečným odběratelům GOLDENBURG EUROPA a BEDRA, aniž by jí bylo možno klást k tíži vědomí o dodavatelích a subdodavatelích žalobce propojených osobou M.M..

110. Pokud jde o argumentaci žalobce vztahující se k rozhodnutím žalovaného správního orgánu ze dne 14. 4. 2020, č. j. 14527/20/5300-22443-701226, a ze dne 7. 5. 2020, č. j. 16829/20/5300-22443-701226, vydaných ve věci týkající se společnosti ROYAL METALS GOLD, nebyla předmětem zkoumání otázka existence daňového podvodu a účasti tohoto subjektu na něm, ale otázka, zda daňový subjekt prokázal splnění hmotněprávních podmínek pro přiznání nároku na odpočet DPH. V obou případech pak došlo ve výsledku k neodepření nároku na odpočet DPH s ohledem na shledaná závažná procesní pochybení správce daně vedoucí k nepřezkoumatelnosti odvoláním napadených rozhodnutí, nikoli z důvodu závěru o neprokázání existence daňového podvodu či neprokázání vědomosti subjektu o účasti na něm.

111. Žalobce předložil rovněž rozhodnutí žalovaného ze dne 17. 10. 2018, č. j. 44935/18/5300-22443-711745, týkající se společnosti GOLD INVESTMENT s. r. o. Předmětem zkoumání v případě této společnosti byl zcela odlišný řetězec a skutkový stav není totožný se stavem, který byl hodnocen daňovými orgány v nyní posuzované věci.

112. Naproti tomu žalovaný odvolací správní orgán poukázal na výsledek daňového řízení vedeného s dalšími články nyní detekovaného řetězce, a to řízení se společnostmi GOLDENBURG EUROPA a PRO CONCORDIAM, v nichž daňové orgány dovodily existenci podvodného řetězce, jehož se obě společnosti účastnily a také okolnost, že obě o své účasti s ohledem na zjištěné objektivní okolnosti mohly a měly vědět.

113. Princip legitimního očekávání se ve formě základních zásad řízení promítá i oblasti správního práva, třebaže nebývá v zákonných textech výslovně pojmenován. Lze jej však dovodit i ze základních zásad správního řízení (v současné době srov. např. § 2 odst. 3 správního řádu z r. 2004 o ochraně dobré víry) a vysoké soudy ostatně v tomto smyslu již stabilně judikují. Není podstatné, že princip ochrany legitimního očekávání, stejně jako množství dalších právních zásad, mnohdy plynoucích už z klasické jurisprudence římské, není součástí psaného práva. Ostatně již Ústavní soud v plenárním nálezu č. Pl. ÚS 33/97, publikovaném pod č. 30/1998 Sb.) připomenul, že i v českém právu platí a je běžně aplikována řada obecných právních principů, které nejsou výslovně obsaženy v právních předpisech.

114. Ústavní soud v posledních letech také bez váhání přiznal ústavní ochranu legitimnímu očekávání jako základnímu právu v mnoha případech. Tak např. nález č. 33/2004 ve svazku 32 Sb. ÚS na příkladu závazného příslibu převést náhradní pozemky vyložil, že v právním státě platí princip ochrany důvěry ve vážnost a závaznost aktů veřejné moci; stát se pak svého závazku nemůže zbavit, jestliže nastanou v příslibu vymezené podmínky; jinak by si počínal protiprávně. V nálezu sp. zn. III. ÚS 252/04 Ústavní soud připomenul, že k neoddelitelným znakům právního státu patří také předvídatelnost práva a ochrana oprávněné důvěry v právo, nazývaná také oprávněným legitimním očekáváním. V nálezu č. 120/2004 ve svazku 34 Sb. ÚS shledal Ústavní soud v „*povinnosti neobrožovat důvěru osob v akty veřejné moci*“ dokonce ústavní princip. Podobně srov. nálezy sp. zn. I. ÚS 353/04, II. ÚS 37/04, Pl. ÚS 6/05, I. ÚS 437/03, Pl. ÚS 50/04 (který označil princip legitimního očekávání i za obecný princip komunitárního práva), stanovisko Pl. ÚS st. 21/05 a další.

