



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Hradci v Králové – pobočka v Pardubicích rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu JUDr. Jana Dvořáka a soudců JUDr. Petry Venclové, Ph.D. a JUDr. Aleše Korejtky, v právní věci

žalobce: **R. B., DIČ: X**
zastoupen advokátem JUDr. Martinem Týle
sídlem AK Škroupova 561, 530 03 Pardubice

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

v řízení o žalobě proti rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 11. 2. 2019,
č. j. 4080/19/5300-22442-712600

takto:

- I. Žaloba se **zamítá**.
- II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

1. Žalobci byla platebními výměry a dodatečnými platebními výměry na daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) ze dne 7. 8. 2018 doměřena a vyměřena DPH za zdaňovací období září 2014, říjen 2014, listopad 2014, prosinec 2014 a leden 2015 ve výši, která je specifikována konkrétně v těchto výměrech, blíže specifikovaných v žalovaném rozhodnutí. Žalobce podal proti těmto výměrům odvolání, o nichž žalovaný rozhodl tak,

že odvolání zamítl a tyto výměry, obsažené v rozhodnutí Finančního úřadu pro Pardubický kraj, blíže specifikovaných v žalovaném rozhodnutí, potvrdil. Žalobce odůvodnil žalobu následujícím způsobem.

2. Předně žalobce uvedl, že jsou dány důvody pro zrušení žalovaného rozhodnutí pro vady řízení, a to pro nepřezkoumatelnost spočívající v nesrozumitelnosti a nedostatku důvodů rozhodnutí a proto, že skutkový stav, který vzal správní orgán za základ napadeného rozhodnutí, je v rozporu se spisem, jakož nemá ve spise oporu, a dále pro podstatné porušení ustanovení o řízení před správním orgánem, které mělo za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé. Poté již v části III. uvedl konkrétní námitky, v nichž předně tvrdil, že správní orgán identifikoval „*nikoliv podvodný, ale pouze obchodní řetězec*“. Námitky v této části žaloby tak míří proti závěrům správce daně a žalovaného o existenci podvodného řetězce. Žalobce nepovažuje vyměřenou a nezaplacenou daň za „chybějící daň“ narušující neutralitu, resp. systém daně z přidané hodnoty. Žalovaný v podstatě ani „*nenastínil*“ spojitost mezi nedoplatky na DPH a zbožím, se kterým obchodoval žalobce, tj. stříbrným granulátem. Ve zprávě o daňové kontrole ke schémátům k obchodům je pouze obecně uvedeno, že se jedná „*o obchodníky s MODK*“ (tedy materiálem s obsahem drahých kovů). Pokud nebylo podáváno daňové přiznání, lze „*s úspěchem namítnout existenci řetězce v celém rozsahu*“. Informace o nepodávání daňových přiznání jednotlivými subjekty, které měly tvořit obchodní řetězec, nebyly konkrétní. Za irelevantní považuje žalobce informace žalovaného např. o nepodávání daňového přiznání subjektem nacházejícím se v řetězci jako nepřímý dodavatel (např. P. M.). Žalovaný neprokázal existenci „*chybějící daně*“, v tom případě není možné „*cokoliv tvrdit o podvodu na dani*“. Žalobce poukázal i na důkazní břemeno žalovaného. Dále odkázal na rozsudek NSS „*Vytrych*“ v souvislosti s problematikou „*bezmezného*“ rozšiřování kontroly „*nekonečně dlouhého řetězce*“. Žalobce považuje informace týkající se dotčených 26 subjektů za irelevantní, neboť nelze „*neobezřetnost*“ či „*chybějící daň*“ nedůvodně spojit s tak široce pojatým řetězcem. Žalobce dále označil úvahy žalovaného obsažené v části označené jako „*právní základ případu*“ za pouhé proklamace (bod III., písm. A/, bod 4). Žalobce poukázal na skutečnost, že jeho přímí dodavatelé (UNIGRADE s.r.o. a DYNASTY PARTNER s.r.o.) byly v době provádění obchodu spolehliví, zkušené obchodní partneři, stejně jako přímí odběratelé (Drixon group, s.r.o., Votava a Votavová s.r.o., Baier Bau s.r.o., Bedra Německo). Žalobce poukázal i na svou odvolací námitku o tom, že v rozhodnutí daňových orgánů není obsažena specifikace „chybějící daně“ tak, jak ji uvedl prvostupňový orgán ve zprávě o daňové kontrole, že je obecná, že chybí základní údaje o její podstatě, tedy zejména, zda má taková daň vztah ke stříbrnému granulátu, se kterým obchodoval žalobce. Žalobce opětovně zdůraznil (část III., písm. A/, bod 5 žaloby), že „*jeho přímí dodavatelé a odběratelé nejsou nekontaktní, mají dle zjištění prvostupňového správce daně DPH za dotčená zdaňovací období vyměřenou*“. Nekomaktnost jiného subjektu nespojuje ani NSS s odpovědností za daňový podvod, žalobce odkázal na „*přílehlavý*“ rozsudek NSS ve věci sp. zn. 1 Afs 427/2017. V části III., písmeno B/ žaloby žalobce se poté vyjádřil k provedení tzv. vědomostního testu, kdy polemizuje s hodnocením daňových orgánů ve vztahu k jednotlivým objektivním okolnostem, které dle žalovaného rozhodnutí svědčí o zapojení žalobce do podvodného řetězce. Tato hodnocení považuje žalobce za účelová, žalovaný zaměňuje riziko podnikání s obezřetností při podnikání, žalovaný nemá žádná kritéria pro určení, zda okolnost je či není standardní, nemá pravidla pro hodnocení, která okolnost odpovídá běžným obchodním podmínkám, důkazní břemeno přenáší žalovaný na žalobce.

Poté v bodech 7), 8), 9) (část III., bod B/ žaloby) se žalobce konkrétně vyjadřuje k těmto jednotlivým okolnostem a polemizuje se závěry žalovaného. Uvádí, že je zcela standardní postup při prodeji zmíněného zboží, kdy tento byl obsažen v zapečetěných pytlech a nemohl být porušen originální obal. Tento postup byl před 20 let trvající zkušenosti žalobce s nákupem a prodejem drahých šperků, ani na základě mezinárodního vyžádání nebyl původ zboží deklarovanými štítky na obalech zpochybněn. Žalobce odmítá tvrzení správce daně, že neprováděl žádnou kontrolu zboží. Tato byla prováděna osobně, „fyzicky ohmatem“ a logicky i „vizuálně“, tato kontrola byla standardní. Žalobce realizoval standardní podnikatelskou aktivitu, když nakupoval a prodával zboží v nezměněném stavu. Standardní v obchodních vztazích je i skutečnost, že žalobce neuzavíral písemné smlouvy na nákup a prodej zmíněného zboží. Žalobce „vysvětluje“, proč nepoužíval institut pojištění a zajišťovacích institutů, klade soudu otázky. Například *„Naopak, pokud by v tomto případě překročil k jejich realizaci, bylo by jeho jednání zcela vybočující z dosavadní praxe? Mohlo by být pro žalovaného argumentem pro neobvyklé jednání?“* Rovněž v případě hodnocení způsobu dopravy a skladování zboží (trezor v osobním automobilu) se žalobce vyjádřil tak, že nebylo z jeho strany neobezřetným to, že měl zboží v trezoru umístěném v jeho osobním vozidle. Přístup žalovaného k hodnocení této okolnosti považuje žalobce dokonce za „nestandardní“. V části III., bodu C/ (bod 10 žaloby) pak žalobce se vyjadřuje k další části vědomostního testu. Uvedl, že *„Lze mít oprávněné obavy o kvalifikovaném přístupu žalovaného při konstatování, že žalobce neučinil ani dostatečná opatření plynoucí z konkrétní situace dokládající obezřetný postup.“* V části III., písm. D/ žaloby (bod 11) se pak žalobce zabývá způsobem vypořádání odvolacích námitek zahrnujících námitku uplynutí lhůty pro stanovení daně a k chybně vedenému spisu. Uvedl svůj názor o podstatě námitek uplynutí lhůty pro stanovení daně, která „spočívala“ v tom, že žalovaný rozhodl o daňové povinnosti na základě daňové kontroly, která byla ukončena 16. 7. 2018 s tím, že se prvostupňový správce daně v dotčené zprávě o daňové kontrole mezinárodním dožádáním vůbec nezabýval, a proto nemůže dotčené mezinárodní dožádání přerušit lhůtu pro stanovení daně. Sice žalobce nenamítá existenci mezinárodního dožádání, avšak „dospěl“ k názoru, že žalovaný nejspíš mezinárodní dožádání a jeho výsledek nepotřeboval, jinak by vyčkal na jeho výsledek. Žalovaný měl s žalobcem projednat nové skutečnosti, které se týkaly odpovědi na mezinárodní dožádání. K námitce chybně vedeného spisu žalovaný v rozporu s ust. § 64 daňového řádu uvedl svůj názor, tedy zdůvodnil změny čísel jednacích, pravidla pro vedení spisu a i pro změnu čísel jednacích však zákon nepřipouští. Žalovaný neprokázal, že zmíněné mezinárodní dožádání relevantně souviselo s danou věcí, žalovaný nedůvodně připustil změnu čísel jednacích. V bodě IV. žaloby pak shrnul své námitky, poukázal zejména na nepřezkoumatelnost žalovaného rozhodnutí a na základní deficit „v podobě identifikace chybějící daně v řetězci“, kdy nebyla prokázána příčinná souvislost mezi chybějící daní a „vylákanou“ výhodou, nebyly prokázány okolnosti, které by svědčily o zapojení žalobce do podvodného řetězce, obchody neprobíhaly za neobvyklých a krajně nelogických podmínek, rovněž poukázal na nepřipadně aplikovanou judikaturu v žalovaném rozhodnutí. V části V. žaloby poté žalobce se vrátil k tomu, co tvrdil již v úvodu žaloby, kdy poukázal na údajné vady žalovaného rozhodnutí spočívající zejména v nepřezkoumatelnosti žalovaného rozhodnutí a dále ve vadách, blíže specifikovaných v § 76 odst. 1 písm. b) a c) zák. č. 150/2002 Sb., soudní řád správní. Žalobce navrhl, aby soud žalované rozhodnutí včetně rozhodnutí správního orgánu I. stupně zrušil.

