



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Ladislava Hejtmánka a soudkyně JUDr. Hany Kadaňové a JUDr. Naděždy Treschlové ve věci

žalobce: [redacted] s.r.o.

sídlem [redacted]

zastoupen advokátem [redacted]

sídlem [redacted]

proti

žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**

sídlem [redacted]

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 7.10.2015, č.j. 32343/15/5300-22442-702972

t a k t o :

I. Žaloba se zamítá.

II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

- 1 Žalobce se žalobou podanou u Městského soudu v Praze domáhal zrušení rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství (dále jen „žalovaný“, kterým je obecně označován i správní orgán 1. stupně, pokud rozlišení nemá význam pro samotný text odůvodnění) ze dne 7.10.2015, č.j. 32343/15/5300-22442-702972 (dále též „napadené rozhodnutí“), kterým žalovaný k odvolání žalobce proti dodatečnému platebnímu výměru Finančního úřadu pro Prahu 8 (dále též „správce daně“ nebo „správní orgán 1. stupně“) ze dne 27.10.2010, č.j. 255714/10/008513108915, (dále též „prvostupňové rozhodnutí“) změnil dodatečný platební výměr tak, že výši dodatečně vyměřené daně z přidané hodnoty (DPH) za leden 2008 změnil z částky 371.986 Kč na částku 455.562 Kč, a výši penále změnil z částky 74.397 Kč na částku 91.112 Kč.
- 2 Žalobce v žalobě zrekapituloval dosavadní průběh správních a soudních řízení. Uvedl, že o podaném odvolání nejprve rozhodlo Finanční ředitelství pro hlavní město Prahu rozhodnutím dne 28.6.2011 č.j. 6969/11-1300-106516, kdy rovněž změnilo platební výměr tak, že stanovilo daň ve výši 455.562 Kč a penále ve výši 91.112 Kč. Proti uvedenému rozhodnutí ze dne 28.6.2011 brojil žalobce žalobou, kterou Městský soud v Praze rozsudkem ze dne 14.3.2013 č.j. 11 Af 60/2011-88, jako nedůvodnou zamítl. Uvedený rozsudek Městského soudu v Praze byl k žalobcem podané kasační stížnosti rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 27.11.2013 č.j. 8 Afs 26/2013-78 zrušen pro nepřezkoumatelnost a věc byla vrácena Městskému soudu v Praze k dalšímu řízení. Rozsudkem ze dne 6.3.2014 č.j. 11Af 60/2011-128 Městský soud v Praze znovu rozhodl o zamítnutí podané žaloby s odůvodněním, že se odvolací správní úřad v odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí podrobně a dostatečně vyčerpávajícím způsobem vyjádřil ke všem v odvolání namítaným skutečnostem a jeho úvahy soud neshledal v rozporu se zásadami správního uvážení. Také tento – v pořadí druhý rozsudek Městského soudu v Praze – byl k žalobcem podané kasační stížnosti zrušen rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 31.10.2014 č.j. 8 Afs 44/2014-51 pro nepřezkoumatelnost. Městský soud v Praze rozsudkem ze dne 8.1.2015 č.j. 11 Af 60/2011-194 rozhodnutí Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu ze dne 28.6.2011 zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. (Městský soud k tomu poznamenává, že v souvislosti s nabytím účinnosti zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, ve znění pozdějších předpisů, finanční ředitelství zanikla ke dni 1.1.2013, a v rámci nedokončených řízení ve správním soudnictví se dnem 1.1.2013 jejich nástupcem stalo Odvolací finanční ředitelství.) Žalovaný pak dne 7.10.2015 vydal napadené rozhodnutí.
- 3 Žalobce pokládá napadené rozhodnutí za nezákonné z důvodů, že žalovaný dospěl k nesprávnému právnímu posouzení věci, že nesprávně a neúplně hodnotil důkazy provedené v daňovém řízení, a to v rozporu se základními zásadami zakotvenými v ust. § 8 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), že porušil procesní předpisy a postupoval v daňovém řízení v rozporu se zákonem, když neprovedl žalobcem navržené důkazy a naopak použil nezákonně opatřené důkazy, a konečně že část závěrů žalovaného je nepřezkoumatelná.
- 4 Konkrétně žalobce namítl, že žalovaný měl přihlídnout, avšak nepřihlédl ke skutečnostem, že v době uskutečnění jednotlivých dodávek zboží od dodavatele [REDAKCE] (dále též „dodavatel“) v lednu 2008 žalobce nemohl vědět, že by dodávky měly být zasaženy podvodem na DPH, a nebyly dány žádné důvody pro objektivní pochybnosti o

jednání dodavatele [REDAKCE]. Naopak žalovaný přihlédl k jiným skutečnostem v napadeném rozhodnutí specifikovaným, z nichž v souhrnu učinil závěr, že žalobce mohl a měl vědět, že plnění je součástí podvodu, neboť tyto skutečnosti nasvědčují nestandardní obchodní činnosti zúčastněných subjektů, kdy smyslem tohoto nestandardního obchodu bylo neoprávněné čerpání nadměrného odpočtu žalobcem. Na základě těchto skutečností žalovaný uzavřel, že je zřejmé, že žalobce nepřijal všechna rozumná adekvátní opatření, kterými by předešel své účasti na daňovém podvodu. Žalobce pokládá tyto závěry žalovaného za nesprávné. Namítá také to, že veškeré uvedené závěry žalovaný učinil již v průběhu správního řízení a v napadeném rozhodnutí je pouze zopakoval, aniž by se vypořádal s námitkami, argumentací a důkazními návrhy, které žalobce přednesl rámci odvolacího řízení.

- 5 Žalobce dále namítá, že uvedl-li žalovaný v napadeném rozhodnutí, že po přezkoumání a posouzení zjištěného skutkového stavu dospěl k závěru, že je nezbytné změnit právní názor zastávaný správcem daně, a vyhodnotil posuzovaný případ jako nesoucí zřetelné znaky podvodného jednání, pak je tato prezentovaná změna právního názoru zcela účelovým postupem žalovaného, ke kterému žalovaný přistoupil proto, že Městský soud v Praze v předcházejícím soudním řízení na základě návodu Nejvyššího správního soudu (rozsudek ze dne 31.10.2014 č.j. 8 Afs 44/2014-51) dospěl k závěru, že žalovaný neunesl důkazní břemeno ve vztahu k prokázání důvodných pochybností ohledně věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti daňových dokladů předložených žalobcem. Žalovaný tak v rozporu se zákonem nepostupoval tak, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji, ale účelově tak, aby za každou cenu mohl žalobci odmítnout nárok na odpočet DPH, na který má žalobce s přihlédnutím k okolnostem případu nárok.
- 6 Žalobce odkázal na judikaturu Soudního dvora EU, zejména na rozsudek ve spojených věcech C-80/11 a C-142/11 Mahagében kft a [REDAKCE], z nějž vyplývá, že za předpokladu, že dotčená plnění byla opravdu uskutečněna (přičemž uskutečnění dodávek v daném případě bylo konstatováno i rozsudkem Městského soudu v Praze ze dne 8.1.2015, č.j. 11Af 60/2011-194), lze přiznání nároku na odpočet osobě povinné k dani odmítnout pouze tehdy, pokud je prokázáno, že osoba povinná k dani, které bylo dodáno zboží nebo poskytnuty služby zakládající nárok na odpočet, věděla nebo musela vědět, že toto plnění bylo součástí daňového podvodu spáchaného dodavatelem či jiným subjektem na vstupu. Žalobce namítl, že žalovaný uvedenou judikaturu nesprávně vyložil, když nesprávně ztotožnil subjektivní stránku (tj. zda daňový subjekt věděl nebo musel vědět o podvodném jednání) s otázkou, zda daňový subjekt přijal při výkonu jeho hospodářské činnosti přiměřená opatření, která od něj lze rozumně vyžadovat, aby zajistil, že jeho plnění není součástí podvodu.
- 7 Žalobce dále namítl, že žalovaný neunesl důkazní břemeno, což je však v rozporu s požadavky zmíněné judikatury Soudního dvora EU. Podle citovaného rozsudku Soudního dvora EU leží důkazní břemeno ohledně existence důvodů k odnětí nároku na odpočet na správci daně, ten však v případě předmětných dodávek dodavatele [REDAKCE] neprokázal ani existenci jakýchkoli indikací či náznaků nesrovnalostí nebo podvodů u předmětných dodávek, které by vyšly najevo před přijetím předmětných dodávek, ani existenci objektivních okolností, které by svědčily o tom, že

žalobce před přijetím předmětných dodávek věděl nebo musel vědět o tom, že uvedený dodavatel bude poskytovat plnění, která jsou součástí určitých nesrovnalostí.

