



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

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

žalobce: **VOTAVA & VOTAVOVÁ s.r.o.**, IČ 25945131
Hniličkova 309, 562 01 Ústí nad Orlicí
zastoupený advokátkou Mgr. Hanou Erbsovou
Klicperova 1266/1, 500 03 Hradec Králové

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

v řízení o žalobě proti rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství v Brně ze dne 25. 9. 2018, č. j. 38507/18/5300-22441-712084,

takto:

I. Žaloba se **zamítá**.

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

Odůvodnění:

1. Žalobci byla platebním výměrem na daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“), vydaným Finančním úřadem pro Pardubický kraj, vyměřena DPH ve výši 66 832 Kč za zdaňovací období 3. čtvrtletí 2014 a dalším platebním výměrem na DPH vydaným Finančním úřadem pro Pardubický kraj dne 14. 7. 2017 byla vyměřena DPH ve výši 342 546 Kč za

zdaňovací období 4. čtvrtletí 2014 (oba platební výměry jsou blíže specifikovány v žalovaném rozhodnutí, tj. s uvedením čísla jednacího). Žalobce podal proti těmto platebním výměrům odvolání, o kterých žalovaný rozhodl tak, že pouze změnil oba napadené platební výměry v části týkající se ohledně placení daně na straně 3, v ostatním zůstaly výroky napadených platebních výměrů nezměněny. Žalobce odůvodnil žalobu následujícím způsobem:

2. Po úvodním popisu dosavadního průběhu řízení a uvedení „rozhodných skutečností“ (část II. a část III. žaloby), přičemž žalobce popsal zejména v části III. způsob navázání obchodního vztahu s dodavatelem R. B. a zdůraznil, že žalobce je „již delší dobu osobně znal“ a že „žalobce nebyl s těmito subjekty v žádném stavu ani v kontaktu“ (tj. s dalšími dodavateli v obchodním řetězci), žalobce uvedl v části IV. označené jako „žalobní námitky“ následující žalobní body.
3. Nejprve žalobce konstatoval, že „je přesvědčen, že správce daně ani žalovaný neunesl své důkazní břemeno, pokud jde o prokázání důvodu pro odepření nároku na odpočet žalobce, a že žalovaný se při hodnocení shromážděných důkazů dopustil v rozporu se zásadami evropského i tuzemského práva nesprávného vyhodnocení otázky, zda jsou předmětné obchodní transakce zatíženy podvodným jednáním a zda žalobce mohl v době, kdy tyto obchody proběhly, vědět o tom, že předmětné obchodní transakce jsou zasaženy daňovým podvodem, respektive únikem.“ V další části žaloby uvedl žalobce žalobní body označené jako „existence daňového podvodu v obchodním řetězci“, dále „vědomí žalobce o existenci daňového podvodu v obchodním řetězci“, dále „neunesení důkazního břemeno žalovaným, respektive správcem daně; nesprávné posouzení právní otázky při hodnocení důkazů“ a konečně „nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí“. V těchto žalobních bodech zejména odkazoval na konstantní soudní judikaturu, která se týká zákonných předpokladů pro prokázání účasti žalobce jako daňového subjektu v obchodním řetězci, který měl být zasažen daňovým podvodem. Zdůraznil, že jeho jediný dodavatel R. B. „nebyl nikdy ve veřejném registru plátců označen jako nespolehlivý plátec“, žalobci nemohlo vzniknout odůvodněné podezření ohledně možné přítomnosti podvodného jednání v předmětných obchodních vztazích. Žalobce pak „vysvětloval“, proč z jeho pohledu „nemohly předmětné obchodní vztahy vzbudit v žalobci důvodné podezření, jelikož proběhly v souladu s ujednanými podmínkami a obě smluvní strany, dodavatel i odběratel, řádně splnily své smlouvené závazky“, z obsahu zprávy o daňové kontrole ani z žalovaného rozhodnutí nevyplývá, že by právě u přímých obchodních partnerů žalobce byla identifikována chybějící daň. Ke zkrácení či neodvedení daně došlo zřejmě u subjektů, které nebyly v jakémkoliv obchodním či osobním vztahu k žalobci, ani k jeho obchodnímu dodavateli, panu R. B. Žalobce dospěl k závěru, že on si nemohl být vědom existence údajného daňového podvodu v obchodním řetězci, a že nebyly zjištěny skutečnosti a důkazy v daňovém řízení k tomu, aby „správce daně, ani žalovaný nemohli odpovědět kladně na otázku, zda žalobce věděl či alespoň mohl vědět, že se účastní obchodních vztahů dotčených daňovým podvodem, respektive únikem“. Podle názoru žalobce nelze „automaticky a bez prokázání příčinné souvislosti ztotožňovat jakýkoliv nedostatek obezřetnosti v obchodních vztazích s důkazem vědomosti subjektů o přítomnosti daňového podvodu, respektive úniku v těchto obchodních vztazích, jak to činí žalovaný v napadeném rozhodnutí“. Žalovaný a správce daně postupovaly chybně, když nejprve identifikovaly údajný podvod, respektive únik v obchodním řetězci, a následně vytipovaly určité objektivní skutečnosti, jimiž účelově vysvětlily údajné zapojení žalobce do tohoto podvodu. Žalobce uvádí řadu

svých úvah, např. že považuje za „*vysoce pravděpodobné, že pokud by uvedená opatření popsaná správcem daně a žalovaným aplikoval, patrně by tím správcem daně pouze znemožnil, aby jej účelově prohlásil za spoluzodpovědného za neodvedení daně na vzdálenějších člancích z obchodního řetězce, s nimiž žalobce neměl žádný kontakt*“. Dále např. žalobce tvrdil, že žalovaný ani správce daně se ostatně také vůbec nepokusili dovodit jakoukoliv příčinnou souvislost mezi nepřijetím zmíněných opatření a údajným zapojením žalobce do daňového podvodu atd. Oba správní orgány odmítly bez zdůvodnění provést výslechy svědků (V. S. a M. L.). Nepřezkoumatelnost žalovaného rozhodnutí pak spatřuje žalobce v tom, že „*považuje převážnou část argumentace žalovaného i správce daně za nekonzistentní a nesrozumitelnou a tudíž také nepřezkoumatelnou*“, když např. „*uzavření písemné smlouvy samo o sobě nic nevypovídá o tom, zda jeho dodavatel či jiný subjekt je či není zapojen v podvodném obchodu, respektive zda podal daňové přiznání, a odvedl či neodvedl daň, tyto objektivní skutečnosti taktéž nic nevypovídají o povědomosti žalobce a možném zapojení v podvodné transakci*“. Rozhodnutí žalovaného nedostatečně specifikuje objektivní skutečnosti, v nichž správce daně a žalovaný spatřují existenci podvodného jednání směřujícího k neoprávněnému získání daňové výhody, jehož si žalobce údajně měl a mohl být vědom. Žalobce konstatoval závěry z konstantní soudní judikatury. Žalobce navrhl, aby soud žalované rozhodnutí zrušil a věc byla vrácena žalovanému k dalšímu řízení.

4. Žalovaný ve vyjádření k žalobě odkázal na obsah žalovaného rozhodnutí, navrhl, aby soud žalobu zamítl.
5. Krajský soud v řízení vedeném podle ust. § 65 a násl. zákona č. 150/2002Sb., soudní řád správní, v platném znění (dále jen „s.ř.s.“), přezkoumal žalované rozhodnutí v mezích žalobních bodů, přičemž dospěl k následujícím skutkovým a právním závěrům:
6. Na tomto místě soud považuje za vhodné připomenout, že ačkoliv je povinností orgánů veřejné moci svá rozhodnutí řádně odůvodnit, nelze tuto povinnost interpretovat jako požadavek detailní odpovědi na každou námitku (ve vztahu k soudům srov. např. odst. 61 rozsudku Evropského soudu pro lidská práva ve věci Van de Hurk v. Nizozemí). Nadto je třeba si uvědomit, že orgán veřejné moci na určitou námitku může reagovat i tak, že v odůvodnění svého rozhodnutí prezentuje od názoru žalobce odlišný názor, který přesvědčivě zdůvodní. Tím se s námitkami účastníka řízení vždy - minimálně implicitně - vypořádá. Nelze proto bez dalšího uzavřít, že absence odpovědi na ten či onen argument žalobce v odůvodnění žalovaného rozhodnutí (či rozhodnutí soudu) způsobuje nezákonnost rozhodnutí či dokonce jeho nepřezkoumatelnost. Takovýto přístup by totiž mohl vést zejména u velmi obsáhlých podání až k absurdním důsledkům a k porušení zásady efektivní a hospodárnosti řízení. Podstatné je, aby se správní orgán (či následně správní soud) vypořádal se všemi základními námitkami účastníka řízení (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 5. 2009, č. j. 9 Afs 70/2008 – 13).
7. Zároveň je nutné dodat, že rozsah reakce soudu na konkrétní námitky je co do šíře odůvodnění spjat s otázkou hledání míry (proto zpravidla postačuje, jsou-li vypořádány alespoň základní námitky účastníka řízení /srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 5. 2009, č. j. 9 Afs 70/2008 – 13, dostupný na www.nssoud.cz/), případně (za podmínek tomu přiměřeného kontextu) i s akceptací odpovědi implicitní (což připouští i Ústavní soud – srov. např. usnesení ze dne 18. 11. 2011, sp. zn. II. ÚS 2774/09 /odstavec 4 odůvodnění/, usnesení ze dne 11. 3. 2010, sp. zn. II. ÚS 609/10 /odstavec 5 odůvodnění/,

usnesení ze dne 7. 5. 2009, II. ÚS 515/09 /odstavec 6 odůvodnění/, či rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 12. 2011, č. j. 4 Ads 58/2011 – 72, dostupný na www.nssoud.cz atd.) - tzn., že na určitou námitku lze reagovat i (např.) tak, že v odůvodnění svého rozhodnutí soud prezentuje od názoru žalobce odlišný názor, který přesvědčivě zdůvodní tak, že toto zdůvodnění poskytuje dostatečnou oporu výroku rozhodnutí. Ústavní soud v této souvislosti konstatoval: „*[n]ení porušením práva na spravedlivý proces, jestliže obecné soudy nebudují vlastní závěry na podrobné oponentuře (a vyvracení) jednotlivě vznesených námitek, pakliže proti nim staví vlastní ucelený argumentační systém, který logicky a v právu rozumně vyloží tak, že podpora správnosti jejich závěrů je sama o sobě dostatečná*“ (srov. nález ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08, bod 68; srov. obdobně též rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 3. 2013, č. j. 8 Afs 41/2012 – 50, bod 21, nebo ze dne 6. 6. 2013, č. j. 1 Afs 44/2013 – 30, bod 41, popř. ze dne 3. 7. 2013, č. j. 1 As 17/2013 – 50, bod 17). Ostatně i Ústavní soud v případě, že námitky stěžovatelů nejsou způsobilé změnit výrok rozhodnutí, tyto nevypořádává (srov. např. bod 24. nálezu 28. 5. 2009, sp. zn. II. ÚS 2029/08; Ústavní soud zde uvedl: „*Ústavní soud se nezabýval dalšími námitkami stěžovatelky, protože by rozhodnutí o nich nebylo způsobilé změnit výrok.*“), neboť si je plně vědom toho, že požadavky kladené na orgány veřejné moci - pokud jde o detailnost a rozsah vypořádání se s námitkami adresátů jejich aktů - nesmí být přemrštěné. Takové přehnané požadavky by byly výrazem přepjatého formalismu, který by ohrožoval funkčnost těchto orgánů, především pak jejich schopnost efektivně (zejména v přiměřené době a v odpovídajícím rozsahu) plnit zákonem jim uložené úkoly.

8. 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 námitek, 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 obsáhlou žalobu zvolí jinou cestu vypořádání žaloby, a to sice že zformuluje právní názor, v jehož konkurenci žalobní námitky jako celek neobstojí. Takový přístup je zcela legitimní a aproboval ho i Ústavní soud...“: „Není porušením práva na spravedlivý proces, jestliže obecné soudy nebudují vlastní závěry na podrobné oponentuře (a vyvracení) jednotlivě vznesených námitek, pakliže proti nim staví vlastní ucelený argumentační systém, který logicky a v právu rozumně vyloží tak, že podpora správnosti jejich závěrů je sama o sobě dostatečná.“ [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).

9. 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>).
10. Soud dodává, že není smyslem soudního přezkumu stále dokola podrobně opakovat již jednou vyřčené, a proto se může soud v případech shody mezi názorem soudu a odůvodněním žalobou napadeného rozhodnutí odkazovat na toto odůvodnění (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2007, č. j. 8 Afs 75/2005 – 130 publikovaný pod č. 1350/2007 Sb. NSS, či rozsudky téhož soudu ze dne 2. 7. 2007, č. j. 4 As 11/2006-86, a ze dne 29. 5. 2013, č. j. 2 Afs 37/2012 – 47, všechny dostupné na www.nssoud.cz).
11. K soudnímu přezkumu ve správním soudnictví je třeba i pro danou věc uvést, že v rozsudku ze dne 20. 10. 2015 ve věci č. 4037/10 – Fazia Ali v. Spojené království Evropský soud pro lidská práva uvedl, že pojem „úplný přezkum“ však není vykládán doslova a Soud (zde míněno ESLP) se v zásadě spokojí, bude-li přezkum dostatečný (sufficient review). Je třeba též přihlédnout ke specifičnosti řízení ve správním soudnictví, v rámci něhož může být skutkový přezkum v zásadě omezený a odvolací soudní orgán se může zaměřit spíše na přezkum předchozího řízení než na přijímání skutkových závěrů. Z článku 6 Úmluvy tak nevyplývá právo na přístup k soudu, který může nahradit názor správního orgánu svým vlastním názorem; v této souvislosti Soud (ESLP) zdůrazňuje, že musí být respektována rozhodnutí správních orgánů založená na vhodnosti (expediency), která jsou mnohdy přijímána ve specializovaných oblastech práva, jakými jsou např. územní plánování, ochrana životního prostředí či regulace lovu (např. Bryan proti Spojenému království, č. 19178/91, rozsudek ze dne 22. listopadu 1995, § 47). Při posuzování dostatečnosti soudního přezkumu je podle ESLP nutno posoudit:

(i) pravomoci příslušného soudního orgánu,

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

12. Přidaná hodnota je produktem ekonomické činnosti subjektu a jako taková je vytvářena v jednotlivých fázích obratu, přičemž k vybírání daně z přidané hodnoty dochází po částech, v jednotlivých fázích obchodních transakcí a daň z přidané hodnoty zatěžuje výlučně část hodnoty výrobku nebo služby, která byla k původní hodnotě následně přidána, nedochází tak ke zdanění celého obratu, ale pouze přidané hodnoty. Samotný systém daně pak správně žalovaný označil jako neutrální, tzn., že daň zatěžuje jednotlivé obchodníky, výrobce, poskytovatele služeb apod. pouze v případě, kdy tito reálně vytvářejí přidanou hodnotu. V opačném případě je daní zatížen až konečný spotřebitel a daň je povinen odvést plátce daně, avšak břemeno samotného uhrazení daně leží na poplatníkovi, tedy konečném spotřebiteli. Aby bylo dosaženo neutrality systému daně z přidané hodnoty, byl vytvořen systém tzv. odpočtů daně. Princip neutrality není výmyslem finančních orgánů, ale je vyjádřen v čl. 1 Směrnice Rady č. 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2006, jak správně uvedl žalovaný v žalovaném rozhodnutí. Aby plátcí daně vznikl právní nárok, tj. subjektivní veřejné právo vůči státu, na odpočet daně, musí naplnit požadavky ust. § 72 ZDPH, tj. tento nárok má plátce daně v případě, kdy přijatá zdanitelná plnění použije pro uskutečnění své ekonomické činnosti. Plátce daně má nárok na odpočet daně v případě, kdy přijatá zdanitelná plnění použije pro účely uskutečnění plnění, která jsou osvobozena s nárokem na odpočet daně. Samotný nárok na odpočet daně vznikne v okamžiku, kdy vznikla povinnost přiznat daň na výstupu, nárok na odpočet daně se prokazuje daňovým dokladem, ten je však jen jedním z důkazů, které správce daně musí hodnotit v rámci procesu dokazování. Daňový subjekt tak musí unést důkazní břemeno ve vztahu ke svému tvrzení, že splnil podmínky na uplatnění nároku na odpočet daně z přidané hodnoty dle § 72 odst. 1 ZDPH. Dle konstantní judikatury NSS (např. rozsudek NSS ze dne 27. 1. 2012, č. j. 8 Afs 40/2011-92) je daňové řízení postaveno na zásadě, že každý daňový subjekt má povinnost sám daň přiznat, nese tedy břemeno tvrzení, ale také povinnost toto své tvrzení doložit, tj. nese i břemeno důkazní. Daňový subjekt má povinnost prokazovat k výzvě správce daně jen ty skutečnosti, které sám tvrdí (srov. nálezy Ústavního soudu ze dne 24. 4. 1996, sp. zn. Pl. ÚS 38/95). Svá tvrzení prokazuje především svým účetnictvím a jinými povinnými evidencemi a záznamy (srov. rozsudek NSS ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119). Avšak existence účetních dokladů, tj. příjmových dokladů či faktur, byť formálně bezvadných, sama o sobě zpravidla ještě neproazuje, že se operace, která je jejich předmětem, opravdu uskutečnila (srov. rozsudek NSS ze dne 28. 2. 2006, č. j. 7 Afs 132/2004-99). Správce daně proto může

vyjádřit důvodné pochybnosti o věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů. V tomto směru tíží správce daně podle § 92 odst. 5 daňového řádu důkazní břemeno, a to právě ve vztahu k prokázání důvodnosti jeho pochyb. Správce daně je povinen prokázat, že o souladu účetnictví se skutečností existují vážné a důvodné pochyby a musí identifikovat konkrétní 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). Pokud toto důkazní břemeno ve vztahu k těmto skutečnostem správce daně unese, je na daňovém subjektu, aby prokázal pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví ve vztahu k předmětnému obchodnímu případu. Daňový subjekt přitom tyto skutečnosti prokazuje zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím. Rovněž v případě prokazování nároku na odpočet daně z přidané hodnoty nemusí být doklady se všemi požadovanými náležitostmi (faktury apod.) podkladem pro uznání nároku na odpočet, není-li zároveň prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo, resp. došlo tak, jak je v dokladech deklarováno, či nejsou-li splněny další zákonné podmínky pro jeho uplatnění. Daňový doklad není sám o sobě poukázkou na vznik nároku na odpočet daně. Daňový subjekt musí přitom v daňovém řízení ve vztahu k prokázání svého nároku na tento odpočet, prokázat nejen to, zda došlo k faktickému uskutečnění zdanitelného plnění, ale i to, zda toto plnění uskutečnila osoba – plátce daně, jež je jako poskytovatel tohoto plnění uvedena v dokladu, který daňový subjekt jako důkaz prokázání tvrzeného právního vztahu předkládá (srov. rozsudek NSS ze dne 30. 8. 2005, č. j. 5 Afs 188/2004-63). Existence účetních dokladů, tj. příjmových dokladů či faktur, i když formálně bezvadných, však sama o sobě ještě neprokazuje, že se operace, která je jejich předmětem, opravdu uskutečnila (srov. rozsudek NSS ze dne 31. 12. 2008, č. j. 8 Afs 54/2008-68).

13. 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 měla.
14. Prokazování nároku na odpočet daně je prvotně záležitostí dokladovou, současně je však třeba respektovat soulad se skutečným reálným stavem, tzn., že ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi nemohou být podkladem pro uznání nároku na odpočet DPH, je-li správcem daně zpochybněno, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo tak, jak je v dokladech prezentováno. Předložení daňového dokladu ve smyslu § 73 zákona o DPH je pouze formálním důkazem dovršujícím hmotně právní aspekty skutečného provedení zdanitelného plnění. Jestliže zdanitelné plnění nebylo uskutečněno tak, jak je plátcem deklarováno, nemůže být důkazní povinnost naplněna pouhým předložením, byť

formálně správného, daňového dokladu (srov. nález Ústavního soudu ze dne 15. 5. 2001, sp. zn. IV. ÚS 402/99).

15. 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*“).
16. 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.*“

17. 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).
18. A v dané věci byly nepochybně splněny podmínky pro aplikaci výše zmíněných závěrů, a to z následujících důvodů:
19. Nejprve se krajský soud zabýval žalobním bodem, ve kterém žalobce tvrdil, že žalované rozhodnutí je nepřezkoumatelné (část IV., bod d/ označený jako „*nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí*“).
20. Již z obsahu žalovaného rozhodnutí je zřejmé, že námitka žalobce o nepřezkoumatelnosti žalovaného rozhodnutí pro nedostatek důvodů nemůže být úspěšná. Obecně lze ve vztahu k přezkoumatelnosti, resp. nepřezkoumatelnosti správních rozhodnutí, vztáhnout i premisi a závěry upravující přezkoumatelnost rozhodnutí správních soudů v souladu s judikaturou Ústavního soudu (např. náleze ze dne 20. 6. 1996, sp. zn. III. ÚS 84/94, či náleze ze dne 26. 6. 1997, sp.zn. III. ÚS 94/97). Obdobně platí v případě judikturních závěrů Nejvyššího správního soudu ve vztahu k rozhodnutím správních soudů. Proto i pro rozhodnutí správních orgánů platí závěr: „*Nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů je založena na nedostatku důvodů skutkových, nikoliv na dílčích nedostatcích v odůvodnění soudního rozhodnutí. Musí se přitom jednat o vady skutkových zjištění, o něž soud opírá své rozhodovací důvody. Za takové vady lze považovat případy, kdy soud opřel rozhodovací důvody o skutečnosti v řízení nezjišťované, případně zjištěné v rozporu se zákonem anebo případy, kdy není zřejmé, zda vůbec nějaké důkazy byly v řízení provedeny (srov. rozsudek NSS ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003-75, publikovaný ve Sbírce rozhodnutí NSS pod číslem 133/2004). Nepřezkoumatelnost pro nesrozumitelnost znamená, že rozhodnutí postrádají základní zákonné náležitosti, z nichž nelze seznat, o jaké věci bylo rozhodováno či jak bylo rozhodnuto, která zkoumají správní úkon z jiných než žalobních důvodů, jejichž výrok je v rozporu s odůvodněním, která neobsahují vůbec právní závěry vyplývající z rozhodných skutkových okolností nebo jejichž důvody nejsou ve vztahu k výroku jednoznačné (srov. rozsudek NSS ze dne 4. 12. 2003, 2 Azs 47/2003-130, uveřejněný pod číslem 244/2004 Sbírky rozhodnutí NSS).“ V rozsudku NSS ze dne 29. 7. 2004, č. j. 4 As 5/2003-52 vyplývá, že pokud „Z odůvodnění napadeného rozsudku krajského soudu není zřejmé, jakými úvahami se soud řídil při naplňování zásady volného hodnocení důkazů či utváření závěrů o skutkovém stavu, z jakého důvodu nepovažoval za důvodnou právní argumentaci stěžovatele v žalobě a proč subsumoval popsany skutkový stav pod zvolené právní normy, pak je třeba pokládat takové rozhodnutí za nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů.“ Má-li být proto správní rozhodnutí přezkoumatelné, musí z něj být zřejmé, jaký skutkový stav vzal správní orgán za rozhodný a jak uvažil o pro věc zásadních skutečnostech, jakým způsobem postupoval při posuzování těchto skutečností a uvedené pak musí nalézt svůj odraz z odůvodnění přezkoumávaného správního rozhodnutí. Je tomu tak proto, že prostřednictvím odůvodnění tohoto rozhodnutí lze dovodit, z jakého skutkového stavu správní orgán vyšel a jak o něj uvažil. Z odůvodnění rozhodnutí „*musí být seznatelné, proč správní orgán považuje námitky účastníka za liché, mylné nebo vyvrácené, které skutečnosti vzal za podklad svého rozhodnutí, proč považuje skutečnosti předestřené účastníkem za nerozhodné, nesprávné nebo jinými řádně provedenými důkazy vyvrácené, podle které právní normy rozhodl a jakými**

úvahami se řídil při hodnocení důkazů“ (srov. rozsudek NSS ze dne 19. 12. 2008, č. j. 8 Afs 66/2008-71).

21. Žalované rozhodnutí nepřezkoumatelné není, ostatně kdyby tomu tak nebylo, nemohla by žaloba obsahovat rozsáhlou argumentaci napadající věcně závěry žalovaného. Podle konstantní soudní judikatury Nejvyššího správního soudu lze považovat rozhodnutí správního orgánu za nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů v případě, že se jedná o vadu řízení, kdy z žalovaného rozhodnutí nelze zjistit či dovodit, jakým způsobem správní orgán dospěl k výroku rozhodnutí, jakými úvahami se řídil, o jaká skutková zjištění a právní předpisy svůj závěr opřel (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 3. 2007, č. j. 9Afs 11/2007-59). O tuto vadu se může jednat i v případě, kdy žalovaný opře o jiný než v zákoně uvedený důvod své rozhodnutí, čili jedná se v takovém případě o vadu podle ustanovení § 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s. (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 10. 2004, č. j. 5A 42/2002-43). O takovou vadu se v případě žalovaného rozhodnutí nejednalo.
22. Na tomto místě soud považuje za vhodné opětovně připomenout, že ačkoliv je povinností orgánů veřejné moci svá rozhodnutí řádně odůvodnit, nelze tuto povinnost interpretovat jako požadavek detailní odpovědi na každou námitku (ve vztahu k soudům srov. např. odst. 61 rozsudku Evropského soudu pro lidská práva ve věci Van de Hurk v. Nizozemí). Nadto je třeba si uvědomit, že orgán veřejné moci na určitou námitku může reagovat i tak, že v odůvodnění svého rozhodnutí prezentuje od názoru žalobce odlišný názor, který přesvědčivě zdůvodní. Tím se s námitkami účastníka řízení vždy - minimálně implicitě - vypořádá. Nelze proto bez dalšího uzavřít, že absence odpovědi na ten či onen argument žalobce v odůvodnění žalovaného rozhodnutí (či rozhodnutí soudu) způsobuje nezákonnost rozhodnutí či dokonce jeho nepřezkoumatelnost. Takovýto přístup by totiž mohl vést zejména u velmi obsáhlých podání až k absurdním důsledkům a k porušení zásady 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).
23. Žalobce spatřuje nepřezkoumatelnost žalovaného rozhodnutí v údajných věcných nedostatcích, kdy *„napadené rozhodnutí je tak na jednu stranu vystavěno na premise o účasti žalobce na daňovém podvodu, na druhou stranu se mu fakticky (pod předestřenými objektivními skutečnostmi) sdělují pochybnosti stran samotného uskutečnění zdanitelného plnění“*, tedy žalobce věcně polemizuje s obsahem žalovaného rozhodnutí. V takovém případě se nemůže jednat o nepřezkoumatelnost žalovaného rozhodnutí, jak již soud výše uvedl, ale v této části žaloby žalobce opakuje své předchozí věcné námitky, které však vůbec nemohou vést k závěru o nepřezkoumatelnosti žalovaného rozhodnutí. Rovněž tvrzení žalobce, že rozhodnutí žalovaného *„nedostatečně specifikuje objektivní skutečnosti, v níž správce daně a žalovaný spatřují existenci podvodného jednání směřujícího k neoprávněnému získání daňové výhody, jehož si žalobce údajně měl a mohl být vědom“* nemůže k takovému závěru vést, o zmíněnou vadu by se mohlo jednat jen v případě, když by žalované rozhodnutí vůbec nespecifikovalo tyto objektivní skutečnosti. K dalším žalobním bodům uvádí krajský soud následující skutkové a právní závěry:
24. Jak vyplývá ze správního spisu a není to mezi účastníky sporné, správce daně neuznal žalobci nadměrné odpočty DPH za 3. a 4. čtvrtletí roku 2014 (ve výši 179 603 Kč a ve výši

128 274 Kč), přičemž za tato zdaňovací období zahájil správce daně daňové kontroly. Závěry z této daňové kontroly pak byly uvedeny ve zprávě o daňové kontrole, která byla dne 11. 7. 2017 projednána s žalobcem. Jak vyplývá z této Zprávy a z žalovaného rozhodnutí, v uvedených zdaňovacích obdobích deklaroval žalobce přijetí zboží, a to granulátu ryzího stříbra od jediného dodavatele, a to R. B. Žalobce sice doložil splnění formálních a hmotně právních podmínek pro uplatnění nároku na odpočet daně dle § 72 a § 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, v platném znění (dále jen „ZDPH“), 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.

25. 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 nevěděl nebo vědět nemohl. Dále byla provedena další část vědomostního testu, tj. zda žalobce přijal rozumná opatření a zda byla dána dobrá víra žalobce jako daňového subjektu. Není správný názor žalobce, že *„žalovaný i správce daně naopak postupovali přesně obráceně, když nejprve identifikovali údajný podvod, respektive únik v obchodním řetězci a následně vytipovali určité objektivní skutečnosti, jimiž účelově vysvětlili údajné zapojení žalobce do tohoto podvodu“*. Aby mohl správce daně zjišťovat existenci objektivních okolností, tj. zda žalobce jako daňový subjekt věděl nebo mohl vědět o svém zapojení do řetězce zasaženého podvodem a zda mohl přijmout, respektive přijal rozumná opatření a zda byl v dobré víře, tak nejprve je třeba zjistit, zda byla zjištěna existence daňového podvodu a zda žalobce byl součástí obchodního řetězce, ve kterém jedno z předcházejících nebo následujících plnění bylo zasaženo daňovým podvodem (srov. body 45 a 49 rozsudku SDEU ve výše zmíněné věci *„Kittel“*). Ostatně sám žalobce neuvádí, z jakého konkrétního závěru vyplývá, že by správce daně v dané věci postupoval *„obráceně“*. Krajský soud se zcela shoduje s částí žalovaného rozhodnutí (body 30-36), ve kterých je uveden celý popis obchodování s granulátem ryzího stříbra, který byl v uvedeném období přeprodáván v celém řetězci společností, přičemž tuzemská zdanitelná plnění tohoto zboží přijal žalobce vždy pouze od dodavatele R. B. a následně toto zboží bylo dodáváno do zahraničí, tj. německé společnosti BEDRA GmbH. V řetězci společností za zdaňovací období 3. čtvrtletí 2014 se jednalo o společnosti Bawerol plus, obchodníky J. D., P. C., K. D., J. D., společnost DYNASTY PARTNER s.r.o. a zmíněného R. B., ve vztahu ke zdaňovacímu období 4. čtvrtletí 2014 pak navíc v tomto řetězci působil P. M. Způsob obchodování je blíže popsán v této části žalovaného rozhodnutí, ostatně žalobce jej ani v žalobě nenapadl. Žalobce rovněž 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 či zmínka o nakládání s drahými kovy, tato společnost nepodávala daňová přiznání DPH, a to ani po výzvě místně příslušného správce daně, jediným společníkem a jednatelem byl občan 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, což uvedl žalovaný v žalovaném rozhodnutí ze Zprávy o daňové kontrole -str. 24). 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“, zapojených 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 v tomto případě se jednalo o osmipodlažní administrativní budovu, na které mělo sídlo 54 právnických osob a 42 provozoven a tato společnost žádnou ekonomickou činnost na této adrese nevykonávala, když dle živnostenského rejstříku má vykonávat zejména výrobní a obchodní činnost. Navíc jednatelem této společnosti v uvedených obdobích byl M. D., tato společnost pořizovala předmětné zboží od J. D. a K. D., což byli bratřenci M. D. Další obchodník J. D. je bývalým tchánem J. D. a P. C. je manžel A. B., což je sestřenice J. D., přičemž tyto závěry žalovaného (bod 35 žalovaného rozhodnutí) žalobce v žalobě ani nezpochybnil, čili i krajský soud je považuje za nesporné. I u dalších obchodníků byly zjištěny závažné nedostatky (nulové daňové přiznání DPH P. C., dle zápisu v živnostenském rejstříku další obchodníky J. D. měl vykonávat ekonomickou činnost, ale v živnostenském rejstříku nebyla uvedena žádná provozovna této osoby, rovněž žádná provozovna nebyla zjištěna i u K. D., ze strany J. D. nebyly dlouhodobě plněny daňové povinnosti, ten byl prohlášen za nespolehlivého plátce atd.

26. Krajský soud má tedy za prokázané, že v daném případě zboží, se kterým obchodoval žalobce, bylo ve zmíněných obchodních řetězcích zasaženo podvodem na DPH, když se jednalo o účelové vytvořený řetězec obchodujících subjektů, přičemž krajský soud zejména odkazuje na stranu 21-23 Zprávy o daňové kontrole a na zmíněnou část žalovaného rozhodnutí.
27. Žalobce v žalobě však napadá další závěry správních orgánů, které se týkají zmíněného tzv. vědomostního testu, tj. zda bylo prokázáno, že odvolatel 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 38-44 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 v odstavcích označených jako:
- 1) zahájení naprosto nové ekonomické činnosti,
 - 2) navázání obchodní spolupráce s novými obchodními partnery,
 - 3) faktický způsob realizace šetřených obchodních případů,
 - 4) nestandardní způsob úhrad v předmětném řetězci,
 - 5) nedostatečně ošetřená smluvní dokumentace,

6) motiv realizace šetřených obchodů.

28. Žalobce v průběhu daňové kontroly a ani v podstatě v žalobě neobjasnil, že „zničehonic“ najednou začal obchodovat s drahými kovy, které dodával pouze on pravidelně do zahraničí, kdy mu vznikal nadměrný odpočet DPH, když jeho specializací je vedení účetnictví a daňové evidence pro malé a střední firmy a pro fyzické osoby. Je nesporné, že drahé kovy jsou komodita, která je specifická vázáním významných finančních prostředků na relativně malé zboží, kdy se, jak správně uvedl žalovaný, *„přímo 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.). Žalobce ani v žalobě nepopřel, že by s touto komoditou v minulosti dlouhodobě obchodoval a navíc nelze přehlédnout, že žalobce k zahájení obchodní činnosti *„spočívající v nákupu a prodeji zboží přistoupil laxně, neboť absolutně a bezvýhradně konal dle instrukcí svého dodavatele R. B.“* (srov. strana 25 Zprávy o daňové kontrole), když na ni získal pouze kontakt od jeho bratra, který byl klientem odvolatele (srov. strana 9 Zprávy o daňové kontrole). Na tom by nic nebylo zvláštního, jak se ostatně snaží tvrdit žalobce v žalobě, když *„vysvětluje“*, že vyhodnotil nabídku od R. B. jako *„ekonomicky výhodnou“*, neboť *„s sebou nesla minimální nutné náklady a stabilní míru zisku“*.
29. 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“*. Žalobce ani nevyvrací závěr žalovaného a správce daně o tom, že žalobce si při vstupu na nový trh *„žádným způsobem nezmapoval trh s drahými kovy“* (strana 25 Zprávy o daňové kontrole). Zároveň žalobce ani nepopřel, že on sám aktivně nevyhledával obchodní příležitosti, ale čekal pouze na telefonické nabídky zboží od R. B., že podmínky obchodování s takovou rizikovou komoditou sjednal na atletických závodech (strana 9 Zprávy o daňové kontrole), žalobce ani neobjasnil, proč právě on byl zapojen do zmíněného obchodního řetězce, a to mezi R. B. a konečného odběratele v Německu (zmíněná společnost BEDRA), a neobjasnil, proč toto zboží prodával R. B. žalobci a nikoliv zmíněné německé společnosti. K tomu žalovaný uvedl závěr, který žalobce ani v žalobě nevyvrátil:

„Odvolací orgán dále konstatuje, že zapojení odvolatele do obchodního řetězce mezi R. B. a společností BEDRA bylo nelogické, neboť německá společnost BEDRA vykupovala stříbro v České republice a R. B. s touto společností obchodoval. R. B. se tak choval zcela neekonomicky, když celý obchod zprostředkoval namísto toho, aby obchod realizoval sám s přiměřeným ziskem z této transakce. Odvolatel o této skutečnosti věděl od začátku obchodní spolupráce, což uvedl ve svém vyjádření k výsledku kontrolního zjištění (viz bod 4), ve kterém zároveň uvedl, že pan B. měl v nadměrných odpočtech na DPH vázáno stále více peněžních prostředků, a proto zapojil odvolatele do obchodního řetězce. Odvolací orgán dodává, že i v případě výběru odběratele byl odvolatel pasivní, neboť se spolehl pouze na reference získané od dodavatele R. B. a neprojevil žádnou snahu o nalezení jiného odběratele, kterému by případně mohl prodávat za ceny vyšší

(viz str. 15 Zprávy o daňové kontrole č.j. 1271481/17/2809-60563-609037). V daném případě se tak jednalo o vázané obchody, kdy dodavatel určil odvolateli odběratele.“

30. Rovněž způsob realizace obchodních případů byl značně nestandardní, kdy k obchodům docházelo údajně na frekventovaném parkovišti nákupního domu, kdy jen zboží bylo překládáno ze zavazadlového prostoru jednoho vozidla do tohoto prostoru jiného vozidla, a zejména pak bez kontroly kvality a množství zboží, kdy nebyla provedena kontrola kvality a hmotnosti dodávaného granulátu ryzího stříbra (str. 10 a 26 Zprávy o daňové kontrole). Rovněž žalobce ani v žalobě nevyvrátil pochybnosti správních orgánů v případě kontroly ryzosti stříbra, která je určitě nepochybně z pohledu stanovení ceny „klíčová“, jak je uvedeno v žalovaném rozhodnutí a ve Zprávě o daňové kontrole – str. 36, str. 15 žalovaného rozhodnutí.
31. Krajský soud se shoduje s tím, že takovýto způsob obchodování (zboží statisícových až miliónových hodnot) odporuje jakýmkoliv běžným obchodním podmínkám, jak je ostatně uvedeno i ve Zprávě o daňové kontrole na str. 26. Navíc zboží nebylo ani pojištěno a bylo údajně skladováno ve sklepě rodinného domu žalobce (str. 11 Zprávy o daňové kontrole). Žalobce navíc vázal úhrady přijatých daňových dokladů na příjem peněz od svého odběratele, čili úhrady v předmětném řetězci probíhaly nestandardním způsobem (str. 26 Zprávy o daňové kontrole, tento závěr rovněž žalobce nenapadl žádnou věcnou námitkou ani v žalobě).
32. Rovněž je nestandardní, že nebyly uzavírány ani písemné smlouvy, nebyla řešena problematika pojištění zboží, či reklamace, čili obchodování s tímto zbožím v takovém rozsahu bylo značně nestandardní. K této problematice uvádí NSS v rozsudku ze dne 28. 1. 2016, č. j. 4 Afs 233/2015-47, bod 53, následující: *„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“.*
33. Navíc pokud žalobce v žalobě tvrdí, že *„přistoupil k realizaci předmětných obchodů se stříbrem ryze pragmaticky, tedy jako k jednorázové, respektive časově omezené a v podstatě výjimečné obchodní příležitosti, která mu poskytne určitou stabilní ziskovost a možnost zlepšení hospodářského výsledku podnikání“* (srov. III., bod 3.8 žaloby), tak na druhé straně nevyvrátil závěr žalovaného, obsažený v posledním důvodu, vedoucí správce daně a žalovaného k závěru o naplnění podmínek pro vyloučení jím uplatněného nároku, označeného jako *„motiv realizace šetřených obchodů“*. Právě v něm totiž žalovaný uvedl, že *„výše odvolatele dosahované marže se pohybovala okolo 1 %, což v kontextu všech rizikových faktorů spojených s realizací šetřených obchodů (viz. body 38-42 nepůsobí jako zajímavý zisk). Odvolací orgán dodává, že předmětné obchody s granulátem stříbra měly zcela zásadní dopad na daňovou povinnost odvolatele, neboť bez těchto obchodů by odvolatele vykázal za předmětná zdaňovací období daňovou povinnost ve výši překračující 400 000 Kč, ale ve skutečnosti byl*

uplatněn nárok na odpočet daně ve výši 307 876,39 Kč (srov. dále i str. 35 Zprávy o daňové kontrole).“ Tento závěr žalobce nevyvrátil ani v žalobě, i jeho tvrzení o údajném motivu považuje krajský soud za nevěrohodné, když krajský soud se shoduje s názorem žalovaného, že „bylo motivem odvolatele pro zapojení se do obchodování se stříbrem právě získání výhody plynoucí z řetězce spočívající v uplatněném nároku na odpočet daně při současném osvobození dodání zboží do JČS dle ust. § 64 ZDPH).“

34. Krajský soud se 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, které spolehlivě prokazují, že žalobce věděl, respektive vědět musel o tom, 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. Ostatně sám žalobce ani v žalobě neuvedl, k jakému konkrétnímu závěru, respektive k ověření jakých konkrétních skutečností, které by vyvracely zmíněné závěry správce daně a žalovaného, by tito pánové, respektive svědci, mohli uvést, když ti by mohli potvrdit skutečnost, kterou nesporně jak správce daně, tak i žalovaný, že totiž nebyly zpochybněny v daňovém řízení formální a hmotně právní podmínky pro uplatnění nároku na odpočet daně, tj. že tato společnost skutečně odebrala žalobcem zmíněné zboží. To však nic nemění na tom, že nebyly 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 vědět mohl a měl. Právě na této námitce lze poukázat nejen na účelovost celého „obchodování“ žalobce, ale i na účelovosti žalobních námitek, protože není pravdou, jak tvrdí účelově žalobce v žalobě, že by výsledky těchto svědků byly odmítnuty bez náležitého zdůvodnění. Naopak krajský soud považuje odůvodnění odmítnutí provedení těchto navrhovaných výsledků za „náležité“, když, jak tvrdí žalovaný v žalovaném rozhodnutí (bod 53), „v případě navrhovaných výsledků svědků V. S. a M. L. ze společnosti „BEDRA GmbH“ odvolací orgán sděluje, že o faktické realizaci obchodních případů s odběratelem BEDRA GmbH nebyly pochybnosti, a proto souhlasí s prvostupňovým správcem daně, že tyto navržené svědecké výpovědi byly nadbytečné, neboť by nepřinesly žádné nové skutečnosti ohledně odvolatelova vědomého zapojení do obchodních řetězců zasažených daňovým podvodem.“ 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 „čistotu“ 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 zasaženo podvodným jednáním. V takovém případě může být výhodný prodej do zahraničí pouze další složkou zisku vedle neodvedeného DPH, respektive nárokového odpočtu“.
35. Krajský soud se rovněž shoduje s žalovaným, že byla splněna další podmínka pro vyloučení žalobcem uplatněného nároku na odpočet DPH, tj. přijetí rozumných opatření a

