



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Plzni rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Petra Kuchynky a soudců JUDr. Václava Roučky a Mgr. Jaroslava Škopka ve věci

žalobce: **PJCARD s.r.o.**, IČO 26383730
sídlem Radlická 663/28, 150 00 Praha 5
zastoupený advokátem Mgr. Danielem Cao
sídlem Radlická 663/28, 150 00 Praha 5

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 26. 4. 2018, č.j. 17500/18/5300-22442-712448

takto:

- I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 26. 4. 2018, č.j. 17500/18/5300-22442-712448, se zrušuje a věc se vrací k dalšímu řízení žalovanému.
- II. Žalovaný je povinen nahradit žalobci náklady řízení ve výši 25 554 Kč k rukám zástupce žalobce Mgr. Daniela Cao do jednoho měsíce od právní moci tohoto rozsudku.

Odůvodnění:

Vymezení věci

1. Žalobci byla podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o dani z přidané hodnoty“ nebo „ZDPH“), a podle § 147, § 139 odst. 1 a § 90 daňového řádu vyměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období březen 2015 ve výši 789 236 Kč a za zdaňovací období květen 2015 ve výši 639 010 Kč [platební výměry Finančního úřadu pro Plzeňský kraj ze dne 17. 8. 2017, č.j. 1628822/17/2301-51521-401794, a ze dne 17. 8. 2017, č.j. 1628839/17/2301-51521-401794, ve spojení s rozhodnutím Odvolacího finančního ředitelství ze dne 26. 4. 2018, č.j. 17500/18/5300-22442-712448].
2. Podle správních orgánů nebylo v daňovém řízení prokázáno přijetí rozumných opatření na straně žalobce, jež by objektivně vylučovala jeho vědomé zapojení do daňového podvodu, protože by byl v dobré víře, a tak by mu i přes zatížení plnění podvodem na DPH v dodavatelsko-odběratelském řetězci, jehož byl komponentou, mohl být přiznán odpočet daně z přidané hodnoty na vstupu podle § 72 a násl. ZDPH. Rizikovou komoditou (zbožím) zde byly náplně do tiskáren (tonery a cartridge zn. Canon).

Řízení před správními orgány

3. Dne 24. 9. 2015 Finanční úřad pro Plzeňský kraj zahájil u žalobce kontrolu daně z přidané hodnoty za zdaňovací období březen 2015 a květen 2015 (ve věci prokázání nároku na odpočet daně z přijatých zdanitelných plnění od společnosti EPIRO s.r.o. ve smyslu § 72 ZDPH a prokázání použití přijatých plnění k ekonomické činnosti).
4. Dne 1. 8. 2016 správce daně podle § 92 odst. 4 daňového řádu vyzval žalobce k prokázání a doložení přijetí interních kontrolních mechanismů a relevantních opatření, aby v případě odhalení podvodného jednání nevznikly pochybnosti, že o podvodu na dani z přidané hodnoty se zřetelem ke všem okolnostem mohl vědět. Tyto skutečnosti měl žalobce prokázat ve vazbě na zjištěné nestandardní okolnosti obchodních případů. Na tuto výzvu reagoval žalobce podáním datovaným a předaným správcí daně dne 16. 8. 2016. Ve výsledku kontrolního zjištění došel správce daně k tomu, že na základě tam uvedených skutečností neuzná nárok na odpočet daně z přidané hodnoty na vstupu dle faktur přijatých od dodavatele EPIRO s.ro. za nákup tonerů ve zdaňovacím období březen 2015 a květen 2015, neboť v průběhu daňového řízení dospěl k závěru, že nárok na odpočet nelze přiznat za situace, kdy bylo zjištěno a prokázáno podvodné jednání na dani z přidané hodnoty a správce daně dospěl k závěru, že žalobce o tomto jednání mohl a měl vědět. K výsledku kontrolního zjištění se žalobce vyjádřil podáním datovaným a předaným správcí daně dne 16. 12. 2016. Dne 12. 4. 2017 správce daně jako svědky vyslechl zaměstnance žalobce K. L. a E. K.. V průběhu daňového řízení se nepodařilo provést svědecký výslech jednatele společnosti EPIRO s.r.o. R. M..
5. Průběh a výsledky daňové kontroly správce daně shrnul ve zprávě o daňové kontrole ze dne 14. 8. 2017, č.j. 1420887/17/2301-61564-403155. Na základě této zprávy o daňové kontrole Finanční úřad pro Plzeňský kraj vyměřil žalobci platebním výměrem ze dne 17. 8. 2017, č.j. 1628822/17/2301-51521-401794, daň z přidané hodnoty za zdaňovací období březen 2015 ve výši 789 236 Kč a platebním výměrem ze dne 17. 8. 2017, č.j. 1628839/17/2301-51521-401794, daň z přidané hodnoty za zdaňovací období květen 2015 ve výši 639 010 Kč. Proti těmto rozhodnutím správce daně podal žalobce odvolání. O těchto odvoláních bylo zejména s ohledem na to, že předmětem tohoto daňového řízení jsou právně a skutkově shodné okolnosti a odvolací důvody jsou obsahově shodné, vydáno jedno rozhodnutí. Rozhodnutím ze dne 26. 4. 2018, č.j. 17500/18/5300-22442-712448, Odvolací finanční ředitelství v napadených rozhodnutích Finančního úřadu pro Plzeňský

kraj změnilo den splatnosti vyměřené daně a v ostatním ponechalo výrok těchto rozhodnutí správce daně beze změny.

Žaloba

6. **A)** V úvodním článku *III.* (= body 10 až 13) žaloby žalobce konstatoval, že jelikož se žalovaný v Rozhodnutí nevypořádal dostatečně s odvolacími námitkami žalobce proti Platebním výměrům, je žalobce nucen zopakovat tyto námitky i před správním soudem. O skutečnostech, z nichž žalovaný a správce daně dovozují daňový podvod ostatních účastníků obchodního řetězce, žalobce nemá a ani neměl žádné informace. Jediné skutečnosti, které mohl žalobce prověřit a v rámci svých možnosti prověřoval, se mohou týkat pouze jeho bezprostředních obchodních partnerů, konkrétně dodavatele zboží EPIRO s.r.o. a odběratelů – společností AVITUS, a.s., SWS a.s. a SWS Distribution a.s. Skutečnosti, z kterých správce daně a následně žalovaný dovozují údajnou vědomost žalobce o jeho účasti daňovém podvodu, jsou účelově dezinterpretované.
7. **B)** V článku *IV.* (= body 14 až 18) žaloby nazvaném *Neopodstatněné požadavky žalovaného a správce daně* žalobce namítá, že správce daně dle výsledků kontrolního zjištění ze dne 15. 11. 2016 mylně zakládal svá podezření o účasti žalobce na daňovém podvodu mimo jiné na základě skutečnosti, že podíl uskutečněných a přijatých plnění v daňovém přiznání žalobce má výsledný koeficient 0,9923. Následně vyšlo najevo, že správce daně přitom pouze mechanicky spočítal z kontextu vytržené údaje a nezohlednil skutečnost, že žalobce v sledovaném období jednoduše nakoupil zboží „na sklad“ za účelem pozdějšího prodeje. Dalším zjevným excesem správce daně byl požadavek, aby žalobce provozoval na svých webových stránkách e-shop. Daňovému subjektu přitom žádný předpis neukládá povinnost mít na svých webových stránkách „sekci e-shop“ nebo snad ceník jednotlivých druhů zboží. V pravé části webových stránek www.pjcard.cz je ovšem zveřejněn kontaktní formulář a telefonní čísla s nadpisem „*Rychle objednat nebo dotaz na cenu*“, kde si potenciální obchodní partner může zjistit přesnou cenu konkrétního druhu zboží a zboží i objednat. V bodech 46, 47, 54 a 58 Rozhodnutí se žalovaný opakovaně snaží dovodit protiprávnost jednání žalobce spočívající v riziku obchodování s neznačkovými tonery a cartridge. Z pohledu DPH a případné účasti na daňovém podvodu je přitom lhostejné, zda zboží mělo kvalitu originálního značkového zboží či nikoliv. Touto nepřiléhavou argumentací žalovaný pravděpodobně nahrazuje jinak chybějící skutečné důvody, na základě kterých by bylo možné dovozovat vědomost žalobce o účasti na daňovém podvodu.
8. **C)** V článku *V.* (= body 19 až 21) žaloby nazvaném *Písemná forma smlouvy, obchodní podmínky* žalobce uvedl, že v bodě 46 Rozhodnutí žalovaný patrně bez znalosti reálného fungování obchodu se spotřebním zbožím pro výpočetní techniku dogmaticky předjímá, že by snad jediná legální forma uzavírání obchodních transakcí žalobcem měla mít písemnou (patrně myšleno „tištěnou“) formu. Správce daně i žalovaný nezohledňují, že i emailová komunikace je považována za písemnou komunikaci. Pokud obsahuje právní jednání jejich účastníků, může být kupní smlouva uzavřena v písemné formě i v této podobě. Žalobce tímto způsobem běžně komunikoval se svými odběrateli i s dodavatelem EPIRO s.r.o., jak je v dnešních obchodních vztazích běžné. Z jejich komunikace a předchozí obchodní spolupráce lze nepochybně dovodit, že došlo k právně relevantnímu jednání zachycenému v písemné (elektronické) podobě. Je nesmyslné, aby žalobce pro každou dílčí objednávku od svého dodavatele či dodávku odběrateli uzavíral pokaždé písemnou smlouvu v tištěné podobě. Žalobce upozorňuje, že opakovaný požadavek

žalovaného a správce daně, aby byly obchodované tonery a cartridge originální značky Canon, není důvodný. Ani pokud by teoreticky žalobce obchodoval i s neoriginálním zbožím, nemohlo by to ovlivnit závěr o jeho údajné vědomosti o účasti na daňovém podvodu.