- 8 Žalobce nesouhlasí se závěry žalovaného, které mají svědčit o úmyslném podvodném jednání dodavatele [REDACTED]. V této souvislosti namítl rozpornost závěrů žalovaného v napadeném rozhodnutí, neboť žalovaný na jednu stranu dovozoval existenci úmyslného podvodného jednání pouze u dodavatele [REDACTED], na druhou stranu pak neodůvodněně vytknul žalobci, že smyslem obchodování se jmenovaným dodavatelem pro něj mělo být neoprávněné čerpání nadměrného odpočtu, čímž implikoval, že nesrovnalosti spatřuje i na straně žalobce. Takové tvrzení však nemá sebemenší oporu v provedeném dokazování. Dále žalobce v této souvislosti namítl, že skutečnosti, z nichž žalovaný dovodil existenci úmyslného podvodného jednání dodavatele [REDACTED], byly v době obchodování s ním zcela mimo vědomostní sféru žalobce. Informace, ze kterých žalovaný vychází, vyšly najevo až s časovým odstupem v rámci daňové kontroly prováděné správcem daně. Jde většinou také o informace, které objektivně mohl opatřit pouze správce daně, neboť žalobci z povahy věci nebyly a nejsou nijak přístupné dokumenty týkající se daňových řízení dodavatele [REDACTED]; s výjimkou tehdy platného osvědčení o registraci k DPH, které si žalobce před zahájením spolupráce vyžádal. Dále žalobce v této souvislosti namítl, že žalovaný neměl důvod zmiňovat, byť jen „pro dokreslení“, následné dodávky společnosti IBS CZ, spol. s r.o., započaté v květnu 2008, neboť navázání spolupráce se společností IBS CZ, spol. s r.o. nastalo až o několik měsíců později po uskutečnění předmětných dodávek a je zcela izolovaným a nesouvisejícím dějem. Uvedené podle názoru žalobce pouze dokresluje zcela účelový přístup žalovaného, v rámci něhož žalovaný hodnotí dříve nastalé skutečnosti (tj. dodávky od dodavatele [REDACTED] v lednu 2008) prizmatem skutečností, které vyšly najevo až následně. Žalobce přitom situaci, kdy podnikající fyzická osoba přenesla svou činnost na právnickou osobu, nepokládá za v podnikatelské praxi nijak ojedinělou či podezřelou. Dále žalobce namítl, že nemá přístup k informacím o vlastních bankovních účtů nebo o osobách s dispozičním oprávněním k takovým účtům, na rozdíl od žalovaného nepokládá za nestandardní využívání stejného účtu dvěma dodavateli, když v obchodní praxi dochází k řadě takových situací. Konečně žalobce namítl, že skutečnost, že dodavatel [REDACTED] neměl provozovnu, se nijak nedotýká režimu uplatnění DPH na dodávkách uskutečňovaných tímto subjektem a žalobce na ní nespatřuje nic podezřelého. Žalobci stačilo, že dodavatel [REDACTED] byl v době uskutečnění dodávek obchodníkem s kovovým odpadem, k čemuž měl potřebné povolení, a nikoliv jeho přímým původcem. Dodavatel [REDACTED] byl držitelem živnostenského oprávnění k nakládání s odpady, a i když nakládání z hlediska zákonného vymezení obnáší i skladování a zpracování odpadu, neznamená to, že dodavatel [REDACTED] musel odpad skladovat a zpracovávat. Pokud s odpadem pouze obchodoval, není podezřelou okolností, neměl-li provozovnu pro skladování odpadu. K názoru žalovaného, že žalobce měl po dodavateli vyžadovat tzv. základní popis odpadu (dále též „ZPO“), žalobce uvedl, že vystavování ZPO je upraveno předpisy na úseku odpadů, nikoli daní, a poznamenal, že měl k dispozici všechny informace, které jsou k vyplnění ZPO potřeba.
- 9 Žalobce nesouhlasí ani se závěry žalovaného, že žalobce věděl nebo mohl vědět o skutečnosti, že dodání zboží od dodavatele [REDACTED] může být zatíženo podvodem na DPH. Namítl, že skutečnosti, které dle názoru žalovaného o tomto svědčí,

neodpovídají důkazním prostředkům obsaženým ve správním spise, resp. žalovaný tyto prostředky účelovým způsobem dezinterpretuje. Žalobce postupoval s náležitou péčí odpovídající předmětu podnikání a okolnostem, která je v obchodních vztazích zcela běžná. Před zahájením spolupráce si od dodavatele [REDAKCE] vyžádal výpis z živnostenského rejstříku a kopii osvědčení o registraci k DPH, při uskutečnění prvních dodávek v lednu 2008 pak dodavatel [REDAKCE] při vyplacení kupní ceny v hotovosti na pobočce žalobce vždy předložil svůj občanský průkaz a prokázal tak svou totožnost, přičemž pokud by tak neučinil, nebyla by mu kupní cena dodávek vyplacena. Žalobce ani před zahájením spolupráce s dodavatelem [REDAKCE], ani následně v rámci uskutečňování dodávek z jeho strany nezaznamenal žádné indikace o jakýchkoli potenciálních nesrovnalostech, a závěr žalovaného, že se mělo jednat o nestandardní obchodní činnost, neplyne z žádného důkazního prostředku. Z provedeného dokazování nevyplývá ani to, že by si žalovaný opatřil jakékoli informace o tom, jaký je standardní nebo obvyklý průběh obchodní činnosti žalobce či jiných subjektů působících v daném oboru. Proto je pochybné, z čeho mohl žalovaný dovodit, že podmínky v rámci spolupráce s dodavatelem [REDAKCE] byly nestandardní. Je nepřípustné, aby žalovaný ex post nahlížel na opatření prováděná žalobcem při navazování nových obchodních kontaktů jako na nedostatečná jen proto, že následně vyšly najevo nesrovnalosti v plnění daňových povinností [REDAKCE], které však žalobci nemohly být v té době objektivně známy.

- 10 K jednotlivým závěrům žalovaného ohledně skutečností, že žalobce věděl nebo mohl vědět, že dodání zboží od dodavatele [REDAKCE] může být zatíženo podvodem na DPH, žalobce vznesl následující námitky.
- 11 K ověření dodavatele žalobce uvedl, že prokázal, jaké doklady si od dodavatele [REDAKCE] vyžádal před zahájením spolupráce, s tím, že před zahájením spolupráce realizoval i osobní schůzku, teprve poté zmíněného dodavatele zanesl do systému. Pokud dodavatel předložil občanský průkaz hned při první dodávce v rámci přijetí platby kupní ceny (jakož i při všech dalších výplatách ceny za dodané zboží v hotovosti), pak postup žalobce nemůže být hodnocen jako jakkoli nedbalý. Je nerozhodné, zda je ověření totožnosti provedeno při jednání před sjednáním první dodávky nebo až v rámci jejího vypořádání v provozovně žalobce.
- 12 K přijetí zplnomocnění k vystavování daňových dokladů jménem dodavatele ve smyslu ust. § 26 odst. 3 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o dani z přidané hodnoty“) žalobce uvedl, že měl od dodavatele [REDAKCE] k dispozici příslušné daňové doklady, které byly vystaveny vždy až po přijetí konkrétní dodávky, a bylo na nich uvedeno číslo občanského průkazu dodavatele a jeho podpis, čímž dodavatel zároveň potvrdil i osobní převzetí těchto daňových dokladů. Předmětné daňové doklady tedy byly vystavovány za přítomnosti a součinnosti dodavatele. Jediným praktickým dopadem zmocnění tedy bylo, že tyto doklady zpracoval ve svém systému žalobce, což bylo logické a praktické, neboť vzhledem ke skutečnosti, že podkladem fakturace je vážný lístek vystavený žalobcem při přijetí dodávky obsahující hmotnost dodávky a druh přijatého materiálu, a protože ceny se odvíjí od ceníku žalobce, je to právě žalobce, kdo má primárně k dispozici podklady k fakturaci. Zmocněním byl tedy celý postup fakturace zjednodušen.

- 13 K spolupráci s dodavatelem na základě ústní dohody žalobce uvedl, že u takovýchto dodavatelů v oboru je tato praxe spíše běžná, z hlediska uskutečňování dodávek jsou podstatně významnější konkrétní podmínky, za kterých se uskutečňuje každá jednotlivá dodávka, a to je kvalita dodávaného materiálu a aktuální jednotková cena, tyto jsou vždy řešeny operativními prostředky při uskutečňování jednotlivých dodávek. Žalobce zdůraznil, že bylo prokázáno, že na společné schůzce byl dodavatel seznámen s obecnými (rámcovými) podmínkami obchodní spolupráce se žalobcem, které pak konkludentně akceptoval tím, že žalobci poskytl výše uvedené doklady, vystavil zmocnění k vystavování daňových dokladů a uskutečnil dodávky za podmínek dříve sdělených žalobcem a pak prokázal i svou totožnost občanským průkazem. Žalobce poznamenal, že [REDACTED] nebyl nijak výjimečným nebo zásadním dodavatelem, žalobce běžně spolupracuje s dodavateli dodávajícími podstatně vyšší objemy kovového odpadu. To, že byl schůzce přítomen i obchodní ředitel pobočky, nebylo nijak výjimečné, jde o běžný postup zejména u nových dodavatelů. Žalovaný pochybil, pokud učinil závěry v neprospěch žalobce, aniž by provedl navrhované důkazní prostředky, konkrétně žalobcem navrženou opakovanou svědeckou výpověď [REDACTED], obchodníka žalobce na pobočce v Olomouci.
- 14 K nerespektování údajů uvedených na zplnomocnění (konkrétně tam uvedené číslo bankovního účtu), žalobce připomněl, že za dodávky dodavatele [REDACTED] byla kupní cena nejprve placena v hotovosti, teprve poté, co dodavatel nahlásil nové bankovní spojení, byla kupní cena placena bezhotovostně. Tvrzení žalovaného tudíž nemůže být relevantní. Dále žalobce namítl, že uvedení čísla bankovního účtu žalobce nijak nezavazovalo k tomu, aby úhrady činil pouze na něj. Z právní úpravy zmocnění k vystavování daňových dokladů žádný takový požadavek nevyplývá. Je tedy věcí obchodního vztahu, jakým způsobem budou probíhat úhrady (zda hotovostně či bezhotovostně), a v případě bezhotovostních úhrad, na jaký bankovní účet budou platby za dodávky zboží zasílány. Žalobce neměl žádné poznatky, proč požadavku dodavatele na platby v hotovosti a později na změnu bankovního účtu bránit. Žalobce nesouhlasí se závěrem žalovaného, že by provedení úhrady v hotovosti dodavateli po ověření jeho totožnosti a při respektování zákonných limitů pro platby v hotovosti bylo možné považovat za okolnost umožňující odejmout žalobci nárok na odpočet DPH.
- 15 Ke skutečnosti, že se čísla bankovních účtů, které dodavatel [REDACTED] žalobci až s časovým odstupem po uskutečnění dodávek v lednu 2008 nahlásil pro účely provádění plateb, lišila od čísla účtu uvedeného ve zplnomocnění, žalobce namítl, že i tato skutečnost je bez významu. Podstatné je, že dodavatel úhradu obdržel, což vyplývá logicky z toho, že jmenovaný následně uskutečnil další dodávky, neboť bez úhrady by k uskutečnění dalších dodávek neměl důvod. Jak potvrdil například svědek [REDACTED], v praxi dodavatelé změny čísel bankovních účtů běžně nahlašují na pobočky žalobce telefonicky, neboť jde o administrativní záležitost. S ohledem na zákonitostí plynutí času žalobce v době uskutečnění dodávek v lednu 2008 nemohl vědět o skutečnostech, které nastanou později.
- 16 K otázce zasílání daňových dokladů dodavateli [REDACTED] žalobce uvedl, že na předmětných daňových dokladech, na jejichž základě došlo k úhradám v hotovosti, je

připojeno číslo občanského průkazu dodavatele [REDAKCE] a jeho podpis, z čehož je zřejmé, že tyto doklady si osobně převzal u žalobce při přebírání platby v hotovosti. Ve vztahu k otázce předávání daňových dokladů dodavateli [REDAKCE] žalobce navrhoval, aby žalovaný znovu provedl výslech svědkyně [REDAKCE], účetní na pobočce žalobce v Olomouci, a která vyplácela dodavateli [REDAKCE] platby v hotovosti, což však žalovaný neučinil a zkrátil tak práva žalobce. Pokud jde o další vystavené daňové doklady, na jejichž základě později (tj. po realizaci lednových dodávek v roce 2008) proběhla bezhotovostní úhrada, žalobce znovu připomněl jejich irelevanci. Pro úplnost poznamenal, že neměl-li dodavatel [REDAKCE] na adrese bydliště/podnikání poštovní schránku v roce 2010, kdy byl obesan místně příslušným správcem daně, nelze z toho jakkoliv dovozovat, že tentýž stav byl i o dva roky dříve.

