



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

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

žalobce: **HYDROENERGIE spol. s r.o., IČ 15052842**
Bylany 31, 538 01 Bylany
zastoupený společností UNTAX s.r.o.
U Továren 259/14, 102 00 Praha 10

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství, IČ 72080043**
Masarykova 427/31, 602 00 Brno

v řízení o žalobě proti rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství v Brně ze dne 28. 2. 2019, č. j. 8832/19/5300-22441,

takto:

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

Odůvodnění:

1. Žalobkyně (dále v textu i též jako „žalobce“) se včas podanou žalobou domáhala u zdejšího soudu přezkumu v záhlaví tohoto rozsudku označeného rozhodnutí žalovaného, kterým bylo zamítnuto odvolání žalobkyně a potvrzeny dodatečné platební výměry na DPH za zdaňovací období leden, únor, březen, květen, červen, červenec, září, říjen, listopad a

prosinec 2013, leden a březen 2014 vydané Finančním úřadem pro Pardubický kraj, Územní pracoviště v Chrudimi, ze dne 10. 7. 2018, č. j. 1275809/18/2804-50523-606541, č. j. 1275841/18/2804-50523-606541, č. j. 1275983/18/2804-50523-606541, č. j. 1275989/18/2804-50523-606541, č. j. 1275994/18/2804-50523-606541, č. j. 1276009/18/2804-50523-606541, č. j. 1276015/18/2804-50523-606541, č. j. 1276027/18/2804-50523-606541, č. j. 1276034/18/2804-50523-606541, č. j. 1276040/18/2804-50523-606541, č. j. 1276050/18/2804-50523-606541 a č. j. 1276056/18/2804-50523-606541 (dále jen jako „dodatečné platební výměry“ nebo „DPV“). Zároveň správce daně předmětnými dodatečnými výměry uložil žalobkyni povinnost uhradit penále. Žalobkyně odůvodnila svou žalobu následujícím způsobem, přičemž svou žalobu rozdělila do následujících žalobních okruhů:

1) Neexistence podvodu na DPH

2. Žalobkyně odkázala na závěr obsažený v rozsudku NSS ze dne 25. 4. 2019, č. j. 7 Afs 321/2018 – 80, přičemž dle jejího tvrzení žalovaný nijak nevysvětlil skutkové a příčinné souvislosti mezi neodvedením daně, nárokováním odpočtu a prokázáním vědomosti o skutečnostech svědčících o podvodném jednání mezi žalobkyní a ostatními subjekty. Žalobkyně podotýká, že důkazní břemeno ohledně toho, zda žalobkyně věděla nebo vědět měla a mohla o možném daňovém podvodu, stíhá žalovaného. Žalovaný však nijak neprokázal účast žalobkyně na podvodu. Žalobkyně dále poukazuje na to, že se žalovaný nijak nezabýval tím, zda první subjekty kupující zboží v tuzemsku vůbec uplatnily nějakou daň při pořízení zboží. Popisy chování třetích osob jsou neúplné, navíc nejsou nijak relevantní jako důkaz o zapojení žalobkyně do podvodu. Pokud byl tedy vůbec nějaký podvod na DPH spáchán, tak nebyl spáchán žalobkyní a ta je pouze jeho nahodilým účastníkem.

2) Vědomostní test

3. Žalobkyně opětovně odkazuje na závěr obsažený v rozsudku NSS ze dne 25. 4. 2019, č. j. 7 Afs 321/2018 – 80, tedy že k založení spoluodpovědnosti za účast na daňovém podvodu je třeba prokázat, že *k daňovému podvodu došlo, resp. v jakých konkrétních skutkových okolnostech podvod spočíval. Mezi objektivními okolnostmi musí nejen existovat příčinná souvislost s existencí podvodu, avšak veškeré objektivní okolnosti musí nadto pro žalobkyni mít ve svém souhrnu jediné vysvětlení - její účastenství na podvodu na DPH.* Žalovaný nicméně žádné tyto souvislosti mezi objektivními okolnostmi neosvětlil, což neučinil ani před ním správce daně. Žalovaným zmiňované objektivní okolnosti neposkytují ve svém souhrnu jediné možné vysvětlení, a to účast žalobkyně na podvodu. Naopak tyto objektivní okolnosti jednotlivě i ve svém souhrnu jen popisují okolnosti obchodního života žalobkyně, z nichž žádné podvodné jednání nevyplývá.
4. Žalobkyní navazované obchodní kontakty nebyly nahodilé, jednalo se pouze o navázání starých obchodních kontaktů za účelem překlenutí ekonomické krize. Navíc pro typického účastníka na pozici "buffer" je symptomatické, že tento subjekt žádnou vlastní obchodní aktivitu fakticky nevyvíjí a funguje jen jakýsi pasivní článek, jehož účelem je zakrýt stopu podvodu. V posuzovaném případě je tomu však opačně, když žalobkyně aktivně obchodní příležitosti vyhledávala, aby na trhu nepříznivé období přežila.
5. Další skutečnost – nezveřejněné účetní závěrky v OR – nemůžou být žalobkyni k tíži, když v inkriminované době bylo běžné, že obchodní společnosti své účetní závěrky

nezveřejňovaly, což platilo i pro drtivou část státních podniků. Podobné tomu je i s údajným nevyužíváním webových stránek. Některé společnosti webové stránky měly a některé zase ne, což opět nemůže jít žalobkyni k tíži, když je to čistě na jednotlivých společnostech, jaký komunikační kanál k nabízení zboží zvolí. Dále také nezveřejněné bankovní účty nemohou mít na projednávanou věc vliv, jelikož v daném období zveřejněny účty u všech subjektů rozhodně nebyly, nebylo ani možné po daňových subjektech spravedlivě požadovat, aby se tímto zveřejněním řídily, a že finanční správa dokonce sdělovala, že placení na nezveřejněný účet zatím postihovat nebude.

