



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

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

žalobkyně: **OG Soft s.r.o.**, IČ 25108565
sídlem M. R. Štefánikova 264, 562 01 Ústí nad Orlicí
zastoupená advokátem JUDr. Františkem Divíškem
sídlem Velké náměstí 135/19, 500 03 Hradec Králové

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

v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 1. 6. 2018, č. j. 23057/18/5300-22442-712448

takto:

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

Odůvodnění:

1. Rozhodnutím žalovaného Odvolacího finančního ředitelství, které je specifikováno v záhlaví tohoto rozsudku, byla změněna podle § 116 odst. 1 písm. b) zák. č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“) tato rozhodnutí, která vydal Finanční úřad pro

Pardubický kraj (dále jen „správce daně“) - dodatečný platební výměr ze dne 27. 9. 2017, kterým byla společnosti OG Soft s.r.o. (dále jen „žalobce“) doměřena daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období září roku 2014 ve výši 222 159 Kč a současně sdělena povinnost uhradit penále ve výši 44 431 Kč, dodatečný platební výměr ze dne 27. 9. 2017, kterým byla žalobci doměřena DPH za zdaňovací období říjen roku 2014 ve výši 246 540 Kč a současně sdělena povinnost uhradit penále ve výši 49 308 Kč, platební výměr ze dne 27. 9. 2017, kterým byla žalobci vyměřena DPH za zdaňovací období listopad roku 2014 ve výši 214 002 Kč, platební výměr ze dne 27. 9. 2017, kterým byla žalobci vyměřena DPH za zdaňovací období leden roku 2015 výši 309 930 Kč, platební výměr ze dne 27. 9. 2017, kterým byla žalobci vyměřena DPH za zdaňovací období březen 2015 ve výši 278 296 Kč, platební výměr ze dne 27. 9. 2017, kterým byla žalobci vyměřena DPH za zdaňovací období srpen 2015 ve výši 180 507 Kč (uvedené dodatečné platební výměry a platební výměry jsou specifikovány pod č. j. ve výroku žalovaného rozhodnutí). Uvedená rozhodnutí byla změněna pouze v části výroku týkajícího se splatnosti v náhradní lhůtě podle § 168 odst. 4, § 251 odst. 3 daňového řádu. Výše doměřené a vyměřené daně uvedenými platebními výměry zůstala nezměněna.

2. Žalobci byla uvedenými dodatečnými platebními výměry doměřena a platebními výměry vyměřena DPH po provedení daňové kontroly na DPH v rozsahu omezeném na dodání zboží do jiného členského státu Evropské unie a s nimi související přijatá zdanitelná plnění, která byla zahájena dne 12. 1. 2015 za zdaňovací období září až listopad roku 2014, dne 18. 3. 2015 za zdaňovací období leden roku 2015, dne 18. 5. 2015 za zdaňovací období březen roku 2015 a dne 19. 10. 2015 za zdaňovací období srpen roku 2015. S výsledkem kontrolního zjištění byl žalobce podle ust. § 88 odst. 2 daňového řádu seznámen dne 6. 6. 2017, zpráva o daňové kontrole byla s žalobcem projednána dne 11. 9. 2017. Žalobci byl odepřen nárok na odpočet DPH, když žalobce jako dlouhodobý podnikatel v oblasti trhu s IT zbožím (více než 15 let) začal obchodovat a uplatnil následně odpočet na DPH z přijatých plnění s ryzím stříbrem (granulát) a s investičním stříbrem od dodavatele R. B. a společnosti BRAU s.r.o. (dále jen „BRAU“), kteréžto byl jmenovaný jediným společníkem a jednatelem, přičemž uvedené zboží dodával žalobce do Německa společnosti BEDRA GmbH (dále jen „BEDRA“). Tato plnění uvedl žalobce v daňových tvrzeních na řádku č. 20 (dodání zboží do jiného členského státu Evropské unie) jako zdanitelná plnění osvobozená od daně dle ust. § 64 zák. č. 235/2004 Sb. o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o dani z přidané hodnoty nebo ZDPH“) s nárokem na odpočet daně. Pouze v jednom případě byl přitom deklarovaný prodej v počtu kusů investičních slitků stříbra (o hmotnosti 1 000 g) o jeden kus nižší oproti množství dodanému žalobci společností BRAU. Tento jeden kus si údajně žalobce ponechal z důvodu spekulace na nárůst ceny, v průběhu odvolacího řízení pak doložil, že tento jeden kus prodal R. B. Správce daně a následně žalovaný neuznali nárok žalobce na odpočet DPH z přijatých plnění, neboť dospěli k závěru, že se jedná o plnění zatížené podvodem na DPH, přičemž žalobce o své účasti na tomto podvodu věděl, nebo vědět mohl a měl. Naplnění hmotněprávních i procesních podmínek nároku na odpočet DPH ve vztahu k předmětným plněním tak, jak byla deklarována od výše uvedených dodavatelů, tzn. od společnosti BRAU a od R. B., správce daně spornými neučinil, avšak dospěl k závěru, že návrh na odpočet DPH byl uplatněn podvodným nebo zneužívajícím způsobem.

3. Žalobce napadl rozhodnutí žalovaného včasnou žalobou podanou podle § 65 a násl. zák. č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s.ř.s.“). Sám žalobce rozčlenil obsáhle popisnou žalobu (19 stran) do následujících žalobních bodů.
4. *I. Vědomostní test.*
Žalobce sporuje objektivnost provedeného vědomostního testu, kterým se žalovaný snažil prokázat jeho vědomost o zapojení do podvodného řetězce na DPH. V rámci tohoto žalobního bodu uplatnil žalobce následující žalobní námitky.
5. *(i.) Význam absence písemné smlouvy.* Žalobce odmítá význam okolnosti, že písemná smlouva nebyla uzavřena ani s jeho dodavatelem R. B., příp. se společností BRAU, ani s jeho jediným odběratelem společnosti DEDRA. Žalobce namítá, že se jedná o obvyklou praxi. To dovozoval z výpovědi R. B. a dále z výpovědi svědka V. S. v jiném daňovém řízení, který popisoval obchodování za společnost BEDRA. Dále uvedl, že cena byla sjednávána obvykle telefonicky nebo e-mailem a že předání zboží z auta do auta rovněž odpovídá obvyklé obchodní praxi s drahými kovy. Žalobce považuje za absurdní, pokud žalovaný odmítá poukaz na obvyklou praxi společnosti BEDRA právě z toho důvodu, že i tato společnost byla údajně vědomě zapojena do podvodného řetězce na DPH. Pokud jde o argumentaci žalovaného o tom, že není-li písemná smlouva, pak nebyl sjednán postup uplatňování práv z odpovědnosti za vady a další sankční podmínky, tak žalobce rovněž tuto argumentaci odmítá s poukazem na ustanovení občanského zákoníku. Nadto písemný dodací list považuje za kupní smlouvu, neboť obsahuje veškeré její náležitosti. K výtce, že neměl uzavřenou rámcovou smlouvu, pak podotkl, že se nehodlal pravidelně a po delší dobu věnovat obchodu s drahými kovy.
6. *(ii.) Nesouhlas s vyhodnocením dodacích listů.*
Žalovaný považoval za nestandardní vystavování dodacích listů na formulářích samotného odběratele BEDRA, které neobsahovaly údaj o místě dodání. Nebyl přitom proveden výslech zástupce společnosti BEDRA pana V. S. a M. L., jak je navrhoval žalobce. Žalobce zdůraznil, že v případě společnosti BEDRA se jedná o velkého evropského obchodníka s drahými kovy, proto není nic neobvyklého, když disponuje dodacími listy vystavenými v českém jazyce. Pokud žalovaný vytýkal žalobci, že nebylo na dodacím listě uvedeno konkrétní místo předání, pak k tomu uvádí, že dodací list dle něho neslouží k uvedení konkrétního místa předání, nýbrž k potvrzení toho, že k dodání zboží skutečně došlo. Rovněž ve vztahu k odvolací námitce, v níž byl tento důvod uplatněn, má žalobce zato, že nebyla řádně vypořádána. Žalobce dále odmítá závěr žalovaného o tom, že nesrovnalosti na dodacích listech svědčí o neznalosti žalobce dané komodity. Dle žalobce k žádným nesrovnalostem na dodacích listech nedošlo, opět trvá na tom, že na dodacích listech nemusí být uvedeno jméno dodání zboží. Pouze na některých dodacích listech se nalézaly přepisy v označení šetřeného zboží, což dle žalobce rozhodně neprokazuje žádnou vědomou účast žalobce na podvodném řetězci na DPH. Ostatně ve vztahu k většině dokladů bylo potřeba uzavřít, že k žádným přepisům nedošlo. Avšak i tyto obchodní transakce byly označeny za rizikové. Žalobce tvrdí, že průběh veškerých obchodů měl dostatečně prokázán dodacími listy. Ostatně finanční správa nepochybnila, že plnění v deklarovaném rozsahu skutečně proběhlo.
7. *(iii.) Posouzení vstupu do nového odvětví.*