- 17 K následné spolupráci se společností [REDAKCE], spol. s r.o. žalobce uvedl, že situace, kdy podnikající fyzická osoba přenese svou činnost na právnickou osobu, není sama o sobě nijak ojedinělá či podezřelá, k těmto skutečnostem navíc nelze přihlížet při hodnocení dodávek uskutečněných dodavatelem [REDAKCE] o několik měsíců dříve v lednu 2008. Přístup žalovaného je v tomto ohledu založen na nepřipustně retroaktivním posuzování skutečností. S ohledem na zákonitostí plynutí času žalobce v době uskutečnění dodávek v lednu 2008 nemohl vědět o skutečnostech, které nastanou později.
- 18 K akceptaci hotovostních plateb žalobce uvedl, že ze svědecké výpovědi svědka [REDAKCE] vyplývá, že při výkupu kovového odpadu v dané době převažovaly platby hotovostní, šlo o běžnou praxi po celé Evropě. Konkurenční výkupny kovového odpadu nabízely jak hotovostní platby, tak i platby on-line. Na základě požadavku dodavatele se tak žalobce dané praxi přizpůsobil. Hotovostní platby tedy nepředstavovaly nic nestandardního ani neobvyklého, a to tím spíš, že dodavatel [REDAKCE] vždy při převzetí platby předložil svůj občanský průkaz, a tak se vždy řádně identifikoval jako dodavatel i příjemce platby. Platby v hotovosti byly zcela legální, neboť nepřekračovaly stanovené limity pro platby v hotovosti.
- 19 K poznámce na daňovém dokladu, že „*materiál nepochází trestné činnosti*“, žalobce uvedl, že je obecně známou skutečností, že v rámci výkupu kovového odpadu v některých případech figurují odcizené kovové součástky staveb nebo obecně prospěšných zařízení, žalobce se snaží s tímto jevem aktivně bojovat, a to kontrolami, na druhou stranu není v jeho silách, aby zkontroloval vše. V případě, že byl součástí přijaté dodávky takto odcizený kovový materiál, žalobce by k němu nemusel nabýt vlastnické právo, proto po svých dodavatelích touto formou žádá potvrzení, že se nejedná o takový případ. Jde o standardní formulaci uvedenou na daňových dokladech za hotové vystavených žalobcem v režimu ust. § 26 odst. 3 zákona o dani z přidané hodnoty, která se však týkala spíše výše popsané trestné činnosti ve formě krádeží materiálů.
- 20 K otázce podezření o původu kovového odpadu dodávaného [REDAKCE] žalobce uvedl, že tento kovový odpad byl zcela běžným druhem kovového odpadu vykupovaného prakticky všemi provozovny, nejednalo se o nijak neobvyklé dodávky. Zároveň se nejednalo o odpad, který mohl při svém skladování vykazovat nějaká na první pohled neznámá rizika z hlediska ochrany životního prostředí.

- 21 Žalobce shrnul, že v rámci obchodního vztahu s dodavatelem [REDACTED] postupoval s náležitou péčí odpovídající předmětu jeho podnikání a okolnostem, jakož i běžným postupům v obchodních vztazích. Žalobci tedy zjevně nebylo známo, s jakými záměry [REDACTED] své obchodní aktivity prováděl, ani mu to známo být nemohlo. Žalobce připomíná, že ve smyslu výše citované judikatury Soudního dvora EU bylo úkolem správců daně prověřovat [REDACTED] z hlediska jeho možných záměrů, přičemž k tomu správci daně měli příležitost již v rámci registračního řízení prověřením údajů uvedených v jeho žádosti o registraci k DPH.
- 22 Žalobce označil postup žalovaného, který dodatečně měnil důvody odnětí nároku žalobce na odpočet DPH z předmětných dodávek, za zcela účelový a odporující základním právním zásadám a také pokynům, které žalovanému uložil Městský soud v Praze ve svém rozsudku ze dne 8.1.2015, č.j. 11Af 60/2011-194. Pokud Městský soud v Praze přistoupil ke zrušení rozhodnutí žalovaného (respektive jeho předchůdce), pak zjevně neshledal ve zjištěném skutkovém stavu právní důvody k tomu, aby byl nárok žalobci na odpočet DPH z předmětných dodávek odňat, což žalovaný v dalším řízení nerespektoval. Žalobce zdůraznil, že skutkový stav se v novém odvolacím řízení nezměnil, žalovaný v rámci pokračování odvolacího řízení skutková zjištění nijak nedoplňoval, pouze změnil hodnocení již plně zjištěného skutkového stavu a právní kvalifikaci důvodu odnětí nároku žalobce na odpočet DPH. To žalobce považuje za rozporné s principem právní jistoty. Správní orgány měly a mohly formulovat správné právní důvody pro odnětí nároku žalobce na odpočet v původním daňovém řízení, a pokud jimi formulované důvody na základě plně zjištěného skutkového stavu neobstály, nemohou být nyní dodatečně měněny.
- 23 Žalobce konstatoval, že žalovaný neprokázal žádné relevantní objektivní skutečnosti 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. Ze skutečností, kterými žalovaný argumentuje, závěr, že by žalobce věděl nebo mohl vědět či usuzovat v době uskutečnění dodávek na nepoctivé úmysly dodavatele [REDACTED], vůbec nevyplývá. Z žalovaným uvedených pěti skutečností dvě skutečnosti prokazatelně nastaly až po uskutečnění dodávek (převod činnosti na dodavatele [REDACTED], spol. s r.o. a nahlášení bankovního spojení s účtem náležejícím třetí osobě), jedna skutečnost nemohla být žalobci známa (důvod uvedený dodavatelem v jeho žádosti o registraci k DPH adresované správci daně) a dvě jsou zcela nezávadné (registrace k DPH od 1.11.2007 a vykonávání pouze obchodní činnosti s kovovým odpadem bez jeho zpracování v provozovně). S přihlédnutím k okolnostem byl tedy žalobce v dobré víře, že je vše v pořádku. V této souvislosti pak žalobce odkázal také na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27.3.2012 č.j. 2 Afs 60/2011-94 a zde argumentovanou zásadu ochrany dobré víry.
- 24 Žalobce namítl, že dle rozsudku Mahagében „od obezřetného subjektu“ lze „v závislosti na okolnostech projednávaného případu vyžadovat, aby zjistil informace o druhém subjektu, u něhož zamýšlí nakoupit zboží či služby za účelem ujištění se o jeho věrohodnosti“; to však pouze v případě, že „existují náznaky vzbuzující podezření, že došlo k nesrovnalosti nebo podvodu“.

Je přitom zjevné, že se musí jednat o takové náznaky, které existují před uskutečněním dodávek, nikoli o takové skutečnosti nebo informace, které vyjdou najevo až následně. Takové náznaky v dané věci v předmětné době neexistovaly. Napadené rozhodnutí žalovaného, které odnímá žalobci nárok na odpočet DPH, je tedy nesprávné, ze strany žalovaného se jedná o účelový a nepřípustný postup, jak obejít neunesení důkazního břemene v předcházejícím řízení a jako takové je napadené rozhodnutí nezákonné.

- 25 Žalovaný navrhl žalobu zamítnout. Poukázal na to, že žalobcem uplatněné žalobní námitky jsou v podstatě totožné s námitkami uplatněnými v odvolání, a žalovaný se s nimi již vypořádal v napadeném rozhodnutí, a proto odkázal na jeho odůvodnění. Uvedl, že vznik nároku na odpočet daně je žalovaný oprávněn vyloučit, a to i za případné existence daňového dokladu předloženého plátcem daně, pokud se žalovaný pohybuje v rámci mantinelů stanovených judikaturou Soudního dvora EU. Nelze tedy tvrdit, že samotným předložením formálního dokladu dochází k automatickému prokázání nároku na odpočet daně bez dalšího. Takový výklad by byl v rozporu s principem rozložení důkazního břemene mezi správce daně a daňový subjekt. V případě podvodného jednání je nutno prokázat plátcem daně, že přijaté zdanitelné plnění je součástí daňového podvodu. Postačí však, že plátcem daně je prokázáno, že výše uvedené vědět mohl a měl. Z hlediska objektivních okolností se posuzuje každá obchodní transakce sama o sobě, na druhou stranu se však obchodní podmínky a okolnosti obchodní transakce nehodnotí izolovaně, ale komplexně jako celek. Je také třeba přihlídnout k prostředí, v jakém se daňový subjekt pohybuje, k jeho obchodním zkušenostem, znalostem a kapitálu, charakteru a vlastnostem plnění, obchodním, platebním a záručním podmínkám (žalovaný odkázal na rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30.5.2012, č. j. 1 Afs 26/2012-34 a ze dne 11.12.2014, č.j. 6 Afs 156/2014-47, a rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 27.1.2015, č.j. 22 Af 13/2013-63). Tyto objektivní okolnosti tvoří dílčí indicie, které ačkoliv každá sama o sobě nejsou nezákonné, ve svém souhrnu tvoří logický a ucelený soubor vzájemně se doplňujících a na sebe navazujících nepřímých důkazů, které spolehlivě prokazují skutečnost, že daňový subjekt o podvodu na dani z přidané hodnoty věděl či minimálně vědět mohl (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31.7.2013, č. j. 1 Afs 58/2013-34). Žalovaný vyložil pojem „mohl vědět“ tak, že skutková zjištění zakládají důvodné pochybnosti o tom, že o podvodném jednání osoba nevěděla, a tedy že byla s existencí podvodného jednání alespoň srozuměna, a pojem „měl vědět“ vyložil tak, že dotčený subjekt měl a mohl přijmout taková opatření, jež by vyloučila účinky podvodného jednání, resp. účast dotčeného subjektu na takovém jednání.
- 26 K námitce účelovosti změny právního názoru žalovaný uvedl, že ve smyslu ust. § 115 daňového řádu je oprávněn změnit právní názor, odmítl, že by jeho postup byl účelový. Žalovaný změnil právní názor proto, že jednotlivé skutečnosti zjištěné v průběhu daňového řízení vykazují zřetelné znaky podvodného jednání tak, jak je vymezuje judikatura Soudního dvora EU i judikatura Nejvyššího správního soudu.
- 27 K námitce neprokázání existence jakýchkoliv indikací či náznaků, nesrovnalostí nebo podvodu u předmětných dodávek žalovaný zrekapituloval skutečnosti, které v napadeném rozhodnutí specifikoval a které podle jeho názoru svědčí o tom, že předmětná plnění byla zasažena podvodem na DPH, a dále zrekapituloval i objektivní skutečnosti, které podle jeho názoru svědčí o tom, že žalobce mohl a měl vědět, že se přijetím plnění účastní plnění,

