



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 Mgr. Gabriely Bašné ve věci

žalobce: **PAM Praha s.r.o.**
sídlem Vinohradská 109/11, Praha 3
zastoupen Mgr. Danielou Vlčkovou, advokátkou
sídlem Jana Masaryka 252/6, Praha 2

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
sídlem Masarykova 427/31, Brno

za účasti: **Správce insolvenčí, v.o.s.**
sídlem Kodaňská 558/25, Praha 10

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 23. 10. 2019, č.j. 43617/19/5300-21441-705341

t a k t o :

- I. Žaloba se zamítá.
- II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.
- III. Osoba zúčastněná na řízení 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 23. 10. 2019, č.j. 43617/19/5300-21441-705341 (dále též „napadené rozhodnutí“), kterým žalovaný k odvolání žalobce potvrdil rozhodnutí Finančního úřadu pro hlavní město Prahu (dále též „správce daně“ nebo „správní orgán 1. stupně“) ze dne 13. 11. 2018 č.j. 8304355/18/2003-52524-104852 (dále též „dodatečný platební výměr“ nebo „prvostupňové rozhodnutí“). V dodatečném platebním výměru správce daně pro zdaňovací období leden 2015 doměřil žalobci daň z přidané hodnoty (DPH) ve výši 25 764 801 Kč a současně mu uložil povinnost uhradit penále ve výši 20 % z doměřené daně, tj. ve výši 5 152 960 Kč.

- 2 Na základě obsahu spisového materiálu předloženého žalovaným Městský soud v Praze stručně shrnuje, že předmětem žalobcovy ekonomické činnosti byl mimo jiné obchod a prodej materiálu s obsahem drahých kovů, kdy žalobce od roku 2014 mimo jiné nakupoval stříbrný granulát od dodavatele DYNASTY PARTNER, s.r.o. a následně jej prodával odběratelům Swift-Espo, s.r.o. a Kovové profily, spol. s r.o. Ve zdaňovacím období leden 2015 žalobce nakoupil od dodavatele DYNASTY PARTNER, s.r.o. stříbrný granulát v celkové výši základu daně 122 689 528,72 Kč a DPH ve výši 25 764 801,28 Kč. Následně jej v nezměněném stavu prodal odběrateli Kovové profily, spol. s r.o. Na základě této skutečnosti si žalobce v uvedeném zdaňovacím období uplatnil nárok na odpočet z přijatých zdanitelných plnění na základě třinácti daňových dokladů. Pro úplnost městský soud konstatuje, že dle obsahu správního spisu dodavatel předmětného zboží DYNASTY PARTNER s.r.o. nakupoval od společností SANDEROSAN s.r.o., ESPRIT VENTURE, s.r.o., EDIT CONSULT s.r.o. a KREVOY UNIQUE s.r.o., a odběratel předmětného zboží Kovové profily, spol. s r.o. jej prodal společností INTL FCSTONE LIMITED a BVBA AFFINOR v jiném členském státě EU. Dne 23. 5. 2015 byla u žalobce zahájena daňová kontrola na DPH za zdaňovací období leden 2015. Správce daně v průběhu daňové kontroly dospěl k závěru, že žalobce byl součástí řetězce společností zatíženého podvodem na DPH, když obchodoval s materiálem s obsahem drahých kovů v podobě stříbrného granulátu a platinových cihel. Po provedeném dokazování dospěl správce daně k závěru, že žalobce mohl a měl vědět, že se svým konáním účastní podvodu na DPH.
- 3 Výzvy k prokázání skutečností byly správcem daně učiněny dne 21. 4. 2015, výsledek kontrolního zjištění byl vyhotoven dne 13. 6. 2018, žalobce se k němu vyjádřil dne 13. 8. 2018. Zpráva o daňové kontrole byla s žalobcem projednána dne 19. 10. 2018. Na základě výsledku daňové kontroly vydal správce daně výše uvedený platební výměr, který byl k odvolání žalobce potvrzen napadeným rozhodnutím.
- 4 Žalobce v žalobě vznesl tři okruhy žalobních námitek.
- 5 V prvním okruhu žalobních námitek žalobce zpochybnil závěr žalovaného o existenci podvodu na DPH.
- 6 S odkazem na relevantní judikaturu Soudního dvora EU a Nejvyššího správního soudu žalobce namítl, že žalovaný byl v daňovém řízení povinen prokázat existenci daňového podvodu, tedy kvantifikované daňové ztráty způsobené s úmyslem získat neoprávněnou daňovou výhodu, zatížení zdanitelného plnění tímto podvodem a formu účasti žalobce na podvodu (věděl či vědět měl a mohl), této povinnosti však žalovaný nedostal. Především žalovaný účelově pominul aktuální judikaturu, která významně posunula pojem daňové

ztráty. Povinností žalovaného je dle aktuální judikatury jasně prokázat výši konkrétní částky ušlé státnímu rozpočtu z titulu podvodu, tak, aby byl daňový subjekt odpovědný právě za to, kolik díky jeho úmyslu či nedbalosti státnímu rozpočtu ušlo. Nelze akceptovat přístup, že daň se vyměří fakticky „komukoli“, resp. upřednostňuje se její vybrání u toho daňového subjektu, u něhož je to z hlediska vymahatelnosti práva jednodušší a je zjevné, že daňový výnos bude zaručen. V této souvislosti se žalobce dovolával přednosti ručení, a tudíž nezákonnosti doměření daně. Namítl, že žalovaný u jím seznávaných subjektů na pozici „missing trader“ chybějící daňovou povinnost jsoucí v příčinné souvislosti s obchody žalobce neseznal a neuvedl.

- 7 Dále žalobce namítl, že žalovaný neprokázal, že jím označené subjekty na pozici „missing trader“ skutečně naplnily obsah tohoto pojmu ve smyslu judikatury Soudního dvora EU, neboť „missing trader“ v pojmosloví podvodů na DPH není každý, kdo se stane nekontaktní, ale ten, komu vznikne vysoká daňová povinnost, pokud tato není do státního rozpočtu odvedena a za tímto účelem se subjekt často stává nekontaktní. Žalovaný však prokázal pouze to, že označené subjekty byly obchodními partnery žalobce. Nadto byli žalobcovi dodavatelé v době obchodování kontaktní i pro správce daně a nekontaktními či nespolehlivými plátcí daně se stali až po ukončení obchodování, a to u některých společností s odstupem více jak roku po ukončení obchodu.
- 8 Dále žalobce namítl, že žalovaný nezdokumentoval jednotlivé transakce napříč zjištěnými řetězci, uvedl pouze seznamy a schémata společností, které se nacházely dále v dodavatelském řetězci a měly se dopustit zmiňovaného podvodu na DPH, z jeho závěrů však již nevyplývá, zda společnosti SANDEROSAN s.r.o., ESPRIT VENTURE, s.r.o., EDIT CONSULT s.r.o. a KREVOY UNIQUE s.r.o., nemohly mít také další dodavatele, kteří dodali právě stříbrný granulát, se kterým později obchodoval žalobce. Sám žalovaný připouští, že předmětné řetězce z důvodu nekontaktnosti některých subjektů nebylo možné zmapovat v kompletní podobě. Žalovaný tedy nesplnil své vlastní důkazní břemeno a dostatečným způsobem neprokázal existenci podvodu na DPH, resp. jeho provázanost s plněními přijatými žalobcem. Důkazní břemeno žalovaného by bylo možno považovat za splněné tam, kde by byly identifikovány řetězce ve spojení s nákupem zboží, které následně skončilo u žalobce. To však není tento případ. Žalovaný zjistil vazby mezi subjekty, ale nezjistil, k jakým nákupům a v jakých objemech se vazby vztahují. Nelze tak vyloučit, že takto popsané vztahy se týkají zcela jiných obchodů. V této souvislosti žalobce odkázal na judikaturu Nejvyššího správního soudu, v níž je akcentována povinnost správce daně hledat skutkové souvislosti a příčinnou souvislost mezi neodvedením daně a nárokováním odpočtu a prokázáním vědomosti o skutečnostech svědčících možnému podvodnému jednání za účelem vylákání odpočtu na dani mezi těmito subjekty.
- 9 K závěru žalovaného, že zboží bylo přeprodáno přes velké množství subjektů, žalobce namítl, že není-li postaveno najisto, že dané konkrétní zboží bylo skutečně dodáno subjektem, který nesplnil svou daňovou povinnost v úmyslu spáchat podvod na DPH, je samotné množství obchodujících subjektů zcela irrelevantní. K závěru žalovaného o propojenosti subjektů žalobce namítl, že propojenost existuje pouze ve dvou případech, mezi žalobcem a společností Swift-Expo s.r.o., jako jeho odběratelem, a mezi společností DYNASTY PARTNER s.r.o. a některými jejími přímými dodavateli. Žalobce však o propojenosti společnosti DYNASTY PARTNER s.r.o. a některých jejích dodavatelů

nevěděl a ani vědět nemohl a žalovaný dovozuje opak z pouhé domněnky. Okolnost, že obchodník spolupracoval se svými příbuznými, je v rámci výkupu zlomkového stříbra od drobných uživatelů zcela běžná a logická a nemůže být důkazem k existenci podvodu na DPH. K závěru žalovaného o utlumení činnosti některých subjektů po zahájení prošetřování žalobce namítl, že šlo o nevyhnutelnou reakci společností, jimž byly zadrženy obrovské částky na odpočtech na DPH a byly vůči nim vydány zajišťovací příkazy. Poznamenal, že společnosti Kovové profily, spol. s r.o., bylo naopak kladeno k tíži, že pokračovala v obchodování, i přesto že věděla, že u jejího dodavatele byla zahájena daňová kontrola. K závěru žalovaného o nespolehlivých plátcích žalobce namítl, že podmínky pro prohlášení daňového subjektu nespolehlivým plátcem pokrývají natolik širokou škálu situací, že tato skutečnost, navíc proběhlá ex post, není důkazem o tom, že dané plnění bylo zasaženo podvodem; takové prohlášení se navíc ani netýkalo dodavatele DYNASTY PARTNER s.r.o. K závěru žalovaného o obchodování s rizikovou komoditou žalobce namítl, že ani tato okolnost nesouvisí s prokázáním existence podvodu na DPH. Žalovaný na podporu svého závěru o existenci podvodu využívá okolnost, která má souvislost až s vědomostním testem. K závěrům žalovaného stran zajišťování dopravy žalobcem pro své obchodní partnery, nejasného původu zboží, rychlosti obchodu či vysokých záloh žalobce namítl, že jde o absurdní argumentaci; vlastní doprava byla v daných případech ekonomicky výhodná (žalobce objasnil, že mu nevyhovovala spolupráce s bezpečnostními přepravními službami a namítl, že jeho vlastní nákladní automobil disponuje užitečným zatížením 1000 kg, nikoli pouze 625 kg, jak nesprávně a v rozporu s předloženými důkazy spekuluje žalovaný); původ zboží byl jasný, zboží bylo zcela zřetelně značeno identifikací rafinerie, ze které pochází, navíc původ lze chápat dvojím způsobem (jako místo, odkud bylo něco nakoupeno, či místo, kde bylo něco původně vyrobeno); rychlost obchodů je logická u zboží s relativně nízkou marží s potřebou vysokého kapitálu; nastavení vysokých záloh je ohledem na hodnotu prodávaného zboží nejen logické, ale přímo nutné. Žalovaný tyto okolnosti hodnotil bez znalosti standardu v obchodu, jakož i bez ekonomické logiky. Jeho závěry žalobce označil za nepřekonatelné i za nesprávné.