9. **D)** V článku VI. (= body 22 a 23) žaloby nazvaném *Fyzický kontakt se zbožím* žalobce namítá, že se žalovaný nijak nevypořádal s důkazy předloženými žalobcem, kterými jednoznačně vyvrací závěr žalovaného z bodu 47 Rozhodnutí, že se žalobce s dodávaným zbožím nedostal fyzicky do kontaktu, z jeho strany „*neprobíhala žádná faktická kontrola stavu zboží, neporušenosti jeho obalu, úplnosti jednotlivých dodávek, neprobíhalo žádné ověření, zda se jedná o deklarované originály tonerů a cartridge*“. Žalobce v článku IX. svého Vyjádření tvrdil a důkazně podložil, že minimálně se svým dodavatelem EPIRO s.r.o. běžně komunikoval parametry objednávek, prováděl zpětnou kontrolu kvality a množství zboží, kontroloval dodací listy, dohledával chybějící zboží, sjednával podmínky přepravy svým zákazníkům, urgoval dodávky v prodlení apod. (viz emailová komunikace žalobce a dodavatele EPIRO s.r.o.).
10. **E)** V článku VII. (= body 24 až 29) žaloby nazvaném *Bezprostřednost transakcí* žalobce k bodu 48 Rozhodnutí zdůrazňuje, že v dotčeném odvětví je zcela běžné, že obchodníci nakupují a prodávají zboží uložené v externích skladech a tyto transakce (obdobně jako například na burze) mohou měnit své majitele bez těžkopádného sepisování tištěných smluv a fyzického předávání mezi jednotlivými obchodníky, když veškeré vady či nedostatky dodávek lze vyreklamovat následně. Dodavatel EPIRO s.r.o. žalobci dlouhodobě nabízel od počátku jejich spolupráce v roce 2015 nejnížší ceny zboží. Nabídku získanou od dodavatele EPIRO s.r.o. žalobce jako prodejce upravil podle dostupnosti zboží a svých kapacit, přidal vlastní marži a odeslal potenciálním odběratelům. V rámci své běžné a legální podnikatelské činnosti nebyl žalobce zaměřen pouze na společnosti AVITUS, a.s., SWS a.s. a SWS Distribution a.s., ale nabízel své zboží mimo jiné i dalším odběratelům (BHC International s.r.o., eD' system Czech, a.s., LAMA Plus s.r.o., ABC Data s.r.o.). Jelikož si oslovení odběratelé ze sortimentu nabízeného žalobcem nevybrali, obchodoval žalobce nakonec s výše uvedenými odběrateli AVITUS, a.s., SWS a.s. a SWS Distribution a.s. Pokud by k akceptaci nabídek ostatními subjekty došlo, zboží dodávané mimo jiné i od společnosti EPIRO s.r.o. by bylo pochopitelně distribuováno i dalším subjektům. Nelze tedy vycházet z předpokladu, že by snad žalobce byl účelově vytvořenou součástí řetězce plnění funkce zprostředkovatele podvodu na DPH, jak uvádí žalovaný v bodě 49 Rozhodnutí. K tomuto bodu Rozhodnutí žalobce dále zdůrazňuje, že údajná výhodnost setkávání poptávky a nabídky je způsobena tím, že žalobce v komunikaci se svým dodavatelem a odběrateli jednoduše efektivně koordinoval své objednávky, tj. objednával od svých dodavatelů, často až když měl od odběratelů konkrétní poptávku po zboží. Je pak logické, že takto sjednaná transakce proběhne rychle (vytýkaná bezprostřední změna vlastníka zboží) a v takovém množství, které žalobce odebral od svého dodavatele (vytýkaný totožný rozsah a množství zboží v transakcích). Tvzení o nestandardně výhodném setkávání nabídky a poptávky žalobce v daňovém řízení dostatečně věrohodně vysvětlil a důkazně doložil ve svém sdělení k výzvě ze dne 16. 8. 2016. Pokud by byla obchodní spolupráce pouze koordinovanou fingovanou transakcí za účelem karuselového podvodu, bez reálné ekonomické podstaty, jistě by mezi žalobcem a obchodními partnery neprobíhala předložená komunikace, nestornovaly se faktury, doobjednávalo či stornovalo zboží, vracely platby, odstupovalo od smlouvy v rozsahu poškozeného zboží apod. Žalobce mimo jiné předložil rozsáhlou emailovou komunikaci s jednotlivými obchodními

partnery, z níž vyplývá, že jejich obchodní spolupráce vykazovala všechny znaky běžného obchodního vztahu (viz předložená komunikace mezi žalobcem a odběrateli a mezi žalobcem a dodavatelem EPIRO s.r.o.).

11. **F)** V článku VIII. (= bod 30) žaloby nazvaném *Hypotetické spekulace žalovaného* se upozorňuje na to, že žalovaný v bodě 49 Rozhodnutí dochází k absurdnímu závěru, že důvody, pro které společnost EPIRO s.r.o. a žalobce „navázali obchodní spolupráci, tak odvolací orgán spatřuje právě v záměru vyinkasovat odpočet DPH na úkor státního rozpočtu“. K tomu žalovaný přičítá žalobci k tíži skutečnost, že dodavatel EPIRO s.r.o. měl z prodejů žalobci dle ničím nepodloženého názoru žalovaného jaksi „jen velmi nízké marže“. Přesto na základě těchto skutečností žalovaný usuzuje, že „odvolatel byl do prodejního řetězce začleněn zcela vědomě a záměrně, a to právě a pouze za účelem uplatňování vysokých daňových odpočtů na DPH“.
12. **G)** V článku IX. (= body 31 až 33) žaloby nazvaném *Nesprávné závěry, neprovedené důkazy* žalobce uvedl, že v bodě 50 Rozhodnutí žalovaný bagatelizuje skutková zjištění vyplývající ze svědeckých výpovědí paní L. a pana K.. Správce daně i žalovaný nad rámec své kompetence a odbornosti arbitrárně stanovují jakousi neurčitou představu obvyklé obchodní činnosti či „běžných hospodářských operací“ a z této následně dovozují požadavky kladené na žalobce. Žalobce z tohoto důvodu navrhoval, aby správce daně k této skutkové otázce nechal vypracovat znalecký posudek k zodpovězení otázky, zda jsou vytýkané nedostatky a požadavky správce daně v daném podnikatelském odvětví skutečně obvyklé. Tento návrh byl zamítnut. Závěr správce daně a následně žalovaného o nestandardnosti obchodních vztahů žalobce je založen na svévolném a subjektivním hodnocení, které nelze považovat za důkazně podložené. V bodě 51 Rozhodnutí žalovaný konstatuje, že s ohledem na objektivní okolnosti uvedené v bodech 46 až 49 Rozhodnutí „bylo nalezeno dostatečné množství důkazů prokazujících existenci objektivních okolností svědčících o tom, že odvolatel věděl, že se účastní podvodného jednání“. Z výše uvedeného je však zřejmé, že a) v bodě 46 Rozhodnutí žalovaný nesprávně interpretuje zjištěné skutečnosti, b) v bodě 47 Rozhodnutí se žalovaný nevypořádal s předloženými důkazy vyvracejícími jeho závěry, c) v bodě 48 Rozhodnutí žalovaný účelově dezinterpretuje rychlost transakcí žalobce a d) v bodě 49 Rozhodnutí žalovaný konstatuje závěry bez jakýchkoliv relevantních důkazů a zjištění a klade žalobci k tíži skutečnosti, které žalobce nemohl ovlivnit a které nejsou z pohledu vědomostního testu relevantní.
13. **H)** V článku X. (= body 34 až 41) žaloby nazvaném *Požadovaná opatření a dobrá víra* žalobce namítá, že v bodě 52 a násl. Rozhodnutí žalovaný pod pojem „rozumně požadovat“ zahrnuje veškeré i absurdní požadavky na podnikatele, které se smyslem přijetí opatření proti účasti na daňovém podvodu nijak ani nesouvisí. Rovněž ostatní požadavky kladené na žalobce v bodech 53 a násl. Rozhodnutí žalobce v rozumné míře splnil. Žalobce se svými obchodními partnery v rámci obvyklé elektronické komunikace sjednával a za obvyklých podmínek prováděl obchodní transakce. Žalobce si prověřil veřejně dostupné informace o svých obchodních partnerech a veškeré platby navíc prováděl na bankovní účty zveřejněné přímo na stránkách MF ČR. Žádný z těchto zdrojů v době transakcí nevykazoval žádné skutečnosti o daném obchodním partnerovi, které by měl žalobce racionálně vyhodnotit jako podezřelé či neobvyklé v obchodních vztazích. K bodu 54 Rozhodnutí žalobce konstatoval, že ani sám žalovaný nerozporuje faktickou realizaci plnění. V bodě 55 Rozhodnutí žalovaný ignoruje skutečnost, že jednotlivé dílčí objednávky s ohledem na historii obchodních vztahů s dodavatelem EPIRO s.r.o. nebylo namístě upravovat písemnou (tištěnou) smlouvou, když veškeré nezbytné podmínky