kteřé je součástí úniku na DPH. Dle žalovaného jsou přitom tyto okolnosti zcela konkrétní a určité.

- 28 K námitce, že nepostupoval podle pokynů Městského soudu v Praze uvedených v rozsudku ze dne 8.1.2015, č.j. 11 Af 60/2011-194, žalovaný uvedl, že městský soud vytkl správním orgánům, že nesprávně a neúplně posoudily provedené důkazy a v důsledku toho nesprávně posoudily otázku zákonem stanovených podmínek pro stanovení konkrétní daňové povinnosti žalobce na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období leden 2008. Městský soud dále konstatoval, že z odůvodnění rozhodnutí musí vyplývat vztah mezi skutkovými zjištěními a úvahami při hodnocení důkazů na straně jedné a právními závěry na straně druhé. Žalovaný je toho názoru, že v odvolacím řízení postupoval v souladu se závěry městského soudu. Žalovaný uložil správci daně doplnit podklady před vydáním rozhodnutí, a to právě na základě předmětného rozsudku. Svým postupem v rámci odvolacího řízení žalovaný odstranil procesní vady vytýkané městským soudem.
- 29 K námitce, že žalovaný porušil procesní předpisy, když neprovedl opakovaný výslech svědka [REDAKCE] a svědkyně [REDAKCE], žalovaný uvedl, že svědek se k průběhu uzavření ústní dohody s dodavatelem [REDAKCE] vyjádřil dostatečně. Svědek nebyl schopen osvědčit, že jednal skutečně s danou osobou, kterou osobně neznal a ani její vzhled si nepamatoval, nebyl schopen osvědčit ani to, že tato osoba skutečně dodávala kovový odpad, neboť sám uvedl, že se jednotlivých dodávek neúčastnil. Svědkyně pak vypovídala o administrativních úkonech, které vyplývají z její práce účetní, jako předání hotovosti, vystavení dokladu a podobně.
- 30 Ze spisového materiálu předloženého žalovaným vyplývají následující skutečnosti.
- 31 Ve zdaňovacím období leden 2008 uplatnil žalobce nárok na odpočet daně z přidané hodnoty mimo jiné z dokladů, vystavených jménem daňového subjektu [REDAKCE] se sídlem v Zábřehu, [REDAKCE], za dodávky barevných kovů v celkové výši nároku na odpočet daně 314.191,50 Kč. Správci daně vznikly pochybnosti o správnosti údajů na uvedených dokladech, podložené např. zjištěními finančního úřadu v Zábřehu, tedy místně příslušného správce daně [REDAKCE], a nesrovnalostmi v úhradách faktur vystavených jménem [REDAKCE].
- 32 Správce daně dne 15.12.2008 zahájil u žalobce kontrolu daně z přidané hodnoty, mimo jiné i za uvedené zdaňovací období ledna 2008. V rámci kontroly byl žalobce vyzván podle ust. § 31 odst. 9 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“) k prokázání, že přijal plnění od [REDAKCE] v předmětu a rozsahu podle předložených dokladů. Následně správce daně vyhodnotil žalobcem předložené důkazní prostředky a další důkazní prostředky získané svědeckými výpověďmi [REDAKCE], [REDAKCE] a [REDAKCE] ve věci přepravy deklarovaných dodávek barevných kovů. Dne 28.7.2010 seznámil žalobce s hodnocením důkazních prostředků se závěrem, že v daňovém řízení nebylo prokázáno, že žalobce přijal plnění v uvedeném předmětu a rozsahu od dodavatele uvedeného na předmětných dokladech.

- 33 Dne 27.10.2010 vystavil správce daně na základě zprávy o daňové kontrole dodatečný platební výměr na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období leden 2008, kterým vyměřil dodatečně žalobci daň ve výši 371.191 Kč a sdělil žalobci dále povinnost uhradit penále ve výši 74.397 Kč. Správce daně takto rozhodl s odůvodněním, že nárok na odpočet daně z dokladů vystavených jménem [REDAKCE] byl uplatněn v rozporu s ust. § 73 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty, neboť žalobce neprokázal, že zboží přijal od dodavatele uvedeného na jednotlivých dokladech za hotové a na přijatých fakturách.
- 34 Žalobce podal proti dodatečnému platebnímu výměru dne 10.11.2010 odvolání, v němž navrhl změnu v podobě snížení dodatečně vyměřené daně o částku 314.191,-Kč a současně odpovídající snížení částky penále na částku 62.838 Kč.
- 35 O podaném odvolání rozhodlo Finanční ředitelství pro hlavní město Prahu rozhodnutím ze dne 28.6.2011, č.j.: 6969/11-1300-106516 tak, že potvrdilo správnost rozhodnutí správce daně, když se ztotožnilo s názorem, že žalobce neprokázal, že přijal dodávky barevných kovů od dodavatele [REDAKCE] tak, jak je uvedeno na dokladech za hotové. Současně odvolací správní orgán při svém rozhodování zohlednil i údaje, vykázané žalobcem v dodatečném přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období leden 2008, které žalobce podal dne 24.2.2011, tedy ještě před pravomocným doměřením daňové povinnosti za uvedené zdaňovací období. V tomto dodatečném přiznání žalobce vykázal zvýšení daňové povinnosti o částku 83.856 Kč. Z tohoto důvodu došlo ke zvýšení dodatečně stanovené daňové povinnosti v odvolacím řízení a současně byla navýšena i částka sděleného penále. Z uvedených důvodů odvolací správní úřad změnil dodatečný platební výměr žalobou napadeným rozhodnutím tak, jak je ve výroku tohoto rozhodnutí uvedeno.
- 36 Rozhodnutí Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu ze dne 28.6.2011, č.j.: 6969/11-1300-106516 bylo zrušeno rozsudkem Městského soudu v Praze ze dne 8.1.2015 č.j. 11 Af 60/2011-194 s odůvodněním, že správní orgány obou stupňů nesprávně a neúplně hodnotily provedené důkazy a nesprávně aplikovaly princip rozdělení důkazního břemene v daňovém řízení. V případě řady provedených důkazů soud vytkl správním orgánům, že nehodnotily provedené důkazy v jejich vzájemné souvislosti, ale postupně, přičemž hodnotily jen určité jejich části, z nichž dovodily, že důkaz neprokazuje tvrzené skutečnosti, svědecké výpovědi pak správní orgány neposoudily v kontextu s listinnými důkazy, ani se nepokusily odstranit zjištěné rozpory ve výpovědích svědků. Soud zmínil i nesprávné přihlídnutí k nekontaktnosti dodavatele [REDAKCE] v roce 2010 v souvislosti s dodávkami v roce 2008. Konstatoval, že předložil-li žalobce řadu důkazních prostředků, předložil nezpochybnitelné účetnictví a navrhl řadu svědků, pak nelze spravedlivě požadovat doložení ještě jiných důkazních prostředků. Chtěl-li správce daně vyvrátit důkazně podložené tvrzení žalobce, měl učinit další šetření u dodavatele. Samotná skutečnost, že dodavatel nesplnil své zákonné povinnosti a je nekontaktní, nemůže být důvodem pro neunesení důkazního břemene žalobcem. Městský soud vyzdvihl význam judikatury Soudního dvora EU, Evropského soudního dvora, z níž lze jednoznačně dovodit rozsah důkazního břemene ležící na účastníku řízení v rámci daně z přidané hodnoty.