- 10 V druhém okruhu žalobních námitek žalobce namítl, že i kdyby byla existence podvodu na DPH prokázána dostatečně, nebylo prokázáno, že žalobce o podvodu na DPH věděl či vědět měl a mohl.
- 11 Žalobce namítl, že okolnosti, z nichž žalovaný dovodil vědomost žalobce o údajném podvodu, nejsou objektivními okolnostmi, které by v rozhodném období byly způsobilé vzbudit v žalobci povědomí o existenci podvodu či pochybnost o probíhajících transakcích, naopak na mnoha místech se jedná o subjektivní domněnky a nepodložené neodborné závěry.
- 12 Pokud jde o nestandardnost obchodů, žalovaný nemůže úspěšně zpochybnit ekonomickou opodstatněnost či nedostatečnou ziskovost obchodů, neboť nedisponuje dostatečnými znalostmi o daném trhu a jeho zvyklostech. Žalovaný nezadal znalecký posudek ani neporovnával s jinými subjekty na trhu. Žalovaný nepřihlédl k důkazům doloženým žalobcem, aniž by prokázal jejich nepřesnost či nepravdivost, a svůj závěr učinil v rozporu se zjištěným skutkovým stavem. Ani závěry o nedostatečné ziskovosti obchodů či o tom, že zisk měl být generován pouze kurzovými rozdíly, není správný. Případné rozpory mezi vyjádřeními žalobce a výpověďmi jednatele žalobce u různých orgánů byly zapříčiněny

časovým odstupem, když svědecká výpověď byla totiž provedena 4 roky poté, co dané obchody proběhly.

- 13 Pokud jde o hospodaření a krátkou historii společnosti DYNASTY PARTNER s.r.o., tato společnost v roce 2013, o kterém žalovaný hovoří, teprve začínala svou obchodní činností, prvotní nízký hospodářský výsledek začínajícího obchodníka není ničím podezřelým. V dalším roce již vykazovala zisk, nebyla a není nespolehlivým plátcem, byla solventní. Žalobce tedy nemohl pojmout jakoukoli pochybnost a tedy ani důvod činit ekonomickou analýzu na základě účetní závěry, jak požadoval žalovaný, či vyhledávat jakékoli informace nad rámec informací dostupných ve veřejně přístupných registrech. K tomu žalobce citoval z judikatury Soudního dvora EU.
- 14 Pokud jde o rizikovost komodity, žalobci nemohla být v rozhodném období zjevná rizikovost komodity známa. Žalovaným odkazovaná judikatura a novela zákona o DPH nejsou relevantní, neboť vznikly až poté, co předmětné obchody proběhly, nebo se týkají rizikovosti jiné komodity. Ostatně stříbrný granulát nebyl vyjmenován mezi jmenovanými rizikovými komoditami ani ředitelem sekce metodiky a výkonu daní Generálního finančního ředitelství v rozhovoru v Hospodářských novinách dne 16. 2. 2015. Žalobce oznámil zahájení své činnosti a její obsah místně příslušnému správci daně, který také následně prověřoval oprávněnost uplatnění odpočtu. Pokud byl stříbrný granulát rizikovou komoditou již v této době, očekával by žalobce, že ho o tom správce daně spraví. Žalobce se dále ohradil proti tomu, že by nedostatečně ověřoval původ zboží a že by se na toto téma rozporupně vyjadřoval. Zboží bylo žalobci dodáváno v obalu od rafinerie, ve které bylo vyrobeno. To je pro žalobce dostatečný důkaz o původu zboží. Nebyl důvod o této skutečnosti pochybovat, neboť zboží bylo vždy dodáno v požadované kvalitě a množství a nebylo nikdy reklamováno ze strany odběratelů. Vyjádření citované žalovaným, dle kterého žalobce uvedl, že neměl jak původ zboží ověřit, výše uvedené nevyvrací. Žalovaný ani neuvedl, jaký jiný způsob ověření žalobce měl použít nebo proč by měl k dalšímu ověřování přistoupit. Pokud jde o kvalitu zboží, toto bylo dodáváno v obalech z rafinerie, což pro žalobce představovalo dostatečnou záruku. Za situace, kdy všechny obchody probíhaly řádně a bez reklamací, žalobce neměl důvod přijímat jakákoli další opatření. Takovémuto logickému postupu není co vytknout, kdy ostatně je i zavedenou mezinárodní praxí. Rozbalení zboží z obalu od rafinerie snižuje jeho hodnotu, proto jakákoli systematická kontrola každého dodaného balení je z obchodního hlediska nesmyslná. Žalovaný hodnotil běžný obchodní postup, aniž by měl dostatek zkušeností a odborných znalostí pro takové posouzení, popř. aniž by si pro tyto účely nechal zpracovat znalecké posouzení.
- 15 Pokud jde o otázky dopravy zboží, žalobce uvedl, že fungování dopravy žalobce v daňovém řízení dostatečně objasnil. Důležité je, že byla prokázána existence zboží, řešení jeho dopravy je pak zcela irrelevantní.
- 16 Pokud jde o krátké časové intervaly obchodů, žalovaný dle žalobce pomíjí, že žalobce ověřoval dostupnost zboží u DYNASTY PARTNER s.r.o. ještě předtím, než zboží objednal. Tedy pokud zboží dostupné nebylo, nebylo by ani objednáno.

- 17 Pokud jde o ekonomickou výhodnost daného nastavení, možnost generování marže a další detaily obchodní spolupráce, hodnocení žalovaného je pouze jeho subjektivním názorem a stěžní může konstituovat objektivní okolnost prokazující vědomost daňového subjektu o podvodu na DPH.
- 18 Má-li být splněn požadavek objektivnosti okolností, které správce daně hodnotí v rámci vědomostního testu, je dle žalobce nutné, aby toto hodnocení odráželo běžnou obchodní praxi v daném oboru. Za tímto účelem však mělo být pořízeno znalecké posouzení. V tomto směru žalobce odkázal na výpověď svého jednatele v daňovém řízení. Žalobce rovněž citoval z judikatury Nejvyššího správního soudu a z odborné literatury (Landgráf, Roman. Znalostní test: doktrína „jediného rozumného vysvětlení“. In: Portál DAUČ.cz [online]. Praha: Wolters Kluwer, 11. 10. 2017).
- 19 Žalobce dále namítl, že okolnosti, které žalovaný po letech vyhodnotí jako podezřelé, nemusely být v rozhodné době způsobitelné přivodit pochybnost žalobce o prováděných obchodech.
- 20 Ve třetím okruhu žalobních námitek žalobce nesouhlasil s žalovaným, že nepřijal všechna opatření, aby se vyhnul účasti na podvodném jednání. Ohledně kontroly z veřejných zdrojů uvedl, že mu není jasné, jaké další veřejně dostupné zdroje mohl kontrolovat, neboť zkontroloval obchodní rejstřík, insolvenční rejstřík i registr plátců DPH. Nadto provedl osobní kontrolu provozovny DYNASTY PARTNER s.r.o. a ověřil také totožnost jejího jednatele za pomoci občanského průkazu. S DYNASTY PARTNER s.r.o. uzavřel rámcovou smlouvu na dodávky zboží, za dodané zboží platil na účet registrovaný v registru plátců DPH.
- 21 Žalobce neměl důvod pochybovat o legitimnosti probíhající spolupráce, a to ani na jejím počátku, ani v jejím průběhu. Zboží bylo dodáváno řádně a včas, v požadovaném množství i kvalitě. Odběratel nikdy nereklamoval dodané zboží. A neobjevila se ani jiná okolnost, která by v žalobci vzbudila pochybnost. Žalobce pak nemá povinnost ověřovat i dodavatele svého dodavatele. Takovou povinnost neukládá ani platná právní úprava, ani související judikatura. Nadto byl žalobce utvrzen ze strany jednatele DYNASTY PARTNER s.r.o, že svého dodavatele prověřil. Žalovaný vyčítá žalobci, že se příliš spoléhal na svého obchodního partnera, již však neuvádí jediný relevantní důvod proto, proč by se žalobce na obchodního partnera spolehnout nemohl.
- 22 Žalovaný přitom nemůže požadovat zvýšená kontrolní opatření jen na základě tvrzení o rizikovitosti komodity. V tomto směru žalobce odkázal na rozhodnutí Soudního dvora EU ve věci Mahagében, uvedl, že riziková je ve své podstatě každá komodita a služba. Zopakoval, že všechny skutečnosti (včetně rizikovitosti) je nutné posuzovat s ohledem na informace dostupné v rozhodném období (rok 2014), kdy neexistovalo povědomí o tom, že by obchody prováděné daňovým subjektem byly rizikové z hlediska podvodů na DPH.
- 23 Žalovaný navrhl žalobu zamítnout.
- 24 K prvnímu okruhu žalobních námitek odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí, kde popsal řetězce společností zasažených podvodem na DPH, nestandardní skutečnosti

jednotlivých článků řetězců i samotných podvodných řetězců, a identifikoval chybějící daň v předmětném obchodním řetězci. Žalovaný shrnul zjištění a právní závěry tam uvedené, odkázal na judikaturu, z níž při svém rozhodování vycházel, zdůraznil, že popisoval právní, obchodní a osobní znaky transakce a vazby mezi zúčastněnými subjekty této transakce, zatímco povědomost žalobce o všech člancích daného řetězce zkoumal až pomocí tzv. vědomostního testu.

