



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Dagmar Nygrínové a soudců Mgr. Aleše Roztočila a JUDr. Jiřího Pally v právní věci žalobce: **MPM Invest s. r. o.**, IČ: 274 82 413, se sídlem Rokycanova 2798, Pardubice, zast. JUDr. Ing. Tomášem Matouškem, advokátem, se sídlem Dukelská třída 15/16, Hradec Králové, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové – pobočka v Pardubicích ze dne 23. 9. 2015, č. j. 52 Af 2/2015 - 74,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I.

Předcházející řízení

[1] Žalovaný rozhodnutím ze dne 10. 11. 2014, č. j. 29428/14/5200-2044-702525, zamítl odvolání žalobce a potvrdil rozhodnutí Finančního úřadu pro Pardubický kraj ze dne 20. 3. 2014, č. j. 391595/14/2801-24803-607666, kterým správce daně vyměřil nadměrný odpočet za zdaňovací období březen 2011 ve výši 3.371.926 Kč, rozhodnutí ze dne 20. 3. 2014, č. j. 389399/14/2801-24803-607666, kterým vyměřil nadměrný odpočet za zdaňovací duben 2011 ve výši 1.134.770 Kč, a rozhodnutí ze dne 20. 3. 2014, č. j. 392070/14/2801-24803-607666, kterým vyměřil nadměrný odpočet za zdaňovací květen 2011 ve výši 2.740.323 Kč. Žalovaný shodně se správcem daně neuznal žalobci ve smyslu zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, nárok na odpočet daně u nákupu zlatých slitků o ryzosti pod 333/1000 (dále též „zlaté slitky“) od společnosti AVARRIO s. r. o. za zdaňovací období březen, duben a květen 2011,

protože na základě zjištěných objektivních skutečností měl za prokázané, že žalobce minimálně věděl nebo mohl vědět, že byl součástí podvodu na dani z přidané hodnoty.

[2] Žalobou podanou dne 14. 1. 2015 napadl žalobce uvedené rozhodnutí žalovaného.

[3] Krajský soud v Hradci Králové – pobočka v Pardubicích rozsudkem ze dne 23. 9. 2015, č. j. 52 Af 2/2015 - 74, zamítl podanou žalobu a žádnému z účastníků nepřiznal právo na náhradu nákladů řízení. Krajský soud shledal hlavní žalobní námitkou otázku, zda zboží, které měl žalobce přijmout od společnosti AVARRIO s. r. o., bylo zasaženo podvodem na dani z přidané hodnoty, mohl-li nebo měl-li o tom žalobce vědět, zda byl tento závěr dostatečně prokázán a byl-li postaven na odpovídající argumentaci žalovaného. Na pozadí judikatury Nejvyššího správního soudu a Soudního dvora EU dospěl krajský soud k závěru, že žalobce se mýlil, pokud tvrdil, že mu nebyla nikdy prokázána účast na uvedených podvodech, přestože bylo prokázáno podvodné jednání některých osob zapojených v dodavatelském řetězci. Pro neuznání nároku na odpočet nebylo rozhodné, zda žalobce s uvedenými dodavateli nepřišel do styku. Podstatné bylo účastenství žalobce v řetězci, v němž došlo ke zmíněnému podvodu. Dále bylo podstatné, zda v tomto řetězci došlo k podvodnému jednání a mohl-li žalobce vědět, že pořizoval zboží zatížené podvodem na dani z přidané hodnoty. Žalobce byl povinen prokázat, že nevěděl či nemohl vědět, že pořizoval takto zatížené zboží; to se mu ale nepodařilo.

[4] Podvodné jednání v řetězci bylo prokázáno, což žalobce ostatně ani nezpochybňoval; pouze tvrdil, že mu účast na podvodu nebyla prokázána. Přitom nebylo rozhodné, zda zboží dotčené podvodem bylo dodáno do Francie společnosti SAAMP, jak tvrdil žalobce, protože toto tvrzení sice mohlo navodit dojem poctivé obchodní transakce, ale samo o sobě nevyloučilo, že zboží bylo zasaženo podvodným jednáním ve zmíněném řetězci. Žalobce nepopíral, že nakupoval v daných zdaňovacích obdobích zboží od společnosti AVARRIO s. r. o., která vykázala nákup tohoto zboží od společnosti IRIDOS, s. r. o. Jednatel společnosti IRIDOS, s. r. o. Ján Daráš ale popřel dodání tohoto zboží a uvedl, že finanční prostředky, které přicházely na účet společnosti IRIDOS, s. r. o. od odběratele AVARRIO s. r. o. vybíral a vracel jednatelem společnosti AVARRIO s. r. o. – panu Darášovi (jedná se o chybu v psaní, protože zde měl být správně uveden pan Martin Ráž, pozn. zdejšího soudu), za což od pana Daráše (Ráže) dostával pouze smlouvenou odměnu (protokol ze dne 28. 2. 2012, č. j. 128955/12/005934109594).

[5] Krajský soud dále poukázal na obchody mezi společnostmi Platres jako dodavatelem společnosti AVARRIO s. r. o., které probíhaly podle zjištění daňových orgánů značně nestandardním způsobem. Přes výzvu správce daně ze dne 6. 3. 2012, č. j. 51116/12/248591607330, žalobce nedoložil a neprokázal, že se v případě plnění uvedených na fakturách, které zněly na údajného dodavatele – společnost AVARRIO s. r. o., jednalo o zdanitelná plnění pro splnění podmínek nároku na odpočet (§ 72 zákona o dani z přidané hodnoty). Žalovaný přitom stejným způsobem popsal způsob obchodování i k jiným zdaňovacím obdobím. Z provedeného dokazování, včetně výslechu znalkyně Renaty Sukové, následně vyplynuly okolnosti, které daňovým orgánům umožnily učinit závěr, že žalobce věděl, nebo musel vědět, že plnění, kterým zdůvodňoval nárok na odpočet, bylo součástí podvodu v tomto dodavatelském řetězci. Jelikož podle judikatury Soudního dvora stačilo, aby podvod spáchal i jiný subjekt než žalobce, který operoval v dodavatelském řetězci na vstupu, nebylo třeba žalobci jednoznačně prokazovat, že se zapojil do podvodného jednání. Stačilo toliko prokázat, že žalobce si byl podvodného jednání v řetězci vědom. Za takové situace spočívalo na žalobci důkazní břemeno, aby prokázal, že o podvodném jednání nevěděl, nebo že učinil vše, co bylo po něm možné rozumně požadovat, aby se o něm dozvěděl.

[6] Daňové orgány se správně zaměřily na dokazování, zda žalobce o podvodu věděl, nebo mohl vědět, ale nebylo jejich povinností, respektive povinností krajského soudu, prokázat žalobci,

pokračování

kým a jakým způsobem byl podvod konkrétně spáchán. Jednou z významných skutečností, ze kterých daňové orgány vycházely, byl i způsob obchodování žalobce s dodavateli zapojenými ve zmíněném řetězci. V daňovém řízení správce daně prokázal důvodnost své pochybnosti ohledně pravdivosti údajů o přijatých zdanitelných plněních, protože zejména z prověření dodavatelů společnosti AVARRIO s. r. o. vyplynulo, že obchody probíhaly bez uzavřených písemných smluv, peníze byly předávány v hotovosti a jednatel této společnosti potvrdil, že nikdy žádné drahé kovy nepřevzal ani při nákupu. Navíc absence písemných kupních smluv, tedy toliko ústní domluva, u obchodů uskutečněných v období březen až květen 2011 v hodnotě cca 79 milionů Kč bez DPH bylo možné považovat za neobvyklý způsob obchodování, který neodpovídal obchodům se standardními právními, obchodními a osobními podmínkami.

[7] Vedle již zmíněné výpovědi jednatele společnosti IRIDOS, s. r. o., Jána Daradáše, bylo zároveň zjištěno, že jmenovaná společnost je nekontaktní. Daňová přiznání byla v uvedených zdaňovacích obdobích podána jen za měsíc březen a duben 2011. Nebylo tak prokázáno, kdo byl skutečným dodavatelem obchodovaného zboží, ani odkud toto zboží pocházelo. Nákup i prodej zboží organizoval sám jednatel společnosti AVARRIO s. r. o., Martin Ráž, obchodní transakce probíhaly bez uzavřených smluv, platby probíhaly v hotovosti v řádu milionů a k předávání peněz a faktur docházelo na různých místech, např. na benzinových pumpách. V rámci daňového řízení bylo nepochybně prokázáno, že společnosti Levanda s. r. o., Peduzi s. r. o., IRIDOS s. r. o. a AVARRIO s. r. o. se v řetězci podílely na obchodech se zbožím, které nezjištěným způsobem opatroval jednatel společnosti AVARRIO s. r. o. – Martin Ráž. Martin Ráž je dodával žalobci, který pak na jejich základě uplatnil nárok na odpočet daně. Společnosti, které měly dodávat toto zboží společnosti AVARRIO s. r. o., však žádné zboží této společnosti nikdy nedodaly; pouze podle pokynů zmíněného jednatele podepisovaly potřebné listiny, z jejich strany ale nedošlo ke splnění daňové povinnosti. Krajský soud se s ohledem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 10. 2012, č. j. 1 Afs 37/2012 - 50, ztotožnil se závěry daňových orgánů, že v posuzovaném případě se jednalo o nestandardní obchody, přičemž se žalobce nestal jejich součástí bez vlastního vědomí či přičinění.

[8] Krajský soud rovněž zdůraznil, že žalobce se prezentoval jako obchodní společnost, která působí na trhu se zlatem již od roku 2005. Žalovaný proto správně aplikoval judikaturu Nejvyššího správního soudu (rozsudky ze dne 10. 4. 2008, č. j. 2 Afs 35/2007 - 111; ze dne 10. 10. 2012, č. j. 1 Afs 37/2012 - 50), podle níž je možné klást vyšší nároky na zavedené subjekty stran otázky, zda věděly nebo vědět mohly, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na dani z přidané hodnoty. Zároveň žalobce mohl o podvodu vědět i z toho důvodu, že se účastnil obdobného řetězce již v roce 2010, v němž jmenované společnosti prováděly obchodní transakce se slitky s obsahem drahých kovů za účelem nezákonného uplatnění nároku na odpočet daně. Vzhledem k zásadě presumpce správnosti správního rozhodnutí pak není relevantní námitka, že závěry Finančního úřadu v Hradci Králové, který onen řetězec šetřil, nebyly nikdy přezkoumány v rámci opravných prostředků.

