



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Zuzany Bystřické a soudců JUDr. Faisala Husseiniho, Ph.D., a Mgr. Petra Pospíšila v právní věci žalobce: **HEN s.r.o.**, se sídlem Lipník 10, 675 52 Lipník, zastoupeného JUDr. Michaellem Bartončíkem, Ph.D., advokátem se sídlem Koliště 55, Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 20. 10. 2015, č. j. 35307/15/5300-21442-711674,

t a k t o :

- I. Žaloba **s e z a m í t á .**
- II. Žalobce **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému **s e n e p ř i z n á v á** náhrada nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Finanční úřad pro Kraj Vysočina, Územní pracoviště v Třebíči (dále také jen „správce daně“), po provedených daňových kontrolách vydal dodatečné platební výměry ze dne 21. 7. 2014, č. j. 1299073/14/2912-24801-706455, č. j. 1299112/14/2912-24801-706455, č. j. 1299200/14/2912-24801-706455, č. j. 1299247/14/2912-24801-706455, č. j. 1299275/14/2912-24801-706455, č. j. 1299295/14/2912-24801-706455, č. j.

1299800/14/2912-24801-706455,	č.	j.	1299836/14/2912-24801-706455,	č.	j.
1299868/14/2912-24801-706455,	č.	j.	1299898/14/2912-24801-706455,	č.	j.
1299914/14/2912-24801-706455,	č.	j.	1299956/14/2912-24801-706455,	č.	j.
1299978/14/2912-24801-706455,	č.	j.	1300033/14/2912-24801-706455,	č.	j.
1300066/14/2912-24801-706455,	č.	j.	1300073/14/2912-24801-706455,	č.	j.
1300081/14/2912-24801-706455,	č.	j.	1300088/14/2912-24801-706455,	č.	j.
1300104/14/2912-24801-706455,	č.	j.	1300114/14/2912-24801-706455,	č.	j.
1300129/14/2912-24801-706455,	č.	j.	1300148/14/2912-24801-706455,	č.	j.
1300159/14/2912-24801-706455,	č.	j.	1300167/14/2912-24801-706455,	č.	j.
1300171/14/2912-24801-706455,	č.	j.	1300179/14/2912-24801-706455,	č.	j.
1300189/14/2912-24801-706455,	č.	j.	1300196/14/2912-24801-706455,	č.	j.
1300200/14/2912-24801-706455,	č.	j.	1300221/14/2912-24801-706455,	č.	j.
1300230/14/2912-24801-706455,	č.	j.	1300250/14/2912-24801-706455,	č.	j.

1300276/14/2912-24801-706455 a č. j. 1300307/14/2912-24801-706455, kterými žalobci doměřil za zdaňovací období měsíců března až prosince roku 2010, měsíců ledna až března a měsíců května až prosince roku 2011, měsíců ledna až prosince roku 2012 a měsíce ledna roku 2013 daň z přidané hodnoty celkem ve výši 51 758 857 Kč, na základě kterých vznikla žalobci povinnost uhradit penále z částky doměřené daně celkem ve výši 10 351 767 Kč, a dále platební výměr ze dne 21. 7. 2014, č. j. 1300337/14/2912-24801-706455, kterým správce daně žalobci vyměřil daň z přidané hodnoty za zdaňovací období měsíce února roku 2013 ve výši 60 651 Kč. Proti shora uvedeným platebním výměrům podal žalobce v zákonné odvolání, o němž žalovaný rozhodl tak, že jej dle § 116 odst. 1 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“) zamítl a odvoláním napadené platební výměry potvrdil.

[2] Z rozhodnutí napadeného žalobou, vyplývá, že žalobce ve vymezených zdaňovacích obdobích uplatnil nárok na odpočet daně z přidané hodnoty u jím přijatých zdanitelných plnění v souladu s § 72 a § 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“). Správce daně a žalovaný neuznali žalobcem uplatněný nárok na odpočet daně z přidané hodnoty z důvodu, že se žalobce účastnil plnění zasažených podvodem na dani z přidané hodnoty, přičemž o této skutečnosti žalobce věděl nebo vědět měl a mohl, avšak nepřijal adekvátní opatření, aby své účasti na tomto podvodu zamezil.

[3] Ve svém rozhodnutí žalovaný dospěl k závěru, že se žalobce účastnil obchodování v rámci řetězce obchodních společností, mezi nimiž byly přeprodávány hovězí usně, akátová spárovka a lepený hranol dub. Podvod na dani z přidané hodnoty pak dle daňových orgánů spočíval v tom, že některé obchodní společnosti v tomto řetězci se následně staly nekontaktními, protože u nich nebylo možné jakkoli ověřit uskutečnění a přijetí zdanitelných plnění, některé společnosti v tomto řetězci vůbec nepodaly daňové přiznání k dani z přidané hodnoty a některé společnosti sice daňové přiznání k dani z přidané hodnoty podaly, avšak tuto daň neuhradily. Dle žalobou napadeného rozhodnutí bylo z uvedeného je zřejmé, že v daném případě je naplněna podmínka existence podvodu na dani z přidané hodnoty ve smyslu chybějící (neuhrazené) daně u některého z článku v tomto řetězci.

[4] Žalovaný ve svém rozhodnutí vymezil právní předpisy, jakož i judikaturu Soudního dvora Evropské unie a Nejvyššího správního soudu, na jejichž obecném základě konstatoval, že pro odepření nároku žalobce na odpočet daně z přidané hodnoty nepostačuje, pokud je

prokázáno, že jednotlivá plnění byla zasažena podvodem na dani z přidané hodnoty, ale zároveň je nutné prokázat, že žalobce o tomto podvodu věděl nebo s přihlédnutím ke všem okolnostem konkrétního případu mohl a měl vědět, přičemž neučinil adekvátní opatření, aby své účasti na tomto podvodu zabránil. Žalovaný tak vymezil, že předmětem zkoumání proto je, v jakých situacích by daňový subjekt mohl vědět o tom, že přijal nebo uskutečnil plnění v řetězci zasaženém daňovým podvodem. Přitom odkázal mj. na rozsudek Soudního dvora Evropské unie ze dne 21. 2. 2012, ve spojených věcech C-80/11 *Mahagében* a C-142/11 *Péter Dávid*, dle něhož se o takovou situaci se jedná v případě, kdy existují náznaky vzbuzující podezření, že došlo k nesrovnalosti nebo k podvodu, tedy zde existují určité objektivní okolnosti. Jak žalovaný konstatoval např. s odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 7. 2013, č. j. 1 Afs 58/2013-34, dostupný na www.nssoud.cz, tyto objektivní okolnosti tvoří dílčí indicie, které, ačkoliv každá sama o sobě nejsou nezákonné, ve svém souhrnu tvoří logický a ucelený soubor vzájemně se doplňujících a na sebe navazujících nepřímých důkazů, které spolehlivě a jednoznačně prokazují skutečnost, že daňový subjekt o podvodu na dani z přidané hodnoty věděl či minimálně vedet mohl.

[5] Žalovaný tak ve svém rozhodnutí odkázal ze zmíněných „objektivních okolností“ např. na to, že dodavatelem hovězích usní, akátové spárovky a lepeného hranolu dubu byla pro žalobce obchodní společnost TREBOSS s.r.o. (dále jen „TREBOSS“). Ta žalobci toto zboží dodávala a zároveň mu pro něj obstarávala odběratele. V mnoha případech společnost TREBOSS žalobci poskytovala rovněž skladovací prostory a dopravu zboží odběratelům žalobce. Při přepravě výše daného zboží mezi jednotlivými články řetězce, tedy ještě před údajným odesláním zboží odběrateli v jiném členském státě, toto zboží vůbec neopustilo skladovací prostory. Dle žalovaného proto v mnoha případech postrádalo zapojení žalobce do obchodování v řetězci jakékoli ekonomické opodstatnění. Nadto část řetězce obchodních společností, které si mezi sebou přepravovaly akátovou spárovku, byla personálně propojena, a to prostřednictvím osoby jednatele žalobce, pana Z. M., a jeho manželky, paní A. M. Cena (a tedy i marže žalobce) při jednotlivých prodejkách zboží v řetězci byla obvykle navyšována o jedno až tři procenta, tedy o nestandardně nízkou částku, u níž lze mít pochybnosti o tom, zda vůbec pokryla náklady žalobce spojené s těmito obchody (skladování, doprava a manipulace se zbožím, kontrola zboží apod.). Navíc doprava zboží odběratelům žalobce do jiných členských států neprobíhala tak, jak tvrdil žalobce a jak to bylo uvedeno na jím předložených listinných důkazních prostředcích (zejména mezinárodních nákladních listech).

II. Shrnutí argumentů obsažených v žalobě

[6] Žalobce v žalobě, v níž se domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného, úvodem uvedl, že byl založen již v roce 1998, a to i za účelem výroby, nákupu a prodeje výrobků ze dřeva. S tím souvisí i jeho obchodování s akátovou spárovkou.

[7] Žalovaný sice správně obecně vymezil podmínky, za nichž lze odepřít daňovému subjektu nárok na odpočet daně z přidané hodnoty, nepostupoval a nerozhodl však v souladu s těmito podmínkami. Nesprávná je především premisa, že žalobce při předmětných transakcích nebyl dostatečně obezřetný a o daňovém podvodu věděl nebo vědět mohl, o čemž mají svědčit objektivní skutečnosti. Za ty však žalovaný považuje jen ty, které zjistil při své úřední činnosti, což však převrací princip tzv. dobré víry daňového subjektu ve smyslu § 109 zákona o DPH. V rámci rozložení důkazního břemene v daňovém řízení by přitom daňový

subjekt měl prokazovat, že o svém začlenění do řetězce zatíženého podvodem na dani z přidané hodnoty nevěděl a vědět neměl a nemohl. Taková pozice daňového subjektu je však poněkud křehká, neboť musí prokazovat něco, o čem má jen omezené možnosti si opatřit informace a navíc dokazuje subjektivní vědomost o určitých skutečnostech. Dle žalobce lze nárok na odpočet daně z přidané hodnoty nepřiznat pouze, pokud je najisto prokázáno, že byla dána vědomost daňového subjektu o daňovém podvodu. S ohledem na celkovou povahu případu je totiž ve věci třeba aplikovat princip *in dubio pro reo*. Nepostačuje pouze pochybnost správce daně o pravdivosti důkazů v daném směru předkládaných daňovým subjektem.

[8] Žalovaný nesprávně při posouzení dobré víry vycházel nikoli z toho, co mohl daňový subjekt za konkrétních okolností v konkrétním případě reálně vnímat, nýbrž z toho, co samy daňové orgány mohly zjistit prostřednictvím jim k dispozici jsoucích prostředků. V tomto smyslu žalovaný nedodržel závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 11. 2015, č. j. 9 Afs 163/2015-44, dostupného na www.nssoud.cz, z něhož vyplývá, že primárně by měla být dokazována subjektivní stránka věci, nikoli objektivní skutečnosti. Jak již však bylo naznačeno, žalovaný se jal vycházet především z toho, co si *ex post* mohl ve věci zjistit sám, nikoli z toho, o čem mohl vědět v rozhodnou dobu žalobce, který nemá k dispozici prostředky a možnosti daňových orgánů. V tomto ohledu se žalovaný vůbec nezabýval charakterem konkrétních plnění (povaha obchodovaného zboží, důvody jeho konkrétně zvolené specifikace v obchodních vztazích apod.), a ani subjektem žalobce – tedy jeho znalostmi, zkušenostmi, motivací apod. Žalovaný pominul důkazy označené žalobcem a své domněnky si průběhu řízení pouze potvrzoval vlastními informacemi, které však s povědomím a vědomostmi žalobce nemají nic společného. Žalobce si tak vytvořil konstrukci, kterou potvrzoval sebou zjištěnými „objektivními“ skutečnostmi. Jednalo se však o fabulace a nelogičnosti, které měly za cíl pouze dodatečně vyměřit daň z přidané hodnoty.

