



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Zuzany Bystřické a soudců JUDr. Faisala Husseinho, Ph.D., a Mgr. Petra Pospíšila v právní věci žalobce: **TRIMETAL s.r.o.**, IČ: 634 89 601, se sídlem Hájek 1194/12, 618 00 Brno, zastoupeného JUDr. Evou Zemanovou, daňovou poradkyní, se sídlem Přívrát 12, 616 00 Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 10. 6. 2015, č. j. 18254/15/5300-22444-710968,

t a k t o :

- I. Žaloba **s e z a m í t á .**
- II. Žalobce **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému **s e n e p ř i z n á v á** náhrada nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Výše označeným rozhodnutím žalovaný zamítl odvolání žalobce a potvrdil platební výměry Finančního úřadu pro Jihomoravský kraj (dále též „správní orgán prvního stupně“ či „správce daně“) ze dne 6. 6. 2014, č. j. 2566939/14/3002-24806-706927 a č. j. 2568616/14/3002-24806-706927, kterými byla žalobci podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o dani z přidané hodnoty“) a podle ust. § 147 a § 139 odst.

1 a § 90 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“) vyměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období květen 2012 ve výši 2.881.298 Kč a za zdaňovací období červen 2012 ve výši 2.054.637 Kč.

[2] Žalovaný v odůvodnění rozhodnutí uvedl, že v daném případě existovaly objektivní skutečnosti, z nichž vyplývá, že žalobce nepřijal žádná opatření, která po něm mohou být rozumně vyžadována k ověření, zda plnění, která provádí, jej nepovedou k účasti na daňovém podvodu. Skutečnost, že žalobce tyto objektivní skutečnosti ignoroval a nepřijal žádná opatření, aby své účasti na podvodném jednání zabránil, jej vedla k závěru, že žalobce mohl a měl vědět, že předmětná zdanitelná plnění jsou součástí podvodného jednání, v důsledku čehož v souladu s evropským právem nemusí být nárok na odpočet daně správcem daně přiznán. Žalovaný měl za to, že žalobce nevstupoval do obchodního vztahu se společností MRC Metal s.r.o. (dále jen „MRC Metal“) s náležitou pečlivostí a opatrností, a proto byl oprávněn žalobci odepřít nárok na odpočet daně z předmětných plnění.

II. Shrnutí argumentů obsažených v žalobě

[3] Žalobce se v žalobě domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného, jakož i obou platebních výměrů vydaných správním orgánem prvního stupně.

[4] Žalobce je přesvědčen, že napadeným rozhodnutím byl zkrácen na svém právu na stanovení daňové povinnosti v souladu se zákonem a že toto rozhodnutí je poznamenáno vážnými vadami průběhu řízení.

[5] Předně žalobce namítal, že mu napadené rozhodnutí nebylo účinně doručeno v prekluzivní lhůtě ve smyslu ust. § 148 daňového řádu. Napadené rozhodnutí bylo dne 15. 6. 2015 doručeno zmocněnci, jeho plnou moc však žalobce dne 10. 6. 2015 odvolal, doručením rozhodnutí odvolanému zmocněnci se tak rozhodnutí nestalo vůči žalobci účinným.

[6] Procesní vadu napadeného rozhodnutí spatřuje žalobce rovněž v postupu žalovaného, který nejprve zaslal žalobci „Seznámení s odlišným právním názorem“, ve kterém mu bylo sděleno, že na rozdíl od prvostupňového správce daně dospěl k závěru, že žalobce neprokázal, že skutečným dodavatelem zboží na předložených daňových dokladech je společnost MRC Metal, a následně ve výzvě ze dne 6. 5. 2015 akceptoval, že žalobce své důkazní břemeno ve vztahu k prokázání přijetí zdanitelného plnění od MRC Metal unesl, ale současně změnil svůj právní názor v tom smyslu, že se žalobce účastnil obchodních transakcí zasažených daňovým podvodem, o čemž mohl a měl vědět. Postup žalovaného dle žalobce svědčí o tom, že poté, co mu nezbylo než akceptovat, že se žalobci podařilo prokázat uskutečnění předmětných plnění společností MRC Metal, účelově a se záměrem vybrat daň od žalobce za každou cenu se vrátil k původní (nikoliv nové) verzi správce daně prvního stupně, čímž postupoval v rozporu s ust. § 115 odst. 2 daňového řádu. Postup správce daně považuje žalobce rovněž za zmatečný a nesrozumitelný, neboť nejprve mu bylo vytýkáno nesplnění důkazní povinnosti a povědomí o účasti na podvodném jednání, poté jen neunesení důkazního břemene ohledně dodání zboží, a poté opět povědomí o účasti na podvodném jednání. Žalobce považuje tento postup za projev libovůle státní moci.

[7] Další vadu řízení spatřuje žalobce v tom, že se žalovaný nevypořádal se všemi odvolacími důvody. Námitku žalobce, že správce daně vycházel pouze z nepřímých a nesouvisejících okolností, žalovaný odbyl konstatováním, že tyto okolnosti každá zvlášť o sobě nejsou nezákonné, ale jako celek prokazují, že žalobce mohl a měl vědět, že se účastní plnění zasaženého daňovým podvodem, a tyto okolnosti opět jen popsal, aniž by v reakci na argumenty žalobce provedl jejich komplexní analýzu a posouzení jejich vzájemných souvislostí. Žalovaný se rovněž nevypořádal s námitkami, že společnost MRC Metal byla vůči němu i vůči správci daně kontaktní ještě rok po uskutečnění plnění, že nárokováním odpočtu žalobce nemohl dosáhnout daňového zvýhodnění a odepřením odpočtu daně je na něm úhrada daně protiprávně požadována dvakrát, že mu nelze vytýkat nekontaktnost a neplnění povinností subjektů stojících před MRC Metal, že došlo k nedorozumění při výsledku řidiče přepravní společnosti pana W., že zpochybňované čestné prohlášení pana M. se týkalo období, kdy jednatelem ještě byl, takže je legitimním důkazem o dodání zboží, že nemohl vědět o trestním stíhání jednatele MRC Metal, že společnosti MRC Metal a CROSTATA s.r.o. (dále jen „CROSTATA“) byly ještě v roce 2014 evidovány na webových stránkách Finanční správy ČR jako spolehliví plátcí DPH, že závěr o nedostatečné obezřetnosti žalobce a neobvyklosti obchodních vztahů nemá oporu v žádném daňovém předpise, že jeho tvrzení nejsou v rozporu s výsledky dožádání a nahlížení do spisu u subjektů CROSTATA, Gigasystems, s.r.o. (dále jen „Gigasystems“) a LUKDA Trans spol. s r.o. (dále jen „LUKDA Trans“), že by nepřekládal zboží u sebe v areálu, kdyby byl součástí podvodného řetězce, ale dopravil by zboží přímo do sídla jeho odběratelů, že absence písemné smlouvy, CMR či dodacích listů svědčí o tom, že o své účasti na podvodném jednání nemohl a neměl vědět, a že nelze rozumně požadovat zkoumání odlišností písmene M v příjmení jednatele mezi podpisovým vzorem v obchodním rejstříku a na fakturách vystavených po 4 letech.

[8] Žalobce namítal, že ačkoliv ve svých podáních rozporoval jednotlivé objektivní okolnosti s tím, že každá tato událost má objektivní a logické vysvětlení, žalovaný pouze konstatoval, že tyto skutečnosti jako celek dostatečně prokazují, že žalobce mohl a měl vědět, že se účastní na plnění zasaženém daňovým podvodem, aniž by provedl komplexní analýzu těchto skutečností, zejména posouzení jejich vzájemných souvislostí. Žalobce trvá na tom, že každá z vytýkaných objektivních okolností má v běžné obchodní praxi logické vysvětlení, vznikly nahodile, jsou izolované, a proto nemohou jako celek prokázat, že žalobce nevyvinul dostatečnou míru opatrnosti, aby se nestal účastníkem podvodného jednání.

