



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ústí nad Labem - pobočka v Liberci rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Mgr. Lucie Trejbalové a soudců Mgr. Karolíny Tylové, LL.M., a Mgr. Zdeňka Macháčka ve věci

žalobce:

XX

sídlem XX

zastoupený advokátem Mgr. Jakubem Hajdučíkem

sídlem Advokátní daňová kancelář Hajdučík s.r.o., Sluneční nám. 14, Praha

5

proti

žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**

sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 20. 6. 2018, č. j. 27776/18/5300-22443-702189

takto:

- I. Žaloba proti rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 20. 6. 2018, č. j. 27776/18/5300-22443-702189, se zamítá.

II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Předmět řízení

1. Žalobce se domáhá přezkumu rozhodnutí žalovaného ze dne 20. 6. 2018, č. j. 27776/18/5300-22443-702189.
2. Výrokem I. označeného rozhodnutí žalovaný zamítnul odvolání žalobce a potvrdil platební výměr Finančního úřadu pro Liberecký kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 5. 12. 2017, č. j. 1463208/17/2609-50522-604007, jímž byla žalobci vyměřena daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období říjen 2015.
3. Výrokem II. žalovaný změnil dodatečné platební výměry správce daně ze dne 5. 12. 2017, č. j. 1462568/17/2609-50522-604007, č. j. 1462585/17/2609-50522-604007, za č. j. 1462603/17/2609-50522-604007, č. j. 1462614/17/2609-50522-604007, č. j. 1462631/17/2609-50522-604007, č. j. 1462639/17/2609-50522-604007, č. j. 1462653/17/2609-50522-604007, č. j. 1462662/17/2609-50522-604007, resp. platební výměry č. j. 1463332/17/2609-50522-604007 a č. j. 1463422/17/2609-50522-604007, jimiž správce daně žalobci doměřil, resp. stanovil daňovou povinnost na DPH za zdaňovací období leden až červen 2015, srpen a září 2015, listopad a prosinec 2015, a to v části týkající se placení.
4. U žalobce byla zahájena daňová kontrola DPH, a to postupně za zdaňovací období leden až říjen 2015, listopad 2015 a prosinec 2015. V rámci daňové kontroly správce daně zjistil, že hlavní ekonomickou činností žalobce za uvedená zdaňovací období byla výroba výrobků z obalového materiálu – kartonáže. Správce daně dospěl mj. k závěru, že žalobce neprokázal, že uplatnil nárok na odpočet daně z přijatých zdanitelných plnění v souladu s § 72 a § 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“), a účelem Směrnice Rady č. 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2006 o společném systému DPH (dále jen „Směrnice“). Správce daně shledal, že přijatá zdanitelná plnění – konkrétně technologie od dodavatelů [REDACTED], [REDACTED] a [REDACTED] – byla zatížena podvodem, tj. zkrácením daně, o kterém žalobce s ohledem na související okolnosti věděl či mohl vědět. Správce daně také dospěl k závěru, že žalobce neprokázal faktické přijetí materiálu deklarovaného na daňových dokladech vystavených dodavateli [REDACTED] a [REDACTED] neprokázal tedy splnění podmínek § 72 zákona o DPH. A dále dovodil, že žalobce neprokázal, že vyrobil a následně dodal cca 527 tun výrobků označených „set s pěnovými vložkami“ odběrateli [REDACTED] na Slovensko, a tedy že oprávněně tato plnění zahrnul na řádek č. 20 daňového přiznání k DPH, kde se vykazují plnění mající intrakomunitární charakter dle § 64 odst. 1 zákona o DPH.
5. S výsledkem kontrolního zjištění byl žalobce seznámen dne 5. 10. 2017, k seznámení s výsledkem kontrolního zjištění se vyjádřil podáním ze dne 14. 11. 2017. Na základě tohoto vyjádření správce daně neprovedl změnu výsledku kontrolního zjištění a přistoupil k

projednání zprávy o daňové kontrole č. j. 1450725/17/2609-60563-507329, zpráva byla s žalobcem projednána dne 4. 12. 2017.

6. Na základě výsledků daňové kontroly vydal správce daně dne 5. 12. 2017 dodatečné platební výměry (zdaňovací období leden až červen 2015, srpen a září 2015) a platební výměry (zdaňovací období říjen, listopad a prosinec 2015), jimiž žalobci vyměřil, resp. doměřil DPH v celkové výši 34 056 665 Kč a současně žalobci sdělil příslušnou výši penále. Za zdaňovací období červenec 2015 zůstala daňová povinnost žalobce oproti daňovému tvrzení beze změny. Proti platebním, res. dodatečným platebním výměrům správce daně se žalobce odvolal dne 10. 1. 2018, odvolání doplnil dne 30. 1. 2018.
7. O odvolání žalobce rozhodl žalovaný rozhodnutím ze dne 20. 6. 2018 shora popsáním způsobem, změna shora označených rozhodnutí správce daně výrokem II. se týkala pouze placení vyměřené DPH. Žalovaný v odůvodnění rozhodnutí zrekapituloval závěry správce daně, poté se věnoval rozboru právní úpravy nároku na odpočet daně a shrnul judikaturní závěry správních soudů a rovněž Soudního dvora Evropské unie (dále jen „SDEU“) týkající se podvodů na DPH.
8. Žalovaný popsal specifický obchodní model nákupu technologie, do kterého byl zapojen žalobce a jeho dodavatelé XX, XX a XX který nevykazoval znaky standardního obchodního vztahu. Obchody byly založeny na principu nadhodnocení nakoupené technologie, do řetězce byly vedle zmíněných dodavatelů zapojeny popřípadě další mezičlánky XX, XX a společník žalobce XX.. Na prvním místě řetězce stála společnost, která dodávala technologie nejen formálně vystavením faktury, ale ve většině případů provedla montáž a předání technologie v prostorách žalobce. Na dalších místech řetězce byly subjekty, u kterých došlo k navýšení ceny, případně subjekty působící v řetězci za účelem legalizace plnění. K bezprostředním dodavatelům XX, XX a XX žalovaný konstatoval, že se jedná o dodavatele, resp. subdodavatele, u kterých byly detekovány znaky klasické pro články řetězových podvodů: nejednalo se o zavedené společnosti v obchodu s danou komoditou; šlo o společnosti, které nemají vlastní webové stránky, případně webové stránky provozovaly jen v období, kdy proběhly obchody; společnosti jsou nekontaktní a neplní své povinnosti vůči správci daně; tyto nekontaktní subjekty několikanásobně navýšily cenu technologie a prodaly ji přímo žalobci či prostřednictvím dalšího subjektu či subjektů zapojených v řetězci obchodů, přičemž u žádné z těchto společností se několikanásobné navýšení ceny technologií nepromítlo v jejich daňové povinnosti; po realizaci prodeje se dodavatelé stali nekontaktní vůči správci, došlo u nich ke změně jak jednatele, tak společníka, nebylo proto možné podaná daňová přiznání k DPH ověřit. Stejně skutečnosti byly zjištěny u společnosti XX a XX Mezi články řetězců došlo k přeprodeji technologií, přitom ve většině případů k přepravě technologií došlo od výhradních dovozců či výrobců přímo k žalobci, kde byly instalovány. Současně nebylo zjištěno, že by se přímí dodavatelé žalobce jakkoli na fyzickém dodání technologie podíleli, pouze formálně vystavili fakturu na navýšené plnění. Názvy technologií byly při přeprodeji změněny oproti názvům, které uvádí skuteční dodavatelé, kteří technologie předali do provozních prostor žalobce. Jednatel dodavatelů XX a XX neměl žádnou povědomost o chodu těchto společností a činnost přenechal panu XX. Mezi jednotlivými články v řetězcích byla prokázána provázanost osob zapojených v řetězci obchodů. U společností zapojených do řetězce obchodů byla zjištěna virtuální, příp. fiktivní sídla společností; společnosti nezakládaly do Sbírký listin veřejného rejstříku účetní závěrky;

následně některé společnosti získaly status nespolehlivého plátce, či mají zrušenou registraci, příp. na ně bylo prohlášeno insolvenční řízení.

