



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

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

žalobce:

sídlem

proti

žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**

sídlem Masarykova 427/31, Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 20. 8. 2018, č.j. 36927/18/5300-21442-712585

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 20. 8. 2018, č.j. 36927/18/5300-21442-712585 (dále též „napadené rozhodnutí“), kterým žalovaný k odvolání žalobce potvrdil v napadeném rozhodnutí specifikovaných 25 dodatečných platebních výměrů Specializovaného finančního úřadu (dále též „správce daně“ nebo „správní orgán 1. stupně“), všech ze dne 10. 7. 2017, za zdaňovací období říjen až prosinec 2011, březen až prosinec 2012, a leden až prosinec 2013 (dále též společně „dodatečné platební výměry“ nebo „prvostupňová rozhodnutí“). V prvostupňových rozhodnutích správce daně pro jednotlivá zdaňovací období doměřil žalobci daň z přidané hodnoty (DPH) a rozhodl o povinnosti uhradit penále v tam specifikované výši.

- 2 Na základě obsahu spisového materiálu předloženého žalovaným Městský soud v Praze stručně shrnuje, že u žalobce (resp. původně u jeho právního předchůdce) byla dne 4. 9. 2014 zahájena daňová kontrola DPH za zdaňovací období září až prosinec roku 2011, březen až prosinec roku 2012 a leden až prosinec roku 2013, s tím, že žalobce deklaroval přijetí reklamních a propagačních služeb od svého dodavatele [REDAKCE] (dále též jen „dodavatel“), což doložil přijatými fakturami vystavenými touto obchodní společností, na základě kterých uplatnil nárok na odpočet DPH. Správce daně nepochybně splnění formálních a hmotněprávních podmínek pro uplatnění nároku na odpočet DPH dle ust. § 72 a 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“), nicméně dospěl k závěru, že dle objektivních skutečností, které svědčí o vědomém zapojení žalobce v řetězci plátců účastnících se podvodu na DPH, mu nelze uplatněný nárok na odpočet DPH z přijatých zdanitelných plnění od předmětného dodavatele uznat. Správce daně zejména zjistil, že v řetězcích společností byly přeprodávány reklamní služby. Reklamní plochy za účelem propagace na automobilových závodech byly pronajímány od provozovatelů a majitelů závodních automobilů jako prvního článku řetězce a dále pak přefakturovány přes subdodavatele a následně dodavatelem [REDAKCE] vyfakturovány přímo žalobci, avšak za ceny několikanásobně vyšší, než za jaké byly prvotně nakoupeny od provozovatelů závodních automobilů, kteří reklamní plochu pro účely propagace na závodech rally pronajímali. Následně správce daně dodatečné platební výměry za jednotlivá zdaňovací období, proti nimž podal žalobce odvolání. Žalovaný společným rozhodnutím odvolání zamítl a rozhodnutí správce daně potvrdil.
- 3 Žalobce v žalobě nejprve obecně namítl, že daňové řízení předcházející napadenému rozhodnutí řízení trpí takovými vadami, které mají za následek nesprávné posouzení projednávané věci, v jehož důsledku došlo k porušení subjektivního práva žalobce na řádné projednání věci v souladu s právní úpravou. Porušení svého práva na řádné projednání věci spatřuje žalobce zejména v nesprávném vyhodnocení skutkových zjištění správním orgánem 1. stupně i žalovaným. V důsledku toho pak došlo k nesprávnému právnímu hodnocení věci, respektive k nesprávnému výkladu správně použité právní normy. Tím se žalovaný dopustil porušení ust. § 5 odst 1 a 3, § 8 odst. 1 a § 92 odst. 4 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“).
- 4 Chybný postup žalovaného žalobce spatřuje zejména ve skutečnosti, že žalovaný nesprávně posoudil skutková zjištění obsažená ve správě o daňové kontrole č.j. 1424020/17/3107-60562-803351 zpracované Finančním úřadem pro Olomoucký kraj, pracovištěm v Přerově a projednané 28. 6. 2017. Žalobce uvedl, že nesprávné skutkové

závěry, které nemají oporu v provedeném dokazování, a nesprávně aplikovaný význam aplikovaných právních norem, spočívají zejména ve skutečnostech, které již namítl v odvolání proti dodatečným platebním výměrům. Následně žalobce (str. 4 až 16 žaloby) doslovně citoval prakticky celé podané odvolání. Žalobce se na obsah podaného odvolání zcela odvolal, vyzval soud, aby obsah odvolání považoval za námitky proti rozhodnutí žalovaného, přičemž pokud je v textu použito označení správce daně, je pro účely této žaloby tímto míněn i žalovaný.

- 5 Žalobce poté zopakoval, že odvolací důvody nebyly žalovaným řádně vypořádány.
- 6 K prvnímu odvolacímu důvodu spočívajícímu v námitce nedostatečného zjištění skutkového stavu žalobce nesouhlasil se závěrem žalovaného, že nebylo chybou neprovést opakovanou svědeckou výpověď jednatele předmětného dodavatele, [REDACTED] (dále též jen „jedenatel dodavatele“) jen z důvodu, že považuje předchozí svědeckou výpověď za komplexní výsledek a že není zřejmé, o jaké konkrétní dotazy by chtěl odvolatel svědeckou výpověď doplnit. Totéž platí i pro opakované vyjádření bývalých jednatelek žalobce [REDACTED] a [REDACTED] (dále též jen „bývalí jednatele žalobce“), ať jejich vyjádření bude považováno za svědeckou výpověď nebo vyjádření žalobce. Závěr žalovaného o tom, že se muselo jednat o vyjádření žalobce, je nicméně dle žalobce chybný, neboť bývalí jednatele žalobce již v průběhu daňové kontroly nebyli jednatele, a tedy jejich vyjádření nemohlo být jednáním žalobce a mohlo být pouze svědeckou výpovědí.
- 7 K druhému odvolacímu důvodu spočívajícímu v námitce nesprávného hodnocení důkazů žalobce namítl, že tvrzení žalovaného o shromáždění objektivních kritérií svědčících o tom, že žalobce mohl a měl vědět o účasti v řetězci zasaženého podvodem na DPH, nemá oporu ve spisovém materiálu, a že nález Ústavního soudu sp.zn. I. ÚS 643/2004 nedopadá na projednávaný případ. Rovněž tvrzení žalobce, že nevidí důvod, proč by jednotliví majitelé vozů měli účtovat žalobci napřímo vyšší částku než zprostředkovatelům, kteří poté reklamní plochu na voze dále pronajímají, není důkazem o tom, že bylo vyvráceno, že bylo v možnostech a schopnostech ze strany žalobce získat reklamu přímo od provozovatele vozidla za nižší cenu.
- 8 K třetímu až čtvrtému odvolacímu důvodu žalobce namítl, že žalovaný neprokázal, že subjektivní znak zavinění, tedy, že žalobce vědět mohl a měl, byl naplněn, a bez ohledu na hypoteticky použitým autonomním pojmu podvodu na DPH nebyla žalovaným prokázána subjektivní stránka zavinění ze strany žalobce. Dle názoru žalobce musí stát v řízení zcela najisto, že věděl nebo měl vědět, a rozhodně nestačí závěr, že pokud snad mohl vědět, tak i věděl a měl vědět. Žalobce byl v popisovaném smluvním vztahu v postavení, kdy i s péčí řádného hospodáře nebylo v jeho silách zjistit jakékoli podezřelé okolnosti v oblasti poskytování reklamy, jak uvedl výše v odvolání.
- 9 K pátému odvolacímu důvodu žalobce namítl, že nelze souhlasit se závěrem žalovaného, že nebyl namístě postup v režimu ručení za neodvedenou daň ve smyslu ust. § 109 zákona o DPH
proto, že řízení se netýká placení daní, ale vzniku pochybnosti o oprávněnosti uplatněného nároku na odpočet DPH. Tento závěr žalovaný dle žalobce sám vyvrací tím, že podrobně uvádí, u kterých subjektů nebylo možno provést kontrolu, zda byla DPH řádně odvedena

