



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Zuzany Bystřické a soudců JUDr. Faisala Husseiného, Ph.D., a Mgr. Petra Pospíšila v právní věci žalobce: **T - Renard, spol. s.r.o.**, IČ: 454 74 958, se sídlem Ve Vilkách 113/31, 644 00 Brno - Útěchov, zastoupeného JUDr. Evou Zemanovou, daňovou poradkyní, se sídlem Přívrat 12, 616 00 Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno, o žalobě proti rozhodnutím žalovaného ze dne 16. 9. 2015, č. j. 27906/15/5300-22444-711615, a č. j. 27909/15/5300-22444-711615,

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] Rozhodnutím ze dne 16. 9. 2015, č. j. 27906/15/5300-22444-711615 (dále jen rozhodnutí č. 1), žalovaný rozhodl o odvolání žalobce proti platebnímu výměru Finančního úřadu pro Jihomoravský kraj (dále též „správní orgán prvního stupně“ či „správce daně“) ze

dne 17. 2. 2014, č. j. 730558/14/3003-24903-711542, kterým byla žalobci podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“) a podle ust. § 147 a § 139 odst. 1 a § 90 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“) vyměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období prosinec 2012 ve výši 504.797 Kč. Odvoláním napadený platební výměr byl změněn tak, že hodnota vykázaná na ř. 20 (Dodání zboží do jiného členského státu) v části II. Ostatní plnění a plnění s místem plnění mimo tuzemsko s nárokem na odpočet daně se mění z 0 na 14 466 043.

[2] Rozhodnutím ze dne 16. 9. 2015, č. j. 27909/15/5300-22444-711615 (dále jen rozhodnutí č. 2), žalovaný zamítl odvolání žalobce a potvrdil platební výměr Finančního úřadu pro Jihomoravský kraj 17. 2. 2014, č. j. 730855/14/3003-24903-711542, kterým byl žalobci podle zákona o dani z přidané hodnoty a podle ust. § 147 a § 139 odst. 1 a § 90 daňového řádu stanoven nadměrný odpočet za zdaňovací období leden 2013 ve výši 3.584 Kč.

[3] Žalovaný v odůvodnění obou napadených rozhodnutí uvedl, že na rozdíl od prvostupňového správce daně posoudil jednání žalobce jako účast v obchodním řetězci zatíženém podvodem, přičemž žalobce věděl nebo přinejmenším mohl a měl vědět, že se takového jednání účastní. Žalovaný nezpochybnil existenci přijatého plnění žalobcem, ale bylo prokázáno, že šlo o situaci, kdy jeden z účastníků z obchodního řetězce neodvede státní pokladně DPH a další si ji odečte, a to za účelem získání zvýhodnění. V předmětném případě byl popsán řetězec daňových subjektů zapojených do obchodního případu, kdy u dodavatele žalobce Retning s.r.o. (dále jen „Retning“) nebyla za příslušná zdaňovací období prosinec 2012 a leden 2013 do státního rozpočtu odvedena DPH a žalobce se u těchto zdanitelných plnění snažil uplatnit nárok na odpočet DPH, čímž by došlo k porušení zásady neutrality. Žalovaný v napadených rozhodnutích popsal zjištění, která považuje za objektivní skutečnosti dokládající, že žalobce věděl nebo vědět mohl a měl, že je účastníkem obchodního řetězce zatíženého podvodem. Žalobce podle žalovaného nepřijal veškerá opatření, která po něm mohou být rozumně požadována. Z toho důvodu považoval za oprávněné vyloučení nároku žalobce na odpočet daně.

II. Shrnutí argumentů obsažených v žalobě

[4] Žalobce se v žalobě domáhal zrušení obou napadených rozhodnutí žalovaného, jakož i obou platebních výměrů vydaných správním orgánem prvního stupně.

[5] Žalobce je přesvědčen, že napadená rozhodnutí jsou nezákonná a vykazují vážné procesní vady.

[6] Trvá na tom, že žalovaným uvedené objektivní skutečnosti jsou jen souhrnem informací, které jsou rozumně vysvětlitelné i jinak než účastí na daňovém podvodu a že žalovaný tyto okolnosti pouze jednotlivě popisuje, aniž by prokázal, jak vcelku svědčí o vědomosti žalobce o účasti na daňovém podvodu.

[7] Argumentaci žalovaného k jednotlivým objektivním okolnostem považuje žalobce za nedostatečnou. Co se týče obchodování s novou komoditou a předmětu činnosti, žalobce namítal, že žalovaný neobjasnil, jak vyjádření žalobce o pokračování obchodu s dodavatelem do budoucna svědčí o tom, že by nepostupoval v souladu s obvyklou obchodní praxí.

Žalovaný rovněž neobjasnil, co je neobvyklého na obchodování s firmou, která v oblasti obchodu podniká rok a půl. Jako účelové považuje žalobce tvrzení, že si dodavatele neprověřoval, jelikož si ověřil registraci dodavatele k DPH, opatřil si jeho výpis z obchodního a živnostenského rejstříku, předložil certifikáty o kvalitě nakupovaného cukru. Neobstojí argument žalovaného, že nejednal s péčí řádného hospodáře.

[8] Jako výraz arogance státní moci považuje žalobce výtku, že obchodoval s dodavatelem, který nezveřejnil účetní závěrku v obchodním rejstříku, když na druhé straně finanční správa dodavatele žalobce i jeho dodavatele (slovenské společnosti) SH COVERLAND plus s. r. o. (dále jen „SH COVERLAND plus“) registrovala jako spolehlivé plátce DPH.

[9] Žalobce nesouhlasí ani s výtkou, že neuzavřel písemnou kupní smlouvu, jelikož předložil písemné objednávky zboží, jejichž akceptací byla smlouva uzavřena. Podnikatelské riziko žalobce eliminoval tím, že úhrady dodavateli byly prováděny až po dodání zboží.

[10] Žalobce namítal, že založení bankovního účtu u slovenské banky je pro předmětné obchodní transakce rozumně vysvětlitelné, jelikož tímto žalobce nejlépe zajišťoval možnost plynulé úhrady za zboží dodavateli ihned po úhradě za zboží od odběratelů. Podle žalobce neobstojí ani skutečnost, že žalobce zboží neměl pojištěno, jelikož nezná jedinou společnost, která by své zboží pojišťovala.

[11] Ohledně ceny zboží žalobce namítal, že nemohl vědět, za kolik a od koho jeho dodavatel nakupuje zboží a že mu nemůže jít k tíži, pokud jeho dodavatel prodával zboží za nižší cenu (775 EUR/t) než je nakoupil (800 EUR/t). Žalovaný rovněž nezohlednil, že výrobci poskytují stálým a velkým odběratelům slevy, díky čemuž tyto odběratelé nabízejí zboží za nižší ceny než samotní výrobci. Žalobce trvá na tom, že při nákupu od dodavatele šlo stále o ceny standardní.

