



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

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

žalobkyně: **KRINNER MULTI FIX, s.r.o.**, IČ 25212559
sídlem Dukelských hrdinů 1177, 563 01 Lanškroun
zastoupený daňovým poradcem **TOMÁŠ GOLÁŇ**
sídlem Jiráskova 1284, 755 01 Vsetín

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

v řízení o žalobě proti rozhodnutí Odvolací finanční ředitelství ze dne 6. 2. 2019, č. j. 4972/19/5300-21444-712585,

takto:

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

Odůvodnění:

1. Žalobkyně (dále v textu i jako „žalobce“) se včasnou žalobou domáhala soudního přezkumu v záhlaví tohoto rozsudku označeného rozhodnutí žalovaného, kterým bylo zamítnuto odvolání žalovaného, jímž bylo zamítnuto odvolání a bylo potvrzeno sedm rozhodnutí Finančního úřadu pro Pardubický kraj ze dne 9. 6. 2017, kdy se jednalo o platební výměry na daň z přidané hodnoty dle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané

hodnoty, v platném znění (dále jen „ZDPH“), kterými byla žalobci doměřena daň z přidaného hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období březen, duben, červen roku 2012, dále za období březen, duben, květen, srpen 2013. Žalobci nebyly uznány nároky na odpočty DPH z přijatých plnění od společnosti Black Service s. r. o., se sídlem Stružná 821/2, Praha (dále jen „Black Service“). V případě platebních výměrů (bez dodatečných platebních výměrů na DPH) za zdaňovací období červen 2012 a srpen 2013 nebyl nárok na odpočet DPH uznán z důvodů nesplnění hmotně právních podmínek nároku na tento odpočet, když správce daně nepovažoval deklarované přijaté zdanitelné plnění za fakticky poskytnuté a žalobcem skutečně přijaté, jelikož žalobce neprokázal jeho existenci a jeho u všech dalších ostatních dodatečných platebních výměrů na DPH za zbývající výše zmíněná zdaňovací období nebyl uznán nárok na odpočet z důvodu, že správce daně a žalovaný dospěli k názoru, že žalobce byl při pořízení plnění v těchto zdaňovacích obdobích součástí řetězce společností, ve kterém došlo k zatížení plnění daňovým podvodem a nedošlo k odvedení daně, na kterou uplatnil nárok žalobce na vstupu. Žalobce odůvodnil žalobu následujícím způsobem:

2. Žalobce zejména tvrdil, že neuplatnil nárok na odpočet daně na vstupu za nestandardních okolností, ale naopak za zcela běžných podmínek, přičemž poté v žalobě konkrétně uvádí skutečnosti, které dle jeho názoru svědčí o tom, že žalobce unesl své důkazní břemeno. Žalobce zpochybňuje skutečnosti, které dle žalovaného a správce daně svědčí o existenci podvodu na dani v souvislosti s okolnostmi zjištěnými u dodavatele Black Service (neexistence smluv, cena zboží, společnost Black Service měla „virtuální sídlo“ v Praze, nezveřejnila svoji účetní uzávěrku, absence webových stránek této společnosti, společnost nakládala nestandardně s platbami od žalobkyně, výsledk svědků). Žalobce pak k těmto jednotlivým skutečnostem uvádí svůj názor, tj. např. že sídlo společnosti na hromadné adrese odpovídá běžným obchodním zvyklostem, že webové stránky nepoužívají všechny obchodní korporace, účetní závěry do sbírky listin neukládá ani spousta dalších velmi úspěšných firem, platby v hotovosti rovněž neprokazují podvod na dani, žalobce tvrdí, že žádná z těchto skutečností sama o sobě či ve vzájemných souvislostech nemohla prokázat existenci podvodu spáchaného dodavatelem Black Service. Dále žalobce v žalobě zpochybňuje závěry žalovaného, které se týkají tzv. objektivních okolností, žalobce zpochybňuje závěry žalovaného o tom, že se podvodu na DPH věděl nebo vědět mohl a měl. Rovněž v této části žaloby (IV.) napadá jednotlivé skutečnosti a závěry, které se týkají existence objektivních okolností v souvislosti s dodatečnými platebními výměry za zdaňovací období, které byly vydány v souvislosti s neuznáním nároku žalobce na odpočet DPH v souvislosti s plněním od dodavatele Black Service z důvodu, že žalobce byl při pořízení těchto plnění součástí řetězce společností, ve kterém došlo k zatížení těchto plnění daňovým podvodem. Žalobce tak zpochybňoval zmíněné skutečnosti, které se týkaly ceny zboží, výběru dodavatele, neuzavření smluv, virtuálního sídla společnosti Black Service, nezveřejnění účetní uzávěrky této společnosti, absence jejích webových stránek, „nepoptávání zboží“ u více dodavatelů, nedodání ani podkladů. K tomu uváděl, že se jednalo pouze o nesrovnalosti, nikoliv o skutečnosti, které měly mít na vliv prokázání toho, že žalobce věděl, či věděl, mohl a měl o tom, že se účastní podvodu na dani. Žalobce zdůraznil i existenci dobré víry, kdy výrobky a stroje od dodavatele Black Service odebíral v „dobré víře“, dodávky z obchodního hlediska probíhaly „naprosto standardním způsobem“. Žalobce namítl, že žalovaný neuvedl, v čem má spočívat opatření, jaká měl žalobce provést k tomu, aby zabránil své účasti na podvodu na DPH. K těmto námitkám poté rozsáhle