transakce vyplývají z emailové komunikace, objednávky, faktur a dalších důkazů předkládaných žalobcem v průběhu daňové kontroly. K bodu 56 Rozhodnutí (hrazení faktur záhy po jejich vystavení) žalobce uvedl, že v obchodních transakcích prováděných elektronickou formou, týkající se spotřebního zboží obchodovaného prostřednictvím dealerů, není neobvyklé, aby faktury byly uhrazené ihned po obdržení. Vyřizování plateb – a to pouze některých a zejména nesporných – faktur obratem nelze žalobci klást k tíži. V takovém jednání nelze shledávat ani neobežetnost, když v případě jakéhokoliv problému byly pohledávky s jinak spolehlivým dodavatelem vždy korektně vypořádány. K bodu 56 Rozhodnutí (neprovádění fyzické kontroly zboží) žalobce dále uvedl, že zboží bylo prodáváno během uskladnění a dopravováno až odběratelům, kteří zboží přejímali a veškeré vady žalobci neprodleně v rámci reklamace oznámili. Nebyl proto důvod, aby v průběhu dílčích transakcí mezi žalobcem a dodavatelem EPIRO s.r.o. docházelo k fyzické kontrole zboží, když tato kontrola byla vykonána odběratelem a vady byly zpětně dodavateli EPIRO s.r.o. bez problémů vytýkány. V případě potřeby však žalobce vykonával i fyzickou kontrolu zboží přímo na skladě (viz komunikace mezi žalobcem a dodavatelem EPIRO s.r.o. ze dne 27. 4. 2015). Stran přesvědčení o důvěryhodnosti svých bezprostředních obchodních partnerů žalobce odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 7. 2010, č.j. 8 Afs 14/2010-195.

14. **I)** V článku *XI.* (= body 42 až 47) žaloby nazvaném *Nepřezkoumatelnost Rozhodnutí* žalobce uvedl, že žalovaný v bodě 45 Rozhodnutí konstatuje, že se neztotožnil se všemi údajně objektivními okolnostmi, které prvostupňový správce daně ve zprávě o daňové kontrole uvedl. V Rozhodnutí však bez bližšího odůvodnění zmiňuje jen ty, které považuje pro daný případ za podstatné. Žalovaný se tak přinejmenším nevypořádal s úspěšnou obranou žalobce proti účelovým tvrzením správce daně. V bodě 61 Rozhodnutí žalovaný uznal, že absence zveřejnění položkového sortimentu na webových stránkách žalobce sama o sobě není důkazem toho, že by se choval jako „nestandardní obchodník“ a ani absence písemných smluv či virtuální sídlo dodavatele nepostačuje k závěru o tom, že by žalobce o podvodu na DPH vědět mohl a měl. Přesto žalovaný následně nepřezkoumatelným způsobem „shrnuje“ v obecné rovině, že „*všechny v posuzovaném případě zjištěné objektivní okolnosti (viz bod 45 a násl.) tvoří logický a ucelený soubor vzájemně se doplňujících a na sebe navazujících nepřímých důkazů, které spolehlivě a jednoznačně prokazují skutečnost, že daňový subjekt o podvodu na DPH věděl.*“ Žalovaný se tak opírá pouze o nepřímé důkazy, z nichž sám některé považuje za nedostatečné pro závěr o vědomosti žalobce o účasti na daňovém podvodu. K odvolacím důvodům a důkazům svědčícím ve prospěch žalobce žalovaný v jediném odstavci bodu 61 Rozhodnutí pouze laxně konstatuje, že důkazy „*nevyvrací existenci objektivních okolností*“, nebo že „*prvostupňový správce daně se s obranou odvolatele odpovídajícím způsobem vypořádal*“. Žalovaný uzavírá, že „*všechny v posuzovaném případě zjištěné objektivní okolnosti tvoří logický a ucelený soubor vzájemně se doplňujících a na sebe navazujících nepřímých důkazů, které spolehlivě a jednoznačně prokazují skutečnost, že daňový subjekt o podvodu na DPH věděl.*“ Žalobce zdůrazňuje, že volné hodnocení důkazů nelze zaměňovat s jejich svévolným hodnocením a libovůli při posuzování skutkových zjištění (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 7. 2008, č.j. 5 Afs 5/2008-75, a nález Ústavního soudu ze dne 7. 1. 2004, sp. zn. II. ÚS 173/01).
15. **J)** V závěrečném článku *XII.* (= body 48 až 50) žaloby má žalobce za to, že *a)* napadené Rozhodnutí je nepřezkoumatelné, *b)* skutkový stav, který vzal žalovaný za základ napadeného Rozhodnutí, nemá oporu ve spisu a provedených důkazech, *c)* žalovaný

dezinterpretuje zjištěné skutkové okolnosti v neprospěch žalobce a nevypořádává se s důkazy, které žalobce předložil ke své obraně, d) žalovaný přičítá žalobci k tíži skutečnosti, které jsou buď irelevantní, nebo které nemohl ani vědět ani ovlivnit, a e) žalovaný neprokázal, že by si žalobce byl vědom nebo mohl být vědom své účasti na daňovém podvodu. S odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2018, č.j. 5 Afs 60/2017-60, žalobce trvá na tom, že žalovaný neprokázal vědomost žalobce o jeho účasti na daňovém podvodu a přestože žalovaný konstatuje některé své „zarážející“ závěry, neprovedením navrhovaného znaleckého posudku je závěr správce daně a následně žalovaného o nestandardnosti obchodních transakcí nepodložený.

Vyjádření žalovaného k žalobě

16. Ve vyjádření k žalobě žalovaný k námitkám, které byly namítány již v rámci odvolacího řízení, zcela odkázal na odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí, neboť tyto námitky v tomto rozhodnutí vyčerpávajícím způsobem vyvrátil.
17. **B)** K žalobcem namítaným neopodstatněným požadavkům žalovaného a správce daně žalovaný v bodech 8 až 10 svého vyjádření uvedl, že extrémně nízký podíl hodnoty uskutečněných ku přijatým zdanitelným plněním (0,9923) není žalobci dáván k tíži, a proto ani nebyl jak do rozhodnutí správce daně, tak i do rozhodnutí o odvolání převzat. Vytýkaná absence e-shopu i ceníku tvoří v napadeném rozhodnutí jen dílčí podpůrné skutečnosti. Pokud dochází každý měsíc k milionovým obrátům, jsou tyto skutečnosti značně nestandardní. Existence objednávkového formuláře či telefonního kontaktu, kde se dají uvedené informace zjistit, není totéž. Účelem e-shopu a ceníku je poskytnutí promptních informací o zboží a jeho cenách zákazníkům. Podpůrnost těchto skutečností je výslovně uvedena v bodě [49] odst. 2 rozhodnutí o odvolání. V bodě [47] odst. 2 rozhodnutí o odvolání je blíže popsáno, proč se jedná o – z pohledu daně z přidané hodnoty – rizikovou komoditu (zjednodušeně proto, že se jedná o malé zboží vysoké hodnoty s relativně častým výskytem padělků a nelegálních napodobenin), a výslovně definováno, co rozumí paděláním náplní do tiskáren („se označuje výroba, opětovné plnění nebo repasování tiskové kazety za účelem obchodování způsobem, který naznačuje, že jde o originální značkový produkt“).
18. **C)** K žalobní námitce týkající se formy smlouvy a komunikace s dodavatelem žalovaný v bodech 11 a 12 svého vyjádření uvedl, že ústní forma smlouvy je při měsíčních milionových obrátech velmi riziková, z podnikatelského hlediska snažícího se o minimalizaci rizika a maximalizaci zisku neprofesionální, a tedy obecně nestandardní. Blíže viz body [46], [55] a [61] rozhodnutí o odvolání. Důkazní hodnota emailové komunikace s dodavatelem je v porovnání s písemnou smlouvou mnohem slabší a snadno zpochybnitelná. Předloženou e-mailovou komunikaci nelze s ohledem na objektivní okolnosti předmětných transakcí považovat za dostatečné opatření k zajištění neúčasti žalobce na daňovém podvodu a prokazující jeho dobrou víru. Blíže viz body [54] a [61] odst. 5 rozhodnutí o odvolání.
19. **D)** K žalobní námitce týkající se prověřování dodaného zboží žalovaný v bodě 13 svého vyjádření uvedl, že faktické neproověření zboží je při měsíčních milionových obrátech jistě nestandardní. Slepé spoléhání se na emailovou komunikaci se svým dodavatelem není výrazem obezřetnosti. Vždyť přece pouze na straně dodavatele, který za dodané zboží zodpovídá, mohou nastat skutečnosti odůvodňující tuto faktickou kontrolu, a proto spoléhání se na osobu, vůči které *de facto* má být faktická kontrola činěna, nedává smyslu. Už vůbec ne v podnikatelském prostředí, kde se podnikatel považuje za profesionála, a

tudíž se u něj předpokládá určitá (minimální) míra obezřetnosti.