dobrá víra daňového subjektu. Již z výše popsaného způsobu obchodování žalobce lze vyvodit, že ten nepostupoval s péčí řádného hospodáře, kdy zahájil naprosto novou ekonomickou činnost výše zmíněným způsobem (viz sjednávání obchodů s R. B. a navázání obchodní spolupráce s ním), zejména pak žalobce obchodoval nestandardním způsobem (viz výše uvedené skutečnosti, neexistence písemných smluv, nepojištění zboží, způsob obchodování atd.). Navíc žalobce „*obchodoval s drahými kovy, což je komodita, která bývá zneužívána pro daňové podvody*“, jak správně uvedl žalovaný v bodu 45 žalovaného rozhodnutí. K tomu lze uvést z rozsudku NSS ze dne 10. 4. 2008, č. j. 2 Afs 35/2007-111, že „...jedním z hledisek pro posouzení subjektivní stránky jednání daňového subjektu mohou být i skutečnosti, které by pouze samy o sobě k závěru nepříznivému pro daňový subjekt nepostačovaly – tedy např. skutečnost, že v minulosti již byl daňový subjekt seznámen s tím, že se stal (byť tehdy třeba naprosto bez jakéhokoli zavinění) článkem v podvodném řetězci k dani z přidané hodnoty. 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 prokázání, 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. Jak již vyplývá ze způsobu obchodování (žalobce realizoval obchody pouze na základě nabídky R. B., kterému jen naivně „*důvěřoval*“), tím projevil nedostatek obezřetnosti ve vztahu k předmětným obchodům, žalobce nepřijal ani základní opatření svědčící o jeho obezřetnosti, a to navzdory „*tomu, že tento typ ekonomické činnosti byl pro něj zbrusu nový a realizovaný s novými obchodními partnery*“ (srov. bod 47 žalovaného rozhodnutí), žalobce neprokázal, že při realizaci obchodu „v hodnotě překračující půl milionu Kč řádně prověřoval nové obchodní partnery (bod 47 a bod 50 žalovaného rozhodnutí), rovněž 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 a hmotnosti granulátu ryzího stříbra, neprovedení analýzy ryzosti dodávaného stříbra, skladování nepojištěného zboží ve sklepě atd.). Rovněž žalobce nemohl být v dobré víře, když ani neuzavřel se svými dodavateli, respektive dodavatelem, ani rámcovou kupní smlouvu.

36. Krajský soud dospěl proto k závěru, že v dané věci byla prokázána existence objektivních okolností, kterým 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 tomu lze poznamenat, že není pravdou, jak tvrdí žalobce v žalobě, že by žalovaný nesprávně „*přenášel*“ důkazní břemeno na daňový subjekt. Není pravdou, jak účelově tvrdí žalobce v žalobě (část IV., bod 4.19), že „*žalovaný v odstavcích 11 a 26 v žalovaném rozhodnutí vyslovil domněnku, že důkazní břemeno ohledně neúčasti na daňovém podvodu, respektive nevědomosti o zapojení do obchodních transakcí dotčených daňovým podvodem nese daňový subjekt*“ (tj. žalobce). Nic takového žalovaný v této části rozhodnutí neuvedl. Naopak žalovaný správně uvedl, že „*důkazní břemeno ohledně prokázání účasti daňového subjektu na daňovém podvodu leží na správci daně*“. Dále žalovaný uvedl, že „*k přenesení tohoto důkazního břemene zpátky na*

daňový subjekt dochází na základě tzv. vědomostního testu. V rámci vědomostního testu správce daně musí nejdříve zkoumat nestandardnosti posuzované obchodní transakce (tzv. objektivní okolnosti) a následně posoudit opatření přijatá daňovým subjektem k zamezení jeho možné účasti na daňovém podvodu. V případě nepřijetí dostatečných opatření lze mít s přihlédnutím k objektivním okolnostem za prokázané, že daňový subjekt věděl nebo vědět mohl a měl, že se svou transakcí se účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH.“ K přenesení důkazního břemene nedochází před provedením tzv. vědomostního testu, jak se zřejmě mylně domnívá, ale až po jeho provedení, tedy až unese důkazní břemeno správce daně zjištěním, že s přihlédnutím k objektivním okolnostem je prokázané, že daňový subjekt věděl nebo vědět mohl a měl, že se účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH. Přenesení důkazního břemene je pak myšlený již výše zmíněný závěr o tom, že „naopak povinností daňového subjektu je prokázání, 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). Pokud by v případě této části zmíněného vědomostního testu, tj. přijetí rozumných opatření a dobrá víra daňového subjektu leželo důkazní břemeno na správci daně, tak ten by musel určovat sám žalobci, jaká že konkrétní „rozumná opatření“ měl přijmout. Pokud žalobce cituje z rozsudku NSS ze dne 19. 1. 2017, č. j. 6 Afs 148/2016-30, tak v tomto rozsudku (bod 30) je komentována situace, když daňový subjekt unesl důkazní břemeno, v dané věci jej však žalobce rozhodně neunesl.

37. Protože žaloba nebyla důvodná, musel ji krajský soud zamítnout (§ 78 odst. 7 s.ř.s.).
38. Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o ust. § 60 odst. 1 s.ř.s., když neúspěšný žalobce neměl právo na náhradu nákladů řízení a úspěšnému žalovanému žádné náklady řízení podle obsahu spisu nevznikly.

Poučení:

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

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty 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 9. května 2019

JUDr. Jan Dvořák v. r.
předseda senátu