[9] Co se týká jednotlivých „objektivních skutečností“ konstatovaných žalovaným, které měly svědčit o nestandardnosti obchodních aktivit žalobce, vyjádřil se žalovaný prvně k problematice navázání obchodní spolupráce se společností TREBOSS. Jednatel žalobce znal jednatele společnosti TREBOSS již mnoho let a znal i odběratele zboží, které nakupoval od společnosti TREBOSS. Přitom zhruba od roku 2007, v souvislosti finanční krizí, začaly bankovní instituce vyžadovat každoroční nárůst obrátu žalobce; proto společnost TREBOSS žalobci nabídla, aby společně s ní začal obchodovat s hovězími usněmi a akátovými spárvkami. Začlenění žalobce do dosavadních obchodů mezi společností TREBOSS a pozdějšími odběrateli žalobce (původně odběrateli TREBOSSu) tak mělo ten ekonomický smysl, že mj. zvyšovalo obraty žalobce, umožňovalo snížit úvěrové zatížení společnosti TREBOSS, kdy navíc žalobce měl větší zkušenosti s vymáháním zahraničních pohledávek. Žalobce si danou obchodní spolupráci pečlivě vyhodnotil (zjišťování údajů z obchodního rejstříku a dalších registrů), ověřoval relevantnost důvodů obchodní nabídky, zkušenosti obchodního partnera s obchodováním s hovězími usněmi, výhodnější využití peněžních prostředků než jejich vložení na účet v bance apod. Žalobce také měl zkušenosti s obchodováním a akátovou spárvkou. V tomto směru měl i žalobce v úmyslu rozšířit své výrobní a obchodní aktivity. Jsou tedy nesprávné domněnky žalovaného o nedostatečné pečlivosti žalobce při zahájení daného obchodování a nesprávná je i domněnka žalovaného, že s předmětnými komoditami začal žalobce obchodovat ze dne na den. Kromě výše uvedeného je třeba vít v potaz, že zpětně se každé obchodování jeví, že začalo „ze dne den“.

[10] Nesprávná je také úvaha žalovaného týkající se nedostatečné specifikace zboží v daňových dokladech, z čehož má plynout i nedostatečná identifikace zboží a odlišení ceny za jednotlivé položky. V tomto směru žalobce odkazuje na povahu hovězí usně, kdy je běžné, že danou komoditu lze prodávat v ceně dle dohodnutého cenového rozpětí, kdy kvalita usně je dána jejím plošným využitím. Cenotvorba a prodej také nemusí probíhat jen ve standardech vymezených žalovaným. Nastavení ceny na jednotlivých daňových dokladech v daném případě dávalo smyslu, o čemž se žalobce pokoušel daňové orgány opakovaně přesvědčit. Žalobce rovněž důvodně respektoval názor svého dodavatele, který v obchodování s hovězími usněmi, navíc kontrolovanými Státní veterinární správou, měl zkušenosti. Žalovaný přitom opomíjí tvrzenou a doloženou skutečnost, že mezi žalobcem a jeho dodatelem došlo také k dohodě o tom, že za kvalitu a množství zboží bude odpovídat ten, který obchod zprostředkoval, tedy TREBOSS. Mezi společnostmi TREBOSS a jednotlivými odběrateli již dříve existovala obchodní spolupráce a své požadavky a podmínky zúčastněné subjekty znaly, což ani nevyžadovalo složitou specifikaci obchodovaných produktů. Ze strany žalobce pak šlo o vstup do do té doby zcela bezproblémových transakcí. Na rozdíl od názoru žalovaného nemohla být rámcová smlouva mezi žalobcem a jednotlivými odběrateli jedinou rozhodující okolností, a v tom ohledu, že se žalobce měl více věnovat specifikaci zboží a tak se „chránit“ proti zařazení do řetězce trpícího podvodem na dani z přidané hodnoty. Obdobné platí rovněž u specifikace akátové spárovky, u níž označení A/A FIX bylo zcela běžné a dostatečné. Podobně žalobci vytýkaná problematika skladování zboží nemohla být ve věci rozhodná.

[11] Ve světle již podaného nemůže jako důvod pro podezření, které mělo žalobci vzniknout, sloužit ani to, že na obchodování s hovězími usněmi se měl začít podílet „ze dne na den“ jen na základě žádosti svého dodavatele. Rovněž ekonomicky dávalo smysl odebírat zboží od jediného dodavatele. Navíc se s odběrateli zboží žalobce (jednatel) osobně setkal, tyto osoby byly kontaktní a zboží také vždy převzaly. Nekontaktními se staly zjevně až po uskutečnění obchodů, což nelze v souladu s rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 11. 2015, č. j. 9 Afs 163/2015-44, žalobci vytýkat a stíhat odepřením nároku na odpočet daně z přidané hodnoty.

[12] Nebylo také důvodné, aby žalobce prováděl před započítáním obchodování s akátovou spárovkou nějaký složitý průzkum trhu, jak po něm požaduje žalovaný. S danou komoditou žalobce totiž již dříve sám obchodoval a měl tedy dostatečné znalosti. Pokud navíc žalovaný odmítl provést pro údajnou nadbytečnost důkaz výsledkem zahraničních odběratelů, přičemž žalovaný ani nepochybuje o tom, že transakce skutečně proběhly, pak se žalobce táže, jak měl vědět o tom, že je zapojen do řetězce zatíženého podvodem na dani z přidané hodnoty, resp. jak měl vědět, že se zboží vrací ze zahraničí zpět dodavateli žalobce.

[13] V otázce přepravy zboží si žalovaný navíc protiřečí. I když žalovaný nepochybuje o tom, že transakce proběhly, přesto se zabývá tím, že o přepravě zboží nebylo možné zjistit žádné informace a nebylo to možné ani z mýtných bran. Opět se tak žalovaný dostává do rozporu s rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 11. 2015, č. j. 9 Afs 163/2015-44, dle něhož je třeba dobrou víru posuzovat odlišně (z jiných hledisek) v případech daňového podvodu spočívajícího v neuskutečnění zdanitelného plnění a v případě, že zdanitelné plnění proběhlo, ale jiným způsobem byla narušena daňová neutralita a kontinuita. Nadto nesrovnatelnosti v přepravních dokladech automaticky neznamenají, že by dopravováno nebylo vůbec.

[14] Žalovaný nesprávně a izolovaně pristupoval i k otázce obchodní marže. Žalobce totiž k obchodní spolupráci přistoupil především jako nositel kapitálu a subjekt se zkušenostmi s vymáháním zahraničních pohledávek, což společnosti TREBOSS chybělo. Proto dával vstup žalobce do řetězce smyslu a marže z toho pohledu byla více než obvyklá, a nikoli nestandardní.

[15] Neadekvátně žalovaný hodnotí i to, že akátová spárovka byla v jeden den přeprodávána i mezi třemi korporacemi a skladována všemi subjekty u jediné společnosti. Ani personální propojení mezi žalobcem a společnostmi TREBOSS, EGEKaM s.r.o. (dále jen „EGEKaM“) a LIPAN A. EURO, a.s. (dále jen „LIPAN“) žalobce nikdy nezastíral; není mu však zřejmé, o čem to má svědčit.

[16] Žalobce se obsáhle vyjádřil i k dalším údajným dokladům své neobezřetnosti, neopatrnosti či nepřijetí dostatečných opatření. Žalobce přitom nevstupoval do podnikání jako zcela nový subjekt či subjekt uměle vytvořený, nýbrž navazoval na dlouholetou součinnost a znalost s jednatelem společnosti TREBOSS. O všech obchodních partnerech si jistil dostatečné informace a zjistil, že jsou důvěryhodní. Dokumentace byla zcela odpovídající obchodovanému zboží a všichni zúčastnění ji zcela rozuměli; nedostatečná se jeví pouze žalovanému. U daných výrobků nelze vždy hovořit o specifické kvalitě, např. usně mají odpovídat příslušné normě ČSN a za její vadu je možné považovat právě odchylku od této normy. Na přepravu zboží byly vždy vystaveny CMR listy a nesrovnalosti byly řádně vysvětleny; žalovaný opomíjí vysvětlení poskytnutá k odchylkám mezi CMR listy a výpisy z mýtných bran. V tomto směru žalovaný také zcela nesprávně a zavádějícím způsobem hodnotí výpověď jednatele společnosti TREBOSS, pana M. K. Žalovaný v jednotlivých postupech hledá oporu pro své domněnky, kdy např. u problematiky dopravy žalobci vytýká, že zboží ponechává v blízkosti dodavatele, k čemuž žalobce poznamenává, že tento postup snižuje náklady na jeho straně. Žádnou neobvyklost žalobce nespatřuje ani v tom, že jakoukoli odpovědnost za rizika spojená s dodávkou a reklamací zboží měla nést společnost TREBOSS; pokud tedy kvalita dodávaných usní neodpovídala rámcové smlouvě, pak byla dodávka reklamována žalobcem u jeho dodavatele.

[17] Nesprávná je také úvaha žalovaného o přenesení všech rizik spojených s dodávkami předmětného zboží. Jedním z největších rizik je totiž neuhrazení pohledávek odběrateli. V tomto ohledu nyní žalobce také vede spor s jedním z odběratelů, přičemž tuto námitku žalovaný svými konstatováními nepřipadně „shazuje“. Své závazky hradil žalobce dodavateli řádně a své pohledávky po odběratelích samostatně také vymáhal (viz rozhodnutí Okresného soudu Bratislava II o žalobě žalobce). Obchody s hovězími usněmi a akátovou spárovkou tedy pro žalobce byly standardními transakcemi, kdy na sebe převzal přiměřenou míru obchodního rizika a v těchto vztazích se choval racionálně. V neposlední řadě byl správce daně v rámci místních šetření účasten i nakládky a manipulace s předmětným zbožím a v rámci místních šetření prováděl namátkové kontroly nadměrných odpočtů daně z přidané hodnoty. Žádné pochybnosti přitom v souvislosti s podnikáním žalobce správce daně nevyslovil.

[18] Žalobce tak považuje za zřejmé, že se žalovaný při posuzování dobré víry žalobce oprostil od všech subjektivních okolností a posuzoval to, co by on sám mohl vědět či vnímat, přičemž zapomíná, že on sám je zatížen svou úřední činností a většími možnostmi získávání informací, než je tomu u daňového subjektu. Žalovaným uváděný „jasný a logicky ucelený

soubor vzájemně provázaných a na sebe navazujících nepřímých důkazů“ tak je pouze ucelený soubor domněnek. Žalovaný se odchýlil od zásad daňové neutrality, tak jak vyplývá z rozsudku Soudního dvora EU ze dne 11. 5. 2006 ve věci C-384/04, Federation of Technological Industries a další.

[19] Žalobce opět připomíná zásadu *in dubio pro reo*, a to, že nikdo není povinen předkládat důkaz (a tedy svědčit) proti své osobě (či ve prospěch svého vyvinění); zkoumání zavinění žalobce tak musí nutně být omezeno na to, co je schopen žalobci v procesu a jednotlivých stupních zavinění prokázat orgán rozhodující o takovém zavinění. V tomto směru došlo i k porušení principů vážících se k rozložení důkazního břemene.

[20] Žalovaný konečně považuje za nesprávné i to, jakým způsobem došlo k ukončení daňové kontroly. Již v odvolání žalobce namítal, že důvodně odepřel podpis zprávy o daňové kontrole, s čímž souvisí i použitelnost výpovědi svědka M. K. jako důkazu. Tuto námitku správce daně neakceptoval. Tu žalobce poukazuje na § 88 odst. 4 daňového řádu. Dostatečný důvod k odepření podpisu je třeba hodnotit s ohledem na specifika provedené daňové kontroly. Dle žalobce takovým důvodem může být i situace odepření provedení relevantního důkazu navrženého daňovým subjektem. Dle zástupce žalobce se správce daně nedostatečně vypořádal s jím navrženým doplněním daňové kontroly a svůj postup neodůvodnil. Správce daně zavádějícím způsobem navozuje dojem, že se žalobce vyhýbal projednání zprávy o kontrole, resp. že se odmítl s ní seznámit. Podle názoru žalobce měl o důvodnosti odepření podpisu rozhodnout správce daně před doručením zprávy. Buď měl poté skutečně doručit zprávy o daňové kontrole do vlastních rukou žalobce, nebo akceptovat uvedené důvody odepření podpisu, odstranit tyto důvody a následně nechat podepsat dané zprávy žalobcem. K vlastnímu doručení do vlastních rukou měl přistoupit až poté, co se žalobce po vydání jeho rozhodnutí vyhýbal podpisu zpráv o kontrole.