[12] K žalovaným tvrzením personálního propojení žalobce namítal, že zde uváděné údaje o R. M. si žalobce bez pravomoci správce daně nemohl zjistit a tvrzená neobvyklost postupu pana M. tak nemůže jít žalobci k tíži.

[13] Žalobce namítal, že žalovaný neakceptoval důvody žalobce, že tyto okolnosti jsou rozumně vysvětlitelné a v obchodní praxi obvyklé, že jeho jednání bylo dostatečně obezřetné a že žalovaný neprokázal povědomí žalobce o zjištěném obchodním řetězci společností a jeho účasti na podvodném jednání. Žalovaný podle názoru žalobce ve smyslu rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 6. 2015, č. j. 6 Afs 130/2014-60, publikovaného pod č. 3275/2015 Sb., neprovedl komplexní analýzu objektivních okolností s posouzením jejich vzájemných souvislostí a neprokázal, že tyto okolnosti nejsou jen nahodilé, navzájem izolované, ale naopak jsou propojené a svými souvislostmi a charakterem výrazně zesilují podezření, že žalobce nejednal poctivě. Žalovaný naopak modifikuje běžné obchodní prostředí v neprospěch žalobce a překrucuje skutečnosti, které naopak svědčí o jeho obezřetnosti a minimalizaci podnikatelského rizika. Navíc žalovaný nezohlednil, že žalobce nemohl na rozdíl od žalovaného mít povědomost o pohybu zboží před jeho dodavatelem a od jeho odběratelů, a že existence obchodního řetězce a skutečnosti zjištěné o obchodních partnerech jeho dodavatele a odběratelů jsou pro posouzení jeho povědomí o účasti na daňovém podvodu irelevantní.

[14] Dle žalobce nelze tvrdit, že dodavatel neodvedl DPH a žalobce si nárokoval předmětný odpočet daně za účelem získání zvýhodnění. Pan R. (jednatel dodavatele v době plnění) v předloženém čestném prohlášení i při ústním jednání potvrdil, že předmětné zboží dodal, DPH dostal zaplacen, a že toto DPH bylo zahrnuto do daňového přiznání za 4. čtvrtletí 2012, podání daňového přiznání potvrdil i místně příslušný správce daně dodavatele ve sdělení z 14. 1. 2014 a toto vyplývá i z kopie daňového přiznání. Z toho dle žalobce vyplývá, že žalobcem přijatá plnění v objemu 14.052.758,42 Kč, z nichž si žalobce uplatnil sporný nárok na odpočet daně, byla do tohoto daňového přiznání zahrnuta. Pokud poté dodavatel neuhradil vlastní daňovou povinnost vyčíslenou v daňovém přiznání v zanedbatelné výši 16.980 Kč, nelze dospět k závěru, že z plnění uskutečněných ve prospěch žalobce s daní na výstupu ve výši 1.967.387 Kč neuhradil DPH, tedy že jeden z účastníků neodvedl DPH a došlo k naplnění znaků daňového podvodu.

[15] Žalobce namítal, že žalovaný nereagoval na námitku, že uplatněním nároku na odpočet žalobce nemohl dosáhnout žádného daňového zvýhodnění, neboť DPH z těchto plnění uhradil. Žalobce trvá na tom, že si nárok na odpočet uplatnil v souladu s ust. § 72 odst. 1 zákona o DPH, neboť předmětná plnění přijal od deklarovaného dodavatele a plnění použil v rámci svých ekonomických činností, což žalovaný potvrdil.

[16] Žalobce poukázal rovněž na skutečnost, že dodavatel ještě za 3. čtvrtletí 2012 přiznání k DPH řádně podal a DPH uhradil, v době porřízení zboží od dodavatele tedy žalobce nemohl mít ani při vynaložení potřebné obezřetnosti a přijetí veškerých opatření, která od něj mohou být vyžadována, žádné podezření, že jeho dodavatel DPH za 4. čtvrtletí 2012 neuhradí a že se stane nekontaktním. Neuhrazení DPH dodavatelem a jeho nekontaktnost tedy nelze žalobci přičítat k tíži. Nelze tvrdit, že žalobce musel nebo alespoň mohl vědět, že dodavatel neodvede daň do státního rozpočtu, když v tomto období o tom nevěděl ani jeho správce daně. S poukazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 8. 2015, č. j. 5 Afs 180/2014-21, dostupný na www.nssoud.cz, žalobce namítal, že nekontaktnost dodavatele nelze zhodnotit zpětně a přičítat ji automaticky k tíži příjemce plnění. Žalobce má za to, že ho v této situaci musí chránit dobrá víra. Přístup žalovaného považuje žalobce za neobjektivní a účelový, pokud na jedné straně odmítl dobrou víru žalobce a na druhou stranu s poukazem na dobrou víru vyhověl odvolání žalobce za období září 2012.

[17] Žalobce dále namítal, že žalovaný zaujatě a účelově vyhodnotil důkazní význam svědecké výpovědi pana R. G., kterou žalobce navrhl k vyvrácení tvrzení, že přijatá zdanitelná plnění realizoval pouze s jedním dodavatelem a že je nemohl připravovat 1,5 roku. Navíc je žalobce přesvědčen, že pořizování cukru pouze od jednoho dodavatele a časová náročnost přípravy obchodního vztahu nemá pro posouzení jeho povědomí o účasti na daňovém podvodu žádný význam.

[18] Žalobce nesouhlasí ani s odůvodněním odmítnutí deseti písemných vyjádření obchodních partnerů žalobce, kterými žalobce prokazoval, že v obchodních případech postupoval standardně, obezřetně a rozumně a že uváděné objektivní skutečnosti se u těchto obchodních partnerů vyskytují zcela běžně. Trvá na tom, že prohlášení bezúhonných, kontaktních a důvěryhodných subjektů jsou relevantním důkazem o běžném obchodním chování a o obvyklosti postupu v šetřených obchodních vztazích. Žalobcem praktikovaný

způsob úhrad potvrzený i dalšími obchodními subjekty umožňuje rychlé a levné úhrady od odběratele k dodavateli bez podnikatelského rizika.

[19] Žalobce dále poukázal na procesní pochybení v napadených rozhodnutích. Jako nedostatečné žalobce považuje způsob, jakým se žalovaný vypořádal s námitkou žalobce, že žalovaný nedospěl k odlišnému právnímu názoru než prvostupňový správce daně. Žalovaný se podle žalobce rovněž nevypořádal s mnoha odvolacími důvody (že žalobce splnil podmínky ust. § 72 odst. 1 zákona o DPH pro přiznání nároku na odpočet daně, že nemohl zjistit skutečnosti o subjektech stojících v zjištěném řetězci před dodavatelem a za jeho odběrateli, ale ani o dodavateli, že uplatněním nároku na odpočet daně žalobce nemohl dosáhnout daňového zvýhodnění, že institut spolehlivého plátce dopadá dle metodiky Generálního finančního ředitelství i na jeho dodavatele), pročež považuje napadená rozhodnutí za nepřezkoumatelná.