[9] Ve vztahu k námitkám proti znaleckému posudku, který vypracovala soudní znalkyně Renata Suková, krajský soud uvedl, že tento důkaz nebyl stěžejním důvodem pro přijetí závěru, že žalobce mohl vědět o podvodném jednání. Znalecký posudek měl zejména odpovědět na otázky týkající se obchodních zvyklostí při nákupu a prodeji zlatých slitků. Uvedený posudek obsahoval informace, že zlato s ryzostí pod 333/1000 pochází zpravidla z průmyslového odpadu a není po něm běžně poptávka s výjimkou případů jeho předprodeje ve velkém množství mezi mnoha společnostmi, kdy poslední společnost vyveze zlato do jiné unijní země. Z posudku tak vyplynulo, že uvedené zlato není běžným druhem zboží a obchody s touto komoditou nejsou ve velkých hmotnostních a finančních objemech standardní. Krajský soud proto považoval související žalobní námitky za účelové. Sdělení soudní znalkyně, že by se mohla mýlit, pak samo o sobě neznamenal, že by znalkyně závěry ve znaleckém posudku změnila. Zároveň tvrzení

žalobce, že s tímto zlatem obchoduje, není důkazem o tom, že se jedná o běžnou komoditu. Vzhledem ke zkušenostem v tomto druhu obchodování měl žalobce učinit při výkonu své hospodářské činnosti přiměřená opatření, aby zajistil, že se jeho plnění nestanou součástí podvodu. Přitom se žalovaný ve svém rozhodnutí na str. 27 vyjádřil i k opatřením, která měl žalobce přijmout. Krajský soud se ztotožnil s žalovaným, že daňové orgány nejsou povinny tato opatření podnikatelským subjektům vymezovat, protože se jedná o odpovědnost těchto subjektů za jejich podnikání.

[10] Závěrem krajský soud konstatoval, že úkolem soudu je vypořádat se s obsahem a smyslem žalobní argumentace, nikoli s každou dílčí námitkou. Závěry krajského soudu tak nemohla změnit námitka, že žalobce mohl využít ochranu dle § 92a, resp. § 92b zákona o dani z přidané hodnoty. Rovněž krajský soud neshledal za podstatné, že se žalovaný nezabýval žalobcovým tvrzením, že se stejným zbožím obchoduje i s dalšími společnostmi bez smluv. Žalovaný se dále vyjádřil i dostatečným způsobem k otázce narušení principu neutrality daně z přidané hodnoty. Pokud se žalovaný nevyjádřil k určitým dílčím odvolacím námitkám, není to bez dalšího důvod pro nepřezkoumatelnost jeho rozhodnutí, protože povinnost orgánů veřejné moci, aby svá rozhodnutí řádně odůvodňovaly, nelze interpretovat jako povinnost detailně odpovědět na každou námitku. Žalobcova námitka ohledně nesprávného hodnocení výsledků svědků E., S. a K. je obecná a žalobce neuvedl žádné konkrétní důvody pro tento závěr. Navíc hodnocení těchto výsledků krajský soud nepovažoval za významnou skutečnost, která by mohla ovlivnit zákonnost rozhodnutí žalovaného. Tito svědci pouze vypověděli, že balili zboží, ale jiných jednání se neúčastnili.

II.

Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[11] Kasační stížností podanou dne 16. 10. 2015, doplněnou dne 30. 11. 2015, napadl žalobce (dále též „stěžovatel“) v záhlaví uvedený rozsudek krajského soudu. Stěžovatel předně nesouhlasí s krajským soudem, že není rozhodné, zda s podezřelými společnostmi přišel do styku. Stěžovatel nemohl pochopitelně pojmout podezření ohledně těch skutečností a osob, o kterých mu nebylo nic známo a s nimiž do styku nijak nepřicházel. Není proto možné přijmout závěr, že podvodné jednání subdodavatelských společností mohlo být takovou objektivní skutečností, která bude hodnocena v neprospěch stěžovatele, pokud stěžovatel neměl o takovém jednání sebemenší ponětí. Stěžovatel dodává, že judikatura Soudního dvora a Nejvyššího správního soudu považuje za předmět hodnocení takové objektivní skutečnosti, které prokazují, že dodávka byla uskutečněna pro osobu, která věděla nebo měla vědět, že svým se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH (rozsudky Soudního dvora ve věcech *Optigen*, *Kittel* a další). Správce daně pak musí prokázat, že z hlediska objektivních okolností daňový subjekt věděl nebo musel vědět, že přijaté plnění je zatíženo podvodem (rozsudky Soudního dvora *Mahagében*, *Dávid*). Z šetření subdodavatelských společností přitom nevyplývalo nic, co by mohlo svědčit o spojení stěžovatele s těmito osobami a společnostmi či o pouhém vědomí stěžovatele o existenci těchto společností či o jejich napojení do obchodního řetězce. Krajský soud proto zcela nesprávně hodnotí objektivní skutečnosti tak, že z nich vyvozuje vědomost žalobce o přijetí plnění zasaženého podvodem. Stěžovatel nesouhlasí ani s tvrzením krajského soudu, že byl povinen prokázat, že nevěděl či nemohl vědět, že pořizuje zboží zatížené podvodem. Negativní skutečnosti totiž vůbec prokazovat nelze. Judikatura v těchto případech požaduje od daňového subjektu, aby prokázal, že přijal dostatečná opatření k tomu, aby svou vědomou účast na pořízení zboží zasaženého podvodem na DPH vyloučil. Tato povinnost nastupuje ale až tehdy, pokud objektivní skutečnosti nasvědčují tomu, že daňový subjekt mohl vědět o přijetí zboží zasaženého podvodem.

pokračování

[12] Krajský soud se dále mýlí, pokud opakovaně zdůrazňuje větší množství dodavatelů. Stěžovatel měl totiž v případech, které byly předmětem šetření daňových orgánů, dodavatele pouze jediného – společnost AVARRIO s. r. o. Ostatní společnosti proto nejsou ve vztahu ke stěžovateli dodavatelé a nelze z jejich chování vyvozovat jakékoli závěry vůči stěžovateli. Horizont skutečností, které jsou hodnotitelné v řízení týkajícím se stěžovatele, končí u jmenované společnosti. O existenci dalších společností se stěžovatel dozvěděl až ve vlastním daňovém řízení. Zároveň stěžovatel neměl povinnost zjišťovat, jaké osoby, na základě jakých činností a proč jsou do obchodů v řetězci před společností AVARRIO s. r. o. zapojeny. Zcela neoprávněná je tak výtka, že stěžovatel měl vědět, jaký je původ zboží, resp. se původem zboží zabývat (viz také rozsudek Soudního dvora ve věci *Gábor Tóth*), a proto neexistuje žádný právní důvod pro to, aby si žalobce ověřoval, odkud a jak dodavatel AVARRIO s. r. o. zboží pořizoval. Ostatně ani daňové orgány nezjistily faktický původ zboží a stěžovatel se spolehl na prohlášení dodavatele. Stěžovatel rovněž prokázal, že v zahraničí je předmětem seriózního obchodu i zlato o ryzosti pod 333/1000.

[13] Stěžovatel také zásadně odmítá podobnost svého případu s věcí, kterou se zabýval Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 10. 10. 2012, č. j. 1 Afs 37/2012 - 50. K pochybení dospěl krajský soud patrně jen proto, že za dodavatele označoval všechny společnosti, které v dané řetězci s předmětným zbožím měly obchodovat, ačkoli s výjimkou společnosti AVARRIO s. r. o. o dodavatele vůbec neslo. Stěžovatel uvádí odlišnosti svého případu: (i) stěžovatel měl ústní smlouvu toliko se společností AVARRIO s. r. o., nikoli s více dodavatelé, (ii) stěžovatel ani v jediném případě neplatil svému dodavateli v hotovosti a zjištěné platby v hotovosti se týkaly výlučně jiných společností, s nimiž nikdy nejednal, neobchodoval a které ani neznal, (iii) stěžovatel se nikdy neúčastnil žádného podezřelého předávání zboží na podezřelých místech, (iv) v případě stěžovatele nedocházelo ke změnám dodavatelských společností a stálým dodavatelem byla společnost AVARRIO s. r. o. a (v) stěžovatel nikdy nezapojil do řetězce dodavatelů žádný další subjekt. Stěžovatel doplňuje, že ústní uzavírání smluv je v jeho oboru zcela běžné. Stěžovatel dodává zboží renomovaným rafinériím v dalších evropských zemích (např. SAAMP ve Francii a ÖGUSSA v Rakousku) a ani tyto subjekty nevyžadují uzavření písemných smluv bez ohledu na stupeň ryzosti dodávaného zboží. Podnikatelské zkušenosti jsou tak v přímém rozporu s tím, co za obvyklou praxi považovaly daňové orgány a krajský soud.

[14] Stěžovatel rovněž obšírně osvětluje, jak si v návaznosti na dobré obchodní zkušenosti časem vytvořil důvěru k jednateli společnosti AVARRIO s. r. o., přičemž odkazuje na protokoly o výslechu pana Ráže ze dne 9. 12. 2011 a 15. 12. 2011. Navíc popisuje zavedené mechanismy obchodních transakcí, které stěžovateli poskytovaly při obchodu jistotu a ochranu (zálohy, kontrolní vývrt, doplacení ceny po analýze ryzosti zlata). Odmítá proto závěry krajského soudu, že by ve svém podnikání vystupoval neobežetně. Zároveň ke své tvrzené účasti v řetězci s podvodným vylákáním odpočtu DPH v roce 2010 uvádí, že se nikdy neúčastnil žádných obchodů zasažených podvodem na DPH a nikdy mu nebylo nic takového ze strany daňových orgánů prokázáno. Podezření z účasti na podvodech v roce 2010 vyjádřily daňové orgány až v průběhu daňového řízení, aniž se stěžovatel mohl tomuto podezření relevantně bránit. Daňové orgány v rámci zásady presumpce neviny nemohou trestat stěžovatele ve stávajícím daňovém řízení nepřiznáním nároku na odpočet daně z důvodu, že v jiném daňovém řízení byla zaznamenána účast stěžovatele v řetězci obchodů se zbožím zasaženým podvodem na DPH, pokud nebylo ve férovém procesu prokázáno, že stěžovatel věděl či musel vědět o své účasti. Stěžovatel přitom opakuje, že v roce 2010 nevěděl nic o tom, že by měl být podezřelý z účasti na obchodech se zbožím zasaženým podvodem na DPH, ani o tom, jaká je struktura subdodavatských společností, kdo a jak za tyto společnosti jedná a jak jsou propojeny s panem Rážem ze společnosti AVARRIO s. r. o. Stěžovatel nic takového nevěděl ani v roce 2011, kdy se společností AVARRIO s. r. o. obchodoval, a první indicie o tom získal až na konci

roku 2011 – v té době ale obchod se společností AVARRIO s. r. o. již neprobíhal. Vystupování jednatele stěžovatele, pana Michala Sýkory, v obchodních vztazích vychází z jeho osobnostního profilu, protože jako profesionální hráč ledního hokeje je zvyklý na otevřené a přímé jednání. Stěžovatel dále uvádí, že obchody se zlatem či zlatými slitky začal realizovat, oproti tvrzení krajského soudu, až zhruba na přelomu let 2009 a 2010; tuto skutečnost přitom neuvedl v žalobě. Stěžovateli tak nelze přičítat k tíži mnohaleté zkušenosti z práce v oboru, protože v roce 2010, ani v roce 2011 nebyl ještě v obchodech se zlatými slitky tak dlouhodobě zavedenou společností, jak se domníval krajský soud.