III. Vyjádření žalovaného k žalobě a replika žalobce

[21] Ve svém vyjádření k žalobě žalovaný navrhl, aby soud žalobu zamítl. Na základě rekapitulace obsahu svého rozhodnutí tak mj. konstatoval, že se žalobce mylí, pokud uvádí, že pro účely odepření jím uplatněného nároku na odpočet daně z přidané hodnoty musí být postaveno najisto, že o daňovém podvodu věděl. Správce daně (resp. žalovaný) byl toliko povinen prokázat, že s ohledem na konkrétní okolnosti případu žalobce věděl nebo mohl a měl vědět, že jím poskytovaná nebo přijímaná plnění jsou zasažena podvodem na dani z přidané hodnoty, přičemž nepřijal přiměřená opatření, která od něj bylo možné rozumně vyžadovat, a nevyužil potřebné interní kontrolní mechanismy, aby zajistil, že jeho plnění není součástí podvodu (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 5. 2013, č. j. 1 Afs 13/2013-61, dostupný na www.nssoud.cz). Žalovaný má za to, že v daňovém řízení byla prokázána existence objektivních okolností, které ve svém souhrnu svědčí o značně nestandardní povaze posuzovaných obchodních případů a na základě kterých je nutné dospět k závěru, že žalobce věděl nebo vědět mohl, že se účastnil obchodních případů stížených podvodem na dani z přidané hodnoty. Žalovaný se pak v rozhodnutí o odvolání řádně vypořádal i s otázkou, zda žalobce učinil přiměřená opatření, která po něm mohla být rozumně požadována, aby zamezil své účasti na tomto daňovém podvodu. S danými uvedenými otázkami se žalovaný dle svého názoru podrobně vypořádal zejména v bodech 58 až 104 žalobou napadeného rozhodnutí.

[22] S ohledem na zjištěné skutečnosti a důvody uvedené v žalobou napadeném rozhodnutí nelze žalobci přisvědčit v tom, že popsané objektivní okolnosti jsou pouhým sledem domněnek a fabulací správce dane a žalovaného, které nijak nezohledňují specifické okolnosti daného případu. Tyto objektivní okolnosti dle žalovaného svědčí přinejmenším o flagrantní absenci elementární obezřetnosti žalobce při uskutečňování předmětných obchodních případů. Žalobci také nelze přisvědčit ani v tom, že se jedná o okolnosti, jichž si žalobce nemohl být vědom a které mohl zjistit vzhledem ke svému postavení orgánu veřejné správy až žalovaný.

[23] Žalovaný se neztotožňuje s názorem žalobce, že se dostatečně nezabýval subjektivní stránkou daného případu, resp. že daný případ hodnotil pouze obecně a bez ohledu na jeho specifika. Pokud žalobce odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 11. 2015, č. j. 9 Afs 163/2015-44, s tím, že Nejvyšší správní soud v tomto rozsudku naznačuje, že posouzení subjektivní stránky by mělo předcházet posouzení objektivní stránky případu, pak je dle žalovaného třeba uvést, že je tomu právě naopak. Nejvyšší správní soud v bodě 45 uvedeného rozsudku doslova uvádí, že: „*Stěžovatel se však dostatečně nevěnoval objektivní stránce věci, které by z povahy věci mělo předcházet (srovnej věc Kittel).*“ Žalovaný pro upřesnění uvedl, že Nejvyšší správní soud v citovaném rozsudku vytýkal stěžovateli (tedy Odvolacímu finančnímu ředitelství), že se v jím posuzovaném případě řádně nevypořádal s otázkou, zda byla předmětná plnění vůbec zasažena podvodem na dani z přidané hodnoty, pročez nebylo možné žalobci klást k tíži účast na tomto podvodu. Jak však již bylo uvedeno, žalovaný se řádně vypořádal jak s otázkou, zda byly žalobcem realizované obchodní případy (resp. obchodování v řetězci, jehož se žalobce účastnil) stíženy podvodem na dani z přidané hodnoty (body 36 až 57 napadeného rozhodnutí), tak s otázkou, zda žalobce o tomto podvodu věděl nebo mohl a měl vědět a zda učinil adekvátní opatření, aby zamezil své účasti na tomto podvodu (body 58 až 104 žalobou napadeného rozhodnutí). Žalovaný je proto přesvědčen, že jeho postup je v souladu s citovaným rozsudkem Nejvyššího správního soudu. K jednotlivým dílčím námitkám žalobce se pak žalovaný vyjádřil následovně.

[24] Jak žalovaný ve vyjádření uvádí, netvrdil ve svém rozhodnutí, že žalobce navázal obchodní spolupráci se společností TREBOSS ze dne na den. Žalovaný naopak poukazoval na dlouhotrvající vazby mezi žalobcem a touto společností. Žalovaný však konstatoval, že žalobce začal „ze dne na den“ provádět mnohamilionové obchody s hovězími usněmi, tedy komoditou, s níž nikdy dříve neobchodoval, a neměl s ní tudíž žádné zkušenosti. Žalovaný v tomto ohledu trvá na tom, že takové počínání je třeba považovat v běžném obchodním styku za přinejmenším nestandardní.

[25] Tvzení žalobce, že mnohamilionové obchodní transakce realizoval po dobu několika let pouze za účelem navýšení svého obrátu a bonity, se žalovanému jeví přinejmenším jako nestandardní. Žalovaný však již v rozhodnutí o odvolání uvedl, že nerozporuje, že to skutečně mohl být důvod, pro který žalobce tyto obchodní případy uskutečňoval. Nic to však nemění na hodnocení toho, zda se žalobce účastnil plnění stížených podvodem na dani z přidané hodnoty, ani zda o této skutečnosti věděl nebo mohl a měl vědět.

[26] Žalobci dle žalovaného dále nelze přisvědčit v tom, že by mu žalovaný kladl k tíži následnou nekontaktnost jeho obchodních partnerů a z toho vyplývající nemožnost ověřit reálné uskutečnění některých zdanitelných plnění. Tato skutečnost sice měla určitý význam při posuzování, zda bylo obchodování v řetězci v tomto případě stíženo podvodem na dani

z přidané hodnoty, avšak ve vztahu k posouzení možné účasti žalobce na tomto podvodu nelze označit závěry vyplývající z této skutečnosti za stěžejní. Jak již bylo podrobněji uvedeno, v průběhu daňového řízení byla prokázána existence rady zcela jiných objektivních okolností, o něž správce daně a žalovaný opřeli svůj závěr, že žalobce věděl nebo mohl a měl vědět, že se svým jednáním účastní daňového podvodu.

[27] S okolnostmi týkajícím se specifikace zboží v daňových dokladech a smluvní dokumentaci, jeho kvalitě, skladování, přepravě, k obchodní marži za prodej tohoto zboží, datu uskutečnění zdanitelných plnění a dalšími okolnostmi posuzovaných obchodních případů se žalovaný dle svého názoru podrobně vypořádal v bodech 60 až 104 žalobou napadeného rozhodnutí. Protože žalovaný na svých závěrech tam uvedených trvá a tímto na dané pasáži rozhodnutí odkazuje. Dále žalovaný uvádí, že v bodě 138 svého rozhodnutí skutečně uvedl, že nerozporuje, že žalobcem deklarované transakce byly realizovány. Žalovaný se však neztotožňuje s názorem, že by se jednalo o protimluv, který by napadené rozhodnutí činil nepřehledným a nepředvídatelným. Jak již bylo uvedeno, žalovaný se podrobně vypořádal s otázkou, zda obchodování v řetězci bylo zasaženo podvodem na dani z přidané hodnoty (v bodech 36 až 57 svého rozhodnutí), přičemž srozumitelně vylíčil, v čem tento podvod spočíval. Nestandardní okolnosti přepravy zboží, tedy rozpor mezi tvrzením žalobce a zjištěným skutkovým stavem, pak žalovaný posoudil jako jednu z objektivních okolností svědčících o tom, že žalobce věděl nebo mohl a měl vědět o své účasti na daňovém podvodu, nikoli jako důkaz toho, že k dodání zboží konečným odběratelům žalobce vůbec nedošlo. Jednalo se tedy o otázku významnou pro posouzení možné vědomosti žalobce o jeho účasti na daňovém podvodu (viz body 98-102 napadeného rozhodnutí) v situaci, kdy již bylo prokázáno, že obchodování v řetězci v daném případě bylo stiženo podvodem na dani z přidané hodnoty. Je rovněž dle žalovaného třeba uvést, že v bodě 138 svého rozhodnutí žalovaný vypořádával konkrétní námitku žalobce, proč je nutné jeho výše uvedené vyjádření ohledně nerozporování uskutečnění předmětných transakcí posuzovat v daném kontextu, nikoli jako obecný závěr o veškerých obchodních transakcích v rámci řetězce, jak se to pokouší interpretovat žalobce.

[28] Žalobci nelze podle žalovaného přisvědčit ani v tom, že učinil veškerá opatření, která po něm bylo možné rozumně požadovat, aby se neúčastnil podvodu na dani z přidané hodnoty. Předně je třeba uvést, že žalobce přijetí takových opatření pouze tvrdí, ale relevantním způsobem je nedokládá. Jestliže žalobce dle svého tvrzení zjišťoval, zda dle dostupných informací některý z jeho obchodních partnerů není veden jako nevěrohodný, a trval na písemné dokumentaci k jednotlivým obchodním případům, nelze taková opatření vzhledem k popsaným okolnostem těchto obchodních případů označit za dostatečná. Pokud navíc pro žalobce veškeré záležitosti spojené posuzovanou obchodní činností zařizovala společnost TREBOSS (tedy především dodávala žalobci zboží, pro které mu zároveň opatrovala odběratele, poskytovala mu skladovací prostory a dopravu, kontrolovala kvalitu zboží a nesla odpovědnost za případné reklamace), svědčí to o bezvýhradné důvěře žalobce v tuto společnost, nikoli o zachování rozumné míry obezřetnosti, která by měla být obvyklá v obchodních stycích. Nesrovnalosti v dokladech o přepravě zboží pak v žádném případě nelze považovat za dostatečně vysvětlené, zvláště když toto vysvětlení má dle žalobce spočívat v blíže nespecifikovaných lidských chybách a technických obtížích. Tak by snad bylo možné vysvětlit ojedinělý případ, kdy k přepravě dojde jinak, než je uvedeno na příslušných dokladech, nikoli však stav, kdy to bylo u žalobce zcela obvyklé.

[29] Žalovaný má dále za to, že všechny daňové kontroly byly ukončeny v souladu s příslušnými ustanoveními daňového řádu. Žalobce v podané žalobě odkazuje na právní úpravu obsaženou v § 88 odst. 5 daňového řádu, dle něž odmítne-li se kontrolovaný daňový subjekt seznámit se zprávou o daňové kontrole nebo ji projednat anebo se jejímu projednání vyhýbá, doručí mu ji správce daně do vlastních rukou; den doručení zprávy o daňové kontrole se pokládá za den jejího projednání a ukončení daňové kontroly. V daném případě však žalovaný po projednání zpráv o daňové kontrole odmítl tyto zprávy podepsat a převzít. Nejednalo se tedy o jednání, které by bylo možné kvalifikovat jako odmítnutí seznámit se či projednat tyto zprávy o daňové kontrole, případně jako vyhýbání se projednání těchto zpráv o daňové kontrole, a nebylo tudíž možné uplatnit postup dle § 88 odst. 5 daňového řádu.

[30] Odepření podpisu zprávy o daňové kontrole je upraveno v § 88 odst. 6 daňového řádu, dle něhož odepření podpisu zprávy o daňové kontrole kontrolovaným daňovým subjektem bez dostatečného důvodu nemá vliv na použitelnost zprávy o daňové kontrole jako důkazního prostředku. Okamžikem bezdůvodného odepření podpisu nastávají též účinky projednání, oznámení zprávy o daňové kontrole a ukončení kontroly. Požadavek žalobce, aby správce daně předtím, než ukončí daňovou kontrolu, vydával nějaké rozhodnutí, kterým by odepření podpisu zpráv o daňové kontrole žalobcem prohlásil za bezdůvodné, nemá oporu v žádném právním předpisu. Z citovaného ustanovení je naopak zřejmé, že ukončení daňové kontroly nastává ze zákona okamžikem bezdůvodného odepření podpisu zprávy o daňové kontrole, resp. okamžikem odepření podpisu zprávy bez dostatečného důvodu. Tak tomu bylo i v daném případě. Ze zpráv o daňové kontrole je pak zřejmé, že žalobce byl o možném následku odepření podpisu těchto zpráv prokazatelně poučen.