- 25 K zjištěným skutečnostem žalovaný uvedl, že orgány finanční správy detekovaly chybějící daň u daňových subjektů SANDEROSAN s.r.o., ESPRIT VENTURE, s.r.o., EDIT CONSULT s.r.o. a KREVOY UNIQUE s.r.o. Tyto daňové subjekty vystupující v řetězcích vykazují znaky nekontaktnosti, dále většina sídlí na virtuální adrese, neplní daňové povinnosti a je u nich evidován vysoký nedoplatek. V předmětných řetězcích docházelo k rychlému přeprodávání materiálu s obsahem drahých kovů, aniž by se jakkoliv změnila struktura zboží či jeho vlastnosti. Jednotlivé články řetězce před žalobcem mezi sebou neuzavíraly žádné písemné smlouvy, a to ani v rámcové podobě, neměly sjednány žádné ochranné prvky, přičemž běžné je smluvně upravit způsob stanovení ceny zboží, záruky, pojištění, přepravy, kontroly, reklamace či sankce, jakož i pojištění zboží, záruky, zástavní právo, zálohy, bankovní záruky, zajištění proti kolísání kurzu měny či proti výkyvům na burze. Absence těchto prostředků je ještě umocněna tím, že předmětem obchodu byly drahé kovy, tedy zboží o vysoké hodnotě s kolísavou cenou. Jednotlivé články řetězce si nakoupené zboží často vůbec nekontrolovaly, respektive nedoložily opak. V kontextu personálního propojení a celkové povahy obchodů rovněž není zřejmý ekonomický smysl transakcí, neboť docházelo k pouhému přeprodávání od společností na počátku v pozici „missing trader“, přes převážně personálně propojené společnosti na pozici „buffer“ či „broker“ až nakonec ke koncové zahraniční společnosti.
- 26 Dále žalovaný uvedl, že odepření nároku na odpočet daně nesplňuje výběr „chybějící daně“ tím způsobem, že stát na některém článku vybírá daň, která mu v rozpočtu chybí, protože ji jiný článek řetězce neuhradil, nýbrž nepřiznání nároku na odpočet daně chrání smysl a účel Směrnice Rady č. 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2006, o společném systému DPH (dále jen „směrnice o DPH“), když nárok na odpočet daně nemůže být přiznán tomu, kdo jej uplatnil podvodným způsobem. Pokud jsou tedy odpočty daně neuznány z důvodu vědomé účasti na podvodu více článkům řetězce, jde o stanovení daně ve správné výši, neboť nárok žádnému z vědomých účastníků podvodu nevznikl a nemůže tedy vést ke snížení jeho daňové povinnosti.
- 27 K druhému okruhu žalobních námitek žalovaný popsal, co ho vedlo k závěru, že žalobce mohl a měl vědět o své účasti v řetězci zasaženého podvodem na DPH. Jako objektivní průkazné okolnosti identifikoval následující skutečnosti: velkou závislost na jediném dodavateli, zajišťování dopravy od dodavatele až k odběratelům odběratele žalobcem, vzájemnou znalost jednotlivých aktérů, povědomí o personální propojenosti, velký objem obchodovaného materiálu s obsahem drahých kovů, nejasný původ zboží, absenci vysoké hodnotě zboží odpovídající kontroly množství a jakosti zboží, nedostatečné ověření obchodních partnerů, rozporuplná vyjádření žalobce o původu zboží, absenci odpovídajících písemných smluv, obchod s rizikovou komoditou, nelogickou důvěru obchodním partnerům atd. Postup žalobce dle žalovaného nelze v kontextu všech

zjištěných skutečností než označit za nestandardní a v některých částech dokonce za iracionální. Ve vztahu k drahým kovům jako rizikové komoditě bylo přitom možné na žalobce klást ještě zvýšené nároky stran posouzení objektivních okolností případu.

- 28 Žalovaný se dále ohradil proti tomu, že by učinil závěr o generování zisku pouze kurzovými rozdíly. K námitce, že nesprávně specifikoval nosnost vozidla ve vlastnictví žalobce, žalovaný připustil, že z technického průkazu předmětného vozidla vyplývá jiná nosnost než uvedená v napadeném rozhodnutí, nicméně tato je odlišná též od žalobcem tvrzené nosnosti. Nosnost vozidla nicméně žalovaný v žalobou napadeném rozhodnutí uváděl pouze jako poznámku v závorkách. K námitce, že judikatura podporující rizikovitost materiálu s obsahem drahých kovů vznikla až poté, co předmětné obchody proběhly, žalovaný uvedl, že žalobce měl mít i v rozhodné době povědomost o tom, že obchodování s drahými kovy je obecně rizikové a jako řádnému hospodáři mu měla být známa i ustálená tuzemská judikatura zabývající se podvody se zlatem, kdy jde o obdobné typy obchodů. K námitce týkající se nedostatečného ověřování původu zboží žalovaný zrekapituloval, co jednatel žalobce k původu nakoupeného materiálu s obsahem drahých kovů vypověděl, poukázal na rozpory ve výpovědi, které dle žalovaného nesvědčí o dobré víře žalobce, který dle žalovaného měnil svá tvrzení o původu zboží, aby skutečný původ zboží zastřel. K námitce týkající se kontroly jakosti a množství zboží žalovaný uvedl, že žalobcem deklarovanou důvěru v dodavatele považuje za nelogickou, neboť žalobce zcela rezignoval na svou právní ochranu a jistotu při obchodování s drahými kovy vysoké hodnoty. Tvrzení žalobce o provádění kontroly měl žalovaný za nedoložené, skutečnost, že výsledky analýz neuchovával ani žalobce, ani dodavatel, a ani žádný z jeho dodavatelů, pouze umocňuje podezření, že žalobce i jeho přímí obchodní partneři v rámci předmětných obchodních případů vědomě spolupracovali a byli si vědomi toho, že se účastní účelových obchodních transakcí a že byly vytvářeny řetězce společností za účelem zastření původu zboží, kde v rámci jednoho z článků řetězce není odvedena daň do státního rozpočtu.
- 29 K třetímu okruhu žalobních námitek žalovaný uvedl, že společnost DYNASTY PARTNER s.r.o. nebyla silným podnikatelským subjektem, schopným realizace obchodních transakcí v řádu stamilionů Kč měsíčně. Vzhledem k tomu, že žalobce věděl o příbuzenském vztahu jejího jednatele s dodavatelem této společnosti, jakož i o tom, že podnikání této společnosti je v začátcích, měl provést důkladnější kontrolu těchto dodavatelů a poté přijmout standardní ochranná opatření jako kupní smlouvy, kontrola zboží, záznamy o kontrole atd. Žalobce se však zcela nelogicky spoléhal a důvěřoval svému dodavateli.
- 30 V průběhu soudního řízení žalovaný doplnil svoji argumentaci o odkaz na rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 24. 6. 2021 č.j. 31 Af 41/2019-72 a související potvrzující rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 12. 2021 č.j. 1 Afs 262/2021-40. Odkazovaná věc se týká žalobcova dodavatele společnosti DYNASTY PARTNER s.r.o. a doměření DPH mimo jiné i za zdaňovací období leden roku 2015 z důvodu jeho zapojení na podvodu na DPH, o kterém vědět mohl a měl.
- 31 Žalobce v replice připustil, že je skutečně možné, že se ocitl v kontaktu se společnostmi, které se pokusily narušit daňovou neutralitu. Nicméně narušení daňové neutrality, které

nastalo v důsledku neodvedení daně společnostmi SANDEROSAN s.r.o., ESPRIT VENTURE, KREVOY UNIQUE či EDIT CONSULT s.r.o., leží zcela mimo sféru možného ovlivnění žalobcem. Žalobce s těmito společnostmi nikdy neobchodoval, jeho výhradním dodavatelem byla vždy pouze společnost DYNASTY PARTNER s.r.o. Žalobce svého dodavatele důkladně prověřil a následně zavedli obchodní zvyklosti za účelem co největšího zjednodušení transakcí, žalobce neměl důvod na obchodních zvyklostech cokoli měnit. K vědomostnímu testu žalobce namítl, že bylo-li pro žalovaného obtížné kompletně zmapovat předmětný řetězec společností, aby zjistil, zda došlo k podvodu na DPH, a to navíc s časovým odstupem a s pomocí prostředků, které mu poskytuje právní řád, muselo tak být pro žalobce v předmětné době zcela nereálné získat povědomí o tom, zda je účasten řetězce společností, kdy se některé z nich, se kterými žalobce ani nikdy neobchodoval, snaží uskutečnit podvod na DPH. Spolupráce probíhala bez vad či prodlení na straně dodavatele a odběratelé žalobce nejevili známky pochybností o kvalitě a jakosti zboží; žalobce tedy nemohl vědět, že se dodavatel žalobce či jeho dodavatelé pokouší o podvod na DPH. Pro žalobce je obchodování s drahými kovy dlouhodobě každodenní záležitostí, proto přístup, který se žalovanému jeví nedbale, může být pro žalobce zcela standartním postupem obchodování. Ochranná opatření žalobce zavedl dostatečně, zboží nikomu třetímu nepředával, nikde jej neskladoval, sám jej převážel, nadto je jednatel žalobce držitelem zbrojního průkazu a vlastníkem zbraně. Žalovanému se nepodařilo prokázat jakoukoliv příčinnou souvislost s podvodem na DPH a jednáním žalobce. K věci projednané Krajským soudem v Hradci Králové v řízení sp. zn. 31 Af 41/2019 žalobce uvedl, že jeho případ není možné posuzovat či řešit shodně či obdobně, například proto, že v tam projednávané věci byly společnosti, které způsobily narušení daňové neutrality, přímými dodavateli dodavatele žalobce, navíc byly i s dodavatelem žalobce dle tvrzení soudu personálně propojeny. V žalobcově věci byl skutkový stav odlišný.