pro

nekontaktnost daňových subjektů. V tomto případě je tedy zcela zřejmé, že žalovaný neví, zda DPH byla či nebyla v rámci zdanitelného plnění v řetězci daňových subjektů řádně odvedena, a jen nedostatek této vědomosti ho neopravňuje k závěru, že daň nebyla řádně odvedena a ke vzniku pochybnosti o existenci podvodu s DPH.

- 10 K šestému a sedmému odvolacímu důvodu o tom, že žalobce nejednal s péčí řádného hospodáře, žalobce namítl, že se žalovaný s námitkami žalobce v napadeném rozhodnutí nikterak nevyrovnal a pouze se nekonkrétně odvolal na předchozí závěry, které však nemají podklad ve spisovém materiálu.
- 11 Spolu se zrušením napadeného rozhodnutí žalobce navrhl zrušit též dodatečné platební výměry vydané prvostupňovým orgánem.
- 12 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. Věcně se pak vyjádřil stejně jako v napadeném rozhodnutí.
- 13 Městský soud v Praze přezkoumal napadené rozhodnutí v rozsahu žalobních bodů, kterými je vázán (srov. ust. § 75 odst. 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů - dále jen „s. ř. s.“), včetně řízení, které jeho vydání předcházelo. Při přezkoumání tohoto rozhodnutí městský soud vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (srov. ust. § 75 odst. 1 s. ř. s.). Vady, k nimž by byl povinen přihlédnout z moci úřední, soud neshledal.
- 14 Městský soud v Praze o věci rozhodl bez jednání, neboť účastníci řízení přes výzvu soudu nevyjádřili svůj nesouhlas s projednáním věci bez jednání, jejich souhlas je tak presumován (ust. § 51 odst. 1 s. ř. s.).
- 15 Před samotným přezkumem Městský soud v Praze považuje za potřebné zdůraznit, že správní soudnictví je ovládáno dispoziční zásadou. Obsah, rozsah a kvalita žaloby tak předurčují obsah, rozsah a kvalitu následného soudního rozhodnutí. Úlohou žalobce je v žalobě uvést jím spatřované skutkové či právní důvody nezákonnosti napadeného rozhodnutí (srov. ust. § 71 odst. 1 písm. d) s. ř. s.) a vymezit tak rozsah soudního přezkumu. V daném případě je napadeným rozhodnutím správní rozhodnutí, kterým žalovaný rozhodl o odvolání proti dodatečným platebním výměrům. Žalobce však podstatný text žaloby doslova přejal z obsahu odvolání, případně pouze upravil terminologii použitou v odvolání tak, aby lépe odpovídala následnému soudnímu řízení. Žalobci samozřejmě nic nebrání zopakovat odvolací námitky v případech, kdy je žalovaný dostatečně nevypořádal, popřípadě není-li žalobce se skutkovým či právním posouzením těchto námitek spokojen, vždy by však mělo být z obsahu žaloby jednoznačně patrné, které konkrétní závěry žalovaného pokládá za nedostatečné, nezákonné či nesprávné. V nyní posuzované žalobě tak žalobce měl namísto citování odvolání a opakování argumentů již uplatněných v odvolání předložit spíše oponenturu napadeného rozhodnutí a vymezit se proti způsobu, jakým žalovaný vypořádal odvolací námitky, resp. uvést, v čem konkrétně podle jeho názoru žalovaný pochybil. Neobsahuje-li žaloba takovou

argumentaci, může se soud zabývat posouzením zákonnosti napadeného rozhodnutí jen v rovině obecné. V opačném případě by totiž popřel dispoziční zásadu a namísto žalobce by v podstatě domýšlel, v čem konkrétně je napadené rozhodnutí nesprávné. Jinými slovy, pokud žalobce v žalobních bodech neprezentoval dostatečně konkrétní argumenty vedoucí ke zpochybnění důvodů napadeného rozhodnutí, nemusí soud hledat způsob pro alternativní a originální vyjádření závěrů, k nimž již dospěl žalovaný.

- 16 K odkazu žalobce na obsah odůvodnění svého odvolání proti prvostupňovým správním rozhodnutím, kdy žalobce toto odvolání učinil součástí podané žaloby, Městský soud v Praze zmiňuje rozhodnutí Vrchního soudu v Praze (tehdy jakožto soudu správního) č.j. 7 A 147/1999 – 35 ze dne 27. 12. 2001, dle kterého se soud v řízení o správní žalobě nemůže zabývat námitkami, které žalobce uplatnil v rozkladu podaném ve správním řízení, byť i na ně v žalobě sumárně odkázal. Je třeba, aby žalobce tvrzené důvody nezákonnosti v žalobě explicitně uvedl. To je zákonnou náležitostí žaloby a jen tímto způsobem mohou být vymezeny hranice soudního přezkumu zákonnosti aktu.
- 17 Odvolání žalobce v projednávané věci směřovalo proti prvostupňovým rozhodnutím správce daně. Žaloba naproti tomu napadá rozhodnutí žalovaného o odvolání žalobce. Tvrzené důvody nezákonnosti je proto třeba v žalobě výslovně uvést. Žalobce toto v podstatné části žaloby (str. 4 až 16) neučinil, proto soud námitky v této části žaloby citované nemůže vypořádat.
- 18 Při přezkumu napadeného rozhodnutí městský soud vyšel z následující právní úpravy.
- 19 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.
- 20 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.
- 31 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.