[20] Procesní pochybení podle žalobce spočívá i v tom, že žalovaný místo aby uvedl, jakými úvahami se řídil při hodnocení důkazů, vydával za svoje opsané pasáže z judikatury (odmítnutí dobré víry v bodě 56 rozhodnutí, bod 64 rozhodnutí apod.). V rovině konstatování zůstalo i vyhodnocení důkazní síly jednotlivých objektivních okolností, bez toho, aby žalovaný řádně analyzoval jejich vzájemné souvislosti a prokázal, že jejich propojení svědčí o zvýšeném podezření o nepoctivém jednání žalobce.

[21] Žalobce poukázal na četné rozpory v různých místech napadených rozhodnutí (setrvává na porušení ust. § 72 odst. 1 zákona o DPH x uznává za prokázané faktické uskutečnění zboží od dodavatele a uskutečnění ekonomické činnosti, pojmosloví „mohl vědět“ x „nevěděl“ v bodu 21 rozhodnutí, rozpor mezi bodem 27 a 26 rozhodnutí, neosvědčení čestných prohlášení jako důkaz splnění podmínky pro uplatnění nároku na odpočet x akceptace čestných prohlášení jako důkazu, jelikož uznal dodání zboží za prokázané, na jednom místě rozhodnutí je akceptována námitka o změně osoby jednatele dodavatele a na jiném místě k námitce není přihlédnuto, výtku, že žalobce nehledal dodavatele podle ceny x výtku, že žalobce nakupoval za příliš nízkou cenu), což svědčí o zmatečnosti a nesrozumitelnosti rozhodnutí. Podle žalobce jsou napadená rozhodnutí z tohoto důvodu nepřezkoumatelná pro nedostatek důvodů.

[22] Konečně žalobce nesouhlasí ani s odmítnutím odvolacích námitek týkajících se procesních pochybení – neúměrné délky trvání postupu k odstranění pochybností (dále jen „POP“) a nezákonného zahájení daňové kontroly. Namítal, že ačkoli správce daně na základě stížnosti žalobce potvrdil svůj nezákonný postup při zahájení daňové kontroly, následující řízení vykazovalo co do délky a rozsahu dokazování všechny znaky daňové kontroly, správce daně tak pod rouškou pokračujícího POP provedl daňovou kontrolu, dříve označenou za nezákonně zahájenou.

[23] Ze všech uvedených důvodů má žalobce za to, že žalovaný neunesl důkazní břemeno ohledně tvrzení, že objektivními okolnostmi bylo prokázáno, že věděl nebo měl vědět, že je zapojen do podvodného řetězce společností, a že proto nemá nárok na odpočet daně. Žalobce je rovněž přesvědčen, že při pořízení zboží od dodavatele nebyly naplněny tvrzené znaky daňového podvodu, že ke svému dodavateli byl dostatečně obezřetný, postupoval v souladu s obvyklou obchodní praxí, pročež ho před odpovědností za odvod daně jinou osobou chrání

dobrá víra. Dále má žalobce za prokázané, že napadená rozhodnutí trpí vážnými vadami řízení a že jsou nepřezkoumatelná pro nedostatek důvodů. Žalovaný podle žalobce rozhodoval bez konkrétního právního podkladu nad rámec zákona s odkazem pouze na judikaturu.

III. Vyjádření žalovaného k žalobě a replika žalobce

[24] Žalovaný ve vyjádření k žalobě především odkázal na odůvodnění žalobou napadených rozhodnutí. Nesouhlasí s námitkou, že napadená rozhodnutí jsou nepřezkoumatelná, má za to, že splňují veškeré požadavky uvedené v § 102 odst. 3 a 4 daňového řádu ve shodě s požadavky vyjádřenými v judikatuře správních soudů. Žalovaný setrval na svém názoru, že na základě objektivních skutečností podrobně popsanych v odst. 47 napadených rozhodnutí bylo v souhrnu prokázano, že žalobce mohl a měl vědět, že se účastní plnění zasaženého daňovým podvodem, pročez mu nenáleží nárok na odpočet DPH. Pokud žalobce namítal, že žalovaný neunesl důkazní břemeno, žalovaný uvedl, že postupoval v souladu s relevantní judikaturou Soudního dvora EU i vnitrostátních soudů, když počítání žalobce shledal nedostatečným k zamezení jeho účasti na podvodu, a proto nebyla osvědčena jeho dobrá víra. Co se týče namítaného nesouhlasu s hodnocením některých důkazů, žalovaný uvedl, že řízení při správě daní je ovládáno zásadou volného hodnocení důkazů, což znamená, že neexistují žádná pevná pravidla, která by určovala míru důkazů potřebných k prokázání určité dokazované skutečnosti ani váhu či důkazní sílu jednotlivých důkazů. Má za to, že při hodnocení důkazů žádným způsobem nepochybil, přičemž nesouhlas žalobce s výsledky hodnocení důkazů není ekvivalentem pro závěr, že dokazování nebylo učiněno správně nebo že žalovaný nevycházel ze skutečného stavu věci. Všechny závěry žalovaného mají svůj relevantní podklad ve správním spisu.

[25] Žalovaný uzavřel, že v dané věci bylo v souladu s judikaturou Soudního dvora EU i vnitrostátních soudů prokázano, že žalobce vzhledem ke zjištěným objektivním okolnostem vědět měl a mohl, že je součástí daňového podvodu a lze jej považovat za účastníka tohoto podvodu, z tohoto důvodu mu nesvědčí nárok na odpočet DPH dle ust. § 72 zákona o DPH. Má za to, že napadená rozhodnutí netrpí nezákonnostmi a provedená řízení žalobcem tvrzenými vadami, a proto navrhl, aby soud žalobu jako nedůvodnou zamítl.

[26] V reakci na vyjádření žalovaného byla soudu doručena replika žalobce, v níž tento především setrval na žalobní argumentaci. Žalobce je přesvědčen, že rozhodnutí o neuznání nároku na odpočet daně jsou citelným zásahem do práv daňového subjektu a jako taková musí být řádně odůvodněna a nemohou být založena pouze na obecných citacích evropské a tuzemské judikatury, aniž by bylo zřetelně postaveno, jak konkrétně tato judikatura dopadá na projednávaný případ. Ani ve vyjádření k žalobě žalovaný podle názoru žalobce neuvádí, proč má za to, že napadená rozhodnutí nejsou nepřezkoumatelná, proč zjištěné objektivní skutečnosti dokládají povědomí žalobce o jeho účasti na daňovém podvodu, proč má za to, že unesl důkazní břemeno a že při hodnocení důkazů nepochybil ani proč má za prokázané, že žalobce vědět měl a mohl, že je součástí daňového podvodu.