3. Žalovaný ve vyjádření k žalobě poukázal na obsah žalovaného rozhodnutí, vyjádřil se k žalobním námitkám a navrhl, aby soud žalobu zamítl.
4. Krajský soud v řízení vedeném podle ust. § 65 a násl. zákona č. 150/2002Sb., soudní řád správní, v platném znění (dále jen „s.ř.s.“), přezkoumal žalované rozhodnutí v mezích žalobních bodů, přičemž dospěl k následujícím skutkovým a právním závěrům:
5. Na tomto místě soud považuje za vhodné připomenout, že ačkoliv je povinností orgánů veřejné moci svá rozhodnutí řádně odůvodnit, nelze tuto povinnost interpretovat jako požadavek detailní odpovědi na každou námitku (ve vztahu k soudům srov. např. odst. 61 rozsudku Evropského soudu pro lidská práva ve věci Van de Hurk v. Nizozemí). Nadto je třeba si uvědomit, že orgán veřejné moci na určitou námitku může reagovat i tak, že v odůvodnění svého rozhodnutí prezentuje od názoru žalobce odlišný názor, který přesvědčivě zdůvodní. Tím se s námitkami účastníka řízení vždy - minimálně implicitně - vypořádá. Nelze proto bez dalšího uzavřít, že absence odpovědi na ten či onen argument žalobce v odůvodnění žalovaného rozhodnutí (či rozhodnutí soudu) způsobuje nezákonnost rozhodnutí či dokonce jeho nepřezkoumatelnost. Takovýto přístup by totiž mohl vést zejména u velmi obsáhlých podání až k absurdním důsledkům a k porušení zásady efektivy a hospodárnosti řízení. Podstatné je, aby se správní orgán (či následně správní soud) vypořádal se všemi základními námitkami účastníka řízení (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 5. 2009, č. j. 9Afs 70/2008 – 13). Soud není povinen výslovně reagovat na každé tvrzení obsažené v žalobě (srov. rozsudek NSS ze dne 3. 4. 2014, č.j. 7 As 126/2013-19 a ze dne 6. 6. 2019, č.j. 7 As 185/2018-37, bod 9).
6. Zároveň je nutné dodat, že rozsah reakce soudu na konkrétní námitky je co do šíře odůvodnění spjat s otázkou hledání míry (proto zpravidla postačuje, jsou-li vypořádány alespoň základní námitky účastníka řízení /srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 5. 2009, č. j. 9Afs 70/2008 – 13, dostupný na www.nssoud.cz/), případně (za podmínek tomu přiměřeného kontextu) i s akceptací odpovědi implicitní (což připouští i Ústavní soud – srov. např. usnesení ze dne 18. 11. 2011, sp. zn. II. ÚS 2774/09 /odstavec 4 odůvodnění/, usnesení ze dne 11. 3. 2010, sp. zn. II. ÚS 609/10 /odstavec 5 odůvodnění/, usnesení ze dne 7. 5. 2009, II. ÚS 515/09 /odstavec 6 odůvodnění/, či rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 12. 2011, č. j. 4 Ads 58/2011 – 72, dostupný na www.nssoud.cz atd.) - tzn., že na určitou námitku lze reagovat i (např.) tak, že v odůvodnění svého rozhodnutí soud prezentuje od názoru žalobce odlišný názor, který přesvědčivě zdůvodní tak, že toto zdůvodnění poskytuje dostatečnou oporu výroku rozhodnutí. Ústavní soud v této souvislosti konstatoval: „[n]ení porušením práva na spravedlivý proces, jestliže obecné soudy nebudují vlastní závěry na podrobné oponentuře (a vyvracení) jednotlivě vznesených námitek, pakliže proti nim staví vlastní ucelený argumentační systém, který logicky a v právu rozumně vyloží tak, že podpora správnosti jejich závěrů je sama o sobě dostatečná“ (srov. náleze ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08, bod 68; srov. obdobně též rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 3. 2013, č. j. 8 Afs 41/2012 - 50, bod 21, nebo ze dne 6. 6. 2013, č. j. 1 Afs 44/2013 - 30, bod 41, popř. ze dne 3. 7. 2013, č. j. 1 As 17/2013 – 50, bod 17). Ostatně i Ústavní soud v případě, že námitky stěžovatelů nejsou způsobilé změnit výrok rozhodnutí, tyto nevypořádává (srov. např. bod 24. nálezu 28. 5. 2009, sp. zn. II. ÚS 2029/08; Ústavní soud zde uvedl: „Ústavní soud se nezabýval dalšími námitkami stěžovatelky, protože by rozhodnutí o nich nebylo způsobilé změnit výrok.“), neboť si je plně vědom toho, že požadavky kladené na orgány veřejné moci - pokud jde o detailnost a

rozsah vypořádání se s námitkami adresátů jejich aktů - nesmí být přemrštěné. Takové přehnané požadavky by byly výrazem přepjatého formalismu, který by ohrožoval funkčnost těchto orgánů, především pak jejich schopnost efektivně (zejména v přiměřené době a v odpovídajícím rozsahu) plnit zákonem jim uložené úkoly.

7. K tomu lze ještě uvést, že povinnost posoudit všechny žalobní námitky neznamená, že krajský soud je povinen reagovat na každou dílčí argumentaci a tu obsáhle vyvrátit, když jeho úkolem je vypořádat se s obsahem a smyslem žalobní argumentace (srov. rozsudek NSS ze dne 3. 4. 2014, č. j. 7 As 126/2013-19). Anebo jak uvedl NSS v rozsudku ze dne 24. 4. 2014, č. j. 7 Afs 85/2013, který lze aplikovat nejen na odůvodnění rozsudku soudu, ale analogicky a logicky i na odůvodnění rozhodnutí správních orgánů:

„...přestože je třeba z hlediska ústavních principů důsledně trvat na povinnosti dostatečného odůvodnění rozhodnutí, nemůže být tato povinnost chápána dogmaticky. Rozsah této povinnosti se totiž může měnit podle povahy rozhodnutí a musí být posuzován s ohledem na okolnosti každého jednotlivého případu. Podstatné podle názoru Nejvyššího správního soudu je, aby se správní soud ve svém rozhodnutí vypořádal se všemi stěžejními námitkami účastníka řízení, což může v některých případech konzumovat i vypořádání některých dílčích a souvisejících námitek. Absence výslovného posouzení dílčí žalobní námitky, která souvisela s námitkami stěžejními, za situace, kdy městský soud v odůvodnění napadeného rozsudku dospěl k věcně správnému závěru, že stěžovatel neunesl v daňovém řízení důkazní břemeno, neboť důkazy jím předložené neprokázaly u sporných obchodních případů splnění podmínek pro uplatnění nároku na odpočet DPH, nezpůsobuje jeho nepřezkoumatelnost. V této souvislosti lze odkázat např. na náleze Ústavního soudu ze dne 21. 12. 2004, sp. zn. II. ÚS 67/04, v němž bylo zdůrazněno, že z hlediska splnění náležitostí rozhodnutí není povinností soudu se v jeho odůvodnění speciálně vyjadřovat ke všem jednotlivým argumentům účastníka podporujícím jeho konkrétní a z hlediska sporu pouze dílčí tvrzení, pokud stanovisko k nim jednoznačně a logicky vyplývá ze soudem učiněných závěrů.“

8. Anebo jak uvedl NSS v rozsudku ze dne 6. 4. 2016, č. j. 6 Afs 3/2016-45, bod 19:

„Nejvyšší správní soud se nejdříve zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu, přičemž dospěl k závěru, že jde o rozhodnutí zcela srozumitelné a přezkoumatelné. Je pravda, že krajský soud podrobně a výslovně nereagoval na každou jednotlivost, kterou stěžovatelka v žalobě namítla. Sám však na úvod rozhodnutí avizoval, že s ohledem na obsáhlost žaloby zvolí jinou cestu vypořádání žaloby, a to sice že zformuluje právní názor, v jehož konkurenci žalobní námitky jako celek neobstojí. Takový přístup je zcela legitimní a aproboval ho i Ústavní soud....“: „Není porušením práva na spravedlivý proces, jestliže obecné soudy nebudují vlastní závěry na podrobné oponentuře (a vyvracení) jednotlivě vznesených námitek, pakliže proti nim staví vlastní ucelený argumentační systém, který logicky a v právu rozumně vyloží tak, že podpora správnosti jejich závěrů je sama o sobě dostatečná.“ [náleze Ústavního soudu ze dne 12. února 2009 sp. zn. III. ÚS 989/08 (N 26/52 SbNU 247), bod 68]. Také Nejvyšší správní soud v minulosti uvedl, že „pokud si tedy stěžovatelka myslí, že na její košatou a obsáhlou žalobu musel reagovat krajský soud stejně košatým a obsáhlým rozsudkem, mylí se. Opačný závěr by směřoval k tomu, že u podání mimořádně rozsáhlých, jako je i podání stěžovatelky, by bylo velmi obtížné sepsat „přezkoumatelný“ rozsudek.“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. června 2014 č. j. 10 Afs 18/2015-48, bod 13). Dále platí, že samu okolnost, že soud nepřisvědčil argumentaci účastníka řízení, nelze

bez dalšího považovat za porušení jeho práv. Právo na spravedlivý proces nelze vykládat tak, že jde o právo jednotlivce na vyhovění jeho návrhu či na rozhodnutí v jeho prospěch (srov. např. usnesení Ústavního soudu ze dne 20. 10. 2011, sp. zn. III. ÚS 2773/11, dostupné /stejně jako další níže citovaná rozhodnutí Ústavního soudu/ na <http://nalus.usoud.cz>).

9. Soud dodává, že není smyslem soudního přezkumu stále dokola podrobně opakovat již jednou vyřčené, a proto se může soud v případech shody mezi názorem soudu a odůvodněním žalobou napadeného rozhodnutí odkazovat na toto odůvodnění (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, a ze dne 29. 5. 2013, č. j. 2 Afs 37/2012 – 47, všechny dostupné na www.nssoud.cz).
10. K soudnímu přezkumu ve správním soudnictví je třeba i pro danou věc uvést, že v rozsudku ze dne 20. 10. 2015 ve věci č. 4037/10 – Fazia Ali v. Spojené království Evropský soud pro lidská práva uvedl, že pojem „úplný přezkum“ však není vykládán doslova a Soud (zde míněno ESLP) se v zásadě spokojí, bude-li přezkum dostatečný (sufficient review). Je třeba též přihlédnout ke specifčnosti řízení ve správním soudnictví, v rámci něhož může být skutkový přezkum v zásadě omezený a odvolací soudní orgán se může zaměřit spíše na přezkum předchozího řízení než na přijímání skutkových závěrů. Z článku 6 Úmluvy tak nevyplývá právo na přístup k soudu, který může nahradit názor správního orgánu svým vlastním názorem; v této souvislosti Soud (ESLP) zdůrazňuje, že musí být respektována rozhodnutí správních orgánů založená na vhodnosti (expediency), která jsou mnohdy přijímána ve specializovaných oblastech práva, jakými jsou např. územní plánování, ochrana životního prostředí či regulace lovu (např. Bryan proti Spojenému království, č. 19178/91, rozsudek ze dne 22. listopadu 1995, § 47).
11. Přidaná hodnota je produktem ekonomické činnosti subjektu a jako taková je vytvářena v jednotlivých fázích obratu, přičemž k vybírání daně z přidané hodnoty dochází po částech, v jednotlivých fázích obchodních transakcí a daň z přidané hodnoty zatěžuje výlučně část hodnoty výrobku nebo služby, která byla k původní hodnotě následně přidána, nedochází tak ke zdanění celého obratu, ale pouze přidané hodnoty. Samotný systém daně pak správně žalovaný označil jako neutrální, tzn., že daň zatěžuje jednotlivé obchodníky, výrobce, poskytovatele služeb apod. pouze v případě, kdy tito reálně vytvářejí přidanou hodnotu. V opačném případě je daní zatížen až konečný spotřebitel a daň je povinen odvést plátce daně, avšak břemeno samotného uhrazení daně leží na poplatníkovi, tedy konečném spotřebiteli. Aby bylo dosaženo neutrality systému daně z přidané hodnoty, byl vytvořen systém tzv. odpočtů daně. Princip neutrality není výmyslem finančních orgánů, ale je vyjádřen v čl. 1 Směrnice Rady č. 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2006, jak správně uvedl žalovaný v žalovaném rozhodnutí. Aby plátcí daně vznikl právní nárok, tj. subjektivní veřejné právo vůči státu, na odpočet daně, musí naplnit požadavky ust. § 72 ZDPH, tj. tento nárok má plátce daně v případě, kdy přijatá zdanitelná plnění použije pro uskutečnění své ekonomické činnosti. Plátce daně má nárok na odpočet daně v případě, kdy přijatá zdanitelná plnění použije pro účely uskutečnění plnění, která jsou osvobozena s nárokem na odpočet daně. Samotný nárok na odpočet daně vznikne v okamžiku, kdy vznikla povinnost přiznat daň na výstupu, nárok na odpočet daně se prokazuje daňovým dokladem, ten je však jen jedním z důkazů, které správce daně