- 37 Z napadeného rozhodnutí vydaného následně žalovaným vyplývá, že žalovaný nejprve shrnul, k jakým skutkovým zjištěním dospěl správce daně, na základě jakých důkazních prostředků, včetně toho, jak správce daně jednotlivé důkazní prostředky hodnotil. Poté uvedl, že dne 20.3.2015 ve smyslu ust. § 115 odst. 1 daňového řádu uložil správci daně doplnit podklady před vydáním rozhodnutí, správce daně vymezil řadu objektivních skutečností, které prokazují vědomé zapojení do podvodného obchodování, a s tím souvisí změna právního názoru. Žalobce byl s těmito skutečnostmi před vydáním napadeného rozhodnutí seznámen a dne 13.8.2015 k nim vznesl námitky obdobné jako v žalobě. Žalovaný v napadeném rozhodnutí dospěl k závěru, že je nezbytné, s ohledem ke zjištěným skutečnostem v průběhu daňového řízení, změnit právní názor dosud zastávaný správcem daně, když dle názoru žalovaného posuzovaný případ vykazuje zřetelné znaky podvodného jednání, jak je vymezuje judikatura Soudního dvora EU a současně i Nejvyšší správní soud. Jedná se o situace, v nichž jeden z účastníků obchodní transakce neodvede státní pokladně vybranou daň a další si ji odečte, a to za účelem získání zvýhodnění, které je v rozporu s účelem Šesté směrnice, neboť uskutečněné operace neodpovídají běžným obchodním podmínkám. Podvod na DPH může být přitom spáchán pouze mezi dvěma účastníky, tedy subjektem krátcím daňovou povinnost a subjektem uplatňujícím si nárok na odpočet daně. Nárok na odpočet DPH bude zachován takovému subjektu, který nevěděl ani vědět nemohl, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH. Při posuzování subjektivní stránky je pak nutno hodnotit, zda daný podnikatelský subjekt přijal při výkonu své hospodářské činnosti přiměřená opatření, která od něj lze rozumně vyžadovat, aby zajistil, že jeho plnění není součástí podvodu. Pokud je ovšem s přihlédnutím k objektivním skutečnostem prokázáno, že dodání je uskutečněno pro osobu povinnou k dani, která věděla anebo měla vědět, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH, je takové osobě nárok na odpočet odmítnut. Žalovaný uvedl, že nepřiznání a neodvedení daně v případě dodavatele kovového odpadu [redacted], z dodávek kovového šrotu, včetně dodávek ve zdaňovacím období leden 2008, ve prospěch žalobce, lze jednoznačně označit za porušení principu neutrality daně z přidané hodnoty v důsledku podvodného jednání. Specifikoval, jaké skutečnosti podle jeho názoru svědčí o úmyslném podvodném jednání této osoby, na základě těchto skutečností spolu s objektivními okolnostmi zjištěnými v řízení vyhodnotil předmětnou obchodní činnost zúčastněných společností jako nestandardní, kdy žalobce mohl a měl vědět, že uvedená obchodní činnost vykazuje znaky podvodu na dani z přidané hodnoty. Taktéž objektivní okolnosti zjištěné v řízení žalovaný v napadeném rozhodnutí specifikoval. Následně se žalovaný vyjádřil k jednotlivým odvolacím námitkám žalobce. Závěrem uvedl, že setrvává na svých závěrech, vycházejících z nového posouzení zjištěného skutkového stavu, s kterými žalobce seznámil před vydáním napadeného rozhodnutí.
- 38 Konkrétně žalovaný v napadeném rozhodnutí specifikoval následující skutečnosti, které podle jeho názoru svědčí o úmyslném podvodném jednání dodavatele [redacted].
- 39 „- pan [redacted] byl plátcem daně v období od 1.11.2007 do 6.6.2008, kdy mu byla zrušena registrace pro neplnění povinností plátce, kdy po dobu registrace nepodal žádné daňové přiznání k DPH.

- jako důvod pro registraci uvedl pan [REDACTED], že takový byl požadavek obchodních partnerů. Předpokládaný roční obrát uvedl 100 tis. Kč, přičemž již v lednu 2008 činily dodávky jen odvolateli za hotové 2 mil. Kč. Realizované dodávky musely být přitom sjednány již v listopadu 2007, neboť již dne 3.12.2007 odvolatel akceptoval zmocnění k vystavování dokladů. Jak uvedl obchodní manažer odvolatele, již při prvním jednání avizoval pan [REDACTED] možnost dodání velkého množství barevných kovů. Uvedené nasvědčuje tomu, že pan [REDACTED] se stal plátcem daně, aniž měl od počátku v úmyslu vzniklé daňové povinnosti plnit.
- přesto, že přezkoumávaným zdaňovacím obdobím je v tomto případě leden 2008 a uvedená skutečnost s ním přímo nesouvisí, pro dokreslení podvodného jednání p. [REDACTED] je možno uvést, že těsně před zrušením registrace k DPH (pozn. nabylo právní moci dne 6.6.2008), došlo od května 2008 ke změně dodavatele odvolatele z pana [REDACTED] na společnost IBS. Uvedená změna byla čistě formální, neboť jak vyplývá z výpovědi svědků, za nového dodavatele jednal i nadále pan [REDACTED] (pozn. spol. IBS rovněž nepodávala daňová přiznání a daňové povinnosti neplnila, její jediný jednatel jakékoli uskutečnění dodávek odvolateli odmítl).
- faktury vystavené jménem pana [REDACTED] (později jménem spol. IBS) byly odvolatelem hrazeny na bankovní účet zcela jiné osoby (neplátce DPH) a platby vybírány v hotovosti disponentem účtu (pozn. nekontaktní osobou s bydlištěm na MÚ v Zábřehu), a to bez vědomí vlastníka účtu.
- dle údajů živnostenského rejstříku měl pan [REDACTED] oprávnění s odpady nejen obchodovat, ale i tyto zpracovávat a skladovat. Žádnou provozovnu však nenahlásil ani nebyla zjištěna.“

40 Objektivní okolnosti zjištěné v řízení jsou žalovaným v napadeném rozhodnutí specifikovány takto.

41 „- totožnost nového dodavatele, fyzické osoby, která dopředu avizovala dodávky velkého množství barevných kovů, byla odvolatelem prověřována až při výplatě finanční hotovosti, nikoli před uzavřením obchodní spolupráce.

- místo prověření solidnosti nového dodavatele (nového plátce DPH), který dle údajů v živnostenském rejstříku zahájil provozování živnosti – nakládání s odpady dne 19.9.2007, tj. nedlouho před uskutečněním dodávek odvolateli, odvolatel pouze na základě telefonátu a jedné osobní schůzky přijal zplnomocnění ve smyslu ust. § 26 odst. 3 a) ZDPH k vystavování daňových dokladů jménem dodavatele.
- nebyla uzavřena žádná písemná smlouva upravující smluvní podmínky obchodního vztahu, což lze považovat za nestandardní s ohledem na objem dodávek (o významném objemu sjednávaných dodávek svědčí i skutečnost, že se informativní schůzky zúčastnil i obchodní ředitel odvolatele) a s ohledem na skutečnost, že se nemělo jednat o jednorázovou dodávku. Odvolatel zaevidoval pana [REDACTED] jako dodavatele na základě ústní dohody a předloženého zplnomocnění k vystavování daňových dokladů odvolatelem. Takový postup při vystavování dokladů požadoval pan [REDACTED].
- odvolatel nerespektoval údaje na předmětném zplnomocnění, když vystavoval doklady za hotové, přesto, že na zplnomocnění je uvedeno bankovní spojení.
- faktury, které byly hrazeny na bankovní účet, byly hrazeny na účet odlišný od účtu uvedeného na zplnomocnění s tím, že změna byla pravděpodobně nahlášena telefonicky. Takový postup lze považovat za velmi neobezřetný, neboť riziko budoucího sporu o uhrazení dodávek je příliš vysoké, a nelze předpokládat, že by je racionálně uvažující obchodník postoupil.

- dle tvrzení obchodního ředitele odvolatele jsou doklady vystavované dle ust. § 26 odst. 3 a) ZDPH zasílány dodavatelům poštou (pozn. dle obchodního manažera i osobně). Doručení daňových dokladů p. [REDACTED], tj. zda vůbec, jakým způsobem, na jakou adresu, nebyl odvolatel schopen doložit. Pokud by odvolatel doručoval daňové doklady standardně poštou na adresu bydliště (současně též podnikání), zjistil by jejich nedoručitelnost (pozn. v místě neznámý, nemá domovní schránku). Musel by tak dovodit, že daň nebude dodavatelem uhrazena. Prokázání správci daně, že daňové doklady, na základě kterých má dodavatel odvést příslušnou daň byly v takovýchto případech skutečně doručeny, je správce daně oprávněn požadovat za účelem omezení daňových podvodů.
- o nezodpovědném přístupu odvolatele v případě dodávek realizovaných osobou vystupující pod jménem [REDACTED], byť tato skutečnost přímo nesouvisí se zdaňovacím obdobím leden 2008, svědčí i fakt, že pouhé telefonické oznámení této osoby, že od května 2008 budou dodávky pokračovat pod hlavičkou spol. IBS, stačilo odvolateli k zaregistrování tohoto nového dodavatele do své databáze, a to i přesto, že úhrady měly probíhat na stejný účet (účet neplátce DPH) jako v případě části úhrad pro pana [REDACTED]. Přesto, že ke změně dodavatele došlo uvedeným způsobem, bez předložení jakéhokoliv zmocnění pro pana [REDACTED] k jednání (pouze předložil výpis z OR a osvědčení o registraci plátce spol. IBS), odvolatel v následném období dodávky od této společnosti přijímal. Spol. IBS přitom nesplňovala ani nejzákladnější podmínku, kterou si dle svého tvrzení odvolatel ověřuje, tj. neměla živnostenské oprávnění pro nakládání s odpady (neměla tuto činnost současně uvedenou v OR). Odvolatel se společností nikdy přímo nejednal, ale jak uvedl obchodní manažer „bralo se to, že je to známá osoba“.
- dle tvrzení obchodního manažera odvolatele byla spolupráce zahájena na základě telefonátu pana [REDACTED], který si následně na osobních jednáních v areálu odvolatele stanovil podmínky obchodu tj. např. platby on-line, přesto, že dle manažera odvolatele nejsou časté a musel k nim být udělen souhlas vedením odvolatele v Praze. Byly připuštěny platby v hotovosti, přesto, že běžně bylo požadováno číslo bankovního účtu. Vzhledem k ostatním uvedeným okolnostem je tak zcela nelogické proč právě v případě nového dodavatele odvolatel netrval na bezhotovostních platbách, když tak běžně činí. Časový prostor pro založení vlastního bankovního účtu dodavatelem byl přitom dostatečný. Odvolatel tak vyplatil dodavateli v hotovosti v průběhu zdaňovacího období leden 2008, v částkách nepřesahujících limit 350 tis. Kč, téměř 2 mil. Kč.
- poznámka na dokladech, že dodavatel barevných kovů potvrzuje, „že materiál nepochází z trestné činnosti“ svědčí o tom, že odvolatel si byl vědom zvýšené rizikovosti obchodování, neboť uvedené potvrzení se běžně na dokladech o prodeji zboží neuvádí. Přesto od fyzické osoby, se kterou nikdy předtím nespolečně pracoval, přijal pouze v lednu 2008 celkem 17 tun měděného odpadu.
- odvolatel neuvedl, jakým způsobem se informoval o podnikatelské činnosti pana [REDACTED] (pozn. neměl webové stránky, jako fyzická osoba nezapsaná v OR nezveřejňoval účetní uzávěrku, odvolatel neměl povědomí o místě podnikání). Je tak zcela namístě, aby vzniklo podezření o původu takového množství kovového odpadu, když je zřejmé, že jej OSVČ nemohla vyprodukovat v průběhu 2-3 měsíců vlastní činností. Přesto odvolatel v tomto případě nepožadoval po panu [REDACTED] listinu ZPO (základní popis odpadu), přičemž povinnost vystavení tohoto dokumentu a jeho věcnou náplň stanovují předpisy upravující nakládání s odpady. V tomto dokumentu je dodavatel odpadu povinen uvést mimo jiné vlastníka odpadu a jeho původce, včetně země původu apod. Odvolatel v tomto případě příslušný doklad nepožadoval, přesto že, jak správce daně zjistil, tak u jiných dodavatelů činil.“