6. Dále vytýkaná údajná neexistence provozoven nebyla správcem daně nijak objasněna, není tak zřejmé v čem by tato skutečnost měla být na závalu, zvláště v případě obchodů s tak specifickou komoditou. Žalobkyni bylo dále vytýkáno, že uzavírala smlouvy v ústní formě. Žalobkyně uzavírala smlouvy jak v písemné tak v ústní formě, navíc žalovaný opět neobjasnil, jak by písemně uzavřená smlouva mohla zabránit pořízení zboží zasaženého podvodem. Nebylo také daňovými orgány vysvětleno, proč by měla žalobkyně své zboží pojišťovat a proč by mělo být k tíži to, že žalobkyně požadovala platby předem. Navíc není ani pravdivé tvrzení, že žalobkyně neověřovala kvalitu a množství zboží, když standardně docházelo k vizuální a čichové kontrole zboží. Správce daně také nevysvětlil, proč považuje zisk realizovaný žalobkyní za neobvykle nízký. Správce daně ani nevysvětlil, v čem by měla být závadnost toho, že žalobkyně zboží pořizovala teprve v okamžiku, kdy si na trhu zajistila odběratele. V čem by tedy měl spočívat podezřele rychlý sled nákupních a prodejních operací, správce daně nevysvětluje. Naopak účelově „demonizuje“ běžné obchodní okolnosti u společnosti STARBRIGHT s.r.o., od které měla žalobkyně pronajaté nádrže na olej. Je tudíž naprosto normální, že společnost STRABRIGHT za žalobkyni zboží převzala, zkontrolovala a stočila.

3) Interní kontrolní mechanismy

7. Žalobkyně vytýká žalovanému, že v rozporu s judikaturou SDEU přenesl na žalobkyni povinnost odhalovat jakékoliv nesrovnalosti v obchodování svých dodavatelů, jelikož tato povinnost primárně náleží daňovým orgánům. Žalobkyni tíží pouze povinnost, že pokud existují náznaky vzbuzující podezření o podvodu, je daňový subjekt povinen přijmout potřebná opatření, aby se takového podvodu neúčastnil. Žalobkyně však žádné takové náznaky neměla, tyto náznaky neuvádí ani žalovaný. Žalovaný navíc neuvádí, jaké konkrétní opatření mohla žalobkyně přijmout, aby zabránila její účasti na podvodu, což je jeden z požadavků kladených na správní orgán, což vyplývá z odůvodnění rozsudku FIRST-TIER TRIBUNAL (TAX CHAMBER) Spojeného království Velké Británie a Severního Irska sp. zn. TC 00410 ze dne 3. března 2010 ve věci BRAYFAL LTD. Mimo tento požadavek je na správní orgán kladen také požadavek identifikovat opatření, které žalobkyně přijmout mohla, ale neučinila tak, a také že nepřijetí takových opatření vedlo k její účasti na podvodu. Těmto požadavkům však daňové orgány nedostály.
8. Na základě výše uvedeného žalobkyně navrhla, aby zdejší soud žalované rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Zároveň žalobkyně navrhla zrušit také rozhodnutí Finančního úřadu pro Pardubický kraj, Územního pracoviště v Chrudimi, vydaná dne 10. července 2018. Pro případ úspěchu ve věci žalobkyně uplatnila nárok na náhradu nákladů řízení.

9. Žalovaný ve svém vyjádření setrval na skutkových a právních závěrech obsažených v odůvodnění žalovaného rozhodnutí a navrhl, aby zdejší soud žalobu jako nedůvodnou zamítl.
10. Krajský soud v řízení vedeném podle ust. § 65 a násl. zákona č. 150/2002 Sb., 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:
11. Dne 11. 12. 2015 zahájil správce daně u žalobkyně daňovou kontrolu na DPH za zdaňovací období měsíců ledna až prosince roku 2013 a měsíců ledna až března roku 2014. V této době provozovala žalobkyně ekonomickou činnost mimo specializované stavební činnosti také v oboru velkoobchodního nákupu a prodeje řepkového oleje a řepkového cukru. Právě druhá zmíněná činnost byla předmětem zahájené daňové kontroly. Na základě provedené daňové kontroly správce daně dospěl k závěru, že se žalobkyně zapojila do obchodních transakcí s řepkovým olejem a řepným cukrem, které byly zasaženy podvodem na DPH. Na základě objektivních okolností (nově vyvíjená činnost v oboru velkoobchodu, nezveřejněné účetní závěrky dodavatelů, neexistence webových stránek dodavatelů, nezveřejněné bankovní účty dodavatelů, neexistence provozoven, ústně uzavírané kupní smlouvy, nepojišťování dodávek, neověřování kvality zboží, platby prováděné před dodáním zboží a celkový rychlý sled nákupu a prodeje) bylo dle správce daně prokázáno, že žalobkyně věděla, nebo přinejmenším vědět mohla a měla, že se účastní podvodu na DPH. Z toho důvodu nebyl žalobkyni uznán nárok na odpočet daně za předmětná zdaňovací období v souhrnné výši 4.655.450 Kč. Proti těmto rozhodnutím (DPV) podala žalobkyně včasné odvolání, ve kterém namítala v jádru stejné námitky, které uvádí v žalobě. Žalovaný nicméně argumentaci žalobkyně neshledal důvodnou a její odvolání zamítl, ztotožnil se závěry správce daně a vydané DPV potvrdil. S takovým rozhodnutím žalobkyně opět nesouhlasila a napadla rozhodnutí žalovaného u zdejšího soudu žalobou, kterou odůvodnila výše uvedeným způsobem.
12. 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 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. 9Afs 70/2008 – 13).
13. 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. 9 Afs 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.