- 32 Podáním ze dne 2. 11. 2021 žalobu doplnil ještě jednatel žalobce, ve svém podání trval na zákonném postupu žalobce v průběhu obchodování, uváděl, že všechny obchody byly před realizací konzultovány s pracovníky finanční správy, kterým byl měsíčně zasílán seznam obchodů, a to v době, kdy kontrolní hlášení ještě nebylo povinné, namíтал transparentnost všech obchodů, uváděl, že svého dodavatele i odběratele prověřil nejen běžnými způsoby, ale i dotazy na finanční správě, opakoval, že v době obchodování byli obchodní partneři bezproblémovými subjekty, ani policie v trestní rovině neshledala důvody k trestnímu stíhání, přímý dodavatel žalobce nikdy nepřestal být spolehlivým plátcem, přímý odběratel je také „v pořádku“. Obvinil finanční správu, že o všech obchodech věděla, přesto nezasáhla, tím vlastně podvody schvalovala, kritizoval její kompetentnost.
- 33 Z úřední činnosti Městský soud v Praze zjistil, že na majetek žalobce byl na základě usnesení Městského soudu v Praze ze dne 14. 1. 2020 č.j. MSPH 94 INS 20880/2018-A-44 prohlášen konkurz a insolvenčním správcem byla ustanovena společnost Správce insolvencí, v.o.s., která je v projednávané věci osobou zúčastněnou na řízení (srovnej: rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 7. 2018, č.j. 4 As 149/2017-121). Osoba zúčastněná na řízení se k podané žalobě věcně nevyjádřila, z jednání konaného před Městským soudem v Praze se omluvila.

- 34 Při jednání konaném před Městským soudem v Praze dne 28. 4. 2022 účastníci řízení setrvali na svých dosavadních stanoviscích. Žalobce ve svém ústním vyjádření zejména rozporoval jednotlivá skutková zjištění žalovaného, uváděl, že není pravdivý závěr o absenci smluv, neboť byla uzavřena rámcová smlouva, což je pro daný typ obchodování standardní, dále uváděl, že není pravdivý závěr o neuzavření pojištění, neboť zboží pojištěno bylo, popřel, že by měl povědomí o příbuznosti zainteresovaných osob, když žalobce znal pouze jednatele svého dodavatele. Dále uvedl, že zboží bylo do zahraničí přepravováno také letecky, kdy prošlo celní kontrolou, žalobce tedy nemohl mít podezření o podvodu. Žalobce dále popsal, jak konkrétně prověřil svého dodavatele, uváděl, že si prohlédl jeho provozovnu, která vzhledem k vybavenosti vším potřebným nebudila pochyby o odbornosti a solventnosti dodavatele pro tyto typy obchodů. Odlišnou adresu sídla a provozovny pak dodavatel žalobci odůvodnil vyšší lukrativností pražské adresy pro své klienty, což žalobce akceptoval. Žalobce dále rozporoval, že by odlišná zjištění žalovaného ohledně tvrzení o původu zboží měla znamenat rozpor ve výpovědi, vysvětloval, že ve skutečnosti před žalovaným popisoval jednotlivé fáze, kterými materiál projde, tj. vykoupený odpad putuje do rafinerie, kde je zrafinován na ryzí kov. K důkazům žalobce navrhl provést fotokopie pytlů se stříbrným granulátem.
- 35 Městský soud v Praze při jednání nedoplnil dokazování žalobcem navrženými důkazy – účastnickou výpovědí jednatele žalobce a fotokopii pytlů s granulátem, neboť dospěl k závěru, že skutkový stav věci byl náležitě zjištěn již na základě důkazů provedených správními orgány v průběhu správního řízení a zdokumentovaných ve správním spise; provádění jakýchkoliv dalších důkazů tak soud shledal nadbytečným. K tomu je nutno dodat, že při přezkoumání napadeného rozhodnutí soud nutně vycházel z obsahu správního spisu, neboť jeho povinností bylo mj. posoudit, zda skutkový stav, který vzal správní orgán za základ napadeného rozhodnutí, je se správním spisem v souladu a zda v něm má oporu (ust. § 76 odst. 1 písm. b) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů - dále jen „s. ř. s.“).
- 36 Městský soud v Praze přezkoumal napadené rozhodnutí v rozsahu žalobních bodů, kterými je vázán (srov. ust. § 75 odst. 2 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.
- 37 Předmětem sporu mezi účastníky řízení je finančními orgány neuznaný nárok žalobce na odpočet DPH za zdaňovací období leden 2015. Žalobce dle finančních orgánů sice prokázal splnění zákonem stanovených formálních i hmotněprávních podmínek nároku na odpočet daně, posuzovanými transakcemi se však účastnil plnění, která byla součástí podvodu na DPH.
- 38 Úprava nároku na odpočet DPH je obsažena v ust. § 72 a násl. zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“). Podle ust. § 72 odst. 1 písm. a) uvedeného zákona je plátce oprávněn k odpočtu daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, které v rámci svých ekonomických činností použije pro účely uskutečňování zdanitelných plnění dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku. Plátce prokazuje nárok na odpočet především daňovým dokladem,

kteřý musí splňovat všechny náležitosti stanovené zákonem o DPH. Zároveň platí, že daň či nárok na odpočet daně nemají základ ve formálním dokladu, ale v existenci zdanitelného plnění. Zákon nestojí na formálním vykázaní zdanitelného plnění, ale na stavu faktickém. Ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi tedy nemusí být podkladem pro uznání nároku na odpočet daně z přidané hodnoty, není-li prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo tak, jak je v dokladech deklarováno, či nejsou-li splněny další zákonné podmínky pro jeho uplatnění (viz rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 10. 2006, č.j. 2 Afs 7/2006-107, a ze dne 28. 2. 2008, č.j. 9 Afs 93/2007-84).

- 39 Nicméně i v případě, že plátce splní všechny zákonem stanovené (formální i hmotněprávní) podmínky nároku na odpočet daně, nemusí mu být tento nárok přiznán, a to tehdy, pokud jej uplatňuje podvodně nebo zneužívajícím způsobem.
- 40 K problematice podvodů na DPH existuje bohatá judikatura Soudního dvora [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. rozh., s. I-483 (dále jen „*Optigen*“); 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*, Sb. rozh., s. I-6161 (dále jen „*Kittel*“); a ze dne 21. 6. 2012, ve spojených věcech *Mahagében kft a Péter Dávid*, C- 0/11 a C-142/11, (dále jen „*Mahagében*“)]. Soudní dvůr označuje jako podvod na DPH 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 (respektive předchozí tzv. šesté směrnice), neboť uskutečněné operace neodpovídají běžným obchodním podmínkám.
- 41 Soudní dvůr zároveň ve věci *Optigen* zdůraznil, že nárok na odpočet daně nemůže být dotčen tím, že v řetězci dodávek je jiná předchozí nebo následná transakce zatížena skutečnostmi, o kterých plátce neví nebo nemůže vědět. Zavedení systému odpovědnosti bez zavinění by totiž překračovalo rámeček toho, co je nezbytné pro ochranu plateb do veřejného rozpočtu. Jak Soudní dvůr uvedl ve věci *Mahagében*: „Vzhledem k tomu, že odmítnutí nároku na odpočet podle bodu 45 tohoto rozsudku je výjimkou ze základní zásady, kterou tento nárok představuje, je na daňovém orgánu, aby dostatečně právně prokázal objektivní okolnosti umožňující učinit závěr, že osoba povinná k dani věděla nebo musela vědět, že plnění uplatňované k odůvodnění nároku na odpočet bylo součástí podvodu spáchaného dodavatelem či jiným subjektem operujícím v dodavatelském řetězci na vstupu“ (bod 49). Výklad Soudního dvora převzala i judikatura Nejvyššího správního soudu; viz např. rozsudky ze dne 30. 4. 2008, č. j. 1 Afs 15/2008 – 100, ze dne 30. 7. 2010, č. j. 8 Afs 14/2010 – 195, ze dne 10. 6. 2015, č. j. 2 Afs 15/2014 – 59, a ze dne 30. 1. 2018, č. j. 5 Afs 60/2017 – 60.
- 42 Na základě citované judikatury se zformuloval několikastupňový test, jehož kritéria musí být splněna, aby mohl být daňovému subjektu odepřen nárok na odpočet z důvodu jeho účasti na podvodném jednání. Prvním krokem testu je zjištění, zda k podvodu na DPH došlo. Ve druhém kroku je třeba na základě objektivních skutkových okolností posoudit, zda daňový subjekt věděl nebo mohl a měl vědět, že se svým jednáním účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH. Ve třetím kroku se hodnotí, zda daňový subjekt přijal veškerá opatření, která od něj mohla být rozumně vyžadována, aby zajistil, že přijetí

plnění nepovede k účasti na podvodu (druhý a třetí krok, které spolu úzce souvisí, jsou někdy také souhrnně označovány jako vědomostní test). V terminologii žalovaného jde tedy v prvním kroku o posouzení *existence podvodu na DPH*, ve druhém kroku se posuzují *objektivní okolnosti* a ve třetím kroku *přijatá opatření*.