20. **E)** K žalobní námitce, že v daném odvětví je zcela běžné, že obchodníci nakupují a prodávají zboží uložené v externích skladech, kdy zboží několikrát v krátkém časovém úseku mění majitele, žalovaný v bodě 14 svého vyjádření uvedl, že transakce, u nichž absentuje faktická kontrola, se zpravidla označují za nestandardní. Stejný závěr platí o vícečetném a ekonomickou podstatu postrádajícím přeprodeji zboží v rámci odběratelsko-dodavatelského řetězce, k němuž dochází maximálně v rozmezí několika dnů. Blíže viz bod [44], příp. [49] rozhodnutí o odvolání.
21. K žalobní námitce, že není neobvyklé, že se nabídka žalobce setkávala s výhodnou poptávkou po jeho zboží, pakliže své objednávky už v rámci komunikace s odběrateli efektivně koordinoval, žalovaný v bodě 15 svého vyjádření uvedl, že dopravu zboží k odběratelům žalobce fakticky zajišťoval sám dodavatel žalobce, tedy obchodní korporace EPIRO s.r.o., která tedy totožnost konečných odběratelů musela znát. Z pohledu standardních obchodů je proto úloha žalobce v řešených transakcích nepochopitelná, neboť žalobce se na jejich faktické realizaci podílel v podstatě pouze formálně. Z pohledu obchodní korporace EPIRO s.r.o. nedává spolupráce s žalobcem žádný ekonomický smysl, neboť by pro ni bylo výhodnější, kdyby realizovala předmětné obchody přímo s odběratelskými obchodními korporacemi. Blíže viz bod [49] rozhodnutí o odvolání.
22. **G)** K žalobní námitce týkající se svědeckých výpovědí žalovaný v bodech 16 až 20 svého vyjádření uvedl, že svědecká výpověď zaměstnanců obchodní korporace, byť se nejedná o zaměstnance participující v jejích orgánech, má obecně nízkou důkazní hodnotu, jelikož je *a priori* seznatelná personální zainteresovanost takových osob. Paní L. o faktické obchodní činnosti žalobce v předmětných zdaňovacích obdobích neuvedla žádné konkrétní informace, pouze sdělila, že to nebylo předmětem její práce, a to ani nabídky ani objednávky, a že se k ní vždy dostane až faktura. Uvedla, že informace o skladování zboží má z faktur a že žalobce má vlastní malý sklad [viz protokol č.j. 772109/17/2301-61563-404779]. Pan K. ve své výpovědi sdělil, že je servisním technikem žalobce, zastává práci skladníka a koordinátora zboží, které žalobce nakupuje a prodává dál. Zároveň však uvedl, že obchodní korporaci EPIRO s.r.o. nezná [viz protokol č.j. 772814/17/2301-61563404779]. Žalobce dle obou svědků běžně využíval externí logistické služby. Blíže viz bod [50] rozhodnutí o odvolání.
23. K žalobní námitce týkající se znaleckého posudku žalovaný v bodech 21 až 23 svého vyjádření uvedl, že žalobcem navrhovaný znalecký posudek by nemohl sloužit jako důkaz k prokázání existence správcem daně zjištěných nestandardních skutečností v posuzované věci, neboť znalec by se v této souvislosti mohl maximálně v teoretické rovině vyjádřit k obchodním zvyklostem v daném odvětví či k ekonomickým (ne)výhodám podstupovaného obchodního rizika při volbě způsobu realizace daného obchodu. Nicméně ke komplexnímu posouzení všech nestandardních okolností předmětných transakcí v jejich souhrnu a vzájemných souvislostech, s přihlédnutím ke všem okolnostem daného případu, je plně oprávněn sám správce daně, příp. žalovaný. Blíže viz bod [61] odst. 4 a 5 rozhodnutí o odvolání.
24. **H)** K žalobní námitce týkající se dobré víry žalobce žalovaný v bodech 24 až 27 svého vyjádření uvedl, že pouhé nahlédnutí do veřejně přístupných rejstříků nelze samo o sobě považovat za vynaložení náležité míry opatrnosti či obezřetnosti v obchodním styku, pakliže již z těchto veřejných rejstříků jsou zjevné nestandardnosti. V obchodním rejstříku měl dodavatel žalobce (EPIRO s.r.o.) sídlo na notoricky známé pražské adrese virtuálních

sídel (Rybná 716/24), kde sídlí pravidelně přes 3 tis. subjektů. Pokud by žalobce toto virtuální sídlo neznal, mohl si počet subjektů sídlících na uvedené adrese ověřit prostřednictvím ARESu. Ze sbírky listin obchodního rejstříku je rovněž zřejmé, že dodavatel žalobce ani nezveřejňuje účetní závěrky. Dodavatel nedisponoval ani webovými stránkami, faktickou provozovnou, dostatečným personálním a materiálním zázemím. Pokud tedy žalobce neučinil tato elementární opatření *de facto*, ale pouze *pro forma*, je *a priori* vyloučena jeho dobrá víra. Uvedené je také v rozporu s žalobcem uváděným judikátem, kde je uvedeno, že se má žalobce přesvědčit, a nikoliv pouze samoučelně podívat. Blíže viz bod [41] odst. 2 rozhodnutí o odvolání.

Replika

25. V replice ze dne 28. 12. 2018 se žalobce vyjádřil prakticky ke všem bodům vyjádření žalovaného k žalobě. V závěru repliky žalobce poukázal na to, že žalovaný ve vyjádření k žalobě se nijak nevypořádal s podrobným popisem vzniku vztahů mezi žalobcem a dodavatelem či odběrateli, které spolehlivě vylučují spekulativní závěr žalovaného o údajné formální funkci žalobce v řetězci (body 25 a 26 žaloby), a opomněl reagovat na podrobné vysvětlení fungování obchodních vztahů žalobce, provádění reklamací, kontrolu zboží, uplatňování sankcí, odmítnutí nabídek, reklamaci dodávek a chybějícího zboží apod. (bod 29 žaloby).

Jednání před soudem

26. Při jednání před soudem dne 19. 2. 2020 účastníci řízení setrvali na svých argumentacích a zvýraznili, upřesnili a doplnili své argumentace obsažené v žalobě, ve vyjádření žalovaného k ní a v replice. Mezi účastníky řízení je spor především o existenci objektivních okolností a o přijetí rozumných opatření a dobrou víru daňového subjektu. Předseda senátu sdělil podstatné skutečnosti z dosavadního průběhu daňového řízení. Soud neprovedl důkaz předloženou emailovou komunikací žalobce s dodavatelem EPIRO s.r.o., protože pro rozhodnutí soudu není rozhodný samotný obsah této komunikace jako spíše způsob, jakým se s tímto důkazním návrhem žalobce vyrovnal správce daně a posléze žalovaný. Blíže viz zvukový a zvukově obrazový záznam založený v soudním spise.

Posouzení věci krajským soudem

27. Soud přezkoumal napadené rozhodnutí v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2 věta první s. ř. s.).
28. **Žaloba je důvodná.**
29. Z judikatury Soudního dvora Evropské unie vyplývá, že situace, kdy daňový subjekt uplatňuje nárok na odpočet daně podvodně nebo zneužívajícím způsobem, je výjimkou z principu, že při splnění hmotněprávních a formálních podmínek nároku na odpočet daně je daňovému subjektu tento nárok přiznán (srov. rozsudek SDEU ze dne 21. 6. 2012 ve spojených věcech C-80/11 a C-142/11, *Mahagében a Péter Dávid*, bod 41). Samotná existence podvodného jednání však k odepření odpočtu nestačí. Nárok na tento odpočet není dotčen, jestliže v řetězci dodávek bylo jedno z předcházejících nebo následujících plnění zasaženo daňovým podvodem, pokud to daňový subjekt nevěděl nebo vědět nemohl (viz bod 45 a 49 rozsudku SDEU ze dne 6. 7. 2006 ve spojených věcech C-439/04 a C-440/04, *Axel Kittel a Recolta Recycling*). Je proto nutné zkoumat existenci daňového podvodu a v případě jeho zjištění je k odepření nároku na odpočet daně nutno prokázat, že o tomto podvodu osoba povinná k dani věděla nebo vědět mohla a měla. Jestliže orgány finanční správy dospějí k závěru o zapojení daňového subjektu do podvodu, o němž věděl

(či vědět měl a mohl), nelze podvodně nárokováný odpočet daně přiznat.