citoval z konstantní soudní judikatury NSS a v závěru označeném jako „shrnutí“ (bod VI. žaloby) ještě doplnil svá tvrzení, která se týkala závěrů žalovaného o tom, že žalobce neučinil všechna opatření, která po něm bylo možno rozumně vyžadovat tak, aby zabránil své účasti na podvodu na DPH (tj., aby zajistil, že přijetí plnění nepovede k účasti na podvodu, což je součástí tzv. vědomostního testu, jak soud dále uvede), tedy tvrdil, že si ověřil existenci dodavatelů nahlédnutím do obchodního rejstříku, ověřil, že dodavatelé nejsou v insolvenci, ověřil, že dodavatelů jsou plátcí DPH, ověřil, že dodavatelé nejsou nespolehlivým plátcem. Žalobce uvedl judikaturu, která se vztahuje k otázce důkazního břemene, vyslovil názor, že pokud existují o celé skutkové podstatě byt' jen částečné pochybnosti, je povinen žalovaný postupovat v duchu zásady *in dubio pro reo*. Žalobce navrhl, aby soud žalované rozhodnutí zrušil a věc byla vrácena žalovanému k dalšímu řízení.

3. Žalovaný ve vyjádření k žalobě odkázal na obsah žalovaného rozhodnutí a uvedl argumentaci vycházející z obsahu tohoto svého rozhodnutí, 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 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).
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. 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. nález 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 nevyporádává (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 neznámá, 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 okolností 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 námítka, 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, nepříznivě jeho nepřezkoumatelnost. V této souvislosti lze odkázat např. na nález 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.“

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).

8. 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 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.