Žalobce tvrdí, že se žalovaný opomněl řádně vypořádat s doloženou historií žalobce, podle které nelze obchodování na novém trhu označit za ojedinělé a neobvyklé. Žalobce obchodoval s granulátem stříbra, investičním stříbrem za účelem dosažení zisku, jednalo se tedy o možnost, jak zvýšit zisk v rozmezí 1 – 2 %. Dále žalobce uvedl, že věnoval každému obchodnímu případu přibližně 2 nebo 3 hodiny času svého jednatele, přičemž takto krátké časové nasazení přineslo zajímavý zisk. Jednalo se o „*velmi zajímavý zisk za nenáročný jednoduchý obchod*.“ Pokud však v tomto výroku žalobce spatřuje žalovaný důkaz o tom, že se žalobce nedostatečně obchodům věnoval, pak to rovněž žalobce odmítá. Na dokreslení žalobce uvedl, že např. v roce 2013 a 2014 se pokoušel rozvinout obchodní aktivity v oblasti potravinových doplňků pro sportovce.

8. (iv.) Zhodnocení způsobu realizace obchodních transakcí.

Žalobce odmítá závěr žalovaného o nestandardním průběhu transakce spočívající v tom, že předání a převzetí šetřeného zboží proběhlo formou přeložení z kufru auta dodavatele do kufru auta zástupce společnosti BEDRA v Afi Paláci v Pardubicích. Tomu tak však bylo pouze u části šetřeného zboží. Pan V. S. za společnost BEDRA navíc potvrdil ve věci výpovědi jiného daňového řízení, které je založeno ve správním spise, že předání zboží obvykle probíhá tímto způsobem. Tyto proto nejsou důkazem o rizikovém obchodování. Správce daně přitom neprovedl výslech zástupce společnosti BEDRA k otázce přebírání zboží. Ve vztahu ke zdaňovacímu období březen až srpen 2015 přitom nedošlo k bezprostřednímu předání zboží z auta do auta, nýbrž zboží bylo uloženo ve skladu žalobce, kde si jej následně zástupci společnosti BEDRA převzali. Minimálně v uvedeném období tedy nemohlo ani z pohledu finanční správy dojít k podezřelé okolnosti, která by měla zakládat vědomost žalobce o jeho účasti na podvodném řetězci na DPH. Pokud jde o cenu, akceptoval žalobce cenu stanovenou společností BEDRA, neboť se jednalo o významného obchodníka na trhu s drahými kovy. Ani tato okolnost dle žalobce okolností, která by měla potvrzovat možnou vědomost žalobce na podvodu na DPH. Stejně tak v otázce tvorby ceny, kdy žalobce navrhl výslech pana V. S., zástupce společnosti BEDRA, správce daně stejně jako žalovaný tomuto důkazu nevyhověli. Pokud žalovaný tvrdí (bod 56 žalovaného rozhodnutí), že obchody probíhaly podle instrukcí pana R. B., tak tento závěr nemá dle žalobce oporu v provedeném dokazování. Pan B. žádným způsobem pro žalobce nesjednával ceny ani způsob předání zboží ani platební podmínky mezi žalobcem a společností BEDRA. Došlo přitom k jednomu obchodnímu případu mezi žalobcem a jeho dodavatelem panem R. B., následně jako odběratelem (služba webhosting – doménové jméno) v hodnotě 837 Kč. Žalobce přitom trvá na tom, že na tomto obchodním případě si ověřil spolehlivost pana R. B. jako obchodního partnera, s kterým se osobně dobře znal. Cena byla vyjednáвана mezi žalobcem a panem S., zástupcem společnosti BEDRA, cenovou hladinu stanovila společnost BEDRA již na začátku obchodování. Žalobce považuje za neúplný závěr žalovaného (bod 58 rozhodnutí) o tom, že žalobce věděl, že pan R. B. a společnost BEDRA spolu přímo obchodují s uvedenou komoditou. Žalobce přitom přímo uvedl, že právě pan R. B. mu zástupce společnosti BEDRA představil. Nadto žalobce uvádí, že ani na straně 13 žalovaného rozhodnutí, kde je obsažen obrázek realizace obchodování v měsících lednu, březnu a srpnu 2015, není vyobrazen žádný paralelní obchodní případ přímo mezi R. B. a společností BEDRA.

9. (v.) Zhodnocení časování plateb.

Žalobce uvádí, že od společnosti BEDRA obdržel zaplacenou cenu za šetřené zboží a tu pak teprve uhradil svému dodavateli panu R. B. a společnosti BRAU, a to včetně příslušné DPH. Žalobce se tímto postupem údajně chránil jednak před druhotnou platební neschopností odběratele a jednak si udržoval adekvátní *cash flow*. Žalobce sám připustil, že v opačném případě, tedy pokud by musel nejprve hradit cenu svým dodavatelům, tak by musel využít svých volných peněžních prostředků či cizích zdrojů. Žalobce namítal, že závěry ohledně nestandardnosti časové souslednosti plateb přidal až žalovaný, aniž by s tímto závěrem žalobce předem seznámil.

10. (vi.) Zhodnocení významu plateb na účtu v ČR a dokladů v českém jazyce.

Za nestandardní a podezřelou okolnost považuje žalovaný to, že faktury byly společností BEDRA vystavovány v českém jazyce. K tomu žalobce uvádí, že společnost BEDRA působí dlouhodobě na českém trhu, na tomto postupu nevidí nic neobvyklého. Stejně tak nepovažuje za neobvyklou tu okolnost, že společnost BEDRA má založený účet u banky se sídlem v České republice, a to v české měně. Uvedené jí usnadňuje platbu jejím obchodním partnerům na území České republiky. Pokud jde o krátkou dobu splatnosti faktur, pak závěr finanční správy o tom, že se jedná o neobvykle krátkou lhůtu splatnosti, považuje za nesprávný a nezákonný.

11. (vii.) Zhodnocení režimu přenesené daňové povinnosti.

Žalobce tvrdí, že žalovaný nereaguje na argumentaci žalobce k režimu přenesené daňové povinnosti u stříbra v podobě investičních stříbrných slitků. Uvádí, že žalobci bylo jedno, s jakým druhem zboží obchoduje, zda se jednalo o stříbrný granulát nebo investiční stříbro. Pokud by mu totiž byl dodán granulát stříbra v režimu přenesené daňové povinnosti v měsíci srpnu 2015 místo investičního stříbra, vznikla by žalobci jako příjemci zboží povinnost přiznat DPH. Stejně tak mu vznikla v ostatních šetřených případech.

12. (viii.) Zhodnocení způsobu ověření smluvních partnerů.

Žalovaný vytýká žalobci, že prověření svých obchodních partnerů provedl nedostatečně, a to pouze z veřejných rejstříků a webových stránek. Tento závěr rovněž považuje žalobce za nezákonný, neboť, jak již uvedeno, pana R. B. považoval za ověřeného v důsledku osobních vztahů a dlouhodobé známosti a dále z realizace obchodního případu v ceně 837 Kč, jak shora uvedeno. Naopak žalovaný dlouhodobou známost s panem R. B. (bod 72 rozhodnutí) označil za zdroj pochybností. To žalobce odmítá. Nelze přeci připustit, že by nemohl obchodovat se svými známými. Pokud šlo o společnost BEDRA, pak tuto prověřil rovněž z dostupných zdrojů, tzn. z webových stránek a dále z hodnocení, které se mu dostalo právě od pana R. B. Stejně tak z okolností, že pak R. B. potvrdil totožnost a oprávněnost osob jednajících za společnost BEDRA, a to pana S. a pana L. První obchod přitom proběhl v září roku 2014, a to úspěšně a bezproblémově, což přineslo žalobci jednoznačnou důvěru ve společnost BEDRA.

13. (ix.) Zhodnocení způsobu zjišťování podmínek na trhu

Sám žalobce uvádí, že neprovedl podrobné mapování trhu, neboť se nehodlal trvale či dlouhodobě věnovat obchodování s drahými kovy. Avšak i kdyby toto podrobné mapování trhu žalobce provedl, zjistil by, že společnost BEDRA je významným evropským obchodníkem, tudíž by se mu jevil jako důvěryhodný partner. V tomto ohledu odkazuje na internetové stránky společnosti BEDRA, kde se o této společnosti hovoří jako o renomovaném specialistovi na drahé kovy.