30. Citovanou judikaturu Soudního dvora Evropské unie převzal i Nejvyšší správní soud. Jeho rozhodovací praxe z judikatury Soudního dvora Evropské unie převzala i podmínku odepření odpočtu spočívající v tom, že daňový subjekt o podvodu věděl či vědět mohl a měl.
31. V rozsudku ze dne 1. 12. 2016, č.j. 9 Afs 115/2016-57, se Nejvyšší správní soud vyjádřil takto: „*V případě, že [...] bylo dodání zboží či služby reálně uskutečněno tak, jak to vyplývá z daňového dokladu, a že toto zboží či služba byly na výstupu užity subjektem nárokováním odpočet, nelze v zásadě přiznání nároku na odpočet odmítnout (viz bod 33. rozsudku ve věci Bonik EOOD). I za těchto okolností lze přiznání nároku na odpočet osobě povinné k dani odmítnout, ovšem pouze na základě judikatury vyplývající z bodů 56 až 61 rozsudku Soudního dvora ze dne 6. 7. 2006, ve spojených věcech C-439/04 a C-440/04, Axel Kittel a Recolta Recycling SPRL, podle níž musí být z hlediska objektivních okolností prokázáno, že osoba povinná k dani, které bylo dodáno zboží nebo poskytnuty služby zakládající nárok na odpočet, věděla nebo musela vědět, že toto plnění bylo součástí daňového podvodu spáchaného dodavatelem či jiným subjektem na vstupu (viz též bod 45 rozsudku Soudního dvora ze dne 21. 6. 2012, ve spojených věcech C-80/11 a C-142/11, Mahagében a Péter Dávid).*“
32. V rozsudku ze dne 21. 3. 2018, č.j. 1 Afs 427/2017-48, se pak Nejvyšší správní soud vyjádřil takto: „*Judikatura SDEU pod pojmem podvod na dani z přidané hodnoty 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 Rady 2006/112/ES, o společném systému daně z přidané hodnoty, neboť uskutečněné operace neodpovídají běžným obchodním podmínkám. Za takové situace je pak z hlediska posouzení nároku na odpočet daně rozhodné posouzení všech objektivních okolností vykázané transakce, včetně právní, obchodní a osobní vazby mezi zúčastněnými subjekty (blíže viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 4. 2010, č. j. 9 Afs 94/2009 – 156). Kromě objektivních okolností je nutné posoudit i subjektivní stránku jednání, tedy vědomost daňového subjektu o daňovém podvodu. Ve věci Optigen je zdůrazněno, že nárok na odpočet daně nemůže být dotčen tím, že v řetězci dodávek je jiná předchozí nebo následná transakce zatížena skutečnostmi, o kterých plátce neví nebo nemůže vědět. 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 na vstupu (věc Mahagében, bod 49). Zásada daňové neutrality brání obecné diferenciaci mezi legálními a protiprávními plněními. Proto subjekty, které přijmou veškerá opatření, jež od nich mohou být rozumně vyžadována, aby zajistily, že jejich plnění nejsou součástí podvodu, bez ohledu na to, zda se jedná o podvod na dani z přidané hodnoty, nebo jiné podvody, musejí mít možnost důvěřovat legalitě uvedených plnění, aniž by riskovaly ztrátu svého nároku na odpočet daně z přidané hodnoty odvedené na vstupu (viz rozsudek SDEU ze dne 11. 5. 2006 ve věci C-384/04, Federation of Technological Industries a další, bod 33).*“
33. Podle § 116 odst. 2 daňového řádu *V odůvodnění rozhodnutí o odvolání musí být vypořádány všechny důvody, v nichž odvolatel spatřuje nesprávnosti nebo nezákonnosti napadeného rozhodnutí.*
34. K obdobné předchozí právní úpravě zaujal Nejvyšší správní soud tento názor: „*V odůvodnění rozhodnutí, zvláště pak v takovém, jímž se daňové řízení končí, je třeba vždy*

popsat skutkový a právní kontext věci tak, aby vytvářel podklad pro porozumění důvodům rozhodnutí a pro to, aby tyto důvody přesvědčivě obhájily jeho výrok. Jakkoli tedy v daňovém řádu není požadovaný obsah odůvodnění výslovně definován a v § 50 odst. 7 větě druhé téhož předpisu je toliko stanoveno, že „v odůvodnění se musí odvolací orgán vypořádat se všemi důvody v odvolání uvedenými“, nebude se obsah odůvodnění rozhodnutí odvolacího orgánu v daňovém řízení ve svých podstatných rysech lišit od obsahu odůvodnění, jak jej pro rozhodnutí vydaná ve správním řízení předepisuje ustanovení § 68 odst. 3 zákona č. 500/2004 Sb., správního řádu, ve znění pozdějších předpisů, které stanoví, že „v odůvodnění se uvedou důvody výroku nebo výroků rozhodnutí, podklady pro jeho vydání, úvahy, kterými se správní orgán řídil při jejich hodnocení a při výkladu právních předpisů, a informace o tom, jak se správní orgán vypořádal s návrhy a námitkami účastníků a s jejich vyjádřením k podkladům rozhodnutí“. (rozsudek ze dne 10. 3. 2011, č.j. 7 Afs 11/2011-70).

35. *Že tyto závěry platí i pro daňový řád z roku 2009, potvrzuje odborná literatura, která k ustanovení § 116 odst. 2 uvádí: „Odůvodnění odvolacího rozhodnutí musí příjemci rozhodnutí i dalším osobám, které se s ním seznamují, poskytnout informaci o tom, jaké důvody vedly odvolací orgán k tomu, aby o odvolání rozhodl způsobem uvedeným ve výroku napadeného rozhodnutí. Ustanovení odst. 2 stanoví požadavky na odůvodnění rozhodnutí o odvolání, nejde však zdaleka o požadavky jediné. Na odvolací rozhodnutí se vztahují náležitosti, které musí obsahovat odůvodnění každého daňového rozhodnutí, jak jsou uvedeny v § 102 odst. 3 a 4, a proto i pro odůvodnění odvolacího rozhodnutí beze zbytku platí to, co je třeba dovodit z citovaných ustanovení [...]. Nutnost jasného, srozumitelného a přesvědčivého odůvodnění odvolacího rozhodnutí je ještě umocněna tím, že jde o rozhodnutí konečné. Povinnost odvolacího orgánu vypořádat se v odůvodnění rozhodnutí se všemi námitkami odvolatele je předpokladem přezkoumatelnosti rozhodnutí o odvolání. Má-li být odvolatel přesvědčen o správnosti rozhodnutí o odvolání, musí mít možnost z něj zjistit, že se odvolací orgán zabýval všemi jeho námitkami, a jaké závěry o nich učinil. Proto i za situace, kdy námitky odvolatele nejsou podle odvolacího orgánu pro věc podstatné, důkazy, které navrhuje, nemohou podle něho přinést do skutkových zjištění nic nového či se např. odvolatel mylí v názoru na právní posouzení věci, musí odvolací orgán v odůvodnění rozhodnutí i na tyto odvolatelovy důvody reagovat a uvést k nim své argumenty. Pokud by odvolací orgán některý z odvolatelových důvodů v odůvodnění pominul, bylo by odvolací rozhodnutí v této části nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů.“* (Josef Baxa a kol.: Daňový řád. Komentář. I. díl. Praha: Wolters Kluwer ČR 2011, str. 721).
36. Povinnost odvolacího orgánu stanovená v § 116 odst. 2 daňového řádu může být porušena v různém rozsahu a s různými důsledky; v závislosti na tom pak může být soudem posuzována v široké škále možností od nepřezkoumatelnosti pro nedostatek důvodů podle § 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s. po vadu řízení, která nemohla mít vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí.
37. Pro posouzení, zda se žalobce účastnil podvodu na DPH spáchaného některým článkem řetězce, je třeba postupovat v několika krocích. Nejprve, je třeba zjistit, zda k podvodu došlo. Pokud ano, je třeba na základě objektivních skutkových okolností posoudit, zda žalobce věděl nebo měl vědět, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH, a zda přijal veškerá opatření, která od něj mohla být rozumně vyžadována, aby zajistil, že jej přijetí plnění nepovede k účasti na podvodu.
38. V přezkoumávané věci odůvodnění napadeného rozhodnutí tvoří I. Stručné shrnutí skutkového stavu, II. Odvolací důvody, III. Právní základ případu a IV. Aplikace právního

základu na skutkový stav (vypořádání se s odvolacími důvody). Část IV. odůvodnění napadeného rozhodnutí se skládá z těchto částí: úvod (body 31 až 36), I. Existence daňového podvodu (body 37 až 44), II. Vědomostní test – existence objektivních okolností (body 45 až 51), III. Vědomostní test – přijetí rozumných opatření a dobrá víra daňového subjektu (body 52 až 60) a vyjádření odvolacího orgánu k odvolacím důvodům (body 61 až 64).