9. Podle žalovaného správce daně zjistil, že si společnosti v obchodním řetězci v souvislosti s popsányými transakcemi neplnily své daňové povinnosti, základní podmínka mechanismu určujícího zasažení transakce podvodným jednáním dodavatelských společností byla splněna. Správce daně přitom okolnosti obchodů uvedených na dokladech nemohl u přímých dodavatelů, resp. subdodavatelů ověřit, neboť se společnosti staly nekontaktní. Žalovaný uvedl, že existence podvodu na DPH není konstatována pouze vzhledem k chybějící dani, ale i vzhledem k nestandardnostem v celém řetězci, kdy byly v transakcích u technologií několikanásobně navýšeny ceny bez jakéhokoliv opodstatnění, u technologií došlo k prodeji zboží přes jednotlivé články, přitom u většiny plnění vykazovaných na dokladech došlo k přímému kontaktu žalobce se skutečným dodavatelem technologie, který ji také dodal a instaloval přímo v prostorách žalobce, došlo k vědomému přeznačení technologií v prostorách žalobce, tyto skutečnosti ve svém souhrnu prokazují existenci daňového podvodu.
10. Dále žalovaný provedl vědomostní test a dovodil, že byly zjištěny takové nestandardní skutečnosti a indicie, které ve svém komplexu vytvářejí soubor nepřímých důkazů, z něhož vyplývá, že žalobce musel vědět, že je účasten podvodného jednání na DPH. Žalobce uplatnil nárok na odpočet daně u přijatých zdanitelných plnění za nákup technologií od zmíněných dodavatelů, ale nepředložil žádné doklady, které by dokládaly původ předmětné technologie, ani doklady týkající se přepravy, přičemž pouze uvedl, že přepravu zajišťoval dodavatel. Nebyl schopen odpovědět na otázky týkající se okolností nákupu technologie v roce 2015, ačkoli jednatel by měl mít základní přehled o okolnostech obchodních případů. Následně bylo zjištěno, že jednatel M. se účastnil obchodních vztahů i financování technologie osobně, ale tyto zásadní obchodní partnery nezmínil ani při zahájení daňové kontroly. Technologie v hodnotě milionů Kč nakupoval žalobce od dodavatelů bez historie, přičemž veřejně dostupné informace o nich svědčí o nestandardnosti obchodních transakcí. Jednání žalobce bylo zcela iracionální, neboť technologie žalobce nakupoval od subjektů zapojených do řetězce za několikanásobně vyšší cenu než by pořídil od dodavatelů působících na českém trhu, např. výhradních dovozců či výrobců. Přitom správce daně zjistil, že u většiny plnění došlo prostřednictvím osob majících bezprostřední zaměstnanecký vztah k žalobci k přímému kontaktu na skutečného dodavatele technologie. Žalobce tedy musel mít povědomost o tom, že hodnota technologie je uměle navýšená, na což nerefletoval. Musel tedy vědět, že dotyčné plnění je součástí daňového řetězce. Dodavatelé nebyli zavedenými společnostmi v obchodu s danou komoditou, neměli žádné zázemí k provozování ekonomické činnosti, sídla byla virtuální. Zmíněné shodné nestandardní znaky vykazovali všichni dodavatelé, příp. subdodavatelé žalobce, což svědčí o podvodném jednání. Žalobce sice tvrdil, že své dodavatele prověřoval, nicméně není možné, aby při ověřování nezjistil, že finanční prostředky v řádech desítek milionů korun zasílá na nezveřejněný bankovní účet a nezjistil skutečnosti, které uvedl správce daně. Pokud se žalobce bránil poukazem na dotační výběrové řízení, žalovaný konstatoval, že žalobce jistě nemusel dotace za tak nevýhodných podmínek čerpat. I po odečtení výše dotací, které žalobce na nákup technologií čerpal, výsledná cena stále významně převyšovala ceny, za které byly technologie prodávány na počátku řetězce výhradními prodejci či výrobcí technologií. Hlavním důvodem nákupu nebyla pouze investice do podnikání za účelem zisku, ale podvodné jednání, které spočívalo v neoprávněně vysokém čerpání nároku na odpočet. Správce daně dále při místním šetření

zjistil, že řada nakoupených technologií umístěná v sídle žalobce není užívána. Žalobce také nepředložil žádnou technickou dokumentaci, komunikaci mezi servisními technikami, včetně předávacích protokolů, nic, co by svědčilo o záručním servisu, popř. o opravách a udržování nakoupené technologie. Správce daně dále zjistil, že v rámci obchodní spolupráce s A. Š. si žalobce opatřil nové polepy s názvy technologií, které byly nalepeny na stroje, aby působily jako výrobní štítky s označením výrobce a překryly či nahradily původní originální polepy se skutečným označením a výrobcem. Přeznačení technologie žalobcem značí vědomou účast na podvodných schématech. Rovněž částečná úhrada nakoupené technologie (a dále materiálu) v hotovosti svědčí o podvodném jednání. Žalobce neměl potřebnou hotovost v pokladně, proto doplnili hotovost společník a jednatel žalobce M. a společník H., jednalo se o vklady v celkové výši cca 76 mil. Kč. Žalobce závazky vyrovnal převodem půjčky jednatele na základní kapitál, tím došlo k zlegalizování vkladů do pokladny a bylo možné uhradit závazky společností zapojeným do řetězce v hotovosti. O tom, že skutečně došlo k vkladům hotovosti do pokladny a dále k platbám za technologie (a materiál) v hotovosti však vznikly správci pochybnosti, neboť jednatel M. a společník H. neměli peněžní prostředky v takové výši na soukromých účtech. Správce daně naopak zaznamenal i výběry společníků z pokladny žalobce ve výši cca 27 mil. Kč, které odpovídaly vkladům zaznamenaným v hotovosti na účet žalobce. Tyto peněžní transakce postrádají logiku i ekonomický smysl. Další skutečnost svědčící o nestandardnosti transakcí bylo, že dodavatelé byli založeni jako tzv. ready-made společnosti sídlící na virtuální adrese, což je sice možný způsob založení korporace, ovšem nevěrohodnost společnosti vznikla ve chvíli, kdy společnost byla zakoupena novým majitelem, a přesto zůstala na virtuálním sídle. Rovněž žalovaný zmínil, že žalobce opakovaně ukončoval spolupráci s jedním dodavatelem, aby ji obratem zahájil s jiným, vykazujícím stejné rizikové charakteristiky, mnohdy reprezentovaným toutéž osobou. Z toho žalovaný dovozoval, že jednatel M. o probíhajícím daňovém podvodu věděl a aktivně se ho účastnil. Jeho podíl spočíval v uzavírání naprosto nevýhodných smluv na nákup technologie s obchodními společnostmi zapojenými do řetězce obchodů a ve schvalování účetních a daňových dokladů souvisejících s peněžními transakcemi. Je vyloučené, aby listinám nevěnoval pozornost a několikanásobně nadhodnocenou cenu přehlédl, když druhý ze společníků H. věděl o reálných cenách technologií na trhu. O vědomém podvodu svědčí i zjištěná provázanost osob zapojených v řetězci obchodů.

11. Současně žalovaný konstatoval, že žalobce nepřijal taková opatření, která lze po něm s ohledem na charakter obchodních transakcí rozumně vyžadovat, aby zabránil své účasti na podvodu. Skutečnosti zjištěné k transakcím, které mu byly známy a které v něm měly vyvolat pochybnosti o standardnosti chování dodavatelů, ignoroval. Nezáměr žalobce o nestandardní průběh obchodního modelu nebyl zanedbáním, musel být záměrem, když došlo k přímému kontaktu žalobce a skutečného dodavatele technologie (výhradních dovozců apod.), a to prostřednictvím osob, které měly k žalobci bezprostřední zaměstnanecký vztah.
12. Žalovaný uzavřel, že žalobce sice naplnil hmotněprávní podmínky pro uplatnění nároku na odpočet daně z plnění přijatých od dodavatelů Cartagena Solutions s.r.o., Industrial Pack s.r.o. a extreme pack s.r.o., ale nárok mu správce daně oprávněně v souladu s judikaturou SDEU odepřel v důsledku prokázání účasti na podvodném jednání, když jednatel žalobce o podvodném jednání věděl.

II. Žaloba

13. Ve včasné žalobě žalobce namítal, že rozhodnutí žalovaného je nepřezkoumatelné v části, ve které žalovaný potvrdil stanovení DPH v odlišné výši, než v jaké žalobce DPH přiznal v řádných daňových tvrzeních, ve vztahu k technologiím (dodávky výrobních strojů od dodavatelů Cartagena Solutions s.r.o., Industrial Pack s.r.o. a extreme pack s.r.o.). Žalobce shrnul hmotněprávní a formální podmínky vzniku nároku na odpočet DPH a uvedl, že daňové orgány teprve poté, co zjistí, zda byly uplatněny podmínky pro nárok na odpočet daně, mohou šetřit, zda nejsou důvody pro odepření nároku na odpočet. Podle rozsudku SDEU ve spojených věcech C-439/04 a C-440/04, *Axel Kittel* proti Belgickému státu, lze plátcí odepřít nárok na odpočet ze dvou důvodů, když jeden vylučuje druhý, a to buď se plátce vědomě zapojil do tzv. daňového podvodu, nebo plátce nejednal dostatečně obezřetně, ač mohl, tedy plátce vědět měl a mohl o zatížení plnění tzv. daňovým podvodem. Správce daně, jehož závěry potvrdil žalovaný, zmíněné pojmy míchá dohromady. Nejprve správce daně tvrdí, že žalobce neprokázal svůj nárok na odpočet, protože se zúčastnil daňového podvodu, a to v obou formách – věděl a vědět měl a mohl. Nesrozumitelnou argumentaci zesílil žalovaný v bodech [16], [20], [21], [25], [27], [28], [35], [37], [68], [72], [73] a [148] napadeného rozhodnutí, kdy uvedl, že předmětem sporu jsou obě formy účasti na daňovém podvodu, úmyslná a nedbalostní. V bodech [37], [73] a [74] napadeného rozhodnutí žalovaný tvrdí, že se žalobce vědomě zapojil do daňového podvodu, oproti tomu v bodě [72] protichůdně uvádí, že žalobce mohl a měl vědět, že se účastní daňového podvodu, čímž popírá své předchozí závěry. To žalovaný potvrzuje tím, že zkoumá, zda žalobce přijal dostatečná opatření, aby vyloučil své zapojení do daňového podvodu. V bodě [37] napadeného rozhodnutí žalovaný dává případně žalobci na výběr mezi oběma formami. Z tohoto důvodu označil žalobce rozhodnutí za nesrozumitelné.
14. Pro případ, že by soud nepřisvědčil námitce nepřezkoumatelnosti, žalobce namítal, že pokud DPH prý zmizela u bezprostředních dodavatelů žalobce (dodávky výrobních strojů od dodavatelů Cartagena Solutions s.r.o., Industrial Pack s.r.o., extreme pack s.r.o.), neměly daňové orgány žalobci odepřít nárok na odpočet podle tzv. Axel Kittel testu, ale měly aplikovat institut ručení podle § 109 odst. 1 zákona o DPH, jak popsal Krajský soud v Ostravě v rozsudku ze dne 20. 12. 2017, č. j. 22 Af 33/2016-60. Přednost ručení veřejně sám prosazoval Mgr. T. R., Ph.D., jako ředitel žalovaného, který podepsal i napadené rozhodnutí.
15. Žalobce zopakoval, že žalovaný rozhodnutí založil na dvou protichůdných závěrech, a to že žalobce byl vědomým účastníkem daňového podvodu a že nebyl při výběru svých obchodních partnerů dostatečně obezřetný. Ač je pojem „vědět měl a mohl“ pojmem evropského práva, v judikatuře Nejvyššího správního soudu se rozšířily závěry, že tento pojem je třeba vykládat jako nevědomou nedbalost. Rozsudky ze dne 16. 12. 2015, č. j. 1 Afs 92/2015-35, ze dne 27. 1. 2016, č. j. 4 Afs 233/2015-47, i ze dne 21. 12. 2016, č. j. 6 Afs 147/2016-28, ve věci *Jutty*, hovoří o nezbytnosti prokázat plátcí zavinění. Žalobce poté odkazoval na trestněprávní praxi i doktrinární závěry k nevědomé nedbalosti podle § 16 odst. 1 písm. b) trestního zákoníku, zatímco pojem „věděl“ ve smyslu „věděl o daňovém podvodu“ lze chápat jako spáchání trestného činu podle § 240 trestního zákoníku. K objektivní míře opatrnosti, tedy k opatřením, které byl žalobce povinen přijmout, namítal, že o nich napadené rozhodnutí mlčí. Žalobce odkazoval na článek daňové poradkyně O. H., který daňové správě vyčítá, že není schopna představit ucelený systém opatření, které plátcí musí přijmout, aby zabránili daňovým podvodům. Pokud tedy

žalobci nebyla ničím dána povinnost předvídat porušení nebo ohrožení zájmu chráněného daňovým právem, nemohl jednat zaviněně, což vylučuje odepření nároku na odpočet v nedbalostní podobě.