14. (x.) Zhodnocení absence pojištění.

Žalobci byla žalovaným vytýkána právě absence pojištění předmětu šetřených obchodních případů. K tomu žalobce uvádí, že je to jeho zcela vnitřní záležitost a nemůže zakládat vědomost žalobce o jeho účasti na podvodném řetězu na DPH. Podle výpovědi svědka R. B., který rovněž uvedl, že není pojištěn při obchodování s drahými kovy, se dle žalobce prokazuje, že je právě zcela běžné, že obchodníci s drahými kovy nejsou pojištěni, přičemž žalobce sám sjednal pouze šest obchodů. To, že žalovaný uvádí (strana 6 rozhodnutí), že nelze poukazovat na praxi pana B. právě proto, že je zapojen do podvodného řetězce, žalobce odmítá.

15. (xi.) Zhodnocení výše marže.

Žalobce trvá na tom, že není správné zhodnocení žalovaného, podle kterého s ohledem na nezabezpečení obchodovaného zboží by nebylo možno považovat marži za ekonomicky atraktivní. Nejednalo se totiž o marži neobvykle nízkou, přičemž tato otázka nebyla znalecky zkoumána. Proto tuto úvahu považuje za nezákonnou. Podle výsledku pana B. a pana V. S. přitom byla výše marže obvyklá.

16. (xii.) Zhodnocení případného postupu při reklamaci.

Žalovaný ze skutečnosti, že nebyly uzavřeny písemné smlouvy, dle žalobce nedůvodně dovozoval, že pro případ postupu při vadnosti zboží nebyly dány písemné záruky, nevzal však v potaz obecná ustanovení občanského zákoníku.

17. (xiii.) Zhodnocení způsobu provádění kontroly zboží.

Provádění kontroly pouhým spektrometrem ze strany zástupců BEDRA bez převažování granulátu považuje žalobce na rozdíl od žalovaného za běžný způsob kontroly, jak ve svém výsledku ze dne 28. 6. 2016 u správce daně uvedl pan V. S. Dále žalobce připomněl, že u granulátu stříbra nelze rozbalit zboží a porušit tím pečeť, jelikož pak by takové zboží nikdo nekoupil, jako lze dovodit z výsledku pana R. B. Mimoto žalobce namítal, že správce daně si musel sám vyžádat ke zjištění o technických možnostech ručních spektrometrů, aby mohl zaujmout názor, že kontrola spektrometrem je nedostačující. Toto technické zjištění však žalobce považuje za nedostatečné, za adekvátní by považoval znalecký posudek.

18. (xiv.) Zhodnocení všech opatření učiněných k zamezení toho, aby se žalobce stal součástí podvodu na DPH a princip neutrality.

Žalobce tedy považuje veškerá přijatá opatření v podobě kontroly a prověření obchodních partnerů, kontroly zboží a podpisu dodacích listů za obvyklou v daném oboru obchodování. Žalobce odkázal na rozsudek Soudního dvora ze dne 21. 6. 2012, ve spojených věcech C-80/11 a C 142/1, který zdůrazňuje zásadu daňové neutrality a na rozsudek Krajského soudu v Ostravě, č. j. 22 Af 22/2012-247, podle kterého musí správce daně specifikovat, v čem byla opatření nedostatečná a co měl dle jeho názoru daňový subjekt učinit a neučinil. Dále žalobce zdůraznil, že jak žalobce, tak i dodavatel pan R. B. a společnost BRAU, řádně plnili své daňové povinnosti na DPH. Tedy žalobce nemohl vědět o své účasti na podvodu na DPH. Žalobce nenarušil princip neutrality na DPH, proto má být chráněn před odepřením nároku na odpočet DPH. V tomto ohledu odkázal žalobce na rozsudek Nejvyššího správního soudu (dále též „NSS“) ze dne 30. 1. 2018, č. j. 5 Afs 60/2017-60, podle kterého „(...)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.“

19. (xv.) Námitka proti neprovedení důkazů.

Žalobce namítal, že daňové orgány neprovedly důkazy výsledkem svědků pana S. a pana L. Dle žalobce měli tito potvrdit běžnou praxi při obchodování s drahými kovy se společností BEDRA. Dále svědkyně Mgr. L. Š., Ph.D., měly vypovídat o opatřeních žalobce za účelem prověření obchodních partnerů. Žalobce přijal opatření: obchodoval s dlouholetým známým panem R. B., se kterým realizoval již předtím obchod menší hodnoty; odběratele společnost BEDRA prověřil právě skrz pana B. a skrze internetové stránky společnosti BEDRA a přes e-mailovou komunikaci. Dále žalobce namítal, že nebyl zpracován znalecký posudek k výši obvyklé marže při obchodování s drahými kovy a nebyl proveden výslech Ing. V., daňového poradce, kterým mělo být zjištěno, zda se u něho žalobce ujišťoval o tom, zda jsou šetřené obchodní případy v pořádku z daňového hlediska.

20. II. Nedostatečný popis údajného podvodného řetězce.

Žalovaný dle žalobce neuvádí žádné skutečnosti o tom, v jakých patrech šetřeného obchodního řetězce mělo dojít k podvodu na DPH. Dle žalobce je přitom nezbytné, aby finanční správa popsala, který subjekt si nárokoval odpočet na DPH a který subjekt DPH nezaplatil. Pouhé nesplnění platební povinnosti není z hlediska popisu podvodného řetězce dostačující, stejně tak ani tvrzení, že určitý subjekt se stal nekontaktním. K dodavatelům pana B. či společnosti BRAU žalobce uvedl, že tyto subjekty neznal. Žalobce se proto dožaduje ochrany před uplatněním odpočtu na DPH. V této souvislosti odkázal na bod 36 rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 3. 2018, č. j. 1 Afs 427/2017-48, kdy nebylo v šetřené věci zjištěno, zda došlo k neodvedení daně.

21. III. Pověst žalobce a jeho postavení na trhu.

Žalobce zdůraznil, že je subjektem, který 20 let působí na trhu zejména v oblasti IT a že je zaměstnavatelem několika osob a řádně plní své závazky a daňové povinnosti. Již na základě této svojí dobré pozice a pověsti považuje za rozumný závěr, že nebude riskovat, aby se účastnil podvodu na DPH. Žalobce odkazoval na provedený výslech svědka R. V., který popisoval postup při dodání IT zboží tak, že zboží není z důvodu jeho zabalení kontrolováno.

22. Žalobce proto navrhl, aby soud napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

23. Žalovaný se ve svém vyjádření k žalobě odmítl důvodnost žaloby a navrhl její zamítnutí.

Žalovaný setrval na zhodnocení skutkového stavu a na právním názoru tak, jak jej uvedl v žalovaném rozhodnutí. Pokud jde o existenci daňového podvodu, pak zobrazení průběhu transakcí bylo obsaženo již v odůvodnění žalovaného rozhodnutí na straně 11, a to ve vztahu k jednotlivým zdaňovacím obdobím, u nichž však bylo společné, že žalobce odebíral zboží vždy od společnosti BRAU nebo od R. B. a dodával jej výhradně společnosti BEDRA, přičemž ve zdaňovacích obdobích září 2014, říjen 2014, listopad 2014 docházelo k paralelním obchodům mezi R. B. a společností BEDRA. Dále v bodě 35 až 51 rozhodnutí žalovaný jednoznačně uvedl, které konkrétní subjekty neodvedly daň na výstupu. Dále zdůraznil, že není povinností správce daně prokázat, jakým způsobem konkrétně docházelo k podvodům na DPH, nýbrž v daném řízení musí být postaveno najisto, na jakých skutkových okolnostech daňový podvod spočíval, k čemuž odkázal na rozsudky

NSS ze dne 21. 4. 2010, č. j. 9 Afs 111/2009-274 a ze dne 10. 10. 2012, č.j. 1 Afs 37/2012-50 a rovněž na rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 31. 1. 2018, č.j. 5 Af 59/2013-44.

