



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

žalobce: **Czech Invest Group s.r.o.**, IČ 25942395
sídlem Štrossova 272, 530 03 Pardubice
zastoupený daňovým poradcem Ing. Igorem Pantůčkem
sídlem Řípská 1464/11d, 627 00 Brno Slatina

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

v řízení o žalobě proti rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství v Brně ze dne 11. 1. 2019, č. j. 1152/19/5300-21442-7-12243,

takto:

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

Odůvodnění:

1. Žalobce se včasnou žalobou domáhal soudního přezkumu v záhlaví tohoto rozsudku označeného rozhodnutí žalovaného, kterým bylo zamítnuto odvolání a bylo potvrzeno rozhodnutí Finančního úřadu pro Pardubický kraj ze dne 10. 1. 2018, č. j. 21473/18/2801-50524-609436 (platební výměr daň z přidané hodnoty – dále jen „DPH“), přičemž tímto platebním výměrem byla žalobci za období listopad 2014 vyměřena daň z přidané hodnoty

ve výši 14 593 Kč. Jak vyplývá z obsahu těchto rozhodnutí, nebyl žalobci uznán nárok na odpočet do DPH, a to dle:

- 1) daňového dokladu č. 140100115 ze dne 1. 11. 2014 přijatého od společnosti KUMA TRADE s.r.o., Táborická 880/14, Praha 3, za nákup osobního automobilu PORSCHE Cayenne Turbo (dále jen „plnění od společnosti KUMA“, a koupi automobilu „PORSCHE“)
- 2) v souvislosti s nákupem osobního automobilu zn. MASERATI Quattroporte GTS od společnosti Týnec Cars, Lžovice 102, Týnec nad Labem (dále jen „plnění od společnosti Týnec Cars – nákup vozidla Maserati“)
- 3) v souvislosti s nákupem od téže společnosti jako ad 2, tj. od společnosti Týnec Cars za nákup osobního automobilu Mercedes CL 500 dle daňového dokladu dle 14. 11. 2014, č. j. 140100170 (dále jen „plnění od společnosti Týnec Cars – za nákup vozidla Mercedes“).

2. Žalobce odůvodnil žalobu následujícím způsobem:

V části III. uvedl námitky ve vztahu k výše zmíněnému obchodnímu případu ad 1), tj. v souvislosti s neuznáním nároku na odpočet DPH, který se týkal nákupu vozidla značky PORSCHE v souvislosti s plněním od společnosti KUMA. Zde opětovně, jako ostatně i v odvolání, poukázal na rozsudek NSS ze dne 2. 8. 2017, č. j. 4 Afs 58/2017-78, z něhož vyplývá, že důvodem pro nepřiznání nároku na odpočet DPH není neprokázání skutečnosti, že zdanitelné plnění bylo poskytnuto konkrétním dodavatelem, aniž by bylo zároveň prokázáno, že předmětné plnění bylo součástí podvodu na dani, o kterém osoba uplatňující nárok na odpočet daně věděla, nebo mohla vědět. V daném případě správce daně neprokázal žalobci účast na podvodu na DPH v souvislosti s tímto obchodním případem, vzhledem však nebylo zjištěno, že by dodané zboží (zmíněné auto PORSCHE) neexistovalo a nebylo dodáno žalobci. V takovém případě platí závěr uvedený ve zmíněném rozsudku NSS, že pokud není možné určit subjekt, který daňovému subjektu zdanitelné plnění skutečně poskytl, není mu možné odeprít nárok na odpočet DPH, pokud však není zároveň prokázáno, že předmětné plnění bylo součástí podvodu na dani, o kterém osoba uplatňující nárok na odpočet daně věděla, nebo musela vědět. Tato účast na podvodu žalobci prokázána nebyla, naopak existence zmíněného zboží a její dodání žalobci byly prokázány. Správce daně navíc neuvedl nic o tom, že jednání osob mohlo být vedeno snahou o snížení administrativních nákladů, žalobce předložil písemné dokumenty, ze kterých bylo zřejmé, že předmětné zboží pořídil od společnosti KUMA. Žalobce v okamžiku nákupu předmětného automobilu v dobré víře stran toho, že automobil kupuje od obchodní společnosti KUMA, informace o dodavateli jeho dodavatele (osoby pana A. K.), mu nemohly být známy. Správce daně a žalovaný neunesli důkazní břemeno, žalobce však důkazní břemeno k těmto skutečnostem unesl. V části IV. uplatňuje žalobce námitky ve vztahu ke zbývajícím obchodním případům, které souvisí s nákupem vozidel MASERATI a Mercedes od společnosti Týnec Cars s.r.o.

3. Žalobce zde zejména zopakoval své námitky z odvolání, tedy vytýkal žalovanému neprovedení svědecké výpovědi M. D., toto odmítnutí svědecké výpovědi považuje za nezákonný postup správce daně. Žalobce se domnívá, že na základě faktu, že tento svědek se nedostavil k výslechu před správcem daně, tak z toho ještě nelze usuzovat, že je tatáž osoba či její odběratel součástí obchodního řetězce s cílem zrealizovat podvod na dani. V další námitce označené jako „podvodný řetězec“ žalobce polemizuje s názorem

žalovaného o tom, že řetězec se může skládat i toliko ze dvou subjektů. Dále uvedl, že samotný fakt, že dodavatel nezaplátil příslušnou DPH ještě „neznačí“, že jednal s cílem podvodně zkrátit své daňové povinnosti, samotné neodvedení daně nesvědčí o podvodném jednání osoby, která DPH správci neuhradila, žalovaný neprokázal, že by měl dodavatel žalobce úmyslným jednáním zkrátit daň, nejedná se o podvodný řetězec. Dále v námitce označené jako *„běžná obchodní praxe ve vztahu ke společnosti Týnec CARS“* obhajoval žalobce běžnou obchodní praxi u společnosti Týnec CARS, když veškeré obchody byly prováděny bez kupní smlouvy, takový případ je běžný, nenarušuje zaběhlou obchodní praxi. Je nesprávné hodnocení žalovaného ve vztahu k této společnosti, že tato jinak uzavírá kupní smlouvy s jinými subjekty, podle názoru žalobce je *„každý obchodní vztah nutné brát jako svébytnou entitu“*, obchody probíhaly na základě dlouhodobé spolupráce obou partnerů, rovněž je běžný postup hrazení kupní ceny hotovostním způsobem, nejedná se o žádnou nestandardnost. Poukázal na *„fabulaci“* žalovaného v bodě 74 žalovaného rozhodnutí, kde žalovaný tvrdí, že žalobce obvykle s touto společností běžně uzavřenou smlouvu má. Dále k námitce označené jako *„převoz vozidla“* polemizoval žalobce se závěry správce daně hodnocení skutečnosti, že vozidlo MASERATI bylo umístěno u odběratele, jako nestandardní, žalobce odkázal též na odvolání ve vztahu k této skutečnosti. Žalobce zde „vysvětlil“, že vozidlo Maserati převezl do svého areálu proto, aby se správce daně mohl přesvědčit o tom, že toto fyzicky existuje. Zde poté popisuje své obchodní případy a způsob prodeje vozidel. V další námitce, označené jako *„nezveřejňování účetních závěrek dodavatelem“* rovněž žalobce vyslovil nesouhlas se závěry správce daně, která se týká skutečností nasvědčujícím podvodnému jednání, shrnul zde argumentaci, kterou přednesl již v odvolání. Odkázal na analýzu Komory certifikovaných účetních, kdy povinnou účetní závěrku nezveřejnilo od roku 2006 až 63 % subjektů, nestandardní není nezveřejňování účetních závěrek, ale naopak jejich zveřejňování. V námitce označené jako *„hrazení kupní ceny v hotovosti“* obhajoval žalobce, stejně jako v odvolání, svůj názor o tom, že hotovostní forma úhrady je jeden z legitimních způsobů placení, způsob úhrady kupní ceny nemá žádný vliv na výši daně z přidané hodnoty. V žalobní námitce, označené jako *„duplicitní platba AR CARS žalobci“* žalobce polemizuje se závěry žalovaného ke skutečnosti zjištěné v daňovém řízení, tj. že tato skutečnost byla pouze záminkou pro neuznání nároku na odpočet DPH. V námitce označené jako *„chyba při vydání daňového dokladu“* žalobce polemizuje s obsahem bodu 61 žalovaného rozhodnutí, které se týká hodnocení chyby při vydání daňového dokladu. V námitce označené jako *„neadekvátně nízká prodejní cena“* žalobce zpochybňuje závěry žalovaného, které se týkají hodnocení obchodního případu v souvislosti s nákupem automobilu MASERATI, žalobce „snesl řadu tvrzení a navrhnul výsledky pracovníků obchodní společnosti i pracovníků obchodní společnosti AR CARS“ ke skutečnosti, že tento automobil byl zakoupen za cenu cca 1 269 500 Kč, byl prodán žalobci za 2 900 000 Kč, a tedy jej následně prodal za 1 089 000 Kč. Rozhodnutí žalovaného považuje žalobce za nepřezkoumatelné pro nesrozumitelnost, když *„Důvodem je skutečnost, že v bodě 92 rozhodnutí o odvolání žalovaný akceptuje vysvětlení stran prodeje automobilů se ztrátou, avšak např. v bodech 60, 65 či 69 výslovně uvádí, že nákup za nepřiměřeně vysokou cenu oproti ceně prodejní, je jedna z podezřelých okolností celého obchodního případu a jedna ze stěžejních skutečností, pro které žalovaný potvrdil odejmutí nároku na odpočet DPH.“* Žalovaný neprokázal existenci podvodného řetězce, což závěrem k těmto námitkám žalobce uvedl v části IV. žaloby. V části V. žaloby poté žalobce uvedl, respektive zopakoval své odvolací námitky a uvedl