39. Žalobce brojí zejména proti závěru odvolacího orgánu, že věděl, že se předmětnými plněními účastní podvodu na dani z přidané hodnoty (tj. v podstatě proti bodům 45 až 64 odůvodnění napadeného rozhodnutí).
40. V části II. *Vědomostní test – existence objektivních okolností* odvolací orgán u sporných plnění zkoumal, zda lze odvolatele považovat za účastníka výše uvedeného podvodu na DPH a zda byly naplněny podmínky pro vyloučení jím uplatněného nároku na odpočet daně, tj. jestli je na základě objektivních okolností prokázáno, že odvolatel mohl a měl vědět, že předmětná plnění jsou součástí daňového podvodu.
41. V bodě 51 napadeného rozhodnutí odvolací orgán shrnul, že s ohledem na objektivní okolnosti identifikované v bodech 46 až 49 tohoto rozhodnutí bylo nalezeno dostatečné množství důkazů prokazujících existenci objektivních okolností svědčících o tom, že odvolatel věděl, že se účastní podvodného jednání. Z hlediska objektivních okolností se každá obchodní transakce posuzuje sama o sobě. Naproti tomu však obchodní podmínky a okolnosti obchodních transakcí nelze hodnotit izolovaně, ale je třeba je hodnotit komplexně jako celek. Všechna výše uvedená zjištění přitom tvoří dílčí indicie, které, ač samy o sobě nejsou nezákonné, ve svém souhrnu tvoří logický a ucelený soubor vzájemně se doplňujících a na sebe navazujících nepřímých důkazů, které spolehlivě prokazují skutečnost, že odvolatel o podvodu na DPH věděl.
42. V bodě 46 napadeného rozhodnutí odvolací orgán uvedl, že mezi odvolatelem a společností EPIRO s.r.o. nebyla uzavřena žádná písemná smlouva, která by např. podrobně upravovala podmínky jednotlivých transakcí a ve které by např. bylo zakotveno i prohlášení dodavatele deklarující dodávky výhradně originálního zboží. V bodě 47 napadeného rozhodnutí se konstatuje, že odvolatel se spotřebním zbožím, které nakupoval a prodával dál, nepřicházel fyzicky do kontaktu. Uskladnění zboží a následné dodání odběratelům probíhalo výlučně u a prostřednictvím společnosti GEBRÜDER WEISS spol. s r.o. Dle názoru odvolacího orgánu lze přitom právě segment trhu tiskového spotřebního materiálu, jehož se sporná plnění týkala, označit za rizikový, neboť se jedná o malé zboží vysoké hodnoty s relativně častým výskytem padělků a nelegálních napodobenin. V bodě 48 napadeného rozhodnutí se uvádí, že předmětné spotřební zboží několikrát v krátkém časovém intervalu změnilo svého majitele a že identické zboží zakoupené od dodavatele bylo odvolatelem ve stejném množství brzy po jeho pořízení prodáváno odběratelům. V bodě 49 napadeného rozhodnutí se konstatuje, že u odvolatele se neobvykle výhodně setkávala poptávka po předmětném spotřebním zboží s jeho nabídkou, aniž by odvolatel pro realizaci samotných obchodů vyvíjel výraznější aktivitu. Z pohledu standardních obchodů je proto úloha odvolatele v řešených transakcích nepochopitelná, neboť odvolatel se na jejich faktické realizaci podílel v podstatě pouze formálně. A např. z pohledu společnosti EPIRO s.r.o. nedává spolupráce s odvolatelem žádný ekonomický smysl, neboť by pro ni bylo výhodnější, kdyby realizovala předmětné obchody přímo s odběratelskými společnostmi SWS a.s., SWS Distribution a.s. a AVITUS, a.s., jejichž totožnost znala.
43. Podle bodu 50 napadeného rozhodnutí na zjištění shora uvedených objektivních okolností

nemění nic ani provedené svědecké výpovědi dvou zaměstnanců odvolatele. Paní K. L. o faktické obchodní činnosti odvolatele v předmětných zdaňovacích obdobích neuvedla žádné konkrétní informace, sdělila, že to nebylo předmětem její práce, a to ani nabídky ani objednávky, a že se k ní vždy dostane až faktura. Uvedla, že informace o skladování zboží má z faktur a že společnost má vlastní malý sklad. Pan E. K. ve své výpovědi sdělil, že je servisním technikem odvolatele, zastává práci i skladníka a koordinátora zboží, které odvolatel nakupuje a prodává dál. Zároveň však uvedl, že společnost EPIRO s.r.o. nezná. Odvolatel dle obou svědků běžně využíval externí logistické služby.

44. K tomu soud konstatuje, že souhlasí s názorem, že určité indicie, byť každá sama o sobě není nezákonná, ve svém souhrnu mohou tvořit logický a ucelený soubor vzájemně se doplňujících a na sebe navazujících nepřímých důkazů, které spolehlivě a jednoznačně prokazují skutečnost, že daňový subjekt o podvodu na DPH věděl či minimálně vědět mohl (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 7. 2013, č.j. 1 Afs 58/2013-34).
45. Současně je na místě připomenout, že je třeba zohledňovat také to, jak daňový subjekt odvolací důvody zformuluje a jakým způsobem a na jaké úrovni argumentuje. S tím by měla korespondovat odpověď toho, kdo je povinen se důvody, v nichž daňový subjekt spatřuje nesprávnost nebo nezákonnost napadeného rozhodnutí, zabývat a vypořádat je. V případě toliko obecné argumentace lze podle soudu vystačit s obecnou odpovědí. V případě skutkové a právně propracované argumentace se však pochopitelně vyžaduje skutkově a právně propracovaná odpověď.
46. Soudu je zřejmo, že vypořádání důvodů, v nichž odvolatel spatřuje nesprávnosti nebo nezákonnosti napadeného rozhodnutí, v napadeném rozhodnutí nepředstavuje jen text o rozsahu jeden a půl stránky označený jako *Vyjádření odvolacího orgánu k odvolacím důvodům* (body 61 až 64 napadeného rozhodnutí). Materiálně, někdy příměji, někdy méně přímo, se odvolací orgán s odvolacími důvody vypořádává na řadě dalších míst napadeného rozhodnutí. Odvolací argumentace je zde však zejména ke skutkovému stavu, ale i k jeho právnímu posouzení předložena na patřičné úrovni, a proto i její vypořádání odvolacím orgánem musí být na tomu odpovídající skutkově a právně odpovídající úrovni.
47. Ve vztahu k existenci objektivních okolností má soud za to, že nebyly dostatečně vypořádány námitky uvedené v článcích V., VIII. a X. odvolání žalobce proti předmětným platebním výměrům (včetně odkazů na příslušné části jeho vyjádření k výsledku kontrolního zjištění).
48. Stojí tu za povšimnutí, že soudní praxe posunula požadavky na odůvodnění rozhodnutí odvolacího orgánu k ustanovení § 68 odst. 3 správního řádu. K tomu se Nejvyšší správní soud vyjádřil takto: „Z odůvodnění rozhodnutí musí být seznatelné, proč správní orgán považuje námitky účastníka za liché, mylné, nebo vyvrácené, které skutečnosti vzal za podklad svého rozhodnutí, proč považuje skutečnosti předestírané účastníkem za nerozhodné, nesprávné, nebo jinými řádně provedenými důkazy vyvrácené, podle které právní normy rozhodl, jakými úvahami se řídil při hodnocení důkazů [...]“. (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 6. 2006, č.j. 4 As 58/2005-65).
49. V části III. *Vědomostní test – přijetí rozumných opatření a dobrá víra daňového subjektu* odvolací orgán zkoumal, zda odvolatel přijal veškerá rozumná opatření, která po něm bylo možno v souladu s judikaturou SDEU a NSS v rámci zkoumaných obchodních transakcí požadovat.
50. V bodě 58 napadeného rozhodnutí dospěl odvolací orgán k tomu, že odvolatel dle výše

uvedeného neučinil všechna nezbytná opatření k tomu, aby jím uskutečňované obchodní transakce probíhaly tak, jak je v poctivém obchodním styku obvyklé, v podstatě se nezajímal o to, odkud nakupované zboží pochází, kdo jsou jednotliví dodavatelé, kde skutečně sídlí, jaká je jejich historie a zázemí (personální i majetkové), nezajímal se o to, zda se jedná o originální produkty s odpovídajícími kvalitativními vlastnostmi, nesnažil se smluvně zajistit své obchodní transakce a nezajistil si ani další důkazní prostředky, kterými by byl schopen svou neúčast na podvodu na DPH prokázat.

51. V bodě 59 napadeného rozhodnutí odvolací orgán shrnul, že odvolatel, ač věděl, že dané obchody jsou zasaženy podvodným jednáním, nepřijal taková opatření, která jeho účast na tomto podvodném jednání vyloučí a prokáží tak jeho dobrou víru (viz body 52 až 58 tohoto rozhodnutí).
52. K tomu soud souhlasně odkazuje na judikaturu uvedenou v bodech 22 až 30 napadeného rozhodnutí. Z ní mimo jiné plyne, že daňový subjekt „prohrává“, jestliže nepřijal vůbec žádná nebo přijal pouze taková opatření, která svou povahou nejsou schopna reálně předejít a zabránit účasti daňového subjektu na podvodu na DPH. Na daňovém subjektu lze tedy požadovat přijetí účinných, avšak nikoli maximalistických opatření. Při posuzování přijatých opatření je pak správce daně a následně odvolací orgán povinen vzít v úvahu všechny rozhodné skutečnosti, ať už svědčí ve prospěch nebo v neprospěch daňového subjektu. V přezkoumávané věci lze podle názoru soudu mít pochybnosti o tom, že se odvolací orgán stejně pečlivě věnoval jak skutečnostem, jež přijetí rozumných opatření (a dobré víře daňového subjektu) odporují, tak žalobcem uváděným skutečnostem, které by naopak přijetí rozumných opatření (a dobrou víru daňového subjektu) mohly prokazovat. V podrobnostech se odkazuje na podaná odvolání a příslušné články žaloby.
53. Ve *vyjádření k odvolacím důvodům* odvolací orgán v bodě 61 napadeného rozhodnutí mimo jiné uvedl, že byť se k některým skutečnostem uváděným odvolatelem prvostupňový správce daně ve zprávě o daňové kontrole vyjádřil pouze stručně, je jeho postoj v dané věci zcela zřejmý, jeho závěry jsou správné a odůvodnění napadených rozhodnutí odpovídá zjištěným skutečnostem a je obsahově plně dostačující. Odvolací orgán souhlasí i s postupem prvostupňového správce daně, který odmítl provést odvolatelem navrhovaný znalecký posudek z oboru ekonomie, jehož cílem mělo být odborné posouzení (ne)standardností předmětných obchodních transakcí. Dle názoru odvolacího orgánu by takovýto znalecký posudek nemohl sloužit jako důkaz k prokázání neexistence prvostupňovým správcem daně zjištěných nestandardních skutečností v posuzované věci, neboť znalec by se v této souvislosti mohl maximálně v teoretické rovině vyjádřit k obchodním zvyklostem v daném odvětví či k ekonomickým (ne)výhodám podstupovaného obchodního rizika při volbě způsobu realizace daného obchodu. Nicméně ke komplexnímu posouzení všech nestandardních okolností předmětných transakcí v jejich souhrnu a vzájemných souvislostech, s přihlédnutím ke všem okolnostem daného případu, je plně oprávněn sám správce daně. Existenci objektivních okolností svědčících o tom, že odvolatel o podvodu na DPH věděl, jakož i skutečnosti, že odvolatel nepřijal rozumná opatření svědčící o jeho dobré víře, navíc nevyvrací ani předložená e-mailové komunikace s dodavatelem, ani provedené svědecké výpovědi dvou zaměstnanců odvolatele.
54. Ustanovení § 92 odst. 2 daňového řádu stanovuje: *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.