11. Ze správního spisu vyplývají a mezi účastníky nejsou sporné následující rozhodné skutečnosti:
12. Jak již soud výše uvedl, žalobci nebyl uznán nárok na odpočet DPH za zdaňovací období březen, duben, červen 2012 a dále za období březen, duben, květen, srpen roku 2013, v souvislosti s plněním přijatým od jediného dodavatele a to společnosti Black Service. Jednalo se o následující konkrétní plnění:
 1. Pořízení hydraulického lisu typu P6330 (zdaňovací období březen 2012),
 2. Pouzdra – šestihran L12 mm (zdaňovací období duben 2012),
 3. Konstrukční trubky podélně svařované S 235IR (zdaňovací období březen 2013),
 4. Příruby pro adaptéry k zemním vrtům W80AUFSA'TZ F1234567 Flanch (zdaňovací období duben 2013),
 5. Pojistné objímky KRE10/20 (zdaňovací období květen 2013),
 6. Regulátory změn otáček se čtečkou (zdaňovací období červen 2012)
 7. Služba balení zemních vrtů (zdaňovací období březen 2013).
13. Jak již soud rovněž výše uvedl, platební výměry na DPH za zdaňovací období červen 2012, březen 2013 a srpen 2013 byly vydány v souvislosti s neuznáním nároku na odpočet na DPH s důvodu, že žalobce neunesl své důkazní břemeno v souvislosti s prokázáním hmotně právních podmínek na odpočet na DPH, když správce daně a žalovaný dospěli k závěru, že plnění, která pořídil žalobce v těchto zdaňovacích obdobích (tj. ad 6 a ad 7, tedy regulátory změn otáček se čtečkou a služba balení zemních vrtů) nebyla dodavatelem fakticky poskytnuta a nebyla ani žalobcem přijata. Žalobce však v žalobě nebrojí proti závěrům správců daně a žalovaného, které se týkají těchto zdaňovacích období a důvodu, ze kterého neuznal správce daně a žalovaný nárok žalobce na odpočet DPH, ale v žalobě zpochybňuje v podstatě závěry správce daně a žalované, která se týkají zbývajících zdaňovacích období, kdy správce daně a žalovaný neuznaly nárok žalobce na odpočet DPH z důvodu, že u těchto plnění byl žalobce součástí řetězce společností, v rámci kterého došlo k zatížení tohoto zdanitelného plnění daňovým podvodem, tedy jednalo se o plnění ad 1, 2, 3, 4, 5, přičemž tato plnění jsou v žalovaném rozhodnutí uvedena jako plnění A, B, C, D, E.
14. Proti závěrům správce daně a žalovaného, které se týkají zdaňovacích období červen 2012, březen 2013, srpen 2013 (tedy v souvislosti s plněním od zmíněné společnosti Black Service pod body ad 6 a 7 (v žalovaném rozhodnutí označení jako plnění F a G) neuvedl žalobce v žalobě žádný žalobní bod, který by obsahoval námitky proti závěrům správce daně a žalovaného, tedy krajský soud nemohl bez relevantní žalobní námítky sám vyhledávat skutečnosti, které by svědčily o nezákonnosti či o vadách řízení ve vztahu k těmto zdaňovacím obdobím. Soud je vázán ustanovením § 75 odst. 2 s.ř.s., kdy může

přezkoumávat žalované rozhodnutí pouze v mezích žalobních bodů, přičemž ty byly vymezeny jen vůči té části žalovaného rozhodnutí, které se týká neuznání nároků žalobce na odpočet DPH z důvodu, že žalobce byl součástí řetězce společností v rámci kterého došlo k zatížení tohoto zdanitelného plnění daňovým podvodem, tj. plnění ad 1 – ad 5 (v žalovaném rozhodnutí označená plnění ad A až ad E) zabýval přezkumem žalovaného rozhodnutí v části, které se týkalo těchto zdaňovacích období a rozhodnutí správce daně za tato zdaňovací období (tj. březen, duben 2012, březen, duben a květen 2013). K tomu krajský soud uvádí následující skutkové a právní závěry:

15. 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 neproazuje, 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).

16. 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 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.
17. 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).
18. 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.“

19. 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“).
20. 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 přeprořádáno v uzavřeném kruhu, jedná se o „kolotočové“ či karuselové obchody.

21. 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).
22. 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).
23. 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.“

24. 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.
25. A v dané věci byly nepochybně splněny podmínky pro aplikaci výše zmíněných závěrů, a to z následujících důvodů:
26. 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 zmíněného dodavatele. 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 nej nepovedou k účasti v podvodném řetězci, resp. opatření, jimiž by své účasti v tomto řetězci předešel. 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.
27. 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 obstat 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).

28. 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).
29. 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 přihlédnout 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 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.
30. Například v takovém případě u kupní smlouvy uzavřené v ústní formě je třeba přihlédnout 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).
31. V projednávané věci se krajský soud ztotožňuje se závěry správce daně a žalovaného o existenci podvodu na DPH a zapojení žalobce v podvodném řetězci.
32. V podrobnostech pak krajský soud odkazuje na str.. 15 a násl. 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).