[15] Stěžovatel nepovažuje dále znalecký posudek znalkyně Renaty Sukové za relevantní důkaz. Jelikož je znalkyně zapsaná v oboru *drahé kovy a kameny* a v oboru *ekonomika – oceňování drahých kovů a kamenů*, je oprávněna se kvalifikovaně vyjadřovat například k otázkám pravosti a ryzosti či stanovení obvyklé ceny komodity. Předmětem znaleckého posudku ale byly otázky týkající se obchodování se zlatem a zlatými slitky, obchodních zvyklostí v oboru a objemu zlata a zlatých slitků obchodovaných na tuzemském trhu. Vzhledem k zásadním pochybnostem o tomto znaleckém posudku v daňovém řízení stěžovatel vyžádal provedení výslechu znalkyně, k čemuž došlo před správcem daně dne 31. 5. 2013. Z výpovědi znalkyně k cíleným dotazům vyplynulo, že podaný znalecký posudek nemůže být v dané věci důkazem. Znalkyně totiž posudek sestavila na základě anonymních informací, které získala od osob, jejichž jména či postavení odmítla uvést. Ke zjištěným datům znalkyně nepřidala žádnou vlastní posudkovou hodnotu a sama připustila, že se v tématice nízkoryzostního zlata naprosto neorientuje a že se může mýlit. Znalecký posudek je proto zcela nepřezkoumatelný. Krajský soud pak nesprávně postupoval, když na jedné straně uvedl, že tento znalecký posudek nebyl klíčovým důkazem, ale na druhé straně některými jeho závěry argumentoval v neprospěch stěžovatele.

[16] Stěžovatel se nedomáhal toho, aby mu daňové orgány určily, jaká opatření bylo třeba přijmout k vyloučení své možné účasti v obchodech se zbožím zasaženým podvodem na DPH. Stěžovatel naopak poukazuje na to, že daňové orgány byly povinny identifikovat, jaká opatření stěžovatel skutečně přijal, přijmout mohl a zda taková opatření vedla k vyloučení účasti stěžovatele na obchodech se zbožím zasaženým podvodem (rozhodnutí ve věci *BRAYFAL LTD*), což však neprovedl ani žalovaný, ani krajský soud. Argument, že měl stěžovatel obchodovat s jiným zbožím, považuje stěžovatel za nesmyslný, protože vykračuje mimo rámec položené otázky. Stěžovatel nemůže odpovídat za stav legislativy České republiky a volit ke svým obchodům jen takové zboží, které bude odpovídat dodatečným požadavkům daňových orgánů na určitý daňový režim. Stěžovatel se řídil při obchodech možností výděleku, což je kritérium zcela legální a legitimní, a daňové dopady obchodních transakcí jsou až sekundární, tedy jsou důsledkem, nikoli příčinou, žalobcovy obchodní činnosti. Žalovaný se nezabýval otázkou, jaká opatření stěžovatel přijal, a krajský soud zatížil své rozhodnutí vadou, protože se s touto námitkou nevypořádal.

[17] Žalovaný ve vyjádření ze dne 16. 12. 2015 ke kasační stížnosti uvádí, že slitky s obsahem zlata ryzosti pod 333/1000 nejsou běžnou komoditou na trhu, jak je patrné ze znaleckého posudku. Stěžovatel je přesto nakupoval ve velkých finančních a hmotnostních objemech, ačkoli v tuzemsku je od roku 1993 prodej zlatých šperků nižší ryzosti než 585/1000 nezákonný. Stěžovatel nakupoval zlaté slitky s ryzostí pod 333/1000 ve zdaňovacích obdobích březen až květen 2011 od společnosti AVARRIO s. r. o. Šetřením správce daně bylo zjištěno, že uvedená společnost vykázala nákup takových zlatých slitků od společnosti Iridos s. r. o., jejíž jednatel, Ján Daráš, uskutečnění tohoto prodeje v protokolu ze dne 28. 2. 2012, č. j. 128955/12/005934109594, popřel. V dílčí odpovědi na dožádání ze dne 3. 2. 2012 dožádaný správce daně sdělil, že společnost Iridos s. r. o. je nekontaktní. Jelikož stěžovatel neprokázal, že by byl k nákupu uvedených zlatých slitků veden poptávkou odběratele, mohl využít ochrany dle § 92a, resp. § 92b zákona o dani z přidané hodnoty a pořizovat zboží v režimu přenesené

pokračování

daňové povinnosti. Žalovaný za další objektivní kritérium považoval i absenci kupní smlouvy u obchodů uskutečněných v období března až květen 2011 v hodnotě cca 79 milionů Kč bez DPH, které byly sjednány pouze ústní dohodou. Zároveň žalovaný poukazuje na zjištění z řízení vedeného Finančním úřadem v Hradci Králové, že stěžovatel byl již v roce 2010 účasten řetězce, ve kterém právnické osoby ve spojení uskutečňovaly obchody bez ekonomického smyslu s cílem nezákonného vylákání odpočtu daně ze státního rozpočtu. Finanční úřad v Hradci Králové poskytl dne 23. 10. 2013 správci daně informace získané z daňového řízení vedeného v roce 2010 u společnosti RVT, s. r. o., o společnostech, které byly zapojeny do řetězce společností, které měly obchodovat se slitky s obsahem drahých kovů. Bylo zjištěno, že docházelo ke zneužití ustanovení zákona o dani z přidané hodnoty a režimu zdaňování obchodu s drahými kovy. Přitom se jednalo o společnosti, které byly napojeny na společnost AVARRIO s. r. o. a stěžovatele, tj. společnosti Peduzzi s. r. o., LEVANDA Investment s. r. o., AVARRIO s. r. o. a PLATRES s. r. o. Žalovaný na základě těchto objektivních skutečností dospěl k závěru, že dostatečně prokazují, že stěžovatel věděl či vědět mohl a měl, že jsou předmětná plnění součástí podvodu. Jelikož stěžovatel přenesené důkazní břemeno dle § 72 a § 73 zákona o dani z přidané hodnoty neunesl, nebyl mu nárok na odpočet daně uznán. Stěžovatel tak nepřijal opatření, které po něm mohla být rozumně vyžadována k ověření, že plnění, které provádí, jej nepovede k účasti na daňovém podvodu. Vzhledem k tomu, že se stěžovatel pohybuje na trhu se zlatými slitinami již delší dobu, je možné na něj klást vyšší nároky, protože byl jistě obeznámen s problematikou podvodů na dani z přidané hodnoty s touto komoditou. Závěrem žalovaný rekapituluje, že ze strany stěžovatele nebylo jednáno v dobré víře, což vyplynulo z popsání objektivních skutečností. Stěžovatel nepřijal opatření k minimalizaci rizik vyplývajících z problémovosti jeho obchodního partnera, o jeho obchodních transakcích neexistovaly písemné smlouvy, mezi účastníky obchodních řetězců panovala nestandardní míra důvěry (mezi panem Rážem a Sýkorou) a není jasný původ zlata o ryzosti pod 333/1000, které bylo předmětem obchodu. Zároveň stěžovatel jako jediný článek v řetězci vykazuje nadměrný odpočet, který má být inkasován ze státního rozpočtu, neboť je posledním článkem řetězce před prodejem zlatých slitků do jiného členského státu. Žalovaný proto považuje kasační stížnost za nedůvodnou.

III.

Posouzení kasační stížnosti

[18] Nejvyšší správní soud nejprve přezkoumal podmínky pro řízení o kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost je podána včas, neboť byla podána ve lhůtě dvou týdnů od doručení napadeného rozsudku [§ 106 odst. 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“)], je podána osobou oprávněnou, neboť stěžovatel byl účastníkem řízení, z něhož napadený rozsudek vzešel (§ 102 s. ř. s.), a stěžovatel je zastoupen advokátem (§ 105 odst. 2 s. ř. s.).

[19] Jelikož stěžovatel prvně nereagoval na usnesení zdejšího soudu ze dne 20. 10. 2015, č. j. 4 Afs 233/2015-13, podle něhož měl ve lhůtě 7 dnů od jeho doručení zaplatit soudní poplatek, Nejvyšší správní soud usnesením ze dne 10. 11. 2015, č. j. 4 Afs 233/2015 - 21, řízení zastavil. Stěžovatel ale dne 13. 11. 2015 zaplatil soudní poplatek dříve, než toto usnesení nabylo právní moci, a proto je zdejší soud usnesením ze dne 20. 11. 2015, č. j. 4 Afs 233/2015 - 28, zrušil a pokračoval v řízení.

[20] Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v souladu s § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s. vázán rozsahem a důvody, které stěžovatel uplatnil v kasační stížnosti a jejím doplnění. Neshledal přitom vady podle ustanovení § 109 odst. 4 s. ř. s., k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti. Stěžovatel podal kasační stížnost z důvodu nesprávného posouzení právní otázky krajským soudem [§ 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.]. Ačkoli stěžovatel v kasační stížnosti napadá

i skutkové závěry, není rozhodující, že sám své důvody nepodřadil k jednotlivým zákonným ustanovením v § 103 odst. 1 s. ř. s., protože ze znění kasační stížnosti jsou jeho důvody seznatelné a odpovídají zákonným kasačním důvodům (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 1. 2004, č. j. 2 Azs 3/2003-50, č. 161/2004 Sb. NSS, všechna rozhodnutí správních soudů jsou dostupná na: www.nssoud.cz).

[21] Vzhledem k rozsahu kasační stížnosti a četnému opakování argumentace se zdejší soud zabýval jednotlivými námitkami ve skupinách podle jejich věcné souvislosti.

[22] Kasační stížnost není důvodná.

[23] Předmětem sporu je posouzení otázky, zda stěžovatel jako jeden z článků obchodního řetězce věděl, nebo mohl a měl vědět o podvodech na dani z přidané hodnoty, které realizovala společnost AVARRIO s. r. o. při nákupu a prodeji slitků zlata o ryzosti pod 333/1000. Zatímco daňové orgány a krajský soud zaujaly názor, že stěžovatel neunesl své důkazní břemeno a minimálně si byl vědom nebo si musel být vědom, že je článkem prodejního řetězce zatíženého karuselovým podvodem, stěžovatel tento závěr rozporuje.