55. Správce daně tedy není povinen všechny důkazy navržené daňovým subjektem provést. I na daňové řízení je ovšem třeba vztáhnout tento obecněji platný názor Nejvyššího správního soudu: „*Není na libovůli správního orgánu, jakým způsobem s návrhy účastníků na provedení důkazů naloží, neboť správní orgán sice není ve smyslu § 52 správního řádu povinen všechny důkazy navržené účastníky provést, pokud však některé z nich neprovede, musí v odůvodnění rozhodnutí uvést, proč se tak stalo. Správní orgán je oprávněn, ale i povinen odpovědně vážit, které důkazy je třeba provést, zda je potřebné stav dokazování doplnit a posuzovat důvodnost návrhů stran na doplnění dokazování. Zásada volného hodnocení důkazů neznamená, že by bylo rozhodujícímu orgánu dáno na výběr, které z provedených důkazů vyhodnotí a které nikoli a o které opře skutkové závěry a které opomene.*“ (rozsudek ze dne 13. 11. 2009, č.j. 5 As 29/2009-48).
56. Ustanovení § 8 odst. 1 daňového řádu stanovuje: *Správce daně při dokazování hodnotí důkazy podle své úvahy. Správce daně posuzuje každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti; přitom přihlíží ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo.*
57. K volnému hodnocení důkazů došel Nejvyšší správní soud např. k tomuto závěru: „*Zásada volného hodnocení důkazů zakotvená v tomto ustanovení znamená, že správce daně není vázán žádnými formálními pravidly, jež by stanovily, jaká je důkazní síla jednotlivých důkazních prostředků, neznamená to však, že by závěry správce daně o skutkové stránce věci mohly být výsledkem libovůle. Naopak takové závěry musí vyplynout z racionálního myšlenkového procesu odpovídajícího požadavkům formální logiky, v jehož rámci bude důkladně posouzen každý z provedených důkazů jednotlivě a zároveň budou veškeré tyto důkazy posouzeny v jejich vzájemné souvislosti. Tato úvaha musí být v konečném rozhodnutí přezkoumatelným způsobem vyjádřena a také plně podléhá kognici správních soudů.*“ (rozsudek ze dne 28. 7. 2008, č.j. 5 Afs 5/2008-75).
58. Hodnocení důkazních prostředků správcem daně a posléze odvolacím orgánem je tedy nutno provést v souladu se zásadou volného hodnocení důkazů, při kterém neexistují žádná pevná pravidla, která by určovala míru důkazů potřebných k prokázání určité dokazované skutečnosti ani váhu či důkazní sílu jednotlivých důkazů (tedy míru jejich věrohodnosti). Hodnocení věrohodnosti a pravdivosti důkazů představuje konečnou syntézu, k níž dochází na základě předchozí analýzy poznatků o pramenech důkazů, o závažnosti skutečností z nich vyplývajících, o jejich souvislosti a návaznosti na jiné skutečnosti a důkazy a v neposlední řadě též souladu s poznatky praxe správce daně v jiných srovnatelných případech. Daňové orgány jsou povinny zabývat se vším, co by mohlo přispět ke správnému stanovení daně. Na uvedeném závěru nic nemění skutečnost, že ne všechny důkazní prostředky předložené nebo navržené daňovým subjektem správce daně po provedeném důkazním řízení osvědčí jako důkaz, nebo skutečnost, že daňové orgány vyhodnotí v souladu se zásadou volného hodnocení důkazů některé daňovým subjektem předložené důkazní prostředky jako nevěrohodné, popř. neprokazující předmětná tvrzení daňového subjektu.
59. K předložené e-mailové komunikaci soud uvádí, že v článku IX. svého vyjádření k výsledkům daňové kontroly žalobce namítal, že není pravdivé tvrzení správce daně, že by měl daňový subjekt neomezenou důvěru v dodavatele EPIRO s.r.o. nebo že by plně spoléhal na to, že komplexně zařídí vše kolem zboží ve vztahu k přepravě, skladování a předání příslušných dokumentů. Daňový subjekt naopak pravidelně kontroloval plnění domluvených přepravních, skladových a logistických služeb ze strany dodavatele EPIRO

s.r.o., za které daňový subjekt hradil nezanedbatelné náklady. Jako důkaz daňový subjekt předkládá emailovou komunikaci s dodavatelem EPIRO s.r.o. Uvedená komunikace mimo jiné opětovně vyvrací absurdní domněnku správce daně, že se daňový subjekt údajně nepodílel na organizaci obchodních případů nebo údajně nemohl mít a neměl přehled o zásilkách zboží, nekontroloval jejich obsah či neporušenost, když právě tyto činnosti daňový subjekt opakovaně prováděl. *Žalobce se tu dovolává týchž emailů, jaké připojil k článku VI. bodu 22 žaloby.*

60. *Žalovaný v bodě 54 napadeného rozhodnutí konstatoval, že „odvolatelem předloženou emailovou komunikaci nelze s ohledem na objektivní okolnosti předmětných transakcí považovat za dostatečné opatření k zajištění neúčasti odvolatele na daňovém podvodu a prokazující jeho dobrou víru“.*
61. K tomu soud sděluje, že emailová komunikace byla žalobcem předložena jak k otázce existence objektivních okolností, tak k otázce přijetí rozumných opatření a dobré víry daňového subjektu. I když posuzování emailové komunikace může být poměrně komplikovanou záležitostí, nic to nemění na tom, že v případě označení a předložení i ona podléhá volnému hodnocení důkazů (viz výše).
62. K posouzení svědeckých výpovědí soud konstatuje, že v článku XIII. odvolání žalobce namítal, že z provedených výsledků svědků (L. a K.) vyplynulo opakovaně potvrzení některých skutečností tvrzených daňovým subjektem, zejména v rozsahu reálnosti obchodních vztahů, provádění reklamací, zajištění kontroly, transparentnosti a standardnosti obchodních operací. Správce daně však u výpovědi svědkyně K. L. bezdůvodně uvedl, že „jako zaměstnankyně daňového subjektu byla zároveň motivována vypovídat ve prospěch daňového subjektu“, a vyloučil skutečnost, že by „mohla o pohybu a stavu skladových zásob podat úplné a věrohodné informace“. Obdobným způsobem správce daně zpochybňuje i skutečnosti potvrzené svědkem K.. Tímto paušalizujícím závěrem správce daně nepřipustným způsobem vylučuje objektivitu svědeckých výpovědí zaměstnanců, přičemž právě tyto důkazy jsou v praxi klíčovým důkazním prostředkem, kterým se daňový subjekt může reálně bránit.
63. *Žalovaný se v bodě 50 napadeného rozhodnutí vyjádřil tak, že „na zjištění shora uvedených objektivních okolností při realizaci posuzovaných sporných plnění pak nemění nic ani provedené svědecké výpovědi dvou zaměstnanců odvolatele, a to paní K. L. a pana E. K.“.*
64. K tomu soud sděluje, že názor žalovaného, že „*svědecká výpověď zaměstnanců obchodní korporace, byť se nejedná o zaměstnance participující v jejích orgánech, má obecně nízkou důkazní hodnotu, jelikož je a priori seznatelná personální zainteresovanost takových osob*“, považuje za nepřipustně paušalizující. Podle názoru soudu zaměstnanecký poměr svědka k daňovému subjektu je pouze jednou z okolností, ke které je třeba při hodnocení věrohodnosti svědecké výpovědi přihlížet, a nelze proto jen z této okolnosti bez uvážení všech okolností případu jednotlivě i v jejich souhrnu učinit bezpečný závěr o (ne)věrohodnosti svědka. Za signály nevěrohodnosti výpovědi jsou zpravidla považovány především rozpory v jednotlivých výpovědích a s dalšími důkazy, vyhýbání se přímé odpovědi, používání naučených frází, nejasné odpovědi, odpovědi typu „nevím“, reakce typu „nerozumím“ apod. V přezkoumávané věci není z protokolů o svědeckých výpovědích paní K. L. a pana E. K. patrné, že by se v nich tyto znaky nevěrohodnosti vyskytovaly v míře nadměrné, vybočující ze zákonitostí procesů vnímání, zapamatování a vybavování.