24. Krajský soud v řízení vedeném podle ust. § 65 a násl. zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, v platném znění (dále jen „s.ř.s.“), přezkoumal žalované rozhodnutí v mezích žalobních bodů, přičemž dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.
25. 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 implicity - vypořádá. Nelze proto bez dalšího uzavřít, že absence odpovědi na ten či onen argument žalobce v odůvodnění žalovaného rozhodnutí (či rozhodnutí soudu) způsobuje nezákonnost rozhodnutí či dokonce jeho nepřezkoumatelnost. Takovýto přístup by totiž mohl vést zejména u velmi obsáhlých podání až k absurdním důsledkům a k porušení zásady efektivy a hospodárnosti řízení. Podstatné je, aby se správní orgán (či následně správní soud) vypořádal se všemi základními námitkami účastníka řízení (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 5. 2009, č. j. 9 Afs 70/2008 – 13).
26. 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/), 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 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 způsobitelné 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 způsobitelné 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.

27. K tomu lze ještě uvést, že povinnost posoudit všechny žalobní námitky neznamena, že krajský soud je povinen reagovat na každou dílčí argumentaci a tu obsáhle vyvrátit, když jeho úkolem je vypořádat se s obsahem a smyslem žalobní argumentace (srov. rozsudek NSS ze dne 3. 4. 2014, č. j. 7 As 126/2013-19). Anebo jak uvedl NSS v rozsudku ze dne 24. 4. 2014, č. j. 7 Afs 85/2013, který lze aplikovat nejen na odůvodnění rozsudku soudu, ale analogicky a logicky i na odůvodnění rozhodnutí správních orgánů: „...přestože je třeba z hlediska ústavních principů důsledně trvat na povinnosti dostatečného odůvodnění rozhodnutí, nemůže být tato povinnost chápána dogmaticky. Rozsah této povinnosti se totiž může měnit podle povahy rozhodnutí a musí být posuzován s ohledem na okolnosti každého jednotlivého případu. Podstatné podle názoru Nejvyššího správního soudu je, aby se správní soud ve svém rozhodnutí vypořádal se všemi stěžejními námitkami účastníka řízení, což může v některých případech konzumovat i vypořádání některých dílčích a souvisejících námitek. Absence výslovného posouzení dílčí žalobní námitky, která souvisela s námitkami stěžejními, za situace, kdy městský soud v odůvodnění napadeného rozsudku dospěl k věcně správnému závěru, že stěžovatel neunesl v daňovém řízení důkazní břemeno, neboť důkazy jím předložené neprokázaly u sporných obchodních případů splnění podmínek pro uplatnění nároku na odpočet DPH, nezpůsobuje jeho nepřezkoumatelnost. V této souvislosti lze odkázat např. na nález Ústavního soudu ze dne 21. 12. 2004, sp. zn. II. ÚS 67/04, v němž bylo zdůrazněno, že z hlediska splnění náležitostí rozhodnutí není povinností soudu se v jeho odůvodnění speciálně vyjadřovat ke všem jednotlivým argumentům účastníka podporujícím jeho konkrétní a z hlediska sporu pouze dílčí tvrzení, pokud stanovisko k nim jednoznačně a logicky vyplývá ze soudem učiněných závěrů.“ Anebo jak uvedl NSS v rozsudku ze dne 6. 4. 2016, č.j. 6 Afs 3/2016-45, bod 19: „Nejvyšší správní soud se nejdříve zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu, přičemž dospěl k závěru, že jde o rozhodnutí zcela srozumitelné a přezkoumatelné. Je pravda, že krajský soud podrobně a výslovně nereagoval na každou jednotlivost, kterou stěžovatelka v žalobě namítla. Sám však na úvod rozhodnutí avizoval, že s ohledem na obsáhlost žaloby zvolí jinou cestu vypořádání žaloby, a to sice že zformuluje právní názor, v jehož konkurenci žalobní námitky jako celek neobstojí. Takový přístup je zcela legitimní a aproboval ho i Ústavní soud....“: „Není porušením práva na spravedlivý proces, jestliže obecné soudy nebudují vlastní závěry na podrobné oponentuře (a vyvracení) jednotlivě vznesených námitek, pakliže proti nim staví vlastní ucelený argumentační systém, který logicky a v právu rozumně vyloží tak, že podpora správnosti jejich závěrů je sama o sobě dostatečná.“ [nález Ústavního soudu ze dne 12. února 2009 sp. zn. III. ÚS 989/08 (N 26/52 SbNU 247), bod 68]. Také Nejvyšší správní soud v minulosti uvedl, že „pokud si tedy stěžovatelka myslí, že na její košatou a obsáhlou žalobu musel reagovat krajský soud stejně košatým a obsáhlým rozsudkem, mylí se. Opačný závěr by směřoval k tomu, že u podání mimořádně rozsáhlých, jako je i podání stěžovatelky, by bylo velmi obtížné sepsat ‚přezkoumatelný‘ rozsudek.“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. června 2014 č. j. 10 Afs 18/2015-48, bod 13).
28. 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>). 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 rozsudky NSS jsou dostupné na www.nssoud.cz).

29. V dané věci byla žalobci doměřena daň z přidané hodnoty. 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 daň zatížen až konečný spotřebitel a daň je povinen odvést plátcе 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 plátcе daně vznikl právní nárok, tj. subjektivní veřejné právo vůči státu, na odpočet daně, musí naplnit požadavky ust. § 72 ZDPH, tj. tento nárok má plátcе daně v případě, kdy přijatá zdanitelná plnění použije pro uskutečnění své ekonomické činnosti. Plátcе 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.
30. 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 neprokazuje, že se operace, která je jejich předmětem, opravdu uskutečnila (srov. rozsudek NSS ze dne 28. 2. 2006, č. j. 7 Afs 132/2004-99). Správce daně proto může vyjádřit důvodné pochybnosti o věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů. V tomto směru tíží správce daně podle § 92 odst. 5 daňového řádu důkazní břemeno, a to právě ve vztahu k prokázání důvodnosti jeho

pochyb. Správce daně je povinen prokázat, že o souladu účetnictví se skutečností existují vážné a důvodné pochyby a musí identifikovat konkrétní skutečnost, na jejich 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).

31. 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.
32. 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).
33. Formální splnění náležitostí pro uplatnění odpočtu daně na druhou stranu vybízí ke zneužívání systému daně z přidané hodnoty, když jsou právě vytvářeny situace, které mají formálně navodit stav, který založí nárok na odpočet daně. V případě, kdy je takový stav vytvořen v situaci daňového subjektu, získává tento nárok na odpočet, popřípadě na výplatu nadměrného odpočtu z transakcí, které nemají za cíl vytvoření zisku daňového subjektu, ale pouhé získání nároku na odpočet daně z přidané hodnoty. Stát pak uznáním nároku na odpočet namísto podpory exportu, zachování principu neutrality daň z přidané hodnoty, případně inkasa daně z příjmů z takové transakce, se stává pouhým výplatcem odpočtu daně a odpočet daně v takovém případě slouží daňovému subjektu namísto zisku a stát se stává poškozeným, jelikož z veřejného rozpočtu vyplatil částku, která do něj nepřišla, ačkoliv přijít měla.
34. Prokazování nároku na odpočet daně je tedy prvotně záležitostí dokladovou, současně je však třeba respektovat soulad se skutečným reálným stavem, tzn., že ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi nemohou být podkladem pro uznání nároku na odpočet DPH, je-li správcem daně zpochybněno, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo tak, jak je v dokladech prezentováno. Předložení daňového dokladu ve smyslu § 73 zákona o DPH je pouze formálním důkazem dovršujícím hmotně právní aspekty skutečného provedení zdanitelného plnění. Jestliže zdanitelné plnění nebylo uskutečněno tak, jak je plátcem deklarováno, nemůže být důkazní povinnost naplněna pouhým předložením, byť formálně správného, daňového dokladu (srov. nálezy Ústavního soudu ze dne 15. 5. 2001, sp. zn. IV. ÚS 402/99).