[9] Za nepravdivé a účelové považuje žalobce tvrzení žalovaného, že žalobce převzal doklady CMR a dodací listy od řidiče přepravní společnosti. Zdůraznil, že řidič ve své výpovědi uvedl, že CMR a dodací listy předal přebírajícímu, nikoli obsluze vysokozdvizného vozíku (zaměstnanci žalobce), v CMR je jako přebírající uvedena společnost CROSTATA, výpověď řidiče tedy potvrzuje tvrzení žalobce, že přepravní doklady nepřevzal a nemohl vědět o řetězci společností před MRC Metal. Žalobce popírá i tvrzení, že při vykládce zboží musel být přítomen zástupce společnosti CROSTATA. Žalobce tvrdil, že účastníkem přepravy nebyl, přepravní doklady nepřebíral, svědek nevypověděl, že doklady předal zástupci CROSTATY, navíc uvedení jména V. není podpisem, proto nelze tvrdit, že zástupce CROSTATY musel být u vykládky přítomen. Žalovaný si dle žalobce odporuje, když nejprve tvrdí, že přepravní doklady převzala obsluha vysokozdvizného vozíku, poté že to byl zástupce CROSTATY. Veškeré argumenty ohledně nesrovnalostí v přepravě jsou dle žalobce

irelevantní a nelze k nim při hodnocení dobré víry žalobce přihlížet. Žalobce trvá na tom, že o dodavatelích svého dodavatele se nemohl dozvědět, protože nebyl účastníkem přepravy a přepravní doklady nepřebíral, zástupce společnosti CROSTATA nezná, o zjištěném řetězci společností se tak nemohl dozvědět, jakékoli skutečnosti zjištěné o těchto subjektech (jejich nekontaktnost, nehrazení daní, virtuální sídlo, neukládání účetních závěrek do obchodního rejstříku) mu tedy nemohou jít k tíži. Žalobce má za to, že i kdyby věděl, že jeho dodavatel má další dodavatele, nemůže po něm být rozumně požadováno, aby obezřetně zkoumal podrobnosti o těchto dalších subjektech, neboť v obchodním vztahu je jen se svým přímým dodavatelem.

[10] Žalobce namítal, že ve vztahu ke společnosti MRC Metal mu nelze nedostatek obezřetnosti v prověřování důvěryhodnosti tohoto obchodního partnera vytýkat. Zdůraznil, že šlo o jednoduchý způsob pořizování Cu katod od jednoho dodavatele za cenu včetně dopravy až do jeho sídla s následnými bezhotovostními úhradami za dodané zboží, tedy o naprosto průhledný a jednoduchý obchodní vztah. Žalobce však přesto nebyl zcela nečinný a kromě formálních dokladů o dodání zboží si ověřil, že MRC Metal není nově založeným subjektem, při každé přejímce zboží pořizoval průkaznou fotodokumentaci, k fakturám dodavatele si vyžádal certifikát od výrobce a čestné prohlášení o původu zboží a způsobu jeho přepravy, prohlášení pro produkty se statusem preferenčního původu, prohlášení, že se jedná o polotovar a nikoli o odpad a prohlášení, že se nejedná o zboží kriminálního původu a nevázne na něm jiná zástava, zboží navíc hradil bezhotovostně, tedy zcela transparentním způsobem. Žalobce je přesvědčen, že vzhledem k charakteru obchodního vztahu přijal vůči svému dodavateli dostatek opatření, která lze po něm rozumně vyžadovat.

[11] Dále žalobce zdůraznil, že MRC Metal byl vůči němu i vůči správce daně v období dodání předmětného zboží kontaktní, dle vyjádření účetní žalobce paní V. se jednatel MRC Metal účastnil přejímek zboží v jeho areálu, žalobci je tak neoprávněně přičítána k tíži nekontaktnost jeho dodavatele, která nastala až dlouho po uskutečnění plnění. Dále žalobce namítal, že nárokováním odpočtu daně nedosáhl žádného daňového zvýhodnění, neboť prokazatelně svému dodavateli řádně a transparentně uhradil cenu zboží a nepřiznáním nároku na odpočet je po něm požadována úhrada daně podruhé, je tedy naopak daňově znevýhodněn.

[12] Žalobce namítal, že MRC Metal prokazatelně vykázal daň a žalobci nemůže jít k tíži, pokud ji následně neuhradil, neboť to ani při vynaložení veškeré obezřetnosti nemohl zjistit. Požadavek, aby žalobce vyžadoval od obchodních partnerů potvrzení o bezdlužnosti a neobchodoval s žádným daňovým dlužníkem, by byl podle žalobce v rozporu se svobodou volného pohybu zboží, stejně jako požadavek, aby daňové subjekty neobchodovaly s podnikateli, kteří nezakládají do obchodního rejstříku účetní závěrky. Jako zcela nesmyslnou považuje žalobce polemiku ohledně odlišnosti písmene M v podpisu jednatele MRC Metal, navíc v časovém odstupu 4 let. Žalobce má za to, že ze všech uvedených důvodů mu nelze vytýkat nedostatek obezřetnosti a dobré víry a upírat mu z toho důvodu nárok na odpočet daně.

[13] Žalobce je toho názoru, že i s ohledem na evropskou judikaturu bylo nutné posuzovat případ v závislosti na konkrétních okolnostech případu, tj. přihlídnout k tomu, že se jednalo o jednoduchý a transparentní obchod s MRC Metal spočívající v dodávce za cenu včetně dopravy do sídla žalobce. Žalobce oprávněně poukazoval na skutečnost, že o subjektech stojících před jeho dodavatelem nevěděl, a to z důvodu, že dopravu nezajišťoval a přepravní

doklady neměl k dispozici, rozhodující pro něj bylo faktické dodání zboží v požadovaném množství a bezriziková forma následných úhrad. V této situaci žalobce neměl důvod k podezření o nevěrohodnosti svého dodavatele, neměl ani možnosti si prověřovat údaje o jeho obchodních partnerech. Zdůraznil, že si ověřil MRC Metal v registru plátců DPH, z obchodního rejstříku zjistil, že se nejedná o nově založený subjekt, nanejvýš opatrně si počíнал, když si o dodávkách zboží pořídil fotodokumentaci a vyžádal výše zmíněná potvrzení. Žalobce si v roce 2012 nemohl ověřit, zda se jedná o spolehlivého plátce DPH, ale tento institut je stejně zcela bezzubý, když po jeho zavedení byl ještě v roce 2014 MRC Metal evidován jako spolehlivý plátce DPH. Jako malichernou považuje žalobce výtku žalovaného, že si žalobce neproověřil, zda jeho dodavatel a dokonce jeho dodavatelé ukládají účetní závěrky do obchodního rejstříku, nebo že měl žalobce uzavřít písemnou smlouvu. Žalobce trvá na tom, že žalovaný neposoudil případ s ohledem na konkrétní okolnosti a na možnosti žalobce, a neoprávněně uzavřel, že o podvodném jednání jiných plátců věděl či vědět mohl.

[14] Dále žalobce namítal nepřezkoumatelnost rozhodnutí pro nedostatek důvodů, jelikož žalovaný odkazuje na několik soudních rozhodnutí, aniž by vysvětlil, jakým způsobem tyto rozsudky dopadají na konkrétní případ (např. není zřejmé, proč žalovaný poukázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 5. 2009, č. j. 7 Afs 54/2009-90, dostupný na www.nssoud.cz, když žalobce důkazní břemeno ohledně uskutečnění plnění jednoznačně unesl).

