



ČESKÁ REPUBLIKA  
ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Zuzany Bystřické a soudců JUDr. Faisala Husseiniho, Ph.D., a JUDr. Mariana Kokeše, Ph.D., ve věci

žalobce: **K. V.**  
sídlem X

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 27. 9. 2019, č. j. 40378/19/5300-22443-702189,

takto:

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

Odůvodnění:

**I. Vymezení věci**

1. Výše označeným rozhodnutím žalovaný zamítl odvolání žalobce a potvrdil dodatečné platební výměry Finančního úřadu pro Jihomoravský kraj (dále též „správní orgán prvního stupně“ či „správce daně“) ze dne 27. 3. 2018 č. j. 1352549/18/3004-52521-711139, č. j. 1356993/18/3004-52521-711139, č. j. 1357269/18/3004-52521-711139, č. j. 1357530/18/3004-5252-711139, a č. j. 1358332/18/3004-52521-711139, kterými byla žalobci podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“) a podle § 147 a § 143 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“) doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období 3. čtvrtletí 2014 ve výši 338 300 Kč a penále ve výši 20 %, tj. 67 660 Kč, za zdaňovací období 4. čtvrtletí 2014 ve výši 559 059 Kč a penále ve

výši 20 %, tj. 111 811 Kč, za zdaňovací období 1. čtvrtletí 2015 ve výši 579 915 Kč a penále ve výši 20 %, tj. 115 983 Kč, a zdaňovací období 2. čtvrtletí 2015 ve výši 548 699 Kč a penále ve výši 20 %, tj. 109 739 Kč a za zdaňovací období srpen 2016 ve výši 150 910 Kč a penále ve výši 20 %, tj. 30 182 Kč.

2. Správce daně neuznal žalobci nárok na odpočet daně z přijatých zdanitelných plnění (palety, gitterboxy) od dodavatelů Vše o kovech s.r.o., Winchendon, s.r.o. a Hoistway Limited s.r.o. z důvodu, že žalobce neprokázal, že definovaná plnění přijal od deklarovaného dodavatele, tj. z důvodu nesplnění podmínek dle § 72 a § 73 zákona o DPH. Dále správce daně neuznal žalobci nárok na odpočet daně z přijatých plnění (palety, paletové nástavce, gitterboxy) od dodavatele TEAM MSK s.r.o. (dále jen „TEAM MSK“) z důvodu, že definovaná plnění byla zatížena podvodem, o kterém žalobce s ohledem na související okolnosti věděl či mohl vědět, přičemž nepřijal taková opatření, aby zamezil své účasti na podvodu.
3. Žalovaný se v napadeném rozhodnutí ztotožnil se závěry správce daně. Uvedl, že správce daně prokázal skutečnosti, které zpochybnilly tvrzení daňového subjektu, bylo tak na daňovém subjektu, aby prokázal, že se předmětná plnění uskutečnila tak, jak tvrdí. Daňový subjekt neunesl důkazní břemeno vyplývající z § 92 odst. 3 daňového řádu, neprokázal oprávněnost nároku na odpočet daně v souladu s § 72 a § 73 zákona o DPH u plnění přijatých od dodavatele Vše o kovech s.r.o., Winchendon, s.r.o. a Hoistway Limited s.r.o. K odepření nároku na odpočet daně z důvodu účasti na daňovém podvodu žalovaný v napadeném rozhodnutí uvedl, že byly shledány takové skutkové okolnosti, které ve smyslu ustálené judikatury potvrzují existenci podvodného jednání na DPH. Žalovaný má jednoznačně za prokázané, že došlo k podvodu na DPH, a je zřejmé, že k neodvedení daně nedošlo v důsledku pouhého podnikatelského selhání, případně z jiného omluvitelného důvodu, ale právě v důsledku podvodného jednání. Dále žalovaný konstatoval, že bylo nalezeno dostatečné množství objektivních okolností svědčících o tom, že žalobce věděl, či minimálně mohl a měl, že dané obchodní transakce jsou zatíženy podvodným jednáním. K tomu žalovaný dodal, že přestože tyto objektivní okolnosti samy o sobě jednotlivě nesvědčí o nezákonném jednání odvolatele, tak ve svém souhrnu tvoří logický a ucelený soubor vzájemně se doplňujících a na sebe navazujících skutečností, které spolehlivě a jednoznačně vedou k závěru, že žalobce věděl, či minimálně mohl a měl, že se účastní podvodného jednání na DPH. Žalovaný dodal, že z objektivních kritérií vyplývá, že ve skutečnosti byl žalobce doslova zahrnut celou řadou indicií o skutečné povaze nastaveného obchodního modelu, který stál do značné míry na osobních známostech, nevěnoval jim však žádnou pozornost, možná rizika ignoroval zřejmě s vidinou snadného profitu. Žalobce nepřijal v zájmu minimalizace podnikatelského rizika dostatečně přiměřená opatření, aby vyloučil svoji účast na daňovém podvodu.

## II. Shrnutí argumentů obsažených v žalobě

4. Žalobce ve včas podané žalobě namítl, že žalovaný se v napadeném rozhodnutí nevypořádal se všemi námitkami žalobce vznesenými během daňového řízení a nevypořádal se ani se všemi žalobcem navrženými důkazy, čímž porušil žalobcovu právo na spravedlivý proces.
5. Žalobce dále namítá, že žalovaný se řádně nevypořádal se skutkovými tvrzeními žalobce, ani nijak nehodnotil povahu obchodů žalobce, které byly založeny na zprostředkovatelské bázi. Žalovaný dle žalobce podepřel svá tvrzení pouze na posuzovaný případ nepřiléhavou

judikaturou. Žalovaný pouze vyšel z mylné domněnky správce daně o účasti žalobce na daňovém podvodu.