16. V dalším žalobním bodu žalobce odkázal na existenci tzv. Axel Kittel testu, na jehož výklad se Nejvyšší správní soud zaměřil v rozsudku *Jutty*. K prvnímu znaku daňového podvodu, tj. k porušení daňové neutrality, přitom zdůraznil, že nekontaktnost dodavatelské společnosti žalobce ve spojení s neuhrazením DPH nepostačuje ke spolehlivému závěru o účasti žalobce na daňovém podvodu, ale každé daňové plnění musí být zohledněno samo o sobě a jednání žalobce nelze hodnotit pouze v kontextu jednání jejího dodavatele. Tímto nedostatkem trpí napadené rozhodnutí, neboť k daňové ztrátě žalovaný uvedl, že dodavatelé výrobních strojů Cartagena Solutions s.r.o., Industrial Pack s.r.o. a extreme pack s.r.o. jsou nekontaktní, o což žalovaný opírá veškeré závěry o existenci chybějící daně. Podle žalobce možnost státu založit majetkovou odpovědnost plátce na pouhé spekulaci, že někde prý zmizela daň, je v rozporu se základními principy právního státu. K posuzování nekontaktnosti dodavatele žalobce odkázal na závěry rozsudků SDEU ve spojených věcech C-80/2011 a C-142/2011 ve věci *Mahagében* a C-277/14 ve věci *PPUH*, podle kterých čl. 167, 168 písm. a), 178 písm. a), 220 bod 1 a 226 Směrnice musí být vykládány v tom smyslu, že brání vnitrostátní praxi, podle níž daňový orgán odmítne přiznat osobě povinné k dani nárok na odpočet z důvodu, že vystavitel faktury týkající se těchto služeb nebo některý z jejich poskytovatelů se dopustili protiprávního jednání, aniž tento orgán z hlediska objektivních okolností prokáže, že osoba povinná k dani věděla nebo musela vědět, že plnění uplatňované k odůvodnění nároku na odpočet bylo součástí podvodu spáchaného uvedeným vystavitelem či jiným hospodářským subjektem vystupujícím na předcházejícím stupni dodavatelského řetězce. Žalobce závěr interpretuje tak, že odeprít nárok na odpočet by bylo možné jen v případě, pokud by daňové orgány prokázaly, že subjekt věděl nebo musel vědět, že přijaté plnění bylo součástí daňového podvodu spáchaného dodavatelem či jiným subjektem. SDEU kladl důraz na skutečnost, že nebylo prokázáno, že by se samotný tamní žalobce dopouštěl manipulací, jako je předkládání nepravdivých daňových přiznání, nebo že vystavoval vadné faktury. Ve stejné situaci je žalobce, u něhož žalovaný neprokázal jakékoliv protiprávní jednání. Z pouhé nekontaktnosti dodavatele nelze odvodit existenci chybějící daně, napadené rozhodnutí je proto nezákonné, neboť žalovaný neprokázal zmizelou daň a porušení principu daňové neutrality.
17. K domnělé nekontaktnosti dodavatelů technologie žalobce dále uvedl, že správce daně vyslechl J. T. a J. S., jednatele extreme pack s.r.o. a Cartagena Solutions s.r.o. Správce daně od nich mohl plnění jejich daňových povinností zjistit. Pokud tak správce daně neučinil, jsou daňové orgány zodpovědné za nedostatečné objasnění skutkového stavu ve vztahu k otázce ztracené daně.
18. Daňové orgány dokonce prokázaly, že část daně v milionových částkách prokazatelně nezdisovala. V bodech [40], [46] a [58] napadeného rozhodnutí žalovaný graficky znázornil pohyb jednotlivých strojů a uvedl i výhradní dovozce, výrobce do ČR i daň, kterou odvedli při prodeji prvním článkům řetězců, které jsou prý nekontaktní, minimálně v této výši se daň neztratila. A pokud by žalovaný ve vyjádření k žalobě tvrdil, že plnění veřejnoprávních povinností nebylo v řízení prokázáno, pak žalobce odkázal na své důkazní návrhy v odvolání, které se týkaly prvních článků v řetězcích a které žalovaný zamítnul.

Pokud učinil žalovaný tuto otázku skutkově nespornou, je odpovědný za nedostatečné zjištění skutkového stavu.

19. K druhému kroku tzv. Axel Kittel testu žalobce uvedl, že jím je posouzení, zda je daňová ztráta důsledkem podvodného jednání. Pokud nebyly dostatečně objasněny skutkové okolnosti samotné existence podvodu, nemůže být prokázáno ani samotné podvodné jednání. Žalovaný neprokázal ani existenci podvodného jednání, protože se spokojil převážně s nekontaktností dodavatelů technologií.
20. Ke splnění třetího kroku tzv. Axel Kittel testu žalobce odkázal na bod [66] rozhodnutí, ve kterém žalovaný uvedl, že k daňovému podvodu došlo uplatněním jiných podvodných údajů obsažených v daňových přiznáních dodavatelů technologie a nemající spojitost se stroji nakoupenými žalobcem. I podle tvrzení žalovaného obchody s tzv. technologií nebyly zatíženy daňovým podvodem. Žalovaný učinil žalobce přímo odpovědného za daňový podvod, který prý spáchali dodavatelé žalobce neoprávněně uplatněnými nároky na odpočet daně na vstupu, které ale žalovaný nebyl schopen popsat. Tedy tvrzení, že zde je podvod, je nepodloženou spekulací. Žalovaný nebyl schopen popsat, jakou měl žalobce spojitost s daní na vstupu, kterou jeho dodavatelé uplatnili prý neoprávněně. Nebyl splněn ani druhý krok tzv. Axel Kittel testu, proto je napadené rozhodnutí nezákonné.
21. Z uvedených důvodů žalobce navrhoval, aby soud napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Dále žalobce po žalovaném požadoval náhradu nákladů řízení.

III. Vyjádření žalovaného

22. V písemném vyjádření k žalobě žalovaný odmítnul, že by bylo jeho rozhodnutí nepřezkoumatelné. Vyjádřil přesvědčení, že rozhodnutí o odvolání splňuje požadavky podle § 102 odst. 3 a 4 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu.
23. K námitce protichůdných závěrů týkajících se účasti žalobce na daňovém podvodu žalovaný konstatoval, že daný případ byl v části rozhodnutí o odvolání označen jako technologie uzavřen s tím, že byly zjištěny objektivní skutečnosti svědčící o vědomém zapojení žalobce do řetězce podvodných obchodů, a proto mu nárok na odpočet DPH nenáleží. Žalovaný zdůraznil, že dle judikatury k odepření nároku na odpočet postačuje, že daňový subjekt alespoň mohl a měl vědět, že se účastní podvodu na DPH. Žalobce vytrhává některé závěry žalovaného z celkového kontextu napadeného rozhodnutí.
24. Žalovaný odmítnul žalobní argumentaci týkající se institutu ručení podle § 109 zákona o DPH. Žalovaný upozornil na neukončené řízení o kasační stížnosti ve věci vedené u Nejvyššího správního soudu pod sp. zn. 7 Afs 8/2018, kde je tato otázka řešena. Poté shrnul judikaturní závěry SDEU pro hmotněprávní a formální podmínky vzniku nároku na odpočet a dovozoval z nich, že pokud daňové orgány dospějí k závěru o zapojení daňového subjektu do podvodu, o němž vědět měl a mohl, nelze podvodně nárokovat odpočet daně přiznat, resp. podvodný nárok na odpočet daně nikdy nevznikne. Za takových okolností jsou daňové orgány legitimně oprávněny nárok na odpočet daně nepřiznat i v případě, že neexistuje vnitrostátní právní úprava možnosti odmítnutí nároku na odpočet daně z důvodu podvodu na DPH. Správce daně i žalovaný tedy postupovali zcela v souladu s judikaturou SDEU, pokud nárok na odpočet odepřeli. Nelze vycházet z premisy, že § 109 zákona o DPH je speciálním ustanovením oproti obecnému principu