- 43 Žalobcem uplatněné námitky postupně rozporují závěry, k nimž žalovaný dospěl při hodnocení jednotlivých kroků uvedeného testu. Městský soud v Praze bude z uvedeného členění žalobních námitek vycházet, předesílá ovšem, že s ohledem na rozsah žaloby nepovažuje za účelné podrobně vyvracet jednotlivé žalobní námitky tím způsobem, že by výslovně reagoval na každý dílčí argument žalobce. Ostatně i dle judikatury Nejvyššího správního soudu a Ústavního soudu nelze povinnost orgánů veřejné moci řádně odůvodnit svá rozhodnutí interpretovat jako požadavek na detailní odpověď na každou dílčí námitku. Podstatné je, aby se soud vypořádal se všemi základními námitkami účastníka řízení.
- 44 V prvním okruhu žalobních námitek žalobce rozporoval závěr žalovaného o existenci podvodu na DPH.
- 45 Podle judikatury Soudního dvora a Nejvyššího správního soudu lze o existenci podvodu na DPH hovořit v případech, kdy je v řetězci transakcí zjištěna „chybějící daň“ a další daňový subjekt si ji čerpá za nestandardních okolností. Nutno dodat, že není povinností finančních orgánů prokázat, jakým způsobem a konkrétně kterým z dodavatelů v řetězci byl spáchán podvod. Postačí, pokud je v daňovém řízení postaveno najisto, v jakých skutkových okolnostech daňový podvod spočíval. Správce daně přitom může vycházet z mnoha různých indicií, které jsou mu k dispozici (viz rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 6. 2015, č. j. 6 Afs 130/2014 – 60, ze dne 17. 9. 2015, č. j. 1 Afs 219/2014 – 52, a ze dne 10. 11. 2015, č. j. 1 Afs 61/2015 – 46).
- 46 V nyní posuzované věci žalovaný po provedení rozsáhlého šetření rozkryl obchodní řetězce, zahrnující celkem několik desítek subjektů (fyzických i právnických osob), v nichž docházelo k prodeji předmětného zboží (materiálu s obsahem drahých kovů). K tomu Městský soud v Praze odkazuje na rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 21. 6. 2021 č.j. 31 Af 41/2019-72, v němž uvedený soud spolehlivě zjistil, že žalovaný rozkryl fungování řetězců a správně prokázal existenci podvodu na DPH, a to se zaměřením na žalobcova přímého dodavatele DYNASTY PARTNER s.r.o. Krajský soud v Hradci Králové v odkazovaném rozsudku označil subjekty v pozici *missing trader*, které státu neodvádí daň, případně u nich nelze tuto skutečnost ověřit. Konstatoval, že všem subjektům v uvedeném postavení byla následně zrušena registrace k DPH, šest společností bylo zrušeno soudem. Jednalo se o nekontaktní subjekty, které měly sídlo na virtuální adrese, neplnily své daňové povinnosti a až na výjimky nezveřejňovaly účetní uzávěrky; některé fyzické osoby měly trvalý pobyt hlášen na adrese sídla ohlašovny. Dále soud poukázal na nestandardní okolnosti svědčící o existenci podvodu na DPH. Předně zdůraznil, že předmětem obchodování byla riziková komodita. Zboží bylo přeprodáváno přes několik tuzemských subjektů, a to zpravidla ihned po přijetí. Mnoho ze subjektů zapojených do transakce utlumilo svou činnost a bylo následně označeno za nespolehlivé plátce, některé vstoupily do likvidace. Část subjektů se nadto obchodováním s drahými kovy dříve vůbec nezabývala. Přímým dodavatelům společnosti DYNASTY PARTNER s.r.o. dodávaly zboží fyzické osoby s tím, že obchody probíhaly na adrese shodné se sídlem

společnosti. Vzniklé obchodní řetězce přitom neměly ekonomické opodstatnění. Krajský soud rovněž upozornil na personální propojenost jednotlivých článků v řetězci, jakož na skutečnost, že úhrady za nákup zboží často probíhaly v hotovosti nebo formou zápočtů.

- 47 V posuzované věci se schéma zobrazující řetězec, jehož součástí byl žalobce pro zdaňovací období leden 2015, nachází na str. 12 zprávy o daňové kontrole a na str. 13 napadeného rozhodnutí. Žalovaný zároveň podrobně popsal činnost jednotlivých subjektů zapojených do obchodních řetězců (viz str. 7 až 21 zprávy o daňové kontrole) a rozčlenil tyto subjekty podle jejich role v řetězcích – na subjekty označované jako „missing trader“, „buffer“ a „broker“. Klíčovými jsou subjekty označované jako „missing trader, které neodvádí státu daň, případně u nich nelze tuto skutečnost ověřit, neboť jsou pro příslušného správce daně nekontaktní (také nekontaktnost subjektu a s ní spojená nemožnost řádného prověření jím vykázané daňové povinnosti lze považovat za případ chybějící daně). Žalovaný zjistil v řetězci chybějící daň, tedy subjekty na pozici „missing trader“. Zjistil, že všechny čtyři takto identifikované subjekty (viz bod 25 rozsudku) vykazují znaky nekontaktnosti, většina sídlí na virtuální adrese, neplní své daňové povinnosti a je u nich evidován vysoký nedoplatek. V podrobnostech viz str. 14 napadeného rozhodnutí a str. 14 až 21 zprávy o daňové kontrole, přičemž Městský soud v Praze ověřil, že skutečnosti žalovaným zjištěné vychází ze spisového materiálu.
- 48 Nestandardní okolnosti svědčící o existenci podvodu na DPH žalovaný spatřoval v celé řadě skutečností.
- 49 Předmětem obchodních transakcí byl materiál s obsahem drahých kovů, tedy komodita, která je z hlediska možného zasažení daňovým podvodem riziková. Zboží bylo přepravováno přes několik tuzemských subjektů, mezi prvním zmapovaným distributorem zboží a žalobcem se nacházely až čtyři další subjekty, mezi kterými bylo zboží přepravováno ihned po jeho přijetí (často stejný den).
- 50 Byla zjištěna propojenost subjektů v řetězci. Jediným dodavatelem žalobce byla společnost DYNASTY PARTNER s.r.o., tato obchodovala téměř výhradně s žalobcem, který zboží v nezměněném stavu prodal odběrateli – společnosti Kovové profily s.r.o., která však pouze vystavila a podepsala dodací list, a žalobce sám dále zboží dopravil k odběratelům odběratele.
- 51 Byla zjištěna účelovost transakcí uskutečňovaných jednotlivými subjekty v obchodním řetězci. Ta vyplývá nejen ze skutečnosti, že zainteresované subjekty po uskutečnění transakcí tlumily svou činnost, byly označeny za nespolehlivé plátce či osoby, byla jim rušena registrace k DPH, vstupovaly do likvidace, byly rušeny. Vyplývá též z dalších okolností, jako je rychlost přepravování zboží, nepojištění zboží, neprovádění kontroly kvality, nesjednávání písemných smluv (absence ujednání upravující způsob stanovení ceny zboží, záruky, pojištění, přepravy, kontroly, reklamace či sankce), zajišťování dopravy zboží od dodavatele DYNASTY PARTNER s.r.o. až k odběratelům svého odběratele Kovové profily s.r.o. přímo žalobcem, úhrada faktur dodavateli žalobce až po obdržení záloh od odběratele žalobce, přičemž zálohové platby byly takřka ve výši fakturovaných hodnot, vzájemná znalost a obchodování mezi dodavateli a odběrateli napříč řetězcem, přičemž přesto předmětné transakce neprobíhaly přímo, ale v řetězci.

- 52 Byla zjištěna též personální propojenost jednotlivých článků v řetězci, například jednatel společnosti DYNASTY PARTNER s.r.o. byl současně jednatelem společnosti UNIGRADE s.r.o., která nakupovala materiál s obsahem drahých kovů od stejných dodavatelů, zároveň je bratrancem jednatele společnosti KREVOY UNIQUE s.r.o., zároveň je nevlastním bratrancem jednatele společnosti SANDEROSAN s.r.o. Společnosti ESPRIT VENTURE s.r.o. a EDIT CONSULT s.r.o. spojovalo také shodné virtuální sídlo na stejné adrese a propojení osobou jednatele a společníka.
- 53 Byly zjištěny též nestandardní okolnosti ohledně platby za nákup materiálu s obsahem drahých kovů, kdy úhrady probíhaly v řetězci často v hotovosti (při obchodování v řádu milionů Kč za jednotlivá zdaňovací období) nebo formou zápočtů.
- 54 Městský soud v Praze konstatuje, že existence podvodu na DPH byla žalovaným prokázána. V rozkrytém obchodním řetězci byla zjištěna chybějící daň, zároveň lze v jednotlivých výše zmíněných skutečnostech spatřovat nestandardní okolnost ve smyslu citované judikatury Soudního dvora EU a Nejvyššího správního soudu. Zjištěné obchodní transakce neodpovídají podmínkám, které jsou typické a v obchodním prostředí běžné pro subjekty, které se snaží dosahovat ekonomického zisku; reálný ekonomický smysl transakcí je zde zcela nezřetelný. Stejně tak jednotlivé společnosti figurující v předmětném řetězci se nejeví jako standardní podnikatelé, přičemž u některých z nich došlo k narušení neutrality (chybějící daň).
- 55 Městský soud v Praze připomíná, že 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 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 případnou účelovost jednání daňového subjektu (srovnej: rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 31. 7. 2013 č.j. 1 Afs 58/2013-34).
- 56 V posuzované věci žalovaný práve takto postupoval. Žalovaný řádně zjistil skutkový stav a v odůvodnění napadeného rozhodnutí náležitě odůvodnil, z jakých skutečností vycházel. Zjištěné skutečnosti hodnotil jednotlivě i v souhrnu a řádně zdůvodnil, jak konkrétně jednotlivé důkazní prostředky hodnotil a proč z nich vyplývá účelovost transakcí (viz body 48 až 63 napadeného rozhodnutí). Městský soud konstatuje, že zjištění žalovaného má oporu ve spisovém materiálu a s hodnocením zjištěných skutečností se ztotožňuje.
- 57 V druhém okruhu žalobních námitek žalobce namítal, že i kdyby byla existence podvodu na DPH prokázána dostatečně, nebylo prokázáno, že žalobce o podvodu na DPH věděl či vědět měl a mohl.