IV. Posouzení věci soudem

[27] Zdejší soud, v souladu s § 51 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále též „s. ř. s.“) bez nařízení jednání přezkoumal v mezích žalobních bodů napadená rozhodnutí

žalovaného, jakož i předcházející rozhodnutí správního orgánu prvního stupně včetně řízení předcházejícího jejich vydání, a shledal, že **žaloba není důvodná**.

[28] Mezi stranami není sporu o tom, že žalobci bylo dodáno zboží (řepný cukr ICUMSA45) dodavatelem Retning, a že totéž zboží žalobce prodal odběratelům (slovenské společnosti) Trinitos s. r. o. (dále jen „Trinitos“), K. J. (dále jen „J.“) a (slovenské společnosti) KF Company s. r. o. Jádrem sporu mezi žalobcem a žalovaným spočívá v tom, zda žalobci v souvislosti s tímto plněním vznikl nárok na odpočet daně z přidané hodnoty za zdaňovací období prosinec 2012 a leden 2013, nebo zda bylo možné žalobci nárok na odpočet daně odepřít z důvodu spoluúčasti na daňovém podvodu.

[29] Úvodem soud konstatuje, že vnitrostátní právní úprava DPH se v jednotlivých členských státech řídí Směrnicí Rady 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2006, o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „směrnice“), která nahradila šestou směrnicí Rady 77/388/EHS ze dne 17. 5. 1977, o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu, její výklad přitom platí i pro novou směrnici.

[30] Obecně platí, že *„nárok osoby povinné k dani, která uskutečnila plnění, na odpočet daně z přidané hodnoty odvedené na vstupu není dotčen okolností, že v řetězci dodávek, v němž byla tato plnění uskutečněna, je jiné plnění, které předchází nebo následuje po plnění uskutečněném touto osobou povinnou k dani, zasaženo podvodem s daní z přidané hodnoty, aniž by to sama posledně uvedená věděla nebo mohla vědět“* [rozsudek Soudního dvora ze dne 12. 1. 2006, *Optigen*, spojené věci C-354/03, C-355/03 a C-484/03, odst. 55 a výrok].

[31] Nárok na odpočet daně je tedy chráněn za situace, kdy plátce daně o záměru zkrátit daň nevěděl a ani nemohl s přihlédnutím ke všem objektivním okolnostem vědět. Za této situace je namístě trvat na tom, že každé plnění musí být zohledněno samo o sobě a povaha určitého plnění v řetězci dodávek se nemůže měnit na základě předcházejících nebo následujících událostí. Pravidlo, že každé plnění je třeba posuzovat samostatně a samo o sobě, bez ohledu na jeho účel nebo výsledky, totiž vychází z požadavku, aby společný systém DPH byl neutrální, a ze zásady právní jistoty, která vyžaduje, aby používání unijních právních předpisů bylo předvídatelné pro subjekty, na které se vztahuje.

[32] Uvedený výklad Soudního dvora EU 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 Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2007, č. j. 5 Afs 129/2006-142, dostupný na www.nssoud.cz). 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).

[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] níže). Tyto principy rovněž následně přejala i judikatura Nejvyššího správního soudu (např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 4. 2008, č. j. 1 Afs 15/2008-100, dostupný na www.nssoud.cz, nebo rozsudek ze dne 30. 7. 2010, č. j. 8 Afs 14/2010-195, publikovaný pod č. 2172/2011 Sb. NSS).

[34] Předně se soud zabýval otázkou, zda žalobce byl součástí řetězce, který byl zatížen podvodem na DPH, jelikož měl přijmout plnění (řepný cukr), aniž by některým z předchozích článků řetězce byla odvedena DPH. Ačkoli žalobce namítal, že jím přijatá plnění, z nichž si uplatnil sporný nárok na odpočet daně, byla zahrnuta do daňového přiznání dodavatele Retning a pokud poté Retning neuhradil vlastní daňovou povinnost vyčíslenou v daňovém přiznání v zanedbatelné výši 16.980 Kč, nelze dospět k závěru, že z předmětných plnění uskutečněných ve prospěch žalobce s daní na výstupu ve výši 1.967.387 Kč dodavatel Retning neuhradil DPH, s touto námitkou se soud neztotožnil. Jednatel dodavatele Retning sice předložil správci daně čestné prohlášení, v němž tvrdil, že za 4. čtvrtletí 2012 odvedl daň do státního rozpočtu, z odpovědi na dožádání místně příslušného správce daně však vyplynulo, že tento subjekt vykázanou daňovou povinnost neodvedl a navíc si uplatnil nárok na odpočet daně z daňového dokladu vystaveného nekontaktní společností SH COVERLAND plus, čímž snížil vykázanou vlastní daňovou povinnost. Soud má proto za prokázané, že dodavatelem žalobce Retning nebyla DPH uhrazena, v důsledku čehož bylo přijaté zdanitelné plnění součástí daňového podvodu.

[35] Klíčovou otázkou pro posouzení nároku žalobce na odpočet DPH je, zda věděl nebo měl vědět, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH. „Vědomost“ žalobce je přitom třeba posoudit podle objektivních skutečností. Povinností správce daně při prokazování podvodů je prokázat objektivní skutečnosti, z nichž lze učinit závěr, že daňový subjekt minimálně věděl, nebo měl vědět, že plnění uplatňované k odůvodnění nároku na odpočet daně bylo součástí podvodu spáchaného dodavatelem či jiným subjektem operujícím v dodavatelském řetězci. Naopak povinností daňového subjektu je prokázat, že přijal veškerá opatření, která od něj bylo možné rozumně vyžadovat k ověření, že jeho plnění nepovede k účasti na daňovém podvodu (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 1. 2016, č. j. 4 Afs 233/2015-47, dostupný na www.nssoud.cz).

[36] V napadených rozhodnutích pod bodem 47 žalovaný označil objektivní skutečnosti dokládající, že žalobce vědět nebo mohl a měl vědět, že je účastníkem obchodního řetězce zatíženého daňovým podvodem: 1) žalobce začal obchodovat s novou komoditou s dodavatelem bez historie v daném oboru podnikání, dodavatele neprovéřoval, 2) žalobce uzavřel obchod s dodavatelem i přesto, že dodavatel neplní důsledně své povinnosti (neuložil účetní závěrky do obchodního rejstříku) a obchod značného rozsahu s dodavatelem uzavřel pouze ústní smlouvou přesto, že se jedná o nového obchodního partnera s novou komoditou,

3) žalobce i jeho dodavatel mají založený bankovní účet ve slovenské bance – Tatra banka a.s., úhrady dodavateli byly prováděny až po úhradách daňových dokladů vydaných žalobcem, nestandardně byl dodavateli hrazen základ daně v EUR na slovenský účet a daň v Kč na český účet, za zboží nebyla požadována záloha, i když se jedná o obchod vysoké hodnoty, 4) žalobce nepožadoval pojištění zboží, 5) žalobcem předložené čestné prohlášení jednatele dodavatele pana R. neodpovídá skutečnosti, 6) dodavatel prodával žalobci zboží za nižší cenu, než činila cena nákupní, 7) žalobce předložil e-mailovou zprávu, z níž vyplývá, že R. M. má povědomí o dodavateli žalobce, mohl tedy nakupovat přímo od dodavatele Retning, R. M. zná žalobce, bylo mu tedy známo, že žalobce prodává cukr společnosti Trinitos a mohl tak nakupovat cukr přímo od žalobce a vynechat článek v řetězci, zpráva byla původně přeposlána od M. R. P. L., který má stejné bydliště jako jednatel odběratele žalobce (Trinitos) R. L. Společnost Trinitos tedy mohla vynechat článek v řetězci a zboží nakoupit přímo od Retningu.