115. Jedním z prvních nálezů, zabývajících se touto otázkou, byl nález č. 131/2003 Sb. ÚS, jímž Ústavní soud vyložil, že „*Každému navrhovateli vzniká v řízení před orgánem veřejné moci legitimní očekávání, že bude-li postupovat v souladu se zákonem a konkrétními pokyny tohoto orgánu, povede to v případě úspěchu ve sporu k vydání reálně vykonatelného rozhodnutí. Soudy právního státu chránícího individuální lidská práva a svobody jsou ústavně zavázány promýšlet důsledky svých rozhodnutí, zohledňovat svůj předchozí postup, dbát na vynutitelnost vydávaných rozhodnutí a neposuzovat věc jenom z hlediska izolovaného výkladu jednoho ustanovení. Důvěra v soudní rozhodování a reálná vynutitelnost práva totiž patří mezi základní mimoprávní atributy právního státu.*“

116. Jen pro úplnost Nejvyšší správní soud připomíná, že obdobným způsobem nahlíží na princip legitimního očekávání již po několik desítek let také Soudní dvůr ES, zejm. pro obor hospodářských aktivit. Tato judikatura a jí vyslovené právní názory jsou konstantní - srov. k tomu rozsudek Soudního dvora ze dne 12. 7. 1957, *Dineke Algera a spolčníci proti Shromáždění ESUO* (spojené případy 7/56, 3/57-7/57, Rec. 1957, str. 81), z novější doby např. rozsudek Soudního dvora ze dne 10. 3. 2005, *Španělsko proti Radě EU* (C 342/03, Sbírka rozhodnutí 2005, str. I 1975, bod 47), rozsudek Soudního dvora ze dne 15. 12. 2005, *Řecko proti Komisi ES* (C-86/03, Sbírka rozhodnutí 2005, bod 71.) a dále rozsudek Soudu prvního stupně ze dne 18. 1. 2000, *Mehibas Dordtselaan BV proti Komisi ES* (T-290/97, Rec. 2000, str. II-15, bod 59).

117. Městský soud v Praze nepochybuje o tom, že popsaný právní princip je třeba užít v posuzované věci také v oboru práva daňového pro činnost finančních orgánů v České republice. Proto soud ochrání účastníka, který poté, co finanční orgány a další správní orgány po léta jeho činnost nezpochybňovaly, v dobré víře očekává, že veškerou svoji činnost vykonává po právu. V této, nyní posuzované věci, se však o takový případ nejedná.

118. Z odůvodnění rozhodnutí obou správních orgánů je zřejmé, že správní orgány se podmínkami uplatnění nároku na odpočet DPH žalobcem podrobně zabývaly, náležitě zjistily skutečný stav věci a provedené důkazy řádně zhodnotily. Důvody, pro které nebylo žalobci vyhověno, jsou z odůvodnění rozhodnutí obou správních orgánů zřejmé a soud je považuje za dostatečné pro závěr, že správní orgány nerozhodovaly na základě libovůle a při svém rozhodování nepřekročily zákonem stanovené meze správního uvážení ani správní uvážení nezneužily.

119. Byť žalobce obecně argumentuje porušením zásady přiměřenosti a legitimního očekávání, údajnou libovůlí správních orgánů, nutností vyloučit svévoli a zajistit předvídatelnost, není soudu - kromě výše popsaných rozhodnutí žalovaného a krajského soudu v případech jiných členů posuzovaného obchodního řetězce - zřejmé, na základě čeho žalobce konkrétně ve své vlastní věci dospívá k závěru, že tyto zásady byly v dané věci porušeny. Správní orgány v dané věci zjistily skutkový stav věci a na jeho základě dospěly k příslušným právním závěrům za použití kritéria testu zjištěných okolností na princip podvodu na DPH, který je správními soudy aprobován. Toto kritérium a jeho použití není v rozporu ani s tvrzením žalobce, že splnil podmínky pro uplatnění nároku na odpočet DPH podle § 72 a § 73 zákona o DPH. Městský soud v Praze z obsahu správních spisů a argumentace žalobce nezjistil nic, co by dokládalo, že žalobce mohl mít legitimní očekávání v tom směru, že jím uplatněnému nároku na odpočet DPH bude žalovaným vyhověno. Je tomu tak proto, že ani rozhodnutí žalovaného ve věci GOLD INVESTMENTS a ROYAL METALS GOLD, stejně jako rozsudek krajského soudu ve věci společnosti B. I. B. S. nemohly v žalobci vyvolat legitimní očekávání, že mu daň doměřena nebude a že jím uplatněné odpočty DPH budou uznány.

120 Správní orgány tak při svém rozhodování nerozšířily své úvahy nad rámec stanovený zákonem, ani nepožadovaly splnění podmínek, které zákon žalobci neukládá. K porušení zákazu libovůle tak nedošlo. Postup správních orgánů neodpovídá ani výkladu pojmu „libovůle“, jak jej učinil Nejvyšší správní soud právě v rozsudku ze dne 4. 5. 2006 č. j. 2As 31/2005 – 78, kde uvedl, že „libovůle nesmí existovat ani při posuzování splnění těch podmínek, které v zákoně výslovně stanoveny jsou. I při jejich posuzování je totiž žalovaný vázán obecnými ústavními principy a hodnotami, jako jsou zejména proporcionalita, rovnost, důstojnost, legitimní očekávání účastníků, právní jistota, předvídatelnost a podobně.“ Podle názoru soudu postup správních orgánů obou stupňů nelze označit ani jako přepjatý formalismus, neboť při svém rozhodování neodhlédly od reálných skutkových zjištění a tyto posoudily z hlediska aplikace příslušných ustanovení právních předpisů.