III. a) Karuselové podvody v judikatuře

[24] Problematikou karuselových (kolotočových) podvodů se již v celé řadě případů zabývala judikatura Nejvyššího správního soudu a unijního Soudního dvora, z níž zdejší soud ve svých rozhodnutích vychází. V jednom z nejnovějších rozsudků ze dne 25. 6. 2015, č. j. 6 Afs 130/2014 - 60, č. 3275/2015 Sb. NSS, Nejvyšší správní soud shrnul, že v případech karuselových podvodů „[...] je zásadní interpretace a následná aplikace pojmu ‚podvod na DPH‘. Ten je správními soudy užíván ve smyslu judikatury Soudního dvora, týkající se zneužití práva či kolotočových podvodů na DPH [rozsudky ze dne 12. 1. 2006 ve spojených věcech *Optigen Ltd a Fulcrum Electronics Ltd (v likvidaci) a Bond House Systems Ltd proti Commissioners of Customs & Excise*, C-354/03, C-355/03 a C-484/03, Sb. rozh., s. I-483 (dále jen ‚věc Optigen‘), a ze dne 6. 7. 2006 ve spojených věcech C-439/04 a C-40/04 *Axel Kittel proti Belgickému státu a Belgický stát proti Recolta Recycling SPRL*, Sb. rozh., s. I-6161 (dále jen ‚věc Kittel‘), rozsudek Soudního dvora ze dne 21. 6. 2012, ve spojených věcech *Mahagében kft a Péter Dávid*, C-80/11 a C-142/11, (dále jen ‚věc Mahagében‘)]. Judikatura Soudního dvora tímto pojmem označuje situace, v nichž jeden z účastníků neodvede státní pokladně vybranou daň a další si ji odečte, a to za účelem získání zvýhodnění, které je v rozporu s účelem šesté směrnice, neboť uskutečněné operace neodpovídají běžným obchodním podmínkám. V této souvislosti lze odkázat na již shora uváděné rozsudky Soudního dvora, kde termín ‚podvod na DPH‘ je v tomto smyslu běžně užíván a je jak obsahem samotných položených předběžných otázek, tak stanovisek generálních advokátů, jakož i obsahem samotných rozsudků Soudního dvora. Generální advokát Colomer ve svém stanovisku ke spojeným věcem podvodu na DPH konstatoval, že ve skutečnosti existují varianty tak neobvyklé a spletité, jako je představitost těch, kteří je připravují: ve všech případech jde v podstatě o to, že není odvedena určitá částka získaná jako DPH (srov. k tomu rozsudek NSS ze dne 18. 3. 2010, č. j. 9 Afs 83/2009 - 232). Posuzování subjektivní stránky jednání stěžovatelky, tedy hodnocení její vědomosti o daňovém podvodu, částečně souvisí s předchozí námitkou, tedy s interpretací daňového podvodu. Jak již bylo uvedeno, pojmem podvodu na DPH se zabýval Soudní dvůr zejména v rozsudcích citovaných v bodě [47] výše. Ve věci Optigen je zdůrazněno, že nárok na odpočet daně nemůže být dotčen tím, že v řetězci dodávek je jiná předchozí nebo následná transakce zatížena skutečnostmi, o kterých plátce neví nebo nemůže vědět. Zavedení systému odpovědnosti bez zavinění by totiž překračovalo rámec toho, co je nezbytné pro ochranu plateb do veřejného rozpočtu (srov. rozsudky ze dne 11. 5. 2006, *Federation of Technological Industries a další*, C-384/04, -Sb. rozh. s. I-4191, bod 32, jakož i ze dne 21. 2. 2008, *Netto Supermarkt*, C-271/06, Sb. rozh. s. I-771, bod 23). Vzhledem k tomu, že odmítnutí nároku na odpočet podle bodu 45 tohoto rozsudku je výjimkou ze základní zásady, kterou tento nárok představuje, je na daňovém orgánu, aby dostatečně právně prokázal objektivní okolnosti umožňující učinit závěr, že osoba povinná k dani věděla nebo musela vědět, že plnění

pokračování

uplatňované k odůvodnění nároku na odpočet bylo součástí podvodu spáchaného dodavatelem či jiným subjektem operujícím v dodavatelském řetězci na vstupu (Mahagében, bod 49). Uvedený výklad Soudního dvora převzala i judikatura Nejvyššího správního soudu. Ta potvrdila, že každá účetní transakce mezi dodavatelem a jeho odběratelem v řetězci musí být posuzována sama o sobě a charakter jednotlivých transakcí v řetězci nemůže být změněn předchozími nebo následnými událostmi (srov. rozsudek ze dne 27. 7. 2007, č. j. 5 Afs 129/2006 - 142). Zásada daňové neutrality brání obecné diferenciaci mezi legálními a protiprávními plněními. Proto subjekty, které přijmou veškerá opatření, jež 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 ztrátou svého nároku na odpočet DPH odvedené na vstupu (viz rozsudek ze dne 11. 5. 2006 Commissioners of Customs & Excise a Attorney General proti Federation of Technological Industries a další, C-384/04, Sb. rozh., s. I 4191, bod 33). Pokud je ovšem s přihlédnutím k objektivním skutečnostem prokázáno, že dodání je uskutečněno pro osobu povinnou k dani, která věděla nebo měla vědět, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH, je věcí vnitrostátního soudu odmítnout takové osobě povinné k dani přiznat nárok na odpočet. Osoba povinná k dani, která věděla nebo měla vědět, že se svým nákupem účastní podvodného plnění, pak musí být pro účely šesté směrnice považována za osobu účastnící se tohoto podvodu, a to bez ohledu na to, zda má z následného prodeje zboží prospěch, či nikoli. V takové situaci totiž osoba povinná k dani pomáhá pachatelům podvodu a stává se jejich spolupachatelem (viz věc Kittel, cit. v bodě [47] výše). Tyto principy rovněž následně přejala i judikatura Nejvyššího správního soudu (např. rozsudky ze dne 30. 4. 2008, č. j. 1 As 15/2008 - 100, nebo ze dne 30. 7. 2010, č. j. 8 Afs 14/2010 - 195, publikovaný pod č. 2172/2011 Sb. NSS). Není tedy povinností správních orgánů či dokonce správních soudů prokázat, jakým způsobem a konkrétně kterým z dodavatelů v řetězci byl spáchán podvod. V daňovém řízení musí být nicméně postaveno najisto, v jakých skutkových okolnostech daňový podvod spočíval. Správce daně přitom může vycházet z mnoha indicií, které jsou mu k dispozici. V rozsudku ze dne 10. 6. 2015, č. j. 2 Afs 15/2014 - 59, kupříkladu posuzoval zdejší soud případ, ve kterém daňové orgány založily svůj závěr o tom, že stěžovatelka věděla nebo měla vědět, že se svou ekonomickou aktivitou účastní podvodu na DPH, na vyhodnocení celkem čtyř okruhů indicií: na neobvyklé ceně emisních povolenek, na absolutním selhání kontrolních mechanismů stěžovatelky, na záznamech telefonických hovorů zaměstnanců stěžovatelky a na způsobu obchodování stěžovatelky (nestandardně pasivní přístup při hledání obchodních příležitostí ze strany stěžovatelky)“ (relevantní části zvýraznil zdejší soud).

[25] Nejvyšší správní soud dále v rozsudku ze dne 10. 6. 2015, č. j. 2 Afs 15/2014 - 59, k prokazování zavinění dovodil, že „[p]ři obecném hodnocení subjektivní stránky daňového subjektu je prakticky bez významu také to, v jakém hospodářském odvětví proběhlo podvodné jednání a zda toto odvětví již bylo či nebylo zasaženo podvody na DPH“. Vycházel přitom z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 4. 2008, č. j. 2 Afs 35/2007 - 111, podle něhož „[...] jedním z hledisek pro posouzení subjektivní stránky jednání daňového subjektu mohou být i skutečnosti, které by pouze samy o sobě k závěru nepříznivému pro daňový subjekt nepostačovaly – tedy např. skutečnost, že v minulosti již byl daňový subjekt seznámen s tím, že se stal (byť tehdy třeba naprosto bez jakéhokoliv zavinění) článkem v podvodném řetězci k dani z přidané hodnoty. Vzhledem ke zvýšenému riziku těchto podvodů právě v oblasti obchodování se zlatem bude možné klást na subjekty se zlatem obchodující vyšší nároky stran posouzení otázky, zda věděly nebo mohly vědět, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na dani z přidané hodnoty. Toto posouzení bude vždy věcí individuálního posouzení správce daně, který musí v každém případě prokázat okolnosti nasvědčující tomu, že se jedná o takový případ. Obecně lze říci, že vyšší nároky bude možno klást na subjekty na trhu zavedené a s touto v České republice objektivně existující problematikou podvodů na dani z přidané hodnoty prokazatelně seznámené“ (relevantní části zvýraznil zdejší soud).

[26] V rozsudku ze dne 23. 8. 2013, č. j. 5 Afs 83/2012 - 46, č. 2925/2013 Sb. NSS, Nejvyšší správní soud k otázce rozložení důkazního břemene při prokazování karuselových podvodů konstatoval, že „[...] důkazní břemeno nelze pojímat extenzivně a je nutno vymezit jeho rozměr. Jestliže tedy stěžovatel v daňovém přiznání tvrdil, že uskutečnil intrakomunitární plnění, a z toho důvodu uplatnil osvobození od daně, bylo součástí jeho důkazního břemene nejen prokázat, že odběratel je osobou registrovanou k dani v jiném

členském státě, ale rovněž, že zboží bylo do tohoto státu skutečně přepraveno, a v intencích judikatury SDEU, jakož i v intencích rozhodnutí zdejšího soudu č. j. 8 Afs 14/2010 - 195 i to, že přijal veškerá opatření, která od něj mohou být rozumně vyžadována k ověření, že jeho plnění nepovede k účasti na daňovém podvodu“.

Dále uvedl, že důkazní břemeno je omezeno principy fungování jednotného trhu a přijetí uvedených opatření může být státem vynucováno pouze s respektem k základním svobodám zavedeným Smlouvou o fungování Evropské unie, jako je zejména volný pohyb zboží.

[27] Nejvyšší správní soudu s ohledem na citovanou judikaturu shrnuje, že při prokazování karuselových podvodů je povinností správce daně, aby v konkrétní transakci prokázal **objektivní skutečnosti**, z nichž lze učinit závěr, že určitý daňový subjekt minimálně věděl, nebo měl vědět, že plnění uplatňované k odůvodnění nároku na odpočet bylo součástí podvodu spáchaného dodavatelem či jiným subjektem operujícím v dodavatelském řetězci. Naopak povinností daňového subjektu je prokázání, že přijal veškerá **opatření**, která od něj bylo možné rozumně vyžadovat k ověření, že jeho plnění nepovede k účasti na daňovém podvodu.

III. b) Prokázané objektivní skutečnosti

[28] Nejvyšší správní soud považuje za mezi stranami za nesporné, že společnost AVARRIO s. r. o. se účastnila podvodu na dani z přidané hodnoty. Celý obchodní řetězec tak byl zatížen karuselovým podvodem, pročež povinností správce daně bylo u jednotlivých daňových subjektů, stejně tak i u stěžovatele, nalézt a prokázat objektivní skutečnosti, ze kterých by mohl dovodit účast toho kterého daňového subjektu na karuselovém podvodu.

[29] Žalovaný v napadeném rozhodnutí ze dne 10. 11. 2014, č. j. 29428/14/5200-2044-702525, na straně 24 až 25 označil za tyto skutečnosti, které svědčily proti stěžovateli: (i) stěžovatel si měl být vědom toho, že obor, ve kterém podniká, může být častěji zatížen podvodným jednáním, (ii) stěžovatel obchodoval se slitky zlata ryzosti 333/1000 ve velkých objemech, ačkoli nejsou běžnou komoditou na trhu, a podle puncovního zákona je od roku 1993 prodej zlatých šperků nižší ryzosti než 585/1000 nezákonný, (iii) stěžovatel nakupoval zlaté slitky od společnosti AVARRIO s. r. o., která vykazala jejich nákup od společnosti Iridos s. r. o., přičemž obchody mezi jmenovaným dodavatelem stěžovatele a jeho subdodavatelem byly zatížené podvody na dani z přidané hodnoty, (iv) stěžovatel neprokázal, že byl k nákupu zlatých slitků s ryzostí 333/1000 veden poptávkou odběratele (francouzskou společností SAAMP), a proto mohl využít ochranu danou režimem přenesené daňové povinnosti, (v) stěžovatel sjednával obchody v období březen až květen 2011 v hodnotě cca. 79 milionů Kč bez DPH ústně bez uzavření písemné dohody, (vi) stěžovatel byl v roce 2010 účasten řetězce, v němž společnosti uskutečňovaly obchody bez ekonomického smyslu s cílem nezákonného vylákání odpočtu daně ze státního rozpočtu.