[37] Z existence uvedených objektivních skutečností žalovaný dovodil, že žalobce nepřijal veškerá opatření, která po něm mohou být rozumně vyžadována k ověření, že plnění, které provádí, jej nepovede k účasti na daňovém podvodu. Uvedené objektivní skutečnosti jako celek podle žalovaného dostatečně prokazují, že žalobce mohl a měl vědět, že se účastní plnění, které je součástí řetězce zasaženého daňovým podvodem. Žalobce jednotlivé objektivní skutečnosti v žalobě napadá.

[38] Co se týče obchodování s novou komoditou a předmětu činnosti, soud stejně jako žalovaný nepovažuje za obvyklé, pokud žalobce začal obchodovat s pro něj novou komoditou a jako dodavatele si zvolil společnost, která se prezentuje jako přepravní společnost, existuje pouze krátce přes 1 rok a která nemá historii v tomto oboru podnikání (prvostupňový správce daně na s. 23 úředního záznamu o průběhu postupu k odstranění pochybností s odkazem na odpověď na dožádání FÚ v Břeclavi uvedl, že obchod se žalobcem byl pro společnost Retning prvním obchodem s touto komoditou), ačkoli se jednalo o obchod značného objemu. Ačkoli žalobce namítal, že si ověřoval registraci dodavatele k DPH a opatřil si jeho výpis z obchodního a živnostenského rejstříku, s tímto tvrzením nelze souhlasit. Společnost Retning nemá v obchodním rejstříku zapsán jako předmět činnosti obchodní činnost a údaje v obchodním rejstříku navíc nejsou v souladu s údaji v živnostenském rejstříku (v obchodním rejstříku má Retning jako předmět činnosti uveden „pronájem nemovitostí, bytů a nebytových prostor“, v živnostenském rejstříku má jako předmět podnikání uveden „výroba, obchod a služby neuvedené v přílohách 1 – 3 živnostenského zákona“). Stejně jako žalovaný považuje soud rovněž za neobvyklé, pokud se žalobce vyjádřil o obchodech s dodavatelem do budoucna, aniž by měl uzavřené nějaké dlouhodobé smlouvy a aniž by vyhodnocoval aktuální situaci na trhu.

[39] O dostatečné obezřetnosti žalobce nesvědčí ani skutečnost, že na obchody značného rozsahu žalobce uzavřel pouze ústní smlouvu. Třebaže forma uzavřeného závazku nemá ve většině případů vliv na jeho platnost, písemná smlouva a další listiny jsou významným důkazním prostředkem ve všech případech, kdy dojde k jakýmkoli vadám obchodní transakce a smluvní strana povinná k jejich nápravě odepře součinnost. Soud nevylučuje, že účastník obchodního vztahu je oprávněn uzavírat smlouvy pouze ústní formou, při větších obchodech v řádu milionů, zvláště pokud se jednalo o pro žalobce nového obchodního partnera a novou komoditu, lze ale s ohledem na vyšší ekonomický význam transakce a citelnější následky,

které by nastoupily např. právě v případě podvodného jednání obchodního partnera, konstatovat, že tímto postupem žalobce zvýšil riziko plynoucí ze smluvního ujednání, což je v rozporu s běžným postupem, že každý účastník smluvního ujednání se snaží svoje rizika minimalizovat. Bylo samozřejmě na žalobci, jaká obchodní rizika se rozhodl při svém podnikání podstoupit, nelze však vytýkat žalovanému, pokud uzavření ústních smluv na obchod značného rozsahu identifikoval jako jeden z dokladů o nedostatečné opatrnosti z hlediska přijatých opatření, aby se nestal součástí řetězce podvodného jednání.

[40] Neobstojí ani argumentace, že kupní smlouva byla uzavřena akceptací písemné objednávky a že úhrady probíhaly až po dodání zboží. Jak správně konstatoval žalovaný, na této objednávce byl uveden pouze druh zboží, balení, množství, cena, termín dodání a splatnost, nikoli však žádná další ujednání přizpůsobené konkrétním podmínkám obchodu, které by žalobci zajistily ochranu v případě problémů s odběrem zboží, reklamací apod. Tato objednávka proto nemůže z hlediska minimalizace podnikatelského rizika nahradit písemně uzavřenou kupní smlouvu. Rovněž úhrady zboží až po jejich dodání nemohou vyřešit případné budoucí problémy s reklamacemi apod.

[41] Projevem, že žalobce nejednal obezřetně, je i skutečnost, že obchodoval s dodavatelem, který nezveřejňoval účetní závěrky v obchodním rejstříku. Pro žalobce byla společnost Retning novým obchodním partnerem, a proto pro něj byly informace z obchodního rejstříku důležité k posouzení jeho solventnosti a bonity. Tím, že obchod s tímto dodavatelem žalobce uzavřel i přesto, že nebyl s účetními závěrkami seznámen, potvrdil, že se nechoval dostatečně obezřetně a nepostupoval s péčí řádného hospodáře. Pokud žalobce namítal, že nebylo možné po něm toto požadovat, když sama finanční správa označovala jeho dodavatele v registru plátců jako spolehlivý subjekt, je nutno ve shodě se žalovaným zdůraznit, že institut nespolehlivého plátce se v zákoně o DPH objevil až s účinností od 1. 1. 2013, v době uskutečnění předmětných plnění tedy registr plátců nemohl obsahovat žádné údaje o nespolehlivosti dodavatele žalobce. Údaj o spolehlivosti/nespolehlivosti plátce v následujícím období přitom nemůže být pro posouzení projednávané věci relevantní. Tato námitka proto neobstojí.

[42] Co se týče bankovního účtu a způsobu úhrad, soud má na rozdíl od žalovaného za to, že pokud žalobce obchodoval se slovenskými odběrateli, nebylo nic neobvyklého na tom, pokud měl zřízen bankovní účet na Slovensku (u stejné banky jako odběratelé), naopak tento postup považuje za praktický z důvodu rychlejších a levnějších převodů plateb od jeho odběratelů k žalobci, tímto způsobem bylo možné rychle ověřit příchozí platby. Jako nestandardní a podezřelý však soud shledal postup, kdy účet na Slovensku u stejné banky jako žalobce a jeho odběratelé (Tatra banka a.s.) měl zřízen i dodavatel žalobce, tj. český plátce daně, a kdy na tento slovenský účet byly realizovány úhrady žalobce (základ daně) v EUR, zatímco daň byla hrazena v Kč na český účet dodavatele. Soud stejně jako žalovaný považuje přinejmenším za zvláštní, pokud český plátce realizující zdanitelná plnění s místem plnění v České republice, požaduje platbu na tato zdanitelná plnění na účet vedený jinde než v České republice. Souhlasit lze i s tvrzením, že realizace takovýchto plateb vyvolává podezření o zapojení do řetězce stíženého podvodem na DPH, jedná se tedy z hlediska odběratele o rizikové transakce.

[43] Za neobvyklý lze považovat i postup, kdy ze strany dodavatele nebyla po žalobci požadována žádná záloha za dodané zboží, i když se jednalo o obchod vysoké hodnoty a úhrady probíhaly až po dodání zboží, nebo skutečnost, že žalobce nepožadoval žádné pojištění zboží.

[44] Pokud žalovaný jako jednu z objektivních skutečností označil skutečnost, že dodavatel prodával žalobci zboží za nižší cenu, než za jakou ho sám nakoupil, žalobci lze přisvědčit v tom, že tuto skutečnost mu nelze vytýkat. Lze souhlasit s tím, že prodej zboží za nižší než nákupní cenu není standardní a nejde ze strany dodavatele o jednání s péčí řádného hospodáře. Pokud však v řízení nebylo prokázáno, že žalobce o tom, za jakou cenu nakupoval zboží jeho dodavatel, věděl, nelze mu přičítat k tíži jednání jiného subjektu (jeho dodavatele). Cenu zboží proto nelze považovat za okolnost, na základě které by bylo možno dospět k závěru, že žalobce měl nebo mohl vědět o své účasti na daňovém podvodu.

[45] Soud se ztotožnil i s argumentací žalobce ohledně zjištěného personálního propojení. Na základě předložené e-mailové zprávy správce daně dospěl k závěru, že je neobvyklé, pokud R. M. nenakoupil přímo od společnosti Retning nebo od žalobce, ale od společnosti Trinitos, která jej nakoupila od žalobce, a že společnost Trinitos mohla nakoupit zboží přímo od společnosti Retning, jelikož na základě předmětné e-mailové komunikace získala o této společnosti informace, dospěl tedy k závěru o neobvyklých obchodních transakcích mezi jinými subjekty. Neobvyklost jednání jiných subjektů však nemůže jít k tíži žalobci. Ani na základě této objektivní skutečnosti tedy nelze prokázat, že by žalobce měl nebo mohl vědět o své účasti na daňovém podvodu.

[46] Na základě shora uvedeného soud ve shodě s žalovaným dospěl k závěru, že uskutečněné transakce žalobce s dodavatelem Retning neodpovídají běžným obchodním podmínkám (obchodování s novou komoditou s jediným dodavatelem bez delší historie, jen ústní písemná smlouva při obchodu značného rozsahu, neověření dodavatele v obchodním rejstříku – předmět činnosti, účetní závěrky), šlo o obchod za nestandardních okolností dodávek (platby až po dodání zboží bez nutnosti úhrady záloh, úhrady českému dodavateli na slovenský účet), jež lze při obvyklé míře opatrnosti považovat přinejmenším za zvláštní. Ačkoli žalobci lze přisvědčit v tom, že samotná existence obchodního řetězce a skutečnosti zjištěné správcem daně o jeho dodavateli, obchodních partnerech jeho dodavatele a odběratelů (např. uvedená nižší kupní cena, personální propojení) nejsou pro posouzení povědomí žalobce o účasti na daňovém podvodu relevantní, tento dílčí závěr nic nemění na tom, že žalobce si o svém dodavateli (Retning) nezjišťoval informace dostupné z veřejně dostupných zdrojů a uzavřel obchod za uvedených z mnoha hledisek nestandardních podmínek. Žalobce tedy podle názoru soudu nejednal natolik obezřetně, aby se nestal byť nechtěným účastníkem podvodného obchodního řetězce krátkého DPH. Popsané objektivní skutečnosti tedy umožnily žalovanému učinit závěr, že žalobce měl a mohl vědět, že předmětná plnění jsou součástí podvodu v rámci řetězce společností.

[47] Soud neshledal důvodnou ani námitku, že žalovaný neprovedl komplexní analýzu objektivních okolností s posouzením jejich vzájemných souvislostí a neprokázal, že tyto okolnosti nejsou jen nahodilé, navzájem izolované, ale naopak jsou propojené a svými souvislostmi a charakterem jsou výrazně zesilující podezření, že žalobce nejednal poctivě. Z napadeného rozhodnutí soud zjistil, že žalovaný vymezil objektivní skutečnosti jak

jednotlivě, tak všechny ve svém souhrnu a kontextu, když uvedl, že byť každá ze zjištěných objektivních skutečností sama o sobě není v obchodněprávních vztazích nezákonná či protiprávní, jako celek dostatečným způsobem prokazují, že žalobce vědět mohl a měl, že se účastní plnění, které je součástí obchodu zasaženého daňovým podvodem. Dále uvedl, že jednotlivé objektivní skutečnosti vytváří celkový obraz o neobvyklých obchodních praktikách, které jako celek prokazují subjektivní stránku, tj. že žalobce nejednal v dobré víře, a že nepřijal všechna opatření, která po něm mohla být rozumně požadována, ani nevyužil potřebné interní kontrolní mechanismy, aby zajistil, že jeho plnění není součástí daňového podvodu. S těmito závěry se ztotožnil i zdejší soud. V této souvislosti lze zmínit, že naopak žalobce byl tím, kdo se snažil zpochybnit či logicky objasnit každou z objektivních skutečností izolovaně, aniž by zohlednil existenci ostatních z nich.

[48] Neobstojí ani argumentace žalobce, že nárokováním odpočtu daně nemohl dosáhnout žádného zvýhodnění, neboť DPH z těchto plnění uhradil. Jak vyplývá z již citované judikatury Soudního dvora (např. rozsudek 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, 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 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. Otázka, zda přímo žalobce dosáhl účasti na daňovém podvodu zvýhodnění, proto nebyla relevantní a správce daně nepochybil, pokud se jí nezabýval.

[49] Pokud žalobce namítal, že jeho dodavatel ještě za 3. čtvrtletí 2012 DPH řádně uhradil, nemohl tedy mít podezření, že za 4. čtvrtletí DPH neuhradí a stane se nekontaktním, a že mu nelze tyto skutečnosti přičítat k tíži, je třeba zdůraznit, že žalobci nebylo vytýkáno, že jeho dodavatel neuhradil DPH či jeho nekontaktnost, ale skutečnost, že žalobce při vstupu do obchodního vztahu s dodavatelem neprokázal náležitou míru obezřetnosti, když o dodavateli nezjišťoval informace dostupné z veřejně dostupných zdrojů a uzavřel obchod za nestandardních podmínek. Neobstojí tak argumentace, že žalobce chránila dobrá víra. Co se týče rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 8. 2015, č. j. 5 Afs 180/2014-21, na který žalobce odkazoval, je třeba zdůraznit, že v tomto rozsudku se soud zabýval prokázáním deklarovaného plnění, nikoli účasti na daňovém podvodu, zde vyslovené závěry proto nejsou na projednávanou věc aplikovatelné. Souhlasit konečně nelze ani s tvrzením žalobce, že postup žalovaného je účelový, neboť s odkazem na dobrou víru vyhověl odvolání žalobce za období září 2012. Ze správního spisu soud zjistil, že odvolání žalobce ve věci týkající se zdaňovacího období září 2012 nebylo vyhověno z důvodu dobré víry žalobce, ale z důvodu, že v daném případě nedošlo k neodvedení daně do státního rozpočtu ani jedním ze zúčastněných v rámci obchodních transakcí, v důsledku čehož nedošlo k porušení principu daňové neutrality a k naplnění znaku daňového podvodu.

[50] Co se týče vyhodnocení svědecké výpovědi pana R. G., žalobce tuto výpověď navrhl k vyvrácení tvrzení, že přijatá zdanitelná plnění realizoval pouze s jedním dodavatelem a že je

nemohl připravovat 1,5 roku. Žalobce považoval vyhodnocení tohoto důkazu žalovaným za účelové, soud má však stejně jako žalovaný za to, že touto svědeckou výpovědí nebylo možné žalobcem zpochybňovaná tvrzení vyvrátit. Svědek totiž vypověděl, že veškerá obchodní jednání s cukrem v předmětném období prováděl z pověření Ing. I. T., který byl jednak jednatelem žalobce, jednak jednatelem společnosti OVO-IMONT, spol. s r.o., přičemž nerozlišoval, kdy se jednalo o jednání jménem společnosti OVO-IMONT, spol. s r.o. a kdy jménem žalobce. Ohledně jednání s dodavateli svědek navíc nedokázal upřesnit přesné období, kdy měla probíhat.

[51] Soud neshledal důvodnou ani námitku, že předložená písemná vyjádření jeho obchodních partnerů jsou relevantním důkazem o běžném obchodním jednání a o obvyklosti postupu v obchodních vztazích. Žalobce správci daně předložil písemná vyjádření 10 jeho údajných obchodních partnerů, formulovaná vždy stejným způsobem, v nichž tyto subjekty potvrzují, že běžně neuzavírají písemné smlouvy, neposkytují zálohy, dodávky zboží nepojišťují, že preferují menší počet spolehlivých obchodních partnerů, že není výjimkou zaplacení zboží dříve, než ho oni zaplatí svým dodavatelům apod. Soud nespochybňuje, že kterékoli z jednání uvedených v písemných vyjádřeních (tzn. kterákoli z žalovaným uvedených objektivních skutečností) se může v určitých obchodních vztazích běžně vyskytovat, vždy je však třeba vycházet z konkrétních okolností, za nichž k uzavření obchodu došlo. Nelze tedy stanovit žádné obecně platné standardní podmínky aplikovatelné na každý obchodní případ. V daném případě šlo o obchod s cukrem, a to ve značném rozsahu, navíc se jednalo o první obchod s danou komoditou jak pro žalobce, tak pro jeho dodavatele, a právě z těchto okolností správce daně při stanovení objektivních skutečností vycházel. Z žalobcem předložených vyjádření nevyplývá, že by jeho obchodní partneři obchodovali s cukrem, v tak velkých objemech jako žalobce a že by se vyjadřovali k prvním obchodům s danou komoditou, tato prohlášení proto nelze akceptovat jako důkaz o obvyklosti obchodů žalobce.

[52] Soud nepřisvědčil ani namítaným procesním pochybením v napadených rozhodnutích.

[53] Pokud žalobce nesouhlasí se způsobem, jakým se žalovaný vyjádřil ke změně právního názoru, soud má naopak za to, že žalovaný postupoval zcela správně, když žalobci zaslal Seznámení s odlišným právním názorem, ve kterém bylo žalobci sděleno, že na rozdíl od prvostupňového správce daně, který označil jednání žalobce za zneužití práva, dospěl žalovaný k závěru, že v daném případě se jednalo o účast na daňovém podvodu. Soud nepovažuje za rozhodující, jestli prvostupňový správce daně argumentoval pouze zneužitím práva, jak tvrdí žalovaný, nebo zneužitím práva i daňovým podvodem, jak tvrdí žalobce, podstatné je, že žalobce byl seznámen s právním názorem žalovaného, že se jedná o daňový podvod, k čemuž měl žalobce možnost se řádně vyjádřit. Soudu tak není zřejmé, jak by mohl být postupem žalovaného žalobce dotčen na svých veřejných subjektivních právech.

[54] Důvodnou nebyla shledána ani námitka nepřezkoumatelnosti napadených rozhodnutí z důvodu nedostatečného vypořádání odvolacích námitek. Soud připouští, že podle ust. § 116 odst. 2 daňového řádu je odvolací orgán povinen vypořádat se v odůvodnění rozhodnutí se všemi námitkami odvolavatele, a že tento požadavek je předpokladem přezkoumatelnosti rozhodnutí o odvolání. Má-li být odvolatel přesvědčen o správnosti rozhodnutí o odvolání, musí mít možnost z něj zjistit, že se odvolací orgán zabýval všemi jeho námitkami, a jaké závěry o nich učinil. Z ustálené judikatury správních soudů (např. rozsudek Krajského soudu

v Hradci Králové – pobočka v Pardubicích ze dne 26. 2. 2014, č. j. 52 Af 42/2013-139, dostupný na www.nssoud.cz) však vyplývá, že „ačkoliv je povinností orgánů veřejné moci svá rozhodnutí řádně odůvodnit, nelze tuto povinnost interpretovat jako požadavek detailní odpovědi na každou námitku, resp. argument (srov. kupř. nálezy Ústavního soudu sp. zn. IV. ÚS 201/04, I. ÚS 729/2000, I. ÚS 116/05 a IV. ÚS 787/06, III. ÚS 961/09). Rozsah reakce 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. 9Afs 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 orgán veřejné moci 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. nálezy 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).“

[55] Z napadených rozhodnutí soud zjistil, že žalovaný seskupil veškeré žalobcem v odvolacím řízení uplatněné argumenty do 17 odvolacích námitek [a) - q)] a následně se ke všem takto vymezeným odvolacím důvodům s ohledem na jejich rozsáhlost relativně podrobně vyjádřil (body 54 - 91). Soud má za to, že žalovaný se v odůvodnění napadených rozhodnutí dostatečně vyjádřil ke všem stěžejním námitkám a argumentům žalobce, rovněž podrobně vymezil a zdůvodnil objektivní okolnosti, které podle jeho názoru svědčí o tom, že žalobce věděl nebo mohl vědět o daňovém podvodu.

[56] Pokud žalobce v žalobě zmiňuje konkrétní argumenty, které dle jeho názoru zůstaly nevypořádány, lze konstatovat, že zčásti námitky vypořádány byly nebo odpověď na ně bylo možné dovodit implicitně z odlišného názoru žalovaného (splnění podmínek ust. § 72 odst. 1 zákona o DPH pro přiznání nároku na odpočet daně, institut spolehlivého plátce), zčásti se jednalo o námitky nezpůsobilé změnit výrok rozhodnutí nebo o argumenty, které nebyly žalobci vytýkány nebo nebyly sporné (námitka, že žalobce nemohl uplatněním nároku za odpočet daně získat daňové zvýhodnění, nemožnost zjistit skutečnosti o subjektech stojících před jeho dodavatelem a za odběrateli).

[57] Z obdobného důvodu neobstojí ani námitka, v níž žalobce poukázal na rozpory v různých částech napadených rozhodnutí. Soud opakovaně konstatuje, že v napadených rozhodnutích se žalovaný vypořádal se všemi stěžejními argumenty žalobce, podrobně objasnil, na základě jakých objektivních skutečností dospěl k závěru o vědomosti žalobce o účasti na daňovém podvodu a na uvedeném závěru nemůžou nic změnit ani drobné rozpory

mezi jednotlivými slovy/věťmi na různých místech rozhodnutí (některé z nich navíc rozpory nepředstavují – např. formulace v bodě 21, bod 26 x 27). V této souvislosti je nutno zohlednit značnou rozsáhlost jak napadených rozhodnutí, tak celého spisového materiálu, nelze pominout ani četná, rozsáhlá a značně nepřehledná vyjádření samotného žalobce, jimiž v průběhu řízení rozšiřoval svou argumentaci.

[58] Pochybení soud neshledal ani v „*opisování pasáží ze soudní judikatury*“. Žalovaným citované pasáže judikatury Soudního dvora Evropské unie či Nejvyššího správního soudu jsou zcela obecné a jsou tedy aplikovatelné i na nyní projednávaný případ. Z citované judikatury obecně vyplývá, že je věcí každého subjektu, aby učinil opatření o tom, že jeho obchodní partner je dostatečně věrohodný. Žalovaný se právě otázkou, zda žalobce učinil dostatečná opatření, aby zabránil účasti na daňovém podvodu, zabýval, a na základě vymezení objektivních skutečností dospěl k závěru, že tomu tak nebylo.

[59] Soud neshledal důvodnou ani námitku týkající se neúměrné délky trvání POP a nezákonného zahájení daňové kontroly. Z napadených rozhodnutí soud zjistil, že žalovaný se k těmto odvolacím námitkám relativně obsáhle vyjádřil v bodech 89 a 90. Mimo jiné uvedl, že lhůta pro uzavření POP není stanovena zákonem ani vnitřním předpisem či pokynem finanční správy, a že jediné zákonné omezení představuje lhůta pro stanovení daně dle ust. § 148 daňového řádu, s tímto se ztotožnil i zdejší soud. K ust. § 254a daňového řádu, na jehož znění žalobce poukazoval, žalovaný správně uvedl, že zde uvedená lhůta 5 měsíců představuje rozhodnou dobu, jejíž překročení zakládá nárok na úrok z daňového odpočtu, nejedná se však o omezení lhůty pro trvání POP. Z ust. § 254a daňového řádu tedy nelze dovodit, že by POP trvající déle než 5 měsíců byly nezákonné a jako takové způsobovaly nezákonnost následně vydaných platebních výměrů.

[60] Konečně soud nepřisvědčil ani námitce, že žalovaný rozhodoval bez právního podkladu nad rámec zákona, pouze s odkazem na judikaturu. Jak již bylo nastíněno v úvodu, vnitrostátní úprava DPH se v jednotlivých členských státech, včetně České republiky, řídí Směrnicí Rady 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2006, o společném systému daně z přidané hodnoty, která nahradila na šestou směrnici Rady 77/388/EHS ze dne 17. 5. 1977, o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu. Veškeré vnitrostátní orgány jsou přitom povinny při uplatňování národního práva vykládat toto právo v co možná největším rozsahu ve světle znění a účelu unijního práva, aby dosáhly výsledku jím zamýšleného (v tomto smyslu např. rozsudek SDEU ze dne 8. 10. 1987, *Kolpinghuis Nijmegen*, 80/86, Recueil, s. 3969). Žalovaný proto nepochybil, pokud se při posouzení nároku žalobce na odpočet daně pohyboval v mezích stanovených judikaturou Evropského soudního dvora, resp. Soudního dvora EU.

[61] Na základě všech uvedených skutečností se soud ztotožnil se závěrem žalovaného, že žalobce na základě prokázaných objektivních skutečností (žalobce si neprověřil informace o svém dodavateli dostupné v obchodním rejstříku, uzavřel pouze ústní smlouvu, ačkoli se jednalo o obchod značného rozsahu a o první obchod s danou komoditou, uzavřel obchod za nestandardních podmínek – dohodnutí úhrad tuzemskému dodavateli na slovenský účet, nepožadovaná záloha ze strany dodavatele, zboží nebylo pojištěno) nepřijal veškerá opatření, která po něm mohla být rozumně vyžadována k ověření, zda plnění, která provádí, jej nepovedou k účasti na daňovém podvodu. Objektivní skutečnosti, ačkoli každá sama o sobě

nepředstavuje nezákonné jednání, ve svém souhrnu prokazují, že žalobce o podvodu na DPH minimálně vědět mohl a měl. Žalobce se sice snažil vytvořit dojem, že si svého zapojení do podvodného řetězce nemohl být vědom, na základě uvedených okolností však lze usuzovat, že žalobce dobrou víru zejména pro absenci uvedených preventivních opatření osvědčit nemůže. Neuplatní se proto základní myšlenka judikatury Soudního dvora EU, totiž ochrana subjektivních práv a legitimního očekávání daňových subjektů, které si nejsou a nemohou být vědomy daňového podvodu, a jednají s veškerou rozumnou opatrností, aby se nestaly jeho součástí. Správní orgány nepochybily, pokud z uvedených důvodů žalobci odepřely nárok na odpočet daně z přidané hodnoty.

V. Závěr a náklady řízení

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

[63] 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, pročez 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 30. listopadu 2017

JUDr. Zuzana Bystřická, v.r.
předsedkyně senátu