polemiku ze závěry žalovaného k těmto odvolacím námitkám, které se týkaly jednak doručování (žalobce zpochybnil způsob doručování), v daném případě mělo být doručováno buď při ústním jednání, nebo při jiném úkonu, žalobce neobdržel žádné poučení ze strany zástupců správních orgánů, kteří mu doručovali rozhodnutí, paní Ing. M. bylo doručováno v rozporu s daňovým řádem. Pokud chtěl správce daně doručit písemnosti Ing. M., měl buď provést ústní jednání, nebo písemnost, jejíž obsah byl skryt v obálce, doručovat do datové schránky, doručování do datové schránky nic nebránilo. V případě předávání zprávy o daňové kontrole Ing. M. nebyl vyhotoven žádný protokol. Toto doručení nemělo žádné právní důsledky, nebylo zachyceno v protokolu, poté žalobce rozsáhle citoval z komentářové literatury k otázce doručování. Ing. M. se s písemností neseznámila, daňová kontrola byla ukončena nezákonným způsobem. V námitce, označené jako „podmínky pro uplatnění § 88 odst. 5 daňového řádu“ žalobce zopakoval své námitky, které se týkaly doručování zprávy o daňové kontrole (které rovněž uvedl v předchozí námitce), žalobce se nevyhýbal projednání zprávy o daňové kontrole, jak tvrdí nesprávně žalovaný, formální úkony učiněné správcem daně („prostřednictvím SMS zpráv“) nemohly založit daňovému subjektu žádná práva a povinnosti. Nebyla splněna žádná podmínka pro řádné ukončení daňové kontroly. Ani jeden z navržených termínů pro projednání zprávy o daňové kontrole (3. 1., a 8. 1. 2018) nesplňuje kritéria „*ustanovení § 32 daňového řádu*“. Nelze tvrdit, že absence na projednání dne 3. 1. 2018 byla projevem obstrukčního jednání. Správce daně postupoval při ukončování daňové kontroly protizákonně. Nezákonný byl i postup správce daně v souvislosti se stanovením lhůty pro vyjádření výsledků kontrolního zjištění na jednu žádost, jak tvrdí žalobce v části VI. žaloby. V této žalobní námitce opakoval svoje námitky z odvolání, kdy považoval lhůtu stanovenou správcem daně v délce 15 dnů k vyjádření se žalobce k výsledkům kontrolního zjištění, za nedostatečnou, nebyl vyslechnut žalobce, a jeho názor na stanovení lhůty, jednalo se o libovůli správního orgánu, lhůta nebyla přiměřená. V části VII. žalobce tvrdí, že se v podstatě jednalo jen o selhání „*daného subjektu*“ (dodavatele žalobce, který neodvedl DPH). Nejednalo se o „*úmyslné podvodné jednání*“. Žalobce neunesl své důkazní břemeno k prokázání, že věděl či vědět měl a mohl, že se účastní podvodu na dani z přidané hodnoty. Lhůta pro stanovení daně uplynula dne 23. 1. 2018, žalobce vznesl námitku prekluze pravomoci správce daně daň stanovit. Žalobce navrhl, aby soud žalovaného rozhodnutí zrušil a věc byla vrácena žalovanému k dalšímu řízení.

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 implicitě - vypořádá. Nelze proto bez dalšího uzavřít, že absence odpovědi na ten či onen argument žalobce v odůvodnění žalovaného rozhodnutí (či rozhodnutí soudu) způsobuje nezákonnost rozhodnutí či dokonce jeho nepřezkoumatelnost. Takovýto přístup by totiž

mohl vést zejména u velmi obsáhlých podání až k absurdním důsledkům a k porušení zásady efektivní a hospodárnosti řízení. Podstatné je, aby se správní orgán (či následně správní soud) vypořádal se všemi základními námitkami účastníka řízení (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 5. 2009, č. j. 9 Afs 70/2008 – 13).

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 nevypořádává (srov. např. bod 24. nálezu 28. 5. 2009, sp. zn. II. ÚS 2029/08; Ústavní soud zde uvedl: „Ústavní soud se nezabýval dalšími námitkami stěžovatelky, protože by rozhodnutí o nich nebylo způsobilé změnit výrok.“), neboť si je plně vědom toho, že požadavky kladené na orgány veřejné moci - pokud jde o detailnost a rozsah vypořádání se s námitkami adresátů jejich aktů - nesmí být přemrštěné. Takové přehnané požadavky by byly výrazem přepjatého formalismu, který by ohrožoval funkčnost těchto orgánů, především pak jejich schopnost efektivně (zejména v přiměřené době a v odpovídajícím rozsahu) plnit zákonem jim uložené úkoly.

7. K tomu lze ještě uvést, že povinnost posoudit všechny žalobní námitky 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 námítky, 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 nálezy 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 obsáhlou žalobu 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.“ [nálezy 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 bylo výše uvedeno, žalobce uplatnil nárok na odpočet DPH na základě výše zmíněných daňových dokladů, týkajících se tří zmíněných obchodních případů (nákup vozidla zn. PORSCHE od společnosti KUMA, dále nákup dvou vozidel zn. MASERATI a MERCEDES od obchodní společnosti TÝNEC CARS s.r.o.). V případě prvního obchodního případu (plnění od společnosti KUMA) správce daně dospěl k závěru, že žalobce neunesl své důkazní břemeno ve vztahu k přijatému a deklarovanému plnění ze strany žalobce, a to v souvislosti s nákupem zmíněného vozidla, tj. PORSCHE od společnosti KUMA. Z provedených důkazních prostředků správce zjistil, že dřívějším provozovatelem tohoto vozidla byl pan A. K., přihlášku k registraci vozidel podal žalobce, přičemž vlastníkem se stal A. K. poté, co byl automobil splacen leasingové společností ČSOB. Společnost KUMA byla pro správce daně nekontaktní, daň na výstupu z prodeje vozidla PORSCHE za zdaňovací období nepřiznala a z důkazních prostředků vyplynulo, že tato společnost nebyla ani vlastníkem vozidla. Proto nemohla ani tato společnost žalobci vozidlo PORSCHE dodat. Správce daně zaslal žalobci výzvu k prokázání skutečností ze dne 8. 3. 2016, které se týkaly přijetí plnění od dodavatele - společnosti KUMA, ten sdělil, že je v jeho majetku a je využíváno k podnikatelským účelům. Správce daně a žalovaný založili svůj závěr o neprokázání podmínek pro nárok na odpočet DPH na skutečnosti, že žalobce neunesl svoje důkazní břemeno, čili neodstranil výše zmíněnou pochybnost správce daně o tom, kdo skutečně dodal toto vozidlo žalobci, čili nebylo prokázáno předmětné plnění, respektive realizace předmětného plnění od společnosti KUMA.

K tomuto obchodnímu případu, který se týká plnění od společnosti KUMA, uvádí krajský soud k námitkám žalobce následující závěry:

13. Žalobce již v odvolání a dále i v žalobě odkazuje na rozsudek NSS ze dne 2. 8. 2017, č. j. 4 Afs 58/2017-78 (rozsudek Stavitelství Melichar), podle něhož v případě, kdy není možné určit subjekt, který daňovému subjektu zdanitelné plnění skutečně poskytl, není možné daňovému subjektu odepřít nárok na odpočet DPH, pokud není zároveň prokázáno, že předmětné plnění bylo součástí podvodu na dani, o kterém osoba uplatňující nárok na odpočet daně věděla, nebo vědět musela. Žalovaný s tímto názorem uvedeným ve zmíněném rozsudku nesouhlasil, když odkázal na jinou judikaturu NSS (viz bod 12 žalovaného rozhodnutí). Krajský soud se s argumentací žalobce a jeho odkazem na zmíněný rozsudek neztotožňuje, a to z následujících důvodů:
14. Z ustálené judikatury SDEU vyplývá, že mezi hmotně právní podmínky pro přiznání nároku na odpočet daně z přidané hodnoty náleží i to, že zboží musí být dodáno či služba poskytnuta osobou povinnou k dani (srov. např. rozsudky ESD ve věci CENTRALAN Property C-63/04, dále ze dne 22. 10. 2015, PPUH Stehcemp C-277/14, dále rozsudek SDEU ve věci ECO TRADE C-95/07 a další). Posouzení existence daňového podvodu dochází až tehdy, jsou-li splněny hmotně právní podmínky pro nárok na odpočet daně (srov. rozsudky NSS ze dne 21. 5. 2015, č. j. 9 Afs 181/2014-34, bod 38, ze dne 24. 5. 2017, č. j. 5 Afs 144/2016-32, a řada dalších). Naopak v případě, že je prokázána účast daňového subjektu na daňovém podvodu, tak není třeba již zkoumat naplnění hmotně-právních podmínek (srov. např. rozsudek NSS ze dne 20. 7. 2017, č. j. 1 Afs 10/2017-39). Zmíněnou hmotněprávní podmínkou je nejen to, že zboží bylo osobě povinné k dani dodáno, ale i skutečnost, že bylo dodáno nebo poskytnuto jinou osobou povinnou k dani (článek 168 písm. a) směrnice 2006/112/ES, O společném systému daně z přidané hodnoty). Z toho vyplývá, že pokud musí být prokázáno nejen to, že zboží bylo dodáno, ale i to, že bylo dodáno jinou osobou povinnou k dani, tak je logické, že prokázání pouhého dodání zboží, bez určení dodavatele, nemůže být splněním zmíněné hmotněprávní podmínky pro uplatnění nároku na odpočet DPH. Krajský soud se tak neztotožňuje s názorem žalobce a s jeho argumentací, opírající se o jím uvedený rozsudek NSS, který v daném případě dle názoru krajského soudu nebylo z výše uvedeného důvodu možné aplikovat. V daném případě nebyly splněny dané hmotněprávní podmínky, protože žalobce neunesl důkazní břemeno prokázat své tvrzení o tom, že zmíněné vozidlo značky PORSCHE skutečně dodala společnost KUMA. Vlastníkem vozidla byla společnost ČSOB, poté A. K., společnost KUMA vlastníkem tohoto vozidla nebyla, respektive žalobce neprokázal své tvrzení o vlastnictví tohoto vozidla společností KUMA. V takovém případě nemohla převést vlastnické právo k tomuto vozidlu na žalobce, žalobce tak neodstranil důvodné pochybnosti správce daně týkající se přijetí předmětného plnění od dodavatele deklarovaného daňového dokladu, a ani nepředložil žádné důkazní prostředky k prokázání, že by předmětné plnění přijal od společnosti KUMA. K tomu žalované rozhodnutí, respektive odůvodnění platebního výměru se opírá o řadu důkazních prostředků, které jsou uvedeny ve zprávě o daňové kontrole (strana 5 – 7), ostatně žalobce tyto důkazní prostředky nijak nezpochybnil, a ani v žalobě netvrdil, že by společnost KUMA byla vlastníkem předmětného vozidla. V daném případě tak nebylo třeba zabývat tím, zda se jednalo o daňový podvod či nejednalo, protože nebyla splněna zmíněná hmotněprávní podmínka pro uznání nároku na odpočet DPH. Krajský soud se tak

ztotožňuje se závěry žalovaného, které jsou uvedeny v zejména v bodu 50 a násl. žalovaného rozhodnutí a považuje námitky uvedené v žalobním bodu, který se týká neuznání nároku na odpočet v případě přijatého plnění o společnosti KUMA (ad 1) za nedůvodné. K tomu je třeba ještě poznamenat, že správce daně rozhodně unesl své důkazní břemeno, když nejprve vyzval žalobce výzvou ze dne 8. 3. 2016 k prokázání tvrzených skutečností, když mu vznikly důvodné pochybnosti o tom, že by společnost KUMA byla dodavatelem předmětného vozidla (společnost KUMA byla nekontaktní, předmětný prodej vozidla nepotvrdila a z dokumentace v registrech nevyplynulo, že by tato společnost byla vlastníkem vozidla). Tím správce daně rozhodně své důkazní břemeno unesl a naopak byl to žalobce, kdo své důkazní břemeno neunesl. Pokud daňový subjekt v daňovém řízení neprokáže jím tvrzené skutečnosti, nelze dovozovat, že tyto skutečnosti naopak musí prokázat správce daně, a pokud tak neučiní, dospět k závěru, že rozhodnutí správce daně bylo vydáno na základě neúplných skutkových zjištění (srov. např. rozsudek NSS ze dne 31. 5. 2007, č. j. 9 Afs 32/2007-84). V daném případě se ani nemůže uplatnit vyšetřovací zásada (srov. např. rozsudek NSS ze dne 9. 2. 2005, č. j. 1 Afs 54/2004-125). Nejvyšší správní soud se k otázce rozložení důkazního břemene v daňovém řízení již opakovaně vyjádřil (např. např. rozsudek NSS ze dne 27. 1. 2012, č. j. 8 Afs 40/2011-92), přičemž ustáleně judikuje, že daňové řízení je 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. dále i nálezy Ústavního soudu ze dne 24. 4. 1996, sp. zn. Pl. ÚS 38/95). V první fázi daňového řízení leží důkazní břemeno na daňovém subjektu, doložením všech požadovaných dokladů daňový subjekt své důkazní břemeno unese, pokud má správce daně o předložených účetních dokladech pochybnosti, je na něm, aby popsáním způsobem takové pochybnosti o věrohodnosti, správnosti či průkaznosti účetnictví daňovému subjektu vyjádřil, důkazní břemeno pak přechází zpět na daňový subjekt, který je povinen tvrzené skutečnosti prokázat zpravidla dalšími důkazními prostředky (srov. rozsudek NSS ve věci sp. zn. 1 Afs 39/2010). V daném případě nepochybně správce daně své důkazní břemeno unesl, naopak žalobce setrval pouze ve své argumentaci, kterou uvedl i v žalobě, tj. že by se v daném případě muselo ještě jednat o podvodné jednání, a že plně postačovalo ke splnění hmotněprávní podmínky pro uplatnění nároku na odpočet DPH, že zboží bylo dodáno, aniž bylo prokázáno, kdo jej skutečně žalobci dodal. V daném případě to určitě nemohla být a nebyla ani společnost KUMA, respektive žalobce neprokázal, že jeho tvrzení o dodávce zmíněného automobilu od této společnosti žalobci bylo skutečně realizováno.

15. Námitky žalobce obsažené v žalobním bodu IV. žaloby se týkají zbývajících dvou obchodních případů, kdy žalobci nebyl uznán nárok na odpočet DPH v souvislosti s výše zmíněnými obchodními případy, kdy se jednalo o plnění od jedné společnosti, a to TÝNEC CARS, v souvislosti s tím, že žalobce nakoupil osobní automobily značky MASERATI a MERCEDES (viz výše.). Naproti předchozímu případu, který se týkal plnění od společnosti KUMA (ad 1), tak v těchto dvou případech, tj. ad 2) a ad 3), sice správní orgány v daňovém řízení dospěly k závěru, že byly splněny hmotněprávní podmínky nároku na odpočet DPH, avšak v případě zdanitelných plnění poskytnutých žalobci od tohoto dodavatele, tj. TÝNEC CARS, dospěly správní orgány k závěru, že tyto transakce byly zasaženy podvodem na DPH. Ze správního spisu a z žalovaného rozhodnutí vyplývají následující rozhodné skutečnosti:

16. Nejprve správce daně ve vztahu k této společnosti, tj. TÝNEC CARS, zjistil a konstatoval, že se jedná o společnost nekontaktní, která na výzvy správce daně nijak nereagovala, přičemž nekontaktní se stala až ve chvíli, kdy chtěl správce v této společnosti zahájit daňovou kontrolu ve věci transakcí s daňovým subjektem, jelikož vzniklo podezření z účasti této společnosti na podvodu na DPH. Tuto skutečnost žalobce nepopřel ani v žalobě, tj. že tato společnost byla nekontaktní ve vztahu ke správci daně. Žalovaný v souladu s konstantní soudní judikaturou označil tuto nekonstantnost společnosti TÝNEC CARS za jednu z nestandardností, z nichž lze v jejich celkovém souhrnu konstatovat existenci podvodu na dani v transakcích s předmětnými plněními. V případě nákupu vozidla značky MASERATI [plnění od společnosti TÝNEC CARS – ad 2)] tato společnost nepředložila správci daně na základě výzvy dožádaného správce daně žádné doklady ke zjištění, od koho zmíněné vozidlo tato společnost nakoupila a ani jiné doklady, které by prokazovaly původ vozidla. Správce daně podal žádost o mezinárodní výměnu informací do Itálie, přičemž bylo zjištěno, že vozidlo MASERATI nakoupila společnost KUMA, jejímž jednatelem a společníkem byl v předmětném zdaňovacím období M. D., který byl zároveň jednatelem společnosti TÝNEC CARS. Žalobce však uplatnil nárok na odpočet daně z nákupu vozidla MASERATI nikoliv dle daňového dokladu, na němž není uvedena společnost KUMA, ale zmíněná společnost TÝNEC CARS. Tuto skutečnost vyhodnotil správce daně a žalovaný jako další nestandardnost svědčící společně s dalšími skutečnostmi o existenci podvodu na dani, když mezi dvěma dodavateli daňového subjektu existovalo personální propojení, a plnění nakoupila jedna společnost (KUMA), ale žalobci toto vozidlo prodala společnost druhá (TÝNEC CARS). Zmíněnou nestandardnost této transakce spatřoval žalovaný a správce daně v tom, že dvě společnosti personálně propojené (jednatel M. D.) nakoupila z Itálie zmíněné vozidlo, ale následně jako vlastník vozidla vystupovala společnost TÝNEC CARS, přičemž technický průkaz vozidla nebyl dostatečně vyplněn, což vedlo o snaze zakrýt okolnosti transakce, resp. skutečnosti za jakou cenu se auto značky MASERATI skutečně prodalo v Itálii. Popis této transakce žalobce nezpochybnil ani v žalobě a nezpochybnil ani to, že žalobce nakoupil toto vozidlo značky MASERATI od společnosti TÝNEC CARS (která jej však z Itálie nepořídila) za cenu 2 900 000 Kč, prodal jej ale dále společnosti AR CARS s.r.o. za cenu 1 089 000 Kč, přičemž zmíněné vozidlo ve skutečnosti pořídila společnost KUMA z Itálie za cenu v přepočtu za 1 269 500 Kč. Tuto skutečnost považoval žalovaný za nestandardní, když cena za toto zboží byla navýšena pouze u prodeje daňovému subjektu, který si z takto navýšené ceny poté uplatňoval nárok na odpočet daně. V dalším případě (ad 3), který se týká plnění rovněž od společnosti TÝNEC CARS, dle předloženého daňového dokladu správce daně společnost TÝNEC CARS pořídila vozidlo MERCEDES od společnosti Pankrác Medical s.r.o. Následně správce daně provedl místní šetření, u právního nástupce této společnosti (Centrum české medicíny) a zjistil, že tento automobil značky MERCEDES neprodala ve skutečnosti společnost TÝNEC CARS, společnosti Pankrác Medical, ale společnost MEDICIN KLUB občanské sdružení, přičemž při vystavování faktury se stala chyba a jako dodavatel vozidla byla omylem uvedena společnost Pankrác Medical. Chybný doklad byl ve společnosti Pankrác Medical stornován, a společností MEDICIN KLUB byl vydán nový daňový doklad. Tuto skutečnost hodnotil správce daně a žalovaný opět jako jednu z nestandardních skutečností, způsobilých ve svém souhrnu svědčit o existenci podvodu na DPH s plněními přijatými od společnosti TÝNEC CARS, protože správci daně by standardní ostražitá společnost nepředložila jako důkaz o pořízení