14. K tomu lze ještě uvést, že povinnost posoudit všechny žalobní námitky neznamena, 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.“

15. 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.“ [nález 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).

16. 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>).
17. 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).
18. 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 přihlídnout 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). Při posuzování dostatečnosti soudního přezkumu je podle ESLP nutno posoudit:

- (i) pravomoci příslušného soudního orgánu,
- (ii) oblast, jíž se rozhodnutí správního orgánu týká, a to zejména z pohledu, zda obsahuje posouzení otázek vyžadujících zvláštní odborné znalosti,
- (iii) míru správního uvážení, kterou v dané věci příslušné správní orgány mají,
- (iv) způsob, jakým bylo rozhodnutí přijato, zejména z pohledu záruk, které měli účastníci správního řízení k dispozici, a
- (v) obsah sporu včetně rozsahu soudní žaloby. Soud proto musí přezkoumat právní zakotvení soudního přezkumu jako celek, včetně procesních záruk, které účastníci řízení mají k dispozici, a ověřit, zda byly skutkové okolnosti v řízení jako celku náležitě přezkoumány. Z toho vyplývá, že soud ve správním soudnictví v dané věci nemůže svým rozhodnutím nahradit odborné věcné závěry správních orgánů, k nimž jsou jen tyto povolány z hlediska jejich odborné kompetence.

19. Nyní již k samotnému přezkumu.

20. 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. nález 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 skutečnost, na jejích základech 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).

21. 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 pak uznáním nároku na odpočet namísto podpory exportu, zachování principu neutrality daní z přidané hodnoty, případně inkasa daně z příjmů z takové transakce, se stává pouhým výplatcem 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.
22. 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. nález Ústavního soudu ze dne 15. 5. 2001, sp. zn. IV. ÚS 402/99).

23. 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“).
24. 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. 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.“

25. 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).
26. Pro shrnutí krajský soud uvádí, že pro odepření nároku na odpočet DPH daňovému subjektu je potřeba v daňovém řízení prokázat v první řadě existenci podvodu v obchodním řetězci, tedy prokázat existenci chybějící daně. Poté musí následovat tzv. vědomostní test, při kterém se v 1. fázi posuzuje, zda existují objektivní okolnosti, které prokazují, že o podvodu v obchodním řetězci daňový subjekt věděl nebo vědět měl a mohl. Následně v 2. fázi vědomostního testu bude posouzeno, zda daňový subjekt přijal veškerá rozumná opatření, aby se neúčastnil podvodného řetězce, která lze po daňovém subjektu vzhledem k případu požadovat. Pokud tedy v daňovém řízení vyjde najevo existence podvodu na DPH v obchodním řetězci, do kterého je daňový subjekt zapojen, a na základě objektivních okolností lze uzavřít, že daňový subjekt o podvodu věděl nebo vědět měl a mohl a nepřijal rozumná opatření k tomu, aby se vyvaroval účasti na takovém podvodu, ztrácí tímto daňový subjekt nárok na odpočet DPH.
27. A v dané věci byly nepochybně splněny podmínky pro aplikaci výše zmíněných závěrů, a to z následujících důvodů:
28. Nejprve se krajský soud zabýval žalobním bodem, ve kterém žalobkyně uvádí, že nebyla prokázána existence podvodu na DPH a její účast na takovém podvodu.
29. Krajský soud na tomto místě opakuje, že v první fázi testu jsou daňové orgány povinny prokázat existenci podvodu v obchodním řetězci, tedy je nutno prokázat, že jeden ze subjektů v obchodním řetězci neodvede daň a další si ji odečte, a to za účelem získání zvýhodnění, které je v rozporu s účelem Směrnice, neboť uskutečněné operace neodpovídají běžným obchodním podmínkám. V této fázi se tak neproказuje účast žalobkyně na samotném podvodu, jak se mylně domnívá žalobkyně, ale prokazuje se samotná existence podvodu v obchodním řetězci, jehož je žalobkyně součástí. Model obchodních řetězců, kterých se žalobkyně při obchodování s řepkovým cukrem a olejem účastnila, uvádí žalovaný na str. 12 a 13 žalovaného rozhodnutí, přičemž vychází z analýzy správce daně údajů z VIES, peněžních toků, přepravních listů a dalších podkladů. Žalobkyně v žalobě ani nespornuje, že by takto uvedené modely řetězců byly chybné, tedy že v těchto řetězcích vůbec nefigurovala. Soud má tedy tyto modely za mezi stranami nesporné. Žalobkyně v žalobě pouze uvádí, že nebyla daňovými orgány prokázána existence podvodu s „účastí žalobkyně“. Ale jak již několikrát zmínil krajský soud, v první moment se neproказuje účast žalobkyně na podvodu, ale pouhá existence podvodu v řetězci, kterého je žalobkyně součástí. Žalovaný tedy poté, co prověřil sestavený model obchodních řetězců, který žalobkyně nespornuje, pokračoval v hodnocení objektivních okolností, které by mohly být nestandardními obchodními podmínkami, prokazující existenci podvodu na DPH v obchodním řetězci. Žalovaný tyto skutečnosti hodnotí v žalovaném rozhodnutí na str. 14 – 19 a krajský soud se s nimi v plném ztotožňuje. Na tomto místě krajský soud opakuje, 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). Žalovaný postupoval zcela dle zákona a ustálené judikatury, když jako první prověřil existenci chybějící daně v každém jednotlivém řetězci za jednotlivá zdaňovací období.