6. Žalobce zdůrazňuje, že nemohl mít povědomí o účasti na daňovém podvodu. Z dodavatelsko-odběratelského řetězce vyplývá, že žalobce jako osoba participující na provizi ze zprostředkovatelské činnosti nemohl znát předchozí obchodní partnery a následující odběratele za jeho přímým dodavatelem a odběratelem. K tomu žalobce dodává, že výpověďmi jednatelů jednotlivých společností tvořících zmiňovaný řetězec byly vyvráceny všechny pochybnosti ohledně uskutečněných transakcí. Žalobce byl společně se společností TEAM MSK pouhou součástí obchodu s paletami. Pokud byly shledány nedostatky na straně společnosti, která neodvedla DPH, měl se správce daně zaměřit na tuto společnost, nikoliv na žalobce.
7. Navíc má žalobce za to, že vadný byl i způsob vedení odvolacího řízení, jelikož žalovaný rozhodoval v prvním stupni a následně vedl i odvolací řízení.
8. Za pochybení žalovaného považuje žalobce i fakt, že žalovaný odmítl návrh žalobce na ustanovení znalce, čímž by bylo nade vší pochybnost prokázáno, že žalobce se v rozsahu své podnikatelské činnosti nedopustil žádného jednání, které by mělo mít za následek zamítavé rozhodnutí žalovaného. Žalovaný však žalobci nedokázal sdělit, jaké důkazy má v rámci řízení opatřit.

### III. Vyjádření žalovaného a replika žalobce

9. Žalovaný ve svém vyjádření odkázal na obsah napadeného rozhodnutí s tím, že se zde vypořádal s veškerými stěžejními odvolacími námitkami žalobce a obsáhle se zde věnoval posouzení případu žalobce.
10. K námitce chybného či absentujícího hodnocení důkazů žalovaný uvedl, že z odůvodnění napadeného rozhodnutí jednoznačně plyne, že důkazní prostředky byly hodnoceny samostatně i ve vzájemných souvislostech. Žalovaný zdůraznil, že daňové orgány za účelem řádného zjištění skutkového stavu vycházely především ze shromážděných důkazů (včetně důkazů předložených žalobcem), které hodnotily v souladu s § 8 odst. 1 daňového řádu. Žalovaný na projednávaný případ aplikoval obecné závěry judikatury Nejvyššího správního soudu a Soudního dvora Evropské unie týkající se posuzování podvodu na DPH, přičemž se jednalo o judikaturu na daný případ přílehlavou, neboť právě judikatura SDEU vymezila v souladu se Směrnicí Rady č. 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2006, o společném systému DPH, obsah pojmu podvod na DPH a rovněž zavedla třístupňový test, který byl u žalobce aplikován. Přílehlavým na případ žalobce je rovněž rozsudek SDEU ze dne 06. 07. 2006, ve spojených věcech C-439/04 a C-440/04 *Axel Kittel a Recolta Recycling SPRL*, jenž se věnuje zejména otázce spolupachatelství u daňového podvodu či přijetí dostatečných opatření, kterými by daňový subjekt zabránil své účasti na podvodu, tj. skutečností, které byly shledány a posuzovány rovněž u žalobce. Přílehlavou je rovněž judikatura týkající rozložení důkazního břemene v daňovém řízení, neboť její obecné závěry byly aplikovány při posouzení, zda žalobce u plnění přijatých od dodavatelů Vše o kovech s.r.o., Winchendon, s.r.o. a Hoistway Limited s.r.o. prokázal naplnění podmínek dle § 72 a § 73 zákona o DPH. V posuzované věci nebylo z citované judikatury vycházeno při posuzování konkrétních okolností případu, neboť tyto byly posuzovány na základě provedených důkazů.