65. Ohledně hodnocení věrohodnosti svědeckých výpovědí ostatně došel Nejvyšší soud zejména k těmto inspirativním názorům: „*Věrohodnost výpovědi svědka nebo účastníka lze hodnotit i s přihlédnutím ke způsobu, jakým svědek nebo účastník soudu sděluje zjišťované skutečnosti, a k jeho chování při výpovědi.*“ (rozsudek ze dne 4. 4. 2006, sp. zn. 22 Cdo 1033/2005 = ASPI: JUD92791CZ) a „*Při důkazu výpovědi svědka (§ 126 o. s. ř.) soud hodnotí věrohodnost výpovědi s přihlédnutím k tomu, jaký má svědek vztah k účastníkům řízení a k projednávané věci a jaká je jeho rozumová a duševní úroveň, k okolnostem, jež doprovázely jeho vnímání skutečností, o nichž vypovídá, vzhledem ke způsobu reprodukce těchto skutečností a k chování při výslechu (přesvědčivost, jistota, plynulost výpovědi, ochota odpovídat na otázky apod.) a k poznatkům získaným na základě hodnocení jiných důkazů (do jaké míry je důkaz výpovědi svědka souladný s jinými důkazy, zda jim odporuje, popřípadě zda se vzájemně doplňují).*“ (rozsudek ze dne 13. 1. 2009, sp. zn. 21 Cdo 4339/2007 = ASPI: JUD144829CZ).
66. Neméně významné je to, že svědecké výpovědi paní K. L. a pana E. K. jsou poměrně obsáhlé; drastická redukce jejich obsahu v napadeném rozhodnutí tak nesvědčí o dostatečném respektu k pravidlům hodnocení důkazních prostředků (viz výše).
67. K požadovanému znaleckému posudku soud uvádí, že podle § 95 odst. 1 písm. a) daňového řádu *Správce daně může ustanovit znalce k prokázání skutečností rozhodných pro správné zjištění a stanovení daně, závisí-li rozhodnutí na posouzení otázek, k nimž je třeba odborných znalostí, které správce daně nemá.*
68. Pro daňové řízení lze přiměřeně použít tento názor soudní praxe: „*Okolnosti, za nichž je třeba přibrat do soudního řízení znalce, pregnantně vystihl Nejvyšší soud ČSR v rozsudku ze dne 3. 2. 1928, sp. zn. Zm II 383/27: „Jest v povaze věci, že se znalci přibírají k tomu, by jednak pozorovali skutečnosti, jichž poznání předpokládá zvláštní odborné znalosti (nález), jednak, by z takovýchto pozorování vyvozovali znalecké úsudky (posudky), nikoli však, by sdělovali soudu své názory a úsudky o otázkách rázu právního neb o otázkách, k jichž správnému porozumění a řešení není zapotřebí odborných vědomostí nebo znalostí, nýbrž stačí, hledíc ku povaze okolností případu, úplně soudcovská zkušenost a znalost.“ [...] Ve správním řízení vedle toho platí, že se znalec nepřibírá též tehdy, pokud správní orgán disponuje potřebnými odbornými znalostmi či si může opatřit odborné posouzení předmětných skutečností ze strany jiného správního orgánu (srov. k tomu dnes též § 56 nového správního řádu). Vychází se totiž z předpokladu, že úřední osoby mají dostatečné odborné znalosti, aby mohly samy posoudit odborné otázky vyskytující se v běžně vedených správních řízeních [...].“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 5. 2010, č.j. 1 Afs 71/2009-113, publ. pod č. 2313/2011 Sb. NSS).*
69. Pro potřebnost znaleckého posudku jsou rozhodující okolnosti konkrétního případu a složitost posuzované problematiky, zda postačuje k posouzení rozhodných skutečností odborné zázemí správního orgánu (správce daně) nebo zda je nevyhnutelné ustanovení znalce. Jestliže jde o skutečnosti, k jejichž posouzení správní orgán (správce daně), který věc projednává, má dostatečné odborné znalosti, nemusí být návrhu účastníka řízení (daňového subjektu) na ustanovení znalce vyhověno. Je ovšem třeba, aby tento svůj postup správní orgán (správce daně) ve výsledném rozhodnutí odůvodnil.
70. V přezkoumávané věci se žalovaný vyjádřil tak, že „*znalec by se v této souvislosti mohl maximálně v teoretické rovině vyjádřit k obchodním zvyklostem v daném odvětví či k ekonomickým (ne)výhodám podstupovaného obchodního rizika při volbě způsobu realizace daného obchodu, nicméně ke komplexnímu posouzení všech nestandardních okolností*

předmětných transakcí v jejich souhrnu a vzájemných souvislostech, s přihlédnutím ke všem okolnostem daného případu, je plně oprávněn sám správce daně. Otázka tu však stojí poněkud jinak. Rozhodnou skutečností je standardnost nebo naopak nestandardnost předmětných obchodních případů. Relevantní zde skutečně je odborná znalost obchodních zvyklostí v daném odvětví a ekonomických (ne)výhod podstupovaného obchodního rizika. Tu mohou mít úřední osoby nebo znalec. Dojde-li správce daně k tomu, že příslušné odborné znalosti má, je třeba, aby to bylo seznatelné z kvalifikované polemiky s argumentací daňového subjektu, nikoli jen z deklarace, že správce daně sám je plně oprávněn ke komplexnímu posouzení všech nestandardních okolností předmětných transakcí. Takové kvalifikované vyvrácení argumentace žalobce ve vztahu ke (ne)standardnosti předmětných obchodních případů v rámci daného odvětví a segmentu však podle názoru soudu v přezkoumávané věci absentuje.

71. Lze tak shrnout, že v daném případě žalovaný správní orgán ve vytčeném rozsahu nedostál svým povinnostem stanoveným v § 116 odst. 2 a v § 8 odst. 1 daňového řádu.

Rozhodnutí soudu

72. Jelikož žaloba byla ve výše uvedeném rozsahu shledána důvodnou, soud podle § 78 odst. 1 s. ř. s. zrušil napadené rozhodnutí pro vady řízení a současně podle § 78 odst. 4 s. ř. s. vyslovil, že věc se vrací k dalšímu řízení žalovanému.
73. Právním názorem, který soud vyslovil ve zrušujícím rozsudku, je správní orgán v dalším řízení vázán (§ 78 odst. 5 s. ř. s.).

Náklady řízení

74. Žalobce, který měl ve věci plný úspěch, má podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. proti žalovanému správnímu orgánu, který ve věci úspěch neměl, právo na náhradu důvodně vynaložených nákladů řízení před soudem v celkové výši **25 554 Kč**, skládající se ze zaplaceného soudního poplatku za žalobu proti rozhodnutí správního orgánu ve výši 3 000 Kč, z odměny advokáta za pět úkonů právní služby podle § 7, § 9 odst. 4 písm. d) a § 11 odst. 1 písm. a), c), d) a g) advokátního tarifu (= 15 500 Kč), z náhrady hotových výdajů – výdajů na vnitrostátní poštovné, místní hovorné a přepravné za tři úkony právní služby podle § 13 odst. 1 a 3 advokátního tarifu (= 1 500 Kč), z náhrady hotových výdajů – cestovních výdajů za cestu Praha – Plzeň a zpět k jednání před soudem dne 19. 2. 2020 podle § 13 odst. 1 a 4 advokátního tarifu ve spojení s právními předpisy o cestovních náhradách (= 1 139,62 Kč) a z náhrady za promeškaný čas strávený na cestě Praha – Plzeň a zpět k jednání před soudem dne 19. 2. 2020 podle § 14 odst. 1 písm. a) a odst. 3 advokátního tarifu (= 500 Kč).
75. Za úkony právní služby podle § 11 odst. 1 advokátního tarifu se považují 1) převzetí a příprava zastoupení, 2) další porada s klientem přesahující jednu hodinu (z důvodu složitosti posuzované věci), 3) žaloba, 4) replika a 5) účast na jednání před soudem dne 19. 2. 2020. Celková vzdálenost Praha – Plzeň a zpět byla zástupcem žalobce vyčíslena v akceptovatelné délce 180 km. Advokát užil osobního automobilu o průměrné spotřebě 6,66 litru pohonné hmoty (BA 95 oktanů) na 100 km. Cestovní výdaje za uvedenou cestu jsou tak součtem náhrady za spotřebované pohonné hmoty: 6,66 litru x 1,80 km x 32,00 Kč = 383,62 Kč a základní náhrady (amortizace): 180 km x 4,20 Kč = 756,00 Kč, tedy celkem 1 139,62 Kč. Čas strávený cestou do Plzně a zpět byl zástupcem žalobce uplatněn rovněž v akceptovatelném rozsahu pěti půlhodin. Do nákladů řízení byla v souladu s § 57 odst. 2 s. ř. s. zahrnuta také částka, která odpovídá příslušné sazbě daně z přidané hodnoty,

vypočtená z odměny za zastupování a z příslušných náhrad ($18\,639,62 \times 0,21 = 3\,914,32$ Kč).

76. Ke splnění povinnosti nahradit náklady řízení bylo žalovanému určeno platební místo podle § 149 odst. 1 o. s. ř. ve spojení s § 64 s. ř. s. a stanovena přiměřená lhůta podle § 160 odst. 1 části věty za středníkem o. s. ř. ve spojení s § 64 s. ř. s. (s přihlédnutím k možností žalovaného tuto platbu realizovat).

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost do dvou týdnů po jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu, sídlem Moravské náměstí 6, 657 40 Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Plzeň 19. února 2020

JUDr. PhDr. Petr Kuchynka, Ph.D. v.r.
předseda senátu