35. 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“).
36. Výjimkou ze základní zásady vymezené ve výše citované judikatuře, tj. že nárok na odpočet daně nemůže být dotčen tím, že v řetězci dodávek je jiná předchozí nebo následná transakce zatížena skutečnostmi, o kterých plátce neví, nebo nemůže vědět, je prokázání objektivní okolnosti umožňující učinit závěr, že osoba povinná k dani věděla nebo musela vědět, že plnění uplatňované k odůvodnění nároku na odpočet bylo součástí podvodu spáchaného dodavatelem či jiným subjektem operujícím v dodavatelském řetězci na vstupu. V takovém případě tento subjekt získá neoprávněnou daňovou výhodu (srov. výše zmíněné rozsudky Soudního dvora Evropské unie a dále srov. rozsudek NSS ze dne 10. 10. 2012, č. j. 1 Afs 37/2012-50, který se ztotožňuje s těmito závěry). Daňový orgán musí dostatečně právně prokázat objektivní okolnosti umožňující učinit tento závěr, tj. že osoba povinná k dani věděla nebo musela vědět, že plnění uplatňované k odůvodnění nároku na odpočet bylo součástí podvodu spáchaného dodavatelem či jiným subjektem operujícím v dodavatelském řetězci na vstupu (srov. výše zmíněný rozsudek NSS ze dne 10. 10. 2012, č. j. 1 Afs 37/2012-50). V tomto směru tíží daňové orgány důkazní břemeno. V daňovém řízení je pak posuzována každá účetní transakce mezi dodavatelem a jeho odběratelem v řetězci sama o sobě a charakter jednotlivých transakcí nemůže být změněn předchozími nebo následnými událostmi (srov. rozsudek NSS ze dne 27. 7. 2007, č. j. 5 Afs 129/2006-142), přičemž zásada daňové neutrality brání obecné diferenciaci mezi legálními a protiprávními plněními. Proto subjekty, které přijmou veškerá opatření, která od nich mohou být rozumně vyžadována, aby zajistily, že jejich plnění nejsou součástí podvodu, bez ohledu na to, zda se jedná o podvod na DPH nebo jiné podvody, musejí mít možnost důvěřovat legalitě uvedených plnění, aniž by riskovaly ztrátu svého nároku na odpočet DPH odvedené na vstupu (srov. rozsudek Soudního dvora Evropské unie ze dne 11. 5. 2006 ve věci C-384/04, Sb. rozh. s. I-4191, bod 33). Požadavek na přijetí přiměřených opatření stanoví i judikatura NSS, např. v rozsudku NSS ze dne 10. 1. 2008, č. j. 9 Afs 67/2007-147 je uvedeno, že podnikatelé by měli věnovat zvýšenou pozornost interním kontrolním mechanismům, „aby v případě odhalení podvodného jednání nevznikly pochybnosti, že o podvodu věděli či se zřetelem ke všem okolnostem vědět mohli. Je totiž věcí podnikatelského subjektu, aby v zájmu minimalizace podnikatelského rizika přizpůsobil svou obchodní činnost konkrétním podmínkám a při sjednávání obchodních kontraktů (zvláště se značným finančním dopadem) se v rámci možností snažil dbát na bezproblémovost obchodních partnerů.“ 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).

37. V dané věci přitom soud dospěl k závěru, že byly splněny podmínky pro neuznání odpočtu na DPH, a to z následujících důvodů.
38. Jak vyplývá ze správního spisu a není to mezi účastníky sporné, správce daně neuznal žalobci nadměrné odpočty DPH za shora uvedená zdaňovací období na základě provedené daňové kontroly. Závěry z této daňové kontroly pak byly uvedeny ve zprávě o daňové kontrole, která byla dne 11. 9. 2017 projednána s žalobcem. Jak vyplývá ze zprávy o daňové kontrole a z žalovaného rozhodnutí, v uvedených zdaňovacích obdobích deklaroval žalobce přijetí zboží, a to granulátu ryzího stříbra či slitků investičního stříbra pouze od dodavatelů R. B. a společnosti BRAU. Žalobce sice doložil splnění formálních a hmotně právních podmínek pro uplatnění nároku na odpočet daně dle § 72 a § 73 zákona o dani z přidané hodnoty, avšak vznikla sporná otázka, která se týkala dalšího postupu správce daně, kdy ten žalobci neuznal uplatněný nárok na odpočet daně z přijatelných zdanitelných plnění od zmíněného dodavatele v uvedených zdaňovacích obdobích, a to z důvodu zjištění objektivních skutečností, které svědčily o zapojení žalobce v řetězci plátců účastnících se podvodů na DPH.
39. K postupu správce daně a žalovaného je třeba nejprve uvést, že v dané věci bylo postupováno v souladu s platnou právní úpravou a zejména s konstantní soudní judikaturou (viz výše), tj. nejprve byla zjišťována existence daňového podvodu a následně byl proveden tzv. vědomostní test – existence objektivních okolností, tedy bylo zkoumáno, zda žalobce o svém zapojení do řetězce zasaženého podvodem věděl nebo vědět měl a mohl. Dále byla provedena další část vědomostního testu, tj. zda žalobce přijal rozumná opatření a zda byla dána dobrá víra žalobce jako daňového subjektu.
40. Krajský soud se zcela shoduje s částí žalovaného rozhodnutí (bod 35), ve které je uveden celý popis obchodování se stříbrem, které bylo v uvedeném období přeprodáváno v celém řetězci subjektů, přičemž tuzemská zdanitelná plnění tohoto zboží přijal žalobce buď od dodavatele R. B., nebo od společnosti BRAU (březen 2015, srpen 2015), jejímž jediným společníkem a jednatelem je R. B., a následně toto zboží bylo dodáváno do zahraničí jedinému dodavateli doporučenému rovněž R. B., tj. německé společnosti BEDRA. Dále žalovaný jednoznačně uvedl články řetězce, u nichž byla identifikována chybějící daň (bod 36 až 40). V řetězci se jednalo o tyto subjekty: Bawerol plus s.r.o. – subdodavatel žalobce ke sporným plněním za zdaňovací období září až listopad 2014, který nepřiznal daň z dodání granulátu stříbra J. D.; Jan D. - subdodavatel žalobce ke sporným plněním za zdaňovací období září až listopad 2014, který nepřiznal daň z dodání granulátu stříbra J. D., K. D., P. C. a společnosti KREVOY UNIQUE s.r.o.; P. M. - subdodavatel žalobce ke sporným plněním za zdaňovací období říjen a listopad 2014, který sice přiznal daň z dodání granulátu stříbra P. C., J. D. a J. D., avšak pro jeho nekontaktnost nebylo možnost daňové tvrzení ověřit; KREVOY UNIQUE s.r.o. - subdodavatel žalobce ke sporným plněním za zdaňovací období listopad 2014, leden, březen a srpen 2015, který sice přiznal daň z dodání granulátu stříbra společnosti DYNASTY PARTNER s.r.o., UNIGRADE s.r.o. a P. C., avšak pro nekontaktnost nebylo možnost daňové tvrzení ověřit. U jmenovaných subjektů tak došlo k narušení principu neutrality DPH. Dle soudu je tak zcela nedůvodná námitka žalobce, že žalovaný nedostatečným způsobem popsal podvod na DPH. Žalovaný naopak dostatečně objasnil fungování v řetězci a identifikoval ty články, u kterých došlo k narušení principu neutrality DPH.

41. Mimo těchto subjektů pak popsal i okolnosti vztahující se k ostatním článkům řetězce, a to k osobě R. B. (bod 42 rozhodnutí) a společnosti BRAU (bod 43 rozhodnutí). R. B. stejně jako společnost BRAU, jejímž byl jediným společníkem a jednatelem, nakupoval zboží od společností DYNASTY PARTNER s.r.o. a od UNIGRADE s.r.o., přičemž obě tyto společnosti nakupovaly zboží od J. D., K. D. a P. C. (body 44 až 48 rozhodnutí). Žalovaný dále objasnil personální propojenost těchto subjektů (bod 49 rozhodnutí) – M. D. byl jediným jednatelem a společníkem společnosti DYNASTY PARTNER s.r.o. a UNIGRADE s.r.o., jejich dodavatelé – J. D. a K. D. - jsou bratři a bratřanci M. D. J. D. (dodavatel bratrů D., P. C. a společnosti KREVOY UNIQUE s.r.o.) je bývalý tchán J. D. P. C. je manžel A. B., sestřenice J. D. Navíc společnost BEDRA byla dodavatelem společnosti DYNASTY PARTNER s.r.o. (zdaňovací období říjen 2014) a odběratelem R. B. (zdaňovací období září, říjen, listopad 2014), tedy ve zdaňovacím období říjen 2014 byla společnost BEDRA současně odběratelem i dodavatelem do popsaného řetězce. Tyto popsané okolnosti, personální propojení, působnost společnosti BEDRA a to, že R. B. dodával zboží žalobci a současně jej dodával přímo společnosti BEDRA, kterou žalobci doporučil, jsou významné indicie o podvodu na DPH.
42. Žalobce ani nenapadl věcné závěry správce daně uvedené ve zprávě o daňové kontrole a závěry žalovaného v žalovaném rozhodnutí, které se týkají hodnocení těchto obchodů, kdy např. společnost Bawerol plus s.r.o. sídlí na virtuální adrese, pro správce daně byla nekontaktní, neplní si své daňové povinnosti, byla jí zrušena registrace DPH, ve výpisu z živnostenského rejstříku nebyla uvedena žádná provozovna, tato společnost nepodávala daňová přiznání DPH, a to ani po výzvě místně příslušného správce daně, jediným společníkem a jednatelem byl I. K. ze Slovenské republiky, rovněž byly zjištěny závažné nedostatky vůči dalším obchodníkům (P. M. nehradil daňové povinnosti, nereagoval na výzvy k odstranění pochybností správce daně, navíc o zapojení této osoby do karuselového obchodu s granulátem stříbra svědčí i televizní reportáž uvedená v pořadu Očima Josefa Klímy v rámci epizody 48/2016, přičemž tento sám v jiném, daňovém řízení uvedl, že v letech 2014 - 2015 v obchodech s drahými kovy s J. a K. D. plnil funkci tzv. bílého koně (bod 39 rozhodnutí).
43. Podstatné je, že žalobce tyto skutečnosti nenapadl žádnou věcnou námitkou, čili pro krajský soud jsou nesporné (včetně i zmíněného údaje o zapojení P. M. do karuselového obchodu s granulátem stříbra). Žalobce rovněž nezpochybnil další okolnosti svědčící o existenci daňového podvodu, které jsou konkrétně uvedeny v žalovaném rozhodnutí ve vztahu k dalším obchodníkům, zapojeným ve zmíněných řetězcích, např. DYNASTY PARTNER s.r.o. má dle živnostenského rejstříku provozovnu na adrese v Hradci Králové (Veverkova 1343/1), která je odlišná od adresy sídla uvedené v obchodním rejstříku a jedná se o osmipodlažní administrativní budovu, na které mělo sídlo 54 právnických osob, a tato společnost žádnou ekonomickou činnost na této adrese nevykonávala, když dle živnostenského rejstříku má vykonávat zejména výrobní a obchodní činnost. Tyto závěry žalovaného žalobce v žalobě ani nezpochybnil, stejně jako popsané příbuzenské vztahy, čili i krajský soud je považuje za nesporné.
44. I u dalších obchodníků byly zjištěny závažné nedostatky - daňové přiznání DPH P. C., J. D. a K. D. neodpovídalo uskutečněným zdanitelným plněním v milionových částkách (v přiznání uváděny částky v jednotkách či desítkách tisíc Kč), K. D. měl vykonávat ekonomickou činnost v 78 oborech činnosti, ale v živnostenském rejstříku nebyla uvedena