38 Podle ust. § 72 zákona o DPH

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 předpisu 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.

39 Podle ust. § 73 odst. 1 zákona o DPH 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.

- 40 Judikatura správních soudů se podvody na DPH již mnohokrát zabývala, přičemž v této problematice lze vyjít z judikatury 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 Bond House Systems Ltd (dále jen „věc Optigen“), ze dne 6. 7. 2006 ve spojených věcech C-439/04 a C-440/04 Axel Kittel a Recolta Recycling SPRL (dále jen „věc Kittel“), ze dne 21. 6. 2012, ve spojených věcech C-80/11 a C-142/11, Mahagében Kft a Péter Dávid - dále jen „věc Mahagében“).
- 41 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 spletité, 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).
- 42 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).
- 43 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 účastníka se podvodu bez ohledu na to, zda má z prodeje zboží prospěch či nikoli (viz závěry věci Kittel 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).

44 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).

45 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 stěžovatelčiným přesvědčením, že správní soudy chápou pojem podvodu na DPH odlišně od judikatury Soudního dvora, protože v odůvodnění svého rozhodnutí se nespokojily pouze se zjištěním, že v řetězci transakcí předcházejících dodání zlata stěžovatelce nebylo zapláceno DPH, ale v souladu se závěry vyslovenými Soudním dvorem zkoumaly subjektivní stránku, tj. zda stěžovatelka věděla nebo měla vědět, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH, a hodnocením zjištění učiněných správními orgány dospěly soudy ke kladnému závěru*“.

46 Existenci obchodních řetězců žalovaný podrobně specifikoval na str. 11 až 17 napadeného rozhodnutí, včetně grafických schématů řetězců. Popsal skutečnosti týkající se chybějící daně, když objasnil, že určité společnosti v řetězci daň nepřiznaly, neodvedly nebo se staly nekontaktními a nebylo možné prověřit, jestli v daňových přiznáních k DPH uváděly pravdivé skutečnosti. Dále vyčerpávajícím způsobem rozvedl okolnosti svědčící dle jeho názoru o podvodu na DPH. Za tyto okolnosti dle napadeného rozhodnutí žalovaný považuje nekonkrétnost a nejasnost sjednáváných smluv, otázku cenotvorby, existenci personálního propojení společností v řetězcích, existenci virtuálních sídel, nestandardní úhrady za plnění a další nakládání s těmito úhradami u dalších společností v řetězci, okolnosti týkající se předchozího poskytovatele plnění. Shrnl, že posuzované obchodní transakce neodpovídaly podmínkám, které jsou typické a v obchodním styku běžné pro subjekty, které se snaží dosahovat ekonomického zisku, a stejně tak společnosti figurující v předmětných řetězcích se žalovanému nejevily jako standardní podnikatelé.

- 47 Vzhledem k tomu, že uvedenou existenci obchodních řetězců, v nichž došlo k narušení neutrality daně, žalobce nezpochybňuje, Městský soud v Praze nepodrobil dotčená zjištění žalovaného hlubšímu přezkumu, neboť nejsou předmětem žalobních námitek. Žalobní námitky směřují primárně do závěru žalovaného, že žalobce byl vědomým účastníkem zjištěných řetězců (vždy na konci řetězce). 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 následujících zjištěních, která považoval za relevantní.
- 48 Hodnota plnění. Žalovaný zjistil, že peněžní hodnota za pronájem reklamních ploch a umístění reklamního loga žalobce na soutěžních automobilech od předmětného dodavatele byla v jednotlivých zdaňovacích obdobích vysoká; v rámci zjištěných obchodních řetězců totiž docházelo k jejímu výraznému navýšení. Majitelé závodních automobilů, na kterých bylo uvedeno žalobcovo logo, pronajímali srovnatelnou reklamní plochu za 4.000 Kč až 30.000 Kč bez DPH za jeden závod, zatímco žalobce platil částku ve výši 250.000 Kč bez DPH. Dle žalovaného je nelogické, že žalobce zaplatil za umístění nevýrazného reklamního loga na jeden závod zaplatil tak vysokou částku. Žalobci měla být tato vysoká cena podezřelá, i vzhledem k absenci specifikace rozsahu reklamy ve smlouvě.
- 49 Výběr dodavatele. Bývají jednatele se k výběru dodavatele vyjádřili tak, že kontakt jim předal předchozí poskytovatel reklamy, jednatele žádná kritéria výběru neuplatňovali, činnost dodavatelů neověřovali, běžné ceny za požadované reklamní služby neproěřovali, trh s poskytováním reklamy na závodních automobilech jim při tom do té doby nebyl znám. Domluva o velikosti loga ani jeho umístění na voze předem nebyla.
- 50 Kalkulace ceny. Bývalí jednatele žalobce uvedli, že neexistovala žádná kalkulace, z čeho je tvořena cena reklamní služby.
- 51 Nedostatečně ošetřená smluvní dokumentace. Ve smlouvách o poskytnutí reklamy mezi žalobcem a dodavatelem nebyla ustanovení týkající se velikosti, počtu či umístění loga a chyběla zde také ujednání pro případ neplnění podmínek smlouvy. Žalobce tak dopředu nevěděl, jak bude jeho logo velké, kde na vozidle se bude nacházet, a pokud by byl po závodě s tímto nespokojený, nemohl se vzhledem k obecnosti smlouvy účinně bránit.
- 52 Umístění reklamy. Ve smluvní dokumentaci nebylo uvedeno konkrétní vozidlo, případně konkrétní jezdec, na jehož vozidle bude reklama žalobce prezentována. Tato informace je přitom způsobila ovlivnit cenu reklamy, neboť reklama na vozidle, které se pravidelně umísťuje v čele závodů, bude rozhodně vyšší než reklama na vozidle, které se umísťuje ve středu nebo na konci startovního pole.
- 53 Dle názoru městského soudu je žalovanému třeba přisvědčit v tom, že uvedené okolnosti v nyní projednávané věci nasvědčují jeho závěru, že nešlo o standardní obchodní případ, ale o podvodné jednání, kdy dodavatel jednal s úmyslem krátiť daň, a žalobce o jeho úmyslu mohl a měl vědět. Vymezené skutečnosti je třeba posuzovat ve svém souhrnu, neboť i když některé 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). Vymezené skutečnosti ve svém souhrnu tvoří logický a ucelený řetězec vzájemně se doplňujících a na sebe navazujících skutečností, které prokazují, že žalobce minimálně měl nabýt podezření o tom, že se účastní řetězce zasaženého podvodem na DPH.