[30] Stěžovatel tyto jednotlivé objektivní skutečnosti napadá.

1. Znalost oboru

[31] Stěžovatel uvádí, že mu nemohou být k tíži přičítány mnohaleté zkušenosti z obchodování se zlatem, protože se zlatými slitky začal obchodovat na přelomu let 2009 a 2010. Krajský soud proto vycházel z nepravdivé objektivní okolnosti, pokud uvedl, že stěžovatel působí na trhu se zlatem již od roku 2005 a tato informace měla být v samotné žalobě podané stěžovatelem. Zároveň tuto okolnost neoznačil ani žalovaný ve svém rozhodnutí za objektivní skutečnost.

pokračování

[32] Nejvyšší správní soud konstatuje, že mnohaleté skutečnosti mohou být ve smyslu citovaného rozsudku sp. zn. 2 Afs 35/2007 důvodem k tomu, aby byly kladeny vyšší nároky na daňové subjekty ohledně obezřetnosti při podnikání, resp. na důkazní standard, pokud daňový subjekt prokazuje přijatá opatření, která měla vylučovat jeho účast na karuselovém podvodu. Žalovaný tuto objektivní skutečnost označil ve svém rozhodnutí s odkazem na podání stěžovatele ze dne 4. 12. 2013, č. j. 1448312/12, označené jako *Vyjádření k výsledkům daňové kontroly*. Stěžovatel se proto mylí, pokud uvádí, že z této objektivní skutečnosti poprvé vycházel až krajský soud. Ačkoli z podané žaloby nevyplývá, jaké má stěžovatel zkušenosti s obchodem se zlatem a zlatými slitky, tyto skutečnosti vyplývají ze správního spisu. Nejvyšší správní soud předně poukazuje na uvedené vyjádření stěžovatele ze dne 4. 12. 2013 pojmenované *vyjádření k výsledku kontrolního zjištění kontroly daně z přidané hodnoty za zdaňovací období březen, duben a květen 2011*, č. j. 1329324/13/2801-05401-603406, v němž stěžovatel v kapitole IV o sobě uvádí: „*Daňový subjekt je letitým a poctivým obchodníkem, který obchoduje se zlatem. S ohledem na to, že byl schopen předmětné zlaté slitky na trhu zobchodovat a dodat společnosti SAAMP, pořídil tyto zlaté slitky od společnosti AVARRIO s. r. o. [...], která mu je nabídla.*“ Navíc zdejší soud poukazuje i na výsledek kontrolního zjištění Finančního úřadu v Hradci Králové ve zprávě č. 185 ze dne 7. 6. 2012 o daňové kontrole, č. j. 120493/11/228601602927, ve věci daňového subjektu RVT s. r. o. V uvedené zprávě je zaznamenán výsledek pana Michala Sýkory, jednatele stěžovatele a společnosti M2S s. r. o. (protokol ze dne 20. 1. 2011, č. j. 8798/11/228601601147), který v něm uvedl, že obchodováním s drahými kovy a jejich slitkami se zabývá přibližně od roku 2001. Jelikož v nyní posuzovaném případě sjednával se společností AVARRIO s. r. o. obchody v roce 2011 jménem stěžovatele právě pan Michal Sýkora, nemůže zdejší soud jeho zkušenosti a praxi v oboru ve vztahu ke stěžovateli pominout.

[33] Ačkoli nyní stěžovatel tvrdí, že není v obchodování se zlatem a zlatými slitky zkušený, protože na příslušném trhu začal vystupovat až mezi léty 2009 a 2010, nepovažuje zdejší soud toto tvrzení ve vztahu k vyjádření, které podal v předcházejícím řízení, a zkušenostem jeho jednatele za věrohodné. Žalovaný a krajský soud proto správně identifikovaly zkušenosti stěžovatele a znalost trhu jako skutečnost, která ve smyslu citované judikatury zvyšuje nároky na obezřetnost daňového subjektu při podnikání.

2. Nestandardnost obchodované komodity

[34] Stěžovatel namítá, že zlaté slitky ryzosti 333/1000 jsou standardní komoditou, se kterou se běžně obchoduje. Zejména se pak vymezuje proti posudku znalkyně Renaty Sukové, z něhož vyplývá opak a ze kterého krajský soud a daňové orgány vycházely. Stěžovatel tento posudek nepovažuje za relevantní důkaz. Znalkyně je zapsána v oboru drahé kovy a kameny a v oboru ekonomika – oceňování drahých kovů a kamenů, ale otázky týkající se obchodování se zlatem, zlatými slitky a obchodních zvyklostí v oboru těmto specializacím neodpovídají. Při výslechu znalkyně potom označila všechny informace za neoficiální s tím, že pocházejí z konzultací. Znalkyně odmítla uvést ale konkrétní jména jejich konzultantů. Zároveň připustila existenci zdrojů nízkoryzostního zlata a uvedla, že se v této tématice naprosto neorientuje.

[35] Znalkyně Renata Suková se v posudku ze dne 9. 10. 2012 zabývala (i) obchodními zvyklostmi oboru obchodu se zlatem a zlatými slitky, (ii) druhy a ryzostí zlata a zlatých slitků a (iii) jejich objemy obchodovanými na tuzemském trhu. Nejvyšší správní soud zejména hodnotil tvrzení, že při obchodování se zlatem si smluvní strany domlouvají samy pravidla, a ačkoli písemné smlouvy nejsou ze zákona povinné, je u velkých společností naprosto běžné uzavírat na transakce v řádu několika milionů písemné kupní smlouvy. Uvedla, že čím je hodnota nákupu značnější, tím více se obchod zajišťuje. Přitom zhodnotila přístup subjektu, který klade důraz na důvěryhodnost a solidnost partnera bez zajištění příslušnými formami, za nepravděpodobný. Rovněž jmenovala významné společnosti působící v oboru na českém trhu a uvedla, že vzájemný

obchod mezi nimi je podmíněn náležitým zajištěním. U jednotlivých společností se sice liší hranice ceny zboží, za které nasazují bezpečnostní opatření, ale u zboží v hodnotě několika milionů jsou běžná. Znalkyně dále konstatovala, že snížení ryzosti pod hranici 333/1000 má velmi pravděpodobně jediný důvod, a to změnu režimu DPH, protože hranice ryzosti zlata 333/1000 není pro obchodníky se zlatem absolutně nijak významná. Nebyl jí znám žádný případ, že by někdo v tuzemsku obchodoval se zlatem nízké ryzosti ve velkém množství. Průměrnou ryzost vykupovaného zlata přitom odhadovala na 500-600/1000; zlato ryzosti 375/1000, 333/1000 a 250/1000 označila za výjimečné. Nižší ryzost zlata pod 585/1000 je podle puncovního zákona od roku 1993 nezákonná. Znalkyně popsala standardní průběh výkupu zlata od občanů. Rovněž konstatovala, že zlato ryzosti pod 333/1000 se v podstatě na našem trhu nemůže objevovat z žádných běžných zdrojů, ale pouze jako odpad průmyslového původu. Po takovém zlatu nebyla podle jejího názoru poptávka a poukázala na možnost účelového legování. Vyjádřila k tomu i svůj názor, že do doby přijetí § 92 písm. b) zákona o dani z přidané hodnoty se zlaté slitky pod ryzost 333/1000 naprosto nevyskytovaly, což nyní svědčilo o velmi pravděpodobném účelovém zneužívání zákona o dani z přidané hodnoty. Zároveň předestřela, že nelze odhadnout, v jakém reálném objemu hmotnostním i finančním je možné z České republiky vyvést zlato a zlaté slitky. Znalkyně v závěru posudku uvedla, že věc konzultovala s ředitelstvím Puncovního úřadu Praha, analytickým odborem Ministerstva financí, ředitelstvím Celního úřadu Praha 1, Krajským ředitelstvím policie hlavního města Prahy a s kolegy znalci, kteří se v minulosti zabývali podobnou problematikou.

[36] Na žádost stěžovatele správce daně provedl se znalkyní výslech. Ve výslechu ze dne 31. 5. 2013 (protokol ze dne 31. 5. 2013, č. j. 927581/13/2801-05401-603406) znalkyně zejména uvedla, že všechna posudková zjištění pocházejí z konzultací. Skutečnost, že velké společnosti uzavírají běžně transakce písemnou kupní smlouvou, znalkyně konzultovala s odborníky vysokého managementu z renomovaných zlatnických společností. Jelikož si znalkyně na dotaz daňového subjektu uvědomila, že tento pramen zapoměla uvést, výslovně na něj odkázala. Znalkyně uvedla, že všechny informace jsou neoficiální. Zároveň nemohla uvést jména konzultantů, protože nedostala jejich svolení. Znalkyně chtěla informovat finanční úřad o odborných otázkách, o kterých neměl úřad informace, a přitom ho navést na zdroje informací, od nichž si mohli sami zjistit podrobnosti. Dále připustila, že se setkala s možností, odkud by mohlo nízkoryzostní zlato pocházet, přičemž tuto možnost nemohla vyloučit, protože se v této problematice naprosto neorientovala. Znalkyně také uvedla, že se v posudku orientovala konkrétně na zlato ryzosti 333/1000. V případech zlata nižší ryzosti by ale legování nemuselo být účelové. Znalkyně dále vysvětlila své tvrzení, že do doby, než byl přijat § 92b zákona o dani z přidané hodnoty, se slitky zlata pod ryzost 333/1000 naprosto nevyskytovaly, což nasvědčovalo velmi pravděpodobně zneužívání DPH. Uvedla, že tuto citaci získala od osoby v nejvyšším vedení puncovního úřadu a znalkyni bylo doporučeno, aby citaci v tomto znění převzala. Znalkyně na dotaz zopakovala, že nemůže jmenovat žádnou z osob, které jí poskytly informace, a dále uvedla, že nearchivuje žádné koncepty, ze kterých vycházela v posudku. S jednotlivými subjekty konzultovala případ jako celek a nebyla schopna doložit konkrétní otázky, které pokládala. Součástí protokolu je i záznam dotazů daňového subjektu ke znalkyni, zda se zlato ryzosti pod 333/1000 běžně vyskytuje a je předmětem obchodů.