možnosti odepření nároku na odpočet daně v případě zasažení transakcí podvodem na DPH. Žalovaný odmítnul názor, že by ustanovení § 109 zákona o DPH představovalo zvláštní právní úpravu a upozornil, že zatímco princip možnosti odepření nároku na odpočet daně se uplatní v nalézacím řízení, § 109 zákona o DPH upravující ručení se uplatní v řízení o placení daní. Žalovaný připomenul, že dle § 134 odst. 3 daňového řádu se daňové řízení skládá podle okolností z dílčích řízení, ve kterých jsou vydávána jednotlivá rozhodnutí, přičemž dílčím řízením se rozumí řízení nalézací a řízení při placení daní. Dodal, že ručitel při ručení nesplácí vlastní dluh, nýbrž dluh dlužníkův. I čl. 205 Směrnice je použitelný pro odvod daně, je zde tedy patrná provázanost s fází placení daní a § 108 zákona o DPH. Proto § 109 zákona o DPH nemůže dopadat na danou situaci, protože se netýká stanovení daně. Pravidlo přednosti ručení před odmítnutím nároku na odpočet daně v nalézacím řízení není žádným způsobem stanoveno. Není dovozeno ani judikaturou SDEU ani četnou judikaturou Nejvyššího správního soudu. Žalovaný se poté věnoval charakteru ručení jako zajišťovacího institutu, který může mít v boji proti daňovým únikům toliko podpůrný charakter. A popisoval, jaké komplikace by aplikace institutu ručení přinesla, včetně oslabení obrany daňového subjektu ve fázi placení daní. Výklad žalovaného podporuje i závěr vyslovený Nejvyššího správního soudu v rozsudku ze dne 30. 1. 2018, č. j. 5 Afs 60/2018-60, žalovaný rovněž odkázal na článek Mgr. Bc. Davida Švancary. Současně upozornil na to, že institut ručení je možné aplikovat výlučně na jeden konkrétní článek odběratelsko-dodavatelského řetězce zasaženého podvodem, zatímco odepření nároku na odpočet se týká i jiných článků řetězce. Pokud taková otázka nebyla řešena judikaturou SDEU, nemůže krajský soud otázku přednosti užití institutu ručení rozhodnout, aniž by byla položena předběžná otázka SDEU. Podle žalovaného Krajský soud v Ostravě vycházel z článku, jehož závěry by bylo třeba s ohledem na novou judikaturu přehodnotit, což také sám autor učinil.

25. K otázce protichůdných závěrů žalovaný shrnul judikaturu SDEU, ze které vycházel a podle které bude záležet na objektivních okolnostech obchodních případů. Čím výraznější existují náznaky, popř. nestandardnosti, které by mohly vzbudit podezření, že může dojít nebo došlo k nesrovnalostem nebo podvodu, je možné od obezřetného subjektu vyžadovat o to vyšší míru obezřetnosti a klást vyšší požadavky na rozsah a kvalitu učiněných opatření, zejména aby si zjistil informace o druhém subjektu. Požadavek na přijetí přiměřených opatření zmiňuje i judikatura Nejvyššího správního soudu, žalovaný odkázal na rozsudek ze dne 10. 1. 2008, č. j. 9 Afs 67/2007-147, a rovněž rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 26. 11. 2014, č. j. 10 Af 15/2014-56, dále Krajského soudu v Ostravě ze dne 30. 4. 2014, č. j. 22 Af 22/2012-247. V daném konkrétním případě byly definovány takové objektivní okolnosti (žalovaný odkázal na bod [73] rozhodnutí), které, byť každá sama o sobě není nezákonná, ve svém souhrnu tvoří logický a ucelený soubor vzájemně se doplňujících a na sebe navazujících nepřímých důkazů, které jednoznačně prokazují, že žalobce věděl o své účasti na podvodném jednání za účelem získání výhody v systému fungování DPH. Pokud žalobce věděl, resp. vědět musel, že je součástí daňového podvodu, není třeba zabývat se obezřetností žalobce a jím přijatými opatřeními, neboť bylo prokázáno, že účast žalobce na podvodném jednání byla úmyslná. Správce daně a žalovaný se i přesto otázkou přijetí opatření k zamezení účasti žalobce na podvodu na DPH zabývali se závěrem, že se žalobce nemůže dovolávat dobré víry, neboť nepřijal dostatečně přiměřená opatření, aby vyloučil objektivní pochybnosti o způsobu realizace deklarovaných dodávek technologií. Argumentaci žalobce trestněprávní praxí a otázkami zavinění nelze brát v úvahu, podvod na DPH byl posuzován v řízení daňovém. Žalovaný

odkázal na rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 30. 1. 2018, č. j. 31 Af 28/2016-61, který odmítnul poukazy na vymezení pojmu podvodu v trestním zákoníku. O odlišném režimu daňového a trestního řízení svědčí např. i rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 8. 2015, č. j. 2 Afs 104/2015-33. Rovněž pokud orgány činné v trestním řízení neshledají důvody pro podezření z trestného činu zkrácení daně a věc odloží, nebrání to tomu, aby daňové orgány učinily závěr, že daňový subjekt jednal podvodně, žalovaný odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 12. 2015, č. j. 1 Afs 92/2015-35.

26. Žalovaný se dále vyjádřil k námitce ohledně nekontaktnosti dodavatelů. Uvedl, že daňové podvody jsou stále sofistikovanější, není proto mnohdy reálné pro správce daně jednoznačně vyčíslit konkrétní výši chybějící daně. Za konstatováním o nekontaktnosti dodavatele stojí vyhledávací činnost správce daně týkající se porušení daňové neutrality. Společnosti typu „missing trader“ jsou do struktury daňových podvodů vkládány za účelem znemožnit správci daně rozkrytí celého řetězce společností, jejich podstatou a smyslem je zahladit stopy po podvodu na DPH, případně znemožnit správci daně tyto stopy dále prošetřit a zamezit komplexní prošetření daňového případu a přesné vyčíslení úniků na dani. Nelze tak přijmout tezi, že nepostačuje konstatování správce daně o nekontaktním článku řetězce a nemožnosti správce daně ověřit, zda přiznal a uhradil daň. Společnostem organizujícím podvod na dni by postačovalo, aby do řetězce společností vložily jednu nekontaktní společnost, která nepodá za předmětná zdaňovací období daňová přiznání. Žalovaný odkázal na stanovisko generálního advokáta Colomera pro SDEU ve věcech *Axel Kittel a Recolta Recycling*, uvedenou premisu pro konstatování chybějící daně potvrdil Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 15. 2. 2017, č. j. 1 Afs 53/2016-55, kdy uvedl, že zjištěné skutkové okolnosti svědčí pro závěr, že se společnost – dodavatel posuzovaného plnění dopustila podvodu na DPH, když jednou z typických forem podvodu na DPH je situace, kdy plátce DPH prodá zboží s DPH, ale vybranou DPH neodvede do státní pokladny, ačkoli je k tomu povinen. Dojde k daňovému úniku, poté dodavatel zmizí, nepodá daňová přiznání, je pro místně příslušného správce nekontaktní, registrované sídlo je pouze formální. Proto k chybějící dani jako základnímu předpokladu pro existenci podvodu na DPH nelze přistupovat dogmaticky jako k dani, která byla některým článkem řetězce vyčíslena a správcem daně přesně vyměřena, avšak zůstala neuhrazena. Chybějící daň je třeba chápat i vzhledem k nestandardnostem v celém řetězci plnění. Žalovaný odkázal na bod [73] rozhodnutí, ve kterém shrnul skutečnosti, svědčící o existenci daňového podvodu. Pokud jsou zjištěné nestandardnosti v transakci natolik závažné a jejich prostřednictvím je prokázáno, že jedním z účelů transakce je narušení neutrality daně a získání daňové výhody a transakce se účastní společnosti, které jsou pro správce daně nekontaktní a neplní si formální povinnosti, tedy účelově znemožňují správci daně rozkrýt podvodný řetězec a zjistit, zda konkrétní podvodné plnění uvedly do svých daňových přiznání, jsou takové skutečnosti plně dostačující pro závěr o existenci daňového podvodu. V dané věci se nejednalo o domnělou nekontaktnost společností.
27. Skutečnost, že byly provedeny svědecké výpovědi osob oprávněných jednat za společností extreme pack s.r.o. a Cartagena Solutions s.r.o. neznamená, že jsou jednotlivé články zapojené do řetězce obchodů vůči správci daně kontaktní a plní si své povinnosti. Žalovaný v bodech [37] až [62] rozhodnutí uvedl, v čem spočívala nekontaktnost jednotlivých článků v řetězci, kdy se staly pro správce daně nekontaktní.

28. K otázce vypořádání důkazních návrhů žalobce žalovaný konstatoval, že správce daně není povinen bez dalšího vyhovět všem důkazním návrhům daňového subjektu. Správce daně v případě odmítnutí výsledku jednání obchodních společností, které byly výhradními dodavateli či výrobci pro ČR, uzavřel tím, že došlo ke spolehlivému zjištění skutkového stavu věci, což správce daně odůvodnil na st. 143, 47 až 50 a 67 až 68 zprávy o daňové kontrole. Důkazy opatřené správcem daně na základě výzev k poskytnutí listin a okolnosti prodeje technologií nebyly ze strany žalobce zpochybněny. Není tedy zřejmé, co by měli jednatele svojí výpovědí dalšího prokázat a jak výpovědi mohly přispět k prokázání vědomosti či nevědomosti žalobce o tom, že se zapojil do podvodného řetězce, neboť právě tyto obchodní společnosti se podle zjištění správce daně na daném podvodu neúčastnily, z jejich strany došlo ke standardním dodávkám zboží a zároveň i k odvedení DPH. Podvod na DPH byl detekován až u následujících článků řetězce (došlo k několikanásobnému a neodůvodněnému navýšení ceny technologií), u kterých žalobce jako poslední článek v řetězci uplatňoval nárok na odpočet daně. V podrobnostech žalovaný odkázal na body [137] až [144] rozhodnutí.
29. Podle žalovaného tak žalobcovo tvrzení, že neexistuje spojitost podvodného jednání s jeho transakcemi, neodpovídá skutkovým zjištěním. Na základě objektivních okolností zmíněných v bodu [73] rozhodnutí, bylo postaveno najisto, že žalobce věděl o své účasti na podvodném jednání. Zjištění správce daně svědčí o tom, že skutečným účelem transakcí, včetně transakcí žalobce, bylo vylákat nadměrný odpočet ze státního rozpočtu. V bodu [66] rozhodnutí žalovaný pouze v obecné rovině nastínil fungování podvodných řetězců na DPH. Podle žalovaného musí žalobce po ukončeném daňovém řízení vědět o skutečnostech svědčících o existenci podvodného řetězce a vědomém zapojení do něj.
30. Žalovaný navrhoval, aby soud žalobu zamítnul a žalobci nepřiznal právo na náhradu nákladů řízení, neboť napadené rozhodnutí netrpí nezákonnostmi a tvrzenými vadami řízení.