- 54 Městský soud z těchto skutečností vyzvihuje především značně nadhodnocenou cenu za předmětné plnění, přičemž žalobce zavázal tuto cenu v nestandardní výši poskytnout, aniž by se zajímal o běžné obchodní zvyklosti na trhu s předmětnou reklamou, o subjekt dodavatele, a rovněž o obsah plnění ze strany dodavatele směrem k žalobci a o to, jaká je obvyklá cena za takové plnění. Žalobce hodnotu plnění dodavatele a hodnotu svého protiplnění ani v základním nepoměřil, ani tak učinit nemohl, neboť kokrétní podobu plnění dodavatele dle svého tvrzení nezjišťoval a neznal. Své nelogické jednání, kdy žalobce neučinil nic pro alespoň základní orientaci na předmětném obchodním trhu, žalobce nijak racionálně nevysvětlil.
- 55 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, 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 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 se rizikové faktory obchodních transakcí nezajímal, neučinil žádné kroky k jejich ověření a k předejití účasti v podvodném řetězci.
- 56 Žalobce přitom v posuzovaném případě nejen, že nevěnoval sebemenší pozornost tomu, jaká je podstata ekonomické aktivity jeho dodavatele, resp. za jakých okolností tento dodavatel setrvává na trhu (jakým způsobem dosahuje zisku), ale dokonce se nezabýval ani řízením vlastních obchodních rizik. Soud je toho názoru, že žalobce měl v zájmu minimalizace vlastního podnikatelského rizika přijmout taková opatření, aby jednáním svého obchodního partnera nebyl později dotčen a aby též vyloučil pochybnosti o způsobu realizace obchodních transakcí 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 v případě důvodných pochybností prokázal, že jednal v dobré víře, že se neúčastní podvodného jednání. Lze předpokládat, že pokud by žalobce obchodoval za přiměřeně obezřetných obchodních podmínek, eliminoval by svoji účast v řetězcích, 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.“*

- 57 K jednotlivým námitkám žalobce městský soud ve stručnosti uvádí následující.
- 58 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 výsledky svědka a bývalých jednatelů žalobce). 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 svědčícím o tom, že žalobce věděl nebo mohl vědět, že předmětná plnění jsou součástí nesrovnalostí s DPH. Městský soud přitom zdůrazňuje, že námitky vznesené v odvolacím řízení jsou ve své podstatě shodné s žalobními námitkami.
- 59 V první žalobní námitce žalobce odkazuje na první odvolací důvod, v němž žalobce namítal nedostatečné zjištění skutkového stavu z důvodu neprovedení žalobcem navrhovaných svědeckých výpovědí. Žalobce je přesvědčen, že měla být doplněna svědecká výpověď jednatele dodavatele, a vyjádření bývalých jednatelů žalobce měla být posouzena jako svědecké výpovědi, přičemž tyto měly být rovněž doplněny.
- 60 Uvedenou námitku zcela správně a vyčerpávajícím způsobem odůvodnil v napadeném rozhodnutí žalovaný (viz body 82 a 83 napadeného rozhodnutí), a městský soud konstatuje, že shodně s žalovaným dospěl k závěru, že především z námitky žalobce týkající se navržených důkazů nevyplývá existence tvrzení takové povahy, že by měla být ještě důkazně prověřena. Žalobce neuvedl ničeho k tomu, jaké okolnosti by měly být z doplnění důkazů postaveny najisto. Není tak zřejmé, jak mohlo neprovedení namítaných důkazů vést k znemožnění žalobci unést důkazní břemeno. Dále městský soud uvádí, že z obsahu spisového materiálu přeloženého žalovaným zjistil, že výslech svědka – jednatele dodavatele byl veden zcela standardně, otázky byly kladeny účelně, k věci, svědkovi bylo umožněno komplexně se k věci vyjádřit. Svědek vypovídal k obchodním aktivitám dodavatele na trhu s reklamami na závodní auta a vypovídal též konkrétně o obchodní spolupráci s žalobcem. Žalobce se přitom k výsledku svědka nedostavil a nevyužil svého práva zakotveného v ust. § 69 odst. 5 daňového řádu být přítomen u výsledku a klást svědkovi otázky za účelem prokázání svých práv a povinností. Městský

soud nadto považuje za potřebné objasnit, že správní orgány nemají v souladu se zásadou volného hodnocení důkazů povinnost provést každý navržený důkaz, když závisí zcela na jejich uvážení, které z důkazních prostředků provedou (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 2. 2007, č.j. 7 Afs 175/2005-103). Správní orgány však mají povinnost přezkoumatelným způsobem vyložit, proč určitý navržený důkaz neprovedly (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 3. 2011, č.j. 8 Afs 19/2010-127). Žalovaný své uvážení o tom, z jakého důvodu navržený výslech svědka nezopakuje a nedoplní, řádně odůvodnil neúčelností a nadbytečností takového postupu.