žádná provozovna této osoby, byl označen za nespolehlivého plátce v registru plátců DPH (dne 23. 5. 2017), ze strany J. D. nebyly dlouhodobě plněny daňové povinnosti, ten byl rovněž označen za nespolehlivého plátce v registru plátců DPH (24. 5. 2015), atd.

45. Krajský soud má tedy za prokázané, že v daném případě zboží, se kterým obchodoval žalobce, bylo zasaženo podvodem na DPH, když se jednalo o účelově vytvořený řetězec obchodujících subjektů.
46. Žalobce v žalobě však napadá zejména závěr žalovaného ohledně tzv. vědomostního testu, tj. zda bylo prokázáno, že žalobce věděl či vědět musel, že obchodní vztahy v rámci uvedených dodavatelských řetězců jsou zasaženy podvodem na DPH. Krajský soud na rozdíl od žalobce se se závěry žalovaného a správce daně ztotožňuje, když žalovaný podrobně popsal v bodech 53-69 důvody, na základě kterých dospěly správní orgány k závěru, že byla naplněna tato podmínka pro vyloučení uplatněného nároku na odpočet DPH. Jednalo se o následující důvody, které byly blíže popsány a které v podstatě žalobce označil za žalobní námitky spadající pod žalobní bod, který právě směřoval proti vyhodnocení vědomostního testu. Soud na rozdíl od žalobce veškeré takové okolnosti v jejich souhrnu považuje za objektivní okolnosti svědčící o tom, že přinejmenším měl a mohl vědět o svém zapojení do podvodného řetězce na DPH. Nelze totiž přehlížet a považovat za standardní, že žalobce neměl uzavřenou písemnou smlouvu se zahraničním odběratelem, který měl navíc veden účet v České republice na českou měnu a vystavoval dodací listy, které používal žalobce pro dodání zboží právě tomuto odběrateli, dále okolnost, že k předání zboží docházelo zpravidla z auta dodavatele žalobce do auta odběratele žalobce, a to např. v parkovacích prostorách obchodního centra AFI Palác v Pardubicích, bez dostatečné bližší kontroly kvality zboží, přičemž toto zboží nebylo pojištěno a přičemž žalobce nejprve obdržel platbu od odběratele a teprve následně uhradil platbu za dodání zboží dodavateli R. B., případně jeho společnosti BRAU a přičemž právě R. B. ověřil solidnost společnosti BEDRA a sám R. B. s touto společností paralelně s žalobcem v některých shora již uvedených zdaňovacích obdobích rovněž obchodoval se stejným zbožím.
47. Žalobce přitom sám uvedl, že právě R. B. mu tuto obchodní nabídku učinil, včetně toho, že mu potvrdil totožnost zástupců a doporučil tohoto jediného odběratele, kterému žalobce zboží následně dodával, a to společnost BEDRA (s výjimkou ponechání jednoho kusu slitku investičního stříbra za účelem zhodnocení, jak již uvedeno shora). Již tato významná okolnost, totiž, že žalobce dodává právě jedinému odběrateli, kterého zná velmi dobře jeho dodavatel, vzbuzuje významné pochybnosti o účelu takového podnikání. Proč by zapojoval R. B. žalobce do obchodu, když znal velmi dobře uvedeného odběratele? Stěží lze uvěřit, že bylo jeho záměrem pouhé rozmělnění zisku mezi další subjekt, tedy žalobce. V případě standardního obchodování by si zcela určitě musel žalobce jako zkušený podnikatel, byť v jiném oboru, takovou otázku rovněž položit. Uvedené okolnosti přitom žalobce neobjasnil, ani jeho právní zástupce při jednání soudu, který se naopak tvrzení uplatněné v žalobě o doporučení R. B. (bod 64 žaloby „zavedený evropský obchodník s drahými kovy – společnost BEDRA, doporučený p. B. jako prověřeným známým žalobce“) snažil oslabit tím, že uvedl, že žalobci poskytl pouze kladné reference. S ohledem na veškeré uvedené okolnosti tomu ale soud neuvěřil, naopak z uvedených okolností jasně vyplývá, že R. B. zapojil žalobce do řetězce jako mezičlánek mezi ním a společností BEDRA, tedy žalobci přímo určil odběratele. O tom svědčí právě i ta uvedená okolnost, že

platby byly dodavatelům žalobce (R. B. a jeho společnost BRAU) vypláceny až po obdržení plateb od společnosti BEDRA. K tomu přistupuje ta objektivní okolnost, že žalobce po cca působení 15 let na trhu s informačními technologiemi vstoupil na tento pro něho nový trh, a to právě na základě doporučení R. B., s nímž se znal, ale neobchodoval, vyjma jednoho případu za 837 Kč, a který mu potvrdil totožnost jednatelů společnosti BEDRA. Nadto žalobce sám v žalobě uvedl, že nehodlal působit v novém odvětví dlouho, jednalo se pouze o jeho příležitostnou aktivitu. Jednalo se o „*velmi zajímavý zisk za nenáročný jednoduchý obchod.*“