doklad, který je neplatný a vystavila ho jiná společnost, než od které plnění přijala. Za další nestandardní skutečnost, svědčící o zapojení žalobce v daňovém podvodu, považoval správce daně a žalovaný skutečnost, že automobil značky MASERATI byl společností AR CARS prodán tak, že platba za toto vozidlo byla žalobci poukázána 2x. Tato společnost předložila správci daně emailovou korespondenci ze dne 31. 10. 2016, ve které požádala o vrácení částky, kterou žalobci omylem uhradila navíc, v protokolu ze dne 15. 12. 2016 však tato společnost uvedla, že žalobce na tento požadavek zatím nereagoval. Za nestandardní skutečnost, tj. další takovou skutečnost, považoval správce daně a žalovaný i to, že běžně podnikající společnost by vymáhala dlužnou částku po kupujícím společnosti AR CARS. Další skutečností, respektive indicií, svědčící o existenci podvodu na dani v rámci uvedených obchodů mezi daňovým subjektem a společností TÝNEC CARS, svědčila i skutečnost, že správce daně nemohl vyslechnout jednatele společnosti TÝNEC CARS a KUMA, tj., M. D., kdy ten se vyhýbal svědecké výpovědi. Ze všech výše zmíněných skutečností správce daně a žalovaný vyvodili závěr o nestandardním průběhu obchodu mezi daňovým subjektem a jeho dodavatelem, přičemž v řetězci dodavatelů došlo k úniku na DPH, daň neodvedla společnost TÝNEC CARS, která sice do daňového přiznání zahrnula daňové doklady za prodej předmětných automobilů, ale vzniklou daňovou povinnost neuhradila. Tato společnost, tj. TÝNEC CARS, se stala dále nekontaktní a zamezila správci daně prověřit předmětná plnění (nemožnost vyslechnout jednatele M. D.), navíc tato společnost nepředložila v případě dodání vozidla MASERATI doklady o pořízení zboží, v případě vozidla MERCEDES uvedla přijetí od zcela jiné společnosti, než od které vozidlo bylo nakoupeno, jednatel společnosti TÝNEC CARS se opakovaně bez omluvy nedostavil na provedení svědecké výpovědi, vozidlo byla nakoupena za mnohem nižší cenu než za jakou byla následně prodána žalobci, společnost AR CARS zaplatila za vozidlo MASERATI žalobci 2 x a žalobce k vymožení této částky zaslal pouze jeden email a nijak tuto částku nevymáhal. Žalovaný tak dospěl důvodnému k závěru o existenci daňového podvodu a dále provedl takzvaný vědomostní test, v němž prokazoval, že žalobce věděl nebo vědět mohl a měl o tom, že se účastní transakcí zasažených podvodem na DPH. Tento závěr vyvodil správce daně a žalovaný z následně uvedených objektivních okolností:

17. Žalobce za plnění přijatá od společnosti TÝNEC CARS platil v hotovosti, jednalo se o velmi vysoké částky v řádech stotisíců až milionů korun, platby byly provedeny tak, aby nedošlo k překročení limitu pro platby dle právní úpravy uvedené v § 4 odst. 1 zákona č. 254/2004 Sb., o omezení plateb v hotovosti, ta činila v roce 2014 350 000 Kč. K tomu žalovaný konstatoval, že tento způsob placení není nezákonný, ale běžný bývá právě u podvodů na dani, protože znemožňuje správci daně prošetřit skutečný tok finančních prostředků. Tyto platby probíhaly navíc několik dní po sobě, z toho žalovaný vyvodil, že jediným důvodem tohoto typu placení bylo nepřekročit dovolené částky v hotovosti, snaha o zakrytí platební stopy a účelové nevyužití způsobu platby bankovním převodem. K tomu žalovaný přímo uvedl, že není zcela standardní při hrazení zboží, jejíž cena se pohybuje až ve výši 2 900 000 Kč (jednalo se o platbu za vozidlo MASERATI, které bylo nakoupeno nikoliv společností TÝNEC CARS z Itálie, ale zcela jinou společností, tj. společností KUMA, jak soud výše uvedl), postupoval tak, že v několika po sobě jdoucích dnech kupující platí menší částky v hotovosti. Další skutečností, svědčící o nestandardnosti obchodů a o tom, že odvolatel věděl nebo vědět měl a mohl o tom, že se účastní transakcí zasažených podvodem na DPH, byla neexistence písemné smlouvy o prodeji zmíněných vozidel, což žalobce nepopřel ani v žalobě. Samozřejmě prodej zboží se může uskutečňovat

bez písemné kupní smlouvy, ale vzhledem k okolnostem daného případu, žalovaný vyhodnotil tento postup jako nestandardní vzhledem k jednání žalobce, který smlouvy běžně se svými odběrateli uzavírá v písemné smlouvě (což žalovaný doložil kupními smlouvami, které žalobce uzavřel se společností AR CARS, tedy odběratelem zmíněných vozidel). Tuto skutečnost vyvodil žalovaný i z existence smlouvy o koupi motorového vozidla značky AUDI Q7, kterou uzavřel se společností TÝNEC CARS dne 31. 10. 2014. Tuto okolnost vyhodnotil žalovaný jako nestandardní, přičemž k tomu uvedl tento závěr:

„Pokud společnost Týnec Cars u předmětných plnění nechtěla mít uzavřenou kupní smlouvu, ačkoliv ještě o měsíc dříve smlouvu s daňovým subjektem bez námitek uzavřela, měla tato skutečnost vyvolat v daňovém subjektu vyšší míru obezřetnosti a společně s dalšími objektivními okolnostmi odvolatel měl a mohl vědět o tom, že se účastní podvodu na dani. Odvolací orgán uvádí, že vzhledem k tomu, že např. vozidlo MASERATI odvolatel nakoupil za cenu 2 900 000,- Kč, bylo by s to očekávat, že k sepsání písemné smlouvy přistoupí z opatrnosti. Nad to odvolací orgán uvádí, že obecně se písemné smlouvy doporučuje uzavírat, vzhledem k nebezpečí budoucí reklamace, nebo např. nutnosti prokazovat vlastnictví předmětného vozidla v případě krádeže. K výše uvedenému viz rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové, ze dne 29. 1. 2018, č. j. 52 Af 61/2016-106, bod 43: „Daňový subjekt uvádí, že absence písemných smluv je v oboru obvyklá. Je však třeba přihlížet k tomu, že jednotlivé obchodní transakce se dle vystavených faktur pohybovaly v rozmezí od několikaset tisíc korun až do částky přesahující 6 miliónů korun! /.../ Při tak vysokých objemech transakcí je vskutku obtížné představitelné, že budou probíhat na bázi ústních dohod bez jakékoliv elementární opatrnosti.“