30. V období lednu 2013 byla součástí obchodního řetězce společnost Slemoner, která až do vydání žalovaného rozhodnutí nepodala za zmíněné období daňové přiznání, se správcem daně nekomunikuje, daň za zboží pořízení z JČS nepřiznala a neodvedla. V únoru roku 2013 byla součástí obchodního řetězce společnost SAVARTES, která svému správci daně nepředložila žádné daňové doklady, ze systému VIES bylo zjištěno, že společnosti z JČS dodávaly zboží společnosti SAVARTES, tudíž byla společnost SAVARTES doměřena daň v řádech milionů, která nebyla uhrazena. V období března roku 2013 byla součástí obchodního řetězce společnost MAPREL Trade, která od roku 2013 nepodává daňová přiznání, je nekontaktní a nespolupracuje. Dle systému VIES bylo společnosti MAPREL Trade dodáno zboží z JČS, ta ale daň nepřiznala a po doměření daně správcem daně ani neuhradila. Dále v období února a března byla součástí obchodního řetězce též společnost Chino, která podala za zmíněná období roku 2013 nulová daňová přiznání. Společnost se na sídle nezdržuje a je nekontaktní. V období května, června a července 2013 byla součástí obchodního řetězce společnost Black Service, které ve zmíněných obdobích nevykázala zboží dodané z jiného JČS, i když ze systému VIES bylo zjištěno, že polská společnost MJM a P. O. vykazovali dodání zboží společnosti Black Service. Daňové povinnosti za prověřovaná zdaňovací období tak byly stanoveny podle pomůcek v řádech statisíců, avšak nebyly společnosti uhrazeny. V období července roku 2013 byla součástí obchodního řetězce také společnost Download, která ve zmíněném období nepodala daňové přiznání a je nekontaktní. Bylo zjištěno, že polská společnost MJM dodala zboží společnosti Download, ta však daň nepřiznala, neodvedla a se správcem daně nekomunikuje. V období září 2013 byla součástí obchodního řetězce společnost SNAP stav. Ze systému VIES bylo zjištěno, že slovenský plátce BICOTEC vykazoval dodání zboží společnosti SNAP stav. Tato společnost však daň za zboží dodané z JČS v předmětném zdaňovacím období neodvedla. V období října 2013 byla součástí obchodního řetězce společnost FORSLASTI, která přiznala za zmíněné období nulovou daň, i když bylo zjištěno ze systému VIES, že jí bylo dodáno zboží z JČS. Společnost FORSLASTI však daň nepřiznala a neodvedla. V období října a listopadu byla součástí obchodního řetězce společnost Brikmat, která za zmíněné období nepodala daňové přiznání, daň neodvedla, byl jí přidělen status nespolehlivého plátce a následně ji byla i zrušena registrace k DPH. V období prosince 2013, ledna a března roku 2014 byla součástí obchodního řetězce společnost MOTOR OK, která za uvedené období roku 2014 nepodala daňové přiznání, za uvedená období roku 2013 sice podala daňové přiznání a daň přiznala, nicméně neodstranila pochybnosti správce daně, neumožnila mu prověření správnosti tvrzení, a proto ji byla daň stanovena dle pomůcek. Správce daně u společnosti MOTOR OK eviduje daňové nedoplatky ve výši cca 1, 2 milionu Kč. Společnost má od 20. 6. 2015 status nespolehlivého plátce a ke dni 17. 1. 2017 jí byla z úřední moci zrušena registrace k DPH.