[31] Jak je patrné z protokolu o ústním jednání č. j. 1239427/14/2912-05401-701609, žalobce při projednání zpráv o daňové kontrole odepření podpisu zpráv o daňové kontrole odůvodnil tím, že správce daně nevyhověl jeho návrhu na provedení důkazních prostředků, nepřipuštěním svědecké výpovědi pana K. a nesouhlasem s hodnocením předložených důkazních prostředků správcem daně. Žalovaný má za to, že výše uvedené zdůvodnění je pouhou polemikou se závěry správce daně stran hodnocení důkazních prostředků správcem daně, do jehož rámce lze zařadit rovněž úvahu správce daně o případném (ne)provedení dalších navržených důkazních prostředků. Vzhledem k tomu, že podpis zprávy o daňové kontrole nevyjadřuje souhlas daňového subjektu s obsahem této zprávy (zejména s výsledkem kontrolního zjištění), ale pouze stvrzuje, že zpráva o daňové kontrole byla s daňovým subjektem projednána, nelze žalobcem uplatněné důvody odepření podpisu zpráv o daňové kontrole považovat za dostatečné. To platí tím spíše proto, že správce daně se s návrhy žalobce na provedení dalších důkazních prostředků vypořádal již ve zprávách o daňové kontrole. Správce daně pak žalobci podrobně sdělil, proč jím uplatněné důvody pro odepření podpisu zpráv o daňové kontrole nelze považovat za dostatečné, ve sdělení ze dne 22. 8. 2014, č. j. 1394618/14/2912-05401-700610. Rovněž žalovaný se s touto námitkou podrobně vypořádal (zejména body 105 až 118 napadeného rozhodnutí), přičemž opětovně zhodnotil také předmětné návrhy žalobce na provedení dalších důkazních prostředků.

[32] Uvedené vyjádření k žalobě replikoval podáním ze dne 24. 6. 2016 žalobce tak, že dle jeho názoru se argumentace žalovaného s odkazem rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 5. 2013, č. j. 1 Afs 13/2013-61, objevuje poprvé až nyní. Týká se to zejména tvrzení o tom, že zboží vůbec neopustilo skladovací prostory, že zapojení žalobce do řetězce postrádalo

ekonomické opodstatnění, že doprava zboží neprobíhala způsobem, jaký byl uveden na listinných důkazech, že marže žalobce byla nestandardně nízká, a že některé články v řetězci byly personálně napojeny na žalobce. Především však v napadeném rozhodnutí chyběla tvrzení o nepřijetí přiměřených opatření a kontrolních mechanismů; naopak se rozhodnutí žalovaného neslo pouze v tom duchu domněnek o „podivnosti“ zapojení žalobce do daného obchodování. V tomto smyslu se tedy žalovaný domnívá, že žalobce měl vědět o skutečnostech, které jsou zjistitelné pouze pro správce daně či pro žalovaného (to mu ostatně žalobce vytýká již v žalobě).

[33] Navíc zmíněný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 5. 2013, č. j. 1 Afs 13/2013-61, žalovaného nezbavuje povinnosti prokázat, zda žalobce měl vědomost (mohl a měl vědět) o daňovém podvodu. V těchto souvislostech je třeba odkázat na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 12. 2011, č. j. 9 Afs 44/2011-343, dostupný na www.nssoud.cz, který se týká specifikace potřebných „interních kontrolních mechanismů“ a uzavírá, že daňový subjekt je mj. povinen přizpůsobit svou obchodní činnost konkrétním podmínkám a dbát na bezproblémovost svých obchodních partnerů. Zatímco ovšem žalovaný z personálního propojení některých subjektů v řetězci dovozoval indicii pro povědomost žalobce o daňovém podvodu, nezamyslel se nad tím, zda právě toto propojení nepředstavovalo onen požadovaný „kontrolní mechanismus“.

[34] S ohledem na judikaturu Evropského soudního dvora (Soudního dvora EU) je třeba si položit otázky, zda mohl stát učinit opatření, aby podvodu zabránil a zda o takovém daňovém podvodu daňový subjekt věděl nebo po něm bylo možné racionálně požadovat, aby o takovém daňovém podvodu věděl. To se ostatně odráží i v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 1. 2006, č. j. 2 Afs 31/2005-57, publikovaného pod č. 868/2006 Sb. NSS, dle něhož si prioritně stát musí střežit své zájmy. V návaznosti na evropskou judikaturu je třeba také odpovědět na čtyři otázky: zda je zde daňová ztráta; zda je tato ztráta důsledkem podvodného jednání; zda byla transakce konkrétního daňového subjektu spojena s podvodným jednáním; zda daňový subjekt o daňovém podvodu věděl nebo vědět musel.

[35] Je přitom nutné přihlížet ke konkrétním obchodním podmínkám konkrétního případu (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 7. 2010, č. j. 8 Afs 14/2010-195, publikovaný pod č. 2172/2011 Sb. NSS). Na tyto povinnosti však žalovaný rezignoval, neboť: nekonstatuje, jaká rozumná opatření bylo možné po žalobci v dané věci požadovat, co tedy konkrétního měl žalobce učinit, aby se o daňovém podvodu dozvěděl či alespoň měl možnost se dozvědět; jaké konkrétní mechanismy měl mít a jaké neměl (jakých tedy nevyužil); jakým konkrétním způsobem zanedbal svou povinnost prověřit si své obchodní partnery, atd.

[36] Důraz je přitom třeba klást na okolnosti v době započetí obchodů a v jejich průběhu, neboť je nutné se vyhnout předsudkům zpětného hodnocení. Právě tento předsudek negativně zatížil rozhodnutí žalovaného. Věc totiž hodnotil až v dimenzích toho, co *ex post* zjistil v rámci svých oprávnění, bez zohlednění toho, co mohl zjistit sám žalobce.

[37] Ve smyslu další evropské judikatury pak bylo třeba zjistit, zda daňový subjekt věděl, že pro všechny okolnosti příslušného případu existuje jiné rozumné vysvětlení. Nic z výše uvedeného žalovaný neučinil, nýbrž se pouze omezil na konstatování, že pro zamezení účasti na daňovém podvodu žalobce nic neučinil, aniž by konstatoval, ve světle konkrétních okolností konkrétního případu, co vlastně činit měl a mohl.

IV. procesní okolnosti řízení před soudem

[38] Soud během řízení zjistil, že usnesením Krajského soudu v Brně ze dne 30. 8. 2016, č. j. KSBR 40 INS 6585/2014-A-48, byl zjištěn úpadek dlužníka HEN s.r.o. a na jeho majetek byl prohlášen konkurs. Výrokem č. III. tohoto usnesení byl ustanoven insolvenční správce. Přitom podle § 263 odst. 1 zákona č. 182/2006 Sb., o úpadku a způsobech jeho řešení (insolvenční zákon), ve znění pozdějších předpisů, došlo prohlášením konkursu k datu 30. 8. 2016 *ex lege* k přerušení soudního řízení vedeného zdejším soudem ve věci pod sp. zn. 29 Af 124/2015. Proto soud v souladu s § 264 odst. 2 insolvenčního zákona sdělil insolvenčnímu správci, že může podat návrh na pokračování v předmětném řízení ve lhůtě dvou týdnů od doručení příslušného přípisu. Soud insolvenčního správce poučil, že podá-li takový návrh v určené lhůtě, stane se účastníkem řízení místo dlužníka - žalobce (§ 264 odst. 1 insolvenčního zákona). Naopak jestliže ve stanovené lhůtě návrh na pokračování v řízení nepodá, může takový návrh podat dlužník, popřípadě žalovaný s tím, že v takovém případě dlužník zůstává účastníkem řízení.

[39] Vzhledem k tomu, že oslovený insolvenční správce svého výše uvedeného oprávnění nevyužil, oslovil soud žalobce přípisem ze dne 10. 11. 2016, č. j. 29 Af 124/2015-96, by uvedl, zda podává návrh na pokračování v řízení. Žalobce takový návrh v určené lhůtě podal, pročež soud rozhodl, že se v přerušném řízení pokračuje.

IV. Ústní jednání

[40] Při ústním jednání dne 28. 11. 2017 žalobce odkázal na písemné vyhotovení žaloby. Zároveň zdůraznil otázku nesprávného provádění dokazování v rámci daňového řízení, a tedy odnětí práva navrhnout důkazy, zejména za situace, kdy ho tíží důkazní břemeno – v daném případě se jednalo o dokazování, zda žalobce měl nebo mohl vědět o své účasti na podvodu na dani z přidané hodnoty. Žalovaný však všechny důkazní návrhy zamítl pro nadbytečnost. Tímto postupem žalovaný odňal žalobci jeho práva, což vedlo k vadě mající za následek nesprávné rozhodnutí ve věci samé. Nebyly tak řádně zjištěny důležité skutečnosti, které nakonec konstatuje i sám žalovaný – ty se týkají např. obezřetnosti žalobce při obchodování, to jak ve vztahu k osobě žalobce, jeho obchodním partnerům, obchodovaným komoditám a dalších souvisejícím otázkám. Žalovaný se na věc díval pouze pohledem samotných zajištěných listin a pohledem roku 2013 a 2014, nikoli z hlediska podmínek roku 2010 a let, která byla prověřována.

[41] Poté žalobce navrhl doplnění dokazování spočívající v provedení důkazů (které žalovaný odmítl provést) v podobě listin, které se nakonec objevily až v rámci nyní probíhajícího trestního řízení, a to ve vztahu k žalovaným vytýkaným okolnostem týkajícím se specifikace zboží a jeho dopravy. Jedná se o protokoly o výsledku svědků - jednotlivých dopravců (řidičů), které mají potvrzovat dopravu zboží. Dále se mělo jednat o čestná prohlášení slovenských odběratelů žalobce, která sice měla být založena do správního spisu, nicméně nebyla jako důkazy provedena. Jako důkaz chtěl žalobce provést i k žalobě přiloženou kopii rozsudku Okresného soudu Bratislava II, který měl svědčit o příčinách obchodní spolupráce (původně odběratelé byli kontaktní a žalobce až posléze musel pohledávky vymáhat). Konečně žalobce navrhl výslech paní A. M., který nebyl v daňovém řízení proveden, neboť paní M. vystupovala jako zástupce žalobce – paní M. měla potvrdit to,

co uvádí řidiči či pan K., jak se dopravovalo a nakládalo, jak byla zahájena obchodní spolupráce apod.

[42] Soud při jednání rozhodl, že návrhy na provádění důkazů výsledkem svědkyně paní A. M. a protokoly o výsleších svědků z roku 2017 ve věci krácení daně, jakož i rozsudkem Okresného soudu Bratislava II ze dne 12. 11. 2015, č. j. 42Cb/119/2014-94, se zamítají. Soud vycházel z toho, že žalovaný ani správce daně nezpochybňovali, že k plnění v daných případech došlo, což odpovídá i kvalifikaci podvodu na dani z přidané hodnoty (pochybnosti o tom neměl ani soud); v případě paní M. měl soud za to, že ta měla, byť v jiném postavení (zplnomocněné zástupkyně žalobce), již ve správním řízení možnost uvést vše, co považovala za vhodné. Obdobné se týká i zmíněného rozsudku Okresného soudu Bratislava II – nebylo totiž nijak zpochybňováno, že v obchodování žalobce docházelo ke skutečným, nikoli jen fiktivním dodávkám zboží. Žalobcem předložená prohlášení jsou pak součástí správního spisu (přílohy k doplnění ke kontrolnímu zjištění, které správci daně zaslal Ing. R., jakožto zástupce žalobce, jako přílohu podání ze dne 8. a 20. 6. 2014; jedná se o česná prohlášení Š. B., M. V., R. S. a J. O.); obsahem správního spisu správní soudy nedokazují.