18. Za další objektivní okolnost svědčící o tom, že odvolatel věděl nebo vědět mohl a měl o tom, že se účastní transakcí zasažených podvodem na DPH, vyvodil žalovaný ze skutečnosti, že žalobce nakoupil automobil MASERATI za cenu 2 900 000 Kč (toto vozidlo bylo pořízeno z Itálie nikoliv společností TÝNEC CARS, jak uváděl žalobce, ale společností KUMA, viz výše, a to za cenu 1 269 500 Kč), ale prodal jej společnosti AR CARS za cenu 1 089 000 Kč, tedy vozidlo značky MASERATI bylo nakoupeno žalobcem za cenu 2 900 000 Kč, což je více než dvojnásobná kupní cena oproti ceně za kterou toto vozidlo nakoupila společnost KUMA v Itálii a následně žalobce toto vozidlo prodal s velkou ztrátou, a to za cenu pouze 1 089 000 Kč. Takové navýšení ceny a následné snížení této ceny považoval žalovaný za neobvyklé, které žalobce nijak nedoložil a dospěl k závěru, že cena za toto vozidlo byla navýšena pouze u prodeje žalobci, který si z takto navýšené ceny poté uplatňoval nárok na odpočet DPH. Žalobce v daňovém řízení tvrdil, že vozidlo značky MASERATI prodal s delší časovou prodlevou a plnění mezitím ztratilo na ceně, k tomu žalovaný uvedl, že tato skutečnost nebyla rozhodná, protože podstatné bylo, že žalobce nárokoval odpočet daně z plnění, které bylo více než dvojnásobně nadhodnoceno oproti ceně, za kterou toto plnění koupil jiný subjekt v řetězci s předmětným plněním (tedy společnost KUMA, která toto vozidlo nakoupila z Itálie za cenu 1 269 500 Kč, následně jej koupil žalobce za cenu 2 900 000 Kč, ale prodal je již společnosti AR CARS za 1 089 000 Kč). K tomu pak žalovaný uvedl ještě tento závěr v žalovaném rozhodnutí:

„Odvolací orgán přitom konstatuje, že chápe, že vozidlo prodal odvolatel z důvodu prodlevy se ztrátou, ale jako objektivní okolnost svědčící o tom, že odvolatel o podvodu vědět mohl a měl, označuje cenu, za kterou odvolatel vozidlo pořídil od společnosti Týnec Cars, jelikož i když vezme v úvahu, že vozidlo MASERATI se v Itálii prodává levněji než v České republice a dále

vezme v úvahu náklady na přepravu vozidla z Itálie společně s obchodní marží, pořád je více než dvojnásobná cena nestandardní a dle odvolacího orgánu byla tato cena tak markantně navýšena bez logického opodstatnění. Nad rámec věci odvolací orgán uvádí, že takto vysoká cena je podezřelá i ve vztahu k hotovostním platbám, jelikož daňový subjekt svým jednáním znemožnil správci daně ověřit, zda za předmětné plnění opravdu uhradil celou kupní cenu, která byla více než dvojnásobně navýšena bez ekonomického opodstatnění.“

19. Další objektivní okolnost svědčící o tom, že žalobce věděl nebo vědět mohl a měl o tom, že se účastní transakcí zasažených podvodem na DPH, je to, že správci daně předložil v rámci kontroly dne 20. 1. 2015 technický průkaz vozidla MASERATI, kde byl zapsán pouze údaj „dovoz z Itálie“, žalobce nakoupil toto vozidlo bez písemné smlouvy, bez jakéhokoli dokladu, svědčící o tom, jak byla dohodnuta výše kupní ceny, za vozidlo platil v hotovosti a bez vyplněného technického průkazu, sám žalobce nebyl dostatečně obezřetný, když si měl být vědom, že takové nekonkrétní údaje o pořízení vozidla mohou prokazovat, že transakce, které se hodlal žalobce zúčastnit, může být zasažena podvodem na DPH. Konečně za nestandardní skutečnost, svědčící o zmíněné objektivní okolnosti, považoval žalovaný i to, že ačkoliv dle odpovědi společnost AR CARS na dožádání byla zajištěna přeprava vozidla již 22. 11. 2014, tak obě vozidla se fyzicky v den místního šetření nacházela v sídle žalobce. Ze všech výše zmíněných skutečností dospěl žalovaný k závěru, že existovaly takové nestandardnosti, respektive 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, respektive musel vědět o tom, že se účastní transakcí zasažených podvodem na DPH. Za tyto skutečnosti svědčící o zmíněné nestandardnosti uvedených obchodních případů, tedy o existenci indicií svědčících o zapojení žalobce do podvodného řetězce, které byly a měly být žalobci známy, tedy považoval správce daně a žalovaný zejména to, že žalobce nakoupil vozidla bez písemných smluv, ačkoliv smlouvy v rámci své činnosti běžně uzavírá, a to i se stejným dodavatelem, tj. se společností TÝNEC CARS, plnění bylo hrazeno v hotovosti v několika po sobě jdoucích splátkách v následujících dnech, cena za vozidlo MASERATI byla nepřiměřeně vysoká, vozidlo bylo nakoupeno bez dostatečně vyplněného technického průkazu, aby byl zakryt skutečný údaj o kupní ceně tohoto vozidla, navíc vozidlo MASERATI nakoupila zcela jiná firma, respektive jiná společnost než TÝNEC CARS, a to společnost KUMA, tedy že žalobce „*nejednal s péčí řádného hospodáře a vystavil se možnému riziku, jelikož vozidla nakoupil beze smluv, bez dohledatelné finanční stopy na bankovním účtu a bez řádně vyplněného technického průkazu*“. Zároveň v daňovém řízení správní orgány posoudily to, zda žalobce jednal v dobré víře, tedy realizoval transakce výše zmíněné v dobré víře, tj. zda k nákupu od zmíněného dodavatele TÝNEC CARS přistoupil obezřetně a přijal rozumná opatření, na základě kterých by bylo možné vyloučit jeho účast na daňovém podvodu. Žalobce žádná taková opatření neučinil, neuzavřel písemnou kupní smlouvu, ačkoliv s touto společností, tj. TÝNEC CARS, běžně uzavřené smlouvy má, nepředložil správci daně jiné písemnosti týkající se prodeje vozidla, předávací protokol, např. plnění hradil v hotovosti v několika splátkách, nakoupil vozidla bez písemného dokumentu a hradil kupní cenu jen v hotovosti, neměl jediný důkaz o tom, že by vozidla nabyt a že za ně zaplatil, dokumentaci k těmto vozidlům (technický průkaz) byla nedbale vyplněná, neobsahovala údaj o konkrétním původu vozidla, respektive o prvním majiteli tohoto vozidla v České republice. Žalovaný dokonce nad rámec svých povinností uvedl, žalobce mohl zabránit své účasti na podvodném jednání konkrétním

způsobem, například uzavřít písemnou smlouvu, platit bezhotovostním převodem, mít zboží pojištěno atd. Krajský soud se ztotožnil se závěrem správce daně a žalovaného o tom, že v případě zmíněných dvou plnění od společnosti TÝNEC CARS v souvislosti s nákupem vozidel značky MASERATI a MERCEDES byly v případě zdanitelných plnění poskytnutých žalobci zjištěny takové skutečnosti, ze kterých vyplynulo, že tyto transakce byly zasazeny podvodem na DPH, přičemž bylo ověřeno, že žalobce o své účasti v podvodném řetězci mohl a měl vědět, ale neučinil žádná opatření, aby se takovým obchodům vyhnul, tedy nelze mu přiznat nárok na odpočet daně z předmětných daňových dokladů. K této otázce nejprve krajský soud před vypořádáním námitek uvádí následující závěry:

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. nálezy 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).

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 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.
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. náleží Ústavního soudu ze dne 15. 5. 2001, sp. zn. IV. ÚS 402/99).

23. 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.“

24. 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“).
25. Podvodem na DPH je dle praxe případ, kdy jeden z účastníků neodvede vybranou daň státu a další subjekt si ji čerpá za nestandardních okolností (srov. rozsudek NSS ze dne 21. 4. 2016, č. j. 4 Afs 295/2015-45). Podvody jsou daňovými subjekty „páchány“ v mnoha různých formách, jednou z nich je řetězový podvod, kdy plátce DPH prodá zboží s DPH, ale neodvede DPH státu (ten je označován jako „missing trader“), pak zůstane nekontaktní a tváří se, jako by neexistoval, nepodává daňová přiznání, nereaguje na žádné výzvy správních orgánů, jeho sídlo je jen symbolické. Poté je toto zboží přeprodáváno v řetězci firem, kdy další subjekt si „hraje“ na poctivého plátce DPH, když zboží prodá

s minimálním ziskem a přizná daň v minimální výši, jeho úkolem je vzbudit dojem řádného obchodu (je označován jako „buffer“), jakmile vznikne správci daně podezření ze spáchání daňového podvodu a je např. zahájena daňová kontrola, pak se začne „vymlčovat“, je např. nekontaktní. Poté další ze subjektů v tomto řetězci prodá dalšímu subjektu v řetězci toto zboží za cenu s DPH, kterou však neodvede státu. Další účastník podvodného řetězce prodá zboží dalšímu subjektu a požaduje po státu výplatu DPH (je označován jako „broker“). Pokud je zboží přeprodáváno v uzavřeném kruhu, jedná se o „kolotočové“ či karuselové obchody.

26. 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).
27. 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).

28. 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.“
29. 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.
30. A v dané věci byly nepochybně splněny podmínky pro aplikaci výše zmíněných závěrů.
31. K námitkám žalobce, které podrobně uvádí žalobce v žalobě k uvedeným případům krajský soud nejprve opětovně musí konstatovat, že žalobce v podstatě rozsáhle polemizuje se závěry správce daně a žalovaného, přičemž soud není povinen ve správním soudnictví „vyvracet“ každou argumentaci žalobce, přičemž absence odpovědi na ten či onen argument žalobce nezpůsobuje automaticky nezákonnost rozhodnutí soudu, když 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 podporu správnost jejích závěrů, je sama o sobě dostatečná (srov. nález Ústavního soudu ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08, bod 68 a dle již výše zmíněné rozsudky NSS např. ze dne 29. 3. 2013, č. j. 8 Afs 741/2012-50).
32. Tím spíše je takový závěr v daném případě na místě, když žalobce v podstatě účelově „izoloval“ jednotlivé závěry správce daně a žalovaného, ve kterých byly jednotlivě hodnoceny objektivní okolnosti, respektive indicie, svědčící o tom, že odvolatel věděl nebo vědět měl a mohl o tom, že se účastní transakcí zasažených podvodem na DPH (srov. zejména článek 66 a násl. žalovaného rozhodnutí), a dále izolovaně napadá jednotlivé závěry správce daně a žalovaného, které se týkají jednotlivých skutečností svědčících o nestandardnosti zmíněných obchodních transakcí a svědčících o existenci daňového

podvodu (srov. zejména článek 57 a násl. žalovaného rozhodnutí). Samozřejmě v takovém případě, pokud by vycházel správce daně a žalovaný pouze z jedné nestandardní skutečnosti, či by vyhodnocoval existenci jen objektivní okolnosti zahrnující jednu indicii o tom, že žalobce věděl či vědět měl a mohl o své účasti na transakci zasažené podvodem na DPH, tak by bylo možné v některých případech mu přisvědčit, například když žalobce tvrdí (námitka označená „hrazení kupní ceny v hotovosti“), že *„hotovostní forma úhrady je jeden z legitimních způsobů placení. Pokud se obě smluvní strany na tomto způsobu dohodnou, žádný soukromoprávní ani veřejnoprávní právní předpis jim v této volbě nebrání. Dokonce je lhostejná i výše (kupní cena), která má být v hotovosti uhrazena; pouze je zákonem o omezení plateb v hotovosti upraven denní limit hotovostní platby. Pokud by došlo k porušení (překročení) tohoto limitu, došlo by k spáchání správního deliktu a povinnosti uhradit příslušnou výši pokuty. Jedná se toliko o individuální provinění osoby platící v hotovosti. V žádném případě však toto jednání nezpůsobuje negativní právní důsledek na uzavřený smluvní vztah.“* Na tomto případě krajský soud demonstruje právě účelovost těchto námitek, tedy žalobce izolovaně napadá jednotlivé závěry žalovaného, ze kterých vyplývají zmíněné objektivní okolnosti, indicie o zapojení žalobce v podvodném řetězci a skutečnosti o nestandardnosti zmíněných obchodních případů. Zcela záměrně však žalobce opomíjí základní skutečnost, že totiž, jak správně uvedl žalovaný v bodu 66 žalovaného rozhodnutí, tyto objektivní okolnosti je potřeba posuzovat nikoliv jednotlivě, ale ve svém souhrnu, neboť samy o sobě nepůsobí nijak závažně, nicméně dohromady tvoří ucelený obraz, svědčící o nestandardním průběhu obchodování, který měl odvolateli vyvolat vyšší míru obezřetnosti při obchodování v daném řetězci. Tento závěr je uveden ve vztahu k zmíněnému druhému kroku při posuzování uvedených případů ze strany správce daně a žalovaného (vědomostní test – existence objektivních okolností), ten stejný závěr však je třeba aplikovat i v případě prvního kroku, tj. prokázání existence daňového podvodu. Ostatně žalovaný sám správně uvedl v bodu 65, že *„tyto skutečnosti v žádném případě neklade za vinu daňovému subjektu, pouze se jedná o popis nestandardností, které ve svém konečném souhrnu svědčí o tom, že chybějící daň v řetězci není výsledkem podnikatelského selhání jedné společnosti v řetězci, ale nebyla úmyslně správcem daně uhrazena z důvodu realizace podvodu na dani. S ohledem na výše uvedené má odvolací orgán, za to, že dostatečně popsal všechny nestandardnosti svědčící o podvodném charakteru obchodní transakce s automobily ve smyslu bodu 35, a jednoznačným způsobem detekoval chybějící daň, čímž byla ve světle judikatury SDEU i NSS uvedené v bodech 32 – 35 v daných případech prokázána existence podvodu na DPH.“* S tímto závěrem se krajský soud zcela shoduje, když odkazuje na již výše uvedené skutečnosti, tedy popis výše uvedených nestandardností a v případě existence objektivních okolností (vědomostní test), přičemž v podrobnostech odkazuje zejména na body 57 a násl. a dále 66 a násl. žalovaného rozhodnutí, přičemž stěžejní skutečnosti již byly konkrétně v tomto rozhodnutí soudu uvedeny výše. Samozřejmě lze přisvědčit žalobci, ve vztahu k jeho tvrzení, že samotné neodvedení daně ještě nesvědčí o podvodném jednání osoby, která DPH správcem daně neuhradila (jak žalovaný odkazuje i na rozsudek NSS ze dne 30. 1. 2018, č. j 5 Afs 60/2017-60), zároveň je však třeba dodat, že správce daně a žalovaný nepostavili své stěžejní závěry pouze na této skutečnosti. Zároveň z tohoto posledně citovaného rozsudku NSS vůbec nevyplývá závěr, který účelově žalobce uvádí v námitce označené jako „podvodný řetězec“, tj. že žalovaný neprokázal, že by měl dodavatel žalobce úmyslným jednáním zkrátit daň a že tedy o podvodném řetězci *„nemůže být řeč“*. Krajský soud odkazuje na výše uvedené závěry soudu vztahující se k této

problematicke a zejména na výše citovanou judikaturu NSS a Soudního dvora Evropské unie, ze kterých vůbec nevyplývá závěr, který žalobce v této námitce zmínil, tj. že musí být prokázán úmysl subjektu neodvést DPH. Podvodem na DPH je případ, kdy jeden z účastníků neodvede vybranou daň státu a další subjekt ji čerpá za nestandardních okolností (srov. rozsudek NSS ze dne 21. 4. 2016, č. j. 4 Afs 295/2015-45), přičemž podvody jsou „páchány“ v mnoha různých formách (viz výše) a podstatné je, že povinností správních orgánů 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, ze dne 25. 6. 2015, č. j. 6 Afs 130/2014-60). Zároveň na pachatele podvodu, či spolupachatele podvodu se z pohledu daňového práva nehledí jako na subjekty, které spáchaly trestný čin, tedy na tyto subjekty se nevztahuje bez dalšího trestní odpovědnost, když důsledkem je pouze ztráta nároku na odpočet DPH (srov. rozsudek NSS ze dne 15. 2. 2017, č. j. 1 Afs 53/2016-58).

33. V dané věci figurovalo několik společností, nepochybně se o podvodný řetězec jednalo, jak vyplývá z výše uvedených skutečností. Závěry žalobce uvedené v tomto žalobním bodu jsou již spekulativního charakteru, kdy ten například uvádí situace ad absurdum (tvrdí, že daná situace by mohla vyústit v to, že každý odběratel, který v dobré víře pořídí zboží od subjektů, který například z titulu sekundární platební neschopnosti nebude objektivně schopen příslušnou daň z přidané hodnoty uhradit, bude bez dalšího považován za účastníka podvodného řetězce), k takovým závěrům spekulativního charakteru obsah žalovaného rozhodnutí a v něm uvedené skutečnosti nemíří. O dobré víře ze strany žalobce „nemůže být řeč“, sám uváděl správci daně nepravdivé skutečnosti, když nepředložil například správci daně doklad svědčící o skutečném původu vozidla MASERATI, žalobce uplatnil nárok na odpočet daně z nákupu vozidla MASERATI vydaného společností TÝNEC CARS, nikoliv společností KUMA, která jej v Itálii skutečně koupila, nikoliv tedy dodavatel žalobce, nijak věrohodně správci daně a žalovanému, potažmo soudu ani v žalobě nevysvětlil, proč najednou se původní cena, za které bylo vozidlo MASERATI pořízeno z Itálie 1 269 500 Kč, „zvedla“ více než dvojnásobně na cenu 2 900 000 Kč, když právě z této navýšené ceny žalobce uplatňoval nárok na odpočet daně atd. K dalším jednotlivým námitkám, které považuje krajský soud za účelové, přičemž žalobce napadá jednotlivě výše zmíněné objektivní okolnosti a indicie zjištěné správcem daně ve vztahu k prokázání toho, že žalobce věděl nebo vědět mohl a měl o tom, že se účastní transakcí zasažených podvodem na DPH a ve vztahu ke zmíněným skutečnostem, svědčících o nestandardnosti zmíněných obchodů, které však je třeba posuzovat v jejich souhrnu a vzájemných souvislostech, a nikoliv izolovaně, jak již soud výše uvedl, stručně tedy pouze následující skutečnosti:
34. V případě svědecké výpovědi M. D. žalobce účelově „otáčí“ závěry správce daně a žalovaného ve svůj prospěch, když se snaží navodit názor, že vlastně to byl správce daně, kdo bezdůvodně odmítl provedení svědecké výpovědi této osoby. Ze zprávy o daňové kontrole (strana 8) vyplývá, že správce daně se pokusil vyslechnout M. D., ale to se mu však nepodařilo, přestože se tak snažil i za součinnosti Policie ČR (to v žalobě ani žalobce nezpochybnil). Pouze se podařilo správci daně navázat telefonický kontakt s touto osobou, přesto se pan D. ke svědecké výpovědi nedostavil, podstatné je, že odvolací orgán tyto

skutečnosti nekladl za vinu žalobci, ale jedná se o jednu ze skutečností, která svědčí o nestandardnosti celého obchodního případu, kdy dodavatel žalobce přestal být pro správce daně kontaktní, a nelze tedy vytýkat správci daně, že nemohl tedy zjistit, základní indicii svědčící o účasti žalobce v podvodném řetězci, tedy jak je možné, že auto MASERATI nakoupila společnost KUMA, jejímž jednatelem a společníkem byl M. D., který byl zároveň jednatelem společnosti TÝNEC CARS, za výše zmíněnou cenu z Itálie, avšak toto vozidlo prodala nikoliv společnost KUMA, ale TÝNEC CARS z podstatným způsobem navýšenou kupní cenu, a právě z této navýšené kupní ceny uplatňoval žalobce nárok na odpočet daně. Žalobce věrohodně neprokázal, proč právě v takovémto případě byla tímto způsobem navýšena cena (logické je, že při dalším prodeji spíše hodnota vozidla ztrácí na hodnotě, prodávané vozidlo, pokud se nejedná o nějakou výjimku, například o veterána). Žalobce nedoložil, proč byla právě v tomto případě podstatně zvýšena. Rovněž za účelovou námitku považuje krajský soud tvrzení o běžné obchodní praxi ve vztahu ke společnosti TÝNEC CARS, nedůvodné a spekulativní jsou námitky o „ryzí *fabulaci žalovaného v bodě 74*“, neboť rozhodnutí žalovaného je založeno na konkrétních skutečnostech. Žalobce k tomu neuvedl žádnou argumentaci, proč v některých případech se společností TÝNEC CARS smlouvu uzavřel a v některých nikoliv, tedy proč právě zejména v případě zmíněného vozidla MASERATI, u kterého tímto podstatným způsobem byla navýšena kupní cena, z níž si právě žalobce uplatňoval nárok na odpočet daně, nebyla uzavřena písemná kupní smlouva, a to vzhledem již ke značné výši této kupní ceny. Tvrzení žalobce o tom, že „*každý obchodní vztah je nutné brát jako svébytnou entitu, jež si do jisté míry žije svým životem*“, krajský soud považuje za zavádějící účelovou rétoriku žalobce. Rovněž je nesporná skutečnost týkající se zjištění správce daně v souvislosti s provedeným místním šetřením dne 22. 2. 2015 u žalobce, o existenci vozidla MASERATI, správce daně však disponoval zjištěním, že toto vozidlo již mělo být připraveno k dalšímu kupci – srov. bod 72 žalovaného rozhodnutí, přičemž tuto skutečnost nelze oddělovat od dalších skutečností, svědčících o nestandardnosti uvedených transakcí. Tvrzení žalobce o tom, že se rozhodl převést vozidlo MASERATI zpět do svého areálu, považuje krajský soud za nevěrohodné a účelové, přece legitimně by sám žalobce mohl očekávat, že jestliže disponuje správcem daně a sám žalobce dokladem, že toto vozidlo bylo již přepraveno kupujícímu, tj. firmě AC CARS do Ostravy, tak nemůže správce daně požadovat legitimně jeho zpětný převoz žalobci jako prodávajícímu pouze za účelem, aby si úřední osoby správce daně toto vozidlo prohlédly a ověřily jeho existenci. O existenci tohoto vozidla přece nebylo žádného sporu. Pokud žalobce až v žalobě „*vysvětluje celé pozadí této transakce*“, pak tak mohl učinit již v odvolacím řízení, když soudní řízení není pokračování daňového řízení za účelem prověřování dalších „*vysvětlujících*“ nových tvrzení daňového subjektu. V případě námitky „*nezveřejňování účetní závěrek dodavatelem*“ rovněž je třeba konstatovat, že pouze z tohoto závěru nevyvodily správní orgány závěr o účasti žalobce v podvodném řetězci. Nelze vycházet pouze ze statistiky, jak tak činí žalobce v žalobě, podle názoru krajského soudu je třeba otázku zveřejňování či nezveřejňování účetních závěrek hodnotit z pohledu břemene tvrzení a břemene důkazního, tedy pokud daňový subjekt nezveřejňuje účetní závěrku, může se jednat o jednu z dalších okolností, týkajících se zmíněného třetího kroku, který je součástí vědomostního testu, tj. spočívajícího v přijetí rozumných opatření a dobré víře daňového subjektu, tedy jestliže žalobce obchodoval se společností, která nezveřejňuje své účetní závěrky, mohl vědět, že společnost TÝNEC CARS neplní své zákonné povinnosti, a skutečnost, že z hlediska statistiky nezveřejňuje

povinné účetní závěrky až 63% subjektů, nemůže na tomto závěru nic změnit, pokud by tomu tak bylo, tak ad absurdum, jestliže porovnáme tento případ s dodržováním pravidel silničního provozu, tak jestliže například bude 60% řidičů se dopouštět určitého přestupku, například překročením nejvyšší povolené rychlosti v obci, tak to ještě automaticky neznamena, že to opravňuje ostatní účastníky silničního provozu pravidla silničního provozu porušovat a mohou tímto statistickým údajem argumentovat v přestupkovém řízení. Rovněž zavádějící a účelové je tvrzení žalobce o způsobu hrazení kupní ceny v hotovosti (námitka označená jako „*brazení kupní ceny v hotovosti*“), krajský soud již výše naznačil, že samozřejmě hotovostní forma úhrady je jeden z legitimních způsobů placení, ale v daném případě žalovaný dostatečným způsobem v žalovaném rozhodnutí osvětlil, proč za zmíněnou objektivní okolnost byly označeny i platby v hotovosti (k tomu srov. blíže bod 67 žalovaného rozhodnutí). Na tuto část žalované rozhodnutí v podrobnostech krajský soud odkazuje (srov. např. rozsudek NSS ze dne 27. 7. 2007, č. j. 8 Afs 75/2005-130, publikovaný pod č. 1350/2007 Sb. NSS). Ve vztahu k námitce označené jako „*duplicitní platba AR CARS žalobci*“, dále v případě námítky „*chyba při vydání daňového dokladu*“ a námítky označené „*neadekvátní nízká prodejní cena*“ se krajský soud rovněž ztotožňuje se závěry žalovaného, které se týkají hodnocení jednak jedné z nestandardních skutečností při hodnocení existence daňového podvodu (duplicitní platba odběratele žalobce, tj. AR CARS) a dále chyby při vydání daňového dokladu (duplicitní platba se týkala prodeje vozidla značky MASERATI, chyba při vydání daňového dokladu se týkala pořízení vozidla MERCEDES). K těmto skutečnostem se podrobně vyjádřil žalovaný v bodech 61 a 62, krajský soud se s těmito závěry ztotožňuje a nebude dále „vyvracet“ účelové námítky žalobce, který tyto skutečnosti považuje nesprávně za zmíněné objektivní okolnosti pro neuznání nároků na odpočet DPH, když se jedná ve skutečnosti o nestandardní skutečnosti svědčící o existenci daňového podvodu. Tyto skutečnosti soud již popsal výše v textu odůvodnění tohoto rozsudku a považuje argumentaci žalobce za účelovou, navíc je třeba opětovně zdůraznit, že nelze posuzovat tyto skutečnosti izolovaně, ale v souvislosti s již výše uvedenými skutečnostmi, svědčícími o nestandardnosti zmíněných transakcí. V námitce označené jako „*neadekvátní nízká prodejní cena*“ žalobce obhajuje názor, že cena, za kterou bude následně prodáváno auto po předchozí koupi, bude patřičně nižší než cena pro pořízení. Nevysvětlil však, a to ani v žalobě, proč v daňovém řízení neuvedl skutečné údaje o původní kupní ceně a o skutečném kupci tohoto vozidla při první koupi z Itálie, proč nebyly uvedeny konkrétní údaje o této koupi v technickém průkazu a zejména proč najednou, když zastává zmíněný názor o logickém poklesu kupní ceny, byla kupní cena takovým výrazným způsobem navýšena v případě koupě vozidla MASERATI od společnosti TÝNEC CARS oproti kupní ceně, za kterou bylo toto vozidlo pořízeno skutečným kupcem tohoto vozidla při jeho pořízení z Itálie. Žalobce tedy ani v této námitce nevyvrátil žádnou relevantní námitkou závěr žalovaného uvedený v bodě 60 žalovaného rozhodnutí o tom, že tuto skutečnost považuje „*odvolací orgán za nestandardní, jelikož cena za zboží byla navýšena pouze u prodeje daňovému subjektu, který si z takto navýšené ceny poté uplatňoval nárok na odpočet daně*“. Jestliže tedy žalobce tvrdí, že cena vozidla v případě dalšího prodeje klesá, tak proč najednou se takovým razantním způsobem zvýšila (z ceny ve výši 1 269 500 Kč na 2 900 000 Kč). Účelovost a v podstatě i obstrukčnost argumentace žalobce lze demonstrovat i na tvrzení žalobce v této námitce, kdy argumentuje závěry žalovaného v bodu 92, kde je uvedeno, že žalovaný přijímá vysvětlení žalobce týkající se toho, že plnění postupem času ztrácelo na ceně a z tohoto