- 58 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 (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).
- 59 Úkolem soudu je tedy zhodnotit, zda žalobce o svém zapojení do řetězce zasaženého podvodem věděl nebo vědět mohl a zda učinil přiměřená opatření, aby své účasti na daňovém podvodu zamezil (účast na podvodu na DPH tedy může být i nedbalostní). Platí přitom, že po daňovém subjektu lze legitimně požadovat zvýšenou obezřetnost, pokud existují objektivní okolnosti, na jejichž základě může nabýt podezření o podvodném charakteru transakce. Při posuzování těchto objektivních okolností se přihlíží k prostředí, v němž se daňový subjekt pohybuje, jeho obchodním zkušenostem, znalostem a kapitálu, charakteru a vlastnostem plnění, obchodním, platebním a záručním podmínkám atd. Objektivní okolnosti nelze posuzovat izolovaně, ale v souhrnu (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 12. 2014, č.j. 6 Afs 156/2014-47, a ze dne 15. 2. 2017, č.j. 1 Afs 53/2016-58). Pokud jde o hodnocení daňovým subjektem přijatých opatření, pak platí, že čím výraznější indicie svědčící o možném zapojení do podvodného řetězce existují, tím vyšší požadavky lze klást na obezřetnost daňového subjektu.
- 60 V daném případě nebyl žalobci uznán nárok na odpočet daně z přidané hodnoty z toho důvodu, že žalovaný dospěl k závěru, že žalobce mohl a měl vědět, že předmětné plnění je součástí podvodu na dani z přidané hodnoty. Žalovaný tuto skutečnost vystavil na následujících zjištěních, která považoval za relevantní (podrobně viz body 64 až 85 napadeného rozhodnutí a str. 21 až 31 zprávy o daňové kontrole): velká závislost na jediném dodavateli, který byl zapsán do obchodního rejstříku krátce před počátkem obchodování s předmětnou komoditou, nedostatečné prověření tohoto dodavatele a nelogická důvěra vůči němu, neprověření dodavatelů dodavatele z hlediska materiálního a personálního, vzájemná znalost jednotlivých aktérů řetězce a povědomí o personální propojenosti dodavatele a jeho dodavatelů, zajišťování dopravy od dodavatele až k odběratelům odběratele žalobcem. Dále šlo o následující zjištění: obchod s rizikovou komoditou, velký objem obchodované komodity, nejasný původ zboží, absence vysoké hodnotě zboží odpovídající kontroly množství a jakosti zboží, rozporuplná vyjádření žalobce o původu zboží, absence odpovídajících písemných smluv, absence pojištění, hrazení plateb žalobcem dodavateli až poté, co žalobce obdržel zálohovou platbu od odběratele atd.

- 61 Městský soud v Praze se ztotožňuje se závěry žalovaného, že uvedená zjištění svědčí o tom, že žalobce věděl, nebo alespoň mohl a měl vědět o existenci daňového podvodu. Podle názoru soudu kombinace výše popsaných skutečností postačuje k učinění závěru, že způsob, jakým žalobce obchodoval s předmětným zbožím, vykazuje vysoce nestandardní znaky. Žalobce obchodoval s materiálem s obsahem drahých kovů, tedy s rizikovou komoditou z hlediska zasažení daňovými podvody (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 12. 2017, č.j. 3 Afs 5/2017-56), přičemž tyto obchody dosahovaly značného objemu (celková hodnota plnění v předmětném zdaňovacím období přesahovala 122 mil. Kč). Přesto se žalobce blíže nezajímal o původ zboží, neověřoval jeho množství ani kvalitu, nezajímal se o historii dodavatele a ani o jeho obchodní partnery, nepovažoval za potřebné ošetřit smluvní vztahy písemnými smlouvami, uzavřít pojištění (tedy nikoli jen paušální pojištění přepravy zboží, ale například též pojištění proti krádeži, vloupání, živelné pohromě, pojištění kurzových rizik atp.). Zároveň žalobce věděl o personální provázanosti subjektů v řetězci, nestandardně se podílel na organizačním zajištění obchodů (dopravě) v rámci řetězce. Tyto a další výše shrnuté skutečnosti ve svém celku svědčí o tom, že žalobce věděl, nebo přinejmenším vědět mohl a měl, že se zapojuje do podvodných obchodních řetězců. Soud proto považuje za přiměřené klást na něj zvýšené požadavky stran jeho obezřetnosti v těchto obchodních vztazích. Těmto požadavkům pak žalobce nedostál.
- 62 Ve třetím okruhu žalobních námitek žalobce nesouhlasil s žalovaným, že nepřijal všechna opatření, aby se vyhnul účasti na podvodném jednání.
- 63 K tomu Městský soud v Praze konstatuje, že s ohledem na množství a závažnost indicií svědčících o možném zapojení do podvodného řetězce nelze považovat za dostatečné, že si žalobce prověřil svého dodavatele vyhledáním ve veřejných rejstřících, zhlédnutím dokladu totožnosti jednatele a prohlédnutím provozovny, a žádné jiné informace ohledně jeho ekonomického zázemí si již neobstaral, nijak neproověřil bezproblémovost dodavatelů svého dodavatele, ohledně původu a kvality zboží (ryzosti drahých kovů) se spolehl jen na tvrzení svého dodavatele, uzavřel pouze rámcovou smlouvu, a jednotlivé smluvní vztahy realizoval pouze na základě ústních dohod, tj. telefonicky, rezignoval na nastavení jakýchkoli kontrolních, zajišťovacích a ochranných mechanismů. Městský soud v Praze nevyklučuje, že žalobce s jednatelem dodavatele navštívil provozovnu, nicméně musí konstatovat, že z obsahu správního spisu vyplývá, že namítané nákladné vybavení nepatřilo dodavateli, ale personálně propojené společnosti UNIGRADE s.r.o. Městský soud má po zhodnocení daných skutečností za to, že vzhledem k tomu, že se jednalo o rizikovou komoditu a obchody s ní byly žalobcovou hlavní činností, žalovaný přílehavě posoudil jeho opatření jako účelová, formální a nedostatečná. Městský soud přitom připomíná, že vymezené skutečnosti je třeba posuzovat ve svém souhrnu, neboť i když jednotlivé skutečnosti samy o sobě nemusí působit „závadně“, při jejich vzájemném propojení se teprve stanou důkazem rizika (srov. např. rozsudky ze dne 29. 1. 2015, č.j. 8 Afs 25/2012-351, odst. 261, nebo ze dne 29. 3. 2012, č.j. 5 Afs 7/2011-619).
- 64 K jednotlivým námitkám žalobce městský soud ve stručnosti uvádí následující.
- 65 Žalobce v podané žalobě rozporoval jednotlivá zjištění učiněná žalovaným, a to jak z hlediska dokazování a správnosti zjištěného skutkového stavu, tak z hlediska závěrů,

keré 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 body 96 až 117 odůvodnění napadeného rozhodnutí, kde žalovaný se žalovaný dostatečně podrobně a věcně správně vypořádal odvolacími námitkami, které brojí proti závěrům o existenci podvodu na DPH a o zjištění svědčícím o tom, že žalobce věděl nebo mohl vědět, že jím přijatá plnění jsou součástí nesrovnalostí s DPH. Městský soud poznamenává, že námitky vznesené v odvolacím řízení jsou v podstatné části obdobné jako námitky žalobní.

- 66 Městský soud v Praze uznává, že za vědomého účastníka daňového podvodu nelze považovat kteréhokoliv z účastníků v řetězci obchodů, neboť zcela absurdně by mohla při nerespektování nutnosti zjištění příčinné souvislosti mezi chybějící daní a poskytnutou či vylákanou výhodou nastat situace, kdy by z důvodu neodvedení daně jedním ze subjektů byla doměřena daň kterémukoli jinému, tedy teoreticky i všem subjektům v daném obchodním řetězci (srovnej: rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2018, č.j. 5 Afs 60/2017–60). Žalobce tak není tím, kdo by měl svou nevědomost o daňovém podvodu prokazovat. Jeho povinností je však osvědčit, že přijal dostatečná preventivní opatření, aby své účasti na daňovém podvodu zabránil. Uvedené neznámá, že by na žalobce bylo přeneseno důkazní břemeno k prokázání existence podvodu na DPH; důkazní břemeno nesl žalovaný a z odůvodnění napadeného rozhodnutí (viz zejména body 39 až 62) vyplývá, že jej unesl. Žalovaný provedl rozsáhlé dokazování, v němž zjistil, že posuzované obchodní transakce neodpovídaly podmínkám, které jsou typické a v obchodním prostředí běžné pro subjekty, které se snaží dosahovat ekonomického zisku, a stejně tak subjekty figurující v předmětných řetězcích se nejeví jako standardní podnikatelé. Indicie, které žalovaný zjistil, soud hodnotí jako zjevné indicie svědčící o účasti žalobce na daňovém podvodu. Všechny žalovaným zjištěné a výše popsané nestandardnosti (jako i objektivní okolnosti) mají oporu ve spisovém materiálu a ve svém souhrnu prokazují skutečnost, že předmětný obchodní řetězec, jehož byl žalobce součástí, byl zasažen podvodem na DPH. Žalovaný takto popsal podvodný řetězec čítající řadu subjektů a přesně popsal, které subjekty vystupovaly v pozici *missing trader*, *buffer*, či *broker*. U subjektů označených jako *missing trader* pak identifikoval chybějící daň. Skutečnost, že se žalovanému nepodařilo ověřit konkrétní částku neodvedené daně, nebrání tomu, aby žalovaný konstatoval existenci podvodu. Nemožnost ověření bližších okolností byla dána následným jednáním dotčených subjektů, které nejenže obecně neplnily své daňové povinnosti, ale daň ani nepřiznaly a pro správce daně se staly nekontaktními. I takové situace je třeba hodnotit jako případy „chybějící daně“, (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 2. 2017, č.j. 1 Afs 53/2016-55). Jednání subjektů spočívající v tom, že po provedení podezřelých transakcí „zmizí ze scény“ je pro daňové podvody typické. Požadavek na přesné ověření

výše neodvedené daně přímo u dotčeného subjektu v pozici *missing trader* by tedy v zásadě bránilo postihu daňových podvodů, a proto je třeba jej odmítnout.