11. Žalovaný dále uvedl, že důvody pro odepření nároku na odpočet daně u žalobce založily nashromážděné důkazy (zejména předložené daňové doklady, listinné podklady, vyjádření jednatele žalobce, provedené výsledky svědků), jakož i veškerá další zjištění z jiných daňových řízení, která jsou obsahem spisového materiálu. Závěr o nenaplnění podmínek dle § 72 a § 73 zákona o DPH správce daně odůvodnil neunesením důkazního břemene ze strany žalobce. Závěr o účasti žalobce na daňovém podvodu správce daně odůvodnil detekováním řetězců zasažených podvodem na DPH, kdy jedním z článků řetězců byl žalobce, identifikováním chybějící daně, objektivními okolnostmi svědčícími ve prospěch závěru, že žalobce věděl nebo mohl a měl vědět, že se svým jednáním účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH, a posouzením, že žalobce nepřijal veškerá opatření, která od něj mohla být rozumně vyžadována, aby zajistil, že přijetí plnění nepovede k účasti na podvodu. V žádném případě tak není odepření nároku na odpočet založeno na domněnkách. Žalobce neprokázal oprávněnost nároku na odpočet daně v souladu s § 72 a § 73 zákona o DPH u plnění přijatých od dodavatelů Vše o kovech s.r.o., Winchendon, s.r.o. a Hoistway Limited s.r.o., jelikož žalobcem podané vyjádření, předložené a navržené důkazní prostředky a další zjištění nebylo možné označit za důkazy prokazující, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo tak, jak je na dokladech deklarováno. Výzvou k prokázání skutečností č. j. 3782473/19/3005-60563-706225 správce daně přenesl důkazní břemeno na žalobce a bylo na něm, aby kvalifikovaně vyjádřené pochybnosti správce daně vyvrátil, což se mu nepodařilo.
12. K námitce týkající se toho, že se žalobce neúčastnil podvodu na DPH, neboť prováděl zprostředkovatelskou činnost s minimální marží, žalovaný uvádí, že pro posuzovaný případ je stěžejní, že žalobce předložil daňové doklady, ze kterých plynulo, že fakturováno bylo dodání zboží, tedy nákup a prodej palet. Na podkladě těchto daňových dokladů následně žalobce uplatnil nárok na odpočet daně. Z hlediska zákona o DPH je nákup a prodej zboží kvalifikován jako dodání zboží. Námitka žalobce, že prováděl zprostředkovatelskou činnost, je lichá, neboť zjištění správce daně o přeprodeji palet nelze právně kvalifikovat jako zprostředkování ve smyslu § 2445 zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, ani jako poskytnutí služby dle zákona o DPH. Co se týče marže, pak správce daně ani žalovaný nijak nezpochybňovali, že by u žalobce nebyla při obchodování marže uplatňována. Nelze však přehlédnout, že žalobce byl účastníkem podvodných řetězců na pozici tzv. *buffera*, přičemž se jedná zpravidla o subjekt, který figuruje v řetězci čistě formálně, neboť zakoupené zboží bez větší časové prodlevy prodá dalšímu článku řetězce často s minimální marží, v důsledku čehož přizná minimální daňovou povinnost, kterou posléze obvykle také uhradí. Úkolem *buffera* v řetězci je navenek působit jako běžný obchodník a vytvořit tak zdání legality plnění zasaženého daňovým podvodem, tedy zastříit vazby mezi jednotlivými články řetězce, a znesnadnit či znemožnit tak odhalení daňového podvodu. Dle žalovaného právě zde definované znaky *buffera* žalobce naplnil.
13. Závěry správce daně, resp. žalovaného o účasti žalobce na podvodu na DPH nejsou v rozporu se zjištěnými skutečnostmi. V rámci obchodních případů se společností TEAM MSK správce daně tížilo důkazní břemeno stran prokázání existence podvodu na DPH. Správce daně prokázal existenci podvodných řetězců na základě daňových dokladů získaných v rámci vyhledávací činnosti, identifikoval chybějící daň u společností TEAM MKS, KOMÁROVSKÁ STAVEBNÍ s.r.o., Meriont s.r.o. a BlueBerg s.r.o., prokázal vědomou účast žalobce v podvodných řetězcích, kterou opřel o zjištěné objektivní okolnosti. S ohledem na dlouhodobé působení žalobce na trhu s paletami, jeho

rezignování na základní kontrolní mechanismy při obchodování (ačkoliv začal nakupovat značně převyšující množství palet, se kterým doposud obchodoval), neověření obchodního partnera (v obchodním rejstříku, v rámci internetového vyhledávání), na absenci písemné smlouvy či jakéhokoliv institutu vhodného k zajištění proti případnému podnikatelskému riziku, na rezignaci na kontrolu množství a kvality zboží, přestože tyto okolnosti byly podstatné pro stanovení celkové ceny plnění, na nestandardní okolnosti týkající se přepravy (kdy žalobce věděl, že přestože dochází k přefakturaci zboží, k jeho přemístění dochází pouze do Ostrovačic, později do Blučiny, a to přímo odběrateli žalobce), kdy žalobce věděl, že jeho dodavatel nepřichází s paletami do styku (společnost TEAM MSK neměla žádný sklad a nevykupovala palety), přičemž žalobce naprosto rezignoval na zjištění původu nakupovaného zboží (ačkoliv jej nakupoval řádově v milionech korun), správce daně, resp. žalovaný zcela oprávněně naznali, že žalobce mohl a měl vědět, že se účastní řetězce zasaženého podvodem na DPH. Správce daně rovněž přezkoumal opatření, která žalobce přijal, aby se vyhnul odpovědnosti z účasti na podvodu na DPH. Výzvami k prokázání skutečností č. j. 898569/17/3005-60563-706225 a č. j. 3211930/17/3005-60563-706225 byl žalobce seznámen se zjištěními správce daně ohledně podvodu na DPH a jeho vědomosti o této skutečnosti, přičemž mu byl poskytnut prostor, aby na tato zjištění reagoval a sdělil, jaká opatření k zamezení účasti na daňovém podvodu přijal. Žalobcem sdělená opatření v podobě prověřování subjektů, kdy on sám svého dodavatele neprovéřoval, a v podobě ústního závazku, že si i jeho obchodní partneři budou obchodníky prověřovat, kdy tento ústní závazek nebyl prokázán ani na základě výsledku jednatele dodavatele žalobce, nebyla shledána jako dostatečná. Žádná další přijatá opatření žalobce nesdělil a správce daně ani žalovaný nebyli povinni mu sdělovat, jaká konkrétní opatření měl přijmout. Žalovaný zdůrazňuje, že z provedených svědeckých výpovědí vyplývá, jak obchodování mezi články detekovaných řetězců probíhalo. S ohledem na ostatní provedené důkazní prostředky a tvrzení žalobce v průběhu daňového řízení pak byl závěr o existenci řetězců zasažených podvodem na DPH, o němž žalobce mohl a měl vědět, dostatečně odůvodněn. Jelikož žalobce neučinil dostatečná opatření plynoucí z konkrétní situace dokládající jeho obezřetný postup, musel mu být nárok na odpočet DPH odepřen.