[43] V konečném návrhu žalobce uvedl, že žalobu považuje za důvodnou. Vytkl žalovanému koncepci rozhodnutí, kdy to je koncipováno tak, že nejdříve jsou uvedeny judikaturní a jiné závěry, včetně právní úpravy týkající se podvodu na dani z přidané hodnoty a vědomosti o něm, a teprve na takovém souhrnu právního hodnocení konstatuje žalovaný jednotlivá skutková zjištění. Už to svědčí o tom, že žalovaný „šroubuje“ skutkový stav na své již utvořené závěry; takový postup je minimálně nestandardní. Správní rozhodnutí by se mělo nejdříve zabývat skutkovými zjištěními a teprve potom uvádět právní hodnocení. Napadené rozhodnutí tak představuje argumentaci v kruhu, kdy si žalovaný hledá to, co svědčí pro jeho závěry. K vědomosti o podvodu na dani z přidané hodnoty žalovaný nedal žalobci možnost k dokazování – podoba dokazování vyplynula až z právního hodnocení, „pravý“ vědomostní test nebyl proveden, a to již jen tím, že žalobci nebylo umožněno realizovat skutečné dokazování, kdy buď důkazy odmítl, nebo si z nich vybral jen to, co potřeboval. Jednotlivé skutečnosti, které dle žalovaného měly svědčit o vědomosti žalobce, nebyly dostatečně podloženy. Důkazy o provedení dopravy přitom však žalovaný odmítl. Pro podnikatele je přitom důležité to, zda zboží bylo skutečně dopraveno, a to představuje standardní obezřetnost; není jasné, co víc měl žalobce v daném směru učinit. I přes údajnou nepochybnost o dopravě zboží však žalovaný nesrovnalosti v dopravě považuje za jednu z klíčových skutečností pro své závěry a opět si vybírá jen to, co svědčí v jeho prospěch. Není rozhodné, že odprava ne vždy proběhla tak, jak je uvedeno v CMR listech; důvody pro tyto „nesrovnalosti“ vyplývají z odmítnutých důkazů, kdy změny v dopravě vznikly tak, že doprava byla domluvena dopředu a takto i zdokumentována v CMR listech, přičemž mohlo později dojít ke změně vozu atd. Žalovaný však nikterak neuvedl, co žalobce měl „standardně“ dělat nad rámec podepsání CMR listů. To se týká i žalovaným akcentovaného navázáním obchodní spolupráce se společností TREBOSS. Je zjevné, že předmluvní vyjednávání probíhala dlouhodobě, to by ostatně potvrdila i paní M., byla-li by slyšena. Žalovaný sice tvrdí, že ekonomický záměr žalobce, zvýšení obrátu, byl nestandardní. Žalovaný ale neuvedl, v čem je nestandardní žalobcem provedené investování, které žalobce realizoval. Podobně žalovaný nenabídl jediný důkaz k požadavku na přesnější specifikaci zboží, resp. v čem je tato specifikace nedostatečná; jen vyjadřuje pochybnost, nic ale nedokazuje a jen označuje žalobcem předložené důkazy za nedostatečné. Žalovaný tak

nemůže jen prohlašovat, že mu něco připadá „nestandardní“ - rezignoval na skutečné zjišťování věci a nezjistil, kde vznikl daňový problém a nyní si vybral jedinou osobu, která zůstala kontaktní a tak ji „stíhá“ za její údajnou neobezřetnost. K tomu, jak má vypadat „standardní“ podnikání, žalovaný opět ničeho neuvádí. Proto je rozhodnutí žalovaného nepřezkoumatelné. Obdobné se týká i podoby úhrady zboží apod. Jednalo se totiž zde jen o „investiční“ přeprodávání zboží – proto probíhalo – racionálně – v jediný den, neboť tak si žalobce legitimně snižoval náklady na skladování apod. Celkově se v případě rozhodnutí žalovaného jedná o argumentaci v kruhu.

[44] Žalovaný plně odkázal na své vyjádření k žalobě. Navíc považoval koncepci svého rozhodnutí za řádnou. Žalovaný také netvrdí, že by obchodní spolupráce se společností TREBOSS byla navázána „ze dne na den“, nýbrž tvrdil, že žalobce začal takto obchodovat s komoditami, se kterými dříve neobchodoval, a to v mnohamilionových částkách. Navíc je příznačné, že žalobce sám uvádí, že je nyní jediným kontaktním subjektem v řetězci.

V. Posouzení věci soudem

[45] Zdejší soud přezkoumal v mezích žalobních bodů napadené rozhodnutí žalovaného, jakož i předcházející rozhodnutí správního orgánu prvního stupně včetně řízení předcházejícího jeho vydání, a shledal, že **žaloba není důvodná**.

[46] Soud považuje mezi stranami za nespornou skutečnost, že v rámci obchodního řetězce, do něhož byl žalobce zapojen, došlo k daňovému podvodu. Jádrem sporu tak zůstává otázka, zda žalobce o této skutečnosti věděl nebo vědět mohl a zda tedy bylo na místě neuznat mu z toho důvodu nárok na odpočet daně z přidané hodnoty (§ 72 a § 73 zákona o DPH).

[47] V daném ohledu soud uvádí, že z obecného hlediska souhlasí s vymezením problematiky, resp. relevantní právní úpravy a judikatury, jak ji žalovaný podal v bodech 12 až 33 žalobou napadeného rozhodnutí. Obdobným způsobem ostatně pojímá danou otázku i Nejvyšší správní soud (co se týká námítky žalobce směřující proti struktuře žalobou napadeného rozhodnutí, považuje zdejší soud jeho podobu za otázku čistě technickou, která sama o sobě nemá žádný vliv na správnost rozhodnutí samého; zvolená struktura rozhodnutí žalovaného nevykazuje žádné „zvláštnosti“ a podobně, kdy jsou nejdříve vymezeny obecné principy rozebírané problematiky a poté konkrétní okolnosti projednávaného případu, věc někdy pojímají i jiné správní orgány či správní soudy). Rovněž Krajský soud v Brně tedy úvodem své argumentace k věci k předmětné problematice uvádí (např. s odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 1. 2016, č. j. 4 Afs 233/2015-57, dostupný na www.nssoud.cz) následující:

[48] Problematikou karuselových (kolotočových) podvodů, potažmo podvodů, ke kterým dochází v rámci různých řetězců, se již v celé řadě případů zabývala judikatura Nejvyššího správního soudu a unijního Soudního dvora, z níž správní soudy ve svých rozhodnutích vychází. Tak např. v rozsudku ze dne 25. 6. 2015, č. j. 6 Afs 130/2014-60, publikovaném pod č. 3275/2015 Sb. NSS, Nejvyšší správní soud shrnul, že v případech karuselových podvodů *„je zásadní interpretace a následná aplikace pojmu ‚podvod na DPH‘. Ten je správními soudy užíván ve smyslu judikatury Soudního dvora, týkající se zneužití práva či kolotočových podvodů na DPH [rozsudky ze dne 12. 1. 2006 ve spojených věcech Optigen Ltd a Fulcrum Electronics Ltd (v likvidaci) a Bond House Systems Ltd proti Commissioners of Customs &*

Excise, C-354/03, C-355/03 a C-484/03, Sb. rozh., s. I-483 (dále jen ‚věc Optigen‘), a ze dne 6. 7. 2006 ve spojených věcech C-439/04 a C-40/04 Axel Kittel proti Belgickému státu a Belgický stát proti Recolta Recycling SPRL, Sb. rozh., s. I-6161 (dále jen ‚věc Kittel‘), rozsudek Soudního dvora ze dne 21. 6. 2012, ve spojených věcech Mahagében kft a Péter Dávid, C-80/11 a C-142/11, (dále jen ‚věc Mahagében‘)]. Judikatura Soudního dvora tímto pojmem označuje situace, v nichž jeden z účastníků neodvede státní pokladně vybranou daň a další si ji odečte, a to za účelem získání zvýhodnění, které je v rozporu s účelem šesté směrnice [šestá směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu - Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně, ve znění směrnice Rady 2002/38/ES ze dne 20. května 2002; ta byla nahrazena směrnicí Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (pozn. KS v Brně)], neboť uskutečněné operace neodpovídají běžným obchodním podmínkám. V této souvislosti lze odkázat na již shora uváděné rozsudky Soudního dvora, kde termín ‚podvod na DPH‘ je v tomto smyslu běžně užíván a je jak obsahem samotných položených předběžných otázek, tak stanovisek generálních advokátů, jakož i obsahem samotných rozsudků Soudního dvora. Generální advokát Colomer ve svém stanovisku ke spojeným věcem podvodu na DPH konstatoval, že ve skutečnosti existují varianty tak neobvyklé a spletité, jako je představivost těch, kteří je připravují: ve všech případech jde v podstatě o to, že není odvedena určitá částka získaná jako DPH (srov. k tomu rozsudek NSS ze dne 18. 3. 2010, č. j. 9 Afs 83/2009 - 232). Posuzování subjektivní stránky jednání stěžovatelky, tedy hodnocení její vědomosti o daňovém podvodu, částečně souvisí s předchozí námitkou, tedy s interpretací daňového podvodu. Jak již bylo uvedeno, pojmem podvodu na DPH se zabýval Soudní dvůr zejména v rozsudcích citovaných v bodě [47] výše. Ve věci Optigen je zdůrazněno, 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. Zavedení systému odpovědnosti bez zavinění by totiž překračovalo rámec toho, co je nezbytné pro ochranu plateb do veřejného rozpočtu (srov. rozsudky ze dne 11. 5. 2006, Federation of Technological Industries a další, C-384/04,-Sb. rozh. s. I-4191, bod 32, jakož i ze dne 21. 2. 2008, Netto Supermarkt, C-271/06, Sb. rozh. s. I 771, bod 23). Vzhledem k tomu, že odmítnutí nároku na odpočet podle bodu 45 tohoto rozsudku je výjimkou ze základní zásady, kterou tento nárok představuje, je na daňovém orgánu, aby dostatečně právně prokázal objektivní okolnosti umožňující učinit závěr, že osoba povinná k dani věděla nebo musela vědět, že plnění uplatňované k odůvodnění nároku na odpočet bylo součástí podvodu spáchaného dodavatelem či jiným subjektem operujícím v dodavatelském řetězci na vstupu (Mahagében, bod 49). Uvedený výklad Soudního dvora převzala i judikatura Nejvyššího správního soudu. Ta potvrdila, že každá účetní transakce mezi dodavatelem a jeho odběratelem v řetězci musí být posuzována sama o sobě a charakter jednotlivých transakcí v řetězci nemůže být změněn předchozími nebo následnými událostmi (srov. rozsudek ze dne 27. 7. 2007, č. j. 5 Afs 129/2006 - 142). Zásada daňové neutrality brání obecné diferenciaci mezi legálními a protiprávními plněními. Proto subjekty, které přijmou veškerá opatření, jež 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 (viz rozsudek ze dne 11. 5. 2006 Commissioners of Customs & Excise a Attorney General proti Federation of Technological Industries a další, C-384/04, Sb. rozh., s. I 4191, bod 33). Pokud je ovšem 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 DPH, je věcí vnitrostátního soudu odmítnout takové osobě povinné k dani přiznat nárok na odpočet. Osoba povinná k dani, která věděla nebo měla vědět, že se svým nákupem účastní podvodného plnění, pak musí být pro účely šesté směrnice považována za osobu účastnící se tohoto podvodu, a to bez ohledu na to, zda má z následného prodeje zboží prospěch, či nikoli. V takové situaci totiž osoba povinná k dani pomáhá pachatelům podvodu a stává se jejich spolupachatelem (viz věc Kittel, cit. v bodě [47] výše). Tyto principy rovněž následně přejala i judikatura Nejvyššího správního soudu (např. rozsudky ze dne 30. 4. 2008, č. j. 1 As 15/2008 - 100, nebo ze dne 30. 7. 2010, č. j. 8 Afs 14/2010 - 195, publikovaný pod č. 2172/2011 Sb. NSS). Není tedy povinností správních orgánů či dokonce správních soudů prokázat, jakým způsobem a konkrétně kterým z dodavatelů v řetězci byl spáchán podvod. V daňovém řízení musí být nicméně postaveno najisto, v jakých skutkových okolnostech daňový podvod spočíval. Správce daně přitom může vycházet z mnoha indicií, které jsou mu k dispozici. V rozsudku ze dne 10. 6. 2015, č. j. 2 Afs 15/2014 - 59, kupříkladu posuzoval zdejší soud případ, ve kterém daňové orgány založily svůj závěr o tom, že stěžovatelka věděla nebo měla vědět, že se svou ekonomickou aktivitou účastní podvodu na DPH, na vyhodnocení celkem čtyř okruhů indicií: na neobvyklé ceně emisních povolenek, na absolutním selhání kontrolních mechanismů stěžovatelky, na záznamech telefonických hovorů zaměstnanců stěžovatelky a na způsobu obchodování stěžovatelky (nestandardně pasivní přístup při hledání obchodních příležitostí ze strany stěžovatelky)“ (zvýraznění provedl KS v Brně).

[49] Nejvyšší správní soud dále v rozsudku ze dne 10. 6. 2015, č. j. 2 Afs 15/2014-59, dostupném na www.nssoud.cz, k prokazování zavinění dovodil, že „[p]ři obecném hodnocení subjektivní stránky daňového subjektu je prakticky bez významu také to, v jakém hospodářském odvětví proběhlo podvodné jednání a zda toto odvětví již bylo či nebylo zasaženo podvody na DPH“. Vycházel přitom z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 4. 2008, č. j. 2 Afs 35/2007-111, dostupného na www.nssoud.cz, dle něhož „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 jakéhokoliv 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 posouzení otázky, zda věděly nebo mohly vědět, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na dani z přidané hodnoty. Toto posouzení bude vždy věcí individuálního posouzení správce daně, který musí v každém případě prokázat okolnosti nasvědčující tomu, že se jedná o takový případ. Obecně lze říci, že vyšší nároky bude možno klást na subjekty na trhu zavedené a s touto v České republice objektivně existující problematikou podvodů na dani z přidané hodnoty prokazatelně seznámené“ (relevantní části zvýraznil zdejší soud).