31. Na základě výše uvedeného má krajský soud za prokázanou chybějící daň v každém jednotlivém období. Žalovaný dostatečně vylíčil a vyhodnotil informace, které vedou k jedinému závěru, že alespoň jeden z účastníků řetězce daň neodvedl. Navíc žalobkyně v žalobě ani žádné konkrétní skutečnosti nevyvrací a není ani úkolem soudu za žalobkyni tyto konkrétní skutečnosti dohledávat. Žalobkyně k tomu v žalobě vznesla pouze ne úplně jasnou námitku, že žalovaný smlčuje, jestli první tuzemský kupující uplatňoval daň při pořízení zboží z JČS. „*Tedy pokud ony třetí subjekty daň při pořízení zboží z JČS nepřiznaly, nejednalo se o žádné zkrácení daňové povinnosti (neexistuje žádná chybějící daň) a jedná se pouze o jakési administrativní pochybení.*“ K tomu krajský soud pouze uvádí, že dle § 25 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen jako „ZDPH“), vzniká plátcí nebo identifikované osobě povinnost přiznat daň při pořízení zboží z jiného členského státu s místem plnění v tuzemsku v zákonem stanovené lhůtě. Z výše uvedených skutečností je patrné, že zmíněné subjekty daň nepřiznaly ani neodvedly, ač k tomu byly povinny.
32. Nicméně chybějící daň nemůže sama o sobě potvrzovat závěry o existenci podvodu. Je nutné, aby neodvedení daně doprovázely takové nestandardní okolnosti, které by existenci podvodu prokazovaly. Žalovaný se tedy následně poté, co byla prokázána chybějící daň, pokračoval v hodnocení, zda obchodování v rámci popsanych řetězců probíhalo standardním způsobem, či nikoliv. Takové hodnocení je obsaženo v žalovaném rozhodnutí na str. 16 až 19. S hodnocením daňových orgánů se krajský soud v plném ztotožňuje. Žalobkyně hodnocení obchodování v rámci řetězce nijak nespornuje, nic k němu neuvádí a bylo by tedy nadbytečné se dopodrobna zabývat úvahami žalovaného. Krajský soud pouze nad rámec uvádí, že nestandardnost popsaneho obchodování spočívá mimo jiné ve skutečnostech, že společnost Brikmat uváděla jako hlavní ekonomickou činnost výrobu dřevěných, korkových a slaměných výrobků, přijaté platby společností byly obratem vybírány v hotovosti a další. U společnosti MOTOR OK byla zjištěna hlavní činnost oprava silničních vozidel, oprava karoserií a podobné. Navíc tato společnost před žalobkyní prodával zboží společnosti Boban Finance, která nedisponuje majetkem ani zaměstnanci, obchody byly uzavírány pouze na dálku a peníze za zboží obratem vybírány v hotovosti. Žalovaný dále uvádí v bodech [62] až [67] další skutečnosti potvrzující nestandardnost obchodování mezi články řetězce, mezi které patří mj. prodávání zboží pod pořizovací cenou, převody peněžních prostředků mezi několika subjekty probíhaly ve většině případů během jediného dne a další. K těmto zjištěním opět žalobkyně neuvádí konkrétní argumentaci, která by zjištění daňových orgánů vyvracela, a soud má tak tyto skutečnosti za prokázané a s hodnocením žalovaného se plně ztotožňuje. Žalobkyně k tomu pouze uvádí, že žalovaným popsána pochybení jiných subjektů nijak neprokazují účast žalobkyně na podvodném řetězci transakcí. Nicméně žalovaným popsána pochybení nemají prokázat toliko účast žalobkyně na podvodu, nýbrž existenci podvodu samotného, a tu má krajský soud za prokázanou. Krajský soud na tomto místě uzavírá, že žalovaný a před ním správce daně shromáždili dostatečné množství informací, které jasně prokazují existenci podvodu v obchodním řetězci, jehož součástí je též žalobkyně.
33. V další fázi přezkumu se žalovaný zaměřil na posouzení objektivních okolností, na základě kterých dospěl správce daně k závěru, že se žalobkyně účastní podvodu na DPH nebo o své účasti vědět měla a mohla (1. fáze vědomostního testu). K tomu žalobkyně uvádí paletu námitek směřující do každé jedné z okolností, které daňové orgány použily při svých

úvahách. Na tomto místě však krajský soud předesílá, že při hodnocení okolností svědčících/nesvědčících o tom, že žalobkyně věděla nebo vědět mohla a měla o podvodu v obchodním řetězci, nelze provádět čistě izolovaně, jak činí žalobkyně v žalobě. I když by každá jedna okolnost sama o sobě nemohla svědčit o tom, že žalobkyně věděla nebo vědět mohla a měla o daňovém podvodu, tak to ještě neznamená, že žalobkyně o podvodu skutečně vědět nemohla.

34. Žalobkyně 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 žalobkyně 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).
35. Zároveň je však tyto skutečnosti a okolnosti (objektivní) posuzovat nikoliv jak to účelově a nesprávně činí na rozdíl od správce daně a žalovaného žalobkyně, 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).
36. 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 daňového subjektu 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 společností 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.
37. Například v takovém případě u kupní smlouvy uzavřené v ústní formě je třeba přihlídnout k tomu, že sice 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).