14. Námitka žalobce, že v prvním stupni i v odvolacím řízení rozhodoval žalovaný, je nedůvodná. V prvním stupni vedl řízení, prováděl důkazy a rozhodoval správce daně. Podáním odvolání pak bylo zahájeno odvolací řízení, které je odlišné od řízení doměřovacího, a které vedl žalovaný jako orgán nejbližší nadřízený správci daně. Žalobce se tudíž podáním odvolání domáhal přezkoumání rozhodnutí správce daně nižšího stupně. Ačkoliv v rámci odvolacího řízení žalovaný uložil správci daně doplnit dokazování, uložením provedení určitého úkonu správci daně a jeho provedením se věc nevrátila zpět do prvoinstančního řízení, ale zůstala v rámci řízení odvolacího, ani žalovaný tak nevystupoval jako orgán první instance a současně jako orgán druhé instance.
15. Žalovaný z výše uvedených důvodů navrhl, aby soud žalobu zamítl.
16. Žalobce v replice k vyjádření žalovaného uvedl, že žalovaný nikterak ve svých odůvodněních neuvedl způsob, jakým posuzoval ten který důkaz podle zákona, a kterému přikládal na základě zjištění důkazních materiálů tu kterou váhu. Žalobce od prvopočátku brojí proti tvrzení žalovaného, že se měl účastnit na podvodu ve formě řetězce. Ze strany žalobce se jednalo o čistě obchodní činnost nákupu a dalšího prodeje. Kontrolní mechanismy měl žalobce nastaveny, jak bylo písemně do spisu založeno. Žalovaný dle

žalobce staví svá tvrzení na zjištění, která zpracovávala úřední osoba, která neměla absolutní povědomí o podnikatelském prostředí, jak vyplývá ze všech úřední osobou zpracovaných podkladů v podobě protokolů. Tvrdí-li žalovaný, že se vypořádal se všemi námitkami v rozhodnutí o dovolání žalovaného, tak žalobce konstatuje, že se nejedná o řádné vypořádání se s důkazy a námitkami učiněnými v průběhu řízení, ale o prosazení svého rozhodnutí. Hodnocení důkazů vykazuje znaky stranění vlastním zjištěním s prosazením vlastních závěrů. Žalobce nadále setrvává na svém tvrzení, že se žalovaný nedostatečně vypořádal s provedenými důkazy a nepřiléhavě vyhodnotil zjištěné skutečnosti.

#### IV. Posouzení věci soudem

17. Krajský soud, v souladu s § 51 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“) bez nařízení jednání přezkoumal v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2 věta první s. ř. s. napadené rozhodnutí žalovaného. 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**.
18. Úvodem soud předesílá, že kvalita žaloby předurčuje kvalitu rozhodnutí soudu; řízení před správními soudy je ovládáno zásadou dispozitivní. Jsou-li žalobní námitky uvedeny toliko v obecné rovině, je tak předurčen nejen rozsah přezkumné činnosti soudu, ale i obsah rozsudku soudu. Soud není povinen ani oprávněn domýšlet argumenty za žalobce. Žalobní námitky z velké části kopírují námitky odvolací, o kterých bylo rozhodnuto napadeným rozhodnutím. Krajský soud se ztotožnil se závěry učiněnými žalovaným v napadeném rozhodnutí. Napadené rozhodnutí je důkladné a je z něj zřejmé, jakými úvahami se správní orgán při rozhodování řídil, soud proto v podrobnostech na obsah napadeného rozhodnutí odkazuje (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2007, č. j. 8 Afs 75/2005-130, publikovaný pod č. 1350/2007 Sb. NSS; všechna zde uvedená rozhodnutí správních soudů jsou dostupná na [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz)).
19. Nejprve se soud zabýval námitkou a nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí z důvodu nedostatečného vypořádání námitek žalobce uplatněných během celého daňového řízení. Podle § 116 odst. 2 daňového řádu je odvolací orgán povinen vypořádat se v odůvodnění rozhodnutí se všemi námitkami odvolavatele, a tento požadavek je předpokladem přezkoumatelnosti rozhodnutí o odvolání. 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) 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](http://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](http://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. náleze 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).“*

20. Žalobce v žalobě nijak nekonkretizuje námitky, které měly zůstat nevypořádané, proto se soud s touto námitkou také v této obecné rovině vypořádal. Z napadeného rozhodnutí soud zjistil, že žalovaný z veškerých žalobcem v odvolacím řízení uplatněných argumentů vymezil šest odvolacích důvodů (vymezených na str. 3) a následně se ke všem takto vymezeným odvolacím důvodům vyjádřil (na str. 33 až 39). Soud má za to, že žalovaný se v odůvodnění napadeného rozhodnutí dostatečně vyjádřil ke všem stěžejním námitkám a argumentům žalobce, rovněž podrobně vymezil a zdůvodnil neunesení důkazního břemene žalobce ve vztahu k faktickému přijetí jednotlivých zdanitelných plnění deklarovaných na daňových dokladech vystavených dodavateli, a také podrobně vymezil a zdůvodnil objektivní okolnosti, které podle jeho názoru svědčí o tom, že žalobce věděl nebo mohl vědět o podvodu na DPH. Námitku, že se žalovaný nevypořádal se se všemi uplatněnými námitkami, proto soud shledal jako nedůvodnou.
21. Rovněž námitka žalobce stran neprovedení jím navrhovaných důkazů byla vznesena toliko v obecné rovině. I tato námitka je nedůvodná, žalovaný se v napadeném rozhodnutí vypořádal se všemi návrhy svědků a dokazování v odvolacím řízení značně doplnil (viz bod [128] napadeného rozhodnutí). Z odůvodnění napadeného rozhodnutí také plyne, že důkazní prostředky byly hodnoceny samostatně i ve vzájemných souvislostech, nebyla proto ani porušena zásada volného hodnocení důkazů.
22. Spornou otázkou mezi žalobcem a žalovaným je především to, zda žalobce prokázal faktické přijetí jednotlivých zdanitelných plnění deklarovaných na daňových dokladech vystavených dodavateli, tudíž zda splnil podmínky pro uplatnění a přiznání nároku na odpočet DPH ve smyslu § 72 a 73 zákona o DPH, a dále zda žalobce mohl mít povědomí o účasti na daňovém podvodu.

*Neuznání nároku na odpočet daně pro neprokázání přijetí zdanitelných plnění od deklarovaných dodavatelů*

23. Obecně lze říci, že daňový subjekt má v rámci daňového řízení povinnost prokázat skutečnosti, které sám tvrdí. Podle § 92 odst. 3 a 4 daňového řádu prokazuje daňový subjekt všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních. Daňové řízení je v České republice postaveno na zásadě, že každý daňový subjekt má povinnost sám daň přiznat, tedy má břemeno tvrzení, ale také povinnost toto své tvrzení doložit, tj. má i břemeno důkazní. Daňový subjekt má v první řadě povinnost tvrdit skutečnosti rozhodné pro jeho daňovou povinnost. Konkrétní obsah povinnosti tvrzení přitom vychází zejména z příslušných ustanovení daňového práva hmotného, v posuzovaném případě z § 72 odst. 1 věty první zákona o DPH, podle něhož „nárok na odpočet daně má plátce, pokud přijatá zdanitelná plnění použije pro uskutečnění své ekonomické činnosti“, a z § 73 odst. 1 věty první zákona o dani z přidané hodnoty, dle kterého „plátce prokazuje nárok na odpočet daně daňovým

*dokladem, který byl vystaven plátcem*“. Žalobce byl tedy v daném případě, chtěl-li uplatnit nárok na odpočet DPH, povinen tvrdit a prokázat, že od jiné osoby, která byla v době transakce plátcem DPH, přijal zdanitelné plnění, které bylo fakticky realizováno a že poskytnuté plnění bylo provedeno právě deklarovaným plátcem DPH.

24. Daňový subjekt unese své důkazní břemeno, pokud předloží správci daně účetnictví splňující požadavky stanovené zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví, zejména pokud jde o jeho správnost, úplnost, průkaznost a srozumitelnost. Současně je však třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 1. 2011, č. j. 5 Afs 24/2010-117). Existence účetních dokladů, tj. příjmových dokladů nebo faktur, totiž zpravidla sama o sobě neprokazuje, že se operace, která je jejich předmětem, opravdu uskutečnila (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 2. 2006, č. j. 7 Afs 132/2004-99, a ze dne 31. 12. 2008, č. j. 8 Afs 54/2008-68). K obdobnému závěru dospěl i Ústavní soud, který uvedl, že *„důkaz daňovým dokladem je pouze formálním důkazem dovršujícím hmotně právní aspekty skutečného provedení zdanitelného plnění. Jestliže zdanitelné plnění nebylo uskutečněno, nemůže být důkazní povinnost naplněna pouhým předložením, byť formálně správného, daňového dokladu. Daňový doklad, který jen simuluje (bez rozdílu, zda jde o simulaci absolutní či relativní) uskutečnění zdanitelného plnění, není relevantním důkazem a jeho předložení může vést k formulaci požadavku směřujícího k dokázání hmotně právního úkonu, tj. k důkazu existence zdanitelného plnění“* (usnesení ze dne 29. 9. 2004, sp. zn. III. ÚS 365/04, dostupné na <http://nalus.usoud.cz>).
25. I když daňový subjekt předloží formálně bezvadné účetní doklady, správce daně může ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu vyjádřit pochybnosti týkající se věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů. V tomto ohledu správce daně tíží důkazní břemeno ve vztahu k důvodnosti jeho pochyb. Správce daně nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují vážné a důvodné pochyby (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119, publikovaný pod č. 1572/2008 Sb. NSS). Pokud správce daně shora uvedené skutečnosti prokáže, důkazní břemeno přechází zpět na daňový subjekt, který je povinen doložit pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví ve vztahu k danému obchodnímu případu, popř. svá tvrzení korigovat. Tyto skutečnosti bude daňový subjekt prokazovat zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 7. 2010, č. j. 1 Afs 39/2010-124, či již vzpomenutý rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119).
26. Žalovaný v daném případě dospěl k závěru, že správce daně unesl své důkazní břemeno ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu a prokázal existenci vážných a důvodných pochyb o souladu se skutečností. S tímto závěrem se ztotožnil i krajský soud.
27. Z obsahu správního spisu vyplývá, že žalobce převážně unesl své primární důkazní břemeno, když předložil prvotní daňové doklady, které zaevidoval do evidence pro daňové účely. Tímto žalobce splnil formální podmínky nároku na odpočet ve smyslu § 73 odst. 1 zákona o DPH a důkazní břemeno přešlo na správce daně. Jak však vyplývá z konstantní judikatury, ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi nejsou dostatečným podkladem pro uznání nároku na odpočet DPH, jestliže správci daně

vzniknou pochybnosti, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo tak, jak je v těchto dokladech deklarováno.

28. Ze správního spisu soud zjistil, že kontrolou přijatých zdanitelných plnění, u nichž žalobce deklaroval v posuzovaných zdaňovacích obdobích (1. a 2. čtvrtletí roku 2014 a 1. a 2. čtvrtletí roku 2015) nárok na odpočet DPH (nákup palet), vznikly správci daně na základě informací od Finančního úřadu pro Jihomoravského kraje, pracoviště Brno I., dále od Finančního úřadu pro Hlavní město Prahu pochybnosti o faktickém uskutečnění zdanitelných plnění deklarovaných plátců Vše o kovech s.r.o., Winchendon, s.r.o., Hoistway Limited s.r.o. správce daně proto zaslal žalobci výzvu k prokázání skutečností ze dne 1. 9. 2016, č. j. 3782473/16/3005-60563-706225. Tímto se důkazní břemeno přeneslo zpět na žalobce; bylo na žalobci, aby vyvrátil pochybnosti správce daně, resp. aby prokázal, že se zdanitelná plnění uskutečnila tak, jak je uvedeno na daňových dokladech, včetně deklarovaných dodavatelů a odběratelů. Žalobce v reakci na výzvu k prokázání skutečností předložil pouze čestné prohlášení jednatele společnosti Vše o kovech s.r.o., pana J. S. ze dne 7. 9. 2016. Správce daně vyhodnotil toto čestné prohlášení jako nerelevantní důkaz, navíc pan S. v předloženém čestném prohlášení uvedl, že obchody zajišťoval pan J. B., který již zemřel. Výslech pana S. by tak k objasnění rozhodných skutečností nepřispěl. K dalším navrhovaným důkazem žalobce neuvedl, jaké skutečnosti mají být prokázány. Navíc navržené svědky nebylo možné předvolat k výslechu – pan E. A. (jednatel společnosti Winchendon, s.r.o.) měl ukončen trvalý pobyt v České republice a pan L. S. (jednatel společnosti Hoistway Limited s.r.o.) byl soudně vyhoštěn. Krajský soud má proto na základě provedení dokazování stejně jako žalovaný za to, že žalobce své důkazní břemeno neunesl, jelikož neprokázal přijetí zdanitelného plnění – neprokázal, že fakticky přijal zdanitelné plnění, a to v takovém rozsahu a od těch subjektů, jak bylo deklarováno na daňových dokladech (viz str. 27 až 31 zprávy o daňové kontrole ze dne 15. 3. 2018, č. j. 840229/18/3005-60563-706225).
29. Správce daně nemá povinnost prokazovat, jak se ve skutečnosti odehrály účetní případy, o jejichž souladu s předloženými daňovými doklady má pochybnosti, tuto povinnost má výhradně daňový subjekt. Ze zákonné důkazní povinnosti daňového subjektu vyplývá, že by si měl ve svém zájmu zajistit takové důkazy, kterými je schopen uskutečnění zdanitelného plnění v souladu s daňovými doklady prokázat (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 5. 2007, č. j. 2 Afs 177/2006-61). To platí i pro obstarání znaleckého posudku, želovaný neměl povinnost takovému návrhu žalobce vyhovět, naopak žalobce měl možnost si takový posudek obstarat a správci daně jej předložit k prokázání svých tvrzení. Volba důkazních prostředků, kterými daňový subjekt svá tvrzení prokáže, je pouze na jeho úvaze a není povinností správce daně mu sdělovat, kterými důkazními prostředky může případně soulad daňových dokladů se skutečností prokázat. Jak vyplývá z konstantní judikatury Nejvyššího správního soudu (např. rozsudek ze dne 25. 9. 2014, č. j. 9 Afs 57/2013-37), je na daňovém subjektu, aby způsob svého podnikání a způsob, jakým provádí své obchody a jakým je dokumentuje, uzpůsobil tak, aby byl schopen unést břemeno tvrzení i břemeno důkazní ohledně skutečností, které tvrdí v daňovém přiznání.

#### *Spoluúčast na podvodu na DPH*

30. 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.

31. 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 ES ze dne 12. 1. 2006, Optigen, spojené věci C-354/03, C-355/03 a C-484/03, odst. 55 a výrok ].
32. 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 namíste 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.
33. Uvedený výklad Soudního dvora převzala i judikatura Nejvyššího správního soudu. Ta potvrdila, že každá účetní transakce mezi dodavatelem a jeho odběratelem v řetězci musí být posuzována sama o sobě a charakter jednotlivých transakcí v řetězci nemůže být změněn předchozími nebo následnými událostmi (srov. rozsudek ze dne 27. 7. 2007, č. j. 5 Afs 129/2006-142). Zásada daňové neutrality brání obecné diferenciaci mezi legálními a protiprávními plněními. Proto subjekty, které přijmou veškerá opatření, jež od nich mohou být rozumně vyžadována, aby zajistily, že jejich plnění nejsou součástí podvodu, bez ohledu na to, zda se jedná o podvod na DPH, nebo jiné podvody, musejí mít možnost důvěřovat legalitě uvedených plnění, aniž by riskovaly ztrátu svého nároku na odpočet DPH odvedené na vstupu (viz rozsudek ze dne 11. 5. 2006 *Commissioners of Customs & Excise a Attorney General proti Federation of Technological Industries a další*, C-384/04, Sb. rozh., s. I 4191, bod 33).
34. 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 účastníci 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 Evropského soudního dvora ve spojených věcech C-439/04 a C-440/04 *Axel a Recolta Recycling SPRL* [2006] Sb. rozh. s. I-6161). Tyto principy rovněž následně přejala i judikatura Nejvyššího správního soudu (např. rozsudek ze dne 30. 4. 2008, č. j. 1 Afs 15/2008-100, nebo rozsudek ze dne 30. 7. 2010, č. j. 8 Afs 14/2010-195, publikovaný pod č. 2172/2011 Sb. NSS).
35. Klíčovou otázkou pro posouzení nároku žalobce na odpočet tedy 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).

36. V napadeném rozhodnutí na str. 19 až 27 žalovaný vyhodnotil existenci podvodu na DPH a popsal, jak k podvodu došlo. Z uvedeného popisu vyplynulo, že žalobce byl součástí řetězců, které byly zatíženy podvodem na dani z přidané hodnoty, jelikož měl přijmout plnění (palety, paletové nástavce, gitterboxy), aniž by některým z předchozích článků řetězců (společností TEAM MSK, KOMÁROVSKÁ STAVEBNÍ s.r.o., Meriont s.r.o. a BlueBerg s.r.o.) byla odvedena daň. Povinností správce daně následně bylo u žalobce nalézt a prokázat objektivní skutečnosti, ze kterých by bylo možné dovodit, že žalobce věděl nebo měl vědět, že předmětné plnění bylo součástí daňového podvodu.
37. V napadeném rozhodnutí na str. 28 až 31 žalovaný označil objektivní skutečnosti svědčící o tom, že se žalobce nechoval dostatečně obezřetně: 1) žalobce vstoupil do obchodního závazkového vztahu se společností TEAM SMK, aniž by si společnost prověřil a spoléhal pouze na dlouholeté přátelství s jednatelem společnosti, přitom tato společnost nezveřejňovala již tři roky účetní závěrku, 2) nestandardní byl i způsob navázání spolupráce, 3) absence uzavření písemné smlouvy, případně písemné objednávky zboží, 4) přestože žalobce obchodoval s použitými paletami, a nutně se tedy lišila jejich kvalita, žalobce kupoval a následně prodával palety za fixní cenu, 5) žalobce nakupoval zboží řádově v milionech korun, aniž by znal původ zboží, ani se o něj nijak aktivně nezajímal, žalobce neměl ani nijak vyřešen postup pro případnou reklamaci zboží, 6) nestandardní okolnosti přepravy a uskladnění zboží – přestože docházelo k přefakturaci zboží mezi jednotlivými články řetězců, došlo k jeho přemístění přímo odběrateli, aniž by s ním společnost TEAM SMK přišla do styku (nemá ani žádný sklad), vzhledem k tomu, že konečný odběratel FEPO – europalety, s.r.o. (dále jen „FEPO - europalety“) věděl, kdo mu palety vozí, jeví se účast žalobce a společnosti TEAM SMK v celém řetězci nadbytečná.
38. Z existence uvedených objektivních skutečností žalovaný dovodil, že žalobce nepřijal žádná opatření, která po něm mohou být rozumně vyžadována k ověření, zda plnění, která provádí, nepovedou k účasti na daňovém podvodu. Skutečnost, že žalobce ignoroval objektivní okolnosti, které vzbuzují podezření, že došlo k nesrovnalosti, či přímo k podvodu na DPH, a nepřijal žádná opatření, aby své účasti na podvodném jednání zabránil, vedla žalovaného k závěru, že žalobce vědět mohl a měl, že předmětná zdanitelná plnění jsou součástí podvodného jednání.
39. Žalobce trvá na tom, že žalovaný nesprávně zhodnotil roli žalobce, který v obchodních vztazích vystupoval pouze jako zprostředkovatel. Soud s touto námitkou žalobce nesouhlasí, jelikož docházelo k přefakturování zboží na žalobce, vystupoval v daných řetězcích jako odběratel a dodavatel. Při zprostředkování již ze samotné povahy tohoto institutu nedochází k převodu zboží na zprostředkovatele. Žalovaný tedy správně vyhodnotil roli žalobce v předmětném dodavatelsko-odběratelském řetězci. Tvrzením žalobce, že jako osoba participující na provizi ze zprostředkovatelské činnosti nemohl znát předchozí obchodní partnery a následující za jeho přímým dodavatelem a

odběratelem, žalobce potvrdil skutečnost, že nepřijal žádná opatření ve vztahu ke zjištění původu zboží.

40. Žalobce v průběhu řízení tvrdil, že doložil všechny požadované listiny a nebyla shledána žádná pochybení, která by měla zakládat důvodnost podezření ze strany správce daně. Sám správce daně dospěl k závěru, že nákupy palet od společnosti TEAM SMK se fakticky uskutečnily, a že tyto palety byly použity v rámci ekonomické činnosti žalobce, čímž byly splněny hmotněprávní a formální podmínky nároku na odpočet. Dále žalobce v daňovém řízení (a následně i v žalobě) poukazuje na neprokázání daňového podvodu (úmyslu jiného daňového subjektu spáchat podvod), k čemuž žalobce dodává, že nebylo ze strany správce daně podáno žádné trestní oznámení. Dále žalobce v rámci daňového řízení uvedl, že jeho obchodní partneři TEAM SMK a FEPO - europalety se chovali seriózně a bez indicií, které by měly zakládat nedůvěryhodné chování se znaky protiprávního jednání. V rámci podnikání měl žalobce jasně nastaven kontrolní mechanismus tak, že si sám činil prověřování obchodních partnerů z hlediska daňových rizik – měl nastavený interní kontrolní systém se zaměřením na konkrétního dodavatele ve formě platební morálky, kterou si žalobce sám osobně dozoroval a sám prováděl. Žalobce také uvedl, že požadoval závazek druhé smluvní strany prověřovat podobným způsobem své dodavatele, což bylo ostatními obchodními partnery ústně deklarováno tak, že se jedná o prověřené obchodní partnery. Žalobce však také uvedl, že měl provozovnu ve stejném místě (Ostrovačice), kde měl jeho odběratel (společnost FEPO - europalety) sklad, žalobce nevěděl, kdo zajišťoval přepravu, pouze přebral palety v místě své provozovny. Když se jeho odběratel přesunul z Ostovačic do Blučiny, žalobce už nepřišel vůbec se zbožím do kontaktu, dal jen pokyn svému dodavateli, aby vozil palety přímo do Blučiny. Pan S. (jednatel společnosti TEAM MSK, dodavatel žalobce) uvedl, že znal i pana Ch. (jednatele společnosti FEPO - europalety, odběratele žalobce), dopravu palet nezajišťoval, byla již v ceně zboží. Dále pan S. vypověděl, že byl přítomen vykládkám v Ostrovačicích, v Blučině už nikoliv. Žalobce ani jeho dodavatel tak nepřicházeli po přesunutí místa odběru palet ke kontaktu s obchodovaným zbožím.
41. Soud má ve shodě s žalovaným za to, že žalobci muselo být v každém případě známo, že jeho dodavatel nepřichází s paletami do styku, a s ohledem na množství přeprodávaných palet a skutečnost, že jednatelé dodavatele i odběratele žalobce se znali, musel žalobce vědět, že tento způsob obchodu je minimálně nestandardní (viz bod [114] napadeného rozhodnutí). I tak žalobce rezignoval na zjištění původu nakupovaného zboží či přijetí jakéhokoliv jiného opatření, kterými by vyloučil svoji účast na podvodu na DPH. Žalobce v daňovém řízení nijak blíže nespécifikoval své „interní mechanismy kontroly“ ani neprokázal jejich existenci, naopak správce daně prokázal, že i při nejnižší míře obezřetnosti by žalobce nestandardní jednání rozpoznal.
42. Nadto soud dodává, že chybějící daň byla navíc detekována správcem daně u přímého dodavatele žalobce, správce daně tedy po žalobci ani nepožadoval prověřování nekonečně dlouhého řetězce dodavatelů (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2018, č. j. 5 Afs 60/2017-60, publikovaný pod č. 3705/2018 Sb. NSS).
43. O dostatečné obezřetnosti žalobce nesvědčí ani skutečnost, že se společností TEAM MSK neuzavřel žádnou písemnou smlouvu ani písemné objednávky zboží. 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 nevyklučuje, že účastník obchodního vztahu je oprávněn uzavírat smlouvy pouze ústní formou, při větších obchodech v řádu milionů 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, a to bez ohledu na to, že je jednatele společnosti TEAM MSK žalobcův přítel.

44. Konečně soud nepřisvědčil ani námitce, že závěr žalovaného, že žalobce mohl či měl vědět, že se účastní obchodních transakcí zasažených podvodem na DPH, ale nepřijal veškerá opatření, aby se účastníkem nestal, nemá oporu v žádném daňovém předpisu. Jak již bylo nastíněno v úvodu, vnitrostátní úprava DPH se v jednotlivých členských státech, včetně České republiky, řídí Směrnicí. Je přitom třeba připomenout, že veškeré vnitrostátní orgány jsou při uplatňování národního práva povinny 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, Sb. rozh., 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.
45. Na základě všech uvedených skutečností se soud ztotožnil se závěrem žalovaného, že žalobce na základě prokázaných objektivních skutečností (žalobce neuzavřel písemné smlouvy ani objednávky, neověřoval si skutečnosti o svém dodavateli v obchodním rejstříku, nezajímal se o přepravu zboží, ačkoli mu musela být známa existence řetězce společností předcházející jeho přímému dodavateli, nekontroloval přijaté zboží) nepřijal veškerá opatření, která po něm mohla být rozumně vyžadována k ověření, zda plnění, která provádí, jej nepovedou k účasti na daňovém podvodu. Objektivní skutečnost, 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 jednájí 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.
46. K neprokázání daňového podvodu orgány činnými v trestním řízení soud dodává, soud dodává, že účast na podvodu na DPH nezakládá bez dalšího trestní odpovědnost, důsledkem je pouze ztráta nároku na odpočet; podvod na DPH a daňový podvod v trestněprávním významu také představují odlišné právní kategorie mající jiná relevantní východiska i důsledky. K prokázání podvodu na DPH pro účely doměření daně je příslušný správce daně. Námitka stran nepodání trestního oznámení správcem daně je proto také nedůvodná.
47. I námitka, že v prvním stupni i v odvolacím řízení rozhodoval žalovaný, je nedůvodná. V prvním stupni vedl řízení, prováděl důkazy a rozhodoval správce daně. Až odvolací řízení vedl žalovaný, který pouze využil svého práva dle § 115 daňového řádu, tedy možnosti uložit správci daně doplnit dokazování.

### V. Závěr a náklady řízení

48. Na základě výše uvedeného soud žalobu dle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl, neboť není důvodná.
49. 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.
50. Žalovanému správnímu orgánu, kterému by jinak jakožto úspěšnému účastníku řízení právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, náklady řízení nad rámec jeho běžné administrativní činnosti nevznikly, protože mu soud náhradu nákladů řízení nepřiznal.

#### Poučení:

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.

Brno 31. ledna 2022

JUDr. Zuzana Bystřická  
předsedkyně senátu