musí hodnotit v rámci procesu dokazování. Daňový subjekt tak musí unést důkazní břemeno ve vztahu ke svému tvrzení, že splnil podmínky na uplatnění nároku na odpočet daně z přidané hodnoty dle § 72 odst. 1 ZDPH. Dle konstantní judikatury NSS (např. rozsudek NSS ze dne 27. 1. 2012, č. j. 8 Afs 40/2011-92) je daňové řízení postaveno na zásadě, že každý daňový subjekt má povinnost sám daň přiznat, nese tedy břemeno tvrzení, ale také povinnost toto své tvrzení doložit, tj. nese i břemeno důkazní. Daňový subjekt má povinnost prokazovat k výzvě správce daně jen ty skutečnosti, které sám tvrdí (srov. nálezný Ústavního soudu ze dne 24. 4. 1996, sp. zn. Pl. ÚS 38/95). Svá tvrzení prokazuje především svým účetnictvím a jinými povinnými evidencemi a záznamy (srov. rozsudek NSS ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119). Avšak existence účetních dokladů, tj. příjmových dokladů či faktur, byť formálně bezvadných, sama o sobě zpravidla ještě neprokazuje, že se operace, která je jejich předmětem, opravdu uskutečnila (srov. rozsudek NSS ze dne 28. 2. 2006, č. j. 7 Afs 132/2004-99). Správce daně proto může vyjádřit důvodné pochybnosti o věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů. V tomto směru tíží správce daně podle § 92 odst. 5 daňového řádu důkazní břemeno, a to právě ve vztahu k prokázání důvodnosti jeho pochyb. Správce daně je povinen prokázat, že o souladu účetnictví se skutečností existují vážné a důvodné pochyby a musí identifikovat konkrétní skutečnosti, na jejichž základě lze mít pochybnosti o věrohodnosti, úplnosti, průkaznosti nebo správnosti účetnictví (srov. rozsudek NSS ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119). Pokud toto důkazní břemeno ve vztahu k těmto skutečnostem správce daně unese, je na daňovém subjektu, aby prokázal pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví ve vztahu k předmětnému obchodnímu případu. Daňový subjekt přitom tyto skutečnosti prokazuje zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím. Rovněž v případě prokazování nároku na odpočet daně z přidané hodnoty nemusí být doklady se všemi požadovanými náležitostmi (faktury apod.) podkladem pro uznání nároku na odpočet, není-li zároveň prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo, resp. došlo tak, jak je v dokladech deklarováno, či nejsou-li splněny další zákonné podmínky pro jeho uplatnění. Daňový doklad není sám o sobě poukázkou na vznik nároku na odpočet daně. Daňový subjekt musí přitom v daňovém řízení ve vztahu k prokázání svého nároku na tento odpočet prokázat nejen to, zda došlo k faktickému uskutečnění zdanitelného plnění, ale i to, zda toto plnění uskutečnila osoba – plátce daně, jež je jako poskytovatel tohoto plnění uvedena v dokladu, který daňový subjekt jako důkaz prokázání tvrzeného právního vztahu předkládá (srov. rozsudek NSS ze dne 30. 8. 2005, č. j. 5 Afs 188/2004-63). Existence účetních dokladů, tj. příjmových dokladů či faktur, i když formálně bezvadných, však sama o sobě ještě neprokazuje, že se operace, která je jejich předmětem, opravdu uskutečnila (srov. rozsudek NSS ze dne 31. 12. 2008, č. j. 8 Afs 54/2008-68).

12. Formální splnění náležitostí pro uplatnění odpočtu daně na druhou stranu vybízí ke zneužívání systému daně z přidané hodnoty, když jsou právě vytvářeny situace, které mají formálně navodit stav, který založí nárok na odpočet daně. V případě, kdy je takový stav vytvořen v situaci daňového subjektu, získává tento nárok na odpočet, popřípadě na výplatu nadměrného odpočtu z transakcí, které nemají za cíl vytvoření zisku daňového subjektu, ale pouhé získání nároku na odpočet daně z přidané hodnoty. Stát se pak uznáním nároku na odpočet namísto podpory exportu, zachování principu neutrality daně z přidané hodnoty, případně inkasa daně z příjmů z takové transakce, stává pouhým

výplacem odpočtu daně a odpočet daně v takovém případě slouží daňovému subjektu namísto zisku a stát se stává poškozeným, jelikož z veřejného rozpočtu vyplatil částku, která do něj nepřišla, ačkoliv měla. Prokazování nároku na odpočet daně je prvotně záležitostí dokladovou, současně je však třeba respektovat soulad se skutečným reálným stavem, tzn., že ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi nemohou být podkladem pro uznání nároku na odpočet DPH, je-li správcem daně zpochybněno, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo tak, jak je v dokladech prezentováno. Předložení daňového dokladu ve smyslu § 73 zákona o DPH je pouze formálním důkazem dovršujícím hmotně právní aspekty skutečného provedení zdanitelného plnění. Jestliže zdanitelné plnění nebylo uskutečněno tak, jak je plátcem deklarováno, nemůže být důkazní povinnost naplněna pouhým předložením, byť formálně správného, daňového dokladu (srov. nálezy Ústavního soudu ze dne 15. 5. 2001, sp. zn. IV. ÚS 402/99). K posouzení existence daňového podvodu zpravidla dochází až tehdy, jsou-li splněny hmotněprávní podmínky pro nárok na odpočet daně (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 9. 2014, č. j. 9 Afs 57/2013 - 37, bod 52 an.; ze dne 21. 5. 2015, č. j. 9 Afs 181/2014 - 34, bod 38; ze dne 23. 11. 2015, č. j. 6 Afs 180/2015 - 17, bod 22; ze dne 24. 5. 2017, č. j. 5 Afs 144/2016 - 32, či ze dne 21. 12. 2016, č. j. 6 Afs 252/2016 - 35, bod 13). Může však dojít i k tomu, že nárok na odpočet daně bude upřen pro samotnou účast na daňovém podvodu bez nutnosti zkoumání naplnění hmotněprávních podmínek (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 7. 2017, č. j. 1 Afs 10/2017 - 39, bod 33). V rozsudku NSS ze dne 5. 10. 2016, č. j. 6 Afs 170/2016 - 30 (bod 16) je ve vztahu k důvodům pro nepřiznání nároku na odpočet DPH uveden následující jasný závěr:

„[j]e nutné pečlivě rozlišovat případy, kdy nárok na odpočet daně plátcí vůbec nevznikne, neboť plátce neprokáže, že k uskutečnění zdanitelného plnění došlo, od situací, kdy nárok na odpočet sice vznikl (neboť zdanitelné plnění bylo fakticky uskutečněno), avšak z určitých důvodů jej daňovému subjektu nelze přiznat (což bude v souladu s judikaturou Soudního dvora EU především v případě nárokování odpočtu zneužívajícím způsobem [či v důsledku daňového podvodu]).“ „Teprve tehdy, prokáže-li daňový subjekt, že k plnění, s jehož uskutečněním je spojen vznik nároku na odpočet daně, skutečně došlo, je na místě položit si otázku, zda se tak nestalo v důsledku zneužívajícího [či podvodného] jednání. Pokud však k uskutečnění zdanitelného plnění vůbec nedošlo, respektive daňový subjekt v tomto směru neunesl důkazní břemeno, je zbytečné se případným podvodným jednáním z povahy věci zabývat, neboť zde žádné (zneužívající či jiné) daňově relevantní jednání plátce

DPH nebylo. Postup plátce daně, který vykáže neexistující plnění, na základě něhož následně nárokuje odpočet daně, lze sice také považovat za v jistém smyslu podvodný, avšak daňová povinnost mu v tomto případě bude snížena nikoli proto, že se dopustil či účastnil podvodu, ale proto, že nárok na odpočet mu vůbec nevznikl, neboť fakticky nebylo žádné zdanitelné plnění uskutečněno.“

13. Pokud se v daňovém řízení prokáže, že se daňový subjekt vědomě účastnil obchodních operací, které neodpovídaly běžným obchodním podmínkám, přičemž cílem těchto transakcí bylo získat neoprávněnou daňovou výhodu – tedy jednalo se o podvod na DPH, tak tato okolnost má bez dalšího za následek ztrátu nároku na odpočet daně z přidané hodnoty a postačuje k zamítnutí žaloby. Tento závěr vyplývá z judikatury Soudního dvora Evropské unie (srov. např. rozsudek ze dne 12. 1. 2006 ve spojených věcech C-354/03, C-355/03 a C-484/03 Optigen a rozsudek ze dne 6. 7. 2006, ve spojených věcech C-439/04 a

C-440/04 Kittel, když „... 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“).

14. Podvodem na DPH je dle praxe případ, kdy jeden z účastníků neodvede vybranou daň státu a další subjekt si ji čerpá za nestandardních okolností (srov. rozsudek NSS ze dne 21. 4. 2016, č. j. 4 Afs 295/2015-45). Podvody jsou daňovými subjekty „páchány“ v mnoha různých formách, jednou z nich je řetězový podvod, kdy plátce DPH prodá zboží s DPH, ale neodvede DPH státu (ten je označován jako „missing trader“), pak zůstane nekontaktní a tváří se, jako by neexistoval, nepodává daňová přiznání, nereaguje na žádné výzvy správních orgánů, jeho sídlo je jen symbolické. Poté je toto zboží přeprodáváno v řetězci firem, kdy další subjekt si „hraje“ na poctivého plátce DPH, když zboží prodá s minimálním ziskem a přizná daň v minimální výši, jeho úkolem je vzbudit dojem řádného obchodu (je označován jako „buffer“), jakmile vznikne správci daně podezření ze spáchání daňového podvodu a je např. zahájena daňová kontrola, pak se začne „vymlčovat“, je např. nekontaktní. Poté další ze subjektů v tomto řetězci prodá dalšímu subjektu v řetězci toto zboží za cenu s DPH, kterou však neodvede státu. Další účastník podvodného řetězce prodá zboží dalšímu subjektu a požaduje po státu výplatu DPH (je označován jako „broker“). Pokud je zboží přeprodáváno v uzavřeném kruhu, jedná se o „kolotočové“ či karuselové obchody. Subjektem, který je do řetězce zpravidla zařazován, je tzv. buffer (v překladu doslova nárazník). Jedná se zpravidla o subjekt, který figuruje v řetězci čistě formálně, neboť zakoupené zboží bez větší časové prodlevy a prodá dalšímu článku řetězce často s minimální marží, v důsledku čehož přizná minimální daňovou povinnost, kterou posléze obvykle také uhradí. Úkolem buffera v řetězci je navenek působit jako běžný obchodník a vytvořit tak zdání legality plnění zasaženého daňovým podvodem, tedy zastříti vazby mezi jednotlivými články řetězce (zejména mezi missing traderem a ostatními články řetězce), a znesnadnit či znemožnit tak odhalení daňového podvodu. Subjekt zastávající v řetězci pozici buffera je proto obvykle pro správce daně kontaktní a navenek s ním určitý čas spolupracuje, avšak v případě odhalení daňového podvodu zpravidla nedisponuje dostatečným majetkem k úhradě daně, nebo se pro správce daně stane nekontaktním až v době, kdy správce daně začne šetřit či prokáže podvod v řetězci. Konečně subjekt, který si po státu nárokuje v řetězci nadměrný odpočet, případně plnění zasaženého podvodem využívá ke snížení vlastní daně a čerpá tak výhody plynoucí z řetězce, je označován jako broker.
15. V případě řetězových podvodů jsou podle žalovaného jednotlivé řetězce často konstruovány tak, aby jejich posledním článkem, který uplatní nárok na odpočet daně z přidané hodnoty, byl subjekt reálně vykonávající podnikatelskou činnost, tedy ve všech podstatných ohledech běžný obchodník. Tento běžný obchodník se obvykle obchodování v řetězci neúčastní s cílem získání neoprávněné daňové výhody, ale naopak má zájem plnění zasaženého daňovým podvodem využít pro svou ekonomickou činnost. Atraktivita zapojení takového subjektu do podvodného řetězce spočívá v tom, že pro organizátory podvodu odpadá riziko, že jimi uplatněný nárok na vrácení nadměrného odpočtu daně z přidané hodnoty bude správcem daně zpochybněn, neboť toto riziko přesouvají právě na onoho běžného obchodníka, který předmětný nárok uplatní u správce daně. Jako „přidanou hodnotu“ zapojení běžného obchodníka do takového podvodného řetězce je pak

třeba vnímat skutečnost, že je tak zajištěn odbyt pro plnění zasažené daňovým podvodem, jehož nákup subjektem, který jej reálně využije v rámci své ekonomické činnosti, dodá předmětnému plnění zdání legality a zamaskuje tak jeho podvodný charakter.