[15] Konečně žalobce namítal, že závěr žalovaného, že žalobce mohl či měl vědět, že se účastní obchodních transakcí zasažených daňovým podvodem, ale nepřijal veškerá opatření, aby se účastníkem nestal, nemá oporu v žádném daňovém předpisu, jen v účelově aplikované judikatuře Evropského soudního dvora a Nejvyššího správního soudu. Žalovaný tedy mimo jiné rozhodoval nad rámec zákona, neboť právními předpisy není definováno, co lze považovat za obezřetné nebo běžné obchodní chování a co už nikoliv.

[16] S ohledem na uvedené skutečnosti žalobce trvá na tom, že unesením důkazního břemene ohledně poskytnutí šetřených plnění deklarovaným dodavatelem splnil hmotněprávní podmínky stanovené v ust. § 72 zákona o DPH pro uznání nároku na odpočet daně, a že žalovaný naopak neprokázal, že žalobce mohl či měl vědět, že se účastní obchodních transakcí zasažených daňovým podvodem a nepřijal veškerá opatření, aby se jejich účastníkem nestal.

III. Vyjádření žalovaného k žalobě a replika žalobce

[17] Žalovaný ve vyjádření k žalobě především odkázal na odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí a shrnul základní předpoklady, ze kterých při rozhodování o nároku žalobce na odpočet daně z přidané hodnoty vycházel. K argumentaci žalobce předně uvedl, že dle ust. § 101 odst. 2 daňového řádu je rozhodnutí vydané okamžikem, kdy byl učiněn úkon k jeho doručení. Žalovaný vydal napadené rozhodnutí dne 10. 6. 2015 a téhož dne (v 12:20:34 hod.) došlo k dodání písemnosti do datové schránky zástupce žalobce Ing. J. Š. Podání označené jako „Odvolání plné moci“ bylo správci daně osobně doručeno dne 10. 6. 2015, podáno a ve stejném okamžiku zaevidováno v 16:11:03 hod., tedy již po odeslání písemnosti žalovaného prostřednictvím datové schránky, když již doručení písemnosti nebylo ve sféře vlivu žalovaného. K namítané nepřezkoumatelnosti rozhodnutí z důvodu nevypořádání odvolacích námitek žalovaný odkázal na rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové – pobočka

v Pardubicích ze dne 26. 2. 2014, č. j. 52 Af 42/2013-139, dostupný na www.nssoud.cz, a na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 4. 2009, č. j. 9 Afs 70/2008-130, dostupný na www.nssoud.cz. Má za to, že žalovaný se v napadeném rozhodnutí dostatečně vyrovnával s námitkami a argumentací žalobce, včetně vymezení objektivních okolností, které svědčí o tom, že žalobce věděl nebo mohl vědět o daňovém podvodu. Rozhodnutí tak dle jeho názoru bylo odůvodněno v souladu s ust. § 114 odst. 2 daňového řádu. Žalovaný trvá na tom, že se vyjádřil ke všem podstatným skutečnostem uvedeným v odvolání a pokud se nevyjádřil k některým dílčím jednotlivostem, které neměly podstatný vliv pro výrok rozhodnutí, pak poukázal na citovaný rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové – pobočka v Pardubicích stran nutnosti nalezení míry, v jaké je účelné reagovat na jednotlivosti uváděné v odvolání. K námitce žalobce o nepřiléhavosti odkazů na judikaturu žalovaný uvedl, že nezaložil svou argumentaci na tom, že skutkové okolnosti projednávané věci byly shodné se skutkovými okolnostmi řešenými v citovaných rozhodnutích, podstatné byly právní názory, které lze pro jejich obecnou platnost vztáhnout i na projednávaný případ.

[18] Co se týče právního a faktického stavu dané věci, žalovaný nezpochybnil samotné přijetí zdanitelného plnění, nýbrž definoval objektivní skutečnosti, ze kterých jednoznačně vyplývá, že žalobce mohl a měl vědět, že předmětné plnění je zasaženo daňovým podvodem. Uvedl, že zjištěné objektivní skutečnosti, detailně popsané ve výzvě k vyjádření ze dne 6. 5. 2015 a v napadeném rozhodnutí, vyvrátily dobrou víru žalobce spočívající v tom, že nevěděl a vědět nemohl, že se svým jednáním účastní daňového podvodu, a kterou byl povinen prokázat v případě pochybností správce daně o tom, že se zdanitelné plnění uskutečnilo tak, jak bylo deklarováno. Žalobce však podle jeho názoru existenci dobré víry nijak neprokázal a pouze obecně argumentoval o tom, že byl v dobré víře a o podvodu na dani nevěděl a vědět nemohl. S poukazem na spisový materiál žalovaný konstatoval, že jednání žalobce, stejně jako dalších článků v řetězci je třeba hodnotit jako podvodné, pokud jeden z členů řetězce nesplnil své zákonné povinnosti a neodvedl daň z přidané hodnoty do státního rozpočtu a další článek v řetězci pak odpočet daně čerpá ze státního rozpočtu. Jednání všech účastníků řetězce je tak třeba hodnotit jako podvodné, a tedy protiprávní, čímž nemůže plátcí vzniknout nárok na odpočet daně. Tento náhled na typově shodné případy vyplývá z konstantní judikatury Nejvyššího správního soudu a z judikatury Evropského soudního dvora. Ze zjištěného skutkového stavu podle žalovaného jednoznačně vyplývá, že žalobce o podvodných jednáních na dani z přidané hodnoty vědět měl a mohl, přičemž nepředložil důkazy, kterými by tento závěr žalovaného vyvrátil, ani neprokázal, jaká konkrétní opatření ve vztahu ke svým obchodním partnerům přijal, aby zamezil účasti na daňovém podvodu. Žalobcem deklarované transakce s měděnými katodami je dle žalovaného třeba považovat za jednání, které nebylo uskutečněno za obvyklých obchodních podmínek, jak vyplývá ze spisového materiálu. S odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 8. 2012, č. j. 1 Afs 55/2012-37, dostupný na www.nssoud.cz, žalovaný uvedl, že není povinností správních orgánů prokazovat, jakým způsobem a kterým článkem v řetězci byl spáchán podvod na dani, musí však být zjištěno, v jakých skutkových okolnostech daňový podvod spočíval. Na základě jediné objektivní okolnosti by nebylo možné dovodit spáchání daňového podvodu, avšak vyhodnocením veškerých objektivních skutečností, ve vzájemných souvislostech, provázaností a souhrnem bylo možné dovodit, že žalobce se stal účastníkem podvodného jednání, o kterém vědět měl a mohl.

[19] Žalovaný má za to, že dostatečně odůvodnil napadené rozhodnutí, jeho závěry jsou logické a mají oporu ve spisovém materiálu. Žalovaný odmítl, že by postupoval v rozporu s právními předpisy a s konstantní judikaturou. Na základě uvedených skutečností má žalovaný za to, že žaloba je nedůvodná, a proto navrhl její zamítnutí.

[20] V reakci na vyjádření žalovaného byla soudu doručena replika žalobce, v níž tento především setrval na žalobní argumentaci. K tomu doplnil, že pokud jde o prekluzi práva na vyměření daně, není rozhodné, kdy bylo rozhodnutí vydáno, ale kdy se toto rozhodnutí stalo vůči žalobci účinným. Dle ust. § 101 odst. 5 a 6 daňového řádu je rozhodnutí účinné okamžikem oznámení a oznámením se rozumí jeho doručení. Rozhodnutí bylo doručeno dne 15. 6. 2015 do datové schránky Ing. J. Š., který již ode dne 10. 6. 2015 nebyl zástupcem žalobce pro daňové řízení. Podle žalobce tak není rozhodující argument žalovaného, že napadené rozhodnutí bylo dne 10. 6. 2015 v 12:20:34 dodáno do datové schránky zástupce žalobce. Žalobce nesouhlasí ani s tvrzením, že odvolání plné moci bylo učiněno dne 10. 6. 2015 v 16:11:03 hod. Trvá na tom, že podání učinil již v dopoledních hodinách, cca mezi 10:00 a 11:00 hod. a že žalovaný je ohledně času podání v důkazní nouzi (na podacím razítku není vyznačena hodina podání).