IV. Posouzení věci krajským soudem

31. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí a řízení jeho vydání předcházející v řízení dle části třetí, hlavy druhé, dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), v rozsahu a mezích uplatněných žalobních bodů. Vycházel přitom ze skutkového a právního stavu v době rozhodování správního orgánu v souladu s § 75 odst. 1, odst. 2 s. ř. s.
32. K projednání věci nařídil soud ústní jednání. Při něm žalovaný setrval na argumentaci uplatněné ve vyjádření k žalobě, právní zástupce žalobce se z účasti na jednání omluvil, souhlasil s konáním jednání v jeho nepřítomnosti. Při jednání soud neprováděl dokazování, protože účastníci neměli nad rámec obsahu správního spisu důkazních návrhů a ani soud neshledal potřebu dokazování provádět.
33. Po provedeném přezkumu dospěl soud k závěru, že žaloba není důvodná.
34. Podstatou sporu je otázka, zda bylo na místě žalobci odepřít nárok na odpočet daně z přijatých zdanitelných plnění – nákup technologií od dodavatelů Cartagena solutions s.r.o., Industrial Pack s.r.o., extreme pack s.r.o.), neboť tato plnění byla zatížena daňovým podvodem.
35. Protože žalovaný v napadeném rozhodnutí shrnul zákonné podmínky pro uznání nároku na odpočet DPH a obsáhle citoval a odkazoval na judikaturu SDEU a rovněž Nejvyššího

správního soudu související s danou problematikou, není třeba, aby soud tato obecná východiska, jichž si je žalobce dobře vědom, znovu opakoval. Soud tedy jen ve stručnosti uvádí, že z judikatury SDEU i Nejvyššího správního soudu plyne, že nárok na odpočet daně nelze přiznat, pokud osoba povinná k dani věděla nebo musela vědět, že plnění uplatňované k odůvodnění nároku na odpočet bylo součástí podvodu. Přitom o odepření nároku na odpočet daně z důvodu zasažení plnění daňovým podvodem lze hovořit teprve tehdy, pokud byly naplněny hmotněprávní i formální podmínky stanovené § 72 a násl. zákona o DPH (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 9. 2014, č. j. 9 Afs 57/2013-37, či ze dne 21. 12. 2016, č. j. 6 Afs 147/2016-28, ve věci *JUTTY GROUP s.r.o.*, v němž Nejvyšší správní soud zopakoval, že závěry o neprokázání uskutečnění zdanitelného plnění daňovým subjektem a o účasti daňového subjektu na podvodu nejsou kompatibilní).

36. Nezbytnou podmínkou odepření nároku na odpočet je posouzení subjektivní stránky, tedy vědomosti daňového subjektu o daňovém podvodu. Jak zmiňuje četná judikatura Nejvyššího správního soudu, v rozsudku ze dne 12. 1. 2016 ve spojených věcech C-354/03, C-355/03 a C-484/03, *Optigen*, SDEU zdůraznil, že nárok na odpočet nemůže být dotčen tím, že v řetězci dodávek je jiná předchozí nebo následná transakce zatížena skutečnostmi, o kterých plátce neví nebo nemůže vědět. V rozsudku ze dne 21. 6. 2012 ve spojených věcech C-80/11a C-142/11, *Mahagében a Péter Dávid*, SDEU uvedl, že je na daňovém orgánu, aby dostatečně právně prokázal objektivní okolnosti umožňující učinit závěr, že osoba povinná k dani věděla nebo musela vědět, že plnění uplatňované k odůvodnění nároku na odpočet bylo součástí podvodu spáchaného dodavatelem či jiným subjektem operujícím v dodavatelském řetězci na vstupu.
37. Na to, zda byla naplněna subjektivní stránka, orgány finanční správy usuzují z prokázaných objektivních skutečností (srov. zejména rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 6. 2015, č. j. 6 Afs 130/2014-60, publ. ve Sb. NSS 3275/2015). Přitom v rámci posouzení subjektivní stránky daňového podvodu vyhodnocují, zda daňový subjekt přijal patřičná opatření, která od něho mohou být rozumně vyžadována, za účelem prevence účasti na daňovém podvodu. Ve stručnosti řečeno otázka patřičných opatření, jak je má judikatura SDEU a správních soudů na mysli, souvisí se subjektivní stránkou věci. Absence dostatečných opatření, případně charakter přijatých opatření k zamezení účasti na daňovém podvodu totiž indikují zavinění daňového subjektu, resp. jeho konkrétní podobu. Současně je třeba uvést, že z hlediska naplnění podmínek pro odepření nároku na odpočet není rozhodné, jakým způsobem daňový subjekt na daňovém podvodu participoval, zda šlo z jeho strany o vědomé zapojení do podvodné transakce, či jen nedodržel potřebnou míru opatrnosti. V posledně označeném rozsudku Nejvyšší správní soud uvedl, že *„[k] tomu aby byl nárok na odpočet odmítnut, není zapotřebí jednoznačně prokazovat, že se subjekt aktivně zapojil do podvodného jednání a v čem konkrétně spočívalo; postačuje, pokud je prokázáno, že si mohl být podvodného jednání vědom. V takovém případě je poté na daňovém subjektu, aby prokázal, že o podvodu nevěděl a že učinil, vše co bylo po něm možno rozumně požadovat, aby se o něm dozvěděl“*. V citovaném rozsudku Nejvyšší správní soud konstatoval, že je vyloučeno, aby stěžovatelka jednala v dobré víře, zmínil také, že nepřijala žádná taková opatření k zajištění řádného průběhu obchodních případů. Dále uvedl, že s ohledem na zjištěné okolnosti je vyloučeno, aby podmínky realizovaných transakcí byly důsledkem nedbalosti či neznalosti, a proto dovodil, že stěžovatelka o podvodných jednáních na DPH věděla nebo alespoň vědět mohla. Rovněž rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 12. 2015, č. j. 1 Afs 92/2015-35, aproboval závěr

krajského soudu, který ve vztahu k subjektivní stránce daňového podvodu konstatoval, že žalobkyně neprokázala, že by o zapojení v řetězci nevěděla, žalovaný naopak prokázal, že věděla (či alespoň vědět mohla) o tom, že její jednání slouží pouze k zisku nadměrného odpočtu DPH. Nejvyšší správní soud konstatoval, že žalobkyně nepřijala veškerá opatření, která od ní bylo možné rozumně vyžadovat, aby zajistila, že její plnění nebudou součástí daňového podvodu. Rovněž rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 1. 2016, č. j. 4 Afs 233/2015-47, hovoří o povinnosti správce daně prokázat objektivní skutečnosti, z nich lze učinit závěr, že určitý daňový subjekt minimálně věděl nebo měl vědět, že plnění uplatňované k odůvodnění nároku na odpočet bylo součástí podvodu spáchaného dodavatelem či jiným subjektem operujícím v dodavatelském řetězci, zatímco na daňovém subjektu leží důkazní břemeno ohledně přijetí veškerých opatření, která od něj bylo možné rozumně vyžadovat k ověření, že jeho plnění nepovede k účasti na daňovém podvodu. Z uvedeného vyplývá, že i v případě, kdy lze na základě správcem daně zjištěných objektivních okolností dospět k závěru, že daňový subjekt se účastnil daňového podvodu vědomě, zároveň je obvykle zkoumáno a hodnoceno, zda vůbec a jaká opatření k zamezení účasti na transakcích zasažených podvodným jednáním daňový subjekt přijal. A pokud orgány finanční správy, resp. následně správní soudy dospějí k závěru, že daňový subjekt se na daňovém podvodu podílel vědomě, současně je zmiňováno, že o daňovém podvodu minimálně vědět měl a mohl.

38. Tyto obecné závěry považoval soud za potřebné shrnout, než přistoupil k posouzení, zda je rozhodnutí správce daně, potažmo rozhodnutí žalovaného nepřezkoumatelné pro nesrozumitelnost, jak žalobce namítá.
39. Ze zprávy o daňové kontrole podle názoru soudu jednoznačně vyplývá, že již během daňové kontroly správce daně vyjádřil pochybnosti o tom, zda plnění od dodavatelů Cartagena solutions s.r.o., Industrial Pack s.r.o., extreme pack s.r.o. nejsou zatížena zkrácením daně, tedy daňovým podvodem, o němž žalobce věděl či mohl vědět. Správce daně vzal na základě výsledků z místních šetření za prokázané, že k uskutečnění nákupu technologie došlo (viz str. 18 zprávy o daňové kontrole), zabýval se znaky obchodních transakcí v řetězci, přitom hovořil o tom, v jakém postavení daňové subjekty zapojené do řetězce obchodů působily, užíval pojmy *missing trader*, *buffer* a *broker*, vžité pro označení rolí článků v podvodných řetězcích obchodů. Přestože na některých místech zprávy o daňové kontrole správce daně uváděl, že v rámci obchodů s technologiemi došlo k vědomému navýšení ceny, k vylákání nadměrného odpočtu a v důsledku tohoto nedošlo k plnění dodavatelem (např. str. 22, 23, 24, 25, 29, 33, 35 zprávy o daňové kontrole), nevytýkal žalobci, že by snad nebyly formální či hmotněprávní podmínky pro nárok na odpočet daně splněny. Naopak se věnoval hodnocení shromážděných důkazů, na jejichž základě popsal fungování řetězce transakcí s technologiemi a z nichž dovozoval objektivní skutečnosti svědčící o vědomém zapojení žalobce do daňového podvodu. Ačkoli konstatování správce daně v závěru hodnocení plnění zasažených podvodem, tj. že „*daňový subjekt neprokázal, že v daňových přiznáních ... uplatnil nárok na odpočet daně z přijatých zdanitelných plnění na základě předmětných dokladů v souladu s ustanovením § 72 odst. 1a 2 a § 73 odst. 1 ZDPH*“ by mohlo navozovat zdání, že správce daně neměl za prokázané formální, popřípadě hmotněprávní zákonné podmínky pro přiznání nároku na odpočet daně, je z dalších jeho závěrů, kdy se dovolával uplatnění nároku ve smyslu Směrnice a konstatoval, že „*dotčená plnění od deklarovaného plátce korporace Cartagena solutions s.r.o., Industrial Pack s.r.o., extreme pack s.r.o. byly současně zatíženy podvodem, tj. zkrácením daně,*

o kterém daňový subjekt s ohledem na související okolnosti věděl či mohl vědět“, zřejmě, že nárok na odpočet neuznal z důvodu zasažení plnění daňovým podvodem.