- 61 K návrhům na provedení svědeckých výsledků bývalých jednatelů žalobce městský soud uvádí, že žalovaný správně korigoval právní názor prvostupňového orgánu, který vyjádření bývalých jednatelů označil za svědecké výpovědi. Ve věci se nejednalo o svědky, ale o osoby, které lze zjednodušeně označit jako bývalé jednatele žalobce, neboť obě jmenované osoby byly (jak soud ověřil nahlédnutím do veřejného rejstříku) jednately právního předchůdce žalobce, společnosti [REDACTED], a podstatné je, že byly jednately uvedené společnosti v rozhodných zdaňovacích obdobích od září 2011 od prosince 2013. Proto žalovaný nepochybil, když s vyjádřeními obou bývalých jednatelů nakládal jako s vyjádřením daňového subjektu samotného, který na rozdíl od svědků není v řízení vázán povinností vypovídat pravdu a nic nezamlčet.
- 62 Městský soud v Praze pro úplnost odkazuje na závěry vyslovené Nejvyšším správním soudem v Praze v rozsudku ze dne 20. 9. 2017, č.j. 6 Afs 237/2017-23. V něm Nejvyšší správní soud vyložil, že bývalého člena statutárního orgánu daňového subjektu nelze v daňovém řízení vyslechnout jako svědka, týká-li se výslech období, kdy vykonával svoji funkci. (Srovnej též: rozsudek Nejvyššího správní soudu ze dne 19. 10. 2006, č. j. 7 Afs 15/2013-99.)
- 63 Městský soud v Praze dále uvádí, že žalobce ani v případě návrhů na doplnění dokazování opakovaným výsledkem bývalých jednatelů nepředestřel žádné skutečnosti, které by uvedené osoby měly k věci doplnit, neuvedl, jaké žalobcovo tvrzení by jejich výpovědi mělo být podpořeno. Oba bývalí jednatele se ve věci dostatečně ústní formou vyjádřili, a to mimo jiné k postoji žalobce k obchodu s reklamou na závodní auta a k spolupráci s předmětným dodavatelem. Žalobce byl jejich vyjádření přítomen a bylo mu umožněno klást otázky. Žalovaný pak řádně v napadeném rozhodnutí objasnil, že bývalým jednatelům nic nebránilo, aby žalobcem blíže nespecifikované skutečnosti, ke kterým je žalobce navrhoval vyslechnout, sdělili bez dalšího. Soud však považuje za korektní poznamenat, že takové doplnění vyjádření bývalých jednatelů by žalovaným z podstaty věci nemohlo být hodnoceno jako důkaz ve smyslu ust. § 96 daňového řádu, nýbrž pouze jako tvrzení, které by byl žalobce následně povinen prokázat důkazními prostředky.
- 64 Městský soud k posuzované žalobní námitce závěrem doplňuje, že i kdyby se v daném případě jednalo o svědky a nikoli o osoby reprezentující daňový subjekt samotný, nebyla by tato okolnost způsobila změnit niče na tom, že jejich výpovědi v řízení nebylo třeba doplňovat, když ani není patrné, jaké dosud neprokázané skutečnosti by předmětné výpovědi mohly podpořit.

- 65 V druhé žalobní námitce žalobce odkazuje na druhý odvolací důvod a namítá v ní, že nabytí předmětné zdanitelné plnění od dodavatele v dobré víře a žalovaný nepostupoval správně, když dospěl k závěru, že žalobce věděl a mohl vědět, že byl součástí daňového podvodu. Žalovaný dle žalobce nevyvrátil stanovisko žalobce, že nebylo v jeho možnostech získat reklamu za nižší cenu.
- 66 Vzhledem k obsahu žalobní námitky se Městský soud v Praze stručně vyjádří k otázce rozložení důkazního břemene mezi žalobce a správce daně v posuzované věci.
- 67 Ve smyslu ust. § 72 odst. 1 zákona o DPH má nárok na odpočet daně plátce, pokud přijatá zdanitelná plnění použije pro uskutečnění své ekonomické činnosti. Nárok na uplatnění odpočtu daně vzniká dnem, ke kterému vznikla povinnost přiznat daň na výstupu. Nárok na odpočet daně plátce prokazuje dle ust. § 73 odst. 1 zákona o DPH daňovým dokladem, který byl vystaven plátcem a byl zaúčtován podle zvláštního právního předpisu.
- 68 Podle ust. § 92 daňového řádu správce daně dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji, a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů (2). Daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních (3). Pokud to vyžaduje průběh řízení, může správce daně vyzvat daňový subjekt k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, a to za předpokladu, že potřebné informace nelze získat z vlastní úřední evidence (4).
- 69 Podle odst. 5 téhož ustanovení správce daně prokazuje
- a) oznámení vlastních písemností,
 - b) skutečnosti rozhodné pro užití právní domněnky nebo právní fikce,
 - c) skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem,
 - d) skutečnosti rozhodné pro posouzení skutečného obsahu právního jednání nebo jiné skutečnosti,
 - e) skutečnosti rozhodné pro uplatnění následku za porušení povinnosti při správě daní.
- 70 Vzhledem k tomu, že odmítnutí nároku na odpočet je výjimkou ze základní zásady, kterou tento nárok představuje, je na daňovém orgánu, aby dostatečně 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. Pokud správce daně v daňovém řízení na základě zjištěného skutkového stavu otázky týkající se vědomosti daňového subjektu prokáže, důkazní břemeno se přenáší zpátky na daňový subjekt.
- 71 Judikatura Nejvyššího správního soudu (srovnej např.: rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 5. 2012 č.j. 1 Afs 26/2012-34, ze dne 11. 12. 2014 č.j. 6 Afs 156/2014-47) stabilně uvádí, že z hlediska objektivních okolností musí správce daně posuzovat každou obchodní transakci samu o sobě, nikoli však izolovaně, ale komplexně jako celek. Správce daně je povinen přihlídnout k prostředí, v němž se daňový subjekt pohybuje, k jeho obchodním zkušenostem, znalostem a kapitálu, k charakteru a vlastnostem plnění,

obchodním, platebním a záručním podmínkám a dalším okolnostem. Takto zjištěné objektivní okolnosti pak 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 ukazují na to, že aňový subjekt o podvodu věděl či minimálně vědět mohl (srovnej: rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 31. 7. 2013 č.j. 1 Afs 58/2013-34).