121. S přihlédnutím k rozsahu žaloby a množství argumentů, které se často v celém textu žaloby a jejich doplnění opakují a překrývají, posuzoval městský soud žalobní námitky na základě principu, že povinnost řádného odůvodnění rozhodnutí nelze mechanicky ztotožňovat s povinností poskytnout podrobnou odpověď na každý jednotlivý v žalobě uplatněný argument. Odpověď na základní námitky v sobě může v některých případech konzumovat i odpověď na některé námitky dílčí a související (srov. například rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 2. 2013, č. j. 7As 79/2012 - 54; ze dne 29. 8. 2013, č. j. 7As 182/2012 - 58; ze dne 19. 2. 2014, č. j. 1Afs 88/2013 - 66; všechna rozhodnutí správních soudů jsou dostupná na www.nssoud.cz).

122. Městský soud neshledal, respektive nezískal jakýkoli nový poznatek nebo nový důvod, proč by se měl odchýlit od své vlastní rozhodovací činnosti v obdobných právních případech a samozřejmě ani takové poznatky, proč by se tak měl odchýlit od již zažité judikované rozhodovací činnosti Ústavního soudu a Nejvyššího správního soudu.

123. Je třeba opakovaně zdůraznit, že daňové řízení je podle platného právního řádu České republiky ovládáno zásadou, podle níž je to právě daňový subjekt, kdo tvrdí skutečnosti rozhodné pro správné a úplné vyměření daně, a kdo je v daňovém řízení zatížen břemenem tyto rozhodné skutečnosti prokázat. Povinností správce daně je činit opatření potřebná ke správnému a úplnému zjištění, stanovení a splnění daňových povinností.

124. Z uvedeného důvodu bylo na žalobci, aby splnění zákonných podmínek pro realizaci uplatnění nadměrného odpočtu na dani z přidané hodnoty prokázal takovým způsobem, který nevzbuzuje pochybnosti o tom, že je možné uvedené konkrétní skutečnosti daňově zohlednit tak, jak zákon stanoví a jak se žalobce v podaném daňovém přiznání domáhal. Účelem dokazování je zjistit skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti, přičemž je to daňový subjekt, na němž je, aby prokázal správnost údajů, které v daňovém přiznání uvede. Uvedenou zásadu nelze vykládat tak, že správce daně má prokazovat, že údaje uváděné daňovým subjektem jsou správné.

125. Povinností správce daně či žalovaného bylo prokázat, že žalobce se vědomě účastnil podvodného daňového řetězce. To podle názoru soudu bylo splněno, když žalovaný zjistil v rámci dokazování skutečnosti, jež jsou oporou pro uvedený právní závěr, lze jej akceptovat za podmínky, že má oporu v proběhlém důkazním řízení a rovněž za podmínky, je-li takový závěr řádně odůvodněn a správní úvaha vážící se k tomuto závěru je soudem přezkoumatelným způsobem vyjádřena. Soud je toho názoru, že žalovaný v daném případě výše uvedenému závěru soudu dostal. Žalobce sice tvrdí, že pojem podvodu na DPH žalovaný interpretuje nesprávně a v rozporu s judikaturou Evropského soudního dvora a Nejvyššího správního soudu, pravý opak je však pravdou - v rozporu s touto judikaturou je naopak argumentace žalobce. Jak již bylo shora uvedeno, pro to, aby nemusel být přiznán nárok na odpočet, není zapotřebí jednoznačně prokazovat, že žalobce se aktivně zapojil do podvodného jednání a v čem přesně spočívalo. Postačuje, pokud je prokázáno, že žalobce si mohl být podvodného jednání vědom, a v takovém případě je na daňovém subjektu, aby prokázal, že o podvodu nevěděl nebo že učinil vše, co po něm bylo možno rozumně požadovat, aby se o něm dozvěděl. Žalobce by si při obvyklé míře opatrnosti rozhodně mohl být vědom toho, že se jedná o okolnosti podezřelé, a že si mohl či měl být vědom možnosti, že se účastní plnění zatíženého podvodem na DPH. Pokud se snad i za této situace spolehl na ujištění svých dodavatelů a obchodních partnerů, jdou důsledky tohoto jednání k jeho tíži. Do popředí zde vystupuje dlouhodobost a rozsah uskutečňovaných obchodů v relativně vysoké hodnotě za účasti minimálního počtu zapojení osob a to za stále se opakujících výše uvedených okolností bez užití jakýchkoli vnitřních kontrolních mechanismů. S ohledem na tvrzení žalobce o tom, že dosud nebylo ukončeno trestní řízení a že se ohrazoval proti tvrzení, že jej lze považovat za organizátora podvodu, je třeba zdůraznit, že míra oné nestandardnosti okolností nemusí nutně dosahovat intenzity protizákonnosti pro závěr, že nárokový odpočet na DPH žalobci přiznat nelze.