- 42 Při jednání konaném před Městským soudem v Praze dne 23.5.2019 účastníci řízení setrvali na svých stanoviscích.
- 43 Městský soud na základě žaloby, v rozsahu žalobních bodů, kterými je vázán (ust. § 75 odst. 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů – dále jen s.ř.s.), přezkoumal napadené rozhodnutí včetně řízení, které jeho vydání předcházelo. Při přezkoumávání rozhodnutí vycházel soud ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (ust. § 75 odst. 1 s.ř.s.), a dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.
- 44 Při přezkumu napadeného rozhodnutí městský soud vyšel z následující právní úpravy.
- 45 Podle čl. 167 až 169 Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (dále též „Směrnice č. 2006/112/ES“) (167) nárok na odpočet daně vzniká okamžikem vzniku daňové povinnosti z odpočitatelné daně.
- 46 (168) Jsou-li zboží a služby použity pro účely zdaněných plnění osoby povinné dani, má tato osoba nárok ve členském státě, v němž tato plnění uskutečňuje, odpočíst od daně, kterou je povinna odvést, tyto částky:
- a) DPH, která je splatná nebo byla odvedena v tomto členském státě za zboží, jež jí bylo nebo bude dodáno, nebo za službu, jež jí byla nebo bude poskytnuta jinou osobou povinnou k dani;
 - b) DPH, která je splatná při plněních považovaných za dodání zboží nebo poskytnutí služby podle čl. 18 písm. a) a článku 27;
 - c) DPH, která je splatná při pořízeních zboží uvnitř Společenství podle čl. 2 odst. 1 písm. b) bodu i);
 - d) DPH, která je splatná při plněních považovaných za pořízení zboží uvnitř Společenství podle článků 21 a 22;
 - e) DPH, která je splatná nebo byla odvedena při dovozu zboží do tohoto členského státu.
- 57 (169) Kromě odpočtu podle článku 168 má osoba povinná k dani nárok na odpočet daně podle uvedeného článku, jsou-li zboží a služby použity za účelem těchto jejích plnění:
- a) plnění spočívajících v činnostech uvedených v čl. 9 odst. 1 druhém pododstavci, která byla uskutečněna mimo členský stát, v němž je daná daň splatná nebo byla odvedena, a u kterých by jí vznikl nárok na odpočet daně, kdyby byla uskutečněna v tomto členském státě;
 - b) plnění osvobozených od daně podle článků 138, 142 a 144, článků 146 až 149, článků 151, 152, 153 a 156, čl. 157 odst. 1 písm. b), článků 158 až 161 a článku 164;
 - c) plnění osvobozených od daně podle čl. 135 odst. 1 písm. a) až f), je-li příjemce usazen mimo Společenství nebo jsou-li tato plnění přímo vázána na zboží určené k vývozu ze Společenství.
- 64 Podle ust. § 72 zákona o dani z přidané hodnoty
- (1) Plátce je oprávněn k odpočtu daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, které v rámci svých ekonomických činností použije pro účely uskutečňování
- a) zdanitelných plnění dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku,

- b) plnění osvobozených od daně s nárokem na odpočet daně s místem plnění v tuzemsku,
- c) plnění s místem plnění mimo tuzemsko, pokud by měl nárok na odpočet daně, jestliže by se uskutečnila s místem plnění v tuzemsku,
- d) plnění uvedených v § 54 odst. 1 písm. a) až j), l) až u) a y) a v § 55 s místem plnění ve třetí zemi, nebo pokud jsou taková plnění přímo spojena s vývozem zboží, nebo
- e) plnění uvedených v § 13 odst. 9 písm. a), b), d) a e) a v § 14 odst. 5.

(2) Daní na vstupu u přijatého zdanitelného plnění se rozumí daň uplatněná podle tohoto zákona

- a) na zboží, které plátcí bylo nebo má být dodáno, nebo službu, která mu byla nebo má být poskytnuta,
- b) na zboží, které bylo plátcem pořízeno z jiného členského státu anebo dovezeno ze třetí země, nebo
- c) v případě plnění podle § 13 odst. 4 písm. b).

(3) Nárok na odpočet daně vzniká plátcí okamžikem, kdy nastaly skutečnosti zakládající povinnost tuto daň přiznat.

(4) Plátce nemá nárok na odpočet daně u přijatého zdanitelného plnění použitého pro reprezentaci, které nelze podle zvláštního právního předpisu⁶⁵⁾ uznat za výdaje vynaložené k dosažení, zajištění a udržení příjmů, s výjimkou plnění podle § 13 odst. 9 písm. c).

(5) Plátce má nárok na odpočet daně v plné výši u přijatého zdanitelného plnění, které použije výhradně pro uskutečňování plnění uvedených v odstavci 1.

(6) Použije-li plátce přijaté zdanitelné plnění jak pro účely, které zakládají nárok na odpočet daně, tak pro jiné účely, je oprávněn uplatnit nárok na odpočet daně jen v části připadající na použití s nárokem na odpočet daně (dále jen „odpočet daně v částečné výši“), pokud zákon nestanoví jinak. Příslušná výše odpočtu daně v částečné výši se stanoví postupem podle § 75 nebo 76.

65 Podle ust. § 73 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty je pro uplatnění nároku na odpočet daně plátce povinen splnit tyto podmínky:

- a) při odpočtu daně, kterou vůči němu uplatnil jiný plátce, mít daňový doklad,
- b) při odpočtu daně, kterou plátce uplatnil při poskytnutí zdanitelného plnění osobou povinnou k dani neusazenou v tuzemsku nebo jiným plátcem, anebo kterou plátce uplatnil při pořízení zboží z jiného členského státu, daň přiznat a mít daňový doklad; nemá-li plátce daňový doklad, lze nárok prokázat jiným způsobem,
- c) při odpočtu daně při dovozu zboží, je-li plátce povinen tuto daň přiznat podle § 23 odst. 2 až 4, daň přiznat a mít daňový doklad,
- d) při odpočtu daně při dovozu zboží, není-li plátce povinen postupovat podle § 23 odst. 2 až 4, vyměřenou daň zaplatit a mít daňový doklad, nebo
- e) při odpočtu daně, kterou plátce uplatnil v případě plnění podle § 13 odst. 4 písm. b), daň přiznat a mít daňový doklad; nemá-li plátce daňový doklad, lze nárok prokázat jiným způsobem.

- 66 Judikatura správních soudů se podvody na DPH již mnohokrát zabývala, přičemž se v této problematice opírá o judikaturu Soudního dvora Evropské unie týkající se zneužití práva či kolotočových podvodů na DPH (viz rozsudky ze dne 21.2.2006 ve věci C-255/02, Halifax plc a další, ze dne 12.1.2006 ve spojených věcech C-354/03, C-355/03 a C-484/03, Optigen Ltd a Fulcrum Electronics Ltd (v likvidaci) a [REDACTED] Systems Ltd (dále jen „věc Optigen“), ze dne 6.7.2006 ve spojených věcech C-439/04 a C-440/04 [REDACTED] a Recolta Recycling SPRL (dále jen „věc [REDACTED]“), ze dne 21.6.2012, ve spojených věcech C-80/11 a C-142/11, Mahagében Kft a [REDACTED] - dále jen „věc Mahagében“).
- 67 Judikatura Soudního dvora pod pojmem podvod na DPH označuje situace, v nichž jeden z účastníků řetězce neodvede státní pokladně vybranou daň a další si ji odečte, a to za účelem získání zvýhodnění, které je v rozporu s účelem šesté směrnice, neboť uskutečněné operace neodpovídají běžným obchodním podmínkám. I když varianty podvodu na DPH mohou být rozmanité a spleť, jeho podstatou je, že není odvedena určitá částka získaná jako DPH (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 18.3.2010, č.j. 9 Afs 83/2009-232, či ze dne 25.6.2015, č.j. 6 Afs 130/2014-60, publ. pod č. 3275/2015 Sb. NSS).
- 68 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 daně 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 ve věci C-384/04, Federation of Technological Industries a další, jakož i ze dne 21.2.2008 ve věci C-271/06, Netto Supermarkt). Při posuzování subjektivní stránky je pak nutno hodnotit, zda daný podnikatelský subjekt přijal při výkonu své hospodářské činnosti přiměřená opatření, která od něj lze rozumně vyžadovat, aby zajistil, že jeho plnění není součástí podvodu (srov. rozsudek ze dne 11.5.2006 ve věci C-384/04, Commissioners of Customs & Excise a Attorney General proti Federation of Technological Industries a další, převzatý rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 10.6.2015, č.j. 2 Afs 15/2014-59).
- 69 Vzhledem k tomu, že odmítnutí nároku na odpočet 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 (věc Mahagében, bod 49). Pokud je s přihlédnutím k objektivním skutečnostem prokázáno, že dodání je uskutečněno pro osobu povinnou k dani, která věděla nebo měla vědět, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na dani z přidané hodnoty, je věcí vnitrostátního soudu odmítnout takové osobě povinné k dani přiznat nárok na odpočet. Tuto osobu je třeba považovat za účastníce se podvodu bez ohledu na to, zda má z prodeje zboží prospěch či nikoli (viz závěry věci [REDACTED] přejaté rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30.4.2008, č.j. 1 Afs 15/2008-100, ze dne 30.7.2010, č.j. 8 Afs 14/2010-195, publ. pod č. 2172/2011 Sb. NSS, či již zmiňovaný rozsudek č.j. 6 Afs 130/2014-60; a potvrzené např. usnesením Ústavního soudu ze dne 23.11.2010, sp.zn. IV.ÚS 1885/10).
- 70 V daňovém řízení musí být postaveno najisto, v jakých skutkových okolnostech daňový podvod spočíval. Správce daně přitom může vycházet z mnoha indicií, které mu jsou k

dispozici (srov. již zmiňované rozsudky Nejvyššího správního soudu č.j. 2 Afs 15/2014-59 a č.j. 6 Afs 130/2014-60). Z hlediska posouzení nároku na odpočet daně je rozhodné posouzení všech objektivních okolností vykázané transakce, včetně právní, obchodní a osobní vazby mezi zúčastněnými subjekty (blíže viz již zmiňovaný rozsudek Nejvyššího správního č.j. 9 Afs 94/2009-156). Rovněž je třeba vzít v úvahu, zda předmětné obchodní transakce neprobíhaly za podmínek krajně neobvyklých či nelogických. Zejména zda docházelo k úhradám fakturovaných částek, zda byly všechny pohledávky řádným způsobem vymáhány, zda se nejednalo o neobvykle nízké ceny, zda nedošlo k absolutnímu selhání kontrolních mechanismů daňového subjektu, či zda se daňový subjekt nechoval neobvykle pasivně při hledání obchodních partnerů (srov. již zmiňované rozsudky Nejvyššího správního soudu č.j. 2 Afs 15/2014-59 a č.j. 6 Afs 130/2014-60).