- 72 V posuzované věci žalovaný identifikoval řetězcový podvod na DPH, a následně v souladu s citovanými ustanoveními daňového řádu a zákona o DPH prokazoval, zda žalobce věděl nebo mohl a měl vědět o svém zapojení v řetězci stíženém daňovým podvodem, nebo zda byl v době víře o tom, že se plnění, které je součástí daňového úniku, neúčastní. Za tímto účelem žalovaný učinil tzv. vědomostní test, jak podrobně popsal v bodech 63 až 76 napadeného rozhodnutí.
- 73 Žalobce v žalobní námitce obecně napadá závěr žalovaného o absenci dobré víry žalobce, konkrétně pak namítá, že žalovaný nijak neprokázal nestandardnost ceny za poskytnuté zdanitelné plnění.
- 74 Srovnání daňových dokladů vystavených za posuzované zdanitelné plnění a daňových dokladů vystavených v transakcích obdobného obchodního charakteru, při kterém žalovaný zjistil, že cena za reklamu byla žalobci účtována ve výrazně vyšší hodnotě, než bylo běžné, považuje Městský soud v Praze za logický, opodstatněný a správný postup, jak posoudit standardnost fakturace mezi žalobcem a jeho dodavatelem. Tento rozdíl ve fakturované ceně svědčí o odlišném a ekonomicky neracionálním jednání žalobce, které žalovaný správně vyhodnotil jako důkaz o chybějící dobré víře v zákonnost transakce.
- 75 Od zjištění žalovaného, že dodavatel účtoval řádově odlišnou a z běžné obchodní praxe zcela vybočující cenu, není namístě zcela odhlížet či jej opomíjet, jak to činí žalobce s poukazem na skutečnost, že postačí, měl-li žalobce o reklamu zájem a byl-li dodavatel schopen požadovanou reklamu poskytnout. Pokud totiž bylo možné a obvyklé požadovanou reklamu sjednat za podstatně nižší cenu, lze kritérium ceny považovat za vodítko při hodnocení povahy transakce z hlediska možnosti účasti na daňovém podvodu. Pominul-li žalobce tuto okolnost, nesvědčí to o jeho náležité opatrnosti.
- 76 Městský soud v Praze neshledal důvodnou ani argumentaci žalobce, v níž zpochybňuje samotný závěr žalovaného o tom, že sjednaná cena je nestandardní výše. Městský soud se plně ztotožňuje se závěry žalovaného, který podrobně vysvětlil, v čem tyto nestandardnosti ohledně ceny za reklamu spočívají. Své úvahy žalovaný založil na porovnání ceny nabízené majiteli závodních automobilů a jinými dodavateli, na naprosté rezignaci žalobce na zjišťování takto běžně nabízené ceny, dále na nezájmu žalobce smluvit, jaké konkrétní plnění mu bude za nestandardně vysokou cenu poskytnuto. Žalovaný tedy logicky a řádně odůvodnil svůj závěr o nereálně vysokých částkách, které dodavatel fakturoval žalobci. Ani okolnost, že žalovaným zjištěné běžné ceny byly předně určeny majiteli vozidel pro dodavatele, a nikoli pro koncového zákazníka, nemůže vysvětlit enormní navýšení ceny oproti cenám určeným pro dodavatele na fakturách vystavených žalobci. Ničím pak nelze obhájit pasivní přístup žalobce, který ani v základním neprověřil reálnost dané ceny. Vysvětlení žalobce, že ochota platit tyto nadhodnocené ceny

představovala pouze neekonomické chování žalobce, proto městský soud považuje za účelové a neopodstatněné.

- 77 S ohledem na výše uvedené má Městský soud v Praze za to, že není možné přisvědčit tvrzení žalobce, že se jednalo o ceny v obvyklé výši, a že tedy žalobce nemohl nabýt jakékoliv podezření, že se dodavatel chystá spáchat podvod na DPH. Městský soud tedy plně aprobuje závěr žalovaného, že v řízení bylo náležitě prokázáno, že jednání žalobce nebylo činěno v dobré víře.
- 78 K otázce posouzení ceny fakturované dodavatelem jako nadhodnocené a nestandardní městský soud závěrem poukazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 6. 2015, č. j. 2 Afs 15/2014-59, v němž Nejvyšší správní soud mimo judikoval, že *„neobvyklá cena obchodované komodity, dlouhodobě nestandardní způsob obchodování (obchodování s nově založenými společnostmi s minimálním základním kapitálem, jež svou nabídku veřejně neprezentují, jejichž sídlo se nachází v rodinných domech či bytech apod.) a absence účinných vnitřních kontrolních mechanismů mohou být indiciemi nasvědčujícími tomu, že daňový subjekt věděl nebo měl vědět, že se svou ekonomickou aktivitou účastní podvodu na dani z přidané hodnoty.“* Tyto závěry lze vztáhnout i na posuzovanou věc, neboť jednotlivé indicie celého obchodního vztahu v komplexu poukazují na nestandardnosti, které takový vztah zatěžují, a nasvědčují vědomosti žalobce o jeho účasti na jednání vedoucím k nezákonnému uplatnění daňové výhody.
- 79 Městský soud dále k posuzované žalobní námitce uvádí, že považuje za nepřipadnou argumentaci žalobce nálezem Ústavního soudu sp.zn. I. ÚS 643/2004, kde byla námitka promlčení vznesená synem vůči matce shledána v rozporu s dobrými mravy. Uvedená judikatura na projednávanou věc nedopadá pro odlišné skutkové okolnosti obou srovnávaných případů. Městský soud na tomto místě považuje za vhodné poznamenat, že žalovaný vycházel z judikatury, která je pro danou věc relevantní, tuto judikaturu řádně označoval, odkazoval na ni nebo z ní citoval, a měl-li za to, že žalobcem předestřená judikatura posuzovala skutkově jiné situace a nelze ji proto na posuzovaný případ použít, zcela korektně se proti žalobcově argumentaci vymezil. Městský soud nepovažuje za nezbytné, aby se žalovaný výslovně vyjadřoval ke každému žalobcem v odvolání označenému judikátu a aby v každém jednotlivém případě polemizoval s názorem žalobce a podrobně objasňoval, proč jde či nejde o judikát na danou věc přílehlavý. Podle názoru městského soudu postačí, předloží-li žalovaný svoji vlastní ucelenou a logickou argumentaci, což bylo v případě napadeného ozhodnutí bezpochyby splněno.
- 80 V třetí žalobní námitce žalobce odkázal na třetí a čtvrtý odvolací důvod. Namítl, že v řízení nebylo prokázáno naplnění subjektivního znaku zavinění, tedy, že žalobce vědět mohl a měl o své účasti na podvodu. Uvedené dle žalobce platí i přes autonomní použití pojmu podvodu na DPH. Trval na tom, že byl v daném smluvním vztahu v postavení, kdy i s péčí řádného hospodáře nebylo v jeho silách zjistit jakékoli podezřelé okolnosti v oblasti poskytování reklamy.
- 81 Městský soud uvedené žalobní námitce nemůže přisvědčit. Na rozdíl od žalobce má za to, že zjištění a závěry žalovaného prokazují vědomost žalobce o účasti na daňovém podvodu jednoznačně. Městský soud poukazuje především na to, že ač žalobce brojí proti závěrům