33. Krajský soud předně nesouhlasí s tvrzením žalobce, že v daném případě nebyla prokázána existence daňového podvodu u plnění ad 1 až ad 5 (tj. plnění ad A až ad E dle žalovaného rozhodnutí). Ostatně sám žalobce je poněkud v rozporu „sám se sebou“, když v odvolání tvrdil, že v řetězci dodávek byl spáchán podvod na DPH, čili tuto skutečnost v odvolacím řízení nenapadl, ale v žalobě činí pravý opak. Správce daně a žalovaný vycházely z následující skutečnosti, které i dle krajského soudu v celém souhrnu svědčí o existenci daňového podvodu, v souvislosti s plněními, která přijal žalobce od společnosti Black Service ve zmíněných zdaňovacích obdobích. Žalovaný správně vycházel ze skutečností, které zjistil správce daně ve vztahu k dodavateli žalobce, společnosti Black Service. Tato společnost totiž byla nekontaktní, sice podávala daňová přiznání DPH za příslušná zdaňovací období, ale z důvodu nekontaktnosti této společnosti nebylo tato plnění možno ověřit, a zjistit, zda společnost nesnížila daňovou povinnost nepravdivými údaji v části přijatých plnění. Jedná se tedy, jak soud již výše uvedl o společnost typu „missing trader“ jejíž podstatou je působení v podvodném řetězci za účelem, aby byl znemožněn správci daně prošetřit okolnosti týkající se fungování této společnosti a zjištění její daňové povinnosti. Další okolností byla neexistence smluv, kdy žalobce na zmíněná plnění neuzavřel ani v jednom případě písemnou smlouvu, například v případě nákupu hydraulického lisu přesáhla kupní cena 1 000 000 Kč a nejednalo se o žádnou výjimku v obchodních vztazích, ale o pravidelnou činnost, tedy obchodování bez písemných smluv. Samozřejmě platná právní úprava připouští, aby mohly být obchodní transakce realizovány bez uzavření písemných kupních smluv, přičemž *„ústní smlouvy mohou být součástí obchodní praxe a nelze jejich uzavírání apriori považovat za přítěžující okolnost“* (srov. rozsudek NSS ze dne 28. 1. 2016, č. j. 4 Afs 233/2015-47, avšak na druhé straně pokud jiné objektivní skutečnosti svědčí o existenci podvodu na DPH a účasti daňového subjektu v podvodném řetězci, tak daňové orgány identifikovaly *„ústní smlouvy oprávněně jako doklad o nedostatečné opatrnosti stěžovatele“* (srov. rozsudek NSS ze dne 28. 1. 2016, č. j. 4 Afs 233/2015-47, bod 54). Je třeba zároveň zdůraznit, že *„ačkoliv forma uzavřeného závazku nemá mimo zvláštní případy vliv na jeho platnost, písemná smlouva a další listiny jsou významným důkazním pramenem ve všech případech, kdy dojde k jakýmkoliv vadám obchodní transakce a smluvní strana povinná k jejich nápravě odepré součinnost... Faktická vymahatelnost ústních smluv je z povahy důkazních pramenů nižší oproti formě písemné, čemuž odpovídá i praxe současnosti, že většina smluv, jejichž předmětem je větší plnění, je v současnosti uzavírána písemně. Existence jasné listinné dokumentace obchodních případů může být mimo to zohledněna i v daňovém řízení, např. při prokazování uskutečnění zdanitelného plnění.“* (srov. rozsudek NSS ze dne 28. 1. 2016, č. j. 4 Afs 233/2015-47, bod 53). V daném případě však tato okolnost nebyla jedinou, k tomu přistoupily vedle výše zmíněných (nekontaktnost společnosti Black Service, chybějící daň, tj. neplnění daňových povinností touto společností, neexistence smluv na nákupy zboží od společnosti Black Service), ještě další, tj. nestandardní skutečnosti, které se týkají společnost Black Service. Ty spočívají jednak v existenci virtuálního sídla této společnosti, tato nemá žádnou veřejnou prezentaci, která by svědčila o standardnosti jejího podnikání (například webové stránky, nezveřejňuje účetní uzávěrku, v obchodním rejstříku má zapsáno virtuální sídlo), další skutečností je to, že z účtu společnosti Black Service byly vybírány všechny příchozí platby v hotovosti. Další okolností svědčící o existenci podvodu na DPH, je zjištění správce daně, které se týká

ověření ceny hydraulického lisu typu P6330 (plnění ad 1, tj. plnění ad A žalovaného rozhodnutí), které žalobce pořídil od společnosti Black Service ve zdaňovacím období měsíce března 2012. Dokladem o pořízení tohoto zboží byla faktura, která obsahovala částku za toto plnění ve výši 1 056 000 Kč, DPH činilo 176 000 Kč. Správce daně zjistil ze sdělení jiných společností, které se zabývají prodejem tohoto zboží, že tento hydraulický lis byl žalobcem nakoupen od společnosti Black Service za několikanásobně vyšší cenu než která odpovídá jeho skutečné tržní hodnotě (dle zmíněných sdělení, tj. sdělení společností MK Použité stroje s.r.o. a FMT Group s.r.o. se cena tohoto lisu pohybuje od 80 000 do 130 000 Kč a v roce 2012, tento použitý lis prodaly za 83 000 Kč. Další okolnosti, které svědčí o existenci podvodu na DPH, odvodil správce daně z výsledku svědků, a to V. P., jednatele společnosti Black Service a Ing. L. L., jednatele žalobce v době uskutečnění jednotlivých plnění. Jednatel společnosti Black Service V. P. nebyl schopen nic konkrétního sdělit správci daně k obchodování s žalobcem ve zmíněných zdaňovacích obdobích, ačkoliv se jednalo o obchody v celkové hodnotě cca 7 000 000 Kč. Ve vztahu ke zmíněnému hydraulickému lisu oba svědci uvedli, že ten vůbec neviděli, nebyli schopni k tomuto obchodu žádnou konkrétní skutečnost. Navíc jednatel společnosti Black Service nesdělil ani jediného dodavatele zboží nebo služby, u něhož by zajistil plnění pro odběratele, nebyl schopen sdělit, od koho odebíral zboží, které následně prodal žalobci. Žalobce v žalobě nezpochybnil existenci zmíněných jednotlivých okolností (tj. zejména nekontaktnost společnosti Black Service, neexistenci kupních smluv ze společnosti Black Service, určení ceny hydraulického lisu (plnění ad 1), tj. nestandardnosti, týkající se dodavatele společnosti Black Service a výpovědi zmíněných svědků, ale v podstatě v žalobě si vybírá jednotlivé tyto okolnosti a izolovaně zpochybňuje a zejména bagatelizuje závěry správce daně a žalovaného, které se týkají hodnocení těchto okolností.

34. Samozřejmě lze nepochybně tvrdit, že by například samotná neexistence písemných kupních smluv ze společnosti Black Service ještě nemohla vést k závěru o existenci podvodu na DPH, pokud je jich ale celá řada (viz výše), tak již nelze hodnotit jednotlivé okolnosti izolovaně, ale v celém svém souhrnu. Krajský soud se shoduje se závěry žalovaného o tom, že v daném případě posuzované obchodní transakce neodpovídaly podmínkám, které jsou typické a v obchodním prostředí běžné pro subjekty, jenž se snaží dosahovat ekonomického zisku a že tyto skutečnosti svědčí o tom, že předmětné obchodní transakce jsou zatíženy podvodem na DPH. A stejným způsobem napadl žalobce i další okolnosti, které se týkají druhého a třetího kroku, které „učinil“ správce daně v daňovém řízení, když opět napadá izolovaně některé objektivní skutkové okolnosti, ze kterých vyvodil správce daně a žalovaný závěr o tom, že žalobce věděl nebo mohl a měl vědět, že se svým jednáním účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH a že nepřijal veškerá opatření, která od něj mohla být rozumně vyžadována, aby zajistil, že přijetí plnění nepovede k účasti na podvodu, tedy žalobce napadá jednotlivé skutečnosti, které byly výsledkem provedení tzv. vědomostního testu. Rovněž v tomto případě je třeba konstatovat, že tyto jednotlivé okolnosti a skutečnosti je třeba hodnotit v celém souhrnu, nikoliv jednotlivě, protože jak již bylo výše uvedeno, například neexistence kupních smluv, uzavřených v písemné formě, ještě sama o sobě nemůže svědčit o existenci podvodu na DPH, zároveň tak logicky nemůže sama o sobě svědčit i o existenci zmíněné objektivní okolnosti.
35. A v projednávané věci nevycházel správce daně a žalovaný pouze z toho, že žalobce s jediným svým dodavatelem, společností Black Service, neuzavřel na žádné s uvedených