38. Při posuzování zjištěných skutečností je proto nutné hodnotit všechny okolnosti v souhrnu a společně, a ne každou okolnost izolovat. Je nutné si vytvořit celkový obraz o uskutečněných obchodech v rámci obchodního řetězce, a tento výsledný celkový obraz posoudit z toho hlediska, zda opravdu daňový subjekt věděl nebo vědět měl a mohl o daňovém podvodu. Z tohoto důvodu krajský soud nepřistoupil na přezkum každé jednotlivé okolnosti vedoucí daňové orgány k závěrům, že žalobkyně o podvodu věděla nebo vědět měla a mohla, jak se dožaduje žalobkyně v žalobě. Krajský soud tak přistoupil k přezkumu celkového obrazu obchodování žalobkyně, do kterého se promítly všechny okolnosti vyvstalé při daňovém řízení. Krajský soud po provedeném přezkumu musí konstatovat, že se závěry žalovaného a před ním správce daně v plném ztotožňuje a že žalobní argumentace žalobkyně není důvodná.
39. Krajský soud, stejně jako daňové orgány, vzal za rozhodné, že podezření o nestandardním chování v rámci řetězce mohla žalobkyně pojmout již na začátku svého obchodování s tak rizikovou komoditou, jakou je řepkový olej a cukr. Z pohledu krajského soudu je podnikatelsky velice nestandardní, aby nově vstupující podnikatelský subjekt na trh žádal o informace a rady svého odběratele na základě rámcové smlouvy (společnosti STARBRIGHT), který žalobkyni dokonce pronajme nádrž na skladování a svými zaměstnanci zajistí i přebrání zboží žalobkyně. Podnikatelsky a ekonomicky je přeci toto schéma čistě nelogické, jelikož pro společnost STARBRIGHT by bylo výhodnější kupovat řepkový olej přímo od výrobce, zvláště za situace, kdy společnost STRABRIGHT disponuje dostatečnými prostory i zaměstnanci. Žalobkyně se již v tuto chvíli vědomě postavila do pozice „nepotřebného článku řetězu“, což jí muselo být zřejmé, jelikož pro společnost STARBRIGHT by bylo přeci nejvýhodnější nakoupit zboží bez tohoto mezičlánku, tedy žalobkyně. Již v tuto chvíli měla žalobkyně pojmout podezření o možném podvodu na DPH. Obraz obchodování žalobkyně dále vykresluje i skutečnost, že pro žalobkyni dovážený olej byl dovážen do skladovacích prostor v Čáslavi, které patřil společnosti STARBRIGHT, tato společnost řepkový olej od přepravce převzala, potvrdila přepravní list a olej již jako svůj stácela do nádrží. Žalobkyni tak mělo být zřejmé, že v obchodním řetězci působí pouze jako nutný mezičlánek, který působí na pozici „buffera“, jelikož pouze papírově přeprodávala řepkový olej mezi prodejcem a odběratelem. Soud žalobkyni nijak nevyčítá, že se období krize snažila překonat touto obchodní činností, nicméně i za této situace je daňový subjekt povinen udržovat podnikatelskou bdělost a vyvarovat se nestandardním obchodům vymykajících se běžnému obchodnímu chování. K tomu se přidávají i další skutečnosti svědčící o nestandardním až laxním přístupu žalobkyně k obchodům s touto rizikovou komoditou. Žalobkyně své zboží v řádech milionů neměla nijak pojištěné, ani nevedla evidenci zásob s jejich oceněním, přičemž se lišily i výpovědi o kontrolování kvality dováženého oleje. Navíc okolnosti žalovaným popsané v bodech [78] až [80] ohledně společností Boban finance, Czech-Eco-Invest, Amarella, Plynex, Brikmat a SNAP stav jasně vypovídají o „nezdravosti“ obchodního řetězce. Pokud k tomu přidáme i skutečnosti, že dodavatelé žalobkyně často neměli zveřejněné účetní závěrky, sídlili na

virtuálních místech, neměli webové stránky nebo šlo o nově vzniklé subjekty, dostaneme jasný závěr o tom, že žalobkyni byla známa řada indicií, ze kterých lze vyvodit, že obchodní řetězec je zatížen daňovým podvodem.