16. Účastí v takovém podvodném řetězci tedy tento běžný obchodník napomáhá pachatelům daňového podvodu v jeho úspěšné realizaci. Pokud o této skutečnosti ví, nebo s ohledem na konkrétní okolnosti případu může a má vědět, ale neučiní přiměřená opatření, aby své účasti na daňovém podvodu zamezil, jedná se ve smyslu judikatury Soudního dvora Evropské unie o důvod pro odepření jím uplatněného nároku na odpočet daně z přidané hodnoty, a to bez ohledu na to, zda má z podvodného jednání nějaký prospěch.
17. Výjimkou ze základní zásady vymezené ve výše citované judikatuře, tj. 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, je prokázání 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. V takovém případě tento subjekt získá neoprávněnou daňovou výhodu (srov. výše zmíněné rozsudky Soudního dvora Evropské unie a dále srov. rozsudek NSS ze dne 10. 10. 2012, č. j. 1 Afs 37/2012-50, který se ztotožňuje s těmito závěry). Daňový orgán musí dostatečně právně prokázat objektivní okolnosti umožňující učinit tento závěr, tj. 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 (srov. výše zmíněný rozsudek NSS ze dne 10. 10. 2012, č. j. 1 Afs 37/2012-50). V tomto směru tíží daňové orgány důkazní břemeno a správce daně musí dle ustálené judikatury SDEU a NSS „učinit“ v daňovém řízení tři kroky, tj. 1. zjistit existenci podvodu, 2. 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 a 3. zda přijal veškerá opatření, která od něj mohla být rozumně vyžadována, aby zajistil, že přijetí plnění nepovede k účasti na podvodu, přičemž kroky č. 2 a 3 jsou součástí tzv. vědomostního testu (srov. např. rozsudek NSS ze dne 24.8.2017, č.j. 1 Afs 16/2017-47). Ten nemusí být proveden, když existují takové objektivní okolnosti, které mohou u správce daně vzbudit důvodné podezření o podvodném charakteru obchodů (srov. rozsudek SDEU ze dne 18. 12. 2014 ve spojených věcech C-131/13, C-163/13 a C-164/13 „Italmoda“). Zároveň je třeba uvést, že povinností správních orgánů či správních soudů není prokázání, jakým způsobem a konkrétně kterým z dodavatelů v řetězci byl spáchán podvod, jen musí být postaveno najisto, v jakých skutkových okolnostech daňový podvod spočíval a správce daně může vycházet i jen z indicií, které mu jsou k dispozici (srov. rozsudek NSS ze dne 31. 8. 2016, č.j. 2 Afs 55/2016-38, dále ze dne 25. 6. 2015, č.j. 6 Afs 130/2014-60). Skutečnost, že se na daňový subjekt, který věděl nebo mohl vědět a měl vědět, že se účastní řetězce zatíženého podvodem, hledí jako na spolupachatele podvodu z pohledu daňového práva, nezakládá bez dalšího trestní odpovědnost, přičemž důsledkem toho je pouze ztráta nároku na odpočet DPH (srov. rozsudek NSS ze dne 15. 2. 2017, č.j. 1 Afs 53/2016-58).
18. Posledním krokem, který je součástí vědomostního testu, je zjištění skutečnosti, zda daňový subjekt doložil přijetí dostatečných opatření, kterými by se vyhnul účasti na daňovém podvodu (srov. rozsudek NSS ze dne 24. 5. 2018, č.j. 9 Afs 194/2017-34).

Břemeno tvrzení a důkazní ve vztahu k tomuto kroku tíží daňový subjekt, správce daně není povinen vyhledávat za něj tato opatření (srov. rozsudek NSS ze dne 24. 5. 2018, č.j. 9 Afs 194/2017-34).

19. V daňovém řízení je pak posuzována každá účetní transakce mezi dodavatelem a jeho odběratelem v řetězci sama o sobě a charakter jednotlivých transakcí nemůže být změněn předchozími nebo následnými událostmi (srov. rozsudek NSS ze dne 27. 7. 2007, č. j. 5 Afs 129/2006-142), přičemž zásada daňové neutrality brání obecné diferenciaci mezi legálními a protiprávními plněními. Proto subjekty, které přijmou veškerá opatření, která od nich mohou být rozumně vyžadována, aby zajistily, že jejich plnění nejsou součástí podvodu, bez ohledu na to, zda se jedná o podvod na DPH nebo jiné podvody, musejí mít možnost důvěřovat legalitě uvedených plnění, aniž by riskovaly ztrátu svého nároku na odpočet DPH odvedené na vstupu (srov. rozsudek Soudního dvora Evropské unie ze dne 11. 5. 2006 ve věci C-384/04, Sb. rozh. s. I-4191, bod 33). Požadavek na přijetí přiměřených opatření stanoví i judikatura NSS, např. v rozsudku NSS ze dne 10. 1. 2008, č. j. 9 Afs 67/2007-147, je uvedeno, že podnikatelé by měli věnovat zvýšenou pozornost interním kontrolním mechanismům, „aby v případě odhalení podvodného jednání nevznikly pochybnosti, že o podvodu věděli či se zřetelem ke všem okolnostem vědět mohli. Je totiž věcí podnikatelského subjektu, aby v zájmu minimalizace podnikatelského rizika přizpůsobil svou obchodní činnost konkrétním podmínkám a při sjednávání obchodních kontraktů (zvláště se značným finančním dopadem) se v rámci možností snažil dbát na bezproblémovost obchodních partnerů.“
20. V neposlední řadě je třeba uvést, že zásady neutrality nebo právní jistoty se nemůže dovolávat osoba, která se úmyslně podílela na daňovém úniku, tj. že takové osobě nemůže nárok na odpočet DPH ani vzniknout (srov. rozsudek SDEU ze dne 7. 12. 2011, ve věci C-285/09 R), přičemž logicky v tomto případě je nadbytečné provádět zmíněný vědomostní test.
21. A v dané věci byly nepochybně splněny podmínky pro aplikaci výše zmíněných závěrů, a to z následujících důvodů:
22. V projednávané věci ze správního spisu vyplývá a mezi účastníky není sporné, že žalobci byla za výše zmíněná zdaňovací období doměřena daň z přidané hodnoty (DPH), když mu nebyl uznán nárok na odpočet DPH z plnění od dodavatelů specifikovaných v žalovaném rozhodnutí, a to DYNASTY PARTNER s.r.o. (ve vztahu ke zdaňovacím obdobím říjen 2014, listopad 2014, prosinec 2014 a leden 2015) a dále společnosti UNIGRADE s.r.o. (ve vztahu ke zdaňovacímu období září 2014).
23. Důvodem pro neuznání tohoto nároku byl závěr správce daně a žalovaného o tom, že u zmíněných plnění došlo k narušení neutrality daně, jelikož obchodní transakce žalobce byly zatíženy podvodem na DPH, přičemž existovaly takové nestandardnosti, resp. indicie o riziku zapojení do podvodného řetězce, které byly žalobci známy a jež ve svém souhrnu tvoří logický a ucelený soubor vzájemně se doplňujících a na sebe navazujících skutečností, které spolehlivě prokázaly, že žalobce věděl či minimálně vědět mohl (měl alespoň nabyt podezření) o tom, že se účastní řetězce zasaženého podvodem na DPH a zároveň že žalobce nedodržel dostatečnou míru obezřetnosti a nepřijal opatření, která mohou být po něm rozumně požadována k ověření, že jím uskutečňované obchodní transakce jej nepovedou k účasti v podvodném řetězci, resp. opatření, jimiž by své účasti v tomto řetězci

předěšel. K tomuto závěru dospěl správce daně a potažmo i žalovaný na základě již výše zmíněných provedených třech kroků, jejichž součástí je i výše zmíněný vědomostní test, přičemž zmíněné indicie jednak o existenci podvodu na DPH a jednak o zapojení do podvodného řetězce vyplynuly z ucelené a navzájem související řady jednotlivých skutečností a okolností, specifikovaných i v žalovaném rozhodnutí.

24. Žalobce na rozdíl od žalovaného v žalobě posuzuje však tyto okolnosti izolovaně, kdy jednotlivě si je, v nadsázce řečeno, „vyzobává“ z žalovaného rozhodnutí a podrobuje je kritice. Takový postup je však nesprávný, je jen účelový a nemůže vést soud bez dalšího k závěru o důvodnosti žaloby. Jednotlivé tyto skutečnosti a okolnosti, pokud by byly jediným důvodem závěru o existenci podvodu na DPH a účasti žalobce v něm, by jistě nemusely obstát v uvedené testu. Například není v obchodní praxi nelegální uzavírat kupní smlouvy v ústní formě nebo je možné v obchodní praxi využívat tzv. virtuální adresu (srov. např. rozsudky NSS ze dne 28. 1. 2016, č. j. 4 Afs 233/2015-47 a ze dne 16. 8. 2018, č. j. 9 Afs 216/2018-47).
25. Zároveň je však tyto skutečnosti a okolnosti (objektivní) posuzovat nikoliv jak to účelově a nesprávně činí na rozdíl od správce daně a žalovaného žalobce, ale v uceleném souhrnu, protože jen ucelený souhrn těchto skutečností a okolností může mít dostatečnou vypovídající schopnost o existenci podvodu a zejména o povědomí daňového subjektu o podvodu na DPH (srov. rozsudek NSS ze dne 15. 2. 2017, č. j. 1 Afs 53/2016-58).
26. Tyto skutečnosti a objektivní okolnosti tvoří dílčí indicie, které ačkoliv každá sama o sobě nejsou nezákonné, ve svém souhrnu tvoří logický a ucelený soubor vzájemně se doplňujících a na sebe navazujících nepřímých důkazů, které spolehlivě a jednoznačně prokazují skutečnost, že daňový subjekt věděl či minimálně vědět mohl a měl o podvodu na DPH, přičemž při posuzování těchto skutečností je třeba přihlídnout i k dalším skutečnostem, jako například k obchodním zkušenostem a znalostem žalobce a jeho obchodních partnerů, k vlastnostem plnění, k obchodním, platebním a záručním podmínkám atd. (srov. rozsudky NSS ze dne 31. 7. 2013, č. j. 1 Afs 58/2013-34, ze dne 30. 5. 2012, č. j. 1 Afs 26/2012-34, ze dne 11.12.2014, č. j. 6 Afs 156/2014-47). V tom případě proto nebude zcela standardním obchodním vztahem případ, kdy současně existuje těchto skutečností a okolností celá ucelená a vzájemně související řada, například dodavatel zboží, cena zboží výrazně překračuje běžnou kupní cenu, přičemž důvod navýšení ceny není schopen ani jeden z účastníků obchodní transakce dostatečně a logicky vysvětlit, jednatele společnosti o realizovaných obchodech nejsou schopni daňovým orgánům sdělit nic konkrétního, stejně jako jimi označení svědci, kupní smlouvy jsou uzavírány ústní formou, placení kupních cen probíhá v hotovosti, dodavatelé jsou nekontaktní, používají virtuální adresu atd. V takovém případě je nutno vidět tyto jednotlivé okolnosti v jejich souvislostech a hodnotit je jinak, než v případě, že by existovala jen jedna z nich.
27. Například v takovém případě u kupní smlouvy uzavřené v ústní formě je třeba přihlídnout k tomu, že v jednotlivém případě sice *„ústní smlouvy mohou být součástí obchodní praxe a nelze jejich uzavírání a priori považovat za přitěžující okolnost“*, tak v případě, že existují i jiné okolnosti svědčící o zapojení daňového subjektu do daňového podvodu, mohou daňové orgány důvodně a oprávněně identifikovat *„ústní smlouvy jako doklad o nedostatečné opatrnosti“* daňového subjektu (srov. rozsudek NSS ze dne 28. 1. 2016, č.j. 4 Afs 233/2015-47, bod 54). Pokud pak ani daňový subjekt *„není schopen dostatečně prokázat důvody, proč*

zvolil pro své závazky ústní formu, a zároveň neuvedl ani jiná opatření, která přijal k zabránění své účasti na daňovém podvodu, kasační soud souhlasí s žalovaným, pokud absenci písemných smluv považoval za další skutečnost svědčící pro odepření nároku na odpočet DPH“ (srov. rozsudek NSS ze dne 28. 1. 2016, č.j. 4 Afs 233/2015-47, bod 54).