[37] Nejvyšší správní soud při hodnocení posudku předně poukazuje na výpověď znalkyně, která sama výslovně uvedla, že již 50 let vykonává činnost zlatníka, v oboru obchodování se zlatem však nemá dostatečné znalosti, a proto posudek vystavěla na informacích, které získala prostřednictvím různých konzultací. Jelikož znalkyně ale žádný ze svých pramenů konkrétně nevymezila, nelze takto získané informace ověřit. Znalkyně nemusela vycházet pouze ze svých znalostí, ale mohla dle 10 odst. 2 zákona č. 36/1967 Sb., o znalcích a tlumočnících, přibrat konzultanty k řešení specifických otázek. O tom by ovšem musela učinit záznam v posudku s uvedením konkrétních konzultantů, což ale neučinila. Nejvyšší správní soud proto konstatuje,

pokračování

že znalkyně svým postupem, kdy posudek vystavěla v podstatné míře na konzultacích s neznámými osobami, jejichž totožnost výslovně odmítla uvést, obešla ustanovení zákona o znalcích a tlumočnících a její závěry jsou tak z hlediska správnosti problematické. Znalost určitých informací, například obchodních zvyklostí, může vycházet ze samotné zkušenosti znalce a může být nereálné uvést v takovém případě příslušné zdroje. Znalkyně ale výslovně vypověděla, že se sama v oboru obchodování se zlatem dostatečně neorientovala.

[38] Nejvyšší správní soud se s ohledem na obsah posudku a dodatečně provedený výslech ztotožnil proto se stěžovatelem v tom, že znalecký posudek není dostatečným důkazem, z něhož by bylo možné činit skutkové závěry pro nyní posuzovaný případ. Ačkoli daňové orgány a krajský soud pochybily, pokud k důkazu provedenému znaleckým posudkem přistupovaly nekriticky, zdejší soud nepovažuje jejich pochybení za tak závažné, aby mělo za následek to, že by zjištěná skutková podstata neměla oporu ve spisu nebo s nimi byla v rozporu, resp. že by při jejím zjišťování byl porušen zákon takovým způsobem, aby to mohlo ovlivnit zákonnost přezkoumávaných rozhodnutí. Skutková zjištění rozhodná pro aplikaci příslušných ustanovení zákona totiž i při zohlednění tohoto pochybení obstojí. Žalovaný odkazoval na posudek ohledně zjištění, že zlato ryzosti pod 333/1000 se nemůže na našem trhu objevovat z žádných běžných zdrojů, resp. pouze z odpadu průmyslového původu, a že po tomto druhu zlata není na našem trhu poptávka. Krajský soud zdůraznil stejné části posudku jako žalovaný, ale nepovažoval přitom důkaz znaleckým posudkem za stěžejní.

[39] Nejvyšší správní soud se tak ztotožňuje s krajským soudem, že znalecký posudek není stěžejním důkazem. Nehledě na to, zda je zlato ryzosti pod 333/1000 předmětem běžných obchodů či z jakých zdrojů se získává, daňové orgány prokázaly další skutečnosti, které nasvědčují tomu, že stěžovatel minimálně věděl, nebo mohl a měl vědět, že je článkem v řetězci karuselového podvodu. Nejvyšší správní soud se k těmto jednotlivým objektivním skutečnostem vyjadřuje v dalších částech rozhodnutí.

3. Existence karuselového podvodu

[40] Stěžovatel nerozporuje podvodné jednání společnosti AVARRIO s. r. o., napadá ale názor krajského soudu, že není podstatné, nepřišel-li stěžovatel do styku se společnostmi, které se měly dopouštět podvodu na dani z přidané hodnoty, vyjma společnosti AVARRIO s. r. o. Uvádí, že pochopitelně nemohl nabýt žádného podezření ohledně skutečností a osob, o kterých mu nebylo nic známo, a podvodné jednání subdodavatelských společností nemůže být považováno za objektivní skutečnost, jež by mohla být hodnocena v neprospěch stěžovatele. Stěžovatel dále napadá, že krajský soud extenzivně zdůrazňoval větší množství dodavatelů, ačkoli stěžovatel měl v prošetřovaných případech pouze jednoho dodavatele – společnost AVARRIO s. r. o. Jelikož horizont objektivních skutečností, které jsou hodnoceny v prošetřovaném případě, končí u společnosti AVARRIO s. r. o., neměl stěžovatel povinnost prokazovat, jaké další osoby, na základě jakých činností byly do obchodů zapojeny. Stěžovatel poukazuje i na to, že spoléhal na prohlášení dodavatele, společnosti AVARRIO s. r. o., že má možnosti nakoupit zlato nízké ryzosti pocházející ze zahraničního výkupu.

[41] Nejvyšší správní soud se ztotožňuje s názorem stěžovatele, že mu není možné přičítat k tíži jednání společnosti AVARRIO s. r. o. resp. jejích subdodavatelů, které neznal a nebyl s nimi v kontaktu. Z citované judikatury vyplývá, že není možné při odhalení karuselového podvodu vyvozovat u jednotlivých článků řetězce objektivní odpovědnost za vzniklý stav, nýbrž je povinností správce daně posoudit každou jednotlivou transakci a případně na základě objektivních skutečností prokázat možné zavinění toho kterého daňového subjektu.

[42] Jelikož ale v daňovém řízení musí být postaveno najisto, v jakých skutkových okolnostech karuselový podvod spočíval, musel správce daně provést dokazování i tímto směrem. Pokud se tedy daňové orgány a krajský soud intenzivně zabývaly jednáním společnosti AVARRIO s. r. o. a dalších subdodavatelů, účelem bylo právě prokázání, že obchodní řetězec byl zatížen karuselovým podvodem, což je podmínka nutná, zpravidla nikoli ale dostačující, pro odepření nároku na odpočet jiné společnosti, jež je také článkem obchodního řetězce. V případě stěžovatele proto správce daně nevycházel toliko ze zjištění, že obchod se zlatými slitky, jehož se stěžovatel účastnil, byl zatížen karuselovým podvodem, nýbrž se zabýval i dalšími skutečnostmi. Teprve v rámci celkového zhodnocení všech těchto skutečností potom rozhodl.

4. Poptávka společnosti SAAMP a režim přenesené daňové povinnosti

[43] Stěžovatel dovozuje svoji ekonomickou motivaci k obchodu se zlatými slitky o maximální ryzosti 333/1000 i zájmem svého odběratele, společnosti SAAMP. Zároveň nesouhlasí s argumentem, že měl obchodovat s jiným zbožím. Stěžovatel totiž neodpovídá za stav legislativy České republiky, aby obchodoval s takovým zbožím, které bude odpovídat požadavkům na určitý daňový režim.

[44] Nejvyšší správní soud konstatuje, že předběžná smlouva se společností SAAMP ze dne 30. 3. 2011 byla předmětem dokazování dle protokolu správce daně ze dne 18. 4. 2013, č. j. 684596/13/2801-05401-603406. Podle hodnocení správce daně společnost SAAMP v této smlouvě prohlašovala a stvrzovala, že má zájem v roce 2011 zakoupit od stěžovatele jmenované polotovary (slitiny 25% Au, 25% Ag, 50% Cu; slitiny 30 % Au, 30 % Ag, 40 % Cu; slitiny 33% Au, 33 % Ag, 34 % Cu). Z prohlášení, že společnost SAAMP „prohlašuje a stvrzuje“ správce daně dovedl, že společnost reagovala na nabídku stěžovatele a nebyla iniciátorem obchodu se slitky ryzosti pod 333/1000. Přítomný zástupce stěžovatele s tímto názorem nesouhlasil, nicméně neměl požadovanou informaci a zaručil její doplnění. Ve vyjádření ze dne 3. 5. 2013 stěžovatel k tomuto protokolu uvedl, že obchod s přesnými slitinami vyvstal mezi oběma subjekty z jejich dlouhodobé spolupráce. Oba subjekty diskutovaly ohledně rozšíření spolupráce v oblasti slitků investičního zlata a možnosti dodávek tzv. čistých slitin, ve kterých jsou přesně definovány obsažené prvky a jež neobsahují žádné vedlejší příměsi. Stěžovatel proto uzavřel, že společnost SAAMP u něj poptala konkrétní přesné slitiny na základě předchozích obchodních úvah a diskuzí. Stěžovatel ale zároveň uvedl, že neví, jak společnost SAAMP zlaté slitky dále využila.

[45] Nejvyšší správní soud z doložených skutečností nepovažuje za prokázané, že by byl stěžovatel ve svém obchodním jednání veden poptávkou společnosti SAAMP. Prvně se zdejší soud ztotožňuje se závěrem správcem daně, že výrok „prohlašuji a stvrzuji“ je spojen s určitou reakcí. Významem slovesa „stvrdit“ je „potvrdit“ (srov. Stvrdit. Internetová jazyková příručka [online]. Ústav pro jazyk český Akademie věd ČR, v. v. i. Dostupné z: <http://prirucka.ujc.cas.cz/?slovo=stvrdit>), které se vztahuje k potvrzení určitého stavu nebo nabídky. Ostatně i vzhledem k průběhu kontraktačního procesu nedává smysl, aby součástí nabídky byl i přímý závazek – stvrzení, že „přijetí nabídky bude přijato“. Za druhé pak soud považuje vyjádření stěžovatele ze dne 3. 5. 2013 za prosté tvrzení, které stěžovatel nedoložil žádnými důkazy. Vzhledem k tomu, že tvrzená poptávka od společnosti SAAMP vznikla podle vyjádření stěžovatele na základě obchodních jednání, nelze určit, či byl prvotní zájem na obchodu se zlatými slitky uvedených ryzosti.

[46] Ve správním spisu je navíc založen na č. l. 119 vytisknutý *Formulář „SCAC 2004“* s vyjádřením dožádaného francouzského správce daně, který jednak uvedl, že u společnosti SAAMP našel příslušné faktury od stěžovatele a že zboží bylo společností přijato, a dále k dalšímu zpracování zlatých slitků předestřel, že „[z]lato nakoupené firmou SAAMP je pak roztaveno

pokračování

a prodáváno klenotníkům jako polotovar nebo prodáváno bankám jako ‚hmotnostní zlato‘ na území Francie“. Jelikož pro výrobu šperků a obchod s hmotnostním zlatem je vyžadováno zlato vyšší ryzosti, vzbuzuje tvrzení, že společnost SAAMP poptávala výlučně čisté slitiny zlata ryzosti pod 333/1000, pochybnosti.

[47] Dále se soud ztotožňuje se závěrem krajského soudu, že dodání zboží velkému obchodníku v zahraničí pouze vytváří dojem poctivé a řádné transakce, ale samo o sobě bez dalších skutečností nevylučuje, aby toto zboží bylo v obchodním řetězci zasaženo podvodným jednáním. V takovém případě může být výhodný prodej do zahraničí pouze další složkou zisku vedle neodvedeného DPH, resp. nárokovaného odpočtu.

[48] Nejvyšší správní soud nerozporuje tvrzení stěžovatele, že neodpovídá za stav legislativy České republiky. Zároveň mu nelze odeprít právo volně podnikat na trhu s komoditami, s nimiž v souladu se zákonem podnikat lze. Pokud se ale stěžovatel rozhodl obchodovat se zlatými slitky ryzosti pod 333/1000, které nepodléhají režimu přenesené daňové povinnosti, a dostatečně neprokázal ekonomický smysl těchto obchodů, v kontextu dalších zjištěných skutečností mohl předpokládat, že takové jednání hodnotily daňové orgány jako přítěžující okolnosti. Obchodem se zlatými slitky ryzosti pod 333/1000 se totiž přímo vyhnul aplikaci institutu, který byl přijat k zamezení daňových podvodů (srov. důvodovou zprávu k zákonu č. 47/2011 Sb., bod 79 k § 92a zákona o dani z přidané hodnoty).