plnění písemnou kupní smlouvou, když realizoval zmíněná plnění v řádu cca 7 000 000 Kč bez písemné kupní smlouvy, ale vycházel i z dalších dále uvedených skutečností a okolností. Těmi byly již výše zmíněné určení ceny nákupu hydraulického lisu (plnění ad 1), kdy žalobce nakoupil tento stroj za mnohonásobně vyšší cenu, obchodoval se společnostmi, která se v obchodním vztahu chovala zcela nestandardně a navíc její jednatel V. P. vůbec ani nevěděl, s čím vůbec obchoduje (viz výše uvedený závěr, který byl zjištěn z výpovědi tohoto svědka), společnost Black Service měla jen virtuální sídlo, nezveřejnila účetní uzávěrky, v podstatě nebylo možné nic konkrétního o jejích obchodních případech zjistit, tedy že s tímto druhem zboží běžně obchodovala (pan P. sám vypověděl, že se stroji a technologií moc neobchodovala tato společnost, například spíše se zaměřovala na jiné suroviny). Sám žalobce si tedy vědomě vybral k obchodování nestandardní společnost, měl tedy vědět, že obchodní vztahy v rámci zmíněného dodavatelského řetězce mohou být zasaženy podvodem na DPH. K tomu přistupuje i další okolnost, tedy že žalobce nečinil „žádný průzkum trhu“, tedy obchodoval pouze ze zmíněnou společnost, ani v daňovém řízení a v žalobě nevysvětlil, proč si například nezjišťoval cenu zmíněných plnění u jiných dodavatelů. Další okolností byla i skutečnost, že k danému plnění žalobce v rozporu s běžnou obchodní praxí nevyžadoval žádné dodací listy s přesným údajem o místu dodání a množství a jakosti, již z toho lze vyvodit závěr, že v souvislosti s již dalšími zmíněnými okolnostmi žalobce věděl, či minimálně vědět mohl, o tom, že se účastní řetězce zasaženého podvodem na DPH.

36. Nelze přisvědčit účelovým tvrzením žalobce o tom, že „podnikatelé postupují podle běžné obchodní praxe, kterou zcela jistě není účelové sledování a vyhledávání okolností, které by prokazovaly, že se jejich dodavatel účastní podvodu na dani. Takové sledování je tak povinností správce daně, nikoliv daňových subjektů“. Samozřejmě jeho postup vůbec neodpovídá podmínkám, za kterých je plátce daně oprávněn nárokovat si odpočet DPH, přičemž je třeba současně přihlídnout ke zmíněnému principu neutrality systému DPH, který rozhodně není výmyslem finančních orgánů. Navíc tento nárok na odpočet neuplatňuje správce daně, ten není povinen sledovat za žalobce jako podnikající subjekt, jestli ten se účastní podvodu či nikoliv. Navíc k běžné obchodní praxi zcela jistě patří určitá obezřetnost, přičemž samozřejmě je možné například uzavírat kupní smlouvy ústní formou, avšak jestliže se daňový subjekt při podnikání neřídí běžnými zvyklostmi, a provádí své obchody nestandardním způsobem, se společnostmi, která se chová v obchodních vztazích zcela nestandardně (viz výše), tak musí logicky počítat i s tím, že nejen že v daňovém řízení nemusí unést své důkazní břemeno, ale že se může účastnit i zmíněného podvodného řetězce v takovém způsobu obchodování, přičemž v daném případě toto riziko nemůže za takto chovajícího daňového subjektu v obchodních vztazích nést riziko správce daně. A to tím spíše, když žalobce v dané věci nebyl schopen v daňovém řízení konkrétním způsobem vyvrátit samotnou existenci těchto objektivních okolností svědčících o jeho účasti na podvodu na DPH, například vůbec nebyl schopen předložit konkrétní důkazy (například důkazy svědeckými výpověďmi), které by vyvrátily již výše zmíněné skutečnosti a okolnosti svědčící o nestandardnosti předmětného obchodování žalobce ve společnosti Black Service, přičemž naopak z provedených důkazů např. z výslechů svědků, tj. jednatele společnosti Black Service a jednatele žalobce vyplývá spíše opak tvrzení žalobce o tom, že se jednalo o zcela standardní obchodování (jak již soud výše uvedl z výslechu těchto svědků vyplývá, že tito nebyli schopni žádné konkrétní údaje správci daně o těchto obchodech poskytnout).