28. V projednávané věci se krajský soud ztotožňuje se závěry správce daně a žalovaného o existenci podvodu na DPH a zapojení žalobce v podvodném řetězci, když výše zmíněná ucelená řada skutečností a objektivních okolností specifikovaných v žalovaném rozhodnutí má dostatečnou vypovídající schopnost o existenci podvodu a zejména o povědomí daňového subjektu o podvodu na DPH.
29. V podrobnostech pak krajský soud odkazuje zejména na str.. 12 až 21 žalovaného rozhodnutí, přičemž se se závěry žalovaného tam uvedenými zcela ztotožňuje, když *„není smyslem soudního přezkumu stále dokola podrobně opakovat již jednou vyřčené, a proto se může soud v případech shody mezi názorem soudu a odůvodněním žalobou napadeného rozhodnutí odkazovat na toto odůvodnění“* (srov. např. rozsudek NSS ze dne 27. 7. 2007, č. j. 8 Afs 75/2005-130 publikovaný pod č. 1350/2007 Sb. NSS).
30. Právě v projednávané věci daňové orgány „rozkličovaly“ celý podvodný řetězec, v němž figuroval i žalobce v pozici tzv. brokera, přičemž zmínění dodavatelé zastávali „funkci“ tzv. buffera. O tom, že se jedná o podvodný řetězec, nemá ani krajský soud pochyb, a to tím spíše, když jednotlivá skutková zjištění ve vztahu k fungování celého tohoto „obchodního“ řetězce jsou podrobně popsány jak ve zprávě o daňové kontrole, tak i v žalovaném rozhodnutí. Na „pozici“ tzv. missing tradera fungovaly např. společnosti WIST Prag Company s.r.o., Bawerol plus s.r.o., dále dvě fyzické osoby, tj. P. M. a J. Š., přičemž nejednalo se o běžné obchodníky, ale o subjekty, které měly např. virtuální sídla (např. společnost OMIGAR s.r.o., EDIT CONSULT s.r.o.), část společností na této pozici byla prohlášena nespolehlivými plátcí (např. WS trade s.r.o.), jednatelé se nezdržovali v České republice, probíhala u nich např. i likvidace těchto společností a např., jak uvádí žalovaný, *„U osoby P. M. prvostupňový správce daně zjistil kromě jiného, že se jedná o osobu s bydlištěm na Magistrátu města Liberec (tzv. oblašovně), která se správcem daně nekomunikuje. Součástí spisu je také záznam televizního pořadu P. K. vysílaného Českou televizí (viz č.j. 45066/18), který byl pořízen investigativními novináři v rámci veřejnoprávního média, proto tento záznam lze připustit jako doplňující důkaz. V tomto dokumentu vystupuje osobně P. M., který přiznává, že působil v roli tzv. „bílého koně“, tedy v pozici osoby, jejíž jediný účel je formálně působit na určité pozici či v obchodním řetězci, aby zakryla jednání jiných osob, J. Š. pak měl být v době prověřování ve výkonu trestu odnětí svobody.“* Tyto skutečnosti žalobce v žalobě vůbec ani nenapadl (např. výše uvedené zjištění, týkající se osoby P. M., který zastával roli „bílého koně“). Právě tyto subjekty v pozici missing trader narušily neutralitu v řetězci, neboť vykazovaly nedoplatky na DPH v řádu milionů Kč (srov. viz Zpráva o daňové kontrole, strana 34 – 36). Tyto subjekty nebylo možné kontaktovat, tj. kontaktovat statutární orgány těchto subjektů, tyto nepodávaly daňová přiznání, nebylo možné kontaktovat zahraniční jednatelé, společnosti měly virtuální sídla, tedy nepochybně bylo prokázáno narušení neutrality v obchodním řetězci (k tomu podrobně jsou obsaženy informace ve zprávě o daňové kontrole na straně 14 – 37 s odkazy na konkrétní podklady, založené ve spisu), přičemž v podrobnostech krajský soud na tuto Zprávu o daňové kontrole odkazuje a nepovažuje za nutné na několika stranách „opisovat“ konkrétní závěry správce daně. Ostatně žalobce neuvedl proti této části žalovaného rozhodnutí, popisující

tato zjištění ve vztahu ke společnostem fungujícím v pozici tzv. missing trader, žádné konkrétní námitky. Konkrétní dodavatelé žalobce, tj. DYNASTY partner s.r.o. a UNIGRADE s.r.o. pak fungovali v pozici tzv. buffera, kteří byli v podvodném řetězci za účelem ztížení odhalení celého řetězce. Tyto společnosti navenek se správcem daně komunikovaly, vykazovaly daňovou povinnost, tedy tyto společnosti „naoko“ vytvořily v obchodním řetězci dojem „pocitivých obchodů“ s tím, že žalobce již byl v pozici tzv. brokera, který po státu nárokoval v řetězci nadměrný odpočet a čerpal tak výhody plynoucí ze zmíněného řetězce. O tom, že ve Zprávě o daňové kontrole a žalovaném rozhodnutí byly správně a výstižně popsány jednotlivé články řetězce z hlediska popisu chování jednotlivých subjektů, nemá ani krajský soud pochyby, např. poukazuje na bod 58 žalovaného rozhodnutí, v němž je uvedeno následující:

„[58] Kromě chybějící daně (narušení neutrality) a skutečnosti, že jednotlivé články řetězce svým chováním a charakterem přesně odpovídají výše popsaným pozicím (missing trader, buffer, broker), byly identifikovány i další podezřelé okolnosti, které ve svém souhrnu nezpochybnitelným způsobem vypovídají o podvodném charakteru řetězce. Mezi tyto okolnosti lze zařadit personální propojení mnoha článků řetězce. M. D. byl jednatelem společnosti Unigrade a současně i jednatelem společnosti Dynasty partner. Tyto společnosti nakupovaly zboží zpravidla od osob s příbuzenskými vztahy. Fyzická osoba J. D. (viz grafické znázornění) je bratranec M. D. Společnost SANDEROSAN s.r.o. měla jednatele M. L., který je nevlastní bratranec M. D. Fyzická osoba K. D. je bratranec M. D. a zároveň bratr J. D. Fyzická osoba J. D. je bývalý tchán J. D. Společnost KREVOY UNIQUE s.r.o. měla jednatele J. D., bratrance M. D. Fyzická osoba P. C. byl manželem A. B., sestřenicí J. D. Jednatelem společnosti ESPRIT VENTURE s.r.o. byl přímo odvolatel. Z uvedeného je zřejmé, že podstatná část článků řetězce působících převážně na pozici buffer, tedy na pozici, která měla ztížit odhalení podvodu, byla personálně propojená. V řetězcích je možné vysledovat i další personální propojení. Společnosti LIVERDE s.r.o., CAMALIN s.r.o. a DERLISET s.r.o. měly totožného společníka společnost BLARICUM, SE. U dalších společností pak bylo možné vysledovat jednatele či společníky zahraniční národnosti (OMIGAR s.r.o. – bulharská národnost, Commdity export s.r.o. – vietnamská národnost, Internal current s.r.o. – slovenská národnost, Bawerol plus s.r.o. – slovenská národnost, WIST Prag Company s.r.o. – bulharská národnost) či osoby vystupující pouze formálně bez znalosti fungování obchodních transakcí (např. již výše uvedený P. M., který tuto skutečnost potvrdil v novinářském pořadu nebo J. Š.). Část společností pak také uváděla sídla na totožné adrese, např. oba dodavatelé odvolatele.“

31. V těchto řetězcích bylo zmíněné zboží, tj. stříbro v podobě stříbrného granulátu, a to v pytlích o hmotnosti 20 – 25 kg, přepravováno, pytle byly zaplombovány s označením pytle, váhou a údajem o jeho ryzosti, a v rychlém sledu byly přepravovány v řetězci, kdy konečným odběratelem byla vždy německá společnost BEDRA GmbH. Tyto obchody probíhaly značně nestandardně, a to i v případě nákupu tohoto zboží žalobcem, tedy nebyly uzavírány písemné smlouvy, nebyly využívány prostředky sloužící pro ochranu podnikajících subjektů, tj. záruky, zálohy, bankovní záruky, pojištění atd., přestože předmětem obchodu byly drahé kovy, tj. zboží o vysoké hodnotě, s kolísavou cenou. Kontrola zboží nebyla prováděna, žalobce ani v žalobě nevyvrátil úvahu žalovaného o tom, jaké měly obchodní transakce ekonomický smysl, když docházelo k pouhému přepravování od společností na počátku v pozici missing trader (tedy mizející společnosti), převážně personálně propojené společnosti na pozici buffer či broker až ke koncové

zahraniční společnosti, přičemž zboží bylo přeprodáváno pouze mezi příbuzensky spřízněnými osobami nebo společnostmi ovládanými těmito osobami (viz výše citovaná část – bod 58 žalovaného rozhodnutí). Žalobce v podstatě v žalobě pouze „mlží“, snaží se pouze navodit dojem „pocitivých obchodů“, ale výše uvedené úvahy správce daně a žalovaného o nestandardnosti zmíněných obchodů a o hodnocení celého obchodního, podvodného řetězce, ani v žalobě nevyvrátil (vzhledem ke zcela konkrétním, prokázaným údajům, se mu to ani reálně podařit zřejmě nemohlo).

32. Jak již bylo v žalovaném rozhodnutí ve vztahu k hodnocení jednotlivých subjektů, fungujících ve zmíněných „pozicích“, uvedeno, objektivní skutečnosti svědčící o tom, že žalobce věděl či mohl vědět, že v případě svých obchodů se účastní podvodů na DPH ve zmíněném podvodném řetězci, tyto okolnosti se týkají tedy žalobce a nelze je účelově izolovaně posuzovat, jak píše žalobce v žalobě. Těchto okolností je celá řada, tj. zejména neověřování původu zboží, neuzavírání smluv v písemné podobě, když žalobce jak tvrdí, „zboží kontroloval pouze pohmatem“ (aniž tvrdí, jak taková kontrola může úspěšně u stříbrných granulátů probíhat, ostatně k tomu žalovaný výstižně uvádí: *„Zároveň je zarážející, že když se odvolatel prezentuje jako dlouhodobý obchodník s drahými kovy, tak mu není známo, jakým způsobem lze zboží kontrolovat (tedy zda lze spektrometr s úspěchem využít i při kontrole přes pytel). Odvolateli bylo známo, že jeho dodavatel vlastní spektrometr, nicméně nikdy jej nepožádal o provedení měření či si od něj nevyžádal záznamy o provedených měřeních (dle tvrzení M. D. se žádné záznamy provedeného měření neuchovávaly) – pozn. krajského soudu – M. D. byl osobou, která propojovala společnosti DYNASTY PARTNER s.r.o. a UNIGRADE s.r.o., tj. dodavatele žalobce).*“ K tomu dále žalovaný uvedl závěr, který žalobce vůbec v žalobě ani nezpochybnil, tj. *„Z provedených důkazů také vyplývá, že přenosnou verzi spektrometru měla hlavní osoba jednající za společnost BEDRA, která jeho přiložením provedla skrz pytel měření. Prvostupňový správce daně však zjistil (viz úřední záznam č.j. 289195/16 příloha úředního záznamu č.j. 45154/18), že ruční spektrometr se vyznačuje malou přesností měření (chyba cca 1 %) a není vhodný pro analýzu drahých kovů. Ruční spektrometr tak nebyl schopen spolehlivě zjistit ryze granulátu stříbra přes obal. Nadto, i kdyby tento způsob kontroly byl validní, přesto by nebylo možné očekávat, že po pouhém jednom změření (v místě přiložení spektrometru) bude potvrzen obsah a ryze kovu v celém pytli.*“ Je tedy „záhadou“, jak mohl žalobce úspěšně v žalobě tvrdit, že zmíněnou kontrolu uvedeného zboží v pytlích prováděl, jeho tvrzení považuje krajský soud za zcela účelové, které naopak svědčí o tom, že žalobce si byl moc dobře vědom, že takový způsob kontroly zboží, resp. se svým tvrzením o této kontrole, nemůže uspět a naopak tento závěr žalovaného jednoznačně prokazuje, že se jedná o jednu z celé řady zmíněných okolností svědčících o tom, že žalobce mohl a měl vědět, že se účastní podvodného řetězce, resp. obchodu v tomto podvodném řetězci. Žalovaný se podrobně zabýval i dalšími okolnostmi, tedy hodnotil i absenci jakýchkoliv písemných smluv, žalovaný správně připouští, že ne vždy je třeba uzavírat písemné kupní smlouvy, avšak *„V běžném obchodním styku jsou písemné smlouvy standardem.*“ Ostatně pokud „není schopen dostatečně prokázat daňový subjekt důvody, proč zvolil pro své závazky ústní formu a zároveň neuvede ani jiná opatření, která přijal k zabránění své účasti na daňovém podvodu, kasační soud souhlasí s žalovaným, pokud absenci písemných smluv považoval za další skutečnost svědčící pro odepření nároku na odpočet DPH (srov. rozsudek NSS ze dne 28. 1. 2016, č. j. 4 Afs 233/2015-47, bod 54). Žalobce argumentoval pouze svou dlouholetou zkušeností a obchodní praxí při obchodování s touto komoditou, avšak právě z důvodu, že se jednalo o obchodování

s drahými kovy, kdy dochází nejvíce k podvodům na DPH, tak obchodníci s drahými kovy musejí být více obezřetní při uzavírání obchodních transakcí než podnikatelé obchodující s méně rizikovou komoditou. V této souvislosti žalovaný správně poukázal na rozsudek NSS ze dne 15. 2. 2017, č.j. 4 Afs 53/2016-58 (bod 56), ve kterém je uvedeno, že právě v obdobných případech je třeba klást na subjekty obchodující s drahými kovy vyšší nároky týkající se posouzení otázky, zda věděly nebo mohly vědět, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na dani z přidané hodnoty. Tento závěr lze vztáhnout i na danou komoditu, neboť vzhledem k vysoké hodnotě předmětu těchto obchodů v kombinaci s relativně snadnou manipulací a dlouhodobou trvanlivostí, pak tyto jsou častým terčem podvodu na DPH (k tomu krajský soud poukazuje na případ, které řešil a které se týkají rovněž podvodu na DPH v souvislosti s obchodováním s danou komoditou, a to např. ve věci řešené pod sp. zn. **52 Af 51/2018**, kde se rovněž jednalo o předmětné zboží). Další nestandardní skutečností je i to, jak probíhala doprava a skladování zboží, kdy ten nakoupil stříbrný granulát a okamžitě jej v nezměněné podobě prodal tak, že skladování a přeprava zboží údajně probíhala v osobním autě s trezorem. Krajský soud se zcela ztotožňuje s hodnocením žalovaného o tom, že *„Trezor v automobilu svědčí o opatrnosti odvolatele z hlediska možného odcizení zboží, nicméně nepředstavuje natolik zásadní záruku, jak odvolatel deklaruje, neboť trezor v automobilu nemůže nijak zabránit odcizení automobilu jako celku. Odvolatel také uvádí, že zboží v trezoru nejenom přepravoval, ale i skladoval. Osobní automobil, přestože se zabudovaným trezorem právě z důvodu možnosti jeho odcizení, tím spíše je-li trezor viditelný, nepředstavuje příliš bezpečné místo, kde uskladnit drahé kovy. Odvolací orgán proto nezpochybňuje automobil s trezorem jakožto obvyklý způsob přepravy, nýbrž jako obvyklé místo k uskladnění zboží, které není přepravováno.“* Rovněž nestandardní byl i způsob předávání zboží, často i na veřejném parkovišti obchodního domu. O nestandardnosti svědčí i to, že zboží bylo na jednom místě přeloženo do automobilu dvou odběratelů, nejprve např. společnosti VOTAVA a VOTAVOVÁ a následně společnosti BEDRA. Žalobce zároveň jak daňovému orgánu, tak i soudu neobjasnil, proč zmíněné zboží bylo takto přeprodáváno, když jediným odběratelem pak byla společnost BEDRA GmbH v Německu. Další nestandardní skutečností bylo to, že žalobce nevyužil běžných institutů, které fungují pro ochranu před možnými riziky obchodování, tím spíše, když se jedná o rizikovou komoditu (bankovní záruky, pojištění, zajištění proti kolísání kurzu měny či proti výkyvům na burze, zástavní právo atd.). Přestože byla doprava zajišťována osobním automobilem, zboží vůbec nebylo pojištěno, nebyly uzavírány písemné smlouvy, takže se lze ztotožnit se závěrem žalovaného v tom, že žalobce mohl a měl vědět, že se účastní podvodného řetězce a dokonce *„Lze zvažovat jeho přímou vědomost o tom, že se účastní podvodného řetězce.“* Tím spíše lze přihlídnout k těmto objektivním okolnostem, kdy se jedná nepochybně o rizikovou komoditu, kde je třeba klást zvýšené nároky na posouzení otázky, zda žalobce mohl a měl vědět, že v případě těchto obchodů se jedná o účast na podvodném řetězci. Žalobce však, jak výstižně uvádí žalovaný v bodě 70 žalovaného rozhodnutí, *„Nedostál ani standardním nárokům, které by bylo možné na podnikatele klást v případě, že by obchodovali s běžnou nerizikovou komoditou (jde sem zařadit např. dostatečné prověření obchodních partnerů, alespoň zběžná kontrola nakupovaného zboží, písemná podoba složitějších smluvních vztahů, přiměřené zajištění se proti rizikům a další). Ve vztahu k drahým kovům jako rizikové komoditě bylo možné na odvolatele klást ještě zvýšené nároky stran posouzení objektivních okolností případu. Jelikož však odvolatel nedostál ani nárokům standardního obchodu, tím spíše nemohl dostát nárokům kladeným na*

obchodníky s drahými kovy, a proto je třeba ještě více přisvědčit závěru, že mohl a měl vědět o tom, že se účastní řetězce zatíženého podvodem na DPH.“ (bod 70 žalovaného rozhodnutí). Pokud žalobce v žalobě poukazoval na to, že jeho dodavatelé plnili své závazky a že to byli „spolehliví, zkušené obchodní partneři“, tak o tomto tvrzení nesvědčí závěry žalovaného, obsažené v bodu [61], které věcně žalobce ani v žalobě nenapadl. Zmínění dodavatelé žalobce, tj. společnosti DYNASTY partner s.r.o. a UNIGRADE s.r.o. byly personálně propojené prostřednictvím osoby M. D., společnosti měly sídlo na totožné adrese, toto personální propojení mělo v žalobci vzbudit podezření, neboť nakupoval totožné zboží od společností, které byly úzce spojené s jednou fyzickou osobou a nebylo zřejmé, jak se odlišují, společnost DYNASTY partner s.r.o. dle smluv zveřejněných v obchodním rejstříku vykazala obrát z prodeje zboží za 408 000 Kč a hospodářský výsledek se ztrátou 193 000 Kč, v majetku měla firma zásoby za 95 000 Kč a finanční majetek za 20 000 Kč, krátkodobé závazky ve výši 112 000 Kč, přičemž „tyto hodnoty příliš nenasvědčovaly tomu, že by společnost byla spolehlivým partnerem v obchodě s drahými kovy, kde se obchoduje se zbožím vysoké hodnoty. Společnost UNIGRADE s.r.o. mohl odvolatel zkontrolovat, resp. její webové stránky, přičemž by zjistil, že po zadání adresy www.unigrade.cz (po změně jednatele a společníka je tato adresa zrušena) se návštěvníkovi stránek automaticky zobrazila webová stránka www.nejlepsivykupzlata.cz, která však obsahovala odkaz na obchodní společnost Centrum zlatníků. Z těchto informací mohl tak žalobce nabýt podezření, které mělo nasvědčovat nutnosti provedení podrobnější kontroly“ (srov. bod 61 žalovaného rozhodnutí). K tomu se žalobce v žalobě vůbec nevymezil. Krajský soud nemůže vyhledávat za žalobce konkrétní námitky proti těmto závěrům žalovaného, které svědčí o nedostatečné obezřetnosti při obchodování žalobce s těmito společnostmi a o nevěrohodnosti tvrzení žalovaného o tom, že mohl žalobce nabýt podezření o nestandardnosti obchodování se zmíněným zbožím s těmito společnostmi.