- 67 Městský soud v Praze nesouhlasí s žalobcem, že je namístě aplikovat judikaturu vysokých soudů ukládající daňovým orgánům stanovit daňovou povinnost právě tomu subjektu, kterému tato ze zákona svědčí, nikoli tomu, u něhož je to z hlediska vymahatelnosti jednodušší, a stanovit ji právě ve výši odpovídající chybějící dani. V posuzované věci se totiž nejedná o doměření (výběr) „chybějící daně“, ale o odepření nároku na odpočet daně. Dle směrnice o DPH tento nárok nemůže být přiznán tomu, kdo jej uplatnil podvodným způsobem. Pokud jsou tedy odpočty daně neuznány z důvodu vědomé účasti na podvodu více článkům řetězce, jde o stanovení daně ve správné výši, neboť nárok žádnému z vědomých účastníků podvodu nevznikl a nemůže tedy vést ke snížení jeho daňové povinnosti. (srovnej například: rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 8. 2017 č.j. 1 Afs 16/2017-47).
- 68 Městský soud v Praze se ztotožňuje s žalobcem v tom, že prvotní podmínkou pro odepření nároku na odpočet je samotné zjištění, že došlo k podvodu na DPH. Podle soudu však není možno lpět na tom, aby v každém případě byl daňový podvod zcela jednoznačně identifikován (přesně vyčíslen a přiřazen ke konkrétnímu článku často spletitého obchodního řetězce), ostatně v řadě situací to již ani nebude fakticky možné. V každém jednotlivém případě je nutno hodnotit, zda existují dostatečné indicie svědčící tomu, že k podvodu došlo (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 6. 2015, č.j. 2 Afs 15/2014-59). Jak již bylo výše uvedeno, není povinností správních orgánů či dokonce správních soudů prokázat, jakým způsobem a konkrétně kterým z dodavatelů v řetězci byl spáchán podvod. V daňovém řízení však musí být postaveno najisto, v jakých skutkových okolnostech daňový podvod spočíval (srov. rozsudek ve shora již zmiňované věci sp. zn. 6 Afs 130/2014). Tak tomu v posuzované věci bylo.
- 69 Městský soud v Praze připomíná, že pokud je s přihlédnutím ke všem objektivním okolnostem 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 namístě 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 směrnice o DPH považována za osobu účastnící se tohoto podvodu, a to bez ohledu na to, zda má z následného prodeje zboží prospěch, či nikoli (srovnej: rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 4. 2008, č.j. 1 As 15/2008-100, nebo ze dne 30. 7. 2010, č.j. 8 Afs 14/2010-195, publ. ve Sb. NSS 2172/2011, a zejm. ze dne 25. 6. 2015, č.j. 6 Afs 130/2014-60, publ. ve Sb. NSS 3275/2015). Spojení transakcí žalobce s identifikovaným podvodným jednáním nelze vykládat pouze tak, jak to činí žalobce, tedy že by nárok na odpočet daně neměl jen tehdy, pokud by mohl vědět, jakým způsobem přechází články řetězce skutečně DPH z plnění uskutečněných pro žalobce neodvedou daň, resp. dosáhnou nulové či minimální daňové povinnosti.
- 70 Městský soud v Praze nemůže přisvědčit požadavku žalobce, aby žalovaný, pokud dospěl k závěru, že k daňovému podvodu došlo u dodavatelů dodavatele žalobce, aplikoval institut ručení dle ust. § 109 odst. 1 zákona o DPH. Tento požadavek je neopodstatněný. Je třeba zohlednit, že institut ručení systematicky spadá do fáze placení daní. V rámci této fáze

správy daní pak funguje jako akcesorický a subsidiární prostředek zajištění úhrady daně již stanovené jinému daňovému subjektu (odborná literatura v této souvislosti uvádí, že ručení míří na nedoplatek, tedy na stanovenou, splatnou a neuhrazenou daň – srov. BAXA, J., DRÁB, O., KANIOVÁ, L., LAVICKÝ, P., SCHILLEROVÁ, A. a ŠIMEK, K.. Daňový řád. Komentář. 1. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, a. s., 2011). Žalovaný proto nijak nepochybil, pokud v dané věci (ve které bylo vedeno nalézací řízení, a nikoliv řízení o placení daní) neaplikoval na základě pravidla *lex specialis derogat legi generali* ust. § 109 odst. 1 zákona o DPH. K tomu blíže například viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 12. 2018, č.j. 7 Afs 8/2018-56, publ. ve Sb. NSS 3844/2019.

71 Městský soud v Praze dále uvádí, že nesdílí názor žalobce, že by snad žalovaný nedisponoval ve věci obchodování s materiálem s obsahem drahých kovů takovými znalostmi, že by bylo nutno ustanovit za účelem zjištění, jaká je běžná obchodní praxe, znalce. Žalovaný zcela v souladu s dikcí zákona a související judikaturou identifikoval řadu nestandardních okolností a popsal, v čem jejich nestandardnost spatřuje, zjistil přitom, že žalobcem předestřená verze není ekonomicky racionální. Pro tento postup nejsou nutné žádné odborné znalosti mimo rámec těch, kterými úřední osoby žalovaného běžně disponují. „Standard“ zde podle názoru soudu není nutno dokazovat, neboť jde o obecně známou věc, běžnou v zdejším právním prostředí, se kterou se lze setkat nejen mezi podnikateli, ale i v běžné populaci. Stejně městský soud nahlíží i na okolnosti hodnocené žalovaným jako „nestandardní“. Je nepochybně možné dohodnout obchodování tak, jak popisuje žalobce, tj. bez písemných smluv, bez pojištění, záruk či kontrol, se zpětným hrazením kupní ceny žalobcem až po zaplacení zálohy ze strany odběratele atd., nicméně takový způsob obchodování neodpovídá podnikání v obecném chápání. Všechny žalobcem identifikované okolnosti lze přitom považovat za nestandardní v celém kontextu.

72 Městský soud v Praze nesouhlasí s žalobcem, že neměl důvod pochybovat o legitimitě probíhající spolupráce s dodavatelem a neměl ani jak jinak dodavatele prověřit. Podle přesvědčení městského soudu za situace, kdy žalobce realizoval s dodavatelem, nově založenou společností bez přiměřeného ekonomického zázemí, obchody se zbožím v hodnotě desítek milionů korun, je zcela namístě očekávat, že bude takto rozsáhlým transakcí věnovat odpovídající péči, a to i v případě, kdy svého obchodního partnera zná. Argumenty žalobce o tom, že postupoval zcela standardně a že se dle svých možností maximálně snažil eliminovat všechna podnikatelská rizika a být náležitě obezřetný, zůstaly v průběhu celého řízení v rovině nedoložených tvrzení. Naopak, městský soud má tyto argumenty za vyvrácené už jen skutečností, že obchodování nebylo ošetřeno relevantní smluvní dokumentací. To skutečně nesvědčí o snaze žalobce minimalizovat podnikatelská rizika. Žalobce rovněž nedoložil, že by se zajímal o stav a kvalitu dodaného zboží. Vzhledem k uvedenému nelze než uzavřít, že žalobce neučinil opatření, která by od něj bylo možné požadovat, aby předešel své účasti na daňovém podvodu.

73 Městský soud v Praze nesouhlasí s žalobcem ani v tom, že by žalovaný dospěl k vadným závěrům ohledně povědomí žalobce o personální propojenosti v řetězci. Především městský soud poukazuje na vyjádření jednatele žalobce při podání vysvětlení na policii dne 23. 6. 2015, kde výslovně uvedl, že je mu známo, že pro společnost DYNASTY PARTNER s.r.o. dodávají de facto příbuzní jednatele této společnosti. Uvedené vyjádření nelze hodnotit jinak než tak, jak jej vyhodnotil žalovaný. I pokud by však bližší okolnosti

ohledně způsobu obchodování jeho dodavatelů (vztahů mezi nimi) žalobci známy nebyly, svědčilo by to především o jeho laxním a nebezpečném přístupu, neboť by to znamenalo, že se spolehl pouze na informace od svého dodavatele, aniž by jej dostatečně prověřil. Jakkoli žalobci nelze klást k tíži samotné obchodování s dodavatelem, který obchoduje s osobami v příbuzenském vztahu, jde pouze o jednu z mnoha indicií svědčících o vědomosti žalobce o účasti na podvodném modelu. Tvrzení žalobce, že postačí, je-li jeho přímý dodavatel v rozhodné době spolehlivým plátcem, nelze akceptovat. Dodavatel zahájil činnost až v roce 2013 a měl velmi krátkou obchodní historii. Městský soud nesouhlasí s žalobcem, že tyto okolnosti nespovídají o nebezpečnosti žalobce, neboť ilustrují, že žalobce vstupoval do obchodních vztahů s nezkušeným a nepříliš stabilním subjektem, který si ani blíže neprověřil. Městský soud tedy nepřisvědčil tvrzení žalobce, že přijal rozumná opatření a jednal v dobré víře. Městský soud doplňuje, že ani skutečnost, že zboží prošlo při letecké přepravě celní kontrolou, není způsobila vyvrátit závěry žalovaného. Skutečnost, že zboží řádně prošlo celním řízením, nevypovídá ničeho možných podvodných jednáních na DPH s takovým zbožím a nevyvrací závěr, že o podvodných jednání žalobce minimálně mohl a měl vědět.