37. Způsob obrany žalobce proti žalovanému rozhodnutí, který zvolil v žalobě nemohl v daném případě uspět, protože hodnotí jednotlivé objektivní okolnosti, skutečnosti zjištěné správcem daně izolovaně, přičemž tyto objektivní okolnosti nelze posuzovat izolovaně, ale v souhrnu, kdy teprve ucelený souhrn těchto okolností může mít dostatečnou vypovídající schopnost o povědomí daňového subjektu na podvodu na DPH (srov. rozsudek NSS ze dne 15. 2. 2017, č. j. 1 Afs 53/2016-58). Pokud žalobce přesto tvrdí v žalobě, že nejen že žádná z těchto okolností či skutečností není sama o sobě prokázat, že plnění byla zasažena podvodem na dani, ale že tak není toho schopná „ani ve vzájemné souvislosti“, tak takový závěr krajský soud nesdílí. Účelovosti tvrzení žalobce v žalobě svědčí i jeho názor, který uvedl v bodu 31 žaloby, že tedy objektivní okolností svědčící o „podezřelém obchodování“ může být i „skutečnost, kdy začne běžný restauratér, pekař nebo švec obchodovat se železem v řádech desítek miliónů korun. Nic takového se v projednávané věci nestala“. V dané věci se však něco obdobného „stalo“, když žalobce začal obchodovat se společnostmi, která s uvedeným druhem zboží vůbec nikdy neobchodovala (žalobce to ani v žalobě netvrdil), navíc žalobce ani nezpochybnil závěr žalovaného v bodě 78 žalovaného rozhodnutí, kdy žalovaný vycházel z výpovědi jednatele společnosti Black Service pana P., který sdělil, že tato společnost se spíše zaměřovala na „suroviny, třeba víno“. A rozhodně „víno“ jako komodita má k hydraulickému lisu a obdobným kovovýrobkům hodně daleko.
38. Krajský soud se rovněž neztotožnil s námitkou žalobce, která se týká již výše zmíněného třetího kroku správce daně. Nelze rozumně souhlasit s tvrzením žalobce, že „dle žalovaného pak měla žalobkyně i přijmout taková opatření, aby své účasti na podvodu na DPH zabránila. Jaká opatření, případně v čem by měla tato opatření spočívat, však žalovaný neuvedl.“ Žalobce pak zcela pominul to, co v této otázce k tomu sdělil žalovaný již v žalovaném rozhodnutí, tj. že povinností „správce daně není vyhledávání určitých opatření namísto daňového subjektu“, přičemž tento závěr tento vyplývá z rozsudku NSS ze dne 24. 5. 2018, č. j. 9 Afs 194/2017-34. S tímto závěrem opřeným o judikaturu NSS se krajský soud zcela ztotožňuje, je na daňovém subjektu, aby uvedl, jaká opatření přijal, správce daně není povinen domýšlet za daňový subjekt všechna „myslitelná tvrzení, či skutkové verze“. Pokud žalobce rovněž opírá svou argumentaci o ochranu své dobré víry, k tomu je třeba uvést, že požadavek dobré víry splňuje jen osoba povinná k dani, která se nejen že aktivně nepodílela na daňovém podvodu, ale ani nevěděla, nebo nemohla vědět, že se na tomto podvodu podílí. Nárok na odpočet daně je chráněn pouze za situaci, kdy plátce daně o záměru krátiť daň nevěděl, a ani nemohl vědět s přihlédnutím ke všem objektivním okolnostem (srov. rozsudek NSS ze dne 9. 8. 2018, č. j. 2 Afs 399/2017-60). V daném případě však nebylo zjištěno, že by žalobce nevěděl či nemohl vědět o tom, že se podílel na daňovém podvodu, v daném případě tomu bylo právě naopak, tedy nelze se ztotožnit s názorem žalobce o existenci jeho dobré víry. Z žalovaného rozhodnutí lze dokonce vyvodit, jaká že to konkrétní opatření měl žalobce provést, když žalovaný v bodu 94 uvádí, že žalobce obchodoval se společnostmi Black Service, o které si během doby, kdy spolu obchodovali, nezjišťoval žádné dodatečné informace kromě těch, které zjistil nahlédnutím do obchodního rejstříku. Společnost Black Service se zbožím a službami, které si žalobce pořídil, běžně neobchodovala, žalobce neprovedl žádný průzkum trhu, nejednal s více dodavateli, ani se nezajímal o cenu plnění. V bodu 95 poté žalovaný uvádí, že jestliže žalobce dané zboží potřeboval obratem, mohl požadovat např. smlouvu s konkrétním uvedením data, do kterého bude zboží dodáno a se smluvními pokutami,