40. Mimo obchody s řepkovým olejem se žalovaný samostatně zabýval také obchody s řepkovým cukrem, konkrétně na str. 22 – 25 žalovaného rozhodnutí, a se závěry zde obsaženými se krajský soud musí opět ztotožnit. Nesrovnalosti v obchodování s dodavatelem SAVARTES a MAPREL Trade správně vedly daňové orgány k závěru, že žalobkyně věděla anebo alespoň vědět měla a mohla o své účasti na daňovém podvodu. Jedná se zejména o skutečnosti, že na přijatých dokladech od společnosti SAVARTES je razítko i s podpisem vždy „nafoceno“, navíc má tato společnost fiktivní sídlo, neužívá webové stránky a využívá více bankovních účtů. Obdobně tomu bylo i u dodavatele společnosti MAPREL Trade. Oficiálně zapsaná česká společnost vystavovala doklady ve slovenském jazyce, bez uvedení způsobu dopravy a často s jiným bankovním spojením. Navíc došlo i k nesrovnalostem u faktury č. 2013010, kdy tato faktura byla účtována žalobkyni, ale uhrazena byla společností BQ Consulting (tedy odběratelem žalobkyně). Navíc Společnost MAPREL nekomunikuje se správcem daně, sídlo je uvedeno na tzv. schránkovém (hromadném) sídle, společnost neužívá internetových stránek k propagaci, a ani nezveřejňuje své účetní závěrky. Všechny tyto skutečnosti v souhrnu musely u žalobkyně vzbudit podezření o možném zapojení společnosti do daňového podvodu. Obdobným způsobem se daňové orgány zabývaly též vztahem mezi žalobkyní a jejími odběrateli. U společnosti BQ Consulting (odběratele žalobkyně) daňové orgány zjistily, že ta neměla žádnou provozovnu, navíc, stejně jako u dalšího odběratele společnosti EMTB, uvedla žalobkyně, že smlouvy byly uzavírány pouze ústně, i když následně byly předloženy rámcové kupní smlouvy. K tomu lze také uvést, že za společnost BQ Consulting a EMTB uzavírala, často až zpětně, tyto smlouvy stejná osoba, Ing. G. D. O propojenosti obou odběratelů vypovídá také ta skutečnost, že dodávané zboží pro obě společnosti bylo skladováno ve stejném skladu bez jakéhokoliv rozlišení, navíc dle odběratelů dopravu do skladu zajišťovala žalobkyně, i když žalobkyně tvrdí opak. Rozpory v tvrzených skutečnostech panují taky ohledně odběratele p. T. Č., když žalobkyně v jednu chvíli tvrdí, že si nepamatuje, jak byly obchody s p. Č. navázány, a následně přichází s tvrzením, že se poznali přes zařízení na úsporu energie. Toto je však v rozporu s výpovědí p. Č., který uvedl, že na žalobkyni dostal „tip“ od známých. Navíc se krajskému soudu jeví naprosto nelogické obchodní schéma, kdy žalobkyně jednou dodává zboží společnosti BQ Consulting a jednou zase p. Č., aby ten jej hned přeprodal společnosti BQ Consulting. Nelze také pominout, že žalobkyně nebyla schopná předložit nájemní smlouvy na skladovací prostory, nevedla si skladovou evidenci a nebyla schopna předložit ani přepravní doklady. Krajský soud se tak v plném ztotožňuje se závěrem žalovaného, že v obchodních vztazích žalobkyně existovaly takové objektivní okolnosti, které musely vzbudit v žalobkyni podezření, že se účastní řetězce zatíženého podvodem na DPH.
41. Na tomto závěru nezmění nic ani žalobní argumentace žalobkyně, která každou uvedenou skutečnost napadala samostatně a tvrdila, že ta a ona skutečnost nemůže prokázat zapojení žalobkyně do podvodného řetězce. Žalobkyně totiž nesprávně izolovala každou skutečnost zvlášť, i když při posuzování objektivních okolností je potřeba tyto hodnotit společně. Jistě lze dát žalobkyni za pravdu, že např. uzavření ústních kupních smluv nemůže prokázat účast žalobkyně na podvodném řetězci, stejně tak nemůže takovou účast zakládat

nepojištění přepravovaného zboží. Nicméně pokud se tyto okolnosti posoudí společně a přidají se k tomu další okolnosti jako fiktivní sídla, nezveřejňování účetních uzávěrek, neexistence nájemních smluv a další věci, dostaneme naprosto zřejmý obraz o fungování celého obchodního řetězce a místa žalobkyně v něm. Žalobkyně disponovala veškerými indiciemi, tak jak je soud popsal výše, ze kterých bylo víc než patrné, že se žalobkyně může účastnit podvodného řetězce na DPH. I přes tyto indicie však žalobkyně v obchodování pokračovala, a ani nepřijala rozumná opatření k tomu, aby zajistila svou neúčast na podvodném řetězci, čímž se bude zabývat krajský soud následovně.

42. Žalobkyně žalované rozhodnutí napadla také z toho důvodu, že žalovaný a před ním správce daně při posuzování, zda žalobkyně přijala veškerá opatření, která lze rozumně požadovat s ohledem na okolnosti případu, aby zajistila svou neúčast na daňovém podvodu (2. fáze vědomostního testu), pochybili, jelikož daňové orgány přenesly svou povinnost hloubkově prověřovat své dodavatele a odběratele na žalobkyni. Navíc dle žalobkyně nebyl důvod přijímat jakákoliv zvláštní opatření, jelikož žalobkyně nedisponovala náznaky o nestandardních obchodních vztazích. S těmito tvrzeními se však krajský soud nemohl ztotožnit. Žalobkyně disponovala širokou škálou těchto „náznaků“, které popsal žalovaný i krajský soud při posuzování objektivních okolností, které prokázaly, že žalobkyně o své účasti na podvodném řetězci věděla nebo vědět měla a mohla (1. fáze vědomostního testu, viz výše). Bylo tedy povinností žalobkyně přijmout veškerá rozumná opatření, aby zajistila svou neúčast na daňovém podvodu. Pokud však žalobkyně tyto náznaky ignorovala, ať vědomě či z holé nedbalosti, v žádném případě jít to nezbavuje povinnosti všechna rozumná opatření přijmout. Není ani pravdou, že daňové orgány požadují po žalobkyni hloubkové prověřování svých dodavatelů a odběratelů, jak uvádí žalobkyně. Žalovaný ve svém rozhodnutí odkazuje na možnost prověřit své dodavatele pouze v rámci veřejně přístupných databází, jako je např. obchodní rejstřík či registr plátců DPH, ze kterých lze zjistit existenci virtuálního sídla, historii společnosti nebo zveřejnění účetních závěrek. Takové prověřování jistě nelze označit za hloubkové, ale spíše za žádoucí, obzvláště pokud jde o obchodování s rizikovou komoditou. Navíc ani samotné prověření obchodních partnerů ve veřejných rejstřících nemusí být vždy dostačující a je potřeba k prověřování obchodních partnerů využít i dalších prostředků. Jak uvedl zdejší soud k „*prověřování obchodních partnerů*“ již v rozsudku ze dne 11. 12. 2018, č. j. 52 Af 12/2018 – 55, že je na rozhodnutí každého podnikatele (nejde tedy o „*ukládání*“ povinností podnikatelům, a proto nedochází k porušení čl. 2 odst. 4 Ústavy), do jaké míry si ověřuje své obchodní partnery, ale zároveň musí nést riziko negativních důsledků toho, pokud své obchodní partnery prověřuje jen málo nebo vůbec (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 10. 2015, č. j. 4 Afs 178/2015 – 47, bod 64), jak už ostatně konstatoval Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 10. 1. 2008, č. j. 9 Afs 67/2007 - 158, kde uvedl, že „*je (...) věcí podnikatelského subjektu, aby v zájmu minimalizace podnikatelského rizika přizpůsobil svou obchodní činnost konkrétním podmínkám a při sjednávání obchodních kontraktů (...) se v rámci možností snažil dbát na bezproblémovost svých obchodních partnerů.*“ Nejvyšší správní soud v odůvodnění rozsudku ze dne 10. 6. 2015, č. j. 2 Afs 15/2014 – 59, bod 39, dále uvedl, že pokud podnikatel nevěnuje sebemenší pozornost tomu, jaká je podstata ekonomické aktivity dodavatelů, resp. za jakých okolností tito dodavatelé setrvávají na trhu (jakým způsobem dosahují zisku), lze konstatovat, že se zabýval pouze řízením rizik obchodních, avšak hodnocení jiných rizik naprosto zanedbal a nezajistil tak opatření k zamezení daňových podvodů, která od něho mohou být rozumně vyžadována. Tyto závěry jako