33. *Žalobce ani nevyvrátil další objektivní okolnost, která se týká přímo žalobce a je uvedena v bodu [62] žalovaného rozhodnutí, tj. že: „Odvolatel se stříbrem obchodoval jako fyzická osoba, nicméně jak zjistil prvostupňový správce daně, odvolatel byl zároveň jediným jednatelem společnosti BRAU, která rovněž obchodovala s totožným zbožím v obdobném časovém úseku (roky 2014 a 2015) a měla rovněž totožné dodavatele. Z vyjádření odvolatele (protokol č. j. 907299/17 ze dne 21. 4. 2017 - příloha úředního záznamu č. j. 45154/18) plyne, že založení společnosti BRAU odůvodňoval snahou oddělit velkoobchod se šperky a obchod se stříbrem, přičemž odvolatel měl jako fyzická osoba obchodovat se šperky. Prvostupňový správce daně dále zjistil, že společnost BRAU výrazně utlumila svou aktivitu s obchodem stříbra poté, co vůči ní byla zahájena daňová kontrola (k totožné situaci, byť časově později, došlo i u odvolatele). Tyto skutečnosti tak napovídají tomu, že si odvolatel byl vědom rizika ze zapojení do předmětných řetězců, proto se toto riziko snažil snížit tím, že část obchodů vykonával prostřednictvím právnické osoby, což vysvětluje i to, že jak společnost BRAU tak i odvolatel měli totožné dodavatele.“*
34. *Namísto konkrétních námitek proti zmíněným adekvátním závěrům žalovaného, které žalobce ani v žalobě nenapadl, polemizuje žalobce v žalobě s jednotlivými závěry žalovaného, aniž tato jeho polemika je vůbec schopná vyvrátit zmíněné konkrétní závěry, které se opírají o zjištění správce daně, obsažená ve Zprávě o daňové kontrole. Namísto toho klade soudu otázky, tj. např. „Je snad výjimečné, tedy nestandardní, aby jedna fyzická osoba vlastnila pouze jedinou firmu či snad jedna fyzická osoba byla jednatelem jediné firmy?“,*

.... Ve vztahu k absenci pojištění a zajišťovacích institutů se žalobce ptá soudu, „*Naopak pokud by v tomto případě přikročil k jejich realizaci, bylo by jeho jednání zcela vybočující z dosavadní praxe? Mohlo by být pro žalovaného argumentem pro neobvyklé jednání?*“ K tomu soud poukazuje na to, což již výše uvedl, tj. že žalobce zcela účelově izolovaně vybírá z žalovaného rozhodnutí jednotlivé zmíněné objektivní okolnosti, resp. jejich hodnocení žalovaným a snaží se navodit dojem, že se nejedná o žádné nestandardní okolnosti, tedy že je naprosto běžné, že drahé kovy se převážejí v trezoru v osobním automobilu, že zboží se několika firmám předává, a to postupně, na parkovišti před obchodním domem, že se může zcela běžně provádět kontrola drahých kovů v pytlích prostřednictvím „pohmatu“ a spektrometrem, přičemž je třeba zdůraznit, že je třeba tyto okolnosti hodnotit v celém souhrnu, nikoliv jednotlivě a ani soud nepovažuje tvrzení žalobce za zcela věrohodná (srov. např. viz výše uvedené, zcela přesvědčivé závěry žalovaného, uvedené ve vztahu ke kontrole zmíněného zboží, obsažené v bodu [64] žalovaného rozhodnutí). Krajský soud tak považuje za zcela nedůvodné námitky, které se týkají hodnocení objektivních okolností žalovaným, přičemž k ostatním námitkám se vyjadřuje následovně.

35. Výše zmíněné námitky žalobce, zejména týkající se vědomostního testu, svědčí o tom, že nemůže být důvodnou námitka žalobce o údajné nepřezkoumatelnosti žalovaného rozhodnutí či existenci jiných jeho vad.
36. Již z obsahu žalovaného rozhodnutí je zřejmé, že námitka žalobce o nepřezkoumatelnosti žalovaného rozhodnutí pro nedostatek důvodů nemůže být úspěšná. Obecně lze ve vztahu k přezkoumatelnosti, resp. nepřezkoumatelnosti správních rozhodnutí, vztáhnout i premisi a závěry upravující přezkoumatelnost rozhodnutí správních soudů v souladu s judikaturou Ústavního soudu (např. nález ze dne 20. 6. 1996, sp.zn. III. ÚS 84/94, či nález ze dne 26. 6. 1997, sp.zn. III. ÚS 94/97). Obdobně platí v případě judikturních závěrů Nejvyššího správního soudu ve vztahu k rozhodnutím správních soudů. Proto i pro rozhodnutí správních orgánů platí závěr: „*Nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů je založena na nedostatku důvodů skutkových, nikoliv na dílčích nedostatcích v odůvodnění soudního rozhodnutí. Musí se přitom jednat o vady skutkových zjištění, o něž soud opírá své rozhodovací důvody. Za takové vady lze považovat případy, kdy soud opřel rozhodovací důvody o skutečnosti v řízení nezjišťované, případně zjištěné v rozporu se zákonem anebo případy, kdy není zřejmé, zda vůbec nějaké důkazy byly v řízení provedeny* (srov. rozsudek NSS ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003-75, publikovaný ve Sbírce rozhodnutí NSS pod číslem 133/2004). *Nepřezkoumatelnost pro nesrozumitelnost znamená, že rozhodnutí postrádají základní zákonné náležitosti, z nichž nelze seznat, o jaké věci bylo rozhodováno či jak bylo rozhodnuto, která zkoumají správní úkon z jiných než žalobních důvodů, jejichž výrok je v rozporu s odůvodněním, která neobsahují vůbec právní závěry vyplývající z rozhodných skutkových okolností nebo jejichž důvody nejsou ve vztahu k výroku jednoznačné* (srov. rozsudek NSS ze dne 4. 12. 2003, 2 Azs 47/2003-130, uveřejněný pod číslem 244/2004 Sbírky rozhodnutí NSS).“ V rozsudku NSS ze dne 29. 7. 2004, č. j. 4 As 5/2003-52 vyplývá, že pokud „*Z odůvodnění napadeného rozsudku krajského soudu není zřejmé, jakými úvahami se soud řídil při naplňování zásady volného hodnocení důkazů či utváření závěrů o skutkovém stavu, z jakého důvodu nepovažoval za důvodnou právní argumentaci stěžovatele v žalobě a proč subsumoval popsany skutkový stav pod zvolené právní normy, pak je třeba pokládat takové rozhodnutí za nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů.*“ Má-li být proto správní rozhodnutí přezkoumatelné, musí z něj být zřejmé, jaký skutkový stav vzal správní orgán za rozhodný

a jak uvažil o pro věc zásadních skutečnostech, jakým způsobem postupoval při posuzování těchto skutečností a uvedené pak musí nalézt svůj odraz z odůvodnění přezkoumávaného správního rozhodnutí. Je tomu tak proto, že prostřednictvím odůvodnění tohoto rozhodnutí lze dovodit, z jakého skutkového stavu správní orgán vyšel a jak o něm uvažil. 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 předestřené účastníkem za nerozhodné, nesprávné nebo jinými řádně provedenými důkazy vyvrácené, podle které právní normy rozhodl a jakými úvahami se řídil při hodnocení důkazů*“ (srov. rozsudek NSS ze dne 19. 12. 2008, č. j. 8 Afs 66/2008-71).

37. Žalované rozhodnutí nepřezkoumatelné není, ostatně kdyby tomu tak nebylo, nemohla by žaloba obsahovat rozsáhlou argumentaci napadající věcné závěry žalovaného. Podle konstantní soudní judikatury Nejvyššího správního soudu lze považovat rozhodnutí správního orgánu za nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů v případě, že se jedná o vadu řízení, kdy z žalovaného rozhodnutí nelze zjistit či dovodit, jakým způsobem správní orgán dospěl k výroku rozhodnutí, jakými úvahami se řídil, o jaká skutková zjištění a právní předpisy svůj závěr opřel (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 3. 2007, č.j. 9Afs 11/2007-59). O tuto vadu se může jednat i v případě, kdy žalovaný opře o jiný než v zákoně uvedený důvod své rozhodnutí, čili jedná se v takovém případě o vadu podle ustanovení § 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s. (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 10. 2004, č. j. 5 A 42/2002-43). O takovou vadu se v případě žalovaného rozhodnutí nejednalo.
38. Na tomto místě soud považuje za vhodné opětovně připomenout, že ačkoliv je povinností orgánů veřejné moci svá rozhodnutí řádně odůvodnit, nelze tuto povinnost interpretovat jako požadavek detailní odpovědi na každou námitku (ve vztahu k soudům srov. např. odst. 61 rozsudku Evropského soudu pro lidská práva ve věci Van de Hurk v. Nizozemí). Nadto je třeba si uvědomit, že orgán veřejné moci na určitou námitku může reagovat i tak, že v odůvodnění svého rozhodnutí prezentuje od názoru žalobce odlišný názor, který přesvědčivě zdůvodní. Tím se s námitkami účastníka řízení vždy - minimálně implicitě - vypořádá. Nelze proto bez dalšího uzavřít, že absence odpovědi na ten či onen argument žalobce v odůvodnění žalovaného rozhodnutí (či rozhodnutí soudu) způsobuje nezákonnost rozhodnutí či dokonce jeho nepřezkoumatelnost. Takovýto přístup by totiž mohl vést zejména u velmi obsáhlých podání až k absurdním důsledkům a k porušení zásady efektivní a hospodárnosti řízení. Podstatné je, aby se správní orgán (či následně správní soud) vypořádal se všemi základními námitkami účastníka řízení (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 5. 2009, č. j. 9 Afs 70/2008 – 13).
39. Není pravdou, že by žalovaný „*dosud ani nenastínil*“ spojitost mezi nedoplatky na DPH a „*granulátem, se kterým obchodoval žalobce*“. Ve Zprávě o daňové kontrole (ze strany 14 – 37) a dále v žalovaném rozhodnutí (bod 53 a násl.) je podrobně popsán obchodní řetězec podvodného charakteru, a to ve vztahu ke konkrétním zdaňovacím obdobím. Je nesporné, a ostatně i žalobce to sám v žalobě potvrzuje, že předmětem těchto obchodů byl stříbrný granulát, který nepochybně byl předmětem obchodu, kterého se účastnili zmínění dodavatelé žalobce a následně tento granulát prodával žalobce do zahraničí, tj. společnosti BEDRA GmbH. Samozřejmě je logické, že stříbrný granulát je materiálem s obsahem drahých kovů (tj. MODK) a že zmínění dodavatelé žalobce, tj. DYNASTY partner s.r.o. a

UNIGRADE s.r.o., nakupovali toto zboží od subjektů, které jsou podrobně uvedeny ve Zprávě o daňové kontrole a žalovaném rozhodnutí a jsou součástí zmíněného obchodního řetězce podvodného charakteru. Není pravdou, jak tvrdí žalobce, že nebylo prokázáno narušení neutrality daně. I v žalovaném rozhodnutí byly uvedeny společnosti, které se účastnily zmíněného podvodného řetězce a které byly nejen nekontaktní, ale nepodávaly daňová přiznání, tudíž nebylo divu, že tyto společnosti DPH neplatily, konkrétní údaje jsou uvedeny ve Zprávě o daňové kontrole, přičemž zde jsou obsaženy konkrétní podklady, ze kterých závěry správce daně o neplacení DPH těmito společnostmi vyplývají (konkrétní údaje jsou uvedeny ve Zprávě o daňové kontrole na stranách 14 – 37 ve vztahu k jednotlivým společnostem, pozice jednotlivých subjektů v uvedeném řetězci je rovněž uvedena ve Zprávě o daňové kontrole. Není tedy pravdou, že by se žalovaný narušením neutrality z důvodu chybějící daně nezabýval, když přímo odkazoval na konkrétní zjištění správce daně, konkrétně body [53], [55], [56], [57] žalovaného rozhodnutí. Na výše uvedený závěr nemají vliv dílčí tvrzení žalobce, např. že „V některých případech nebylo ve zprávě o daňové kontrole konstatováno vyměření daně, ale tato uvádí, že dotčenou společností, případně fyzickou osobou, nebylo podáváno daňové přiznání, přičemž však současně absentuje údaj o přiznání resp. stanovení daně (např. společnost SANDEROSAN, s.r.o.). K uvedenému žalobce dále uvádí, že nebylo-li podáváno daňové přiznání, lze s úspěchem namítnout existenci řetězce v celém rozsahu.“