důvodu neoznačuje prodej vozidel společnosti AR CAR za nižší cenu, než za jakou vozidla pořídil dodavatel daňového subjektu jako objektivní okolnost, že tedy tím žalovaný „osvědčil obchod s předmětnými vozidly stran cen an blok“. To přece pravda není, jelikož tento závěr žalovaného se týká prodeje zmíněných vozidel značky MERCEDES a MASERATI dalšímu kupci, tj. společnosti AR CARS, netýká se však nákupu vozidla značky MASERATI od zmíněného dodavatele společnosti TÝNEC CARS, která byla výše zmíněným, podstatným způsobem navýšena oproti ceně, za kterou bylo vozidlo pořizováno z Itálie. To nesvědčí o zmatečnosti rozhodnutí žalovaného, ten přece tuto skutečnost považoval za nestandardní, a to právě proto, když sám ve vztahu k dalšímu prodeji společnosti AR CARS uvedl, že se jedná o objektivní okolnost, když takové plnění postupem času ztrácí na ceně. V takovém případě je tedy zcela logický závěr žalovaného, že cena byla takovýmto způsobem navýšena v případě prodeje tohoto vozidla od společnosti TÝNEC CARS oproti ceně za které toto vozidlo bylo pořízeno z Itálie. Naopak to dokonce podle názoru krajského soudu svědčí o tom, že jestliže původní cena byla 1 269 500 Kč, tak logicky by i vzhledem ke správnému tvrzení žalovaného o poklesu ceny, se kterým v podstatě souhlasí i žalobce, měla být v případě dalšího prodeje tohoto vozidla společnosti TÝNEC CARS žalobci nižší než tato původní cena ve výši 1 269 500 Kč, tedy v takovém případě je v podstatě neuvěřitelné, že by se tato cena mohla zvýšit na částku 2 900 000 Kč, ostatně sám žalobce ani v žalobě neuvedl jediný rozumný argument, proč by právě v případě tohoto vozidla mělo být. Například, že by po tomto vozidle byla tak velká poptávka (což by samozřejmě neměl zjišťovat správce daně, ale měl by to doložit žalobce v rámci unesení svého břemene tvrzení a břemene důkazního), že zvýšení této ceny v takovém rozsahu odpovídal i zájmu nějakých konkrétních kupců. Žalobce nic takového neuvedl v daňovém řízení, naopak v žalobě uvádí v podstatě nelogické a pouze účelové závěry, z nichž vyplývá, že naopak rozhodnutí žalovaného je založeno na logických závěrech a naopak zmatečná je argumentace žalobce. Krajský soud tedy k tomu uzavřel, že uvedené námitky považuje za nedůvodné.

35. Za nedůvodné považuje krajský soud i další námitky, které se týkají postupu správce daně. V případě námitky obsažené v bodu V. žaloby, které se týká doručování, a to doručování zprávy o daňové kontrole, tak je sice pravdou, že prioritně se doručuje písemnost do datové schránky daňového subjektu. Pokud však správce daně zvolí jinou formu, tak to automaticky neznamená, že by jiný způsob doručení byl nezákonný a neměl žádné právní účinky. Krajský soud se shoduje se závěry žalovaného v této námitce, kterou uplatnil žalobce již v odvolání, tj. že v daném případě je třeba uplatnit princip materiálního výkladu, v dané věci jsou námitky účelového charakteru, zpráva o daňové kontrole byla doručena zaměstnanci správce daně, kteří byli pověřeni k výkonu pravomoci správce daně při daňové kontrole žalobce, zásilka byla doručena úředními osobami, které měli příslušné pověření, což žalobce nijak nevyvrátil ani v žalobě. Navíc pokud by se jednalo o takovou vadu, pro kterou by mohl soud žalované rozhodnutí zrušit, musel by být žalobce postupem správce daně krácen na svých právech (§ 65 odst. 1 s.ř.s.), tedy musela mu být upřena možnost brojit proti doručované zprávě o daňové kontrole. Nic takového v daném případě se nestalo a ani stát nemohlo, neboť žalobce reagoval věcně na závěry správce daně po daném odvolání, tedy měl možnost se se zprávou o daňové kontrole seznámit a též se s ní taky seznámil, jinak by asi tyto skutečnosti uvedl v odvolání a konkrétně by neuváděl námitky proti závěrům správce daně. Navíc ne každá vada má za následek nezákonnost žalovaného rozhodnutí.

36. Tvzení žalobce o porušení zásady přiměřenosti, zásady hospodárnosti jsou tak podle názoru krajského soudu zcela účelová, není pravdou, že by platební výměr, který byl žalobcem napadán byl vydán na základě nezákonně ukončené daňové kontroly a že by byl jen z tohoto důvodu nezákonný a že by měl „způsobilost“ přivodit přerušlení lhůty pro stanovení daně dle § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu, jak účelově tvrdí žalobce. Rovněž není důvodná námitka o nesplnění podmínek pro uplatnění § 88 odst. 5 daňového řádu. Tuto námitku opět uplatnil žalobce i v odvolání, žalovaný se s touto námitkou vypořádal v bodě 78 žalovaného rozhodnutí. V tomto bodu žalovaný podrobně popsal celý průběh ukončení daňové kontroly, zástupci žalobce bylo dne 22. 12. 2017 zasláno sdělení termínu projednání zprávy o daňové kontrole, které bylo doručeno uplynutím lhůty dne 2. 1. 2018, správce daně stanovil ve sdělení termín projednání zprávy o kontrole na den 3. 1. 2018 nebo 8. 1. 2018, žalobce se dne 3. 1. 2018 na projednání zprávy o kontrole bez omluvy nedostavil. V průběhu daňové kontroly správce daně jednal se zástupcem žalobce i prostřednictvím telefonických hovorů a SMS zpráv, žalobce na tuto komunikaci vždycky přistoupil, správce daně několikrát se pokusil neúspěšně telefonicky zástupce žalobce kontaktovat a to i prostřednictvím SMS, kde informoval, že mu byla do datové schránky doručena písemnost obsahující sdělení termínu projednání zprávy o kontrole. Ten se ozval až dne 8. 1. 2018 s tím, že se projednání s důvodu nemoci nezúčastní. Žalobce, respektive jeho zástupce, se tak, jednak nedostavil na první termín projednání zprávy o daňové kontrole dne 3. 1. 2018, dne 8. 1. 2018 se sice omluvil, že se nezúčastní z důvodu nemoci, avšak toto své tvrzení nijak nedoložil a navíc zástupce žalobce byl zastižen úředními osobami správce daně při doručování zprávy o daňové kontrole dne 9. 1. 2018 ve svém zaměstnání, tedy tato omluva byla vyhodnocena jako účelová (srov. bod 78 a 80 v žalovaném rozhodnutí), přičemž tyto skutečnosti, týkající se zejména neúčasti zástupce žalobce na projednání zprávy o daňové kontrole, neuvedl žalobce ani žádnou relevantní argumentaci v žalobě. Není tedy pravdou, že omluva byla řádně zdůvodněna, jak tvrdí žalobce v žalobě, krajský soud se ztotožňuje s žalovaným, že byla naplněna podmínka opakovaného vyhýbání se projednání zprávy o daňové kontrole, spočívající v opakované nesoučinnosti a následném nedostavení se na navržený termín správce daně. Rovněž nedůvodná je i námitka o nezákonném postupu správce daně, kdy ten údajně měl zkrátit jeho práva zakotvená v ustanovení § 88 daňového řádu, tedy, že se údajně žalobci nedostalo práva na stanovení lhůty pro vyjádření k výsledku kontrolního zjištění na jeho žádost. Žádné zásadní pochybení krajský soud nespatřuje „v konání správce daně“, tedy že by se jednalo o nějaké pochybení, které by mělo „znaky libovůle správního orgánu“. Tuto námitku rovněž uplatnil žalobce v odvolání, žalovaný se s ní vypořádal v bodu 77 a krajský soud se se závěry žalovaného k této námitce ztotožňuje. Žalobce ani v žalobě nevyvrací tyto závěry, které se opírají o výklad ustanovení § 88 odst. 3 daňového řádu, podle něhož na žádost daňového subjektu stanoví správce daně přiměřenou lhůtu, ve které se může daňový subjekt vyjádřit k výsledku kontrolního zjištění a navrhnout jeho doplnění. To však neznamená, že zmíněnou lhůtu si bude určovat daňový subjekt, správce daně jen musí stanovit takovou lhůtu, aby byla přiměřená, a tuto přiměřenost je třeba vážit ve vztahu k rozsáhlosti a složitosti kontrolních zjištění. Pokud stanovenou lhůtu (15 dnů) považoval žalobce za nepřiměřenou, mohl požádat o její prodloužení, zmíněnou lhůtu považoval správce daně za přiměřenou, s tímto závěrem se krajský soud ztotožnil. Rovněž tato námitka žalobce byla jen účelová, s cílem dosáhnout zrušení žalovaného rozhodnutí pro údajnou vadu procesního charakteru, její existenci však krajský soud neshledal.

37. V daném případě se tak nejednalo, pouze o „selhání daného subjektu“, jak tvrdí žalobce v závěru žaloby. Není pravdou, že by žalovaný neunesl své důkazní břemeno, naopak to byl žalobce, kdo neunesl své důkazní břemeno a nevyvrátil v řízení zmíněné závěry správce daně a žalovaného, které svědčily o tom, že nárok na odpočet DPH byl neoprávněný.
38. Protože žaloba nebyla důvodná, musel ji krajský soud zamítnout (§ 78 odst. 7 s.ř.s.).
39. 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 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 25. listopadu 2019

JUDr. Jan Dvořák v. r.
předseda senátu