126. Právě nutnost posoudit nárok na odpočet daně z přidané hodnoty dle judikatury Evropského soudního dvora byla důvodem, pro který žalovaný přistoupil ke zjištění a prokázání, zda se daňový subjekt stal součástí podvodného řetězce vědomým jednáním, včetně hodnocení důkazních prostředků. Žalovaný podrobil svému hodnocení jednotlivé důkazní prostředky a své závěry vyjádřil v napadeném rozhodnutí, jeho postupu nelze nic vytknout a soud dospěl k závěru, že žalovaný se zcela přesvědčivým způsobem a dostatečně obsáhle i srozumitelně vypořádal se všemi žalobcem uplatněnými námitkami. Soud v tomto směru znovu odkazuje na podrobné odůvodnění písemného vyhotovení žalobou napadeného rozhodnutí, kde žalovaný nejen popsal zjištění učiněná na základě listin a výpovědí jednotlivých svědků, ale uvedl i jejich zhodnocení, včetně porovnání s ostatními provedenými důkazy. Závěry přijaté žalovaným jsou logické a nelze jim vytknout nesystematičnost, či žalobcem tvrzenou rozpornost.

Dokazování v řízení před soudem

127. Žalobce v průběhu řízení opakovaně navrhoval doplnění dokazování celou řadou důkazů. Pokud jde o vypořádání se s těmito důkazními návrhy, Městský soud v Praze předesílá, že podle ustanovení § 52 s. ř. s. soud „rozhoduje o tom, které z navržených důkazů provede, a může provést i důkazy jiné. Soud je vázán rozhodnutím soudů o tom, že byl spáchán trestný čin a kdo jej spáchal, jakož i rozhodnutím soudu o osobním stavu. O jiných otázkách si soud učiní úsudek sám; je-li tu však rozhodnutí o nich, soud z něj vychází, popřípadě tam, kde o nich náleží rozhodovat soudu, může uložit účastníku řízení, aby takové rozhodnutí vlastním návrhem vyvolal.“

128. S ohledem na výše uvedené soud při ústním jednání provedl listinné důkazy výpisy z obchodního rejstříku, rejstříku *ready made* společností a rejstříku nespolehlivých plátců daně ARES ohledně společností MALCONERON, HAVENROCK a FROBON TRADE, důkaz žalobcovou knihou faktur přijatých, přečetl k důkazu žalobcem předloženou stránku č. 85 obžaloby Městského státního zastupitelství (MSZ)) č. j. 1Kzv 215/2016 – 1399, protokol o provedení místního šetření u společnosti PRO CONCORDIAM, stížnost žalobce proti usnesení o zahájení trestního stíhání jednatelů žalobce ze dne 27. 9. 2017, jízdenky a letenky jednatele žalobce K. J. a jeho fotografie z tvrzeného jednání s dodavateli zlata v Mali a v Ghaně, fotografie slitků cenných kovů s vyraženým číslem a částečně anonymizované protokoly o výsledku svědků M. L. a V. S.. Dále soud doplnil dokazování o výše zmíněný rozsudek Krajského soudu v Brně č. j. 29Af 70/2017 – 61 a o rozhodnutí žalovaného č. j. 16829/20/5300-22443-701226 ve věci řízení o nároku na odpočet DPH společnosti ROYAL METALS GOLD.