pokud by zboží nebylo dodáno včas, žalobce sice věděl, kolik stojí nový hydraulický lis, bylo tedy pravděpodobné, že by měl vědět, kolik stojí hydraulický list opotřeбенý, případně měl provést průzkum trhu a zjistit za jakou cenu se daný stroj nabízí opotřeбенý (bod 95 žalovaného rozhodnutí).

39. Krajský soud tedy ve shodě se správcem daně a žalovaným dospěl k závěru, že v daném případě byly zjištěny dostatečně důvodné indicie svědčící o tom, že se žalobce vědomě zapojil do podvodu na DPH, existence tohoto podvodu byla prokázána, ostatně žalobce ani v odvolání netvrdil opak, tj. že by se o žádný podvod na DPH nejednalo, zároveň žalobce nedodržel dostatečnou míru obezřetnosti a nepřijal dostatečná opatření, která po něm mohou být rozumně vyžadována k ověření, že jím uskutečňované obchodní transakce jej nepovedou k účasti v podvodném řetězci, resp. opatření, jimiž by své účasti v podvodném řetězci předešel. Žalobce tak nemohl být v dobré víře. Na tomto závěru nemůže nic změnit ani žalobcem při ústním jednání zmíněný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 4. 2019, č. j. 7 Afs 321/2018 – 80. V tomto rozsudku NSS vytknul Krajskému soudu v Českých Budějovicích a daňovým orgánům, že nedostatečně osvětlily a odůvodnily vztah transakcí mezi stěžovatelkou a „podvodnou společností“, a dále že nedostatečně hodnotily objektivní okolnosti, ze kterých by bylo možné dovozovat účast stěžovatelky na podvodu. Jedná se tak o pochybení při hodnocení konkrétních skutkových okolností, které se v každém jednotlivém případě liší. Ve zde projednávané věci však k žádnému takovému pochybení ze strany daňových orgánů nedošlo, když daňové orgány dostatečně prokázaly existenci podvodu a zapojení žalobkyně do podvodného řetězce a také dostatečně popsaly existenci objektivních okolností, ze kterých je možné dovozovat účast žalobkyně na daňovém podvodu (viz argumentace výše). Nesprávný je i názor žalobce o tom, že by se v daném případě mělo postupovat stejně jako v řízení „správním“, či „trestním“ a že je třeba v daném případě vycházet ze zásady „in dubio pro reo“. V dané věci se nejedná o žádné trestní obvinění, a pokud nejsou splněny podmínky pro uznání nároku na odpočet DPH a jsou prokázány již výše zmíněné okolnosti svědčící o zapojení žalobce v podvodném řetězci, přičemž žalobce neuspěje v již zmíněném vědomostním testu, nemůže taková zásada trestního práva být uplatněna v daňovém řízení.

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

41. 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.

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 27. listopadu 2019

JUDr. Jan Dvořák v. r.
předseda senátu