40. Správci daně a žalovanému pak nelze vytýkat, pokud především v obecné rovině (viz body [16], [20], [21], [25], [27], [28], [35], [37], [68] rozhodnutí žalovaného) nerozlišovali vědomou či nevědomou účast daňového subjektu na daňovém podvodu. V tomto směru soud plně odkazuje na skutečnosti již uvedené v bodu 37. rozsudku. Lze jen stručně zopakovat, že judikatura SDEU i Nejvyššího správního soudu pro účely možného odepření nároku na odpočet daně nerozlišuje, zda daňový subjekt skutečně věděl, že plnění uplatňované k odůvodnění nároku na odpočet bylo součástí podvodu spáchaného dodavatelem či jiným subjektem operujícím v dodavatelském řetězci, anebo nevěděl, ale vědět měl a mohl. Judikatura požaduje, aby správce daně vždy alespoň prokázal, že daňový subjekt si mohl být podvodného jednání vědom. Proto se i v souzené věci správce daně zaměřil na zjištění toho, zda žalobce přijal veškerá opatření, která po něm bylo možno rozumně požadovat, aby zabránil účasti na transakcích zasažených podvodným jednáním. Po jejich vyhodnocení ve spojitosti s dalšími zjištěnými skutečnostmi ohledně fungování řetězců obchodů s technologiemi správce daně vyhodnotil, že šlo o vědomou účast žalobce na daňovém podvodu. Shodně žalovaný k subjektivní stránce uzavřel, že nezáměrem žalobce, který dovozoval z absence, případně nedostatečnosti preventivních opatření k zamezení účasti na podvodu s DPH, ale i dalších okolností, nemohl být pouhým zanedbáním, ale záměrem, a že žalobce musel mít o skutečné povaze nastaveného obchodního modelu povědomí (viz body [77] a [78] napadeného rozhodnutí). Uplatněná námitka nepřezkoumatelnosti rozhodnutí není podle názoru soudu důvodná, žalobci nic nebránilo, aby se tomuto závěru správce daně a žalovaného bránil.
41. S danou otázkou souvisí i žalobní bod, v němž žalobce namítal, že rozhodnutí žalovaného je založené na protichůdných závěrech, a odvolával se na definice trestněprávní nauky. Již v předchozí části rozsudku soud zdůvodnil, proč se daňové orgány, resp. soudy zabývají tím, zda daňový subjekt přijal opatření, jež je po něm možné rozumně požadovat, aby zajistil, že jeho plnění nebudou součástí daňového podvodu, ačkoli nakonec konstatují, že šlo o vědomou participaci daňového subjektu na podvodu na DPH. Je tomu tak proto, že musí alespoň prokázat, že si daňový subjekt mohl být podvodného jednání vědom.
42. Soud musí odmítnout názor žalobce, že pokud mu nebyla ničím dána povinnost předvídat porušení nebo ohrožení zájmu chráněného zákonem, nemohl jednat zaviněně. Je na místě zdůraznit, že nárok na odpočet DPH je chráněn pouze za situace, kdy plnění nebylo zasaženo podvodem, o němž daňový subjekt věděl nebo vědět měl a mohl (srov. zejm. rozsudek SDEU *Optigen* a rozsudek *Kittel a Recolta*). Z judikatury SDEU (srov. rozsudek *Mahagében a Péter Dávid*) vyplývá, že obecně nelze od každého daňového subjektu, který chce uplatnit nárok na odpočet, požadovat, aby si svého obchodního partnera rozsáhle prověřoval, zjišťoval si veškeré možné informace o tom, zda má například k dispozici nabízené zboží, zda plní své daňové povinnosti, zda má dostatečné personální a materiální zabezpečení apod. SDEU však současně na základě dosavadní judikatury konstatuje, že „*subjekty, které přijmou veškerá opatření, která od nich mohou být vyžadována k ověření, zda se jedná o daňový únik nebo jiné podvody, musejí mít možnost důvěřovat legalitě těchto plnění, aniž by riskovaly ztrátou nároku na odpočet DPH odvedené na vstupu*“ (srov. bod 53 rozsudku *Mahagében a Péter Dávid*). Z těchto východisek vychází i požadavek na přijetí přiměřených opatření, jak o nich hovoří judikatura Nejvyššího správního soudu. Nejvyšší správní soud již v rozsudku ze dne 10. 1. 2008, č. j. 9 Afs 67/2007-147, uvedl, 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. Na tento závěr navazuje i další judikatura, např. v rozsudku ze dne 15. 2. 2017, č. j. 1 Afs 53/2016-55, bod 53, Nejvyšší správní soud konstatoval: „*Východiska stanovená judikaturou Soudního dvora směřují k ochraně nároku na odpočet plátců, kteří jednají v dobré víře. Za tímto účelem přinášejí ovšem i povinnost věnovat zvýšenou pozornost interním kontrolním mechanismům, aby v případě odhalení podvodného jednání nevzniklo podezření, 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 pokračování kontraktů (zvláště se značným finančním dopadem) se v rámci možností snažil dbát na bezproblémovost svých obchodních partnerů (viz rozsudek č. j. 9 Afs 44/2011 – 343).*“.

43. A je třeba souhlasit se žalovaným, že vždy bude záležet na objektivních okolnostech obchodních případů, jaké kontrolní mechanismy a jiná opatření k zamezení rizika účasti na daňovém podvodu lze po daňovém subjektu požadovat. Nepochybně platí, že čím výraznější existovaly v konkrétním případě indicie či nestandardnosti, které by mohly (resp. měly) vzbudit podezření, že se nejedná o standardní obchodní transakci a že může dojít nebo dochází k nesrovnalostem nebo podvodu, o to vyšší míru opatrnosti je možné od obezřetného daňového subjektu vyžadovat a o to vyšší požadavky je možné na něj klást ohledně rozsahu a kvality učiněných opatření. Ačkoli žalovaný v napadeném rozhodnutí výslovně nehovořil o tom, jaká opatření měl žalobce k zamezení své participace na podvodu na DPH přijmout, vyplývají z logiky věci. Pokud žalovaný žalobci vytýkal, že nereflekoval na celou řadu indicií či přímo důkazů o podvodné povaze nastaveného obchodního modelu a žalobci vytýkal, že nezjistil, že dodavatelé nemají vlastní internetové stránky, nemají zaměstnance a zázemí k provozování ekonomické činnosti, mají virtuální sídla, nezveřejňují povinné informace ve Sbírce listin, je zřejmé, že měl za to, že po žalobci bylo v rámci potřebné obezřetnosti možné požadovat mnohem důkladnější prověření dodavatelů technologie a především ceny nakupované technologie, zmiňoval-li předtím, že žalobce byl v přímém kontaktu s výrobcí, příp. výhradními dovozci, kteří dalším článkům řetězce technologie prodali za několikanásobně nižší ceny.
44. Na místě není ani žalobcova argumentace trestněprávní úpravou a trestněprávní praxí ohledně zavinění. Subjektivní stránka daňového podvodu byla správcem daně a žalovaným řešena v daňovém řízení pro účely posouzení nároku na odpočet DPH a takto je třeba k otázce, zda žalobce věděl o zasažení plnění daňovým podvodem, nebo minimálně vědět měl a mohl, přistupovat. Soud se plně ztotožňuje se závěrem prezentovaným v rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 30. 1. 2018, č. j. 31 Af 28/2016-61, bod 23, dostupný na www.nssoud.cz: „*S podstatou věci se mívá rovněž poukazy žalobce na vymezení pojmu podvod obsažené v trestním zákoníku. Podvod na DPH, tak jak je používán finančními orgány v posuzovaném případě, je pojmem daňového práva a nelze jej ztotožňovat s pojmem podvod z trestního zákoníku. Žalobce není stíhán pro spáchání trestného činu, žalobci toliko nebyl uznán nárok na odpočet daně.*“ Také judikatura Nejvyššího správního soudu, na kterou odkazoval žalovaný ve vyjádření k žalobě, zastává shodný názor. Podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 8. 2015, č. j. 2 Afs 104/2015-33, „*pokud je určité jednání označeno orgány finanční správy či správním soudem jako podvodné, nejedná se v žádném případě o autoritativní výrok o shledání naplnění skutkové podstaty trestného činu dle § 240 odst. 1, 3 trestního zákoníku, neboť tyto orgány nejsou k takové činnosti příslušnými procesním předpisy povolány.*“ Rovněž rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 12.

2015, č. j. 1 Afs 92/2015-35, popsal odlišnosti trestního a daňového řízení. A ve vztahu k naplnění skutkové podstaty trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 240 trestního zákoníku zdůraznil zavinění ve formě úmyslu ve smyslu § 13 odst. 2 uvedeného zákona (tj. musí být naplněna nejen složka vědomí, ale i složka volní), přičemž důkazní břemeno leží plně na orgánech činných v trestním řízení. Pokud orgány činné v trestním řízení neshledají důvody pro podezření z trestného činu zkrácení daně a věc odloží, nebrání to tomu, aby daňové orgány učinily závěr, že daňový subjekt jednal podvodně. A naopak závěr orgánů finanční správy, že byla u daňového subjektu naplněna subjektivní stránka účasti na podvodu s DPH, tedy nijak nepředznamenává naplnění znaků skutkové podstaty vymezené § 240 trestního zákoníku.

45. Požadavek žalobce, aby orgány finanční správy, pokud dospěly k závěru, že k daňovému podvodu došlo u bezprostředních dodavatelů žalobce, aplikovaly institut ručení dle § 109 odst. 1 zákona o DPH, není opodstatněný. Rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 20. 12. 2017, č. j. 22 Af 33/2016-60, byl zrušen rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 12. 2018, č. j. 7 Afs 8/2018-56, publ. ve Sb. NSS 3844/2019. Nejvyšší správní soud žalobcem citované závěry krajského soudu odmítnul a na základě existující judikatury SDEU a Nejvyššího správního soudu týkající se daňových podvodů v bodu [28] rozsudku konstatoval, že *„[z] uvedené judikatury tedy vyplývá, že zjistí-li orgány finanční správy při stanovování daňové povinnosti daňového subjektu (tj. v nalézací fázi daňového řízení), že byl součástí podvodu na DPH a o tomto svém zapojení věděl (či vědět mohl a měl), jsou oprávněny daňovému subjektu nepřiznat jím nárokováný odpočet daně.“* Nejvyšší správní soud na základě prakticky shodné argumentace, kterou uváděl k tomuto žalobnímu bodu žalovaný v písemném vyjádření, zdůraznil, že *„institut ručení systematicky spadá do fáze placení daní. V rámci této fáze správy daní pak funguje jako akcesorický a subsidiární prostředek zajištění úhrady daně již stanovené jinému daňovému subjektu (odborná literatura v této souvislosti uvádí, že ručení míří na nedoplatek, tedy na stanovenou, splatnou a neuhrazenou daň – srov. BAXA, J., DRÁB, O., KANIOVÁ, L., LAVICKÝ, P., SCHILLEROVÁ, A. a ŠIMEK, K.. Daňový řád. Komentář. 1. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, a. s., 2011)“* (viz bod [33]), a uzavřel v bodu [44], *„že orgány finanční správy nepochybily, pokud v dané věci (ve které bylo vedeno nalézací řízení, a nikoliv řízení o placení daní) neaplikovaly na základě pravidla lex specialis derogat legi generali § 109 odst. 1 zákona o DPH“*. Ani tuto žalobní námitku tedy soud neshledal důvodnou.
46. V dalším žalobním bodu žalobce namítá, že žalovaný neprokázal zmizelou daň a porušení principu daňové neutrality, přičemž svoje závěry o chybějící dani založil pouze na nekontaktnosti dodavatelů Cartagena solutions s.r.o., Industrial Pack s.r.o., extreme pack s.r.o.
47. Pojem „podvod na DPH“ je správními soudy užíván a vykládán ve smyslu judikatury SDEU týkající se zneužití práva či kolotočových podvodů na DPH (srov. zejména již zmíněné rozsudky ve věcech *Optigen*, *Axel Kittel* a *Recolta Recycling*, dále *Mahagében* a *Péter Dávid*). Judikatura SDEU tímto pojmem označuje situace, v nichž jeden z účastníků neodvede státní pokladně vybranou daň a další si ji odečte, a to za účelem získání zvýhodnění, které je v rozporu s účelem Směrnice, neboť uskutečněné operace neodpovídají běžným obchodním podmínkám.
48. Podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2018, č. j. 5 Afs 60/2017-60, publ. ve Sb. NSS 3705/2018, *„znakem podvodu ve smyslu evropské judikatury je zjednodušeně řečeno skutečnost, že jeden z účastníků daň neodvede a další si ji odečte; tím v podstatě dochází k*

narušení daňové neutrality. Nelze však stricto sensu za „jednoho“ a „dalšího“ automaticky považovat „kteréhokoli“ z účastníků v řetězci obchodů, ale vždy je třeba hledat skutkové souvislosti a příčinnou souvislost mezi neodvedením daně a nárokováním odpočtu a prokázáním vědomosti o skutečnostech svědčících možnému podvodnému jednání za účelem vylákání odpočtu na dani mezi těmito subjekty.“ Důkazní břemeno ohledně účasti žalobce na daňovém podvodu nesou orgány finanční správy (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 10. 2016, č. j. 6 Afs 170/2016-30).

49. V rozsudku ze dne 25. 6. 2015, č. j. 6 Afs 130/2014-60, publ. ve Sb. NSS 3275/2015, bod [28], Nejvyšší správní soud současně konstatoval: *„Není tedy povinností správních orgánů či dokonce správních soudů prokázat, jakým způsobem a konkrétně kterým z dodavatelů v řetězci byl spáchán podvod. V daňovém řízení musí být nicméně postaveno najisto, v jakých skutkových okolnostech daňový podvod spočíval. Správce daně přitom může vycházet z mnoha indicií, které jsou mu k dispozici.“* Žalovaný na tento fakt ve svém rozhodnutí odkázal, uváděl v této souvislosti typické znaky řetězových podvodů na DPH jako je např. nekontaktnost subjektů v řetězci a nemožnost ověřit jejich daňová přiznání, virtuální sídla, nadhodnocené ceny přeprodávaných plnění, neplnění si daňových povinností, personální či kapitálová propojenost subjektů.
50. V rozsudku ze dne 21. 12. 2016, č. j. 6 Afs 147/2016-28, ve věci *JUTTY GROUP s.r.o.*, jehož se žalobce dovolává, Nejvyšší správní soud dovedl, že nelze souhlasit se stěžovatelem (pozn. soudu žalovaným), že *„nekontaktnost dodavatelské společnosti žalobce ve spojení s neubrazením příslušného DPH postačuje ke spolehlivému závěru o účasti žalobce na daňovém podvodu“*.
51. O posledně zmíněný případ však v dané věci nejde. Podle přesvědčení soudu správce daně a žalovaný v žalobcově věci dostatečně identifikovali skutečnosti ohledně fungování řetězců obchodů s technologiemi, které jako poslední článek řetězce nakoupil právě žalobce, z nichž dovedly narušení principu neutrality DPH, přičemž se nejednalo pouze o nekontaktnost dodavatelů žalobce, na které by své závěry stavěli.
52. Správce daně prokázal, že žalobce byl zapojen do řetězce obchodů (a to strukturovaného a propracovaného, jak plyne z grafického schématu jednotlivých nákupů technologie ve zprávě o daňové kontrole a na str. 17 až 20 a str. 23 napadeného rozhodnutí i celkového grafického schématu, včetně zapojení jednotlivých osob do obchodního řetězce na str. 41 zprávy o daňové kontrole) s technologiemi, do kterého byly jako další články zapojeny společnosti povětšinou nekontaktní, s virtuálními či fiktivními sídly, bez odpovídajícího zázemí a zaměstnanců, případně které měnily vlastnickou strukturu po uskutečnění daného obchodu, či jejichž webové stránku fungovaly pouze v době dotčených obchodních případů, a které si neplnily daňové povinnosti, nespolupracovaly se správcem daně. Jednalo se o specifický model obchodů bez racionálního obchodního opodstatnění, jednoznačně založený na několikanásobném navýšení ceny přeprodávané technologie oproti tržní ceně, za kterou byly jednotlivé technologie nakoupeny u reálného dodavatele (viz správcem daně zjištěné nákupní ceny od společností na počátku řetězce transakcí v porovnání s cenami, za které nakonec technologie nakoupil žalobce). Správce daně i žalovaný dostatečně vysvětlili, jakým způsobem ke vzniku nároku na odpočet na konci řetězce jednotlivých obchodů, na němž vždy figuroval právě žalobce, a v důsledku toho podvodu na DPH, došlo. V podrobnostech soud odkazuje na str. 66 a 67 zprávy o daňové kontrole a také předchozí pasáže, kde správce daně popsal důkazy, na jejichž základě zjistil články řetězce obchodů, postupné navýšení prodejní ceny technologií a především nestandartní postup, kdy