129. Pokud jde o hodnocení těchto provedených důkazů, soud má za to, že je důvodná žalobní námitka, ve které žalobce tvrdí, že odběratel žalobce – společnost B. I. B. S. – spolupracoval se žalobcem tím způsobem, že obchod financoval, když žalobci poskytl zálohy za dodané zboží, a proto není nestandardní, že jednatel žalobce K. J. byl zároveň zaměstnancem tohoto odběratele. Lze přisvědčit vysvětlení, že uvedené články (B. I. B. S., ABP CONSULTING a PRO CONCORDIAM) do řetězce zasadil a umístil sám žalobce z důvodu, že – podle tvrzení svých jednatelů – zprvu neměl dostatek finančních prostředků na nákup zboží od ROYAL METAL GOLD a až později mohl hradit zálohy, což nepřímo potvrdil ve své výpovědi i svědek P. ze společnosti ABP CONSULTING, který poukazyval i na neznalost a nezkušenost v daném oboru podnikání. Ani toto vysvětlení žalobce však samo o sobě neznamená, že by byl nesprávný či nedůvodný závěr daňových orgánů o vědomém zapojení žalobce do řetězce podvodných transakcí. Ani důvodnost těchto námitek tak nezakládá závěr o nezákonnosti či věcné nesprávnosti žalobou napadeného rozhodnutí. Žalobce v podané žalobě sice důvodně napadá některé dílčí závěry žalovaného, ovšem na těchto závěrech žalobou napadené rozhodnutí jako celek nestojí a s jejich vyvrácením tedy ani nepadá. Podstatné pro vědomostní test totiž zůstávají vztahy mezi žalobcem a obchodními společnostmi ovládanými panem M. M., další vazby v řetězci jsou důležité z hlediska detekování podvodu, vyhledání chybějící daně, účel zapojení jednotlivých společností a jejich zvýhodnění a kvalita souvislosti mezi těmito výchozími premisami podvodu na DPH.

130. Obdobně to platí o námitce, v níž žalobce zpochybňuje závěr, že přestal obchodovat s drahými kovy kvůli stanovení režimu přenesené daňové povinnosti. Soud nepochybuje žalobcem předestřené tvrzení, že jeho jednatel K. J. podnikl v květnu 2015 služební cestu na Mali za účelem nalezení nových dodavatelů. Uvedená skutečnost však není v rozporu s tvrzením daňových orgánů o tom, že po nabytí novely zákona o DPH se stanoveným režimem přenesené daňové povinnosti přestal posuzovaný řetězec vyvíjet činnost. Je zřejmé, že žalobce měl i poté zájem v obchodování s drahými kovy pokračovat, což však nic nemění na závěrech, k nimž daňové orgány došly při posuzování podmínek uplatnění odpočtu DPH v jednotlivých zdaňovacích obdobích, které byly předmětem tohoto řízení.

131. Pokud žalobce v podané žalobě zpochybňuje jako nepodstatné zjištění správce daně ohledně virtuálního sídla jeho subdodavatelů, chybějící webové stránky dodavatele žalobce a používání jiných než registrovaných bankovních účtů, jedná se o námitky, které neobstojí. Daňové orgány jimi pouze vyjádřily své hodnocení jednotlivých dodavatelů a subdodavatelů žalobce a popsaly okolnosti, které podle jejich názoru dokládají nestandardnost obchodování v řetězci. Městský soud v Praze se neztotožnil s názorem žaloby, že jde o nepodstatná zjištění, neboť zapadají ve svém souhrnu do logicky uceleného závěru o pochybnostech daňových orgánů o tom, zda žalobce o své účasti na podvodu věděl, vědět měl či mohl. Na takových závěrech správních orgánů soud neshledal ničeho nelogického či nesrozumitelného.

132. Žalobcem navržené a soudem v řízení provedené důkazy nevyvracejí závěry, ke kterým správce daně i žalovaný dospěli ohledně existence podvodu a vědomé účasti žalobce na něm.

133. Soud při jednání provedl důkazy, které žalobce i žalovaný navrhovali a které se vztahují k souběžně probíhajícímu trestnímu řízení. Byť si soud nevyžádal trestní spis Městského soudu v Praze sp. zn. 56T 2/2019, provedl důkazy rozsudkem ze dne 31. 8. 2020, č. j. 56T 2/2019 – 8216, žalobcem předloženým torzem obžaloby Městského státního zastupitelství v Praze č. j. 1Kzv 215/2016 – 1399, protokoly z hlavního líčení v této trestní věci ze dne 17. 10. 2019 a 18. 10. 2019 a žalobcem vyňatou částí usnesení senátu trestního soudu o námitkách proti těmto protokolům. Účastníci řízení byli seznámeni se svědeckými výpověďmi svědkyně K., P., ing. P., S., ing. H., JUDr. H., S. a J., v rámci soudního jednání soud provedl důkaz znaleckým posudkem znalce Ing. Zbyněka Hanuše č. 06/06/15 ve věci vysvětlení některých pojmů z oboru hutnictví a znaleckým posudkem doc. Pavla Kašpara ze dne 25. 5. 2020 k technickému zlatu a složení slitiny z hlediska Au/Ag.