[21] Co se týče námitky nedostatečného se vypořádání s odvolacími námitkami, je dle žalobce stěžejní požadavek ust. § 116 odst. 2 daňového řádu, dle kterého musí být v odůvodnění rozhodnutí vypořádány všechny důvody, v nichž odvolatel spatřuje nesprávnosti nebo nezákonnosti. Žalobní námitka se týká zcela zásadních odvolacích argumentů, nikoli požadavku na nějaké dílčí jednotlivosti nemající podstatný vliv na výrok rozhodnutí.

[22] Dále žalobce namítal, že ačkoliv žalovaný sám uvedl, že v případě podvodného jednání je nutno prokázat plátcí daně, že přijaté zdanitelné plnění je součástí daňového podvodu, resp. že uvedené vědět mohl a měl, pouhými citacemi judikatury a strohými konstatováními povědomí žalobce o jeho účasti na daňovém podvodu neprokázal. Žalobce má za to, že žalovaný zřejmě záměrně pominul nejnovější judikaturu Nejvyššího správního soudu věnující se právě problematice podvodných řetězců (rozsudek ze dne 7. 8. 2015, č. j. 5 Afs 180/2014-21, dostupný na www.nssoud.cz, a rozsudek ze dne 25. 6. 2015, č. j. 6 Afs 130/2014-60, publikovaný pod č. 3275/2015 Sb. NSS), dle kterých po daňových subjektech nelze požadovat prokázání skutečností ohledně jiných osob, včetně jejich dodavatelů, nad kterými měl správu daní řádně vykonávat správce daně, přičemž nekontaktnost dodavatele během daňového řízení prováděného s časovým odstupem po podání zboží nelze hodnotit zpětně a přičítat ji k tíži daňového subjektu.

IV. Posouzení věci soudem

[23] Zdejší soud, v souladu s § 51 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále též „s. ř. s.“) bez nařízení jednání přezkoumal v mezích žalobních bodů napadené rozhodnutí žalovaného, jakož i i předcházející rozhodnutí správního orgánu prvního stupně včetně řízení předcházejícího jeho vydání, a shledal, že **žaloba není důvodná**.

[24] Předně se soud zabýval námitkou, že žalobou napadené rozhodnutí nebylo žalobci doručeno v tříleté prekluzivní lhůtě. Dle ust. § 148 odst. 1 daňového řádu daň nelze stanovit po uplynutí lhůty pro stanovení daně, která činí tři roky od uplynutí lhůty pro podání řádného

daňového přiznání, tj. v případě zdaňovacího období květen 2012 připadl poslední den lhůty pro stanovení daně na 25. 6. 2015 a v případě zdaňovacího období červen 2012 na 25. 7. 2015.

[25] V rozsudku ze dne 6. 3. 2009, č. j. 1 Afs 148/2008-73, dostupném na www.nssoud.cz, dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že „[j]e-li totiž adresát s obsahem písemnosti obeznámen, potom otázka, zda bylo doručení vykonáno předepsaným způsobem, nemá význam. Nedodržení formy tedy samo o sobě neznamena, že se doručení musí zopakovat, rozhodující je, zda se daná písemnost dostala do rukou adresáta.“ Ze správního spisu soud zjistil, že napadené rozhodnutí bylo vydáno dne 10. 6. 2015, téhož dne v 12:20:34 hod. byla písemnost dodána do datové schránky zmocněnce žalobce Ing. J. Š., dne 15. 6. 2015 došlo k doručení zaregistrováním osoby oprávněné k přístupu do datové schránky. Ačkoli žalobce namítal, že doručením rozhodnutí do datové schránky Ing. Š. nedošlo k jeho účinnému doručení, neboť dne 10. 6. 2015 žalobce zmocněnci odvolal plnou moc, nelze pominout, že žalobce byl s napadeným rozhodnutím včetně jeho obsahu zjevně obeznámen, o čemž svědčí již samotné podání žaloby v dvouměsíční lhůtě počítané právě od doručení zmocněnci dne 15. 6. 2015, resp. netvrdí, že by byl s rozhodnutím seznámen až po uplynutí prekluzivní lhůty. Právě skutečnost, že se písemnost dostala do rukou adresáta, je z hlediska procesní úpravy doručování rozhodující, proto zabývat se otázkou, zda měl žalovaný rozhodnutí doručovat správně přímo žalobci nebo jeho zmocněnci, nemá za této situace význam. Námitce, že napadené rozhodnutí nebylo žalobci doručeno v prekluzivní lhůtě, tedy soud nepřisvědčil.

[26] Pokud žalobce brojil proti postupu žalovaného v odvolacím řízení, lze mu přisvědčit v tom, že žalovaný nejprve zaslal žalobci „Seznámení s odlišným právním názorem“, ve kterém mu bylo sděleno, že na rozdíl od prvostupňového správce daně dospěl k závěru, že žalobce neprokázal, že skutečným dodavatelem zboží na předložených daňových dokladech, je společnost MRC Metal, a následně ve výzvě ze dne 6. 5. 2015 akceptoval, že žalobce své důkazní břemeno ve vztahu k prokázání přijetí zdanitelného plnění od MRC Metal unesl, ale současně změnil svůj právní názor v tom smyslu, že se žalobce účastnil obchodních transakcí zasažených daňovým podvodem, o čemž mohl a měl vědět. Soud má za to, že žalovaný postupoval v souladu s ust. § 115 odst. 2 daňového řádu, když poté, co dospěl k odlišnému právnímu názoru než prvostupňový správce daně, obeznámil žalobce s touto změnou právního názoru a umožnil mu, aby se ve stanovené lhůtě vyjádřil. Pochybení soud neshledal ani v tom, že žalovaný následně na základě vyjádření žalobce ze dne 17. 2. 2015 svůj právní názor znovu změnil. Žalovaný postupoval správně, pokud se nejprve zabýval otázkou prokázání přijetí zdanitelného plnění od MRC Metal a až poté, co bylo přijetí zdanitelného plnění od deklarovaného dodavatele prokázáno, zkoumal, zda žalobce mohl a měl vědět o tom, že se žalobce účastnil obchodních transakcí zasažených daňovým podvodem. Žalobce byl s postupnými změnami právního názoru zastávaného žalovaným seznámen, vždy měl možnost se k věci vyjádřit, není tedy zřejmé, v čem by mohl být postupem žalovaného dotčen na svých veřejných subjektivních právech.