[50] V rozsudku ze dne 23. 8. 2013, č. j. 5 Afs 83/2012-46, publikovaném pod č. 2925/2013 Sb. NSS, Nejvyšší správní soud k otázce rozložení důkazního břemene při prokazování karuselových podvodů konstatoval, že „důkazní břemeno nelze pojímat extenzivně a je nutno vymezit jeho rozměr. Jestliže tedy stěžovatel v daňovém přiznání tvrdil, že uskutečnil intrakomunitární plnění, a z toho důvodu uplatnil osvobození od daně, bylo součástí jeho důkazního břemene nejen prokázat, že odběratel je osobou registrovanou k dani v jiném členském státě, ale rovněž, že zboží bylo do tohoto státu skutečně přepraveno, a v

intencích judikatury SDEU, jakož i v intencích rozhodnutí zdejšího soudu č. j. 8 Afs 14/2010 - 195 i to, že přijal veškerá opatření, která od něj mohou být rozumně vyžadována k ověření, že jeho plnění nepovede k účasti na daňovém podvodu“ (zvýraznění původní). Dále uvedl, že důkazní břemeno je omezeno principy fungování jednotného trhu a přijetí uvedených opatření může být státem vynucováno pouze s respektem k základním svobodám zavedeným Smlouvou o fungování Evropské unie, jako je zejména volný pohyb zboží.

[51] Obdobně jako Nejvyšší správní soud v bodě 27 svého rozsudku dne 28. 1. 2016, č. j. 4 Afs 233/2015-57, i zdejší soud s ohledem na citovanou judikaturu shrnuje, že při prokazování karuselových podvodů je povinností správce daně, aby v konkrétní transakci prokázal objektivní skutečnosti, z nichž lze učinit závěr, že určitý daňový subjekt minimálně věděl, nebo měl vědět, že plnění uplatňované k odůvodnění nároku na odpočet bylo součástí podvodu spáchaného dodavatelem či jiným subjektem operujícím v dodavatelském řetězci. 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 (soud zde tedy zdůrazňuje, že při přenesení důkazního břemene zpět na daňový subjekt je to právě tento daňový subjekt, který má za povinnost prokazovat, že přijal veškerá potřebná opatření).

[52] Již na základě uvedeného považuje soud za vyvrácenou jednu z prvních (obecných) námitek žalobce směřujících k tomu, že daňové orgány mají za povinnost posuzovat zejména subjektivní stránku věci (povědomost, ať již skutečnou nebo legitimně očekávatelnou, daňového subjektu o daňovém podvodu), resp. že posouzení subjektivní stránky by mělo strážce objektivní předcházet. Je tomu totiž naopak – o čistě subjektivní kategorii jako je např. dobrá víra, lze pojmově usuzovat pouze a právě z objektivních a objektivně zjištělných okolností, které je třeba dát do souvislosti s konkrétními okolnostmi případu a vlastnostmi a postavením dotčeného daňového subjektu. Zcela správně tak žalovaný ve vyjádření k žalobě poukázal na to, že Nejvyšší správní soud v bodě 45 rozsudku ze dne 10. 11. 2015, č. j. 9 Afs 163/2015-44, na který žalobce odkázal v rámci podpory své argumentace, uvádí, že: „*Stěžovatel se však dostatečně nevěnoval objektivní stránce věci, které by z povahy věci mělo předcházet (srovnej věc Kittel).*“ Lze tak se žalovaným souhlasit, že Nejvyšší správní soud v citovaném rozsudku vytýkal stěžovateli – Odvolacímu finančnímu ředitelství, že se v jím posuzovaném případě řádně nevypořádal s otázkou, zda byla předmětná plnění vůbec zasažena podvodem na dani z přidané hodnoty, pročez nebylo možné žalobci klást k tíži účast na tomto podvodu.

[53] Pro posouzení nynější věci výše uvedené znamená, že se soud bude muset dále zabývat tím, zda: a) správce daně (potažmo žalovaný) prokázal objektivní skutečnosti, z nichž lze učinit závěr, že žalobce věděl nebo měl vědět, že plnění uplatňované k odůvodnění nároku na odpočet bylo součástí podvodu spáchaného některým subjektem operujícím v dodavatelském řetězci; b) žalobce prokázal, že přijal veškerá opatření, která od něj bylo možné rozumně vyžadovat k ověření, že jeho jednání nepovede k účasti na daňovém podvodu. Ještě před tím však soud považuje za nutné se vypořádat s dalšími obecnými námitkami žalobce, které se týkají toho, zda povědomost daňového subjektu o daňovém podvodu je nutno postavit najisto, a to ve smyslu zásady *in dubio pro reo*, jejíž aplikovatelnost žalobce dovozuje mj. na základě toho, že nepřiznání nároku na odpočet daně z přidané hodnoty má jistou sankční povahu.

[54] Ke shora uvedeným otázkám zdejší soud uvádí, že je toho názoru, že ani v tomto směru není argumentace žalobce zcela případná. Je přitom třeba ji posoudit v kontextu rozložení důkazního břemene v rámci daňového řízení, a to i s přihlédnutím k problematice podvodů na dani z přidané hodnoty, stejně tak jako ve vztahu k míře jistoty, kterou je třeba dosáhnout pro to, aby mohl být nárok na odpočet daně z přidané hodnoty nepřiznán.

[55] V daných souvislostech krajský soud připomíná, že podle § 92 odst. 3 daňového řádu je povinností daňového subjektu prokázat „*všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních*“. Podle odst. 4 téhož ustanovení dále „*pokud to vyžaduje průběh řízení, může správce daně vyzvat daňový subjekt k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, a to za předpokladu, že potřebné informace nelze získat z vlastní úřední evidencí*“. Správce daně podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu naopak prokazuje „*skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem*“.

[56] Podle výše citovaných ustanovení je daňový subjekt povinen prokazovat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém přiznání, nebo skutečností potřebných pro správné stanovení daně, k jejichž prokázání byl správcem daně vyzván. Daňový subjekt prokazuje svá tvrzení především svým účetnictvím a jinými povinnými záznamy. Správce daně však může vyjádřit pochybnosti ohledně věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů. Správce daně nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují natolik vážné a důvodné pochyby, že činí účetnictví nevěrohodným, neúplným, neprůkazným nebo nesprávným. Pokud správce daně unese své důkazní břemeno ve vztahu k výše popsaným skutečnostem, je na daňovém subjektu, aby prokázal pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví a jiných povinných záznamů ve vztahu k předmětnému účetnímu případu, popř. aby svá tvrzení korigoval. Daňový subjekt bude tyto skutečnosti prokazovat zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím a evidencemi (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119, publikovaný pod č. 1572/2008 Sb. NSS, ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008-86, dostupný na www.nssoud.cz, ze dne 18. 1. 2012, č. j. 1 Afs 75/2011-62, dostupný na www.nssoud.cz, nebo ze dne 12. 2. 2015, č. j. 9 Afs 152/2013-49, dostupný na www.nssoud.cz).

[57] Jak uvedl i Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku ze dne 14. 12. 2016, č. j. 4 Afs 179/2016-60, dostupném na www.nssoud.cz, „[u]vedené zásady vztahující se k průběhu dokazování v daňovém řízení se v zásadě uplatní i v případě, kdy má správce daně podezření, že předmětné transakce byly zatíženy daňovým podvodem. [...] Za takové situace je pak z hlediska posouzení nároku na odpočet daně rozhodné posouzení všech objektivních okolností vykázané transakce, včetně právní, obchodní a osobní vazby mezi zúčastněnými subjekty (bliže viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 4. 2010, č. j. 9 Afs 94/2009 - 156). [...] Kromě objektivních okolností je nutné posoudit i subjektivní stránku jednání, tedy vědomost daňového subjektu o daňovém podvodu. 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 (viz rozsudek SDEU ze dne 6. 7. 2006 ve spojených věcech C-439/04 a C-440/04, Axel Kittel a Recolta Recycling SPRL). Správce daně přitom může vycházet z mnoha indicií, které mu jsou k dispozici (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 6. 2015, č. j. 6 Afs 130/2014 - 60, a další). Subjektivní stránka jednání se posuzuje také podle opatření, která daňové subjekty přijmou, aby zajistily, že jejich plnění nejsou součástí podvodu (viz rozsudek SDEU ze dne 11. 5. 2006 ve věci C-384/04, Federation of Technological Industries a další, bod 33). [...] Prokázat naplnění objektivních a subjektivních okolností daňového podvodu je nepochybně úkolem správce daně. To však nic nemění na průběhu dokazování v daňovém řízení, které k prokázání těchto okolností směřuje. [...] Z judikatury SDEU rovněž neplýne žádná modifikace přenosu důkazního břemene v daňovém řízení, pokud existuje podezření na zatížení transakcí daňovým podvodem.“ (zvýraznění doplněno KS v Brně)

[58] Z citovaného rozsudku, který se ostatně vyjadřuje rovněž již k výše vypořádané argumentaci žalobce, se podává, že i v případě podezření, že posuzované transakce byly zatíženy daňovým podvodem, platí obecná pravidla pro rozložení důkazního břemene jako v každém jiném daňovém řízení. Nelze proto mechanicky aplikovat v podstatě trestněprávní zásadu *in dubio in reo*, jak to činí žalobce (řízení o nároku na odpočet daně z přidané hodnoty nelze přísně vzato brát ani za sankční řízení). Zároveň je třeba poznamenat, že v rámci rozhodování týkajícího se nároků na odpočet daně z přidané hodnoty v souvislosti s podvodem na dani z přidané hodnoty je situace pro subjekt uplatňující odpočet nastavena i judikaturou poměrně přísně. Např. v rozsudku ze dne 30. 7. 2010, č. j. 8 Afs 14/2010-195, publikovaném pod č. 2172/2011 Sb. NSS, konstatoval Nejvyšší správní soud, že „[p]rokazování, zda stěžovatel věděl nebo měl vědět, že se svou obchodní aktivitou účastní daňového podvodu, není jistě jednoduché. Okolnosti však naznačují, že stěžovatel dobrou víru osvědčit nemůže“ (zvýraznění doplnil KS v Brně). Navíc, jak uvedl Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 15. 2. 2017, č. j. 1 Afs 53/2016-55, dostupném na www.nssoud.cz, „[i] v případě, že žádný ze shromážděných důkazů není sám o sobě dostačujícím důkazem k prokázání protiprávního jednání, ucelený souhrn těchto důkazů může mít dostatečnou vypovídací schopnost (srov. např. rozsudky ze dne 29. 1. 2015, č. j. 8 Afs 25/2012 – 351, odst. 261, nebo ze dne 29. 3. 2012, č. j. 5 Afs 7/2011 – 619)“. Podobně i odborná literatura (Burda, Z. Věděl nebo vědět mohl – výběr z judikatury. Daně a právo v praxi, č. 4/2016) shrnující závěry judikatury Nejvyššího správního soudu konstatuje, že „[p]okud podnikatelé obchodují způsobem, který sice není nezákonný, ale vzbuzuje u finančních orgánů i soudů pochybnosti, může to způsobit neuznání nadměrného odpočtu. Důkazy proti daňovému subjektu nemusí být nijak dramaticky silné, často jde o jednotlivé „střípky“, které samy o sobě nic neznamenají, ale pokud jich je více, „příběh vyzní v neprospěch daňového subjektu“.“

[59] Shora uvedené je nadto třeba pojímat a interpretovat v souvislosti s tím, že z judikatury Soudního dvora EU i Nejvyššího správního soudu „*nevyplývá pro podnikatele bezbřehá ochrana nároku na odpočet DPH, ale povinnost 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 daňového 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 svých obchodních partnerů*“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 10. 2015, č. j. 7 Afs 237/2015-33, dostupný na www.nssoud.cz). Jak uvedl Nejvyšší správní soud také ve svém

rozsudku ze dne 15. 2. 2017, č. j. 1 Afs 53/2016-55, „[j]akkoliv bylo na žalobkyni, za jakých podmínek obchod uzavře a jaká rizika je ochotna podstoupit, pokud následně chtěla nárokovat odpočet DPH vztahující se k takové transakci, bylo na ní, aby si zajistila podklady, které jí umožní takový nárok řádně uplatnit a které prokážou, že jednala v dobré víře, že se neúčastní podvodného jednání“; přitom „[p]okud však okolnosti transakce vzbuzují podezření o možném podvodu na DPH, lze po osobě povinné k dani požadovat větší obezřetnost“. Zároveň „[n]ámitky, podle kterých není stěžovateli zřejmé, jaké jiné než listinné podklady by mohly být v dané souvislosti předloženy, se míjí svojí plausibilitou. Je totiž věcí daňového subjektu, jaké důkazní prostředky ve vztahu k prokázání tvrzené skutečnosti zvolí. Samotné přesné vymezení nástrojů, jimiž by bylo možno absolutně prokázat určité skutečnosti, není možné pro potřeby praxe definovat“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 7. 2010, č. j. 8 Afs 14/2010-195).