- 71 Pojem „vědět mohl a měl“ užívá i Ústavní soud, a to např. v usnesení ze dne 23.11.2010, sp.zn. IV. ÚS 1885/10, kde tento soud mimo jiné 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 zaplacen 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“*.
- 72 V daném případě nebyl žalobci uznán nárok na odpočet daně z přidané hodnoty z toho důvodu, že žalovaný dospěl k závěru, že žalobce mohl a měl vědět, že předmětné plnění je součástí podvodu na dani z přidané hodnoty. Žalovaný tuto skutečnost vystavil na patnácti zjištěních, která považoval za relevantní.
1. Krátké období, kdy byl dodavatel plátcem daně, zrušení registrace pro neplnění povinností plátce daně, nepodávání daňových přiznání v předmětném období.
 2. Účelová registrace dodavatele k dani z přidané hodnoty - uvedení údajů dodavatelem při registraci (dobrovolná registrace z důvodu požadavku obchodních partnerů, předpoklad výše ročního obrátu kolem 100.000 Kč) v konfrontaci se zjištěním, že již při prvním jednání s žalobcem avizoval dodavatel dodání velkého množství barevných kovů, několik měsíců poté činily dodávky pouze pro žalobce kolem 2.000.000 Kč za měsíc).
 3. Časová shoda mezi formální změnou dodavatele v květnu 2008 a zrušením registrace dodavatele k DPH, kdy těsně před zrušením registrace dodavatele k DPH došlo ke změně, jednatelem nového dodavatele byl původní dodavatel, ani nový dodavatel neplnil své povinnosti plátce DPH.
 4. Nejasnosti ohledně plateb - fakturace žalobcem jménem dodavatele (později jménem nového dodavatele), úhrada faktur žalobcem na bankovní účet zcela jiné osoby (neplátce DPH) a výběr došlých plateb v hotovosti bez vědomí vlastníka účtu, kdy skutečného příjemce finančních prostředků se nepodařilo zjistit.

5. Neexistence provozovny – dodavatel měl dle živnostenského rejstříku oprávnění k zpracování a skladování odpadů, nenahlásil však žádnou provozovnu a ani nebyla zjištěna.

6. Neobezřetnost žalobce při obchodní spolupráci - prověření dodavatele žalobcem před uzavřením obchodní spolupráce, kdy k prověření (ověření totožnosti dle občanského průkazu) došlo až při výplatě finanční hotovosti, přesto, že dodavatel avizoval dodávky velkého množství barevných kovů.

7. Nепrověření solidnosti a solventnosti dodavatele při přijetí zplnomocnění žalobcem k vystavování daňových dokladů jménem nového dodavatele (nového plátce DPH) – k zplnomocnění došlo pouze na základě telefonátu a osobní schůzky.

8. Neuzavření písemné smlouvy o obchodním vztahu, i přes významný objem předpokládaných dodávek.

9. Nestandardní postup při fakturaci - vystavování dokladů za hotové, přesto, že na zplnomocnění je uvedeno bankovní spojení.

10. Nestandardní postup při úhradě faktur – nejprve hotově, později na bankovní účet, avšak odlišný od účtu uvedeného na zplnomocnění s tím, že změna byla pravděpodobně dodavatelem nahlášena telefonicky.

11. Nedoložení, zda vůbec, jak a kam žalobce doručil daňové doklady dodavateli, v konfrontaci se zjištěním, že daňové doklady jsou u žalobce obvykle zasílány poštou.

12. Připuštění změny dodavatele od května 2008 pouze na základě telefonického oznámení, přičemž úhrady měly i po změně probíhat na totožný účet (účet neplátce DPH), a následné přijímání dodávek od nového dodavatele jednajícím prostřednictvím původního dodavatele přesto, že původní dodavatel nepředložil žádné zmocnění k jednání. Nový dodavatel přitom neměl živnostenské oprávnění pro nakládání s odpady.

13. Zahájení spolupráce s dodavatelem pouze na základě jeho telefonátu, kdy dodavatel následně na osobních jednáních u žalobce stanovil podmínky obchodu, například platby on-line, přesto, že takové platby nebyly u žalobce časté; připuštění plateb v hotovosti, přesto, že takové platby nebyly u žalobce běžné; výplata dodavateli v hotovosti v průběhu zdaňovacího období leden 2008 téměř 2 mil. Kč, jednotlivé platební doklady nepřesahovaly limit pro povolené platby v hotovosti.

14. Povědomí žalobce o zvýšené rizikovosti obchodování, které vyplývá z potvrzení dodavatele na dokladech, „že materiál nepochází z trestné činnosti“, v konfrontaci se skutečností, že žalobce od dodavatele, který je fyzickou osobou a novým obchodním partnerem žalobce, přijal pouze v lednu 2008 celkem 17 tun měděného odpadu.

15. Nedostatek informací o podnikatelské činnosti dodavatele, zároveň povědomí o tom, že dodavatel jako fyzická osoba nemohl výše uvedené množství odpadu vyprodukovat vlastní činností, v konfrontaci se skutečností, že žalobce po dodavateli, na rozdíl od svých

jiných dodavatelů, nepožadoval listinu ZPO (základní popis odpadu), z něž by bylo možné vlastníka odpadu a jeho původce, včetně země původu apod. zjistit.

- 73 Dle názoru městského soudu je žalovanému třeba přisvědčit v tom, že řada okolností v nyní projednávané věci nasvědčuje jeho závěru, že nešlo o standardní obchodní případ, ale o podvodné jednání, kdy dodavatel jednal s úmyslem krátit daň, a žalobce o jeho úmyslu mohl a měl vědět. Vymezených patnáct skutečností je třeba posuzovat ve svém souhrnu, neboť i když jednotlivé skutečnosti samy o sobě nemusí působit „závadně“, při jejich vzájemném propojení se teprve stanou důkazem rizika (srov. např. rozsudky ze dne 29.1.2015, č.j. 8 Afs 25/2012-351, odst. 261, nebo ze dne 29.3.2012, č.j. 5 Afs 7/2011-619).
- 74 Městský soud z těchto skutečností vyzvihuje především to, že dodavatel byl zaregistrován jako plátce daně teprve krátce, a to na žádost svých obchodních partnerů, neměl žádnou známou obchodní minulost, podnikal jako fyzická osoba, a přitom nabízel dodávky zboží v milionových hodnotách; žalobce se nijak nezajímal o jeho historii, zázemí, obchodní či majetkové poměry ani daňovou minulost a ani smluvně neměl svůj obchodní vztah řádně ošetřen; pouze mu stačilo, že jej dodavatel oslovil, a bez předešlých referencí od něj odebíral zboží v řádech milionů korun. Takové jednání podle názoru soudu nesvědčí o obezřetnosti, kterou lze v takto velkém objemu zboží předpokládat.
- 75 Dále soud jako nestandardní vyzdvihuje způsob provádění plateb za dodané zboží, kdy platby byly prováděny v hotovosti přesto, že dodavatel dle dokumentace založené ve správním spisu sdělil v rámci zplnomocnění podle ust. § 26 odst. 3 a) zákona o dani z přidané hodnoty číslo účtu, později byly platby prováděny na jiné než uvedené číslo účtu, aniž by žalobce důvod těchto změn přesvědčivě objasnil a podložil listinnými doklady; žalobce přitom nepředložil ani dokumentaci prokazující předání daňových dokladů dodavateli. Zejména v souvislosti se způsobem provádění plateb lze vyjádřit pochybnosti o souladu s účelem a smyslem zákona č. 254/2004 Sb., o omezení plateb v hotovosti, ve znění pozdějších předpisů, kterým je omezit daňové úniky, racionalizovat a optimalizovat peněžní hotovostní oběh, zvýšit bezpečnost zúčastněných subjektů a působit proti legalizaci výnosů z trestné činnosti (viz důvodová zpráva k uvedenému zákonu, sněmovní tisk č. 264/0, 4. volební období).
- 76 Městský soud tak dospěl stejně jako žalovaný k závěru, že popsané okolnosti měly u žalobce vyvolat přinejmenším podezření, zda se přijetím dotčeného plnění nebude podílet na daňovém podvodu, a že tedy mohl a měl vědět, že je součástí podvodného jednání na dani z přidané hodnoty. Tzv. objektivní okolnosti, které ve svém rozhodnutí označil žalovaný a které žalobce v žalobě rozporoval, ve svém souhrnu svědčí o tom, že žalobce si při svých obchodech nepočínal náležitě obezřetně a vyvolal tak podezření správce daně, že se účastní podvodných jednání, nebo o nich alespoň minimálně vědět mohl a měl. Žalobce si musel být vědom, že pokud podniká se specifickým zbožím (které se nezřídka využívá k podvodům na DPH) a současně nárokuje ze státního rozpočtu vrácení daně z přidané hodnoty, lze na něj klást zvýšené nároky spočívající v požadavku na určitou míru obezřetnosti. Jak však bylo výše uvedeno, žalobce potřebnou míru obezřetnosti neprojevil, když rizikové faktory výše popsané u svého obchodního partnera ignoroval. V daném případě a ani obecně není po správci daně možné požadovat to, aby postavil na jisto, že byl

žalobce součástí podvodného jednání, když ve smyslu uvedené judikatury stačí právě povědomí o této skutečnosti.