40. Rovněž je nedůvodná námitka žalobce, která se týká rozsahu obchodního řetězce, který byl identifikován v rámci schématu obchodních řetězců za uvedená zdaňovací období, nejedná se o případ, který byl předmětem odkazů žalobce na rozsudek „NSS – Vytrých – bod 69“. Žalobce se pouze účelově snaží izolovat zmíněné obchody na své přímé dodavatele, na sebe a na společnost BEDRA GmbH. Nevysvětlil však, proč tedy např. toto zboží bylo neobvyklým způsobem předáváno na veřejném parkovišti u obchodního domu (pytle s drahými kovy, který každý váží okolo 25 kg), a to tak, že v některých případech bylo zboží nejprve přeloženo do automobilu odběratele žalobce, přičemž předtím bylo naloženo jedním ze subjektů, který byl účasten zmíněného řetězce (např. společnost VOTAVA a VOTAVOVÁ s.r.o.), přičemž podrobnější popis těchto obchodů je uveden v bodu 67 žalovaného rozhodnutí a skutečnosti v něm uvedené žalobce v žalobě vůbec nepopřel a soud není povinen ex offio zjišťovat, zda tyto závěry žalovaného jsou správné či nikoliv, a není krajský soud oprávněn za žalobce vyhledávat námitky proti těmto konkrétním závěrům žalovaného, které vycházejí ze zjištění správce daně. Ostatně popis obchodů je uveden ve Zprávě o daňové kontrole a krajský soud na tuto zprávu v podrobnostech odkazuje (strany 14 – 37), kde jsou obsaženy konkrétní skutečnosti zjištěné u jednotlivých článků zmíněného řetězce. Žalobce se tak v žalobě snaží navodit dojem, že v podstatě nemohl mít ani povědomost o původu zboží, což pravda být nemůže, a i kdyby tomu tak bylo, právě vzhledem k rizikovosti těchto obchodů se zmíněnou komoditou a v neposlední řadě i s přihlédnutím k žalobcem tvrzeným zkušenostem s obchodováním s touto komoditou, je třeba přisvědčit závěrům žalovaného, že měl být žalobce obezřetný při těchto obchodech a nemohl naivně předpokládat, že správci daně, žalovanému a potažmo soudu budu stačit jen jeho naivní tvrzení o spolehlivosti jeho přímých dodavatelů, tedy že v dané věci izoloval tyto obchody pouze na vztah mezi ním a jeho přímým dodavatelem a nebyl ani povinen si ověřovat, odkud toto zboží jeho přímí dodavatelé odebírají, tj. o jaké „firmy“ pochybného charakteru se jedná (k tomu srov. bod 55 a 58 žalovaného rozhodnutí). K námitkám žalobce, které se týkaly zmíněných

objektivních okolností, se již soud výše vyjádřil a nemíní vést polemiku s účelovými závěry žalobce, když ten nesprávně „vytrhává“ z kontextu jednotlivá hodnocení žalovaného o standardnosti těchto obchodů ve vztahu k hodnocení objektivních okolností, což judikatura nepřipouští (srov. zejména rozsudek NSS ze dne 15. 2. 2017, č. j. 1 Afs 53/2016-58). Pokud žalobce se „ohání“ spolehlivostí a daňovou kázní ze strany jeho přímých dodavatelů (a jejich kontaktností a placením DPH), tak tato okolnost sama o sobě ještě nesvědčí o tom, že žalobce nemohl a nemusel vědět, že byl součástí podvodného řetězce. Naopak, jak již soud výše uvedl a uvedl to též žalovaný v žalovaném rozhodnutí, přímí dodavatelé fungovali v pozici tzv. bufferu, tj. že zakrývali podvodný řetězec právě tím, že do určité míry se správcem daně komunikují, vykazují nějakou (zejména nízkou) daňovou povinnost, přičemž v daném případě se jedná právě o zmíněné společnosti DYNASTY partner s.r.o. a UNIGRADE s.r.o., čili právě tyto dodavatelé fungovali ve zmíněném řetězci za účelem toho, aby pak mohl žalobce v pozici tzv. brokera poukazovat na chování těchto svých dodavatelů, ale tato skutečnost sama o sobě nemůže „zlegalizovat“ nárok žalobce na přiznání DPH. A to právě z výše uvedených důvodů, kdy součástí tohoto řetězce nebyli jen tyto dodavatelé žalobce, protože tyto zmíněný stříbrný granulát si sami nevyrobili, ale odebírali ho od výše zmíněných společností, které DPH neplatily. Nejednalo se tak o „pouze fiskální zájem státu“, naopak se jednalo o soukromý zájem zmíněných společností a zejména žalobce s cílem vylákat od státu neoprávněně DPH. Ve vztahu k hodnocení zmíněných objektivních okolností krajský soud poukazuje na již výše zmíněné závěry soudu a potažmo i správce daně a žalovaného, nemíní polemizovat s dílčími, účelovými námitkami žalobce, kdy ten vytrhává jednotlivé závěry žalovaného z kontextu, např. kritizuje to, že žalovaný žalobci doporučuje uzavření alespoň rámcové smlouvy atd. Závěry žalovaného jsou komplexní, logické, je třeba je hodnotit v souvislostech, nikoliv izolovaně, tedy účelově, jak o to snaží neúspěšně žalobce. Pokud ve vztahu k druhému kroku vědomostního testu (přijatá opatření) žalobce pouze konstatuje, že první a druhý krok se liší účelem, resp. svojí podstatou a že tedy žalovaný obsahově setřel rozdíl mezi prvním a druhým krokem vědomostního testu, tak tento závěr krajský soud nesdílí. Jak již soud výše uvedl, břemeno tvrzení a důkazy ve vztahu k tomuto kroku tíží daňový subjekt, správce daně není povinen vyhledávat za něj konkrétní dostatečná opatření, které měl žalobce přijmout, aby se vyhnul účasti na daňovém podvodu (srov. rozsudek NSS ze dne 24. 5. 2018, č. j. 9 Afs 194/2017-34). Není pravdou, že by žalovaný „obsahově setřel rozdíl mezi prvním a druhým krokem vědomostního testu“, naopak konkrétně, nad rámec svých povinností žalobci uvedl, jaká opatření konkrétně měl přijmout, a to ve vztahu zejména ke svým přímým dodavatelům (z obchodního rejstříku si mohl potvrzení personální propojení obou dodavatelů, mohl zjistit jejich hospodářské výsledky, mohl tedy pochybovat o spolehlivosti těchto společností, mohl provést důkladnější kontrolu svých dodavatelů, měl trvat na písemném vyhotovování smluv, mohlo se jednat i o obecné rámcové smlouvy vzhledem k rozsahu obchodů, měl zajistit dostatečnou kontrolu zboží atd.). To jsou zcela konkrétní opatření, která pokud by žalobce přijal, tak by se vyhnul problémům, kterým čelil ve zmíněném daňovém řízení. A to tím spíše měl tato opatření přijmout, když, jak sám tvrdil, je dlouholetým obchodníkem s drahými kovy a měl si být vědom rizikovosti této komodity a tím spíše měl přijmout výraznější opatření. V podrobnostech pak odkazuje krajský soud na body 71 a násl. žalovaného rozhodnutí, stejně jako v případě konkrétních závěrů správce daně na daňovou kontrolu, když se zároveň ztotožňuje se závěry žalovaného, přičemž „není smyslem

soudního přezkumu stále dokola podrobně opakovat již jednou vyřčené, a proto se může soud v případě shody mezi názorem soudu a odůvodněním žalobou napadeného rozhodnutí odkazovat na toto odůvodnění“ (srov. např. rozsudek NSS ze dne 27. 7. 2007, č. j. 8 Afs 75/2005-130, publikovaný pod č. 1350/2007 Sb., NSS). Nedůvodné jsou i námitky, které uvedl žalobce v části žaloby III., bod D/, když v odvolání žalobce tyto námitky uváděl, tedy poukazoval na uplynutí lhůty pro stanovení daně a na chybně vedený spis. Jak vyplývá ze správního spisu a zejména z žalovaného rozhodnutí (bod 79), žalobce poukazoval na to, že mezinárodní dožádání nemělo vliv na běh lhůty pro stanovení daně, že tedy ust. § 148 odst. 4 písm. f) daňového řádu, podle něhož lhůta pro stanovení daně neběží po dobu ode dne odeslání žádosti o mezinárodní spolupráci při správě daní až do dne obdržení odpovědi na tuto žádost nebo do dne odeslání oznámení o ukončení mezinárodní spolupráce při správě daní v dané věci, se na daný případ nevztahuje. Na této námitce setrval žalobce i v žalobě, přičemž je potřeba uvést, že žalovaný se touto námitkou zabýval a podrobně se k ní vyjádřil, přičemž uvedl k ní konkrétní závěry. Tyto závěry obsahují konkrétní důvody tohoto mezinárodního dožádání (správce daně provedl mezinárodní dožádání u belgických orgánů, aby zjistil údaje o belgické společnosti uvedené na pytlích stříbra, na základě dožádání zjistil, že kontrolované zboží bylo dopraveno do Itálie, proto správce daně učinil mezinárodní dožádání u italských orgánů, ze kterého zjistil, že zboží bylo v Itálii přeprodáno, proto se nepodařilo zmapovat řetězec obchodů, který předcházela dodání první české společnosti a skutečnost, že se správce daně pokusil zmapovat celý řetězec společností počínaje výrobcem stříbra, i když neúspěšně, tak tato neúspěšnost sama o sobě nemůže mít vliv na závěr o tom, že po dobu těchto dožádání běžela lhůta pro stanovení daně, tj. že tato dožádání neměla vliv na běh této lhůty. Další, v pořadí třetí mezinárodní dožádání, se týkalo odběratele žalobce, tj. společnosti BEDRA GmbH, kdy správce daně ověřoval faktické dodání zmíněného zboží, toto dožádání se týkalo dané věci, mělo souvislost s daňovým řízením a po tuto dobu neplynula lhůta pro stanovení daně, tedy námitka žalobce, která se týká uplynutí lhůty pro stanovení daně, vychází z nesprávného předpokladu, resp. názoru o tom, že se po dobu těchto dožádání zmíněná lhůta nepřerušovala. Nedůvodnou shledal správně žalovaný i námitku týkající se pochybení při vedení spisu. Pokud změna čísel jednacích u některých písemností byla způsobena tím, že některé písemnosti byly přeraženy z vyhledávací části spisu do části veřejné, tak to bylo podloženo úředním záznamem, toto formální pochybení nemůže mít vliv na zákonnost žalovaného rozhodnutí a umožnit žalobci, aby neoprávněně čerpal DPH na základě zcela konkrétních a prokázaných okolností o jeho účasti v podvodném řetězci. Pokud „se věcně žalovaný mezinárodním dožádáním ani nezabýval“ tak to ještě samo o sobě nezpůsobuje to, že by nebylo možné aplikovat ust. § 148 odst. 4 písm. f) daňového řádu. Žalovaný ve vztahu k tomuto třetímu mezinárodnímu dožádání tvrdí, že se jednalo o nové skutečnosti a že měl žalovaný je s žalobcem projednat a umožnit mu se vyjádřit. Žalovaný naopak k žalobě uvedl, že s obsahem mezinárodního dožádání byl žalobce seznámen dne 8. 8. 2018 při nahlížení do spisového materiálu (protokol č.j. 1437141/18). A i kdyby měl být žalobce seznámen s tímto mezinárodním dožádáním před podepsáním Zprávy o daňové kontrole, nemohl být žalobce krácen na svých právech takovým postupem, neboť výsledky tohoto mezinárodního dožádání, stejně jako předchozích mezinárodních dožádání, neměly vliv na uložení povinnosti žalobci zmíněnými rozhodnutími správce daně.

41. Protože žaloba nebyla důvodná, musel ji krajský soud zamítnout (§ 78 odst. 7 s.ř.s.).

42. Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o ust. § 60 odst. 1 s.ř.s., když neúspěšný žalobce neměl právo na náhradu nákladů řízení a úspěšnému žalovanému soud toto právo nepřiznal, když mu žádné náklady řízení podle obsahu spisu nevznikly (§ 60 odst. 1 s.ř.s.).

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

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

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 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.

Pardubice 8. ledna 2020

JUDr. Jan Dvořák v. r.
předseda senátu