správně pak potvrdila i recentní judikatura (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 5. 2018, č. j. 10 Afs 338/2017 – 70, bod 30). Nepostačuje tedy pouhá lustrace dodavatele ve veřejných rejstřících, jak se mylně domnívá žalobce. Chce-li žalobce minimalizovat riziko svého zapojení do daňového podvodu, rozhodně se nemůže spokojit s nahlédnutím do registru plátců daně či obchodního rejstříku. K institutu nespolehlivé plátce je možno dodat, že z povahy věci může být údaj o nespolehlivosti plátce DPH do registru vložen až následně, tj. po odhalení a prokázání nesrovnalostí v jeho daňových povinnostech. I s ohledem na zásadu presumpce neviny tedy dochází ke značnému zpoždění uveřejnění tohoto údaje. Informace o „čistém“ registru tedy slouží jen jako orientační údaj, třeba jej vždy posuzovat ve vzájemné souvislosti s ostatními specifiky obchodních partnerů (srov. k tomu shodně rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 5. 2018, č. j. 10 Afs 338/2017 – 70, bod 35). Ve zde projednávané věci však žalobkyně neučinila ani tato základní prověření v rámci veřejných databází a zcela rezignovala na jakoukoliv obezřetnost při obchodování. Žalobkyně nevedla skladovou evidenci, neuzavírala smlouvy v písemné formě, osobně nepřebírala dodávané zboží, osobně nekontrolovala kvalitu zboží, ani nevedla evidenci šarží jednotlivých dodávek. Shrne-li to krajský soud, tak žalobkyně zvolila naprosto laxní přístup k obchodování s takto rizikovou komoditou a rezignovala na povinnost přijmout alespoň základní opatření k tomu, aby se neúčastnila podvodného řetězce. Takové chování žalobkyně tak s jistotou naplňuje negativní podmínku pro odepření nároku na odpočet DPH, tedy že žalobkyně nepřijala rozumná opatření, která vůči ní mohla být rozumně požadována s ohledem na okolnosti případu.

43. Krajský soud tímto přezkoumal žalobou napadené rozhodnutí v rámci uplatněných žalobních bodů, přičemž žalobní argumentaci žalobkyně shledal jako nedůvodnou. Žalovaný a před ním správce daně správně posoudili nárok žalobkyně na odpočet DPH v dotčených obdobích. Žalovaný se zcela v souladu se zákonem a ustálenou judikaturou zabýval v první fázi existencí samotného podvodu na DPH, tedy existenci chybějící daně, přičemž bylo prokázáno, že první kupující v tuzemsku nepřiznali DPH v souladu s § 25 ZDPH. V další fázi bylo prokázáno, že zde existovaly objektivní okolnosti, na základě kterých lze uzavřít, že žalobkyně o své účasti na podvodném řetězci věděla nebo vědět měla a mohla. V této fázi daňové orgány vycházely z dostatečného množství zjištěných skutečností a s jejich hodnocením se krajský soud v plném ztotožnil. Tímto bylo také prokázáno, že žalobkyně disponovala dostatečnými indiciemi o tom, že by mohla být účastníkem daňového podvodu, a lze tedy od ní očekávat přijetí všech rozumných opatření, aby se takové účasti vyvarovala. Žalobkyně nicméně žádná taková opatření nepřijala a svým vlastním laxním chováním zapříčinila, že se stala účastníkem obchodního řetězce zatíženého daňovým podvodem, a jelikož došlo k naplnění všech negativních podmínek pro nepřiznání nároku na odpočet DPH, nemohl jí tak být tento nárok přiznán.
44. Protože žaloba nebyla důvodná, musel ji krajský soud zamítnout (§ 78 odst. 7 s.ř.s.).
45. 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 žádné náklady řízení podle obsahu spisu nevznikly.

Poučení:

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

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

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 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 11. prosince 2019

JUDr. Jan Dvořák v. r.
předseda senátu