



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Marka Bedřicha a soudkyně Mgr. Ivety Postulkové a JUDr. Hany Kadaňové 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 měsíců únor 2014 až červenec 2015.

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 Metals Gold s. r. o.*, *B. I. B. S., a. s.*, *ABP Consulting, a. s.*, *Pro Concordiam s. r. o.* a *Goldenbrug 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 výsledků.
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 řádně 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.

Průběh řízení před správními orgány

14. Ze spisového materiálu, který byl soudu předložen žalovaným správním orgánem, byly zjištěny následující, pro rozhodnutí ve věci samé podstatné skutečnosti:
15. 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.
16. 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 dovodil, 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.

17. 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.
18. 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.
19. 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.
20. 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.
21. 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.
22. 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

23. 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.

24. 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 ob stojí.
25. Městský soud v Praze přezkoumal žalobou napadené rozhodnutí a jemu předcházející řízení před správním orgánem prvého stupně i před žalovaným z hlediska uplatněných žalobních důvodů, jak byly žalobcem vyjádřeny v podané žalobě. Při přezkoumání rozhodnutí soud vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době vydání napadeného rozhodnutí (ustanovení § 75 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů – dále jen „s. ř. s.“). Věc soud posoudil takto:

Relevantní právní úprava

26. Podle § 63 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, platí, že „o důležitých úkonech při správě daní, které nejsou součástí protokolu, sepíše správce daně úřední záznam, ve kterém zachytí skutečnosti, které mají vztah ke správě daní, zjištěné zejména z ústních sdělení, oznámení, poznámek, obsahů telefonických hovorů a jiných spisových materiálů.“ Podle odst. 2 tohoto ustanovení „Úřední záznam podepíše úřední osoba, která ho vyhotovila, s uvedením časového údaje, kdy došlo k jeho vyhotovení; to neplatí, je-li úřední záznam vyhotoven úřední osobou elektronicky způsobem umožňujícím její identifikaci a zjištění změny obsahu úředního záznamu.“
27. Podle § 89 odst. 1 daňového řádu „má-li správce daně konkrétní pochybnosti o správnosti, průkaznosti nebo úplnosti podaného řádného daňového tvrzení nebo dodatečného daňového tvrzení a dalších písemností předložených daňovým subjektem nebo o pravdivosti údajů v nich uvedených, vyzve daňový subjekt k odstranění těchto pochybností.“ Podle odst. 2 tohoto ustanovení „Ve výzvě správce daně uvede své pochybnosti způsobem, který umožní daňovému subjektu, aby se k nim vyjádřil, neúplné údaje doplnil, nejasnosti vysvětlil, nepravdivé údaje opravil nebo pravdivost údajů prokázal a předložil důkazní prostředky tak, aby došlo k odstranění těchto pochybností.“ Podle odst. 3 tohoto ustanovení „Ve výzvě daňovému subjektu stanoví správce daně lhůtu k odstranění pochybností, která nesmí být kratší než 15 dnů, a poučí ho o následcích spojených s neodstraněním pochybností nebo nedodržením stanovené lhůty.“ Podle odst. 4 tohoto ustanovení „Pokud vyplývá z podaného řádného daňového tvrzení nebo dodatečného daňového tvrzení, že daňovému subjektu má vzniknout daňový odpočet, vydá správce daně v případě pochybností výzvu k odstranění pochybností do 30 dnů ode dne, kdy bylo takovéto podání učiněno, nejdříve však od posledního dne lhůty stanovené pro podání řádného daňového tvrzení nebo dodatečného daňového tvrzení.“
28. Podle § 90 odst. 1 daňového řádu „o průběhu postupu k odstranění pochybností sepíše správce daně podle povahy odpovědi protokol nebo úřední záznam, ve kterém uvede vyjádření nebo důkazní prostředky, na jejichž základě považuje pochybnosti za zcela nebo zčásti odstraněné, a

případné důvody přetrvávajících pochybností.“ Podle odst. 2 tohoto ustanovení „nedošlo-li k odstranění pochybností a výše daně nebyla prokázána dostatečně věrohodně, sdělí správce daně daňovému subjektu výsledek postupu k odstranění pochybností. Daňový subjekt je oprávněn do 15 dnů ode dne, kdy byl seznámen s dosavadním výsledkem postupu k odstranění pochybností, podat návrh na pokračování v dokazování spolu s návrhem na provedení dalších důkazních prostředků.“

29. Podle § 115 odst. 1 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.“
30. 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 přihlíží ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo.“
31. Podle ustanovení § 92 daňového řádu „dokazování provádí příslušný správce daně nebo jím dožádaný 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 sepíše úřední záznam, pokud se toto hodnocení neuvádí v jiné písemnosti, založené ve spise.“
32. Podle ustanovení § 93 daňového řádu lze „jako důkazních prostředků 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“. 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

33. 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.
34. 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.
35. Unijní úprava daně z přidané hodnoty vychází z článku 113 Smlouvy o fungování EU, na níž navazuje tzv. Šestá směrnice č. 2006/112/ES. 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.“
36. 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).
37. 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.
38. 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“)].

39. 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 Supermarkt*, 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 *Molenheide 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 *Molenheide 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).“
40. 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 stěžovatelčím 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 a použití nezákonného důkazu

41. 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. Z nich vyplývá, že správce daně nesprávně využil výsledků svědků z jiných řízení. Žalovaný odvolací orgán však toto pochybení napravil, když protokoly o výsledku svědků V. M., V. S. a M. L. založil do spisového materiálu a žalobce se s nimi mohl seznámit. V bodě 178 napadeného rozhodnutí 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 odepřel výpověď. Tím žalovaný vyhověl návrhu žalobce podle § 93 odstavec 3 daňového řádu a práva žalobce tak nebyla zkrácena. Pokud jde o využití výpovědi svědka M. z trestního řízení, soud se ztotožnil se závěrem žalovaného, žalovaný hodnotil listinný důkaz v souladu se zásadami hodnocení důkazů jednotlivě a v jejich vzájemných souvislostech a 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 dodavateli 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 statutární orgán 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 objektivní okolnost nasvědčující závěrům o identifikaci podvodného řetězce a postavení jednotlivých společností v něm.
42. Žalobce tedy ve své žalobě brojil proti využití důkazních prostředků pocházející z trestního řízení v daňovém řízení. Dle žalobce správce daně neprokázal, že by se s informacemi obsaženými v důkazních prostředcích poskytnutých Policií České republiky seznámil v souladu se zákonem.

43. 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.
44. 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 výpovědí 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.
45. 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.
46. 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.
47. 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

roku 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.

48. 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 jednatele žalobce a zaměstnance B. I. B. S. pana Janouškovce. 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. v podvodném řetězci. U společnosti ABP CONSULTING žalovaný poukázal na to, že z provedeného dokazování bylo zjištěno, že svědek Procházka 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 zabývajícím stavebnictvím byl prokazatelně jen zisk bez konkrétních znalostí o měření a kontrole kvality zboží. Ostatně určitou míru nezkušenosti zmínil svědek Procházka 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 Koláře 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 přeproductovaly 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

49. 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.

50. 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 případech podvodů na DPH se zabývaly soudy i v následujících letech. Tak např. NSS potvrdil rizikovitost 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 vázáním 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

51. Se závěry popsány v předchozím odstavci úzce souvisí i vypořádání další žalobní námítky. Je tomu tak proto, že výše zjištěné obchodování se společnostmi, 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 pregnančně v bodech 106 až 131 odůvodnění napadeného rozhodnutí.
52. 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 včas 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 nálezn 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].

53. 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).
54. 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.
55. 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.

56. 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.
57. 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 daňovou povinnost daňovým subjektům snížil.
58. Z uvedeného důvodu bylo na žalobci, aby splnění zákonných podmínek pro realizaci snížení své daňové povinnosti 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 snížení základu daně jako výdaje na dosažení, zajištění a udržení příjmů.
59. 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
60. 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 dodatečného doměření

daně z příjmů právnických osob žalobci za zdaňovací období roku 2010, a soud k uvedené argumentaci neshledává důvod cokoli dodávat.

61. 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 těchto 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).
62. 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 dodatečně vyměřené daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2010 zabývaly a své závěry srozumitelně vyjádřily v odůvodnění rozhodnutí.
63. 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.
64. 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 ryztosti 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.

65. 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.
66. 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 pochybení žalovaného

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

67. 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 dvojinstančnosti daňového řízení. K uvedenému soud podotýká, že toto pochybení správce daně napravil žalovaný v průběhu odvolacího řízení, když dne 30. 7. 2019 informoval žalobce a jeho zástupce o – již v pořadí druhé – možnosti seznámit se s obsahem doplněného spisového materiálu před vydáním rozhodnutí o odvolání. Ze spisu rovněž vyplývá, že v návaznosti na seznámení s podklady dne 30. 7. 2019 žalobce o zaslání kopií určitých konkrétních dokladů nežádal a neučinil tak ani v rámci svého následného vyjádření k podkladům rozhodnutím, datovaným dne 14. 8. 2019. 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.
68. 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 musí soud 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 zjistit 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.

69. 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 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.*“
70. Pokud žalobce – 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. Žalobce svoji námitku nijak blíže neodůvodnil, proto 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 prekludováno.
71. 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 shledají, že se daňový subjekt účastnil daňového podvodu, mohou mu odeprít nárok na odpočet daně.*“ Nejvyšší správní soud v žádném z dostupných judikátů nedospěl k závěru, že je na místě nutnost přednostní aplikace ručení namísto odeprání nároku na odpočet DPH z důvodu speciality právní úpravy ručení. Obě námitky jsou proto nedůvodné.

Porušení zásady neutrality daně, rozložení důkazního břemene

72. 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 plátce 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 plátce nárokuje 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.
73. 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.
74. 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.
75. 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).
76. 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 stížena 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 vyvinut 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 stíženy podvodem (viz např. rozsudek *Federation of Technological Industries a další*, věc C-384/04, body 32 a 33).

77. Pokud tedy správce daně unese důkazní břemeno co do subjektivní stránky (vztahu daňového subjektu k účasti na podvodu na DPH, naskytá 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 břemena v daňovém řízení, nejedná se o důkazní břemeno stricto sensu, ale spíše o institut vyvinutí z právem zapovězeného jednání.
78. 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 byť jen teoretickou možnost, že by daňový subjekt vůbec myslitelně mohl prokázat dobrou víru.
79. Žalobce se však především mýlí, 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.

80. 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 tísni v řízení před správním soudem. Přitom je na daňovém subjektu, jaké důkazní prostředky si k prokázání jím tvrzené skutečnosti zvolí.
81. 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 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).
82. 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, prokázali správce daně – byť za pomoci několika soudržných nepřímých důkazů – že několik společností v řetězci je navzájem spletítm 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.

Porušení principu právní jistoty a zásady legitimního očekávání

83. 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.

84. 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.
85. 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 společností 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.
86. 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.

87. 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 neoddělitelným 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 neohrožovat 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.
88. 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.*“
89. 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).
90. Městský soud v Praze nepochybuje o tom, že popsany 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.
91. 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.

92. 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 B. I. B. S. nemohly v žalobci vyvolat legitimní očekávání, že mu daň doměřena nebude a že jím uplatněné odpočty DPH budou uznány.
93. 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.
94. S přihlédnutím k rozsahu žaloby a množství argumentů, které se často v celém textu žaloby a jejích 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).
95. 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.
96. 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. Podle usnesení Ústavního soudu České republiky, sp. zn. IV. ÚS 298/02, dostupného na www.nalus.cz, 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 daňovou povinnost daňovým subjektům snížil.

97. Z uvedeného důvodu bylo na žalobci, aby splnění zákonných podmínek pro realizaci snížení své daňové povinnosti 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.
98. 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.
99. 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

100. 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.“
101. 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 Karla Janouškovce a jeho fotografie z tvrzeného jednání s dodavatelem 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. Závěry soudu o tom, proč ani tyto provedené důkazy nevyvracejí správnost závěrů žalovaného vyjádřených v odůvodnění napadeného rozhodnutí, jsou popsány v jednotlivých bodech uvedených výše v tomto rozsudku.
102. Soud rozhodl o tom, že neprovede důkazy, které žalobce navrhoval a které se vztahují k souběžně probíhajícímu trestnímu řízení. Nevyžádal si trestní spis Městského soudu v Praze sp. zn. 56T 2/2019, neprovedl důkazy žalobcem předloženým torzem obžaloby MSZ č. j. 1Kzv 215/2016 – 1399, čtením předložených protokolů z hlavního líčení v této věci ze dne 17. 10. 2019 a 18. 10. 2019 a žalobcem vyňatou částí usnesení senátu trestního soudu o námitkách proti těmto protokolům, neprovedl důkazy čtením svědeckých výpovědí svědkyně K., P., ing. P., S., ing. H., H., S. a J., ani znalecký posudek znalce Ing. Z. H. č. 06/06/15 ve věci vysvětlení některých pojmů z oboru hutnictví či znalecký posudek doc. Pavla Kašpara ze dne 25. 5. 2020 k technickému zlatu o složení AuAg, výsledek znalce Ing. B. Soud má za to, že jde o důkazy, které přesahují rámec posouzení nyní projednávané věci, byly provedeny v trestním řízení, kdy vyslechnuté osoby se nacházely v jiném procesním postavení než v případě daňového řízení, zejména pak nevyhovují ustanovení § 75 odstavec 1 s. ř. s., neboť časově spadají do období po vydání žalobou napadeného rozhodnutí. Žalovaný se tak uvedenými skutečnostmi nemohl

v odůvodnění napadeného rozhodnutí zabývat a soudní přezkum je zákonem omezen na skutkový a právní stav, který tu byl v době vydání žalobou napadeného rozhodnutí, tj. ke dni 26. 8. 2019.

103. Soud nepřistoupil ani 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.

Závěr a náklady řízení

104. 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.
105. 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 nejbližší 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.

V Praze dne 3. září 2020

Mgr. Marek Bedřich
předseda senátu