[27] Důvodnou nebyla shledána ani námitka nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí z důvodu nedostatečného vypořádání odvolacích námitek. Soud připouští, že podle ust. § 116 odst. 2 daňového řádu je odvolací orgán povinen vypořádat se v odůvodnění rozhodnutí se všemi námitkami odvolavatele, a že tento požadavek je předpokladem přezkoumatelnosti rozhodnutí o odvolání. Má-li být odvolatel přesvědčen o správnosti rozhodnutí o odvolání, musí mít možnost z něj zjistit, že se odvolací orgán zabýval všemi jeho námitkami, a jaké

závěry o nich učinil. Z ustálené judikatury správních soudů (např. již zmíněný rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové – pobočka v Pardubicích ze dne 26. 2. 2014, č. j. 52 Af 42/2013-139) však vyplývá, že „ačkoliv je povinností orgánů veřejné moci svá rozhodnutí řádně odůvodnit, nelze tuto povinnost interpretovat jako požadavek detailní odpovědi na každou námitku, resp. argument (srov. kupř. nálezy Ústavního soudu sp. zn. IV. ÚS 201/04, I. ÚS 729/2000, I. ÚS 116/05 a IV. ÚS 787/06, III. ÚS 961/09). Rozsah reakce na konkrétní námitky je co do šíře odůvodnění spjat s otázkou hledání míry (proto zpravidla postačuje, jsou-li vypořádány alespoň základní námitky účastníka řízení /srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 5. 2009, č. j. 9Afs 70/2008 – 13, dostupný na www.nssoud.cz), případně (za podmínek tomu přiměřeného kontextu) i s akceptací odpovědi implicitní (což připouští i Ústavní soud – srov. např. usnesení ze dne 18. 11. 2011, sp. zn. II. ÚS 2774/09 /odstavec 4 odůvodnění/, usnesení ze dne 11. 3. 2010, sp. zn. II. ÚS 609/10 /odstavec 5 odůvodnění/, usnesení ze dne 7. 5. 2009, II. ÚS 515/09 /odstavec 6 odůvodnění/, či rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 12. 2011, č. j. 4 Ads 58/2011 – 72, dostupný na www.nssoud.cz atd.) - tzn., že na určitou námitku lze reagovat i (např.) tak, že v odůvodnění svého rozhodnutí orgán veřejné moci prezentuje od názoru žalobce odlišný názor, který přesvědčivě zdůvodní tak, že toto zdůvodnění poskytuje dostatečnou oporu výroku rozhodnutí. Ústavní soud v této souvislosti konstatoval: „[n]ení 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“ (srov. nálezy ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08, bod 68; srov. obdobně též rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 3. 2013, č. j. 8 Afs 41/2012 - 50, bod 21, nebo ze dne 6. 6. 2013, č. j. 1 Afs 44/2013 - 30, bod 41, popř. ze dne 3. 7. 2013, č. j. 1 As 17/2013 – 50, bod 17).“

[28] Z napadeného rozhodnutí soud zjistil, že žalovaný seskupil veškeré žalobcem v odvolacím řízení uplatněné argumenty do pěti odvolacích důvodů (vymezených na str. 6) a následně se ke všem takto vymezeným odvolacím důvodům s ohledem na jejich rozsáhlost relativně podrobně vyjádřil (na str. 10-18). Soud má za to, že žalovaný se v odůvodnění napadeného rozhodnutí dostatečně vyjádřil ke všem stěžejním námitkám a argumentům žalobce, rovněž podrobně vymezil a zdůvodnil objektivní okolnosti, které podle jeho názoru svědčí o tom, že žalobce věděl nebo mohl vědět o daňovém podvodu.

[29] Pokud žalobce v žalobě zmiňuje konkrétní argumenty, které dle jeho názoru zůstaly nevypořádány, lze konstatovat, že zčásti námitky vypořádány byly nebo odpověď na ně bylo možné dovodit implicitně z odlišného názoru žalovaného (analýza objektivních okolností v reakci na argumenty žalobce – str. 15-18, kontaktnost MRC Metal vůči žalobci – str. 15, nemožnost vyčítat žalobci nekontaktnost a neplnění povinností předchozích dodavatelů – str. 13, právní zakotvení závěru o obezřetnosti – str. 7, závěry vyplývající z výsledku pana W. – str. 16, oprávněnost požadovat srovnání podpisového vzoru v obchodním rejstříku a podpisu na fakturách – str. 17, absence písemné smlouvy – str. 16), zčásti se jednalo o námitky nezpůsobilé změnit výrok rozhodnutí nebo o argumenty, které nebyly žalobci vytýkány nebo nebyly mezi stranami sporné (námitka, že žalobce nemohl získat daňové zvýhodnění, námitky týkající se čestného prohlášení pana M. a jeho trestního stíhání, spolehlivost MRC Metal a CROSTATa na webu finanční správy v roce 2014, námitka, že tvrzení žalobce nejsou

v rozporu s výsledky dožádání a nahlížení do spisu, u subjektů CROSTATA, Gigasystems a LUKDA Trans).

[30] Jádrem sporu mezi žalobcem a žalovaným spočívá v tom, zda žalobci vznikl nárok na odpočet daně z přidané hodnoty za zdaňovací období květen 2012 a červen 2012, nebo zda bylo možné žalobci nárok na odpočet daně odepřít z důvodu spoluúčasti na daňovém podvodu.

[31] Vnitrostátní právní úprava DPH se v jednotlivých členských státech řídí Směrnicí Rady 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2006, o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „Směrnice“), která nahradila na šestou směrnici Rady 77/388/EHS ze dne 17. 5. 1977, o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obrátu, její výklad přitom platí i pro novou Směrnici.

[32] Obecně platí, že *„nárok osoby povinné k dani, která uskutečnila plnění, na odpočet daně z přidané hodnoty odvedené na vstupu není dotčen okolností, že v řetězci dodávek, v němž byla tato plnění uskutečněna, je jiné plnění, které předchází nebo následuje po plnění uskutečněném touto osobou povinnou k dani, zasaženo podvodem s daní z přidané hodnoty, aniž by to sama posledně uvedená věděla nebo mohla vědět“* [rozsudek Soudního dvora ES ze dne 12. 1. 2006, *Optigen*, spojené věci C-354/03, C-355/03 a C-484/03, odst. 55 a výrok].

[33] Nárok na odpočet daně je tedy chráněn za situace, kdy plátce daně o záměru zkrátit daň nevěděl a ani nemohl s přihlédnutím ke všem objektivním okolnostem vědět. Za této situace je namístě trvat na tom, že každé plnění musí být zohledněno samo o sobě a povaha určitého plnění v řetězci dodávek se nemůže měnit na základě předcházejících nebo následujících událostí. Pravidlo, že každé plnění je třeba posuzovat samostatně a samo o sobě, bez ohledu na jeho účel nebo výsledky, totiž vychází z požadavku, aby společný systém DPH byl neutrální, a ze zásady právní jistoty, která vyžaduje, aby používání unijních právních předpisů bylo předvídatelné pro subjekty, na které se vztahuje.

[34] Uvedený výklad Soudního dvora převzala i judikatura Nejvyššího správního soudu. Ta potvrdila, že každá účetní transakce mezi dodavatelem a jeho odběratelem v řetězci musí být posuzována sama o sobě a charakter jednotlivých transakcí v řetězci nemůže být změněn předchozími nebo následnými událostmi (srov. rozsudek ze dne 27. 7. 2007, č. j. 5 Afs 129/2006-142, dostupný na www.nssoud.cz). Zásada daňové neutrality brání obecné diferenciaci mezi legálními a protiprávními plněními. Proto subjekty, které přijmou veškerá opatření, jež od nich mohou být rozumně vyžadována, aby zajistily, že jejich plnění nejsou součástí podvodu, bez ohledu na to, zda se jedná o podvod na DPH, nebo jiné podvody, musejí mít možnost důvěřovat legalitě uvedených plnění, aniž by riskovaly ztrátu svého nároku na odpočet DPH odvedené na vstupu (viz rozsudek ze dne 11. 5. 2006 *Commissioners of Customs & Excise a Attorney General proti Federation of Technological Industries a další*, C-384/04, Sb. rozh., s. I 4191, bod 33).