- 77 I Nejvyšší správní soud v odůvodnění rozsudku ze dne 10.6.2015, č.j. 2 Afs 15/2014-59, bod 39, uvedl, že pokud podnikatel za shora popsanych okolností nevěnuje sebemenší pozornost tomu, jaká je podstata ekonomické aktivity dodavatelů, resp. za jakých okolností tito dodavatelé setrvávají na trhu (jakým způsobem dosahují zisku), lze konstatovat, že se zabýval pouze řízením rizik obchodních, avšak hodnocení jiných rizik naprosto zanedbal a nezajistil tak opatření k zamezení daňových podvodů, která od něho mohou být rozumně vyžadována. Tyto závěry jako správné pak potvrdila i recentní judikatura (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24.5.2018, č.j. 10 Afs 338/2017-70, bod 30). Nepostačuje tedy pouhá lustrace dodavatele v živnostenském rejstříku, ověření totožnosti prostřednictvím občanského průkazu a osvědčení o registraci k DPH, jak se mylně domnívá žalobce. Chtěl-li žalobce minimalizovat riziko svého zapojení do daňového podvodu, rozhodně jej nemohly uvedené dokumenty uspokojit, neboť z nich není možné odhalit a prokázat nesrovnalosti v daňových povinnostech dodavatele.
- 78 Soud je toho názoru, že žalobce měl v zájmu minimalizace vlastního podnikatelského rizika přijmout taková opatření, aby problémovostí svého obchodního partnera nebyl později dotčen a aby též vyloučil pochybnosti o způsobu realizace dodávek zboží od tohoto obchodního partnera. Jakkoliv bylo na žalobci, za jakých podmínek obchod uzavře a jaká rizika je ochoten podstoupit, pokud následně chtěl nárokovat odpočet DPH vztahující se k takové transakci, bylo na něm, aby si zajistil podklady, které mu umožní takový nárok řádně uplatnit, a které prokážou, že jednal v dobré víře, že se neúčastní podvodného jednání. Lze předpokládat, že pokud by si žalobce vyžádal patřičné záruky obchodu, tzn. obchodování za přiměřeně obezřetných obchodních podmínek, eliminoval by možnost podvodný obchod vůbec uzavřít, nebo přinejmenším by tímto způsobem osvědčil svou dobrou víru založenou na tom, že učinil vše, co po něm bylo možné rozumně požadovat, aby své účasti na podvodu zabránil. K tomuto lze upozornit i na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22.1.2009, č.j. 9 Afs 73/2008-162, v němž Nejvyšší správní soud uvádí: *„Je totiž věcí podnikatelského subjektu, aby v zájmu minimalizace podnikatelského rizika přizpůsobil svou obchodní činnost konkrétním podmínkám a při sjednávání obchodních kontraktů (zvláště se značným finančním dopadem) se v rámci možností snažil dbát na bezproblémovost svých obchodních partnerů.“*
- 79 K jednotlivým námitkám žalobce městský soud ve stručnosti uvádí následující.
- 80 Žalobce v podané žalobě rozporoval jednotlivá zjištění učiněná žalovaným, a to jak z hlediska dokazování a správnosti zjištěného skutkového stavu, tak z hlediska závěrů, které z uvedených zjištění žalovaný učinil. K tomu městský soud uvádí, že není smyslem soudního přezkumu stále dokola podrobně opakovat již jednou vyřčené, a vzhledem k tomu, že se názor městského soudu shoduje s odůvodněním napadeného rozhodnutí, odkazuje toto odůvodnění (k tomu srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27.7.2007, č.j. 8 Afs 75/2005-130, publikovaný pod č. 1350/2007 Sb. NSS, či rozsudky téhož soudu ze dne 2. 7. 2007, č. j. 4 As 11/2006-86, ze dne 29. 5. 2013, č. j. 2 Afs 37/2012 – 47, a ze dne 30.6.2014, č.j. 8 Azs 71/2014-49). Tuto praxi aproboval i Evropský soud pro

lidská práva ve věci Helle proti Finsku (rozhodnutí ze dne 19.12.1997, č. 20772/92, odst. 59-60), jakož i Ústavní soud (srov. např. usnesení Ústavního soudu ze dne 27.7.2011, sp.zn. II. ÚS 752/10, a usnesení téhož soudu ze dne 6.6.2013, sp. zn. II. ÚS 2454/12, usnesení ze dne 4.7.2012, sp.zn. III. ÚS 1972/12, usnesení ze dne 14.10.2013, sp.zn. IV. ÚS 2266/12, ze dne 15.10.2013, sp.zn. IV. ÚS 3391/12 atd.). Zejména městský soud odkazuje na str. 21 až 27 odůvodnění napadeného rozhodnutí, kde žalovaný pečlivě popsal zjištěný skutkový stav, konkretizoval důkazy, z kterých vyšel, uvedl, jak tyto důkazy hodnotil, objasnil, proč nepřistoupil k doplnění dokazování (žalobcem navržené doplňující výslechy svědků). Městský soud je přesvědčen, že žalovaný zjistil skutkový stav správně, jednotlivá zjištění mají oporu ve spisovém materiálu. Žalovaný se v odůvodnění svého rozhodnutí dostatečně podrobně a věcně správně vypořádal odvolacími námitkami, které brojí proti závěrům o zjištění o úmyslném podvodném jednání dodavatele [REDAKCE] a o zjištění svědčícím o tom, že žalobce věděl nebo mohl vědět, že jím přijatá plnění jsou součástí nesrovnalostí s DPH. Městský soud poznamenává, že námitky vznesené v odvolacím řízení (vyjádření ze dne 13.8.2015) jsou ve své podstatě shodné s žalobními námitkami.

- 81 Námitka, že žalovaný nesprávně vyložil judikaturu Soudního dvora EU, není důvodná. Žalovaný podle názoru městského soudu plně respektuje příslušnou judikaturu související s danou problematikou (včetně rozsudku Soudního dvora EU ve spojených věcech C-80/11 a C 142/11 Mahagében kft a [REDAKCE] zmiňovaného žalobcem), a správně z ní dovozuje, že přiznání nároku na odpočet daně osobě povinné k dani lze odmítnout pouze tehdy, pokud je z hlediska objektivních okolností prokázáno, že osoba povinná k dani, které bylo dodáno zboží nebo poskytnuty služby zakládající nárok na odpočet daně, věděla nebo musela vědět, že toto plnění bylo součástí daňového podvodu páchaného dodavatelem či jiným subjektem na vstupu.
- 82 Ani námitka, že žalovaný pochybil, změnil-li v průběhu správního řízení právní názor, a že se v případě žalovaného jednalo o účelovou změnu, není důvodná. Možnost dospět k odlišnému právnímu názoru v rámci správního řízení je zcela legitimní; předpokládá ji i daňový řád (viz ust. § 115 odst. 2 daňového řádu). Žalovaný své závěry o změně právního názoru náležitě zdůvodnil mimo jiné tím, že byl vázán právním názorem Městského soudu v Praze vysloveném ve zrušujícím rozsudku, vycházel též z judikатурních rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, jež byla v mezidobí vydána. Skutečnost, že se žalovaný hodlá odchýlit od právního názoru, na němž bylo založeno rozhodnutí prvního stupně a druhostupňové rozhodnutí zrušené městským soudem, žalovaný žalobci oznámil a umožnil mu se vyjádřit před vydáním rozhodnutí. Jedná se o postup, který je v souladu se zákonem.
- 83 Městský soud nepovažuje za důvodnou ani námitku, že žalovaný nepostupoval podle pokynů soudu uvedených v zrušujícím rozsudku ze dne 8.1.2015, č.j. 11 Af 60/2011-194. Městský soud žalovanému uložil posoudit provedené důkazy, zdůraznil přitom, že z odůvodnění rozhodnutí musí vyplývat vztah mezi skutkovými zjištěními a úvahami při hodnocení důkazů na straně jedné a právními závěry na straně druhé. Žalovaný uložil správci daně doplnit podklady před vydáním rozhodnutí, doplněný skutkový stav poté řádně vyhodnotil. Lze přisvědčit žalobci, že v odvolacím řízení nebyly doplněny listinné důkazy ani jiné podklady potřebné pro rozhodnutí, žalovaný přesto ze spisového materiálu učinil doplňující skutková zjištění. Takový postup však dle názoru městského soudu nijak

nevypovídá o tom, že by napadené rozhodnutí bylo nezákonné. Žalovaný postupoval procesně správně, pokud nejprve určil okruh skutečností, které jsou relevantní pro aplikaci hmotného práva, a poté zjišťoval, zda dokumentace založená ve spisovém materiálu takové skutečnosti obsahuje.

- 84 Společně ke všem výše uvedeným žalobním námitkám soud konstatuje, že byly, tak jako námitky týkající se dokazování, zjištěného skutkového stavu a závěrů z něj dovozených, vzneseny již v průběhu správního řízení, a žalovaný se s nimi náležitě vypořádal v napadeném rozhodnutí. Soud se s argumentací žalovaného ztotožňuje a v podrobnostech na ni odkazuje.
- 85 Městský soud v Praze tedy neshledal, že by napadené rozhodnutí bylo nepřezkoumatelné, spočívalo na nesprávně zjištěném skutkovém základu a že by bylo nesprávné i po právní stránce; námitky žalobce tak nejsou důvodné. Z tohoto důvodu Městský soud v Praze žalobu zamítl jako nedůvodnou podle ust. § 78 odst. 7 s.ř.s.
- 86 O nákladech řízení rozhodl soud podle ust. § 60 odst. 1 s.ř.s., neboť neúspěšnému žalobci náhrada nákladů řízení nepřísluší a žalovanému žádné náklady řízení nevznikly.

Poučení:

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 [REDACTED]. 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 ust. § 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.

Praha 23. května 2019

JUDr. Ladislav Hejtmánek v. r.
předseda senátu