žalovaného o tom, že žalovaným identifikované okolnosti jsou důkazem o daňovém podvodu, sám nenabízí žádné jiné vysvětlení těchto okolností. Městský soud v Praze je přitom přesvědčen, že žalovaným označené nesrovnalosti nejsou vysvětlitelné jinak, než účastí na daňovém podvodu. Žalovaný zjištěné objektivní skutečnosti hodnotil jednotlivě i v souhrnu a řádně zdůvodnil, proč z nich vyplývá vědomost žalobce o účasti na daňovém podvodu a proč tento závěr nevyvrací argumentace přednesená žalobcem. Ve shodě s žalovaným městský soud znovu opakuje, že k závěru o tom, že plátce daně (žalobce) věděl či měl vědět o své účasti na daňovém podvodu, postačují i takové indicie, které, ač jednotlivě samy o sobě nezákonnost nedokládají, ve svém souhrnu tvoří logický a ucelený řetězec nepřímých důkazů (viz. např. bod 48 rozsudku Nejvyššího správního soudu z dne 31. 7. 2013, č.j. 1 Afs 58/2013 - 34). Takéž městský soud má za to, že obchodní jednání žalobce s jeho dodavatelem nelze vysvětlit jinak než vědomou účastí žalobce na daňovém podvodu. Nepřisvědčil proto námitce žalobce, že zjištěné objektivní okolnosti netvoří logický a ucelený soubor vzájemně se doplňujících důkazů a že lze zřejmě dojít k jiným, pravděpodobnějším skutkovým verzím, ve kterých hraje hlavní roli prokázaná dobrá víra žalobce. Dobrou víru žalobce, kterou žalobce v podstatě zakládá pouze na své pasivitě při prověřování natolik běžných a zároveň klíčových náležitostí, jako je cena za objednané plnění, výše uvedené objektivní okolnosti spolehlivě vyvrací.

- 82 Skutečnost, že žalovaný nerozlišoval, zda žalobce o daňovém podvodu věděl, či mohl a měl vědět, nepředstavuje vadu posouzení naplnění subjektivní stránky žalobcem, neboť pro závěr o účasti daňového subjektu na daňovém podvodu stačí prokázat, že je dána jedna z těchto forem zavinění. Z tohoto hlediska je nutné se vědomostí daňového subjektu o daňovém podvodu zabývat. Pokud je prokázáno, že daňový subjekt o daňovém podvodu věděl, nebo mohl a měl vědět, nemá již praktický význam zabývat se rozlišením mezi těmito formami vědomosti daňového subjektu o daňovém podvodu. Ostatně i v judikatuře se ustáleně jako synonyma používají formulace „věděl nebo musel vědět“, „věděl nebo měl vědět“, popř. „věděl nebo mohl vědět“ bez dalšího rozlišování formy zavinění.
- 83 Městský soud považuje za nedůvodnou námitku žalobce, že i s péčí řádného hospodáře nebylo v jeho silách zjistit jakékoli podezřelé okolnosti v oblasti poskytování reklamy. Žalobce v námitce neguje závěr žalovaného, nepředestřel však žádný argument, který by se závěrem žalovaného polemizoval a žalobcovu námitku podpořil. Žalovaný při hodnocení skutkového stavu vycházel z toho, co žalobce sám tvrdil, a k tomu ověřil zjištěný skutkový stav dalšími důkazy. Vzhledem k tomu, že žalobce žádnou snahu o zjištění podezřelých okolností fakticky nevyvinul, pro alespoň základní prověření obchodní transakce neučinil zhola ničeho, je jeho tvrzení o tom, že nebylo v jeho silách cokoli podezřelého zjistit, třeba hodnotit jako pouhé hypotetické tvrzení.
- 84 Podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2018, č.j. 5 Afs 60/2017-60 *„Pokud daňový subjekt předestře své verze podložené relevantními skutečnostmi o tom, že obchodní transakce či některé její části byly v rámci jeho běžné obchodní praxe standardní, je naopak na správci daně, aby přesvědčivě odůvodnil, že se o běžnou obchodní praxi nejednalo a na základě čeho tak usuzuje.“* V posuzovaném případě žalobce žádnou takovou skutkovou verzi podloženou relevantními skutečnostmi ve správním řízení, ani ve správním řízení soudním, nepředstavil. Naproti tomu žalovaný řádně zjistil skutkový stav a v odůvodnění napadeného rozhodnutí náležitě odůvodnil, z jakých objektivních okolností lze dovodit

naplnění subjektivní stránky žalobcem. Městský soud v Praze považuje zdůvodnění žalovaného za řádné, věcně správné a vyčerpávající a je přesvědčen, že žalobci se v něm dostalo adekvátní odpovědi na jeho námitky. Městský soud proto na odůvodnění žalovaného v podrobnostech odkazuje, neboť nemá, co dalšího by k němu dodal.

- 85 K polemice žalobce nad pojmem „daňový podvod“, kdy žalobce namítá, že obzvláště při hodnocení skutkového stavu jako „podvodu“ by měla být subjektivní stránka náležitě zjištěna, městský soud uvádí následující.
- 86 Daňový podvod, resp. jeho účast na něm, důsledkem čehož je odepření nároku na odpočet daně uhrazené na vstupu, je soudní konstrukcí, kdy judikatura SDEU jako podvod na DPH označuje situace, v nichž jeden z účastníků neodvede státní pokladně vybranou daň a další si ji odečte, a to za účelem získání zvýhodnění, které je v rozporu s účelem směrnice o DPH, neboť uskutečněné operace neodpovídají běžným obchodním podmínkám [viz např. rozsudky ze dne 12. 1. 2006 ve spojených věcech Optigen Ltd a Fulcrum Electronics Ltd (v likvidaci) a Bond House Systems Ltd proti Commissioners of Customs & Excise, C-354/03, C-355/03 a C-484/03, Sb. (dále jen „Optigen“), a ze dne 6. 7. 2006 ve spojených věcech C-439/04 a C-440/04 Axel Kittel proti Belgickému státu a Belgický stát proti Recolta Recycling SPRL, (dále jen „Kittel“), naposledy rozsudek Soudního dvora ze dne 21. 6. 2012, ve spojených věcech Mahagében kft a Péter Dávid, C-80/11 a C-142/11, (dále jen „Mahagében“)].
- 87 Je zřejmé, že pojem „daňový podvod“ žalovaný v projednávané věci aplikoval v souladu s výše vyslovenou judikaturou SDEU, na niž ostatně ve svém rozhodnutí odkazoval. Žalovaný řádně prokazoval skutečnosti rozhodné pro posouzení skutečného obsahu právního jednání nebo jiné skutečnosti (ust. § 92 odst. 5 písm. d) daňového řádu), což bezesporu zahrnuje i skutečnosti svědčící o daňovém podvodu. Skutečnost, že nelze klást rovnítko mezi účastí daňového subjektu na daňovém podvodu a trestněprávní odpovědností subjektu za podvod ve smyslu trestního zákoníku, je stabilně judikována správními soudy, například rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 4. 2012 č.j. 2 Afs 33/2011-78, na který městský soud odkazuje a shrnuje, že v projednávané věci žalovaný posoudil otázku daňového podvodu správně a žalobní námitka není důvodná.
- 88 Ve čtvrté žalobní námitce žalobce odkázal na pátý odvolací důvod. Namítal, že pokud nebyla v rámci vzájemné fakturace odváděna daň, byl v tomto případě namíste postup v režimu ručení za neodvedenou daň ve smyslu ust. § 109 zákona o DPH.
- 89 Ve vztahu k této žalobní námitce městský soud poukazuje na závěry uvedené v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 12. 2018, č.j. 7 Afs 8/2018-56, a konstatuje, že institut ručení podle ust. § 109 zákona o DPH představuje odlišný institut vedle odepření nároku na odpočet daně z důvodu zapojení do podvodu na DPH a nebylo možné jej v posuzované věci aplikovat, neboť se jedná o institut spadající do fáze placení daní, kdežto odepření nároku na odpočet daně spadá do fáze nalézacího řízení.
- 90 Nejvyšší správní soud v odkazovaném rozsudku konkrétně uvedl: *„Nutno dodat, že Nejvyšší správní soud se daňovými dopady podvodu na DPH zabýval již nespočetněkrát a setrvale aplikoval doktrínu neuznání nároku na odpočet daně (viz výše citovanou judikaturu). Činil tak*