134. Soud provedl i důkazy předložené žalovaným. Jedná se rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ve věci daňových řízení vedených ohledně uplatněných nadměrných odpočtů DPH za zdaňovací období roku 2014 společnostmi GOLD INVESTMENTS (rozhodnutí ze dne 5. 10. 2018, č. j. 44416/18/5300-22441-701296), GOLDENBURG EUROPA GBE (rozhodnutí ze dne 17. 10. 2018, č. j. 44935/18/5300-22443-711745), ROYAL METAL GOLD (rozhodnutí ze dne 5. 11. 2019, č. j. 44350/19/5300-21441-702127 a rozhodnutí ze dne 14. 4. 2020, č. j. 14527/20/5300-22443-701226) a PRO CONCORDIAM (rozhodnutí ze dne 7. 5. 2020, č. j. 16829/20/5300-22443-701226). Žalovaný pro úplnost doplnil řízení o rozhodnutí ze dne 18. 2. 2021, č. j. 6168/21/5300-22442-712600, jímž byl jako nedůvodný zamítnut návrh žalobce na povolení obnovy řízení ukončeného pravomocným žalobou napadeným rozhodnutím ze dne 26. 8. 2019, č. j. 34963/19/5300-22442-712600.

135. Pokud jde o hodnocení těchto provedených důkazů, z rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 31. 8. 2020, č. j. 56T 2/2019 – 8216, vyplývá, že zatímco jednatelé žalobce K. J. a J. P. byli zproštěni obžaloby z úmyslného jednání více osob směřujícího ke zkrácení daně a vylákání výhody na dani za jednání týkající se obchodování v řetězci mezi společnostmi žalobce na straně jedné a společnostmi B. I. B. S. a PRO CONCORDIAM z důvodu, že popsání skutky nejsou trestným činem, na straně druhé, obžalovaný M.M. byl spolu s dalšími obžalovanými uznán vinným za pokračující zvláště závažný zločin zkrácení daně, poplatku a jiné povinné platby podle § 240 odstavec 1 a 3 trestního zákona ve spolupachatelství za jednání spočívající v obchodování společností Zlatá odměna, HAVENROCK, ROYAL METAL GOLD, MALCONERON, HARMETON, GRIKOSANOL, GOLDEN MASTERS, GOLD INVESTMENT, KOLIBRAN, GOLDENBURG EUROPA a GOLDENBURG GERMANY. Aplikovatelností závěrů, k nimž dospěly orgány činné v trestním řízení, na posouzení důvodnosti odepření nároku žalobce na odpočet DPH, se soud zabýval již výše v bodě 63 tohoto rozsudku. Znalecké posudky, na něž žalobce odkazuje, rovněž nemají vliv na závěry soudu o správnosti a zákonnosti napadeného rozhodnutí. Znalec Ing. Zbyněk Hanuš se ve svém posudku č. 06/06/15 ze dne 3. 6. 2015 i ve své výpovědi v rámci hlavního líčení ve věci 56T 2/2019 zabývá vymezením a vysvětlením pojmů z oboru hutnictví, konkrétnímu obchodování se však nijak nevěnuje. Znalec doc. RNDr. Pavel Kašpar, CSc., se v posudku č. 30/10 ze dne 25. 5. 2010 zabýval složením slitiny z pohledu procentuálního obsahu drahých kovů Au a Ag a využitím slitin v technickoprůmyslové oblasti, což rovněž není z hlediska posouzení nároku žalobce na odpočet DPH relevantní, neboť faktické uskutečnění zdanitelných plnění nebylo daňovými orgány zpochybňováno. Jiná je situace v případě svědecké výpovědi J. P. ze společnosti ABP CONSULTING, neboť tento svědek jednak potvrdil, že společnost se obchodem s drahými kovy a slitinami běžně nezabývá, neboť jde o firmu stavební, jednak potvrdil, že s panem J. bylo dohodnuto, že zboží dodané od žalobce společnost ABP CONSULTING prodá společnosti GOLDENBURG, i skutečnost, že některých jednání byl přítomen i M.M.. Skutečnost, že žalobce prodal zboží z dodávky od ROYAL METAL GOLD společnosti PRO CONCORDIAM již s tím, že bude dále přeprodáno do Německa společnosti GOLDENBURG GERMANY, vypovídá i obsah svědecké výpovědi JUDr. D. H. dne 28. 4. 2015 před správcem daně. Svědek M. S. potvrdil nespornou okolnost, že pan J. se pokoušel