[35] Pokud je ovšem s přihlédnutím k objektivním skutečnostem prokázáno, že dodání je uskutečněno pro osobu povinnou k dani, která věděla nebo měla vědět, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH, je věcí vnitrostátního soudu odmítnout takové osobě povinné k dani přiznat nárok na odpočet. Osoba povinná k dani, která věděla nebo měla vědět, že se svým nákupem účastní podvodného plnění, pak musí být pro účely

šesté směrnice považována za osobu účastnící se tohoto podvodu, a to bez ohledu na to, zda má z následného prodeje zboží prospěch, či nikoli. V takové situaci totiž osoba povinná k dani pomáhá pachatelům podvodu a stává se jejich spolupachatelem (viz věc Evropského soudního dvora ve spojených věcech C-439/04 a C-440/04 *Axel Kittel proti Belgickému státu a Belgický stát proti Recolta Recycling SPRL* [2006] Sb. rozh. s. I-6161 dále cit. v bodě [46]). Tyto principy rovněž následně přejala i judikatura Nejvyššího správního soudu (např. rozsudek ze dne 30. 4. 2008, č. j. 1 Afs 15/2008-100, dostupný na www.nssoud.cz, nebo rozsudek ze dne 30. 7. 2010, č. j. 8 Afs 14/2010-195, publikovaný pod č. 2172/2011 Sb. NSS).

[36] Klíčovou otázkou pro posouzení nároku žalobce na odpočet tedy je, zda věděl nebo měl vědět, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH. „Vědomost“ žalobce je přitom třeba posoudit podle objektivních skutečností. Povinností správce daně při prokazování podvodů je prokázat objektivní skutečnosti, z nichž lze učinit závěr, že daňový subjekt minimálně věděl, nebo měl vědět, že plnění uplatňované k odůvodnění nároku na odpočet daně bylo součástí podvodu spáchaného dodavatelem či jiným subjektem operujícím v dodavatelském řetězci. Naopak povinností daňového subjektu je prokázat, že přijal veškerá opatření, která od něj bylo možné rozumně vyžadovat k ověření, že jeho plnění nepovede k účasti na daňovém podvodu (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 1. 2016, č. j. 4 Afs 233/2015-47, dostupný na www.nssoud.cz).

[37] Soud považuje mezi stranami za nesporné, že žalobce byl součástí řetězce, který byl zatížen podvodem na dani z přidané hodnoty, jelikož měl přijmout plnění (Cu katody), aniž by některým z předchozích článků řetězce byla odvedena daň. Povinností správce daně tedy bylo u žalobce nalézt a prokázat objektivní skutečnosti, ze kterých by bylo možné dovodit, že žalobce věděl nebo měl vědět, že předmětné plnění bylo součástí daňového podvodu.

[38] V napadeném rozhodnutí na str. 8-10 žalovaný označil objektivní skutečnosti svědčící o tom, že se žalobce nechoval dostatečně obezřetně: 1) žalobce vstoupil do obchodního závazkového vztahu se společností MRC Metal, aniž by měl s tímto dodavatelem uzavřenou písemnou smlouvu, případně písemné objednávky zboží, 2) společnosti účastnící se obchodních transakcí na předchozích článcích řetězce (CROSTAT s.r.o., Gigasystems s.r.o., MRC Metal) mají formální sídla, jsou nekontaktní a neplní své povinnosti, a to nejen vůči správci daně, 3) nejasnosti ve věci přepravy předmětného zboží – žalobce nepřijal žádná opatření ve vztahu k přepravě zboží, když se spokojil s tím, že zboží bylo dodáno do jeho areálu, 4) žalobce si neověřil svého obchodního partnera ve veřejném rejstříku, 5) zapojení do obchodních vztahů, kdy na jednom z předchozích článků řetězce figuruje pan B. B., který byl v minulosti jednatelem společnosti IN STEEL s.r.o., s níž žalobce obchodoval. Z existence uvedených objektivních skutečností žalovaný dovodil, že žalobce nepřijal žádná opatření, která po něm mohou být rozumně vyžadována k ověření, zda plnění, která provádí, nepovedou k účasti na daňovém podvodu. Skutečnost, že žalobce ignoroval objektivní okolnosti, které vzbuzují podezření, že došlo k nesrovnalosti, či přímo k daňovému podvodu, a nepřijal žádná opatření, aby své účasti na podvodném jednání zabránil, vedla žalovaného k závěru, že žalobce vědět mohl a měl, že předmětná zdanitelná plnění jsou součástí podvodného jednání. Žalobce jednotlivé objektivní skutečnosti v žalobě napadá.

[39] Co se týče nejasností ve věci přepravy zboží, žalobce trvá na tom, že o dodavatelích svého dodavatele nemohl vědět, protože zboží nakupoval včetně přepravy, nebyl účastníkem přepravy a přepravní doklady nepřebíral. Soud konstatuje, že těmito tvrzeními žalobce

potvrdil skutečnost, že nepřijal žádná opatření ve vztahu k přepravě zboží, a že se spokojil s tím, že zboží bylo dodáno do jeho areálu. Žalobce v průběhu řízení tvrdil, že zboží přebíral od řidiče přepravní společnosti, z CMR listů předložených přepravní společností však vyplývá, že příjemcem zboží v areálu žalobce (Hájecká ul., Brno) byla společnost CROSTATA, jehož jednatel L. V. na CMR listech svým podpisem potvrdil převzetí zboží. Při svědecké výpovědi řidič přepravní společnosti pan W. uvedl, že při vykládce byl určitě přítomný on a „ještěrkář“, který přebíral zboží, spolu se zbožím předával přebírajícímu CMR a dodací list. Na otázku, kdo podepsal nákladní listy, uvedl „*ten objednatel dopravy*“. Svědek O. Š. na otázku, kdo byl přítomen u předávání zboží, uvedl, že „*šofér kamionu, určený pracovník naší firmou a já*“, přítomnost dalších osob neuvedl. Z uvedeného vyplývá, že zboží bylo vyloženo v areálu žalobce, kde došlo k jeho převzetí žalobcem a že přebírajícímu byly řidičem předány CMR a dodací listy, v nichž byla jako příjemce uvedena společnost CROSTATA a jako odesílatel společnost B&B STEEL TRADE s.r.o. Žalobci lze přisvědčit v tom, že z provedeného dokazování skutečně jednoznačně nevyplývá, že by řidič předával CMR a dodací listy přímo žalobci, resp. jeho zaměstnanci (obsluze vysokozdvizného vozíku), jelikož řidič ve své výpovědi uvedl, že CMR a dodací listy předal přebírajícímu, nikoli výslovně obsluze vysokozdvizného vozíku, na CMR listu byla přitom jako přebírající uvedena společnost CROSTATA. Skutečnost, zda řidič předal CMR listy a dodací listy přímo žalobci (resp. pracovníkovi vysokozdvizného vozíku), nebo zástupci společnosti CROSTATA, který CMR list podepsal, však není rozhodující. Žalobci totiž muselo být v každém případě (ať už na základě přítomnosti zástupce společnosti CROSTATA v jeho areálu nebo na základě žalobcem převzatých CMR listů) známo, že jeho dodavatel MRC Metal není příjemcem zboží a že zde existuje řetězec společností před jeho přímým dodavatelem, což mu mohlo být podezřelé. Argumentaci, že žalobce nemohl o existujícím řetězci společností (CROSTATA, B&B STEEL TRADE s.r.o.) vědět, proto soud nepřisvědčil.

[40] Namítal-li žalobce, že i kdyby o dodavateli jeho dodavatele MRC Metal věděl, nemohlo by po něm být rozumně požadováno, aby zkoumal podrobnosti o těchto dalších subjektech, soud ve shodě se žalovaným konstatuje, že žalobce není odpovědný za chování svého obchodního partnera a nelze mu přičítat k tíži, že si dodavatele na předchozích článcích v řetězci neplní své povinnosti vůči správci daně či vůči jiným institucím. V souladu s citovanou judikaturou ESD a NSS je však možné po žalobci požadovat, aby při vstupu do obchodních vztahů, z nichž požaduje vyplatit ze státního rozpočtu odpočet daně, prokázal náležitou míru obezřetnosti. Žalobci nebylo vytýkáno, že nezkoumal „podrobnosti o těchto dalších subjektech“, ale skutečnost, že se spoléhal pouze na bezproblémovou spolupráci s dodavatelem z dřívější doby a na živý kontakt s jednatelem, aniž by se zajímal o sídla dodavatele MRC Metal a dalších článků v řetězci či jiné skutečnosti dostupné z veřejně dostupných zdrojů.

[41] Soud neshledal důvodnou ani námitku, že ve vztahu ke společnosti MRC Metal mu nelze vytýkat nedostatek obezřetnosti. Pokud žalobce namítal, že nebyl nečinný a přesto, že se jednalo o jednoduchý způsob pořizování Cu katod za cenu včetně přepravy, si ověřil, že MRC Metal není nově založeným subjektem, že je plátcem DPH, pořizoval si fotodokumentaci a k fakturám si vyžádal certifikát od výrobce a čestné prohlášení o původu zboží a způsobu jeho přepravy, prohlášení pro produkty se statusem preferenčního původu, prohlášení, že se jedná o polotovary a nikoli o odpad a prohlášení, že se nejedná o zboží kriminálního původu a

nevázne na něm jiná zástava, a zboží hradil bezhotovostně, tedy transparentně, lze konstatovat, že doložením uvedených dokumentů žalobce prokázal svůj nárok na odpočet z hlediska hmotně právních podmínek zakotvených v ust. § 72 zákona o DPH. Doložené doklady však nemění nic na tom, že žalobce s ohledem na existenci žalovaným uvedených objektivních skutečností neučinil veškerá opatření, která po něm lze rozumět vyžadovat, aby zabránil své účasti na daňovém podvodu.

[42] Nelze souhlasit s tvrzením žalobce, že mu byla žalovaným vytýkána nekontaktnost jeho dodavatele, která nastala až dlouho po uskutečnění plnění, nebo skutečnost, že jeho dodavatel neuhradil daň, kterou vykázal. Žalobci nebyla přičítána k tíži nekontaktnost dodavatele MRC Metal ani neuhrazení daně tímto subjektem, ale skutečnost, že se spoléhal na dosažitelnost dodavatele skrze živý kontakt, aniž by jej navštívil v jeho sídle nebo nahlédl do obchodního rejstříku a ověřil si, zda se nejedná o tzv. virtuální adresu nebo zda plní své povinnosti (např. zda ukládá účetní závěrky do obchodního rejstříku). Přitom lze předpokládat, že sídlo na tzv. virtuální adrese může být jedním ze znaků podvodného jednání.

[43] Pokud žalobce považuje za absurdní požadavek, aby si žalobce ověřoval soulad podpisu jednatele dodavatele v podpisovém vzoru v obchodním rejstříku a na fakturách, i soud je toho názoru, že požadavek na srovnávání podpisů na podpisových vzorech s podpisy na fakturách, zejména za situace, kdy bylo prokázáno uskutečnění plnění deklarovaným plátcem DPH, přesahuje opatření, která je možné od daňového subjektu rozumně očekávat. Tento dílčí závěr však nic nemění na tom, že žalobce si svého obchodního partnera MRC Metal v obchodním rejstříku neproověřil, o sídlo ani o jiné zde dostupné skutečnosti (např. že nezveřejňuje účetní závěrky) se nezajímal, čímž potvrdil, že nejednal obezřetně.

[44] O dostatečné obezřetnosti žalobce nesvědčí ani skutečnost, že se společností MRC Metal neuzavřel žádnou písemnou smlouvu ani písemné objednávky zboží. Ačkoli žalobce v průběhu řízení tvrdil, že ústní dohody jsou v jeho oboru podnikání běžné, toto tvrzení nebylo ničím prokázáno. Třebaže forma uzavřeného závazku nemá ve většině případů vliv na jeho platnost, písemná smlouva a další listiny jsou významným důkazním prostředkem ve všech případech, kdy dojde k jakýmkoli vadám obchodní transakce a smluvní strana povinná k jejich nápravě odepře součinnost. Soud nevylučuje, že účastník obchodního vztahu je oprávněn uzavírat smlouvy pouze ústní formou, při větších obchodech v řádu milionů lze ale s ohledem na vyšší ekonomický význam transakce a citelnější následky, které by nastoupily např. právě v případě podvodného jednání obchodního partnera, konstatovat, že tímto postupem žalobce zvýšil riziko plynoucí ze smluvního ujednání, což je v rozporu s běžným postupem, že každý účastník smluvního ujednání se snaží svoje rizika minimalizovat. Bylo samozřejmě na žalobci, jaká obchodní rizika se rozhodl při svém podnikání podstoupit, nelze však vytýkat žalovanému, pokud uzavření ústních smluv na plnění v řádu milionů Kč identifikoval jako jeden z dokladů o nedostatečné opatrnosti z hlediska přijatých opatření, aby se nestal součástí řetězce podvodného jednání.

[45] Pokud žalobce argumentuje, že by bylo v rozporu se svobodou volného pohybu zboží vyžadovat od obchodních partnerů potvrzení o bezdlužnosti, požadavek vyžadovat potvrzení o bezdlužnosti z napadeného rozhodnutí nevyplývá. Co se týče požadavku, aby daňové subjekty neobchodovaly s podnikateli, kteří nezakládají do obchodního rejstříku účetní závěrky, lze opětovně konstatovat, že je na daňovém subjektu, jaká opatření při svém podnikání zvolí, aby se nestal součástí podvodného řetězce jednání. Ačkoli porušení

povinnosti zakládat do obchodního rejstříku účetní závěrky dodavatelem samo o sobě zjevně nemůže svědčit proti oprávněnosti nároku na odpočet daně, v souhrnu s jinými skutečnostmi lze dojít k závěru, že zde existovalo podezření o daňovém podvodu.

[46] Neobstojí ani argumentace žalobce, že nárokováním odpočtu daně nedosáhl žádného zvýhodnění. Jak vyplývá z již citované judikatury Soudního dvora (např. již zmíněná věc *Kittel*), 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 DPH, je věcí vnitrostátního soudu odmítnout takové osobě povinné k dani přiznat nárok na odpočet. Osoba povinná k dani, která věděla nebo měla vědět, že se svým nákupem účastní podvodného plnění, pak musí být pro účely šesté směrnice považována za osobu účastnící se tohoto podvodu, a to bez ohledu na to, zda má z následného prodeje zboží prospěch, či nikoli. V takové situaci totiž osoba povinná k dani pomáhá pachatelům podvodu a stává se jejich spolupachatelem.

[47] Namítal-li žalobce, že žalovaný neposoudil případ s ohledem na konkrétní okolnosti a na možnosti žalobce, ani této námitce soud nepřisvědčil. Z napadeného rozhodnutí je zřejmé, že žalovaný při posouzení objektivních skutečností svědčících o tom, že se žalobce nechoval dostatečně obezřetně, vycházel právě z konkrétních okolností daného případu. Žalovaný zohlednil charakter obchodního vztahu a zabýval se i tvrzením, že žalobce nevěděl o subjektech stojících před jeho dodavatelem (kterému s ohledem na provedené dokazování nepřisvědčil), dospěl přitom k závěru, že žalobce tím, že nepožadoval sepsání písemné smlouvy, popř. objednávky, ignoroval skutečnosti o formálním sídle dodavatele, resp. se o jeho sídlo nezajímal, neověřil si skutečnosti v obchodním rejstříku a ignoroval skutečnosti ve věci přepravy zboží, nepřijal dostatečná opatření, která po něm mohla být rozumně vyžadována k ověření, zda plnění, která provádí, jej nepovedou k účasti na daňovém podvodu. Žalobce ostatně sám v žalobě připustil, že svého dodavatele MRC Metal si ověřil toliko v registru plátců DPH a zjistil si, že se nejedná o nově založený subjekt, jiná opatření neučinil.