[60] Již zde, v rámci vymezení východisek pro posouzení konkrétních okolností předmětné věci, se soud vyjadřuje k obecné námitce žalobce, že žalovaný měl vymezit, jaká rozumná opatření bylo možné po něm v dané věci požadovat, co tedy konkrétního měl žalobce učinit, aby se o daňovém podvodu dozvěděl či alespoň měl možnost se dozvědět. K této námitce soud uvádí, že taková povinnost, jakou tvrdí žalobce, žalovaného nestíhala. V tomto směru lze odkázat na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 1. 2016, č. j. 4 Afs 233/2015-47, dle jehož bodu 66 není povinností správce daně (či odvolacího orgánu) identifikace určitých opatření, ani vymezení opatření, která daňový subjekt přijmout mohl. Dle tohoto rozsudku postačovalo pouze to, aby správce daně prokázal objektivní skutečnosti, z nichž vyplývalo, že žalobce minimálně věděl, nebo mohl vědět, o své účasti na daňovém podvodu; jelikož důkazní břemeno ohledně přijatých opatření spočívalo v případě řešeném Nejvyšším správním soudem výlučně na stěžovateli (žalobci) a stěžovatel neprokázal, že by nějaká taková preventivní opatření přijal, konstatoval Nejvyšší správní soud, že daňový subjekt neunesl své důkazní břemeno ohledně míry zavinění při účasti na daňovém podvodu. Zdejší soud pak v návaznosti na to opakuje, že žalovaného nestíhala žalobcem tvrzená povinnost a daná námitka tak není opodstatněná.

[61] Krajský soud v Brně přitom považuje za prokázané, že případ posuzovaných obchodních transakcí vykazoval od počátku některé znaky a okolnosti, které bývají (ačkoli samy o sobě nejsou nezákonné nebo nemusí vzbuzovat podezření, je třeba hodnotit jejich souhrn) typicky spojené s kolotočovými či řetězovými podvody na dani z přidané hodnoty. Lze tak uvést např. žalobce nerozporovaná skutečnost, že při obchodování s předmětnými artikly činila marže žalobce zpravidla částku 1 % - 3 %, v příslušných rámcových smlouvách se zahraničními odběrateli chybí zajištění splnění závazku, placení některých faktur (v podrobnostech body 71 a násl. žalobou napadeného rozhodnutí) v hotovosti (k těmto znakům viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 8. 2015, č. j. 2 Afs 104/2015-33, dostupný na www.nssoud.cz; k problematice nízké marže z odborné literatury viz také *Koupil, V. Karuselové podvody – jak je poznat a vést v nich dokazování*. Státní zastupitelství, č. 5/2014), prvotní nákup v rámci řetězce v jiném členském státu, osobní propojení mezi jednotlivými subjekty (k těmto znakům viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 8. 2016, č. j. 2 Afs 55/2016-38, publikovaný pod č. 3505/2017 Sb. NSS; v nyní posuzované věci přitom bylo dáno osobní propojení mezi společnostmi EGEKaM a žalobcem v případě některých transakcí s akátovou spárovkou), nákupy a prodeje zboží mezi (více) zúčastněnými subjekty ve stejný den (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 5.

2013, č. j. 1 Afs 13/2013-61, dostupný na www.nssoud.cz; k „přefakturaci“ zboží mezi dotčenými subjekty v rámci jediného dne při shodném množství zboží a minimálním navýšení ceny v řetězci viz také rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 12. 2015, č. j. 1 Afs 92/2015-35, dostupný na www.nssoud.cz).

[62] Později se projevila nekontaktnost původních dodavatelů a odběratelů (resp. jejich jednatelů či obecně statutárních orgánů); soud si přitom uvědomuje, že nekontaktními začaly tyto osoby být zpravidla až po zahájení daňových kontrol, nicméně tento fakt logicky „vzbudil“ zájem daňových orgánů o předmětné transakce.

[63] K jednotlivým konkrétním námitkám pak zdejší soud uvádí, že se s ohledem na výše uvedené nedomnívá, že by ve věci nebyly dodrženy principy daňového řízení spojené s rozvržením důkazního břemene mezi žalobce a správce daně. Jak již bylo řešeno, daňové orgány v řízení poukázaly na některé nestandardní okolnosti posuzovaných transakcí, přičemž v důsledku toho se „míč“ vrátil na žalobcovu stranu „hřiště“, kdy žalobce měl prokázat, že přijal veškerá opatření, která od něj bylo možné rozumně vyžadovat k ověření, že jeho plnění nepovede k účasti na daňovém podvodu. V souvislosti s tím také nelze plně přisvědčit námitce, že daňové orgány věc posuzovaly ze svého pohledu, tedy z hlediska toho, co mohly zjistit ony samy, a nikoli z pohledu toho, co mohl zjistit žalobce (zde žalobce zmiňuje oprávnění daňových orgánů, která jim umožňují dostat se k informacím, které žalobce nemohl mít dispozici). O všech okolnostech uvedených v bodě 61 tohoto rozsudku ovšem žalobce buď bezpochyby, nebo skoro jistě musel vědět již na počátku svého zapojení do řetězce či nejpozději v průběhu obchodování. K tomu je třeba připočítat některé další nestandardní okolnosti, které spočívají např. v tom, že velká část dodávek zboží odběratelům neproběhla tak, jak je uvedeno v příslušných CMR listech (tuto skutečnost daňové orgány podrobně doložily relevantními výpisy z mýtných bran, které poskytlo Ředitelství silnic a dálnic ČR – v podrobnostech lze podle názoru soudu odkázat na body 77 až 85 a 98 až 102 rozhodnutí žalovaného), a to v takovém rozsahu, že to nešlo vysvětlit jednotlivou chybou „lidského faktoru“ či občasnou změnou naplánované dopravy.

[64] Krajský soud v Brně přitom uznává, že např. až později zjištěná nekontaktnost některých dodavatelů v řetězci (a rovněž odběratelů žalobce) mohla navodit dojem, že věc je hodnocena v důsledku tzv. předsudku zpětného hodnocení (*hindsight bias*), nicméně již shora konstatované skutečnosti měly vést žalobce ke zvýšené obezřetnosti. V tomto směru lze ostatně souhlasit s vyjádřením a názorem žalovaného, že následnou nekontaktnost obchodních partnerů žalobce (a tedy i nemožnost ověřit reálné uskutečnění některých zdanitelných plnění) nebyla žalobci kladena bez dalšího k tíži. Jak lze seznat i z napadeného rozhodnutí, daná skutečnost sice měla význam při posuzování, zda bylo obchodování v řetězci stíženo podvodem na dani z přidané hodnoty, avšak ve vztahu k posouzení možné účasti žalobce na tomto podvodu nebyly závěry vyplývající z této skutečnosti za stěžejní. V daném ohledu žalovaný odkázal na celý komplex jiných zjištění, ze kterých byl dovozen závěr o možnosti odepřít žalobci odpočet na dani z přidané hodnoty.

[65] Rovněž je třeba konstatovat, že žalovaný ve svém rozhodnutí nepopíral, že žalobcovy transakce mohly mít jistý ekonomický smysl; to uznával přesto, že na první pohled budily podezření mj. již jen tím, že byl žalobce zapojen jako další článek do již fungujícího obchodování mezi společnostmi TREBOSS a společnostmi PN TRADE a A. G. Pellami,

přičemž žalobcova marže byla nápadně nízká (jak žalovaný prokázal kalkulací marže a např. nákladů na přepravu u jednotlivých obchodních případů – viz body 86 a 87 rozhodnutí žalovaného). Uvedené skutečnosti, podobně jako některé jiné v řešené věci, však měly opět vést ke zvýšené obezřetnosti žalobce, přičemž pokud žalobce tvrdí, že provedl dostatečná opatření a dané obchodní spolupráce si pečlivě vyhodnotil, souhlasí soud se žalovaným, že žalobce v průběhu správního řízení nic takového nedoložil. Jak už bylo přitom řečeno, je věci daňového subjektu, jaké důkazní prostředky ve vztahu k prokázání tvrzených skutečností zvolí a přesné vymezení nástrojů, jimiž by bylo možno absolutně prokázat určité skutečnosti, není možné pro potřeby praxe obecně definovat; zároveň neměl správce daně ani žalovaný povinnost žalobci konkrétně uvádět, jaké důkazní prostředky si měl žalobce opatřit.

[66] Žalobce také namítá, že v rámcových smlouvách a popřípadě v příslušných fakturách bylo obchodované zboží dostatečně specifikováno, a že za kvalitu a množství zboží měl nést odpovědnost zprostředkovatel obchodů, společnost TREBOSS. K těmto otázkám se žalovaný souborně vyjádřil např. v bodě 103 svého rozhodnutí, přičemž soud se ztotožňuje s tam uvedeným konstatováním, že z předložených rámcových kupních smluv naopak vyplývá, že odpovědnost za zboží měl ve vztahu k odběratelům nést právě žalobce (bod VII. rámcové kupní smlouvy ze dne 10. 9. 2009, uzavřené mezi žalobcem a společností A. G. Pellami, bod VII. rámcové kupní smlouvy ze dne 15. 6. 2010, uzavřené mezi žalobcem a společností PN TRADE). To v případě smluv s plněním v řádech milionů korun, při již konstatované nízké marži žalobce, vzbuzuje rovněž pochybnosti o racionalitě a standardnosti celého takto zvoleného systému obchodování. Přitom k problematice specifikace zboží se žalovaný vyjádřil například v bodě 92 (hovězí usně) či 94 (akátová spárovka a hranol dub) svého rozhodnutí. Zároveň je v obou zmíněných rámcových kupních smlouvách dohodnuta výhrada vlastnictví, u níž, jak uvádí i žalovaný, není nikde doloženo, že by byla dodržována (viz bod 88 rozhodnutí žalovaného); tato skutečnost opět vzbuzuje pochybnosti o celém průběhu obchodování. Lze se v tomto směru shodnout s názorem žalovaného, že žalobce v podstatě rezignoval na průzkum trhu, nedoložil podrobné prověření si svých odběratelů, nedoložil, že by se zajímal o dodavatele společnosti TREBOSS (vyjma personálně propojené společnosti EGEKaM), přičemž celé obchodování se neslo v „režii“ právě společnosti TREBOSS. Ta zajišťovala dodavatele i odběratele zboží, v podstatě se starala i o specifikaci zboží a další s obchodování spojenými otázkami (např. doprava a skladování). „Obezřetnost“ žalobce se tak omezila, alespoň podle doložených podkladů, na v jádru (jak uvádí ve vyjádření k žalobě i žalovaný) bezvýhradnou důvěru žalobce ve jmenovanou společnost; vzhledem ke všem okolnostem posuzovaných obchodních případů (mj. i započetí obchodování s komoditou – v podobě hovězích usní – s níž žalobce nevykázal jakoukoli zkušenost, v milionových částkách) tak nelze hovořit o zachování rozumné míry obezřetnosti, která by měla být obvyklá v obchodních stycích (k nedostatečnému prověřování obchodních partnerů např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 1. 2008, č. j. 9 Afs 67/2007-147, či ze dne 8. 10. 2015, č. j. 4 Afs 186/2015-34, oba dostupné na www.nssoud.cz, a ze dne 30. 7. 2010, č. j. 8 Afs 14/2010-195).

[67] Soud dodává, že si je vědom soudních sporů, které žalobce dle svých tvrzení vede s některými svými odběrateli. Zdejší soud přiznává, že se žalobci může jevit poněkud tvrdé, pokud jsou mu tyto spory žalovaným „vytýkány“, pakliže žalobce argumentuje, že předmětné spory svědčí o tom, že se jednalo o skutečné obchodování, a ne o to, že by žalobce chtěl být ze zapojení do řetězce zatíženého daňovým podvodem. Zároveň je však v souvislosti

s konstatovaným možné připomenout nedokonalou smluvní dokumentaci spojenou s posuzováním obchodováním žalobce a nesjednání žádných zajišťovacích mechanismů, což mohlo rovněž vést k nutnosti vést následné soudní spory a může svědčit o nedostatečné obezřetnosti žalobce.

[68] K dalším námitkám žalobce uvádí soud, že lze souhlasit se žalovaným, že z napadeného rozhodnutí nevyplývá, že by rozhodujícím faktorem pro neuznání odpočtu daně z přidané hodnoty byl mezi jinými sám fakt, že žalobce navázal obchodní spolupráci se společností TREBOSS „ze dne na den“. Z napadeného rozhodnutí, jak již bylo naznačeno, vyplývá spíše to, že žalobci bylo, v souvislosti s nedostatečnými preventivními postupy k zabránění své účasti na řetězci zatíženém podvodem na dani z přidané hodnoty, kladeno k tíži spíše to, že v podstatě „najednou“ začal provádět mnohamilionové obchody s hovězími usněmi, tedy komoditou, s níž nikdy dříve neobchodoval, a neměl s ní žádné zkušenosti; tento fakt svědčí o jisté nestandardnosti v obchodování spojené s již řečenou „přílišnou“ důvěrou ve společnost TREBOSS a takovou „důvěru“ nelze považovat za dostatečný kontrolní mechanismus, jak naznačuje žalobce.

[69] Jak žalovaný poukazuje i ve svém vyjádření k žalobě, v bodě 136 žalobou napadeného rozhodnutí bylo opravdu uvedeno, že žalovaný nerozporuje, že žalobcem deklarované transakce byly realizovány (z toho důvodu nebylo nutné provádět důkazy čestnými prohlášeními slovenských dodavatelů či paní M., popř. výsledky řidičů, kteří měli zboží dopravovat; obdobné se týká i žalobcem předkládaného rozsudku Okresného soudu Bratislava II. Jak navíc vyplývá z obsahu správního spisu, některé z takto uváděných osob, zejména slovenští odběratelé, byli nekontaktní.). Nelze však hovořit o rozporu či protimluv, který by zatížil rozhodnutí žalovaného nezákonností. V napadeném rozhodnutí bylo uvedeno, v čem měl podvod na dani z přidané hodnoty spočívat (jak již bylo řečeno, ani žalobce sám v podstatě nerozporuje, že tu podvod byl); už shora vzpomenuté nestandardní okolnosti přepravy zboží (rozpor mezi tvrzením žalobce a zjištěným skutkovým stavem) žalovaný posoudil jako jednu z objektivních okolností svědčících o tom, že žalobce věděl nebo mohl a měl vědět o své účasti na daňovém podvodu, nikoli jako důkaz toho, že k dodání zboží konečným odběratelům žalobce vůbec nedošlo. V tomto směru lze souhlasit se žalovaným, že šlo o otázku významnou pro posouzení možné vědomosti žalobce o jeho účasti na zjištěném daňovém podvodu. Ve zmíněném bodě 136 pak žalovaný rovněž zmínil, že ačkoli se žalobce dle vlastních slov (ve správním spise viz odpověď pod č. j. 1534049/13) osobně účastnil nakládek zboží, nebyla ani v jednom z předložených h CMR listů zanesena změna tahače (v souvislosti s nesprávným uvedením tahače v CMR listech); tato skutečnost také ilustruje, že žalobce nebyl při obchodování zcela obezřetný, potažmo oslabuje jeho tvrzení o vlastní dobré víře.

[70] Pokud se týká námitek žalobce uvedených v jeho vyjádření ze dne 24. 6. 2016, nelze žalobci přisvědčit, že se některá tvrzení žalovaného objevila poprvé až ve vyjádření k žalobě, a nikoli v samotném jeho rozhodnutí. Žalovaný např. v bodě 103 a 104 svého rozhodnutí výslovně hovoří o tom, že žalobce nepřijal dostatečná opatření pro to, aby se vyvaroval realizace plnění zasažených podvodem na dani z přidané hodnoty. O skladování zboží, resp. o tom, zda opustilo či neopustilo sklad, žalovaný hovoří v bodě 65 žalobou napadeného rozhodnutí, o obchodní marži např. v bodech 86 a 87, stejně tak jako se zabývá (viz výše) i problematikou dopravy zboží i personálním propojením v rámci řetězce. Jak již přitom bylo

rovněž výše řečeno, nestíhala žalovaného povinnost, aby žalobci sděloval, jaká konkrétní opatření měl přijmout, aby se vyhnul účasti na daňovém podvodu.

[71] Na základě pečlivého prostudování správního spisu a především rozhodnutí žalovaného se soud nedomnívá, že by žalovaný nesplnil své povinnost vyplývající z rozhodnutí ve věcech *Kittel* a *Recolta Recycling*, resp. *Mahagében* a *Dávid*, kdy žalovaný z objektivních okolností věci usuzoval na subjektivní stránku. V tomto směru si „stát“ (jak o tom hovoří žalobce) dle názoru soudu svá práva střezil dostatečně. Rovněž, jak již bylo řečeno, se žalovaný zabýval skutečnostmi, které musely být zřejmé a zjevné (především žalobci) už při začátku obchodování, resp. v jeho průběhu a přijetí přiměřených preventivních opatření požadoval právě s ohledem na ně. Dle soudu zde nelze hovořit o už vzpomenuté situaci tzv. *hindsight bias*.

[72] V celkovém kontextu věci tak dle názoru soudu možno souhlasit s žalovaným, že obdobně jako (v bodě 48) rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 7. 2013, č. j. 1 Afs 58/2013-34, dostupného na www.nssoud.cz, zjištěné indicie, byť každá sama o sobě nejsou nezákonné, ve svém souhrnu tvoří logický a ucelený soubor vzájemně se doplňujících a na sebe navazujících nepřímých důkazů, které spolehlivě prokazují skutečnost, že žalobce o podvodu na DPH věděl či minimálně vědět mohl. I tyto nepřímé důkazy tak prokazují subjektivní stránku jednání žalobce (srov. také bod 18 rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 12. 2014, č. j. 6 Afs 156/2014-47, rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 5. 2015, č. j. 3 Afs 136/2014-34, rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 5. 2012, č. j. 1 Afs 26/2012-34, popř. již citovaný bod 54 rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 2. 2017, č. j. 1 Afs 53/2016-55, dle něhož „[i] v případě, že žádný ze shromážděných důkazů není sám o sobě dostačujícím důkazem k prokázání protiprávního jednání, ucelený souhrn těchto důkazů může mít dostatečnou vypovídací schopnost“; všechna zmíněná rozhodnutí dostupná na www.nssoud.cz). Dané objektivní skutečnosti žalovaný podrobně uvedl ve svém rozhodnutí a soud, který dané skutečnosti konstatované žalovaným považuje za prokázané a relevantní, pro stručnost na odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí odkazuje.

[73] Soud se k poslední žalobní námitce, jak byla reprodukována výše, že daňové kontroly ve věci nebyly řádně ukončeny, vyjadřuje následujícím způsobem:

[74] Dle § 88 odst. 4 daňového řádu „[z]právu o daňové kontrole podepisuje kontrolovaný daňový subjekt a úřední osoba. Správce daně po podpisu předá stejnopis zprávy o daňové kontrole kontrolovanému daňovému subjektu. Podpisem zprávy o daňové kontrole je ukončeno její projednání, zpráva o daňové kontrole se považuje za oznámenou a současně je ukončena daňová kontrola.“

[75] Podle § 88 odst. 5 daňového řádu „[o]dmítne-li se kontrolovaný daňový subjekt seznámit se zprávou o daňové kontrole nebo ji projednat anebo se jejímu projednání vyhýbá, doručí mu ji správce daně do vlastních rukou; den doručení zprávy o daňové kontrole se pokládá za den jejího projednání a ukončení daňové kontroly“.

[76] Konečně dle § 88 odst. 6 daňového řádu „[o]depření podpisu zprávy o daňové kontrole kontrolovaným daňovým subjektem bez dostatečného důvodu nemá vliv na použitelnost zprávy o daňové kontrole jako důkazního prostředku. O tomto musí být ve zprávě kontrolovaný

daňový subjekt prokazatelně poučen. Okamžikem bezdůvodného odepření podpisu nastávají též účinky projednání, oznámení zprávy o daňové kontrole a ukončení kontroly.“

[77] Na základě těchto ustanovení se soud, stejně jako žalovaný, domnívá, že všechny daňové kontroly byly ukončeny řádně. Z protokolu o ústním jednání ze dne 3. 7. 2014, č. j. 1239427/14/2912-05401-701609, vyplývá, že žalobce při projednání zpráv o daňové kontrole odepření podpisu dotčených zpráv o daňové kontrole č. j. 1230728/14/2912-05401-701609, č. j. 1230739/14/2912-05401-701609, č. j. 1230750/14/2912-05401-701609, a č. j. 1230753/14/2912-05401-701609, odůvodnil tím, že správce daně nevyhověl žalobcově návrhu na provedení navržených důkazních prostředků a tím, že správce daně nepřipustil provedení svědecké výpovědi jednatele společnosti TREBOSS, pana K.; žalobce také nesouhlasil s tím, jak správce daně hodnotil předložené důkazní prostředky. Stejně jako žalovaný má i soud za to, že takové zdůvodnění odepření podpisu zpráv o daňové kontrole je pouze polemikou se závěry správce daně ohledně hodnocení důkazních prostředků (sem patří i úvaha o tom, zda budou či nebudou prováděny další navržené důkazní prostředky). V tomto smyslu však projednání zprávy o daňové kontrole neznamená, že by daňový subjekt a správce daně museli dospět ke shodným závěrům, co se týká právního názoru na věc, hodnocení skutkového stavu, provádění důkazů apod., přičemž by nepřistoupení správce daně na stanovisko daňového subjektu bez dalšího znamenalo oprávnění tohoto subjektu odepřít podpis zprávy o daňové kontrole s následkem jejího neprojednání. Podpis zprávy o daňové kontrole tedy nevyjadřuje souhlas daňového subjektu s obsahem této zprávy, ale toliko stvrzuje, že zpráva o daňové kontrole byla s daňovým subjektem projednána. Z tohoto pohledu nelze žalobcem uplatněné důvody odepření podpisu zpráv o daňové kontrole považovat za dostatečné. Jak poukázal i žalovaný, správce daně se s návrhy žalobce na provedení dalších důkazních prostředků vypořádal ve zprávách o daňové kontrole a také žalobci sdělil, proč jím uplatněné důvody pro odepření podpisu zpráv o daňové kontrole nelze považovat za dostatečné (viz sdělení ze dne 22. 8. 2014, č. j. 1394618/14/2912-05401-700610). Předmětnou problematikou se zabýval i žalovaný (zejména body 105 až 107, bod 119 žalobou napadeného rozhodnutí), přičemž především v bodech 105 až 118 opětovně zhodnotil také dané návrhy žalobce na provedení dalších důkazů.

[78] Vzhledem k popsáným okolnostem, kdy žalobce po projednání zpráv o daňové kontrole odmítl tyto zprávy podepsat a převzít (nejednalo se tak o situaci předvídanou § 88 odst. 5 daňového řádu), uplatnilo se ustanovení § 88 odst. 6 daňového řádu. Nešlo o jednání, které by bylo možné kvalifikovat jako odmítnutí seznámit se či projednat tyto zprávy o daňové kontrole, případně jako vyhýbání se projednání těchto zpráv o daňové kontrole, a nebylo tudíž možné uplatnit postup dle § 88 odst. 5 daňového řádu.

[79] Odepření podpisu zprávy o daňové kontrole je upraveno v § 88 odst. 6 daňového řádu, dle něhož odepření podpisu zprávy o daňové kontrole kontrolovaným daňovým subjektem bez dostatečného důvodu nemá vliv na použitelnost zprávy o daňové kontrole jako důkazního prostředku. Zdejší soud navíc souhlasí s žalovaným, že požadavek žalobce, aby správce daně předtím, než ukončí daňovou kontrolu, vydával nějaké rozhodnutí, kterým by odepření podpisu zpráv o daňové kontrole žalobcem prohlásil za bezdůvodné, nemá oporu v žádném právním předpisu. Z § 88 odst. 6 daňového řádu je naopak zřejmé, že ukončení daňové kontroly nastává ze zákona okamžikem bezdůvodného odepření podpisu zprávy o daňové kontrole, resp. okamžikem odepření podpisu zprávy bez dostatečného důvodu, jak tomu bylo i

v posuzovaném případě; ze zmíněných zpráv o daňové kontrole je pak zjevné, že žalobce byl o možném následku odeprání podpisu těchto zpráv poučen.

VI. Závěr a náklady řízení

[80] Na základě výše uvedeného soud žalobu dle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl, neboť není důvodná.

[81] O náhradě nákladů řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Žalobce ve věci úspěch neměl (žaloba byla jako nedůvodná zamítnuta), a nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému správnímu orgánu, kterému by jinak jakožto úspěšnému účastníku řízení právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, náklady řízení nad rámec jeho běžné administrativní činnosti nevznikly, protože mu soud náhradu nákladů řízení nepřiznal.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu. 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.

V Brně dne 28. listopadu 2017

JUDr. Zuzana Bystřická, v.r.
předsedkyně senátu