5. Absence písemné smlouvy

[49] Stěžovatel nepovažuje za nestandardní absenci písemných smluv, protože ústní dohody jsou v jeho oboru běžné. Dokládá vysokou důvěru stěžovatele k osobě jednatele společnosti AVARRIO s. r. o. tím, že pan Ráž působil po celou dobu věrohodně a vůči stěžovateli vystupoval vždy poctivě. Zároveň tvrdí, že míra bezpečnosti transakce by se uzavřením písemné smlouvy nijak nezvýšila.

[50] Nejvyšší správní soud opakuje, že na zavedené subjekty, které jsou seznámeny s problematikou možných podvodů na dani z přidané hodnoty, je možné klást vyšší nároky na míru jejich obezřetnosti (viz cit. rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 2 Afs 35/2007). Přitom je obecně známo, že při obchodech se zlatem a jeho slitky dochází k častějším podvodům; zákonodárce reflektoval tuto skutečnost také zavedením povinného režimu přenesené daňové povinnosti u zlata o ryzosti 333/1000 a vyšší (§ 92b zákona o dani z přidané hodnoty).

[51] Ačkoli stěžovatel uvádí, že ústní dohody jsou v oboru jeho podnikání běžné, své tvrzení neprokázal. Nejvyšší správní soud nevylučuje, aby obchodní zvyklosti a vytvořená důvěra mezi obchodníky vedly k určité neformálnosti obchodního styku, s čímž dokonce i předpisy soukromého práva počítají. Při velkých obchodech, které v případě stěžovatele vyčíslil správce daně v souhrnu na částku 79 milionů korun bez DPH, se ale z důvodu vyššího ekonomického významu transakce a citelnějších následků, které by nastoupily v případě podvodného jednání obchodního partnera, nabízí otázka, jaká opatření daňový subjekt přijal, popř. proč podstupoval s tím spojená rizika.

[52] Stěžovatel se předně odkazuje na solidnost jednatele společnosti AVARRIO s. r. o. a vzájemnou důvěru. Ačkoli Nejvyšší správní soud vznik takové důvěry v průběhu času nevylučuje, stěžovatel neuvádí, jaká přijal opatření, aby s opatrností zkušeného obchodníka vyloučil svou účast na možných daňových podvodech (viz níže). Za klíčovou skutečnost považuje Nejvyšší správní soud to, že jednatel stěžovatele, pan Michal Sýkora, byl vyslechnut dne 20. 1. 2011 ohledně obchodu se zlatými slitky ve věci společnosti RVT s. r. o., přičemž součástí tehdejšího obchodního řetězce byla společnost AVARRIO s. r. o., rovněž jako dodavatel

stěžovatele. Uvedený výslech proběhl v době před tím, než stěžovatel realizoval obchody se společností AVARRIO s. r. o., které jsou předmětem tohoto řízení. Stěžovatel musel za takové situace jako zkušený obchodník vědět, že v obchodním řetězci u jeho dodavatele zřejmě dochází k nestandardnímu jednání a přijmout patřičná opatření. Pokud stěžovatel přes zájem daňových orgánů tak neučinil, nelze jeho postup považovat za obezřetný.

[53] Pokud stěžovatel dále uvádí, že písemná smlouva nemůže zvýšit míru bezpečnosti uzavřené transakce, je tento názor nesprávný. Ačkoli forma uzavřeného závazku nemá mimo zvláštní případy vliv na jeho platnost, písemná smlouva a další listiny jsou významným důkazním pramenem ve všech případech, kdy dojde k jakýmkoli vadám obchodní transakce a smluvní strana povinná k jejich nápravě odepře součinnost. Na okraj zdejší soud dodává, že faktická vymahatelnost ústních smluv je z povahy důkazních pramenů nižší oproti formě písemné, čemuž odpovídá i praxe současnosti, že většina smluv, jejichž předmětem je větší plnění, je v současnosti uzavírána písemně. Existence jasné listinné dokumentace obchodních případů může být mimoto zohledněna i v daňovém řízení, např. při prokazování uskutečnění zdanitelného plnění.

[54] Nejvyšší správní soud proto uzavírá, že ústní smlouvy mohou být součástí obchodní praxe a nelze jejich uzavírání *a priori* považovat za přítěžující okolnost. Pokud ale jiné objektivní skutečnosti nasvědčovaly o zapojení stěžovatele do karuselového podvodu, identifikovaly daňové orgány ústní smlouvy oprávněně jako doklad o nedostatečné opatrnosti stěžovatele. Pokud pak ani stěžovatel nebyl schopen dostatečně prokázat důvody, proč zvolil pro své závazky ústní formu, a zároveň neuvedl ani jiná opatření, která přijal k zabránění své účasti na daňovém podvodu (srov. níže), kasační soud souhlasí s žalovaným, pokud absenci písemných smluv považoval za další skutečnost svědčící pro odeprání nároku na odpočet DPH.

6. Předchozí účast v řetězci zatíženém karuselovým podvodem

[55] Stěžovatel také konstatuje, že se nikdy neúčastnil žádných obchodů zasažených podvodem na dani z přidané hodnoty a nic takového nebylo stěžovateli ani daňovými orgány prokázáno. Teprve v průběhu vlastního daňového řízení zjistil, že Finanční úřad v Hradci Králové provedl kontrolu u společnosti RVT s. r. o. a v tomto řízení vyslovil podezření o zapojení dalších společností, včetně stěžovatele, do řetězce zatíženého karuselovým podvodem. Stěžovateli přitom v souvislosti s tímto daňovým řízením nebylo nikdy prokázáno, že by sám krátil daň nebo se na podvodu vědomě podílel. Navíc, podezření z účasti na daňovém podvodu v roce 2010 přenesly do současného daňového řízení daňové orgány až v průběhu řízení a stěžovatel neměl možnost se tomuto podezření relevantně bránit. Jelikož společnost RVT s. r. o. ve svém řízení nepodala opravný prostředek, závěry Finančního úřadu v Hradci Králové nebyly nikdy přezkoumány.

[56] Podle § 93 odst. 1 daňového řádu „[j]ako důkazních prostředků lze užít všech podkladů, jimiž lze zjistit 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“. Podle odst. 2 uvedeného ustanovení „[z]a 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“.

[57] Nejvyšší správní soud předně uvádí, že samotný daňový řád v § 93 odst. 2 předpokládá v konkrétním daňovém řízení využití důkazních prostředků, které byly získány v jiných daňových řízeních či z řízení nedaňových vedených jinými orgány veřejné moci. Pokud společnost RVT s. r. o. ve svém řízení nepodala žádný opravný prostředek, nelze s ohledem na zásadu presumpce správnosti správního aktu nazírat na rozhodnutí, které nabylo právní moci, jinak než jako

pokračování

na rozhodnutí správné. Správce daně přitom stěžovatele seznámil s tím, že vycházel i ze zjištění jiného řízení (viz např. str. 7 seznámení daňového subjektu s výsledkem kontrolního zjištění ze dne 24. 10. 2013, č. j. 1329324/13/2801-05401-603406) a stěžovatel se měl možnost k těmto závěrům vyjádřit a také tak činil (viz např. doplnění odvolání ze dne 26. 5. 2015 proti platebnímu výměru na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období květen 2011 ze dne 20. 3. 2014, č. j. 392070/14/2801-24803-607666).

[58] Nejvyšší správní soud se ztotožňuje se stěžovatelem, že by bylo zjevně nespravedlivé a v rozporu s daňovým řádem, pokud by se míra jeho účasti na karuselovém podvodu odvozovala pouze z jiného řízení, v němž nevystupoval jako účastník řízení. Samotné zjištění, že stěžovatel byl v minulosti součástí řetězce zatíženého karuselovým podvodem, není z povahy věci dostatečné pro prokázání zavinění v současném případě, protože při posuzování míry zapojení jednotlivých článků řetězce je nutné posuzovat vždy konkrétní obchodní transakci. Minulá účast v karuselovém podvodu může být ale v kontextu dalších objektivních skutečností jednou z indicií pro posouzení toho, zda daňový subjekt věděl, respektive mohl a měl vědět o zatížení pozdější obchodní transakce podvodem. V nyní posuzovaném případě byl jednatel stěžovatele, jak uvedl zdejší soud již výše, vyslechnut ve věci společnosti RVT s. r. o. již dne 20. 1. 2011. Jelikož obchody nyní posuzovaného případu proběhly v následujících měsících, mohl a měl stěžovatel provedený výsledek reflektovat i v míře opatrnosti při dalších obdobných obchodních případech se společností AVARRIO s. r. o.

[59] Stěžovatel namítá, že mu nikdy nebylo prokázáno, že by sám krátil daň nebo se na podvodu vědomě podílel. Nejvyšší správní soud ale připomíná, že v případech karuselových podvodů není třeba pro odepření nároku na odpočet DPH odvedené na vstupu prokázat, že se určitý subjekt přímo účastnil na podvodu, tj. že daň vědomě krátil, podvod mu přinesl majetkový prospěch, že podvod osnoval nebo se na něm jinak vědomě podílel atd. Pro odepření nároku na odpočet DPH totiž stačí ve smyslu citované judikatury, aby bylo prokázáno, že daňový subjekt o podvodu věděl nebo s ohledem ke všem objektivním okolnostem mohl a měl vědět. Nevyžaduje se proto zavinění ve formě úmyslu, ale postačí i nedbalost, kdy daňový subjekt fakticky sice o své účasti neví, ale vzhledem k prokázaným objektivním skutečnostem o ní vědět mohl a měl (nevědomá nedbalost).

7. Další kasační námítky

[60] Stěžovatel rovněž napadá odkaz krajského soudu na rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 1 Afs 37/2012. Stěžovatel se domnívá, že jeho případ se od případu v posuzované věci odlišuje v zásadních skutečnostech, a proto z něho krajský soud vycházel nepřipadně.

[61] Nejvyšší správní soud se v rozsudku ze dne 10. 10. 2012, č. j. 1 Afs 37/2012 - 50, zabýval případem, kdy správce daně rozhodl tak, že určitá společnost neprokázala přijetí zboží od dodavatele a zároveň mohla vědět, že se svými obchody se zlatem účastní transakcí zasažených podvodem na DPH. V kasační stížnosti společnost zejména namítala, že neznala subdodavatele svého dodavatele, nijak s nimi nebyla propojena a z okolností nevyplývalo, že by právě zlato od dodavatele bylo zatíženo podvodem na DPH. Dále brojila proti způsobu hodnocení důkazů a výkladu pojmu podvod v daňových věcech. Rovněž uváděla, že jí nebyla prokázána vědomost o daňovém podvodu.