[48] Soud neshledal důvodnou ani námitku, že žalovaný neprovedl komplexní analýzu objektivních skutečností, resp. posouzení jejich vzájemných souvislostí. Z napadeného rozhodnutí soud zjistil, že žalovaný vymezil objektivní skutečnosti jak jednotlivě, tak všechny ve svém souhrnu a kontextu, když uvedl, že byť každá ze zjištěných objektivních skutečností sama o sobě není v obchodněprávních vztazích nezákonná či protiprávní, jako celek dostatečným způsobem prokazují, že žalobce vědět mohl a měl, že se účastní plnění, které je součástí obchodu zasaženého daňovým podvodem. Dále uvedl, že byť veškerá jednotlivá zjištění nejsou sama o sobě důkazem svědčícím proti oprávněnosti uplatněného nároku na odpočet daně, ve svém souhrnu svědčí jednoznačně o tom, že žalobce nepřijal všechna opatření, aby se neúčastnil podvodného jednání. Neopatrnost žalobce žalovaný dovodil z kombinace absence písemných smluv, nedostatečného ověření svého obchodního partnera v jeho sídle nebo v obchodním rejstříku, kdy se žalobce spolehl na jeho „dosažitelnost“, a toho, že žalobce nepožadoval žádné dokumenty o přepravě zboží, ačkoli z nich mohl zjistit, že v předmětném obchodu se účastní pan B., se kterým žalobce již dříve obchodoval. S těmito závěry se ztotožnil i zdejší soud. V této souvislosti lze zmínit, že naopak žalobce byl tím, kdo se snažil zpochybnit či logicky objasnit každou z objektivních skutečností izolovaně, aniž by zohlednil existenci ostatních z nich.

[49] K námitce, že žalovaný odkazoval na četnou judikaturu, aniž by objasnil, jakým způsobem tyto rozsudky dopadají na konkrétní případ, je třeba konstatovat, že žalovaným citované pasáže judikatury Soudního dvora či Nejvyššího správního soudu jsou zcela obecné a jsou tedy aplikovatelné i na nyní projednávaný případ. Z citované judikatury obecně vyplývá, že je věcí každého subjektu, aby učinil opatření o tom, že jeho obchodní partner je dostatečně věrohodný. Žalovaný se právě otázkou, zda žalobce učinil dostatečná opatření, aby zabránil účasti na daňovém podvodu, zabýval, a na základě vymezení objektivních skutečností dospěl k závěru, že tomu tak nebylo. Žalobci lze přisvědčit v tom, že na projednávaný případ není přílehavý rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 5. 2009, č. j. 7 Afs 54/2009-90, jelikož ohledně uskutečnění plnění žalobce důkazní břemeno unesl, tato skutečnost však sama o sobě nezpůsobuje nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí.

[50] Pokud žalobce namítal, že žalovaný pominul nejnovější judikaturu Nejvyššího správního soudu věnující se problematice podvodných řetězců (již zmíněné rozsudky ze dne 7. 8. 2015, č. j. 5 Afs 180/2014-21, a ze dne 25. 6. 2015, č. j. 6 Afs 130/2014-60), je třeba zdůraznit, že první z citovaných rozsudků se netýká účasti na daňovém podvodu, ale prokázání deklarovaného plnění. Druhý z citovaných rozsudků se sice týká daňového podvodu (konkrétně pokusu o zneužití práva), ale nejedná se o přelomovou judikaturu, ale naopak o judikaturu vycházející z téže dřívější ustálené judikatury Soudního dvora, ze které vycházel i žalovaný v nyní projednávané věci. Kromě toho Nejvyšší správní soud ani v tomto případě nedospěl k závěru, že by daňový subjekt jednal v dobré víře a že by přijal veškerá rozumná opatření, aby zajistila řádný průběh obchodních případů, není tedy zřejmé, jaké konkrétní závěry měl žalovaný aplikovat na nyní projednávanou věc.

[51] Konečně soud nepřisvědčil ani námitce, že závěr žalovaného, že žalobce mohl či měl vědět, že se účastní obchodních transakcí zasažených daňovým podvodem, ale nepřijal veškerá opatření, aby se účastníkem nestal, nemá oporu v žádném daňovém předpisu. Jak již bylo nastíněno v úvodu, vnitrostátní úprava DPH se v jednotlivých členských státech, včetně České republiky, řídí Směrnicí, která nahradila na šestou směrnici Rady 77/388/EHS ze dne 17. 5. 1977, o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu. Je přitom třeba připomenout, že veškeré vnitrostátní orgány jsou při uplatňování národního práva povinny vykládat toto právo v co možná největším rozsahu ve světle znění a účelu unijního práva, aby dosáhly výsledku jím zamýšleného (v tomto smyslu např. rozsudek SDEU ze dne 8. 10. 1987, *Kolpinghuis Nijmegen*, 80/86, Recueil, s. 3969). Žalovaný proto nepochybil, pokud se při posouzení nároku žalobce na odpočet daně pohyboval v mezích stanovených judikaturou Evropského soudního dvora, resp. Soudního dvora EU.

[52] Na základě všech uvedených skutečností se soud ztotožnil se závěrem žalovaného, že žalobce na základě prokázaných objektivních skutečností (žalobce neuzavřel písemné smlouvy ani objednávky, nezajímal se o sídlo svého dodavatele, neověřoval si skutečnosti o svém dodavateli v obchodním rejstříku, nezajímal se o přepravu zboží, ačkoli mu musela být známa existence řetězce společností předcházející jeho přímému dodavateli) nepřijal veškerá opatření, která po něm mohla být rozumně vyžadována k ověření, zda plnění, která provádí, jej nepovedou k účasti na daňovém podvodu. Objektivní skutečnost, ačkoli každá sama o sobě nepředstavuje nezákonné jednání, ve svém souhrnu prokazují, že žalobce o podvodu na DPH minimálně vědět mohl a měl. Žalobce se sice snažil vytvořit dojem, že si svého zapojení do podvodného řetězce nemohl být vědom, na základě uvedených okolností však lze usuzovat, že žalobce dobrou víru zejména pro absenci uvedených preventivních opatření osvědčit nemůže.

Neuplatní se proto základní myšlenka judikatury Soudního dvora – totiž ochrana subjektivních práv a legitimního očekávání daňových subjektů, které si nejsou a nemohou být vědomy daňového podvodu, a jednají s veškerou rozumnou opatrností, aby se nestaly jeho součástí. Správní orgány nepochybily, pokud z uvedených důvodů žalobci odepřely nárok na odpočet daně z přidané hodnoty.

V. Závěr a náklady řízení

[53] Na základě výše uvedeného soud žalobu dle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl, neboť není důvodná.

[54] O náhradě nákladů řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Žalobce ve věci úspěch neměl (žaloba byla jako nedůvodná zamítnuta), a nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému správnímu orgánu, kterému by jinak jakožto úspěšnému účastníku řízení právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, náklady řízení nad rámec jeho běžné administrativní činnosti nevznikly, protože mu soud náhradu nákladů řízení nepřiznal.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu. 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.

V Brně dne 27. července 2017

JUDr. Zuzana Bystřická, v.r.
předsedkyně senátu