*samozřejmě i po zavedení institutu ručení do zákona o DPH. Nikdy však nedospěl k závěru ohledně nutnosti přednostní aplikace ručení namísto odepření nároku na odpočet daně z důvodu speciality právní úpravy ručení. Naopak zcela konzistentně judikuje, že pokud orgány finanční správy při stanovování daňové povinnosti shledají, že se daňový subjekt účastnil daňového podvodu, mohou mu v souladu s uvedenou doktrínou odepřít nárok na odpočet daně. ... Na základě všech výše uvedených důvodů Nejvyšší správní soud uzavírá, že orgány finanční správy nepochybily, pokud v dané věci (ve které bylo vedeno nalézací řízení, a nikoliv řízení o placení daní) neaplikovaly na základě pravidla *lex specialis derogat legi generali* § 109 odst. 1 zákona o DPH.“*

- 91 Otázka aplikace ručení při odepření nároku na odpočet daně z důvodu zapojení na podvodu na DPH tedy již byla v judikatuře Nejvyššího správního soudu vyřešena, a důvodná tudíž není ani tato námitka žalobce.
- 92 Žalovaný se s námitkou v napadeném rozhodnutí podrobně vypořádal, objasnil, že ručiteli se v případě aplikace ručení daň nestanovuje, ukládá se mu pouze platební povinnost za daň stanovenou dlužníku. Ručení podle ust. § 109 zákona o dani z přidané hodnoty je tedy speciální právní úpravou vůči obecné úpravě ručení v ust. § 171 zákona daňového řádu. Nelze proto upřednostnit institut ručení před odepřením nároku na odpočet daně, prověřovaným v rámci daňové kontroly v nalézací fázi řízení za účelem správného stanovení daně daňového subjektu. Městský soud považuje vypořádání této námítky žalovaným za řádné a odkazuje zejména na bod 95 napadeného rozhodnutí, s jehož závěry se plně ztotožňuje.
- 93 V páté žalobní námitce žalobce odkazuje na šestý a sedmý odvolací důvod. Nesouhlasí se závěrem žalovaného, že žalobce nejednal s péčí řádného hospodáře, a namítl nevypořádání odvolacích námitek v napadeném rozhodnutí, kdy žalovaný měl pouze odkázat na předchozí závěry. Namítá dále nepřezkoumatelnost závěrů žalovaného o stanovení ceny obvyklé za předmětnou reklamu.
- 94 Uvedená žalobní námitka se prolíná s žalobní námitkou třetí, a městský soud také tuto námitku považuje za zcela neopodstatněnou. Z odůvodnění tohoto rozsudku je zřejmé, že se žalovaný s odvolacími námitkami v napadeném rozhodnutí vypořádal, a je zřejmé i to, jakým konkrétním způsobem tak žalovaný učinil. Nesouhlas žalobce se závěry žalovaného neznámá, že vznesené námitky nebyly vypořádány, a nečiní napadené rozhodnutí nepřezkoumatelné.
- 95 Žalovaný velmi podrobně a pečlivě popsal, na základě kterých skutečností potvrdil vydané platební výměry správce daně, uvedl řadu zjištění, dle nichž postavil najisto, že v dané situaci jde o daňový podvod, o němž žalobce minimálně vědět měl a mohl. Žalovaný dostatečně popsal celý řetězec propojených obchodních vztahů, jichž se žalobce účastnil. Městský soud opakuje, že shledává shromáždění důkazních prostředků žalovaným v dostatečné míře a rovněž, že byly žalovaným posouzeny adekvátně a ve vzájemných souvislostech. Nestandardnost postupů žalobce, která svědčí o tom, že žalobce nejednal s péčí řádného hospodáře, byla v napadeném rozhodnutí řádně popsána a zdůvodněna a opřena o stabilní judikaturu správních soudů, které obdobné jednání rovněž považují za nestandardní. Městský soud na tomto místě uvádí, že institut „péče řádného hospodáře“ je

koncipován na zjišťování, zda subjekt naplňuje míru očekávaného jednání, nebo také požadovanou míru péče, a takové zjišťování je výsledkem poměřování, zda subjekt jednal tak, jak by jednal jiný rozumně pečlivý a odpovědný subjekt. Jde tedy o poměřování, které je postavené na objektivních základech, a subjektivní ničím nepodložený úsudek žalobce o tom, že jeho jednání péči řádného hospodáře odpovídá, je bez předložení jakýchkoli objektivních skutečností bez významu. K námitce nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí v otázce stanovení ceny obvyklé pak městský soud konstatuje, že tato námitka nemá oporu ve spisovém materiálu předloženém žalovaným. Městský soud ověřil, že ve spisovém materiálu se nachází úřední záznam č.j. 1291138/16/3107-60561-800273, kde správce daně popisuje konkrétní obchodní transakce (konkrétní smlouvy a ceny), ze kterých cenu obvyklou stanovil (viz str. 69 až 72 uvedeného úředního záznamu). Závěr žalovaného je tedy podložen důkazy založenými ve správním spise a je přezkoumatelný.

- 96 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.
- 97 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.
- 98 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 Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

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

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v 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 30. března 2021

JUDr. Ladislav Hejtmánek v. r.
předseda senátu