prostřednictvím dokladované a doložené cesty do Mali získat nové obchodní příležitosti k obchodování s drahými kovy a pouze potvrdil jistou předchozí zkušenost pana J. v této oblasti, k jednotlivým členům podvodného obchodního řetězce se však vyjádřit nemohl. Propojení osoby M.M., společností HARMETON a GOLDENBURG EUROPA potvrdil ve své výpovědi i svědek M. L. ze společnosti BEDRA GmbH, a propojení této posledně jmenované společnosti, M.M. a žalobce potvrdil při své svědecké výpovědi i obchodní zástupce BEDRA GmbH V. S., který potvrdil osobní jednání s xxx žalobce panem P. K použitelnosti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 30. 9. 2019, č. j. 29Af 70/2017 – 61, jako důkazu pro nyní posuzovanou věc se Městský soud v Praze vyjádřil již výše v rámci vypořádání námitky žalobce ohledně porušení zásady legitimního očekávání v bodě 107 tohoto rozsudku a k uvedenému pouze doplňuje, že kromě toho, že postavení společnosti B. I. B. S. v řetězci neodpovídá postavení žalobce, bylo důvodem zrušení rozhodnutí žalovaného zjištění, že nebyla prokázána samotná existence podvodu. Rozsudek byl ostatně žalovaným napaden kasační stížností, o které dosud Nejvyšší správní soud nerozhodl. Ani rozhodnutí žalovaného odvolacího orgánu vydaná ve věci doměření daně na základě neuznaného odpočtu DPH u společností ROYAL METAL GOLD a GOLD INVESTMENT nemohla ovlivnit závěry, k nimž došel žalovaný – a potažmo i Městský soud v Praze – v kauze nyní projednávané. V případě první společnosti byly důvodem zrušení dodatečných platebních výměrů zjištěné závažné procesní chyby správce daně a nepřezkoumatelnost jeho rozhodnutí, nikoli závěr o neprokázání existence daňového podvodu či neprokázání vědomosti žalobce o účasti na něm. V případě druhé společnosti jde o součást zcela jiného obchodního řetězce bez vztahu na společnost žalobce, proto kvůli zcela zásadním a odlišným skutkovým okolnostem nelze činit závěr, že na základě postupu vůči společnosti GOLD INVESTMENTS by měl být odpočet uznán i žalobci, jak to žalobce ve svých podáních interpretuje. Naopak z odůvodnění rozhodnutí, která jako důkazy na podporu svých tvrzení předložil žalovaný (viz bod 134 tohoto rozsudku) je zcela zřejmé, že ke stejným závěrům jako v případě žalobce dospěl žalovaný i v rámci řízení vedených se společnostmi GOLDENBURG EUROPE a PRO CONCORDIAM, zatímco další články detekovaného řetězce FROBON TRADE, HAVENROCK a HAMERTON PLUS se již nacházejí v likvidaci, což nasvědčuje závěru o jejich roli *missing traderů* v řetězci.

136. Soud naopak nepřistoupil k žalobcem navrhovaným důkazům, podle nichž by soud měl učinit dotazy na příslušné subjekty za účelem zjištění, jaké platí standardy při obchodování s drahými kovy. Ani tento důkazní návrh žalobce není z hlediska závěrů o (ne)důvodnosti podané žaloby relevantní, neboť předmětem posouzení daňových orgánů byla konkrétní činnost žalobce jako daňového subjektu uplatňujícího nárok na odpočet daně z přidané hodnoty. Z uvedených důvodů soud rozhodl podle § 52 odstavec 1 s. ř. s. o neprovedení těchto návrhů na doplnění dokazování.

137 Závěrem soud uvádí, že jde-li o požadavek na míru prokázání (aktivního) zapojení daňového subjektu do podvodného jednání, je zřejmé, že tato míra se bude dle individuálních okolností každé věci lišit a nelze v tomto ohledu nastavit nějaká jednoduchá zobecňující pravidla. Vždy bude třeba jednotlivě zohlednit skutkové souvislosti a příčinnou souvislost mezi neodvedením daně a nárokováním odpočtu za účelem vylákání odpočtu na dani mezi dotčenými subjekty. Zapojení do podvodného jednání nemusí mít vždy podobu zcela zřetelného spojení daných subjektů směřujícího k získání zvýhodnění (typicky např. personální propojení). Zapojit se do daňového podvodu se podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 9. 2020, č. j. 8Afs 303/2018 – 52, lze i v té formě, že jeden ze subjektů svými nestandardními kroky vznik daňového podvodu umožní, aniž by současně muselo být jednoznačně prokázáno (mohlo být vůbec zjiitelné), že sám tento subjekt je v důsledku takového postupu zvýhodněn. Přestože tedy v obecné rovině není nutno zpochybnit požadavek na určitou míru (aktivního) zapojení obou či více subjektů transakce do tvrzeného podvodu, je třeba pod zapojením se do daňového podvodu chápat i kroky, které vznik podvodu umožní a se samotným neodvedením daně (získáním zvýhodnění) souvisí jen nepřímě. Jinak řečeno, mohou nastat situace, v nichž k závěru o existenci daňového podvodu

nemusí (či z povahy věci ani nemůže) být prokázána snaha o obohacení toho subjektu, který si nárokuje odpočet, je-li zjevné, že další (druhý) ze subjektů výhodu spočívající v neodvedení daně získá.