[62] Nejvyšší správní soud v onom případě shledal, že společnost neprokázala přijetí zlata právě od dodavatele, na kterého byly vystaveny faktury. Dále vyvrátil námítky, kterými společnost brojila proti „svěráznému“ výkladu pojmu „podvod na DPH“. Zároveň zdejší soud nepřistoupil ani na tvrzení společnosti, že nevěděla o daňovém podvodu. Poukázal předně na způsob, kterým společnost obchodovala, a skutečnost, že společnost patřila ke třem největším výrobcům zlatých

šperků v ČR a byla dlouhodobě zavedeným obchodníkem, a to i vzhledem k obchodním zkušenostem jejího ředitele. Nejvyšší správní soud dále poukázal na skutečnost, že bezprostřední dodavatelé společnosti nebyli opakovaně způsobilí doložit k posuzovaným plněním žádné objektivní důkazy. Také poukázal na to, že „[v]šichni bezprostřední dodavatelé společnosti formálně nakupují zlato, o jehož původu nikdo nic neví, bez ověřování jeho ryzosti. Milionové platby hrají v hotovosti, a to podle neměnného scénáře, kdy v řetězci opakovaně dochází k neodvedení daně do státního rozpočtu subjektem, který měl zlato jako první v řetězci dodat. K předávání zlata údajně dochází na parkovištích, benzínových pumpách, zlato dodavatelé nosí v igelitových taškách, milionové částky často po kapsách. Objednávky jsou zásadně ústní a neexistují ani písemné smlouvy dokládající tuto obchodní spolupráci stěžovatelky s jejími dodavateli“. V dílčích námitkách pak zdejší soud uvedl, že nebylo povinností městského soudu uvést, které konkrétní interní mechanismy měla stěžovatelka provést k tomu, aby předešla případné účasti na podvodném jednání svých obchodních partnerů.

[63] V nyní napadeném rozsudku krajský soud odkazoval na uvedený rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 1 Afs 37/2012 především ve smyslu obecných závěrů. Krajský soud na straně 12 svého rozsudku odkazuje na závěr citovaného judikátu, že daňový subjekt nemusí mít z podvodu prospěch, aby mu byl odepřen odpočet DPH. Na téže straně pak dále cituje, že povinností daňových orgánů není prokázat, jakým způsobem a kterým ze subjektů byl spáchán podvod, ale stačí postavit najisto, v jakých skutkových okolnostech daňový podvod spočíval. Dále pak poukazoval na to, že Nejvyšší správní soud v citovaném rozhodnutí považoval za nezvyklé transakce obchody, které neodpovídají obecně očekávaným standardům obsahu a formy právních vztahů. Rovněž citoval, že v oblasti obchodování se zlatem bude možné klást na zkušené daňové subjekty vyšší nároky.

[64] Nejvyšší správní soud konstatuje, že nyní posuzovaný případ je s popsáním případem podobný v jistých detailech (např. absence písemných smluv, společnost také namítala, že neznala subdodavatele a nebyla s nimi propojena, podvod byl přímo prokázán na úrovni subdodavatele a dodavatelů), ale zároveň se i v řadě detailů liší (např. stěžovatel prokázal přijetí zboží, neplatil na pochybných místech v hotovosti). Nejvyšší správní soud vedle těchto marginálních rozdílů ale považuje za hlavní zobecněné závěry ohledně důkazního břemena a způsobu prokazování podvodů na dani z přidané hodnoty, ze kterých krajský soud správně vycházel i v nyní posuzované věci. Navíc krajský soud zohlednil ve svém rozsudku i další aktuální judikaturu, kterou správně aplikoval na posuzovaný případ. Námitka proto není důvodná.

III. c)

Prokázaná opatření proti účasti na daňovém podvodu

[65] Stěžovatel k otázce přijetí uvedených opatření uvádí, že bylo povinností daňových orgánů, aby identifikovaly, která opatření skutečně přijal, jaká další opatření ještě přijmout mohl a zda taková další opatření by vedla k vyloučení účasti stěžovatele na obchodech se zbožím zasaženým podvodem. Zároveň nesouhlasí se závěrem krajského soudu, že byl povinen prokázat, že nevěděl či nemohl vědět, že pořizuje zboží zatížené podvodem. Přitom odmítá závěry krajského soudu, že by ve svém obchodování se společností AVARRIO s. r. o. vystupoval neobezřetně, což nepovažuje v daňovém řízení za prokázané. Odkazuje i na rozsudek *BRAYFAL LTD* a rozsudek Krajského soudu v Ostravě sp. zn. 22 Af 22/2012.

[66] Jak již zdejší soud shrnul výše, důkazní břemeno ohledně opatření, které daňový subjekt přijal k zabránění podvodu na dani, spočívá výlučně na daňovém subjektu, jenž požaduje nárok na odpočet DPH. Povinností správce daně proto nebyla ani identifikace určitých opatření, ani vymezení opatření, která stěžovatel přijmout mohl. Stačilo pouze, aby prokázal objektivní skutečnosti, z nichž vyplývalo, že stěžovatel minimálně věděl, nebo mohl vědět, o své účasti na daňovém podvodu. Jelikož důkazní břemeno ohledně přijatých opatření spočívalo výlučně

pokračování

na stěžovateli a stěžovatel neprokázal, že by nějaká taková preventivní opatření přijal, zdejší soud konstatuje, že stěžovatel neunesl své důkazní břemeno ohledně míry zavinění při účasti na daňovém podvodu. Za přijatá opatření proti účasti na podvodu přitom nelze považovat taková opatření, jejichž jediným smyslem je zajištění nebo utvrzení závazku, např. zálohy či analýza slitků zlata.

[67] Nejvyšší správní soud k uvedenému doplňuje, že stěžovatel vycházel ze zcela chybného právního názoru ohledně důkazního břemene. Přesto nelze tvrdit, že by se v daňové problematice neorientoval, protože na str. 3 až 4 kasační stížnosti v jedné námitce proti závěru krajského soudu parafrázuje právní názor současné judikatury. Pokud stěžovatel na tom místě napadá i závěr krajského soudu, který uvedl, že stěžovatel byl povinen prokázat, že nevěděl či nemohl vědět, že pořizuje zboží zatížené podvodem, není tato námitka důvodná. Krajský soud správně vycházel z aktuální judikatury a tímto tvrzením pouze zjednodušeně vyjádřil její závěry, že daňový subjekt má povinnost prokázat, která přijal preventivní opatření proti účasti v daňových podvodech, aby vyloučil svoji zaviněnou účast na podvodu. Ačkoli tedy daňový subjekt prokazuje přijatá opatření, fakticky se snaží na pozadí určitých realizovaných preventivních postupů a kroků, prokázat, že se na daňovém podvodu zaviněně nepodílel.

[68] K odkazované judikatuře zdejší soud dále uvádí, že rozsudek *BRAYFAL LTD* je rozhodnutí britského soudu, kterým není Nejvyšší správní soud vázán. Ani sám stěžovatel neuvádí konkrétní důvody, jak je tento případ s jeho případem obdobný a proč by měly z něho české soudy vycházet. Citovaný rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 30. 4. 2014, č. j. 22 Af 22/2012 - 247, se potom vztahuje ke způsobu, jakým má správce daně hodnotit přijatá preventivní opatření daňovým subjektem. Krajský soud v Ostravě v něm obecně konstatoval, že „[...] *dospěje-li správce daně k závěru, že přijatá opatření byla nedostatečná, musí specifikovat také to, v čem byla nedostatečná, jakož i to, co podle jeho názoru měl daňový subjekt učinit a neučinil*“. Vzhledem k tomu, že stěžovatel sám netvrdil, že by nějaká preventivní opatření přijal, daňové orgány neměly povinnost provádět jakákoli abstraktní hodnocení.

III. e) Skutkové a právní shrnutí

[69] Nejvyšší správní soud shrnuje, že povinností daňových orgánů bylo prokázat existenci daňového podvodu a dále skutečností, ze kterých by vyplynulo, že stěžovatel o svém zapojení do daňového podvodu minimálně věděl, nebo mohl a měl vědět. Mezi stranami nebyla rozporována existence daňového podvodu v řetězci obchodníků, jehož článkem byl i stěžovatel. Nejvyšší správní soud dále zhodnotil doložené důkazy a shledal, že stěžovatel je zkušeným obchodníkem v oboru. Obchodoval se zlatem o ryzosti, které vylučovalo využití režimu přenesené daňové povinnosti, aniž by prokázal, že by byl ve svém jednání veden poptávkou společnosti SAAMP. Jednatel stěžovatele byl již v minulosti (před realizací nyní posuzovaných transakcí) vyslýchán ohledně zapojení v podobném řetězci. Stěžovatel dále uzavíral výlučně ústní smlouvy se svým dodavatelem a nepřijal žádná preventivní opatření.

[70] Zmíněné skutečnosti, byť každá sama o sobě nepředstavuje nezákonné jednání, ve svém souhrnu prokazují skutečnost, že stěžovatel o podvodu na DPH minimálně věděl, nebo vědět mohl a měl.

[71] Povinností stěžovatele bylo naopak prokázat, jaká přijal preventivní opatření, aby zabránil své případné účasti na daňových podvodech. Přestože stěžovatel znal svoji povinnost tato preventivní opatření prokázat, zaměřil svoji argumentaci tak, že tuto povinnost přisuzoval daňovým orgánům. Stěžovatel proto nijak neprokázal, že by se preventivně snažil vyloučit svou účast na uvedeném podvodu.

[72] Stěžovatel se sice opětovně dovolává svého poctivého vystupování (viz např. vyjádření ze dne 4. 12. 2013 ke správci daně; nebo str. 8 až 9 kasační stížnosti), zároveň ale uvádí, že se nezajímal o to, odkud společnost AVARRIO s. r. o. získávala zboží (protokol o výpovědi ze dne 7. 6. 2011, č. j. 253569/11/248591607330, jímž je zaznamenána výpověď pana Michala Sýkory z téhož dne, str. 4). Nejvyšší správní soud v obecné rovině konstatuje, že součástí řádného obchodování není pouze vlastní korektní jednání vůči druhým, ale i jistá obezřetnost, s kým obchodník transakce provádí a za jakých podmínek.

[73] Nejvyšší správní soud tedy shrnuje, že stěžovatel se před daňovými orgány i správními soudy snažil vytvořit dojem, že si nemohl být vědom svého zapojení do podvodného řetězce. Z výše uvedených okolností však lze usuzovat, že stěžovatel dobrou víru zejména pro absenci jakýchkoli preventivních opatření osvědčit nemůže. Neuplatní se proto základní myšlenka judikatury Soudního dvora – totiž ochrana subjektivních práv a legitimního očekávání daňových subjektů, které si nejsou a nemohou být vědomy daňového podvodu, a jednájí s veškerou rozumnou opatrností, aby se nestaly jeho součástí.

IV.

Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

[74] Nejvyšší správní soud na základě výše uvedeného dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná. Proto ji zdejší soud zamítl (§ 110 odst. 1 věta druhá s. ř. s.).

[75] Výrok o náhradě nákladů řízení vychází z § 60 odst. 1 věta první ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel neměl ve věci úspěch, a proto nemá vůči žalovanému právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému pak uplatnitelné náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 28. ledna 2016

JUDr. Dagmar Nygrínová
předsedkyně senátu