48. Jak již uvedeno, žalobce si ověřil odběratele právě u R. B. a na webových stránkách společnosti. Vedle toho v době legislativní změny s účinností od 1. 4. 2015, kdy se na granulát stříbra začal vztahovat režim přenesené daňové povinnosti na vybraná plnění v letech 2015-2016, došlo ve zdaňovacím období srpen 2015 ke změně v předmětu transakcí, a to na stříbro v podobě investičních slitků, na které režim přenesené daňové povinnosti nedopadal. K těmto okolnostem pak podpůrně přistupují okolnosti nízké marže (v průměru 1, 22 % -str. 12 zprávy o daňové kontrole), kvůli které žalobce vstoupil do zcela nového a odlišného odvětví a považoval toto údajně za výhodnou obchodní příležitost, tedy žalobce tvrdí, že i přesto, že se nemělo jednat o dlouhodobou obchodní aktivitu, se kvůli marži (0,78 až 1, 75 %, vyjma jednoho prodeje R. B. - 31 %) pustil do zcela nového podnikání, kdy navíc se jednalo o dodávky do zahraničí. Jestliže za těchto popsanych objektivních okolností dospěl žalovaný k závěru, že žalobce přinejmenším měl a mohl vědět o tom, že se účastní řetězce zasaženého podvodem na DPH, pak s jeho závěrem soud souhlasí.
49. Žalobce se v žalobě snažil brojit proti jednotlivým objektivním okolnostem, které, pokud by se některá či několik z nich vyskytovalo izolovaně, by patrně nebyly dostatečně silné pro učiněný závěr. O takový případ se však nejedná, jde o situaci, kdy jsou dány všechny shora popsané nestandardní objektivní okolnosti, které ve svém souhrnu vedou k jedinému racionálnímu závěru, totiž že žalobce o své účasti na podvodném jednání věděl nebo přinejmenším vědět měl a mohl.
50. Pokud žalobce napadal závěr žalovaného o přijetí rozumných opatření a dobré víře žalobce, pak i v tomto ohledu je třeba vycházet z uvedených okolností, žalobce netvrdil, že by se na vstup do nového odvětví zodpovědně připravil a že byl patřičně obezřetný, neboť konal toliko na doporučení svého známého R. B., jednalo se přitom o transakce v řádech milionů Kč. Žalovaný správně poukázal na neznalost žalobce ohledně obchodování se stříbrem, např. neznal běžný způsob uvádění ryzosti stříbra, neznal význam označení na pytlích granulátu stříbra, neznal hmotnost pytlů či místo umístění pečeti lístku (viz protokol ze dne 18. 6. 2015, bod 64 rozhodnutí). Žalobce si nezajistil fyzickou kontrolu kvality zboží, zboží nepojistil ani v případě investičních slitků, kdy zboží bylo v jeho skladu, neuzavřel písemnou smlouvu, v níž by měl specifikovány veškeré postupy obchodování, dokonce si ani nenechal předložit oprávnění zástupců společnosti BEDRA, pouze mu jejich totožnost potvrdil R. B. V podstatě veškeré obchodování žalobce byl spjato s osobou R. B. Jak žalovaný správně uvedl (bod 62 rozhodnutí), žalobce nevnesl do obchodování žádný vlastní přínos. Žalobce zůstal co do obezřetnosti pasivní, pokud, jak tvrdil, skutečně nevěděl o účasti na podvodném řetězci, i při změně obchodování zboží, ačkoli mohl zjistit, že došlo ke změně v režimu přenesené daňové povinnosti a tato okolnost u něho mohla vzbudit pochybnosti, přičemž platí, že neznalost zákona

neomlouvá (*Ignorantia iuris non excusat.*). Lze přitom poukázat na právní názor obsažený v rozsudku NSS ze dne 16. 12. 2015, č. j. 4 Afs 233/2015-47 (bod 59): „*Pro odepření nároku na odpočet DPH totiž stačí ve smyslu citované judikatury, aby bylo prokázáno, že daňový subjekt o podvodu věděl nebo s ohledem ke všem objektivním okolnostem mohl a měl vědět. Nevýžaduje se proto zavinění ve formě úmyslu, ale postačí i nedbalost, kdy daňový subjekt fakticky sice o své účasti neví, ale vzhledem k prokázaným objektivním skutečnostem o ní vědět mohl a měl (nevědomá nedbalost).*“ Žalobce přitom v žalobě tvrdil, že si transakce ověřoval u daňového poradce, pokud by tomu tak skutečně bylo, pak by mu tato významná okolnost jistě neunikla.

51. Dále je třeba připomenout, že pokud se i z pohledu daňového subjektu jedná o nikoliv běžné obchodní případy, jak tomu bylo u žalobce, který měl zkušenosti v oblasti IT, případně nepatrné zkušenosti v oblasti potravinových doplňků, jak uvedl v žalobě, lze po něm požadovat vyvinutí vyššího úsilí za účelem prověření realizovaných obchodních transakcí, jak uvedl NSS v rozsudku ze dne 15. 8. 2018, č.j. 6 Afs 31/2018 – 53 (bod 15): „*Nejvyšší správní soud tak má za to, že s ohledem na skutečnost, že předmětné obchody se takto vymykaly z jeho běžné obchodní činnosti, měl vynaložit vyšší úsilí oproti jiným, z hlediska jeho činnosti a rozsahu jednotlivých obchodů „běžným“ případům.*“ Žalobce přitom ani netvrdil, že by si obvyklost jednotlivých obchodních transakcí, či zvolených postupů v jejich rámci ověřoval u jiných subjektů pohybujících se na daném trhu. Činil tak údajně pouze u daňového poradce, když soud souhlasí se závěrem žalovaného, že jeho případný výslech by nemohl mít vliv na posouzení objektivních okolností věci, neboť by tím byla prokázána pouze údajná kontrola formální stránky věci.
52. Je nesporné, že drahé kovy jsou komodita, která je specifická vázáním významných finančních prostředků na relativně malé množství zboží a která se přímo takřikajíc nabízí pro eventuelní daňový podvod (ostatně z rozhodovací činnosti krajského soudu je známo, že právě tato komodita je pravidelně využívána k obchodům zasaženým podvodem na DPH, jednou jsou to cihly zlata, podruhé se jedná o slitky zlata, anebo se jedná o stříbro – srov. např. rozsudek NSS ze dne 28. 1. 2016, č. j. 4 Afs 233/2015-47, kterým byla zamítnuta kasační stížnost proti rozsudku zdejšího soudu, vydaném ve sp.zn. 52 Af 2/2015, dále rozsudek zdejšího soudu vydaný ve věci projednané pod sp.zn. 52 Af 22/2015 atd.). Přímou k obchodům se stříbrem, které jsou vázány na osobu R. B., pak není bez významu, že je zdejšímu soudu z jeho rozhodovací činnosti známo, že jmenovaný přivedl do těchto obchodních transakcí i jiné fyzické osoby, které se pak účastnily řetězce zasaženého podvodem na DPH se shodnými subdodavateli a shodným odběratelem BEDRA (viz rozsudek nadepsaného soudu ze dne 9. 5. 2019, č. j. 52 Af 51/2018 – 48: „*Žalobce v průběhu daňové kontroly a ani v žalobě nevyvrátil závěr správce daně a následně žalovaného o tom, že si „obvyklost jednotlivých úkonů“ neověřoval z nezávislých zdrojů, že tedy žalobce realizoval „předmětné obchody výhradně dle pokynů dodavatele R. B., kterého však znal jen v osobní rovině a nikdy s ním neobchodoval.*“) Jak již uvedeno shora, žalobce zejména patrně zůstal zcela laxní k důvodům (nevěděl-li o své účasti na podvodu na DPH), proč ho R. B. oslovil s obchodní nabídkou, ačkoliv sám dobře znal společnost BEDRA, tedy mohl uzavřít obchod přímo s ní. Rovněž žalobce ani v žalobě nevyvrátil pochybnosti správních orgánů v případě kontroly ryzosti stříbra, která je určitě nepochybně z pohledu stanovení ceny klíčová, zejména potvrdil, že kontrolu prováděl až jeho odběratel společnost BEDRA.

Žalobce sám dokonce připouštěl, že obchodům nehodlal věnovat zvýšenou pozornost, neboť se jimi nehodlal dlouhodobě zabývat.