138. Aniž by bylo v nyní projednávané věci na tomto místě nutno opětovně popisovat všechny tzv. objektivní okolnosti, které daňové orgány vymezily a jimž se ve svých podáních účastníci na mnoha místech věnovali, má soud za to, že zapojení žalobce do dané transakce bylo osvětleno dostatečně k tomu, aby požadavek evropské judikatury stran prověřování věrohodnosti obchodních partnerů v řetězci daňový orgán aplikoval tam, kde již samotný dodavatel (z hlediska jeho samotné faktické existence, sídla, kontaktnosti), s nímž daňový subjekt uzavírá obchod, nebo samotný předmět dodávky (rizikovitost komodity, rozsah dodávky, fakticita plnění, její relevantnost ve vztahu k předmětu činnosti apod.) či její cena či jiné okolnosti budou vykazovat určité znaky pochybností o „solidnosti“ transakce, její vážnosti či smyslu a úmyslu jednajících (vylákat daňovou výhodu). Tyto okolnosti byly v posuzované věci správcem daně zjištěny a v odůvodnění rozhodnutí daňových orgánů obou stupňů řádně popsány. V takovém případě lze na míru obezřetnosti a adekvátních opatření ze strany osoby povinné k dani k minimalizaci své účasti na možném podvodném jednání klást při uzavírání obchodu důvodně přísné požadavky. Obdobně je třeba posuzovat i samotné neodvedení daně v řetězci z hlediska závěru o daňovém podvodu. Znakem podvodu ve smyslu evropské judikatury je zjednodušeně řečeno skutečnost, že *jeden* z účastníků daně *neodvede* a *další* si ji *odečte*; tím v podstatě dochází k narušení daňové neutrality. Nelze však *stricto sensu* za „jednoho“ a „dalšího“ automaticky považovat „*kteréhokoli*“ z účastníků v řetězci obchodů, ale vždy je třeba hledat skutkové souvislosti a příčinnou souvislost mezi neodvedením daně a nárokováním odpočtu a prokázáním vědomosti o skutečnostech svědčících možnému podvodnému jednání za účelem vylákání odpočtu na dani mezi těmito subjekty. Právě s ohledem na výše uvedené je postavení žalobce v řetězci odlišné od společností B. I. B. S. či ABP CONSULTING a popsané podmínky pro neuznání nárokováných odpočtů žalobci byly naplněny tím, že žalobce měl a mohl mít povědomost o tom, že jeho dodavatel ROYAL METAL GOLD a subdodavatelé vykazují nadstandardní míru rizikovosti obchodu, personální propojení osobou M.M. a V. M.. Žalobce prostřednictvím svých jednatelů J. a P. nabídl prostředníkům B. I. B. S. a PRO CONCORDIAM přepravek zboží a navrhli konečného odběratele GOLDENBURG GERMANY ovládaného opět osobou M.M., čímž se zboží v nezměněné podobě fakticky vrátilo do dispozice tohoto muže.

139. Lze tedy uzavřít, že nemůže obstát závěr žalobce vyjádřený v žalobě a všech dalších podáních, podle něhož aktivní zapojení žalobce do tvrzeného daňového podvodu nemá oporu ve správním spisu. Městský soud v Praze naopak dospěl k závěru, že v dané věci bylo dostatečným způsobem prokázáno, že zjištěné kroky žalobce v rámci daných transakcí, i přes jejich specifika, svědčí dostatečnému zapojení žalobce do této transakce, a to i z hlediska případného zvýhodnění ve smyslu citované judikatury.

Závěr a náklady řízení

140. Soud dospěl k závěru, že se správní orgány žádného z žalobcem vytýkaných pochybení nedopustily a proto žalobu jako nedůvodnou podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.

141. O nákladech řízení rozhodl soud podle ustanovení § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož žalobce, vzhledem k tomu, že nebyl ve věci úspěšný, nemá právo na náhradu účelně vynaložených nákladů v řízení a žalovaný, kterému by právo na náhradu účelně vynaložených nákladů podle výsledku řízení náleželo, žádné náklady řízení, nad rámec jejího běžného výkonu úředních činností, nevznikly. Soud proto vyslovil, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

P o u č e n í

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejblíže následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

Podle ustanovení § 104 odstavec 3 písmeno a/ s. ř. s. je kasační stížnost nepřípustná proti rozhodnutí, jímž soud rozhodl znovu poté, kdy jeho původní rozhodnutí bylo zrušeno Nejvyšším správním soudem; to neplatí, je-li jako důvod kasační stížnosti namítáno, že se soud neřídil závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu.

V Praze dne 7. října 2021

Mgr. Marek Bedřich v. r.
předseda senátu