dodavatelé stojící na počátku řetězce obchodů ve většině případů technologie instalovali přímo u žalobce, který zajišťoval přejmenování technologie tak, aby údaje odpovídaly fakturám vystaveným přímými dodavateli žalobce (detaily ohledně přejmenování konkrétních technologických zařízení či strojů byly uvedeny ve schématech jednotlivých obchodních případů na základě zjištění při místním šetření). Správce daně i žalovaný rozvedli zjištění a důvody, pro které považují přímé dodavatele žalobce Industrial Pack s.r.o., Cartagena solutions s.r.o., extreme pack s.r.o., ale také další články řetězce společnosti Verpackung technology s.r.o. a Destrito s.r.o., za nedůvěryhodné subjekty, působící v řetězci jako *missing trader*, případně jako *buffer*. Podrobnosti a podklady, ze kterých správce daně při analytické vyhledávací a kontrolní činnosti vycházel, byly rozvedeny ve zprávě o daňové kontrole, kde bylo působení jednotlivých společností v nastaveném obchodním modelu popsáno. Správce daně a žalovaný konstatovali, že tyto další články řetězce měly výslednou daňovou povinnost nulovou nebo minimální, a protože po uskutečnění obchodních případů přestaly podávat daňová přiznání, resp. nepodávaly daňová přiznání a neplnily si daňové povinnosti, a staly se pro správce daně nekontaktní (tj. typicky plnily roli *missing trader*), nebylo možné údaje v jejich daňových přiznáních ověřit, tedy ani ověřit, zda byla přiznána a odvedena daň z uskutečněných zdanitelných plnění ve výši odpovídající žalobcem uhrazené DPH na vstupu a uplatněnému nároku na odpočet. Správce daně měl zjištěno, že s výjimkou reálného dodavatele stojícího na počátku jednotlivých řetězců obchodů, společnosti do přeprodeje technologií zapojené se dle veřejně přístupných informací takové obchodní činnosti nevěnovaly, neměly pro to zázemí, neměly funkční webové stránky, případně jim fungovaly jen po dobu realizace obchodů se žalobcem, a posléze se staly nekontaktními, tudíž znemožnily správci daně prověřit, zda uskutečněná zdanitelná plnění vůči žalobci zahrnuly do svých daňových přiznání a v jaké výši a jaké jiné údaje se případně podílely na vykázané nulové či minimální daňové povinnosti, která neodráží několikanásobné navýšení ceny technologií, i tyto zmíněné skutečnosti dokreslují, že se jedná o daňový podvod. Tento závěr správce daně podpořil také zjištěním oběhu fiktivního materiálu a výrobků (viz Analýza ve vzájemných souvislostech na str. 63 až 64 zprávy o daňové kontrole) a pohybů finančních prostředků v řetězci obchodů. Všechny tyto okolnosti byly správcem daně a žalovaným zhodnoceny v souhrnu, jejich závěr o existenci daňového podvodu tedy nestál na pouhé nekontaktnosti dodavatelů žalobce a neuhrazení DPH. Absenci právě popsaných okolností vytknul Nejvyšší správní soud orgánům finanční správy v rozsudku ze dne 30. 1. 2018, č. j. 5 Afs 60/2017-60, bod [66], tím se tehdy řešený případ liší od nyní posuzované věci. Lze zopakovat, že v žalobcově případě bylo naopak zjištěno umělé několikanásobné navýšení prodejní ceny technologií v průběhu obchodního řetězce, nekontaktní společnosti v řetězci, neplnění daňových povinností u společností v obchodech zapojených.

53. Správce daně a žalovaný sice nezjistili, že by se žalobce dopustil protiprávního jednání typu podání nepravdivých daňových přiznání či vystavení vadných faktur, jak se toho žalobce dovolává s poukazem na rozsudek SDEU ve věci *Mahagében a Péter Dávid*. Nicméně doložili, že žalobce (jeho jednatel a společník pan M. a jednatel pan H.), případně prostřednictvím dalších osob, které jednatelé žalobce znali, byl žalobce v kontaktu s reálnými dodavateli technologií, např. nabídky byly v některých případech vystaveny přímo na žalobce (viz např. str. 23 zprávy o daňové kontrole). Nepochybně velmi podstatné bylo též zjištění správce daně, že u většiny případů byla technologie dodána a nainstalována skutečným dodavatelem přímo v prostorách žalobce, žalobcem převzata

(zaměstnanci žalobce např. potvrdili dodání technologie za dodavatele zapojené do řetězce obchodů – viz str. 22 zprávy o daňové kontrole), a že dodavatelé rovněž provedli zaškolení zaměstnanců žalobce a předali technickou dokumentaci. Svoje závěry správce daně opřel o poznatky a jednotlivě uvedené listinné důkazy z daňových kontrol u dalších subjektů zapojených do řetězce obchodů, skutečných dodavatelů, jakož i z daňové kontroly prováděné u žalobce (místní šetření, fotodokumentace, předávací protokoly, apod.). V neposlední řadě pak žalobci prokázané přeznačování technologie za pomoci nových polepů a štítků k překrytí či nahrazení štítků výrobců a skutečných názvů pořízených technologií dokresluje správný závěr orgánů finanční správy, že cílem fungování nastaveného modelu obchodních transakcí s technologiemi bylo narušení daňové neutrality.

54. Dále soud uvádí, že pokud správce daně vyslechl J. T. a J. S. (jednatel dodavatelů Cartagena solutions s.r.o. a extreme pack s.r.o. v období, kdy se uskutečnily zkoumané obchodní transakce), nijak to nevyvrací jeho závěr, že se jednalo o společnosti posléze nekontaktní, které si neplnily, případně přestaly plnit své povinnosti vůči správci daně. Jak žalovaný příhodně uvedl ve vyjádření k žalobě, správce daně ve zprávě o daňové kontrole a následně žalovaný v napadeném rozhodnutí uvedli, v čem nekontaktnost jednotlivých článků v řetězci spočívala a kdy se společnosti staly pro správce daně nekontaktní. J. T. nebyl podle zjištění správce daně (viz str. 40 zprávy o daňové kontrole) jednatelem ani společníkem žádné z korporací obchodujících s technologiemi v jednotlivých řetězcích obchodů, byl pouze zaměstnancem dodavatele extreme pack s.r.o., resp. smluvním zástupcem dodavatelem Cartagena solutions s.r.o., na kterém leželo obchodování s technologiemi (a také materiálem a výrobky). Není tak zřejmé, z čeho žalobce dovozuje, že jeho výsledek by mohl prokázat plnění daňových povinností zmíněných daňových subjektů, natož dalších článků řetězce. Při své svědecké výpovědi J. S. coby jednatel dodavatelů Cartagena solutions s.r.o. (následně změna obchodního jména na TRester Myticon, s.r.o.) a extreme pack s.r.o. vypověděl, že o chodu společností neměl žádnou povědomost. Rovněž nelze předpokládat, že by jeho další výsledek mohl přispět k prokázání plnění daňových povinností ze strany jednotlivých článků řetězce (viz také hodnocení jeho svědecké výpovědi na str. 111 zprávy o daňové kontrole a bod [100] napadeného rozhodnutí).
55. Závěr, že v daném případě došlo ze shora uvedených důvodů k podvodu na DPH, nemůže zvrátit ani žalobcův poukaz na skutečnost, že část daně odvedly do státního rozpočtu společnosti (reální dodavatelé stojící na počátku řetězce – výrobci či výhradní dovozci) při prodeji technologie za tržní ceny dalším článkům řetězce. Správce daně (viz str. 66 zprávy o daňové kontrole) ani žalovaný (srov. bod [142] napadeného rozhodnutí) nezpochybňovali plnění veřejnoprávních povinností u těchto reálných dodavatelů technologií a řádně odůvodnili (správce daně na str. 143 až 146 zprávy o daňové kontrole a žalovaný v bodu [142] napadeného rozhodnutí), proč považují provedení svědeckých výpovědí statutárních orgánů dodavatelů stojících na počátku obchodního řetězce za nadbytečné. Soud považuje toto zdůvodnění za správné a logické, v souladu se zásadou volného hodnocení důkazů ve smyslu § 8 odst. 1 daňového řádu, plně odpovídající obsahu spisového materiálu, jímž měl správce daně dostatečně podloženy jinými listinnými důkazy okolnosti prodeje technologie reálnými dodavateli (výrobci, resp. dovozci) technologií dalším článkům řetězce.

56. Podle názoru soudu orgány finanční správy dostaly požadavkům na prokázání zapojení žalobce do podvodu na DPH. Znovu lze zopakovat, že to nebyla jen nekontaktnost některých článků řetězce, na které orgány finanční správy založily závěr o tom, že žalobce věděl, nebo minimálně vědět mohl a měl, že přijatá plnění od dodavatelů Industrial Pack s.r.o., Cartagena solutions s.r.o., extreme pack s.r.o. jsou zasažena podvodem na DPH. Žalovaným popsané skutečnosti v bodu [73] napadeného rozhodnutí ve svém souhrnu tvoří logický a ucelený soubor vzájemně se doplňujících a na sebe navazujících nepřímých důkazů, které spolehlivě prokazují skutečnost, že žalobce o podvodu na DPH věděl. Žalobce přitom žádnou z uvedených okolností nezpochybnil. Z popsaného souboru vskutku četných nestandardních okolností ohledně fungování nastaveného modelu obchodování s technologiemi plyne, že si žalobce počínal tak, že nemohl být v dobré víře, že se daňového podvodu neúčastní. Jak ostatně žalovaný popsal, byl to žalobce, kdo z pozice *broker*a čerpal výhody plynoucí z podvodu na DPH.
57. Soud připomíná, že pokud je s přihlédnutím ke všem objektivním okolnostem 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 DPH, je na místě odmítnout takové osobě povinné k dani přiznat nárok na odpočet. Osoba povinná k dani, která věděla (nebo měla vědět), že se svým nákupem účastní podvodného plnění, pak musí být pro účely Směrnice považována za osobu účastnící se tohoto podvodu, a to bez ohledu na to, zda má z následného prodeje zboží prospěch, či nikoli (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 4. 2008, č. j. 1 As 15/2008-100, nebo ze dne 30. 7. 2010, č. j. 8 Afs 14/2010-195, publ. ve Sb. NSS 2172/2011, a zejm. ze dne 25. 6. 2015, č. j. 6 Afs 130/2014-60, publ. ve Sb. NSS 3275/2015). Spojení transakcí žalobce s identifikovaným podvodným jednáním nelze vykládat pouze tak, jak to činí žalobce, tedy že by nárok na odpočet daně neměl jen tehdy, pokud by mohl vědět, jakým způsobem přechází články řetězce skutečně DPH z plnění uskutečněných pro žalobce neodvedou daň, resp. dosáhnou nulové či minimální daňové povinnosti.

V. Závěr a náklady řízení

58. Žalobu s odkazem na shora uvedenou argumentaci shledal soud nedůvodnou, proto ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
59. O nákladech řízení bylo rozhodnuto podle ustanovení § 60 odst. 1 s. ř. s., dle kterého, nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Ve věci měl úspěch žalovaný správní orgán, ten ale náhradu nákladů řízení nežádal, ostatně mu ani žádné náklady nad rámec běžné činnosti správního orgánu nevznikly, soud proto vyslovil, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

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.

Liberec 5. listopad 2019

Mgr. Lucie Trejbalová
předsedkyně senátu