- 74 Městský soud v Praze dále uvádí, že z judikatury Soudního dvora EU nevyplývá, že by povinnost prověřovat obchodní partnery nastupovala až okamžikem výskytu prvních nesrovnalostí, je tedy nerozhodné, že v době obchodování byl žalobcův dodavatel z hlediska plnění daňových povinností bezproblémový.
- 75 Městský soud v Praze odmítá i argumentaci žalobce, že v rozhodné době neexistovaly žádné indicie ani veřejně dostupné informace svědčící o možné existenci podvodů na DPH v řetězci. Uvedená argumentace je v rozporu se zjištěním, které učinil ve věci žalovaný. Krátká historie dodavatele, nedostatečné ekonomické zázemí, personální propojenost atd. – to vše bylo zjiřitelné v reálném čase. Není tedy pravdou, že informace o nestandardnosti obchodních postupů v řetězci žalobce nemohl mít a žalovaný jej činí odpovědným za něco, co nemohl ovlivnit.
- 76 Městský soud v Praze musí odmítnout i námitku, že okolnosti jako utlumení činnosti některých subjektů po zahájení prošetřování či prohlášení za nespolehlivé plátce jsou pouhým logickým důsledkem postupu daňových orgánů, nadto se netýkají přímého dodavatele žalobce. Městský soud opakuje, že jednotlivé aspekty samotné realizace prověřovaných obchodů lze v některých případech samostatně hodnotit jako běžně se vyskytující, avšak v kontextu všech zjištěných skutečností nelze než označit postup žalobce při těchto obchodech za nestandardní a v některých částech dokonce za iracionální. Rozumně a ekonomicky smýšlející standardní obchodník by se vyvaroval na první pohled rizikového jednání a zhodnotil-li by další nestandardní okolnosti, mohl získat povědomí o existenci podvodného řetězce, do kterého by se nezapojil.
- 77 Městský soud v Praze souhlasí s žalobcem, že skutečnosti, které nastaly nebo vyšly najevo až po uskutečnění sporného plnění, nelze hodnotit ex post a přičítat je k tíži žalobce. (Srovnej: rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 8. 2015, č.j. 5 Afs 180/2014-21). Takto však žalovaný ve věci nepostupoval, neboť v napadeném rozhodnutí pouze popsal, že s ohledem na nekontaktnost dotčených společností nebylo možno ověřit, zda byla odvedena daň za příslušné zdaňovací období. Jednalo se tedy o jednu z okolností svědčících

o existenci podvodu na DPH, nikoliv však o objektivní okolnost kladenou k tíži žalobce. Výše uvedenou zásadu zákazu hodnocení ex post ostatně nelze vykládat tak, že by nebylo možno klást daňovému subjektu k tíži jakékoliv skutečnosti nastalé po ukončení obchodní spolupráce. Existence chybějící daně, která je základním předpokladem podvodu na DPH, totiž zpravidla vzniká až po ukončení obchodní spolupráce dodavatele a odběratele, a to buď nepodáním daňového přiznání, anebo neuhrazením samotné daně. V tomto směru je rozhodující, zda správce daně zjistí, v jakých skutkových okolnostech daňový podvod spočíval, přičemž kromě existence daňového podvodu musí být zjištěny i objektivní okolnosti, které měly u daňového subjektu vzbudit podezření o nesrovnalostech nebo možném daňovém podvodu, anebo na jejich základě mohl o své účasti na daňovém podvodu vědět. Tyto dílčí indicie žalovaný v daňovém řízení řádně identifikoval a hodnotil je nikoli ex post, ale s přihlédnutím k rozhodné době.

78 Městský soud v Praze se ztotožňuje se závěrem žalovaného o nejasnosti původu zboží. Městský soud v Praze odkazuje na body 71 až 74 napadeného rozhodnutí a nemá, co by k nim doplnil, neboť by jen jinými slovy opakoval totéž. Žalovaný zcela jednoznačně objasnil, v čem spočívají odlišnosti ve výpovědích jednatele žalobce ohledně původu zboží, kdy jednatel žalobce zcela rozporuplně hovořil jednou o materiálu z výkupen (zastaváren) a technického zpracování odpadu, jednou o materiálu přímo z rafinérií. Lze připustit, že časový odstup mezi podanými výpověďmi byl několikaletý, nicméně informace o původu zboží předestřené jednatelem žalobce jsou natolik odlišného charakteru, že je nelze považovat za pouhé nepřesnosti způsobené zapomínáním v průběhu času. Městský soud považuje za krajně nepravděpodobné, aby mohla osoba podávající výpověď zaměnit původ zboží do takové míry, jako to učinil jednatel žalobce (tj. nákup od českých subjektů zaměnit s nákupem ze zahraničních rafinérií), pouze v důsledku uplynutí určitého času. Pozdější argumentaci žalobce, dle níž k nesrovnalostem došlo v důsledku rozdílného chápání pojmu „zboží“ a pojmu „původ“, městský soud nepovažuje za dostatečně přesvědčivou, aby byla způsobila vyvrátit závěr žalovaného o rozporech ve výpovědi žalobce. Městský soud v této souvislosti konstatuje, že mezi materiálem z výkupen (zastaváren) a materiálem technického zpracování odpadu na straně jedné a materiálem pocházejícím z rafinérií na straně druhé je zásadní rozdíl, neboť v prvním případě se jedná zjednodušeně řečeno o odpad a nepotřebné věci, zatímco v druhém případě již o kovy či jejich slitiny, které ze těchto věcí (odpadů) v rafinériích získají. Ohledně původu zboží přímo z rafinérií navíc jednatel žalobce vypovídal ve spojitosti s tvrzením, že dodavatelé jsou „finančně silné firmy“. Výpověď soud vykládá tak, že je hovořeno o nákupu dodavatelů v rafinériích, nikoli tak, že je popisována část procesu zpracování kovu v rafinerii. Nadto městský soud zdůrazňuje, že rozpor ve výpovědi jednatele žalobce ohledně původu zboží nebyl klíčový pro celkové posouzení otázky unesení důkazního břemene žalobce v daňovém řízení, neboť jeho výpovědi byly pouze jedním ze sady důkazů předložených a hodnocených v rámci daňového řízení.

79 K námitce směřující do závěrů žalovaného o nedostatečné ziskovosti obchodů městský soud konstatuje, že způsob a realizaci obchodů považuje za významnou okolnost svědčící o podvodu. Žalobce obchodoval s bezprostředním dodavatelem a bezprostředním odběratelem, ačkoli by bylo bližší reálnému obchodování, jak je obecně vnímáno, nakupovat v co nejnižší ceně i od jiných dodavatelů a prodávat zboží i jiným subjektům tak, aby byl zisk při prodeji co nejvyšší. Nepřidal-li žalobce k obchodům žádnou přidanou

hodnotu ani vlastní invenci, je obtížně představitelné, proč dodavatel žalobce neobchodoval přímo s žalobcovým odběratelem. Žalobce tedy žalovaného, ani soud, nepřesvědčil, že jeho role v řetězci byla jiná, než jakou zjistil žalovaný v posuzovaném daňovém řízení.

- 80 Městský soud v Praze nemůže přisvědčit námitkám žalobce, že okolnosti jako rychlost realizace jednotlivých obchodů, zajišťování dopravy zboží žalobcem napříč řetězcem, obchodování s dodavatelem s krátkou historií a nízkým hospodářským výsledkem či nedostatečné ověřování původu zboží a kvality zboží nesvědčí o existenci podvodu na DPH a o povědomí žalobce o podvodu. Městský soud má za to, že uvedené skutečnosti ve svém souhrnu představují dostatečný podklad pro přijetí důvodné domněnky o existenci podvodu, protože byť každá jednotlivá skutečnost sama o sobě o této snaze primárně nemusí svědčit a lze ji vysvětlit i jinak než snahou o získání neoprávněného daňového zvýhodnění, ve svém souhrnu je jiným důvodem lze vysvětlit jen stěží. K námitkám týkajícím se nepřesností při zjišťování logistické stránky transakce městský soud dodává, že závěr žalovaného o nosnosti vozidla realizujícího dopravu byl pouze jednou z řady dílčích indicií svědčících o nestandardním průběhu transakce. Ani jeho případná nesprávnost by tedy na celkovém výsledku řízení nic nezměnila.
- 81 Městský soud v Praze nepovažuje za relevantní námitku žalobce, dle níž žalobci nemohl být v rozhodné době znám názor, že obchodovaná komodita je považovaná za rizikovou. Rizikovost obchodování s drahými kovy, konkrétně zlata, je známá i z judikatury časově předcházející době, v níž žalobce realizoval předmětné obchody, například mohl být žalobci znám rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 4. 2010 č.j. 9 Afs 1/2010-252. Městský soud se ztotožňuje s vyjádřením žalovaného, dle něž obchodování se zlatem vykazuje obdobné, ne-li totožné postupy jako obchodování s jinými drahými kovy. Uvedenou judikaturu lze tedy aplikovat i na posuzovanou věc.
- 82 Pokud se jedná o způsob posouzení věci, kdy žalobce žalovanému vytýká hodnocení rizikovosti komodity již v prvním kroku algoritmu (podezřelé okolnosti svědčící o podvodu na DPH), namísto hodnocení v rámci vědomostního testu, tento postup neshledává Městský soud v Praze vadným, neboť tytéž skutečnosti mohou svědčit jak o existenci podvodu DPH z obecného hlediska, tak o vědomosti žalobce o účasti na tomto podvodu. Podstatné je, že v rámci vědomostního testu je třeba zkoumat i subjektivní hledisko a zabývat se tím, zda mohly být určité okolnosti žalobci známy. Těmto požadavkům pak žalovaný dostal (v podrobnostech viz výše).
- 83 Městský soud závěrem opakuje, že ač jednotlivé žalovaným zjištěné okolnosti sice samy o sobě nejsou či nemusí být nezákonné či podezřelé, ve vzájemných souvislostech a vzhledem k absenci přijetí jakýchkoliv přiměřených opatření ze strany žalobce svědčí o tom, že přinejmenším mohl a měl vědět, že se účastní transakce zasažené podvodem na DPH. Z judikatury totiž vyplývá požadavek, aby indicií bylo více a aby ve svém souhrnu tvořily logický a ucelený soubor vzájemně se doplňujících a na sebe navazujících nepřímých důkazů, které spolehlivě a jednoznačně prokazují skutečnost, že daňový subjekt o podvodu věděl či minimálně vědět mohl. V dané věci byl tento požadavek naplněn.

- 84 Městský soud v Praze tedy neshledal, že by napadené rozhodnutí bylo nezákonné; námitky žalobce tak nejsou důvodné. Z tohoto důvodu Městský soud v Praze žalobu zamítl jako nedůvodnou podle ust. § 78 odst. 7 s. ř. s.
- 85 O nákladech řízení rozhodl soud podle ust. § 60 odst. 1 s. ř. s., neboť neúspěšnému žalobci náhrada nákladů řízení nepřisluší a žalovanému žádné náklady řízení nevznikly.
- 86 Rozhodnutí o nepřiznání náhrady nákladů řízení osobě zúčastněné vyplývá z ust. § 60 odst. 5 s. ř. s., podle něhož osoba zúčastněná na řízení má právo na náhradu jen těch nákladů, které jí vznikly v souvislosti s plněním povinnosti, kterou jí soud uložil. V předmětné věci jí soud žádné povinnosti neuložil a důvody zvláštního zřetele hodných nebyly shledány.

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). Případně-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v ust. § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

Praha 28. dubna 2022

JUDr. Ladislav Hejtmánek v. r.
předseda senátu