53. Krajský soud se shoduje s žalovaným, že takovýto způsob obchodování (se zbožím statisícových až milionových hodnot) odporuje jakýmkoliv běžným obchodním podmínkám a lze jej považovat za vysoce rizikový, když zboží nebylo pojištěno ani žalobce neověřil pojištění u svého odběratele, neověřil si platební morálku odběratele, žalobce aktivně jiné odběratele nevyhledával, neregistroval se u Puncovního úřadu a nevedl povinnou evidenci obchodování s drahými kovy, neměl uzavřenou písemnou smlouvu, neprováděl kvalitu ani hmotnost zboží, neboť k tomu ani nebyl vybaven, neověřoval totožnost zástupců odběratele, k přebírání zboží docházelo na veřejně přístupných místech a v krátkém časovém sledu od odebrání zboží žalobcem od jeho dodavatele, z auta do auta, to vše s marží v průměru 1, 22 % (str. 11 zprávy o daňové kontrole). Žalobce navíc vázal úhrady svému dodavateli na příjem peněz od svého odběratele. Pokud žalobce namítal, že závěry ohledně nestandardnosti časové souslednosti plateb přidal až žalovaný, aniž by s tímto závěrem žalobce předem seznámil, pak tato okolnost nemá vliv na zákonnost rozhodnutí, neboť se nejednalo o doplnění dokazování, nýbrž o doplnění již tak dostačující argumentace na základě nezměněného skutkového stavu věci.
54. K otázce významu písemné formy smlouvy v daňovém řízení soud odkazuje na rozsudek NSS ze dne 28. 1. 2016, č. j. 4 Afs 233/2015-47 (bod 53): *„Pokud stěžovatel dále uvádí, že písemná smlouva nemůže zvýšit míru bezpečnosti uzavřené transakce, je tento názor nesprávný. Ačkoliv forma uzavřeného závazku nemá mimo zvláštní případy vliv na jeho platnost, písemná smlouva a další listiny jsou významným důkazním pramenem ve všech případech, kdy dojde k jakýmkoliv vadám obchodní transakce a smluvní strana povinná k jejich nápravě odepře součinnost. Na okraj zdejší soud dodává, že faktická vymahatelnost ústních smluv je z povahy důkazních pramenů nižší oproti formě písemné, čemuž odpovídá i praxe současnosti, že většina smluv, jejichž předmětem je větší plnění, je v současnosti uzavírána písemně. Existence jasné listinné dokumentace obchodních případů může být mimo to zohledněna i v daňovém řízení, např. při prokazování uskutečnění zdanitelného plnění“.*
55. Krajský soud se s ohledem na vše shora uvedené shoduje se závěrem žalovaného, že v daném případě existovaly takové nestandardnosti a indicie o riziku zapojení do podvodného řetězce, které byly žalobci známy a které ve svém souhrnu tvoří logický a ucelený soubor vzájemně se doplňujících a na sebe navazujících skutečností, že spolehlivě prokazují, že žalobce věděl, respektive vědět měl a mohl, že se účastní řetězce zasaženého podvodem na DPH. Na tom nic nemění ani v podstatě účelově uvedené námitky žalobce, např. že nebyly provedeny jím navrhované výsledky svědků, které vystupovali jménem odběratele žalobce, tj. společnosti BEDRA GmbH, tj. pana V. S. a pana M. L., kteří se měli vyjádřit ke způsobu kontroly zboží a k některým nesrovnalostem na dodacích listech. Žalovaný se přitom řádně vypořádal s těmito důkazními návrhy (bod 71 rozhodnutí), když uvedl, že případné výpovědi nemohou mít vliv na již zjištěné objektivní okolnosti obchodních transakcí, které i dle názoru soudu jednoznačně prokazují nestandardnost obchodů v řetězci a tedy i povinnost žalobce přijmout rozumná opatření za účelem eliminace jeho účasti na řetězci zasaženém podvodem na DPH. Výslech těchto svědků by mohl pouze účelově využít žalobce k tvrzení o tom, že společnost BEDRA GmbH, jako konečný odběratel, nic nevěděl o zmíněném podvodu a žalobci by mohl pouze účelově demonstrovat výpovědi těchto svědků údajnou poctivost zmíněného obchodování. Navíc

v tomto případě se však hodnotí způsob obchodování žalobce, nikoliv společnosti BEDRA GmbH. Ostatně jak je uvedeno k obdobné situaci v rozsudku NSS ze dne 28. 1. 2016, č.j. 4 Afs 233/2015-47 (bod 47): „Dále se soud ztotožňuje se závěrem krajského soudu, že dodání zboží velkému obchodníku v zahraničí pouze vytváří dojem poctivé a řádné transakce, ale samo o sobě bez dalších skutečností nevylučuje, aby toto zboží bylo v obchodním řetězci zasazeno podvodným jednáním. V takovém případě může být výhodný prodej do zahraničí pouze další složkou zisku vedle neodvedeného DPH, respektive nárokového odpočtu“. Uvedené platí i ve vztahu k navržené výpovědi zaměstnankyně žalobce paní Mgr. L. Š., neboť nikdo nespornuje, že žalobce prováděl prověření zápisu obchodního partnera v obchodním rejstříku, ovšem pouze takovéto opatření je zcela nedostatečné. Stejně tak za nadbytečný označil žalovaný správně návrh žalobce na provedení obvyklé výše marže v daném odvětví. Totiž výše, jak ji tvrdil žalobce, nikoliv obvyklost marže, byla tou okolností, s níž argumentoval žalovaný, když vznášel pochybnosti o tom, zda by se žalobci takový obchod vyplatil, pokud by postupoval dostatečně obezřetně, tj. v četně zajištění kontroly kvality a pojištění. Proto by ani nemohl být důvodný důkaz znaleckým posudkem k obvyklé výši marže. Nicméně je třeba dodat, že úvahy žalovaného o výši marže nejsou nijak zásadní a právě i bez zohlednění dosahované marže je dán dostatečný souhrn objektivních okolností, které jednoznačně prokazují nestandardnost prováděných obchodních transakcí. Avšak relevantní je ta úvaha, že pokud by žalobce obezřetně disponoval prostředky pro zjištění kvality a sjednal pojištění, pak by došlo ke snížení marže, tedy pokud by se choval obezřetně, nebyl by pro něj již takový obchod stejně výnosný.

56. Tedy soud uzavřel, že u žalobce nebyly za shora specifikovaná zdaňovací období splněny podmínky pro uplatnění nároku na odpočet DPH, a to z důvodů zmíněné existence objektivních okolností svědčících o tom, že žalobce o svém zapojení do řetězce zasaženého podvodem přinejmenším vědět měl a mohl, přičemž nepřijal veškerá rozumná opatření. Navíc žalobce obchodoval s drahými kovy, což je komodita, která bývá zneužívána pro daňové podvody, jak uvedl NSS v rozsudku ze dne 10. 4. 2008, č.j. 2 Afs 35/2007-111, že „Vzhledem ke zvýšenému riziku těchto podvodů právě v oblasti obchodování se zlatem bude možné klást na subjekty se zlatem obchodující vyšší nároky stran k posouzení otázky, zda věděli nebo mohli vědět, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na dani z přidané hodnoty“. Povinností daňového subjektu je prokázat, že přijal veškerá opatření, která od něho bylo možné rozumně vyžadovat k ověření, že jeho plnění nepovede k účasti na daňovém podvodu (srov. rozsudek NSS ze dne 28. 1. 2016, č. j. 4 Afs 233/2015-47, bod 27). Nebylo povinností správce daně a žalovaného, aby žalobci vysvětloval, jaká konkrétní opatření k tomu, aby zajistil svou neúčast na daňovém podvodu, žalobce přijal, naopak byl to žalobce, který byl povinen prokazovat, jaká konkrétní opatření on přijal. Žalobce svým způsobem obchodování (žalobce realizoval obchody pouze na základě nabídky R. B.), aniž by sám disponoval základními znalostmi z oboru, projevil nedostatek obezřetnosti ve vztahu k předmětným obchodům, neboť žalobce nepřijal ani základní opatření svědčící o jeho obezřetnosti. Na základě uvedených skutečností nebylo možné dospět k závěru, že by na straně žalobce existovala dobrá víra při zmíněném obchodování (předávání zboží na frekventovaném parkovišti, neprovádění kontroly kvality, ale ani hmotnosti zboží, aniž by muselo být rozbaleno, neprovedení analýzy ryzosti dodávaného stříbra, skladování nepojištěného zboží atd.). Rovněž žalobce nemohl být v dobré víře, když ani neuzavřel se svými dodavateli rámcovou kupní smlouvu. V tomto kontextu není dostatečně silným argumentem ani dosavadní dobrá obchodní pověst žalobce.

57. Krajský soud proto shrnuje, že dospěl k závěru, že v dané věci byla prokázána existence objektivních okolností, kterými bylo prokázáno, že žalobce měl a mohl vědět, že předmětná plnění jsou součástí daňového podvodu na DPH, když o existenci podvodu na DPH rovněž krajský soud jako správní orgán neměl žádné pochybnosti. K přenesení důkazního břemene na žalobce, které původně tížilo správce daně, přitom došlo provedením tzv. vědomostního testu, neboť správce daně unesl důkazní břemeno ve vztahu ke zjištění objektivních okolností uvedených shora, které prokazují, že daňový subjekt věděl nebo vědět měl a mohl, že se účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH. Pak bylo povinností daňového subjektu prokázat, že přijal veškerá opatření, která od něj bylo možné rozumně vyžadovat k ověření, že jeho plnění nepovede k účasti na daňovém podvodu (srov. rozsudek NSS ze dne 28. 1. 2016, č. j. 4 Afs 233/2015-47), což však žalobce neprokázal, přičemž zpravidla pouze představil negace pečlivě odůvodněných závěrů žalovaného.
58. Protože žaloba nebyla důvodná, musel ji krajský soud zamítnout (§ 78 odst. 7 s.ř.s.).
59. 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 úspěšný žalovaný se práva na náhradu nákladů řízení vzdal.

Poučení:

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

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

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

Pardubice 4. července 2019

JUDr. Jan Dvořák v. r.

Shodu s prvopisem potvrzuje.

předseda senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje.