



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Jaroslavy Skoumalové a soudců Mgr. Petra Sedláka, Ph.D. a JUDr. Václava Štencla, MA v právní věci

žalobce: **HIDECON, s.r.o.**, IČO 15527191
sídlem Březnice 543, 760 01 Březnice
zastoupený společností **TOMÁŠ GOLÁŇ**, daňová kancelář s.r.o.
sídlem Jiráskova 1284, 755 01 Vsetín

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 10. 12. 2018, č. j. 54346/18/5300-22442-711492

takto:

- I. Žaloba **se zamítá**.
- II. Žalobce **nemá právo** na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Předmět řízení

1. Žalobce se žalobou ze dne 12. 2. 2019 doručenou zdejšímu soudu téhož dne domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 10. 12. 2018, č. j. 54346/18/5300-22442-711492 (dále jen „napadené rozhodnutí“), jímž žalovaný podle § 116 odst. 1 písm. a) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění účinném ke dni vydání napadeného rozhodnutí (dále jen „daňový řád“), a podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném pro předmětná zdaňovací období (dále jen „zákon o dani z přidané hodnoty“), změnil dodatečné platební výměry Finančního úřadu pro Zlínský kraj (dále jen „správce daně“) na daň z přidané hodnoty co do splatnosti stanovené daně a ve zbytku ponechal tyto dodatečné platební výměry beze změny.
2. Konkrétně správce daně vydal tyto dodatečné platební výměry dne 18. 1. 2018:
 - č. j. 51527/18/3301-51523-707268 za zdaňovací období leden 2013, kterým byla žalobci doměřena daň z přidané hodnoty ve výši 1 022 089 Kč a současně mu byla uložena povinnost uhradit penále ve výši 204 417 Kč;
 - č. j. 53998/18/3301-51523-707268 za zdaňovací období únor 2013, kterým byla žalobci doměřena daň z přidané hodnoty ve výši 939 597 Kč a současně mu byla uložena povinnost uhradit penále ve výši 187 919 Kč;
 - č. j. 54093/18/3301-51523-707268 za zdaňovací období březen 2013, kterým byla žalobci doměřena daň z přidané hodnoty ve výši 981 416 Kč a současně mu byla uložena povinnost uhradit penále ve výši 196 283 Kč;
 - č. j. 54144/18/3301-51523-707268 za zdaňovací období duben 2013, kterým byla žalobci doměřena daň z přidané hodnoty ve výši 802 968 Kč a současně mu byla uložena povinnost uhradit penále ve výši 160 593 Kč;
 - č. j. 54190/18/3301-51523-707268 za zdaňovací období květen 2013, kterým byla žalobci doměřena daň z přidané hodnoty ve výši 516 298 Kč a současně mu byla uložena povinnost uhradit penále ve výši 103 259 Kč;
 - č. j. 54245/18/3301-51523-707268 za zdaňovací období červen 2013, kterým byla žalobci doměřena daň z přidané hodnoty ve výši 764 499 Kč a současně mu byla uložena povinnost uhradit penále ve výši 152 899 Kč;
 - č. j. 54294/18/3301-51523-707268 za zdaňovací období červenec 2013, kterým byla žalobci doměřena daň z přidané hodnoty ve výši 49 760 Kč a současně mu byla uložena povinnost uhradit penále ve výši 9 952 Kč;
 - č. j. 54331/18/3301-51523-707268 za zdaňovací období říjen 2013, kterým byla žalobci doměřena daň z přidané hodnoty ve výši 471 092 Kč a současně mu byla uložena povinnost uhradit penále ve výši 94 218 Kč;
 - č. j. 54357/18/3301-51523-707268 za zdaňovací období listopad 2013, kterým byla žalobci doměřena daň z přidané hodnoty ve výši 836 676 Kč a současně mu byla uložena povinnost uhradit penále ve výši 167 335 Kč;
 - č. j. 54400/18/3301-51523-707268 za zdaňovací období prosinec 2013, kterým byla žalobci doměřena daň z přidané hodnoty ve výši 1 451 105 Kč a současně mu byla uložena povinnost uhradit penále ve výši 290 221 Kč;

- č. j. 54843/18/3301-51523-707268 za zdaňovací období leden 2014, kterým byla žalobci doměřena daň z přidané hodnoty ve výši 955 387 Kč a současně mu byla uložena povinnost uhradit penále ve výši 191 077 Kč;
- č. j. 54919/18/3301-51523-707268 za zdaňovací období únor 2014, kterým byla žalobci doměřena daň z přidané hodnoty ve výši 315 384 Kč a současně mu byla uložena povinnost uhradit penále ve výši 63 076 Kč;
- č. j. 54998/18/3301-51523-707268 za zdaňovací období květen 2014, kterým byla žalobci doměřena daň z přidané hodnoty ve výši 1 052 010 Kč a současně mu byla uložena povinnost uhradit penále ve výši 210 402 Kč;
- č. j. 55044/18/3301-51523-707268 za zdaňovací období červen 2014, kterým byla žalobci doměřena daň z přidané hodnoty ve výši 262 705 Kč a současně mu byla uložena povinnost uhradit penále ve výši 52 541 Kč;
- č. j. 55092/18/3301-51523-707268 za zdaňovací období červenec 2014, kterým byla žalobci doměřena daň z přidané hodnoty ve výši 258 913 Kč a současně mu byla uložena povinnost uhradit penále ve výši 51 782 Kč;
- č. j. 55136/18/3301-51523-707268 za zdaňovací období srpen 2014, kterým byla žalobci doměřena daň z přidané hodnoty ve výši 246 924 Kč a současně mu byla uložena povinnost uhradit penále ve výši 49 384 Kč;
- č. j. 55167/18/3301-51523-707268 za zdaňovací období září 2014, kterým byla žalobci doměřena daň z přidané hodnoty ve výši 253 876 Kč a současně mu byla uložena povinnost uhradit penále ve výši 50 775 Kč;
- č. j. 55209/18/3301-51523-707268 za zdaňovací období říjen 2014, kterým byla žalobci doměřena daň z přidané hodnoty ve výši 773 148 Kč a současně mu byla uložena povinnost uhradit penále ve výši 154 629 Kč;
- č. j. 55246/18/3301-51523-707268 za zdaňovací období listopad 2014, kterým byla žalobci doměřena daň z přidané hodnoty ve výši 302 120 Kč a současně mu byla uložena povinnost uhradit penále ve výši 60 424 Kč;
- č. j. 55263/18/3301-51523-707268 za zdaňovací období prosinec 2014, kterým byla žalobci doměřena daň z přidané hodnoty ve výši 483 489 Kč a současně mu byla uložena povinnost uhradit penále ve výši 96 697 Kč;
- č. j. 55285/18/3301-51523-707268 za zdaňovací období leden 2015, kterým byla žalobci doměřena daň z přidané hodnoty ve výši 731 748 Kč a současně mu byla uložena povinnost uhradit penále ve výši 146 349 Kč;
- č. j. 55372/18/3301-51523-707268 za zdaňovací období únor 2015, kterým byla žalobci doměřena daň z přidané hodnoty ve výši 491 486 Kč a současně mu byla uložena povinnost uhradit penále ve výši 98 297 Kč;
- č. j. 55391/18/3301-51523-707268 za zdaňovací období březen 2015, kterým byla žalobci doměřena daň z přidané hodnoty ve výši 1 258 735 Kč a současně mu byla uložena povinnost uhradit penále ve výši 251 747 Kč;
- č. j. 55424/18/3301-51523-707268 za zdaňovací období duben 2015, kterým byla žalobci doměřena daň z přidané hodnoty ve výši 709 655 Kč a současně mu byla uložena povinnost uhradit penále ve výši 141 931 Kč;

- č. j. 55480/18/3301-51523-707268 za zdaňovací období květen 2015, kterým byla žalobci doměřena daň z přidané hodnoty ve výši 440 685 Kč a současně mu byla uložena povinnost uhradit penále ve výši 88 137 Kč;

(dále jen „dodatečné platební výměry“).

II. Obsah žaloby

3. Žalobce úvodem shrnul podstatu věci. Správce daně mu nepřiznal nárok na odpočet daně z přidané hodnoty za předmětná zdaňovací období z nákupu surových kůží od dodavatelů Betunada, Zenodocal a Marginal. Daňové orgány tvrdí existenci daňového podvodu, o němž žalobce věděl nebo mohl vědět, zatímco žalobce tvrdí, že daňové orgány neprokázaly, v čem podvod spočíval, a žalovaný neunesl ani své důkazní břemeno ohledně toho, zda žalobce věděl nebo mohl vědět existenci případného podvodu na dani v daném řetězci. Následně žalobce formuloval jednotlivé námitky, které koncentroval do celkově šesti bodů žaloby – důkazní břemeno, existence podvodu na dani, existence objektivních okolností, dobrá víra, shrnutí a přednost ručení před odepřením nároku na odpočet.
4. Žalobce byl vyzván k prokázání přijetí rozumných opatření a dobré víry, takový postup však není možný, neboť dobrá víra je presumována a v této věci tíží výlučně důkazní břemeno správce daně. Je na něm, aby prokázal podvod na dani z přidané hodnoty a existenci objektivních okolností, na základě nichž daňový subjekt o tomto podvodu věděl nebo vědět měl a mohl. Nezbytnou podmínkou odmítnutí nároku na odpočet bylo i prokázání ze strany žalovaného, že jediným smyslem a účelem celé transakce bylo získání daňové výhody. Nic z toho se však v dané věci nestalo.
5. Žalovaný podle žalobce dostatečně nepopsal existenci daňového podvodu, resp. neunesl své důkazní břemeno. Neprokázal a nepopsal, v čem podvod spočíval, v důsledku čehož tak nebyly zjištěny skutkové okolnosti tohoto podvodu, ani jakým způsobem na něm profitoval dodavatel nebo žalobce. Dodavatelé přitom řádně podávali daňová přiznání a daň nárokovanou žalobce přiznávali a platili. Ke ztrátě na dani došlo dle žalovaného až tím, že správce daně vyměřil dodavatelům daň dodatečně, kterou již tito dodavatelé neuhradili. Dle žalobce však žalovaným uvedené skutečnosti v bodě 59 napadeného rozhodnutí spíše ukazují rezignaci správce daně na povinnost řádně zjistit u dodavatelů skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daně. Možná ztráta na dani tak byla zaviněna spíš indolencí správce daně, nikoliv vědomou či nevědomou činností žalobce. Samotná nekontaktnost dodavatelů totiž neznamená existenci daňového podvodu. Stejně tak žalobce rozporoval další skutečnosti, které daňové orgány vedly k závěru o daňovém podvodu, např. existenci „předzaložených“ společností, místo původu jednatelů těchto dodavatelů, hromadná sídla či zveřejňování účetních závěrek ve sbírce listin. V této souvislosti žalobce připomněl, že daňové orgány nerozporovaly faktickou realizaci dodávek kůží od uvedených dodavatelů. Skutečnosti zjištěné v rámci svědeckých výpovědí neměly žádný vliv na existenci podvodu na dani, navíc se jednalo o skutečnosti, které mohly fakticky pouze zpochybnit samotné dodávky od dodavatelů a které žalobce nemohl žádným způsobem ovlivnit. Stejně tomu bylo i ve věci osob, které za dodavatele jednaly, jakož i v případě registrace u Státní veterinární správy. K tomu osoba pana B. byla pro jednatele žalobce zárukou seriózního a legálního jednání, neboť spolu uskutečnili již v minulosti tisíce obchodů, které vždy proběhly podle předem smluvených pravidel. Za prokázání existence podvodu nelze považovat ani skutečnosti, které nastaly ex post (pozdější uveřejnění dodavatelů v rejstříku nespolehlivých plátců či zrušení jejich registrace).

Žalovaným uvedené skutečnosti svědčící o daňovém podvodu nejsou schopny samy o sobě a ani ve vzájemné souvislosti schopny prokázat, že plnění byla zasažena podvodem na dani, tak, aby o tomto tvrzení neexistovaly žádné pochybnosti, resp. že by v řízení bylo postaveno najisto, že skutkový stav byl přesně takový, jak žalovaný tvrdí. Podvod na dani však nemůže být odvozen od jednání správce daně v podobě doměření daně v budoucnosti.

6. Pro nepřiznání nároku na odpočet daně z přidané hodnoty v důsledku existence daňového podvodu musí být splněna podmínka, že o tomto podvodu žalobce věděl nebo vědět mohl. Účast na takovém podvodu je nutno dokazovat podle objektivních okolností, nikoliv okolností nestandardních. Zcela jistě nemohou prokázat vědomou účast žalobce na podvodu okolnosti, které nejsou natolik podezřelé, aby mohly subjekt upozornit na to, že se účastní podezřelých obchodů, když všechny ostatní obchodní podmínky jsou standardní. Žalobce sledoval cenu, kvalitu, množství zboží a dodací termíny, což jsou standardní podmínky, které obchodníci sledují. Pokud by měli sledovat podezřelé okolnosti a páchání podvodů na dani, museli by odmítat obchody, jež doposud běžně uzavírají, čímž by jejich podnikání ztratilo smysl. V této souvislosti žalobce rozporoval nestandardnosti uvedené v bodech 67 až 74 napadeného rozhodnutí. Pan B. byl dlouholetým partnerem jednatele žalobce, proto nemohl pojmout žádné podezření a nepožadoval ani schůzky s jednatelem dodavatelů. Realizované obchody probíhaly standardně, kůže byly přiváženy stejným způsobem jako u jiných dodavatelů, ceny byly naprosto obvyklé, stejně tak i dodací podmínky. Při změnách dodavatelů byl žalobce ujistěn touto osobou, že je vše v pořádku. V případě společnosti Marginal došlo rovněž k uzavření smlouvy. Žalobce tak měl dobrou víru ohledně obchodních, dodacích a cenových podmínek realizovaných obchodů. Každý podnikatel si přitom podrobně prověřuje především odběratele, neboť u nich hrozí riziko nezaplacení. Žádná ze skutečností uvedených v bodech 67 až 74 napadeného rozhodnutí není důkazním prostředkem, resp. objektivní okolností prokazující vědomou účast žalobce na podvodu, nýbrž se jedná pouze o nesrovnalosti, resp. skutečnosti, které by mohly mít vliv na prokázání hmotně právních podmínek, nikoliv podvodu na dani. Nadto žalovaný ani neprokázal, že jediným a hlavním účelem bylo získat daňovou výhodu, což je jedna z podmínek pro neuznání odpočtu na dani z přidané hodnoty ve věci podvodu na dani uváděná v judikatuře Soudního dvora EU i Nejvyššího správního soudu. Některé skutečnosti uvedené žalovaným v napadeném rozhodnutí nebylo ani v silách žalobce zjistit.
7. Ve věci dodávek od uvedených dodavatelů byl žalobce v dobré víře, neboť tyto probíhaly naprosto standardním způsobem. K tomu byly zajišťovány dlouholetým partnerem panem B. Tato osoba žalobce utvrzovala v dobré víře.
8. Žalovaný nemůže uvádět, že ve věci podvodu na dani mu nárok na odpočet bude znemožněn podle § 72 a 73 zákona o dani z přidané hodnoty, resp. podle Směrnice 2006/112/ES, jelikož tyto předpisy upravují hmotně právní podmínky pro uplatnění odpočtu. Vědomá účast na podvodu na dani byla odvozena judikatorně z rozhodnutí Soudního dvora EU. Tyto skutečnosti však nelze zaměňovat, případně kombinovat, což žalovaný učinil v bodě 95 napadeného rozhodnutí. V této části je napadené rozhodnutí nepřezkoumatelné pro nesrozumitelnost. V dané věci nebyly splněny podmínky pro to, aby žalobci nebyl uznán nárok na odpočet daně z přidané hodnoty v důsledku podvodu na dani. Současně v celé věci absentuje motiv případného úmyslného jednání žalobce, neboť obchody s uvedenými společnostmi zaujaly pouze menší procento obchodů žalobce

s kůžemi. K tomu žalobce jako společnost existuje dlouhodobě a její jednatel dosáhl věku přes 70 let, tudíž společnost ani její jednatel neměli potřebu se jakýmkoliv způsobem účastnit na obchodech zasažených podvodem na dani z přidané hodnoty.

9. Na závěr žalobního návrhu žalobce argumentoval předností ručení před odepřením nároku na odpočet (ručení je zakotveno v § 109 zákona o dani z přidané hodnoty). Pokud daňové orgány postupovaly v případě žalobce za účinnosti § 109 zákona o dani z přidané hodnoty podle obecných principů, vyřčených Soudním dvorem EU, došlo tím z jejich strany k obcházení zákona, resp. k postupu contra legem.

III. Vyjádření žalovaného

10. Žalovaný se k žalobnímu návrhu vyjádřil svým podáním ze dne 13. 3. 2019, v němž předně odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí a spisový materiál. V dané věci byly zjištěny okolnosti svědčící o existenci podvodu na dani z přidané hodnoty i objektivní okolnosti, jež měly vzbudit v žalobci podezření stran standardnosti a poctivosti daných obchodních transakcí. Navíc v daňovém řízení nevyšly najevo skutečnosti o náležité míře obezřetnosti žalobce v obchodních vztazích. K získání daňového zvýhodnění žalovaný poukázal na rozdíl mezi instituty daňového podvodu a zneužití práva, které však žalobce zaměňuje. U daňového podvodu přitom nemusí být podmínka daňového zvýhodnění splněna. Okolnosti svědčící o daňovém podvodu při jednotlivém posuzování, jak to činí žalobce, nezákonné nejsou a samy o sobě nemají žádnou vypovídací hodnotu o podvodném charakteru obchodních řetězců, avšak ve svém souhrnu napovídají o účasti subjektů řetězce na daňovém podvodu. Skutečnosti, které vyšly najevo až po ukončení obchodní spolupráce, nejsou žalobci kladeny k tíži, ale vypovídají o skutečné povaze obchodního řetězce. O tom svědčí to, že jsou tyto okolnosti uvedeny v popisu skutečností svědčících o existenci podvodu na dani z přidané hodnoty, nikoliv však v objektivních okolnostech, na základě nichž by žalobci mělo vzniknout podezření stran standardnosti daných obchodních transakcí. Následně žalovaný rozporoval žalobcem uváděné argumenty k těmto jednotlivým skutečnostem, na základě nichž byla shledána existence daňového podvodu. Žalovaný nesouhlasil ani s argumentací žalobce o vzniku „chybějící daně“ až doměřením daně dodavatelům žalobce, neboť za součást daňového úniku a porušení principu neutrality daně je třeba chápat i takové jednání článků v řetězci, které neumožní kontrolu podaného daňového priznání a tvrzené daně.
11. Ohledně objektivních okolností je žalovaný přesvědčen o jejich prokázání, i s přihlédnutím dlouholetého působení žalobce na trhu s kůžemi, v důsledku čehož na něj mohou být v souladu s příslušnou judikaturou kladeny vyšší nároky stran jeho obezřetnosti. V žalobci tak tyto okolnosti měly vzbudit podezření o tom, že se účastní řetězce zatíženého podvodem na dani z přidané hodnoty. Následně žalovaný jednotlivé objektivní okolnosti vyjmenoval a blíže rozvedl – způsob navázání obchodní spolupráce se svými dodavateli, způsob změny subjektů na pozici dodavatelů, účast osoby K. B. v daných obchodních transakcích, absence vystupování jednatelů dodavatelů při jednání se žalobcem (vyjma společnosti Marginal), absence písemné smlouvy u obchodů v hodnotě několika milionů Kč či rozpory údajů na obchodních dokumentech se skutečností. Odepření nároku na odpočet u žalobce nelze považovat za zdanění určitého plnění, jak žalobce ve svém návrhu naznačil. Za spolupachatele daňového podvodu musí být považován i daňový subjekt, který se na přípravě podvodu sice nijak nepodílel, ale přehlížel zjevné nestandardnosti. Je totiž zcela nepřipustné, aby byly chráněny daňové subjekty, které vědomě napomáhají

pachatelům podvodu, byť by to bylo jen tím, že zajistí odbyt pro jimi obchodované zboží nebo nabízené služby.

12. Ve vztahu k dobré víře žalovaný přisvědčil žalobci v tom, že důkazní břemeno tíží správce daně a žalobce není povinen prokazovat, že o své účasti na transakcích zasažených daňovým podvodem nevěděl. Dosavadní judikatura však dovozovala, že důkazní břemeno ohledně přijetí rozumných opatření tíží daňový subjekt. Nelze proto správci daně vytýkat, že se při vydání výzvy k prokázání skutečností řídil stávající judikaturou Nejvyššího správního soudu a v tomto duchu formuloval její obsah. Danou výzvu je třeba chápat tak, že správce daně žalobci umožnil, aby na jeho zjištění reagoval a buď je vyvrátil, nebo aby doložil, že přijal dostatečná opatření k tomu, aby své účasti na daňovém podvodu předešel. Dobrou víru pak nelze dovodit z toho, že předmětné obchody probíhaly standardním způsobem. Žalovaný má za to, že dané obchodní transakce neprobíhaly způsobem, který je v podnikatelském prostředí běžný. Skutečnosti o tomto svědčí jsou v napadeném rozhodnutí velmi precizně popsány, žalobce je však ignoroval, případně se je snažil následně bagatelizovat. V případě osoby pana B. se jedná o bezmeznou, až naivní důvěru žalobce v jeho osobu. Ověření ve veřejných rejstřících nelze považovat za dostatečné. Pokud by si žalobce své dodavatele skutečně ověřoval, zjistil by jejich krátkou historii a obecně vymezený předmět podnikání, z něhož nelze dovodit jakoukoliv zkušenost s obchodováním se surovou kůží. Tito dodavatelé nebyli ani registrováni u Státní veterinární správy a nedisponovali žádnými provozovny pro účely prodeje surových kůží.
13. K námitce nepřezkoumatelnosti žalovaný poukázal na shodnost této námítky s odvolací námitkou, již se zabýval v bodech 93 až 99 napadeného rozhodnutí, pročez na tyto body odkázal. Nesouhlasil ani s tvrzenou nepřezkoumatelností pro nedostatek důvodů, jelikož okolnosti svědčící o existenci daňového podvodu popsal v bodech 41 až 59 napadeného rozhodnutí, objektivní okolnosti jsou uvedeny v bodech 67 až 73 napadeného rozhodnutí. K tomu tuto námitku pokládá za účelovou, vzhledem k rozsahu podané žaloby.
14. Žalovaný se neztotožnil ani s argumentací žalobce k porušení principu neutrality daně za situace, kdy daňové orgány dospějí k závěru o zapojení daňového subjektu do podvodu, o němž vědět měl a mohl.
15. K námitce přednostní aplikace ručení odkázal na body 152 až 161 napadeného rozhodnutí, v nichž se touto námitkou plně vypořádal.

IV. Další procesní vyjádření

16. Na vyjádření žalovaného reagoval žalobce replikou ze dne 27. 6. 2019. K existenci daňového podvodu uvedl, že z napadeného rozhodnutí lze seznat pouze to, že došlo na základě pomůcek k doměření daně, která nebyla dodavateli uhrazena. Není patrné, zda tito dodavatelé vykazovali daňové povinnosti a v jaké výši, nebo zda vykazovali nadměrné odpočty a v jaké výši. Není ani zřejmé, zda byl žalobce jediným odběratelem nebo jimi byly také další společnosti. Daňové orgány nedefinovaly ani skutkové a příčinné souvislosti mezi neodvedením daně a nárokováním tohoto odpočtu. K tomu nebyl uveden rozsah daňového podvodu co do času a hodnoty. Daňový podvod jako takový by měl být zjištělný již v době samotného obchodování. Žalobce by neměl být trestán za skutečnosti týkající se dodavatelů, které byly i daňovým orgánům známy v době udělení registrace k dani z přidané hodnoty. V případě objektivních okolností žalobce rovněž setrval na

svých tvrzeních obsažených již v žalobě. K absenci písemné smlouvy uvedl realizaci plateb až po kvalitativní a kvantitativní kontrole plnění, nadto s dodavatelem Marginal byla písemná smlouva uzavřena, žalovaný však tuto ignoruje. Obdobně přehlíží jednání s jednatelkou této společnosti. Kromě toho žalovaný ignoruje i to, že žalobce nezajišťoval přepravu předmětného plnění. Z napadeného rozhodnutí není patrné, proč se žalovaný kloní k jedné ze svědeckých výpovědí, když si tyto navzájem odporují.

17. Žalovaný se k replice žalobce vyjádřil svou duplikou ze dne 30. 8. 2019, v níž významně zopakoval své argumenty obsažené již ve vyjádření ze dne 13. 3. 2019. Ohledně nevymezení rozměru daňového podvodu co do času a hodnoty jde podle žalovaného o opožděně uplatněnou námitku. Podvodem přitom byly zasaženy všechny dodávky zboží od uvedených dodavatelů v předmětných zdaňovacích obdobích. Rovněž námitka týkající se příčinné souvislosti mezi neodvedením daně a nárokováním odpočtu žalobcem je uplatněna poprvé až v replice. Důkazní povinnost žalovaného však nelze chápat v tom smyslu, že by byl povinen prokázat jakoukoliv vazbu žalobce na článek řetězce, který neodvedl daň. V době uskutečnění zdanitelného plnění daňový subjekt nemůže vědět, že k chybějící dani jako základnímu předpokladu pro konstatování existence podvodu na dani z přidané hodnoty dojde, neboť tato nastane až ex post po uskutečnění zdanitelného plnění a uplynutí příslušného zdaňovacího období v důsledku nepodání daňového přiznání, neuhrazení daně nebo „zmizení ze scény“. Žalobce si v obchodních transakcích nepočínal s péčí řádného hospodáře a nečinil taková opatření, aby zamezil svému možnému zapojení do obchodního řetězce zatíženého daňovým podvodem. To ale nelze klást k tíži správce daně. K objektivním okolnostem žalovaný zopakoval svou předchozí argumentaci. Písemná smlouva s dodavatelem Marginal byla uzavřena až po 8 dodávkách surových kůží v hodnotě přes 10 milionů Kč. Nezáměr jednatelky Marginal o osud této společnosti nebyla kladena žalobci k tíži, ale je uvedena toliko jako okolnost svědčící o podvodu na dani, nikoliv mezi objektivními okolnostmi, přičemž až tyto jsou žalobci kladeny k tíži v tom smyslu, že v něm měly vzbudit podezření o poctivosti daného obchodního vztahu. Námitka týkající se svědeckých výpovědí, které si protirečí, je uvedena obecně. Žalobce neuvádí, které svědecké výpovědi si protirečí a tato skutečnost není namítána ani v žalobě. Důkazy přitom byly hodnoceny v dle § 8 odst. 1 daňového řádu.
18. K duplice žalovaného žalobce podal tripliku ze dne 1. 11 2019, v níž rozporoval jednotlivá tvrzení žalovaného a dále zopakoval své argumenty uvedené již v předchozích podáních.
19. Podáním ze dne 2. 7. 2020 žalobce doplnil žalobu, resp. rozvinul své žalobní body, o další judikaturu, kterou v tomto podání citoval.
20. Na doplnění žaloby reagoval žalovaný svým vyjádřením ze dne 9. 9. 2020, v němž setrval na přesvědčení o existenci daňového podvodu a splnění podmínek pro jeho konstatování.
21. Žalobce k tomuto vyjádření podal kvadrupliku ze dne 30. 10. 2020, dle níž se toto vyjádření žalovaného zcela míjí s podstatou repliky žalobce. V této souvislosti rozporoval tvrzení žalovaného k chybějící dani. Navíc se žalobce vyjádřil ke spisovému materiálu. Jeho veřejná část je naprosto neúplná, přičemž v otázce chybějící daně neobsahuje žádné konkrétní podklady a listiny, z nichž by bylo možné chybějící daň identifikovat. Také v něm absentuje soupis dle § 64 odst. 5 daňového řádu. Zjevné vady vykazuje také neveřejná část spisu, do níž jsou zcela svévolně zakládány různé listiny a jiné důkazní prostředky, přičemž absentuje jakákoliv kontinuita vedení spisového materiálu. Žalovaný zcela vědomým a účelovým způsobem nepřeradil do veřejné části spisu důkazní prostředky

svědčící ve prospěch žalobce. Tímto byla omezena možnost řádné obrany žalobce v nalézacím řízení, čímž došlo k zásahu do jeho subjektivních práv dle čl. 36 Listiny základních práv a svobod.

22. Dne 15. 3. 2021 žalobce zdejšímu soudu doručil své vyjádření, v němž se vyjádřil k otázce spolupráce s polským dodavatelem A. B.

V. Posouzení věci krajským soudem

23. Krajský soud v Brně na základě včas podané žaloby přezkoumal napadené rozhodnutí žalovaného v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2, věta první zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů; dále jen „s. ř. s.“), jakož i řízení předcházející jeho vydání. Při přezkoumání rozhodnutí vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správních orgánů (§ 75 odst. 1 s. ř. s.), a dospěl k závěru, že žaloba **není důvodná**. O žalobě soud rozhodl, aniž nařizoval jednání, za podmínek vyplývajících z ustanovení § 51 s. ř. s.

V.A Nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí

24. Žalobce v rámci své argumentace namítal mimo jiné nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí, jednak z důvodu nesrozumitelnosti (ve vztahu k tomu, že daňové orgány uváděly ve svých rozhodnutích doměření daně dle § 72 zákona o dani z přidané hodnoty, nicméně toto ustanovení uvádí hmotněprávní podmínky pro přiznání nároku na odpočet daně z přidané hodnoty, nikoliv existenci daňového podvodu), jednak pro nedostatek důvodu (napadené rozhodnutí dostatečně nepopisuje, v čem spočívá podvod na dani z přidané hodnoty, ani neuvádí objektivní okolnosti, na základě nichž by žalobce měl a mohl o existenci podvodu vědět).
25. Soud se proto předně zabýval touto námitkou nepřezkoumatelnosti, neboť se jedná o tak závažnou vadu, že se jí soud musí zabývat z úřední povinnosti nad rámec dalších uplatněných žalobních námitek. Je-li totiž správní rozhodnutí nepřezkoumatelné, lze jen stěží uvažovat o jeho přezkumu správním soudem, což ostatně vyplývá již z lingvistické stránky věci, kdy nepřezkoumatelné rozhodnutí prostě nelze věcně přezkoumat.
26. Z rozsáhlé judikatury Nejvyššího správního soudu k tomuto tématu (např. rozsudky ze dne 21. 8. 2008, č. j. 7 As 28/2008-76, ze dne 21. 8. 2008, č. j. 7 As 27/2008-76, ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003-75, publikovaný pod č. 133/2004 Sb. NSS, a ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Azs 47/2003-130, publikovaný pod č. 244/2004 Sb. NSS; všechna zde citovaná rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupná na: www.nssoud.cz) je zřejmé, že rozsudek je nepřezkoumatelný pro nesrozumitelnost, například pokud z něho jednoznačně nevyplývá, podle kterých ustanovení a podle jakých právních předpisů byla v kontextu podané správní žaloby posuzována zákonnost napadeného správního rozhodnutí; pokud je jeho odůvodnění vnitřně rozporné, popřípadě je-li výrok v rozporu s odůvodněním; pokud z jeho výroku nelze zjistit, jak vlastně soud ve věci rozhodl, tj. zda žalobu zamítl, odmítl nebo jí vyhověl, případně, jehož výrok je vnitřně rozporný. Dále se jedná o případy, kdy nelze rozeznat, co je výrok a co odůvodnění, kdo jsou účastníci řízení a kdo byl rozhodnutím zavázán. I nepřezkoumatelnost rozsudku pro nedostatek důvodů je soudní judikaturou bohatě zmapována. Zmínit lze například rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 7. 2004, č. j. 4 As 5/2003-52, ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 135/2004-73, publikovaný pod č. 787/2006 Sb. NSS, ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005-44, publikovaný pod č. 689/2005 Sb. NSS, ze dne 17. 1. 2008, č. j. 5 As 29/2007-64, a ze dne 25.

5. 2006, č. j. 2 Afs 154/2005-245). Z nich se podává, že rozhodnutí soudu je nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů, jestliže například není zřejmé, jakými úvahami se soud řídil při naplňování zásady volného hodnocení důkazů či utváření závěru o skutkovém stavu; dále z jakého důvodu nepovažoval za důvodnou právní argumentaci v žalobě; proč považuje žalobní námitky za liché, mylné nebo vyvrácené; či proč subsumoval skutkový stav pod zvolené právní normy. Dalším důvodem nepřezkoumatelnosti rozhodnutí může být případ, kdy soud opomněl přezkoumat některou ze žalobních námitek včas uplatněných, či obsahuje-li odůvodnění rozsudku toliko převzaté pasáže z publikovaného judikátu v jiné, skutkově i právně odlišné věci, aniž dále rozvádí dopad převzatých závěrů na konkrétní souzený případ a na samotné rozhodnutí ve věci. Dle Nejvyššího správního soudu pak **pro posouzení přezkoumatelnosti správních rozhodnutí platí v podstatě stejné kautely, jako pro posouzení přezkoumatelnosti soudních rozhodnutí** (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 11. 2012, č. j. 7 As 163/2012-18).

27. Zdejší soud se však s žalobcem tvrzenou nepřezkoumatelností napadeného rozhodnutí neztotožnil.
28. K údajné nesrozumitelnosti stran toho, zda se jedná o nesplnění hmotněprávních podmínek či existenci podvodu na dani z přidané hodnoty, je z napadeného rozhodnutí zřejmé, že předmětem sporu v dané věci je otázka splnění podmínek pro konstatování existence podvodu na dani z přidané hodnoty, v důsledku něhož nemá být žalobci uznán nárok na odpočet daně. Žalobce přitom i svou žalobní argumentaci staví především na nesplnění podmínek pro konstatování podvodu na dani z přidané hodnoty. Pokud je v rámci napadeného rozhodnutí uveden odkaz na § 72 zákona o přidané hodnoty v kontextu existence podvodu na dani z přidané hodnoty, je nutné vzít v úvahu, že toto ustanovení sice upravuje hmotněprávní podmínky pro přiznání nároku na odpočet daně, nicméně právě k tomuto ustanovení se váže bohatá judikatura (jak správních soudů České republiky, tak Soudního dvora Evropské unie), jednak týkající se právě naplnění těchto hmotněprávních podmínek, ale také k existenci podvodu na dani. Žalovaný se shodně formulovanou odvolací námitkou zabýval v bodech 92 až 99 napadeného rozhodnutí, v nichž se přehledně s touto námitkou vypořádal. Soud na tyto body pro úplnost odkazuje, ve stručnosti však toliko připomíná, že podvod na dani z přidané hodnoty není zákonem o dani z přidané hodnoty upraven, byl dovozen právě judikaturou správních soudů a Soudním dvorem Evropské unie ve vztahu k ustanovení, které se zabývá splněním podmínek pro přiznání nároku na odpočet daně z přidané hodnoty. Z tohoto důvodu je předmětné ustanovení uvedeno v napadeném rozhodnutí i zprávě o daňové kontrole, která slouží jako odůvodnění dodatečných platebních výměrů. V tomto však nelze shledat údajnou nesrozumitelnost.
29. Nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí soud neshledal ani pro nedostatek důvodů, jelikož v něm žalovaný popsal, v čem konkrétně měl podvod na dani z přidané hodnoty spočívat, jakož i uvedl objektivní okolnosti, na základě nichž žalobce měl a mohl vědět o tomto podvodu. Blíže se k oběma otázkám vyjadřuje soud níže v rámci vypořádání námitek žalobce, který tvrdí nesplnění obou podmínek pro nepřiznání nároku na odpočet daně z důvodu existence podvodu na dani. Nelze však souhlasit se žalobcem v tom, že by tyto skutečnosti v napadeném rozhodnutí uvedeny nebyly.
30. Ve vztahu k nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí lze dále uvést, že toto rozhodnutí žalovaného je postaveno na řádně uvedených ustanoveních zákona a v

napadeném rozhodnutí se žalovaný vypořádal s posouzením zákonnosti dodatečných platebních výměrů. Lze tak seznat, na základě jakých ustanovení žalovaný dospěl k uvedeným skutkovým závěrům. Napadené rozhodnutí není ani vnitřně rozporné a lze z něj zjistit, jak žalovaný v dané věci rozhodl. O přezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí svědčí i ta skutečnost, že žalobce s napadeným rozhodnutím bez jakýchkoliv problémů v žalobě argumentačně polemizuje, uvádí své právní názory odlišné od názorů žalovaného a celkově mu nečiní problém napadené rozhodnutí podrobit svému „přezkumu“ jako účastníku řízení.

31. Zdejší soud k uvedené námitce nepřezkoumatelnosti tedy na základě výše uvedených důvodů konstatuje, že ji shledává v této prvotní fázi nedůvodnou.

V.B K procesním námitkám

32. Dále se soud vypořádal s žalobcem uplatněnými námitkami vztahujícími se k procesním otázkám, jejichž důvodnost by bez ohledu na věcné posouzení věci žalovaným mohla mít vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí.
33. Žalobce ve své kvadruplici namítal nesprávnost vedení spisového materiálu, neboť jeho veřejná část je neúplná, spisový materiál neobsahuje žádný soupis dle § 65 odst. 5 daňového řádu a v neveřejné části spisu jsou zcela svévolně zakládány listiny a jiné důkazní prostředky, přičemž absentuje jakákoliv kontinuita vedení spisového materiálu. Soud k těmto tvrzením předně uvádí, že je žalobce uvedl až ve své kvadruplici, a to po lhůtě k podání žaloby, v důsledku čehož jsou námitky spojené s tvrzením o nesprávném vedení spisového materiálu opožděné. Nad rámec tohoto konstatování se přesto soud vyjádří stručně i k těmto otázkám. Při posouzení veřejné části soud neshledal, že by tato byla neúplná (s otázkou, zda se ve spise nachází podklady k chybějící dani, jež se váže k tvrzením o chybějící dani a která byla uvedena také již v replice, se soud vypořádá níže). Není ani pravdou, že by spis neobsahoval soupis dle § 65 odst. 5 daňového řádu. Dle tohoto ustanovení jednotlivé části spisu musí obsahovat soupis všech písemností, které jsou v nich založeny; písemnosti ve spisu se řadí v časové posloupnosti, označují se jednotlivými pořadovými čísly a vedou se pod společnou spisovou značkou. Soupis spisu dle uvedeného ustanovení se přitom ve spise nachází (byť je označen jako s. 94 až 104 písemnosti č. j. 1033953/18/3301-51523/707268). Pochybení soud neshledal ani při vedení vyhledávací části, přičemž hodnocení žalobce o zcela svévolném zakládání listin a jiných důkazních prostředků, přičemž absentuje jakákoliv kontinuita vedení spisového materiálu, je jeho subjektivním hodnocením vedení vyhledávací části, soud však ve způsobu jejího vedení pochybení nespatřuje.
34. Dále žalobce namítá nepřeražení důkazních prostředků, které mají svědčit ve prospěch žalobce, do veřejné části spisu, které žalovaný údajně zamlčel a zcela účelově je do veřejné části spisu nepřeradil. I k této námitce soud poukazuje na její opožděnost, jelikož byla uplatněna až po lhůtě pro podání žaloby. Navzdory tomu se soud stručně vyjádří také k této námitce. Soud neshledal, že by je žalovaný údajně účelově zamlčel. Navíc k argumentaci žalobce je nutné uvést, že svědecká výpověď pana B. učiněná v rámci daňového řízení zjišťovala kompletní aspekty týkající se dodavatelů Betunada s.r.o., Zenodocal s.r.o. a Marginal s.r.o. K samotnému obsahu vyplývajícího z výpovědi pana B. dle předmětného úředního záznamu soud uvádí, že tento nerozporuje skutečnosti uvedené níže ke splnění podmínek pro nepřiznání nároku na odpočet daně z přidané hodnoty (ať již ve vztahu k poskytování odměny panu B. či jeho postavení odborného poradce). Zamlčení

podstatných skutečností soud neshledal ani z toho, že se ve vyhledávací části spisu nachází odpovědi na žádost o mezinárodní spolupráci, jejichž kopie jsou ostatně také součástí veřejné části spisu, byť tyto jsou začerněny. I pokud by se nejednalo o opožděnou námitku, tak by tato nebyla důvodná, tudíž v dané věci nedošlo ani k porušení práva žalobce zakotveného v čl. 36 Listiny základních práv a svobod.

V.C Přednost institutu ručení

35. Před posouzením samotného podvodu na dani krajský soud přistoupil k posouzení žalobní námitky o nesprávném postupu správce daně, který odepřel žalobci odpočet daně z důvodu účasti na podvodu, místo aby aplikoval speciální institut ručení příjemce zdanitelného plnění dle § 109 zákona o dani z přidané hodnoty.
36. Námitka žalobce však není důvodná, neboť míří k jiné fázi daňového řízení, než která se týká právě projednávané věci. Princip možnosti odepření nároku na odpočet daně se uplatňuje v nalézacím řízení [srov. § 134 odst. 3 písm. a) bod 1 a 2 daňového řádu], zatímco § 109 zákona o dani z přidané hodnoty upravující ručení se uplatní v řízení o placení daní [srov. § 134 odst. 3 písm. b) daňového řádu].
37. Ustanovení § 109 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty uvádí, že plátce, který přijme zdanitelné plnění s místem plnění v tuzemsku uskutečněné jiným plátcem nebo poskytne úplatu na takové plnění (dále jen „příjemce zdanitelného plnění“), ručí za nezaplacenou daň z tohoto plnění, pokud v okamžiku jeho uskutečnění věděl nebo vědět měl a mohl, že a) daň uvedená na daňovém dokladu nebude úmyslně zaplacená, b) plátce, který uskutečňuje toto zdanitelné plnění nebo obdrží úplatu na takové plnění (dále jen „poskytovatel zdanitelného plnění“), se úmyslně dostal nebo dostane do postavení, kdy nemůže daň zaplatit, nebo c) dojde ke zkrácení daně nebo vylákání daňové výhody (podtržení doplněno zdejší soudem).
38. Z výše uvedeného je zřejmé, že institut ručení systematicky spadá do fáze placení daní. V rámci této fáze správy daní pak funguje jako akcesorický a subsidiární prostředek zajištění úhrady daně již stanovené jinému daňovému subjektu (odborná literatura v této souvislosti uvádí, že ručení míří na nedoplatek, tedy na stanovenou, splatnou a neuhrazenou daň – srov. BAXA, J., DRÁB, O., KANIOVÁ, L., LAVICKÝ, P., SCHILLEROVÁ, A. a ŠIMEK, K.. Daňový řád. Komentář. 1. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, a. s., 2011). Na přináležitost ručení nikoliv do roviny nalézací, ale do roviny platební (resp. na nutnost odlišování těchto dvou fází daňového řízení) upozorňuje i sám zákonodárce, který v důvodové zprávě k § 172 daňového řádu uvádí, že „[n]utno připomenout, že daňové řízení probíhá ve dvou fázích. Cílem první fáze je daň zjistit a stanovit (fáze nalézací). V druhé fázi je nutné zajistit zaplacení stanovené daně (fáze platební). Ve fázi nalézací je daňové řízení vztahem mezi daňovým subjektem a správcem daně. Ručitel v tomto případě nemá postavení dalšího účastníka řízení, což odpovídá zejména zásadě procesní ekonomie i zásadě přiměřenosti, neboť opačný přístup by vedl k tomu, že by se veškerá komunikace musela vést jak s daňovým subjektem, tak s ručitelem, přičemž ručitele se výsledek tohoto řízení bude přímo týkat pouze v nepatrném procentu případů (tehdy, kdy daňový subjekt nesplní svou platební povinnost). To by ve svých důsledcích vedlo k ne hospodárnému zatěžování ručitelů, kterým by tak byly zasílány písemnosti ze strany finančních úřadů, které se jich přímo netýkají. Ručitele se tak přímo dotýká až fáze platební, a to pouze v případě, kdy nastanou podmínky uvedené v § 171“.

39. Ze spisového materiálu nevyplývá, že by daňové orgány u žalobce vedly řízení týkající se placení daní. V dané věci bylo vedeno řízení nalézací, v rámci něhož daňové orgány dospěly k závěru, že došlo k podvodnému jednání subjektů v řetězcích, nebyla odvedena daň z přidané hodnoty a žalobce ignoroval nestandardní okolnosti kontrolovaných obchodních transakcí, nepřijal adekvátní opatření a nepostupoval s náležitou obezřetností tak, aby eliminoval svoje zapojení do podvodného řetězce, přičemž tedy věděl (nebo alespoň vědět měl a mohl), že se účastní obchodních transakcí zatížených podvodem na dani z přidané hodnoty. Na základě těchto zjištění pak správce daně neuznal nárokové odpočty daně z přidané hodnoty a vydal předmětné dodatečné platební výměry, jimiž stanovil žalobci daň z přidané hodnoty za předmětná zdaňovací období, jakož i povinnost uhradit související penále. Jinými slovy, daňové orgány v souzené věci činily kroky za účelem zjištění a stanovení vlastní daňové povinnosti žalobce. Daňové orgány tedy postupovaly v rámci nalézací fáze řízení (a nikoliv v rámci řízení o placení daní). V uvedeném řízení pak dospěly k závěru, že žalobce byl vědomě zapojen do podvodu na dani z přidané hodnoty.
40. Ustálená judikatura Nejvyššího správního soudu i Soudního dvora Evropské unie konstantně uvádí, že dospějí-li daňové orgány v nalézací části řízení k takovému závěru, jsou oprávněny daňovému subjektu jím nárokový odpočet daně odepřít (srov. např. rozsudky Soudního dvora Evropské unie ze dne 28. 7. 2016 ve věci C-332/15, *Giuseppe Astone*; ze dne 21. 6. 2012 ve spojených věcech C-80/11 a C-142/11, *Mahagében a Péter Dávid*; všechna zde citovaná rozhodnutí Soudního dvora Evropské unie jsou dostupná na: www.curia.europa.eu; a dále rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 1. 2019, č. j. 4 Afs 211/2018-49; ze dne 30. 1. 2018, č. j. 5 Afs 60/2017-60, publ. pod č. 3705/2018 Sb. NSS; ze dne 31. 8. 2016, č. j. 2 Afs 55/2016-38, publ. pod č. 3505/2017 Sb. NSS, či ze dne 25. 6. 2016, č. j. 6 Afs 130/2014-60). Správce daně tak zcela v souladu s touto judikaturou aplikoval právní institut (odepření nároku na odpočet daně) spadající svojí povahou právě do fáze nalézací.
41. Na základě výše uvedeného zdejší soud uzavírá, že daňové orgány nepochybily, pokud v dané věci (ve které bylo vedeno nalézací řízení, a nikoliv řízení o placení daní) neaplikovaly § 109 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty.

V.D K rozložení důkazního břemene

42. Žalobce v tomto žalobním bodu namítal, že správce daně ve výzvě k prokázání skutečností ze dne 29. 5. 2017, č. j. 1335609/17/3306-62563-711123, vyzýval žalobce k přijetí rozumných opatření a k prokázání dobré víry, ačkoliv takový postup není vzhledem k presumpci dobré víry vůbec možný.
43. Před posouzením této námitky se však soud nejdřív obecně vyjádří k tomu, jakým způsobem je rozloženo důkazní břemeno v situaci, kdy má být daňovému subjektu odepřen nárok na odpočet daně z přidané hodnoty z důvodu účasti na podvodu na dani z přidané hodnoty.
44. Předně lze uvést, aby mohlo dojít ke vzniku a následnému uplatnění nároku na odpočet daně z přidané hodnoty, je nutno vždy ověřit, zda vůbec byly splněny hmotněprávní a formální podmínky pro vznik takového nároku vyplývající z § 72 a 73 zákona o dani z přidané hodnoty (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 3. 2016, č. j. 6 Afs 271/2015-50, nebo ze dne 1. 12. 2016, č. j. 9 Afs 115/2016-57). V souzené věci přitom

mezi stranami není sporu o splnění těchto podmínek, jelikož žalovaný konstatoval jejich naplnění.

45. Přiznání nároku na odpočet daně lze osobě povinné k dani i přes naplnění výše uvedených hmotněprávních a formálních podmínek odmítnout, je-li z hlediska objektivních okolností prokázáno, že osoba povinná k dani, které bylo dodáno zboží nebo poskytnuty služby zakládající nárok na odpočet, věděla nebo musela vědět, že toto plnění bylo součástí daňového podvodu spáchaného dodavatelem či jiným subjektem na vstupu [srov. např. rozsudek Soudního dvora Evropské unie ze dne 21. 6. 2012, ve spojených věcech C-80/11 a C-142/11, *Mahagében kft a Péter Dávid*; či jemu předcházející rozsudky Soudního dvora Evropské unie ze dne 12. 1. 2006 ve spojených věcech C-354/03, C-355/03 a C-484/03, *Optigen Ltd a Fulcrum Electronics Ltd (v likvidaci) a Bond House Systems Ltd proti Commissioners of Customs & Excise*; či ze dne 6. 7. 2006 ve spojených věcech C-439/04 a C-440/04, *Axel Kittel proti Belgickému státu a Belgický stát proti Recolta Recycling SPRL*]. Judikatura Soudního dvora Evropské unie pojmem „podvod na dani z přidané hodnoty“ 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 o dani z přidané hodnoty (směrnice Rady 2006/112/ES, ze dne 28. listopadu 2006, o společném systému daně z přidané hodnoty), neboť uskutečněné operace neodpovídají běžným obchodním podmínkám.
46. V první řadě je tedy třeba identifikovat objektivní skutečnosti, ze kterých mimo jiné vyplývá jeden z nejdůležitějších znaků daňového podvodu, totiž porušení daňové neutrality. Z hlediska posouzení nároku na odpočet daně je pak rozhodné posouzení všech objektivních okolností vykázané transakce, včetně právní, obchodní a osobní vazby mezi zúčastněnými subjekty (blíže viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 4. 2010, č. j. 9 Afs 94/2009-156). Správce daně má povinnost specifikovat, v jakých skutkových okolnostech daňový podvod spočíval. Důkazní břemeno o tom, že konkrétní obchod je zatížen podvodem na dani z přidané hodnoty, tedy leží na správci daně.
47. Kromě objektivních okolností je pak nutné posoudit i subjektivní stránku jednání, tedy vědomost daňového subjektu o daňovém podvodu. I k tomuto posouzení dochází na základě objektivních skutkových okolností případu. 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 (srov. rozsudek Soudního dvora Evropské unie ve spojených věcech C-354/03, C-355/03 a C-484/03). Každá účetní transakce 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). Proto subjekty, které přijmou veškerá opatření, která od nich mohou být rozumně vyžadována, aby zajistily, že jejich plnění nejsou součástí podvodu, bez ohledu na to, zda se jedná o podvod na dani z přidané hodnoty, nebo jiné podvody, musejí mít možnost důvěřovat legalitě uvedených plnění, aniž by riskovaly ztrátou svého nároku na odpočet daně z přidané hodnoty odvedené na vstupu (viz rovněž rozsudek Soudního dvora Evropské unie ze dne 11. 5. 2006 ve věci C-384/04, *Federation of Technological Industries a další*). Nárok na odpočet daně je tedy chráněn pouze za situace, kdy plátce daně o záměru zkrátit daň nevěděl a ani nemohl s přihlédnutím ke všem objektivním okolnostem vědět.
48. Vzhledem k tomu, že odmítnutí nároku na odpočet je výjimkou ze základní zásady, kterou tento nárok představuje, je na daňovém orgánu, aby dostatečně prokázal objektivní

okolnosti umožňující učinit závěr, že osoba povinná k dani věděla nebo musela vědět, že plnění uplatňované k odůvodnění nároku na odpočet daně bylo součástí podvodu spáchaného dodavatelem či jiným subjektem operujícím v dodavatelském řetězci na vstupu (srov. rozsudek Soudního dvora Evropské unie ve spojených věcech C-80/11 a C-142/11). Soudní dvůr Evropské unie v citovaném rozsudku uzavřel, že „[j]estliže existují náznaky vzbuzující podezření, že došlo k nesrovnalosti nebo podvodu, lze samozřejmě od obezřetného subjektu v závislosti na okolnostech projednávaného případu vyžadovat, aby si zjistil informace o druhém subjektu, u něhož zamýšlí nakoupit zboží či služby za účelem ujištění se o jeho věrohodnosti“. Pouze v případě standardních okolností platí, že správce daně nemůže „vyžadovat, aby osoba povinná k dani, která chce uplatnit nárok na odpočet DPH, ověřovala, zda vystavitel faktury týkající se zboží a služeb, na které je uplatňován tento nárok, je v postavení osoby povinné k dani, zda má k dispozici dotčené zboží a je s to uvedené zboží dodat a že splnil své povinnosti ohledně podání daňového přiznání a úhrady DPH, a tím se ujistila, že nedošlo k nesrovnalostem či podvodu u subjektu na vstupu, a dále aby v tomto ohledu měla k dispozici potřebné doklady“. Lze přitom poukázat na právní názor obsažený v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 12. 2015, č. j. 4 Afs 233/2015-47: „Pro odepření nároku na odpočet DPH totiž stačí ve smyslu citované judikatury, aby bylo prokázáno, že daňový subjekt o podvodu věděl nebo s ohledem ke všem objektivním okolnostem mohl a měl vědět. Nevýžaduje se proto zavinění ve formě úmyslu, ale postačí i nedbalost, kdy daňový subjekt fakticky sice o své účasti neví, ale vzhledem k prokázaným objektivním skutečnostem o ní vědět mohl a měl (nevědomá nedbalost).“

49. Východiska stanovená judikaturou Soudního dvora Evropské unie směřují k ochraně nároku na odpočet plátců, kteří jednají v dobré víře. Za tímto účelem přinášejí ovšem těmto plátcům i povinnost věnovat zvýšenou pozornost interním kontrolním mechanismům, aby v případě odhalení podvodného jednání nevzniklo podezření, že o podvodu věděli či se zřetelem ke všem okolnostem vědět mohli. Je totiž věcí podnikatelského subjektu, aby v zájmu minimalizace podnikatelského rizika přizpůsobil svou obchodní činnost konkrétním podmínkám a při sjednávání obchodních kontraktů (zvláště se značným finančním dopadem) se v rámci možností snažil dbát na bezproblémovost svých obchodních partnerů (viz rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 1. 2008, č. j. 9 Afs 67/2007-147, či ze dne 15. 12. 2011, č. j. 9 Afs 44/2011-343).
50. V rámci zkoumání vědomosti daňového subjektu o existenci daňového podvodu (tzv. vědomostní test) tak dochází k posouzení toho, zda byly zjištěny objektivní okolnosti nasvědčující vědomosti daňového subjektu o podvodném jednání a zda byla daňovým subjektem přijata taková opatření, která byla s to zamezit jeho účasti na podvodném jednání.
51. Žalobce v rámci tohoto žalobního bodu poukázal na vydání výzvy k prokázání skutečností ze dne 29. 5. 2017, č. j. 1335609/17/3306-62563-711123, jíž byl vyzýván k přijetí rozumných opatření a k prokázání dobré víry, ačkoliv takový postup není vzhledem k presumpci dobré víry vůbec možný. Lze souhlasit se žalobcem v tom, že je to správce daně, kdo nese důkazní břemeno ve věci prokázání podvodu na dani z přidané hodnoty a prokázání existence objektivních okolností, na základě nichž žalobce o podvodu na dani z přidané hodnoty věděl nebo vědět měl a mohl. To ostatně potvrdil Nejvyšší správní soud v žalobcem odkazovaném rozsudku ze dne 30. 1. 2018, č. j. 5 Afs 60/2017-60, dle něhož důkazní břemeno spočívalo na správci daně, resp. žalovaném, „který byl tím, kdo byl

povinen prokázat relevantní skutečnosti stran povědomosti či účasti stěžovatelky na daňovém podvodu. Tvrzení žalovaného o tom, že je na stěžovatelce, aby prokázala, že o podvodu nevěděla, je zcela mylné.“ Na správci daně je tak prokázat, že se v dané obchodní transakci nejedná o běžnou obchodní praxi a na základě jakých skutečností k tomuto závěru dospěl.

52. Při hodnocení této výzvy k prokázání skutečností je však nutné zohlednit především to, že správce daně i žalovaný ve svých rozhodnutích hodnotili obchodní transakce z pohledu existence objektivních okolností, na základě nichž by bylo možné dospět k závěru, že žalobce o existenci podvodu na dani z přidané hodnoty věděl nebo vědět měl a mohl. Jinými slovy řečeno, byť správce daně v průběhu řízení vydal tuto výzvu, zpráva o daňové kontrole jakožto odůvodnění dodatečných platebních výměrů, jakož i napadené rozhodnutí, nejsou postaveny na závěru, že by žalobce neunesl své důkazní břemeno ohledně dobré víry a prokázání přijetí rozumných opatření, nýbrž jejich podstatou je zjištění a hodnocení objektivních okolností, na základě nichž je učiněn závěr, že u žalobce není tato dobrá víra dána, jelikož o existenci podvodu na dani věděl nebo vědět měl a mohl a nepočínal si tak, aby zamezil své účasti na podvodném jednání. V tomto směru je danou výzvou nutné pokládat jako možnost poskytnutou žalobci vyjádřit a prokázat určitá tvrzení ve vztahu k dobré víře a rozumným opatřením, která následně budou zohledněna při hodnocení zapojení žalobce v předmětném řetězci zasaženým podvodem na dani z přidané hodnoty, ačkoliv žalobce přímo povinnost učinit taková tvrzení a následně je prokázat nemá. Krajský soud tak souhlasí se žalobcem v tom, že tato výzva neměla být vůbec vydána, nicméně na samotný závěr o existenci podvodu na dani z přidané hodnoty z hlediska naplnění podmínek vymezených v judikatuře správních soudů a Soudního dvora Evropské unie tato výzva neměla vliv. Žalovaný se touto otázkou zabýval v napadeném rozhodnutí v bodech 101 a 102 napadeného rozhodnutí, v nichž poukázal na jiné závěry dosavadní judikatury k otázce unesení důkazního břemene, kterými se správce daně v rámci provádění daňové kontroly řídil. I z tohoto důvodu neshledal soud uvedenou námitku důvodnou.
53. Zdejší soud proto přistoupil k hodnocení splnění jednotlivých podmínek pro konstatování závěru účasti žalobce na podvodu na dani z přidané hodnoty.

V.E Existence daňového podvodu

54. První podmínkou, jež musí být splněna při odepření nároku daňového subjektu na odpočet daně z přidané hodnoty z důvodu jeho účasti na daňovém podvodu, je existence objektivních okolností svědčících o podvodu na dani z přidané hodnoty, tj. zda zjištěné skutečnosti nasvědčují tomu, že v posuzovaných obchodních transakcích došlo k podvodnému jednání na dani z přidané hodnoty a tedy, že nedošlo k odvedení daně jedním z účastníků řetězce.
55. Žalobce k této podmínce prvně namítal nedostatečný způsob prokázání existence chybějící daně v rámci obchodních transakcí mezi svými dodavateli a jím samotným. Žalovaný a správce daně nepopsali, v čem podvod na dani spočíval, ani jakým způsobem na něm profitovali jeho dodavatelé či žalobce.
56. Žalovaný a správce daně existenci chybějící daně dovozovali ze skutečnosti, že dodavatelé Betunada s.r.o., Zenodocal s.r.o. a Marginal s.r.o. sice podali příslušná daňová přiznání, nicméně následně vzhledem ke své nekontaktnosti neumožnili ověřit správnost uvedených informací, čímž neprokázali správnost deklarované výše daně, v důsledku čehož jim

v rámci daňové kontroly byla doměřena daň z přidané hodnoty a tato daň jimi následně nebyla uhrazena.

57. Z judikatury Nejvyššího správního soudu plyne, že daňové orgány nemají povinnost prokázat, jakým způsobem a konkrétně kterým z dodavatelů v řetězci byl spáchán podvod, musí však postavit najisto, v jakých skutkových okolnostech podvod spočíval (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 6. 2015, č. j. 6 Afs 130/2014-60). Musí vysvětlit, v čem tkvěla podstata daňového podvodu, či vylicít řetězec skutkových okolností, ze kterých je v souhrnu možné dovozovat, že se o daňový podvod jednalo. Z rozhodnutí daňových orgánů musí být jasně patrné, že došlo k narušení daňové neutrality, tedy že (zjednodušeně řečeno) nebyla odvedena daň jedním ze subjektů v řetězci, zatímco jiný subjekt si daň odečetl, a to za účelem získání zvýhodnění. Daňové orgány musí postavit najisto, zda nekontaktní subjekt svou daňovou povinnost splnil či nikoliv. Existence chybějící daně je totiž základním předpokladem pro to, aby mohl být daňový subjekt shledán odpovědným za účast na daňovém podvodu (srov. bod 46 rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 11. 2015, č. j. 9 Afs 163/2015-44).
58. V tomto směru je nutné připomenout, že součástí kupní ceny za dodávky surových kůží ze strany dodavatelů Betunada s.r.o., Zenodocal s.r.o. a Marginal s.r.o. byla rovněž daň z přidané hodnoty, jak vyplývá z předložených daňových dokladů. Tyto společnosti následně deklarovaly určitou daňovou povinnost, nicméně se v rámci daňové kontroly s nimi nepodařilo ověřit, že daň související s obchodními transakcemi se žalobcem byla přiznána ve správné výši, proto došlo k doměření daně těmto dodavatelům, přičemž tuto doměřenou daň z obchodů se žalobcem následně dodavatelé neuhradili. Existence chybějící daně je z těchto skutečností zřejmá, tj. v dané věci byla jasně uvedena daňová ztráta, která v rámci předmětných transakcí vznikla. Daňová ztráta je přitom základním předpokladem pro to, aby žalobce mohl být odpovědný za účast na daňovém podvodu. K tomu lze doplnit, jak daňové orgány ve svých rozhodnutích uvedly, že žalobce si za situace, kdy mezi ním a dodavatelem surových kůží z jiného členského státu (Polska) stojí uvedení dodavatelé, může nárokovat odpočet daně z přidané hodnoty, aniž by současně přiznával daň ve stejné výši (plnění poskytována z jiného členského státu jsou totiž od daně osvobozena a je na příjemci takového plnění, aby daň tzv. samovyměřením zároveň přiznal).
59. Krajský soud na podkladě spisového materiálu nepřisvědčil tvrzení žalobce, že by tyto okolnosti vypovídaly o rezignaci správce daně na jeho povinnost řádně zjistit u dodavatelů skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daně. Správce daně o toto usiloval, nicméně je potřeba připomenout, že tito dodavatelé mu neumožnili řádně zkontrolovat tvrzení obsažená ve svých daňových podáních, jelikož se správcem daně řádně nekomunikovali. Dále měl žalobce za to, že doměřená chybějící daň nijak ani nevyplývá ze spisového materiálu. V tomto směru je nutné upozornit na skutečnost, že daňovým orgánům je doměření daně u dodavatelů žalobce známo z jejich úřední činnosti, nadto se ve spise nachází kopie zpráv o daňové kontrole u těchto dodavatelů.
60. V navazujících podáních žalobce dále rozvinul svou argumentaci, když namítal, že nebyla přesně vyčíslena chybějící daň. V tomto směru je nutné uvést, že správce daně doměřil dodavatelům žalobce daň dle obchodů se žalobcem, u nichž těmito podklady disponoval, přičemž tato doměřená daň nebyla ze strany dodavatelů uhrazena. Tyto skutečnosti tak rozporují žalobcem namítanou absenci vymezení rozměru podvodu na dani co do hodnoty

a času. K časovému intervalu tohoto podvodu je zřejmé, že tento se týká předmětných zdaňovacích období, za která žalobci byla daň dodatečnými platebními výměry doměřena.

61. K samotné chybějící dani je pak nutné přidat další skutečnosti, které byly zjištěny správcem daně a žalovaným a které dle nich svědčí o existenci podvodu na dani v obchodních transakcích mezi žalobcem a jeho dodavateli Betunada s.r.o., Zenodocal s.r.o. a Marginal s.r.o. Jednatelé těchto společností je kupovali již jako založené a připravené k podnikání, přitom ani neměli ponětí o činnosti týkající se prodeje surových kůží se žalobcem. Pan J. P., jednatel Betunada s.r.o. vypověděl, že tuto společnost koupil s cílem pomoci panu Ž., který nemohl podnikat, jelikož byl v podmínce. Dále uvedl, že za tuto společnost nikdy žádnou činnost neprováděl, a když se o činnost společnosti začal více zajímat, byl donucen následně společnost prodat. Také ze svědecké výpovědi paní E. N., jednatelky společnosti Zenodocal s.r.o., vyplynula absence povědomí o činnosti této společnosti. Jednatelka společnosti Marginal s.r.o., T. C., sice v průběhu obchodní spolupráce se žalobce podepsala písemnou smlouvu, nicméně v rámci svědecké výpovědi rovněž uvedla, že podrobnosti o této spolupráci nevěděla. Především si ji pak pořizovala pro výkon pohostinství. Uvedení tři jednatele shodně uvedli, že udělili plnou moc panu Ž., který vše následně zařizoval. Jednatelé neměli ani přehled o účetnictví, daňovém přiznání či účetních dokladech k transakcím se žalobcem. Všechny tři společnosti dále sídlily v Praze, jednalo se však o tzv. virtuální sídlo, společnosti nedisponovaly provozovnou, materiálními a personálními zdroji pro svoji činnost a jednatele pocházeli ze Zlínského kraje. V rámci sbírky listin společnosti nezveřejňovaly účetní závěrku. Uvedené společnosti nebyly ani registrovány u Státní veterinární správy, byť obchod se surovými kůžemi podléhá kontrole a schválení veterinárního dozoru. V budoucnu (po realizaci předmětných transakcí) se staly nespolehlivými plátcí.
62. K této obchodní spolupráci se žalobcem lze uvést, že platby za obchodní transakce mezi žalobcem, jeho dodavateli a polským dodavatelem těchto dodavatelů probíhaly tzv. pozpátku, tj. nejdříve žalobce uhradil platby svým dodavatelům, aby následně tito dodavatelé uhradili platby svému polskému dodavateli. Obchody se žalobcem probíhaly tak, že se k žalobci dostavil pan R. Ž. společně s panem K. B., dlouholetým známým jednatele žalobce, a dohodli se na dodávce surových kůží, nejprve od společnosti Betunada, s.r.o., aby následně po třech měsících změnili tohoto dodavatele na Zenodocal s.r.o., který byl posléze rovněž nahrazen, a to společností Marginal. Jednatel žalobce si přitom oprávnění jednat za tyto dodavatele neověřoval. K daným obchodům nebyla uzavřena ani písemná smlouva, s výjimkou společnosti Marginal s.r.o., u níž však k jejímu uzavření došlo až po realizaci 8 dodávek v hodnotě kolem 10 milionů Kč. Doklady o přepravě surových kůží obsahovaly údaje o přepravní společnosti Palma Transport s.r.o., nicméně z výpovědi jednatele této společnosti vyplynulo, že v předmětných obdobích let 2013 až 2015 tato společnost nepřpravovala zboží pro některého z uvedených dodavatelů žalobce či pro žalobce samotného. Navíc pan K. B. v rámci své výpovědi poukázal na uvádění údajů o této společnosti na základě pokynu od pana R. Ž.
63. Správce daně dále identifikoval ještě propojení prostřednictvím osoby pana Š. Š., jemuž byl donucen pan J. P. prodat společnost Betunada s.r.o., byl bývalým přítelem paní E. N. a byl jednatelem společnosti Marginal s.r.o. do doby, než se jednatelkou stala paní T. C.
64. Žalobce v tomto směru rozporuje uvedené skutečnosti, na základě nichž správce daně a žalovaný dospěli k závěru o existenci daňového podvodu. Soud souhlasí se žalobcem v tom, že každá výše uvedená skutečnost stojící samostatně by velmi obtížně zakládala závěr

o existenci daňového podvodu v předmětných obchodních transakcích. Nicméně uvedené skutečnosti nelze hodnotit izolovaně, jak to činí žalobce ve svém žalobním návrhu, nýbrž je potřeba je zohlednit ve vzájemných souvislostech, přičemž ve svém souhrnu dle krajského soudu zakládají důvod pro konstatování existence daňového podvodu v posuzovaných obchodních transakcích. Ve svém souhrnu totiž tyto skutečnosti odůvodňují závěr o existenci podvodu na dani z přidané hodnoty. Odkazuje-li žalobce na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 7. 2018, č. j. 5 Afs 252/2017-31, již z úvodu citované pasáže je zřejmé, že se tato část vztahuje k naplnění druhé z podmínek pro odepření nároku na odpočet daně z přidané hodnoty, tj. existence objektivních okolností, na základě nichž žalobce věděl nebo vědět měl a mohl o podvodu na dani z přidané hodnoty. Splněním této podmínky se však bude zdejší soud zabývat níže.

65. Není pravdou, že by skutečnosti zjištěné během svědeckých výpovědí neměly žádný vliv na existenci podvodu na dani. Naopak řada zjištěných skutečností podporuje takový závěr, ať již se jedná o povědomí jednatelů uvedených dodavatelů žalobce o obchodech se surovými kůžemi, tak skutečnosti uvedené zúčastněnými aktéry či jednatelem společnosti Palma Transport, který potvrdil absenci spolupráce v posuzovaných obdobích. Soud nesouhlasí se žalobcem ani v tom, že by tyto skutečnosti mohly zpochybnit pouze samotné dodávky od těchto dodavatelů. Ve svém souhrnu naopak odůvodňují závěr o existenci podvodu na dani z přidané hodnoty. Ostatně sám žalobce v odpovědi na výzvu k prokázání skutečností ze dne 14. 6. 2017 uvedl v bodě 7, že *„žádným způsobem nerozporuje skutečnost, že v řetězci dodávek byl spáchán podvod na dani, nicméně zásadním způsobem nesouhlasí s tím, že by o této skutečnosti věděl nebo vědět mohl.“* Žalobce tak v rámci daňového řízení souhlasil s naplněním první podmínky, byť následně od této argumentace upustil a rozporoval ji.
66. Konečně soud neshledal důvodným ani tvrzení o nemožnosti prokazovat existenci podvodu na dani skutečnostmi, které nastanou ex post. V dané věci jde především o prohlášení dodavatelů za nespolehlivé plátce, nicméně právě tato skutečnost u podvodu na dani z přidané hodnoty nastává zpravidla až po realizaci transakcí, které jsou takovým podvodem zasaženy. V tomto směru soud neshledal důvodnou ani argumentaci týkající se registrace k dani z přidané hodnoty, neboť je potřeba znovu poukázat na to, že všechny zjištěné objektivní okolnosti je potřeba hodnotit ve svém souhrnu, navíc v rámci registrace k dani z přidané hodnoty nedochází k posuzování toho, zda v důsledku existence virtuálního sídla má být určitému subjektu registrace provedena či nikoliv.
67. Soud je tak na základě všech skutečností zjištěných během daňové kontroly, které byly ve stručnosti rekapitulovány výše, přesvědčen o tom, že žalovaný i správce daně popsali, v čem podvod na dani z přidané hodnoty spočíval a jeho smyslem bylo čerpat daňovou výhodu na dani z přidané hodnoty (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 3. 2018, č. j. 1 Afs 427/2017-52). Tím, že se celé transakce mezi polským dodavatelem a žalobcem účastnili také dodavatelé Betunada s.r.o., Zenodocal s.r.o. a Marginal s.r.o. žalobci vzniklo oprávnění uplatňovat nárok na odpočet daně z přidané hodnoty, aniž by současně (vzhledem k obchodní transakci se subjektem z jiného členského státu) musel daň ve stejné výši i přiznat. Tímto tak byla u žalobce realizována daňová výhoda.

V.F Existence objektivních okolností

68. Vzhledem ke splnění první podmínky pro konstatování existence podvodu na dani z přidané hodnoty krajský soud přistoupil k posouzení podmínky druhé, tj. existence

objektivních okolností, na základě nichž žalobce věděl nebo vědět měl a mohl, že se účastní transakcí zasažených podvodem na dani z přidané hodnoty.

69. Prokázání povědomosti daňového subjektu o podvodném jednání na dani z přidané hodnoty představuje subjektivní podmínku, jež musí být splněna při odepření nároku daňového subjektu na odpočet daně z přidané hodnoty. Okolnostmi, za kterých daňový subjekt věděl nebo vědět měl a mohl o tom, že je součástí podvodu, se Nejvyšší správní soud opakovaně v rámci své rozhodovací činnosti zabýval, když především zdůraznil, že pokud „*je dodání zboží uskutečněno pro osobu povinnou k DPH, která nevěděla a nemohla vědět, že dotýčné plnění je součástí podvodu spáchaného prodávajícím, nelze jen na základě samotné skutečnosti daňového podvodu vyvozovat ztrátu nároku na odpočet daně z přidané hodnoty odvedené touto osobou povinnou k dani.*“ (srov. rozsudek ze dne 30. 4. 2008, č. j. 1 Afs 15/2008-100). K obdobnému závěru dospěl Nejvyšší správní soud i v žalobcem odkazovaném rozsudku č. j. 5 Afs 60/2017-60: „*Znakem podvodu ve smyslu evropské judikatury je zjednodušeně řečeno skutečnost, že jeden z účastníků daň neodvede a další si ji odečte; tím v podstatě dochází k narušení daňové neutrality. Nelze však stricto sensu za „jednoho“ a „dalšího“ automaticky považovat „kteréhokoli“ z účastníků v řetězci obchodů, ale vždy je třeba hledat skutkové souvislosti a příčinnou souvislost mezi neodvedením daně a nárokováním odpočtu a prokázáním vědomosti o skutečnostech svědčících možnému podvodnému jednání za účelem vylákání odpočtu na dani mezi těmito subjekty. Opačným způsobem by byla zcela nepřipustně zakládána objektivní daňová odpovědnost kteréhokoli subjektu zapojeného v obchodním řetězci a odpovědnost za pohyb a osud zboží.*“
70. Jinými slovy, „pouhá“ existence podvodného jednání na dani z přidané hodnoty v rámci řetězce obchodních transakcí, jehož je daňový subjekt účastníkem, ještě sama o sobě nemůže legitimizovat či legalizovat postup správce daně v podobě odepření nároku tohoto daňového subjektu na odpočet daně z přidané hodnoty za uskutečněné plnění. Nejvyšší správní soud zde našel inspiraci v judikatuře Soudního dvora Evropské unie, konkrétně v rozsudku ve věci *Optigen*, v němž bylo 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. rovněž např. rozsudek ze dne 11. 5. 2006 ve věci *Federation of Technological Industries a další*, C-384/04, či rozsudek ze dne 21. 2. 2008 ve věci *Netto Supermarkt*, C-271/06).
71. Soudní dvůr Evropské unie proto ve své judikatuře – s respektem k zásadě proporcionality a vzhledem ke skutečnosti, že odmítnutí nároku na odpočet je výjimkou ze zásady, kterou tento nárok představuje – stanovil limity pro postup daňových orgánů, především aby dostatečně právně prokázaly 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 (srov. rozsudky ve věci *Mahagében* či ve věci *Federation of Technological Industries a další*).
72. Z hlediska posouzení nároku na odpočet daně je tedy rozhodné posouzení všech objektivních okolností vykázané transakce, včetně právní, obchodní a osobní vazby mezi zúčastněnými subjekty. Rovněž je třeba vzít v úvahu, zda předmětné obchodní transakce neprobíhaly za podmínek krajně neobvyklých či nelogických. Zejména zda docházelo k úhradám fakturovaných částek, zda byly všechny pohledávky řádným způsobem

vymáhány, zda se nejednalo o neobvykle nízké ceny, zda nedošlo k absolutnímu selhání kontrolních mechanismů daňového subjektu či zda se daňový subjekt nechoval neobvykle pasivně při hledání obchodních partnerů, přičemž správce daně může vycházet z mnoha indicií, které mu jsou k dispozici (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 9 Afs 94/2009-156, nebo rozsudek ze dne 10. 6. 2015, č. j. 2 Afs 15/2014-59). *„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; rozsudek ze dne 25. 6. 2015, č. j. 6 Afs 130/2014-60; rozsudek ze dne 31. 8. 2016, č. j. 2 Afs 55/2016-38).

73. Zmíněné objektivní okolnosti (indicie), byť každá samy o sobě nejsou nezákonné, pak ve svém souhrnu mohou tvořit logický, ničím nenarušený 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 vědět mohl. *„I tyto nepřímé důkazy tak spolehlivě prokazují subjektivní stránku jednání daňového subjektu.“* (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 5. 2012, č. j. 1 Afs 26/2012-34 nebo rozsudek č. j. 1 Afs 37/2012-50). V této souvislosti Nejvyšší správní soud zdůraznil, že *„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* (srov. např. rozsudek ze dne 30. 7. 2010, č. j. 8 Afs 14/2010-195, nebo rozsudek č. j. 2 Afs 55/2016-38, s inspirací v rozsudku Soudního dvora EU ve věci *Kittel*).
74. Z výše uvedeného tedy vyplývá, že klíčovou otázkou pro posouzení nároku žalobce na odpočet je, zda věděl nebo měl vědět, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na dani z přidané hodnoty, přičemž tuto povědomost žalobce je třeba posoudit z hlediska zjištěných objektivních okolností.
75. Před posouzením objektivních okolností v souzené věci musí soud v obecné rovině uvést, že žádná jednotlivá skutečnost sama o sobě zpravidla nemůže prokázat vědomost žalobce o podvodu na dani z přidané hodnoty. Soud proto daňovými orgány zjištěné a uváděné skutečnosti hodnotí vždy komplexně ve vztahu ke každému jednotlivému řetězci. Soud může učinit závěr pouze o tom, zda zjištěné skutečnosti ve svém souhrnu prokazují, že žalobce věděl (nebo při nejmenším vědět musel a měl) o tvrzených podvodných řetězcích. Soud nemůže posuzovat zcela izolovaně jednotlivá zjištění. Byť se v judikatuře soudů objevuje hodnocení některých na první pohled srovnatelných skutečností, tato hodnocení nelze vytrhávat z kontextu. Obdobná skutečnost, která nesvědčila v konkrétní věci o možnosti daňového subjektu vědět o účasti na daňovém podvodu, může v jiné věci podporovat další indicie nasvědčující takové vědomosti. Každý případ je zkrátka jedinečný a judikatura hodnotící jednotlivé skutkové okolnosti je prakticky irelevantní. Hodnocení vyslovené soudy v jiných věcech ostatně nelze z povahy věci považovat za „judikaturu“, tj. právní názor na interpretaci právního pravidla, neboť jde ve skutečnosti o hodnocení konkrétního skutkového stavu. Jakkoliv soudy běžně činí zobecňující teze, nelze s nimi

nakládat jako s všeobecně platnými pravidly. Odkazy účastníků řízení na „judikaturu“ k hodnocení jednotlivých skutečností lze tedy odmítnout jako nepřipadné už proto, že pro hodnocení konkrétní věci z povahy věci žádná judikatura (tj. soudy uplatňovaný právní názor) neexistuje.

76. Soud proto nebude ve vztahu k jednotlivým skutkovým okolnostem, které podle žalovaného podporují závěr o vědomosti žalobce o účasti na daňovém podvodu, poukazovat na hodnocení soudů v jiných věcech. Nemá ani žádný význam polemizovat s některými tezemi vyjádřenými v rozhodovací činnosti soudů či reagovat na to, co z toho kterého rozsudku účastníci řízení dovozují. Ostatně bylo by jistě možné nalézt soudní rozhodnutí, která přinášejí zdánlivě protichůdná hodnocení téže skutečnosti, a to proto, že tyto skutečnosti nebyly posuzovány izolovaně, nýbrž v rámci komplexu dalších skutkových okolností. Poukazují-li účastníci řízení na takovou „judikaturu“, musí soud konstatovat, že hodnocení skutkového stavu v jiné věci není pro nyní projednávanou věc podstatné. Podstatné je komplexní hodnocení konkrétních skutkových zjištění učiněných v této věci, která je, jako ostatně každá jiná věc, zcela jedinečná. Zdejší soud je s rozhodovací činností soudů v jiných věcech (včetně těch, na které poukazují účastníci řízení) pochopitelně obeznámen, nicméně odkazování na ni při hodnocení konkrétního skutkového stavu považuje za zcela nadbytečné.
77. Žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí vymezil konkrétně tyto objektivní okolnosti (body 67 až 73 napadeného rozhodnutí). Prvně se jednalo o způsob, jakým došlo k navázání obchodní spolupráce. Dále pak žalovaný uvedl způsob, jakým docházelo ke změnám subjektů na pozici dodavatelů či účast K. B. ve všech transakcích, který byl přitom sám dodavatelem žalobce, nicméně měl žalobci doporučit své konkurenty pro mnohonásobně vyšší objem obchodů. Za další objektivní okolnost žalovaný vymezil to, že za dodavatele při navázání spolupráce nejednali jejich jednatele a s výjimkou jednatelky společnosti Marginal s.r.o. (paní T. C.) se s nimi žalobce ani nikdy nesetkal. Tím, kdo určil, prostřednictvím které osoby bude žalobci dodáváno zboží, byli ve všech případech R. Ž. a K. B. V této souvislosti žalovaný poukázal též na absenci písemné smlouvy, byť se společností Marginal písemná smlouva uzavřena byla. Konečně žalovaný uvedl rozpor údajů uváděných na obchodních dokumentech se skutečností (jako dopravce byla uváděna společnost Palma Transport, i když dodávané surové kůže byly dopravovány kamionem polské registrační značky).
78. Krajský soud pohledem výše citované judikatury posoudil uvedené objektivní okolnosti a dospěl k závěru, že tyto ve svém souhrnu svědčí o povědomosti žalobce o jeho účasti na podvodném jednání. Nejenom ve svém žalobním návrhu se žalobce odvolává na svou dlouholetou obchodní praxi na trhu se surovými kůžemi, nicméně právě vzhledem k této dlouholeté obchodní zkušenosti by u něj v předchozím bodě uvedené objektivní okolnosti měly vyvolat pochybnosti o tom, zda se v rámci těchto transakcí nemůže účastnit podvodu na dani z přidané hodnoty. Žalobce se zaštiťuje osobou pana K. B., jehož přítomnost v daných obchodních transakcích v něm vzbuzovala důvěru v dodavatele Betunada s.r.o., Zenodocal s.r.o. či Marginal s.r.o. Nicméně právě účast této osoby v kontextu toho, že pan B. byl sám dodavatelem žalobce, vzbuzuje pochybnosti o všech transakcích, neboť z obchodního pohledu je velmi podezřelý, pokud dodavatel doporučil své přímé konkurenty a neusiloval o navýšení svých dodávek. K tomu lze přičíst i ostatní uvedené objektivní okolnosti. Poukázat lze rovněž na to, že sám jednatel žalobce v rámci svědecké výpovědi uvedl své pochybnosti při výměně dodavatele Zenodocal s.r.o. za Marginal s.r.o.,

přesto k uzavření písemné smlouvy došlo až po 8 dodávkách surových kůží v hodnotě kolem 10 milionů Kč. Vzhledem k celkové hodnotě obchodů se všemi dodavateli pak oprávněné pochybnosti vzbuzuje kromě absence písemné smlouvy také skutečnost, že žalobci postačovala plná moc udělená panu R. Ž., aniž by si blíže ověřoval oprávněnost jednání za Betunada s.r.o., Zenodocal s.r.o. či Marginal s.r.o. u jednatelů těchto společností. Lze přitom očekávat, že u takto významných obchodů z hlediska jejich výše budou jednatele těchto subjektů mít o daných transakcích mnohem větší povědomí, pokud se jich nebudou přímo účastnit. Soud je tak toho názoru, že závěr žalovaného o oprávněnosti odepření odpočtu daně z přidané hodnoty žalobci z důvodu jeho povědomosti, resp. účasti na podvodu na dani z přidané hodnoty, může na základě v daňovém řízení zjištěných skutečností obstát.

79. Jistě lze souhlasit se žalobcem, že objektivní okolnost je taková okolnost, která okamžitě upozorní, že může docházet k nějakému podezřelému obchodování již v samotné době obchodního vztahu, nikoliv okolnost, která vyplyne o více než 2 roky později od poslední obchodní spolupráce, nebo okolnost, kterou se daňový subjekt ani dozvědět nemůže. V tomto směru je nutné ještě přidat, že určité okolnosti mohou rovněž ve svém souhrnu zakládat objektivní okolnosti vedoucí k závěru, že určitý subjekt o účasti na transakcích zasažených podvodem na dani z přidané hodnoty věděl či vědět měl a mohl. Výše uvedené objektivní okolnosti přitom nespádají do kategorie žalobcem vymezené jako „okolnosti, které vyplynou o více než 2 roky později od poslední obchodní spolupráce“, ani do kategorie „okolnosti, o kterých se daňový subjekt dozvědět nemůže“. Podoba navázání spolupráce byla žalobci známa již v době uzavírání transakcí, neboť byl logicky jednou ze stran navázané spolupráce. Stejně tak se všech jednání účastnil pan B., přičemž okolnost, že se jednalo o dodavatele žalobce, byla z podstaty věci taktéž žalobci známa. Rovněž absence jednatelů při uzavírání transakcí či absence smluv byla skutečnost, kterou žalobce věděl již v rámci realizace obchodních transakcí. Shodně také okolnosti ohledně přepravy mu musely být známy, neboť ze svědeckých výpovědí vyplynulo, že převzetí zboží se účastnil jednatel žalobce nebo některý z jeho zaměstnanců, tudíž při tomto převzetí bylo možné zjistit rozpor mezi registrační značkou vozidla, které surové kůže dopravilo, a názvem dopravce na příslušných dokladech.
80. Žalobce se v rámci argumentace snaží dále naznačit, že jako objektivní okolnosti byly uvedeny i ty skutečnosti, které nemohl zjistit či které se objevily později (např. to, že se dodavatelé posléze stali nespolehlivými plátcí daně z přidané hodnoty), avšak v tomto směru směřuje okolnosti vedoucí k závěru o existenci podvodu na dani z přidané hodnoty a objektivní okolnosti vedoucí k závěru o vědomé účasti žalobce na tomto podvodu (pro úplnost soud odkazuje na výše uvedené objektivní okolnosti, z nichž je patrné, že ne všechny okolnosti svědčící o podvodu na dani z přidané hodnoty byly žalovaným vyhodnoceny jako objektivní okolnosti, na základě nichž žalobce věděl či vědět měl a mohl o své účast na daňovém podvodu).
81. Jako příklad objektivní okolnosti žalobce uvádí v žalobním návrhu i situaci, kdy „začne běžný restaurátér, pekař či švec obchodovat se železem v řádu desítek milionů Kč.“ Ačkoliv toto nebylo žalovaným uvedeno jako objektivní okolnost, soud k této žalobní argumentaci uvádí, že i tato situace v dané věci nastala, a to v případě společnosti Marginal, jejíž jednatelka paní T. C. v rámci svědecké výpovědi zcela jasně uvedla koupi této společnosti za účelem výkonu pohostinství, nicméně v době, kdy byla jednatelkou, se tato společnost

podílela i na předmětných obchodech se surovými kůžemi. I tuto okolnost by si žalobce mohl při přímém jednání s touto jednatelkou ověřit.

82. Krajský soud nesouhlasí ani se žalobcem v tom, že by žalovaný zaměňoval uvedené objektivní okolnosti za okolnosti nestandardní, jak žalobce ve svém podání rovněž naznačuje.
83. Žalobce dále uvádí, že se zaměřil na cenu, kvalitu a množství zboží a na dodací termíny, nicméně v rámci své podnikatelské činnosti musí dbát i na to, s kým do obchodních vztahů vstupuje, aby právě eliminoval případné riziko úcastenství na podvodu na dani z přidané hodnoty. V projednávané věci přitom existovaly výše uvedené objektivní okolnosti, které jej i navzdory tvrzeným standardním obchodním podmínkám při prodeji surových kůží měly vést k pochybnostem ohledně možné účasti na podvodu na dani z přidané hodnoty.
84. Konečně žalobce poukázal opětovně na dlouholetou zkušenost svého jednatele, ale i jeho věk, a spolehlivost svého obchodního partnera pana K. B. Tyto skutečnosti však nemohou v kontextu všech zjištěných objektivních okolností vést k závěru, že žalobce uvedené okolnosti nemohl vyhodnotit tak, aby v něm vzbuzovaly pochybnosti o všech transakcích, neboť touto objektivní okolností nebyla jen osoba pana B., ale také řada dalších. Navzdory tvrzené velké důvěře v pana B. vycházející z dlouholeté historické zkušenosti měl žalobce věnovat více pozornosti všem ostatním zjištěným objektivním okolnostem. Nadto sám žalobce uvedl, že pan B. zastupoval dodavatele a prováděl za ně i všechny důležité činnosti, přitom ze svědecké výpovědi vyplynulo, že pan B. nedisponoval příslušnou plnou mocí. K tomu lze přičíst již uvedenou skutečnost, že pan B. byl sám dodavatelem žalobce, proč tak činí tyto úkony za jinou společnost, však žalobci podivné nepřišlo.
85. V navazujících podáních žalobce mimo jiné uváděl, že žalovaný ignoroval jednání žalobce s jednatelkou společnosti Marginal (paní T. C.) či existenci písemné smlouvy s touto společností. Takové tvrzení však není pravdivé, jelikož žalovaný v napadeném rozhodnutí tyto skutečnosti reflektoval a adekvátně se k nim vyjádřil. Stejně tak nebylo žalovaným ignorováno ani to, že žalobce nezajišťoval přepravu, nicméně rozpor údajů obsažených na přepravních dokumentech mohl žalobce při převzetí surových kůží zjistit. Opět je pak nutné zdůraznit, že otázka přepravy nebyla jedinou objektivní okolností zjištěnou v souzené věci, nýbrž je potřeba posoudit ve svém souhrnu všechny tyto objektivní okolnosti uvedené ve stručnosti v bodě 77 tohoto rozhodnutí.
86. Ke svědeckým výpovědím žalobce v replice argumentoval, že se žalovaný přiklonil k jedné ze svědecké výpovědi, když si tyto navzájem odporují. Navíc se přiklonil ke svědeckým výpovědím, jejichž skutková tvrzení jsou ve spisovém materiálu v protikladu. Uvedená argumentace je přitom velmi obecná, neboť žalobce neuvádí, které konkrétní svědecké výpovědi si mají odporovat nebo v čem má spočívat tvrzený protiklad. Soud přitom namítaná tvrzení v souzené věci neshledal, jelikož žalovaný vyhodnotil řádně všechny provedené svědecké výpovědi.

V. G Dobrá víra a učinění nezbytných opatření k prevenci účasti na daňovém podvodu

87. Krajský soud v dané věci shledal naplnění prvních dvou podmínek pro odepření nároku na odpočet daně z přidané hodnoty, tj. existenci daňového podvodu a existenci objektivních podezřelých okolností, na jejichž základě žalobce alespoň mohl vědět, že se účastní daňového podvodu. Z toho důvodu se soud dále zabýval zabývat tím, zda žalobce

postupoval ve zkoumaných obchodních případech dostatečně obezřetně, což je třetím předpokladem pro možnost odepření nároku na odpočet daně z přidané hodnoty.

88. Žalobce k dobré víře uvádí, že předmětné obchodní transakce probíhaly naprosto standardním způsobem, byly plněny včas, v požadované kvalitě a množství, byly dodávány až do jeho provozovny a byly dodávány za cenu obvyklou. Stejným způsobem přitom obchodoval i se svými ostatními dodavateli. Navíc obchody zajistil a realizoval jeho dlouholetý obchodní partner pan K. B. Nicméně tyto skutečnosti nevypovídají vůbec nijak o tom, jaká nezbytná opatření žalobce přijal ve vztahu k výše uvedeným objektivním okolnostem, aby tak zabránil své účasti na daňovém podvodu. Žalobce mohl přinejmenším prověřit alespoň zběžně zázemí svých dodavatelů např. prostřednictvím internetu, oslovit jednatele dodavatelů s cílem prověření oprávněnosti jednání pana Ž. a B. za tyto dodavatele či věnovat mnohem více pozornosti přepravním dokladům, na nichž evidentně byla uvedena jiná společnost, než která dopravu surových kůží zajišťovala. Žalobce v části Shrnutí žalobního návrhu uvedl, že si prověřoval existenci dodavatelů nahlédnutím do obchodního rejstříku, zda tito dodavatelé nejsou v insolvenční, zda jsou plátcí daně z přidané hodnoty a zda nejsou nespolehlivými plátcí. Z uvedeného však vyplývá, že nevěnoval pozornost tomu, kdo za dodavatele jedná či historii svých dodavatelů a jejich zkušenosti s obchody s kůžemi. Zdejší soud tak souhlasí se žalovaným a správcem daně, že žalobce nepřijal taková opatření, která byla s to zamezit jeho účasti na podvodném jednání.
89. Dále žalobce uvádí, že dle žalovaného měl přijmout opatření, aby své účasti na daňovém podvodu zabránil, nicméně již neuvádí, o jaká opatření by se mělo jednat. V tomto směru však není povinností žalovaného v napadeném rozhodnutí specifikovat potenciální opatření, jež mohl daňový subjekt přijmout v reakci na specifikované objektivní okolnosti. Žalovaný se v souladu s výše citovanou judikaturou zabýval toliko tím, zda žalobce učinil rozumná opatření směřující k tomu, aby své účasti na podvodu na dani z přidané hodnoty předešel.
90. V replice pak žalobce poukázal na to, že nerezignoval na kontrolní mechanismy a tyto společnosti kontroloval, ať již ve vztahu k oprávnění k jednání, tak i v případě změny dodavatelů, kdy se jednatel žalobce setkal osobně s jednatelekou společnosti Marginal s.r.o. a uzavřeli písemnou formu smlouvy. V této souvislosti však pomíjí skutečnost, že k uzavření písemné smlouvy došlo až po realizaci osmi dodávek.

VI. Shrnutí a náklady řízení

91. S ohledem na vše shora uvedené dospěl soud k závěru, že napadené rozhodnutí žalovaného bylo vydáno v souladu se zákonem a shora uvedené žalobní námitky uplatněné žalobcem nejsou důvodné. Soudu tedy nezbylo, než žalobu jako nedůvodnou podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítnout.
92. Výrok o nákladech řízení má oporu v § 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 v řízení úspěšný nebyl, proto mu právo na náhradu nákladů řízení nepřisluší. Žalovanému, který měl v řízení plný úspěch, však žádné náklady spojené s tímto řízením nad rámec jeho běžné administrativní činnosti nevznikly, proto soud rozhodl, že žalovanému se nepřiznává náhrada nákladů řízení.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí 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.

Brno 31. března 2021

JUDr. Jaroslava Skoumalová v. r.
předsedkyně senátu