



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Plzni rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Alexandra Krysla a soudců Mgr. Lukáše Pišveje a JUDr. Veroniky Burianové ve věci

žalobkyně: **GASCALIBRATION PRESSTEMP, spol. s r.o.**, sídlem Plzeň,
Doudlevecká 360/48
zastoupena daňovou poradkyní Mgr. Ing. Jarmilou Sedláčkovou,
sídlem Přeštice, Masarykovo náměstí 110

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 25. 4. 2018, č.j. 19000/18/5300-21444-711869

takto:

- I. **Žaloba se zamítá.**
- II. **Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.**

Odůvodnění:

I.

Napadené rozhodnutí

1. Žalobkyně se žalobou ze dne 27. 6. 2018, Krajskému soudu v Plzni (dále jen „soud“) doručenou dne 28. 6. 2018, domáhala zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 25. 4. 2018, č.j. 19000/18/5300-21444-711869 (dále jen „napadené rozhodnutí“), jímž bylo zamítnuto

odvolání žalobkyně proti rozhodnutí – platebnímu výměru na daň z přidané hodnoty – vydanému Finančním úřadem pro Plzeňský kraj dne 16. 1. 2017 pod č.j. 43261/17/2301-51522-404827 (dále jen „*prvoinstanční rozhodnutí*“), a toto rozhodnutí bylo potvrzeno. Prvoinstančním rozhodnutím byl žalobkyni za zdaňovací období měsíce prosinec 2014 vyměřen nadměrný odpočet ve výši 172 102 Kč. Žalobkyně požadovala rovněž zrušení prvoinstančního rozhodnutí.

II.

Žaloba

2. Žalobkyně pod bodem III. žaloby uvedla, že na základě pochybností o správnosti údajů uvedených v jejím daňovém přiznání za zdaňovací období měsíce prosince roku 2014 zahájil správce daně u žalobkyně postup k odstranění pochybností za toto zdaňovací období a následně daňovou kontrolu. V rámci daňové kontroly správce daně prověřoval žalobkyni uplatněný nárok na odpočet DPH z přijatých zdanitelných plnění od dodavatelů REALIS.CZ s.r.o. a J. V. - VDK. Na základě provedeného dokazování správce daně dospěl k závěru, že v případě plnění od dodavatele REALIS žalobkyně neprokázala přijetí předmětných plnění od tohoto dodavatele a v uvedeném rozsahu a nárok na odpočet DPH tak uplatnila neoprávněně. V případě plnění od dodavatele J. V. správce daně dospěl k závěru, že žalobkyně neprokázala přijetí předmětných plnění tak, jak bylo deklarováno na daňových dokladech, a současně konstatoval, že žalobkyně je zapojena do řetězce společností účastnících se podvodného jednání na DPH, o kterém žalobkyně vědět mohla a měla. Z těchto důvodů správce daně nepřiznal žalobkyni uplatněný nárok na odpočet daně. Žalovaný se s těmito závěry ztotožnil. Následně správce daně vydal prvoinstanční rozhodnutí, kterým žalobkyni vyměřil nadměrný odpočet ve výši 172 102 Kč oproti žalobkyni tvrzenému nadměrnému odpočtu ve výši 445 030 Kč. Proti tomuto rozhodnutí žalobkyně podala odvolání, které žalovaný zamítl a prvoinstanční rozhodnutí potvrdil, neboť se ztotožnil se závěry správce daně, byť ve vztahu k plněním J. V. došlo k částečné změně právního závěru.
3. K „plnění od dodavatele REALIS.CZ s.r.o.“ uvedla žalobkyně následující.
4. Žalobkyně uplatnila nárok na odpočet DPH z přijatých zdanitelných plnění od společnosti REALIS.CZ s.r.o. na základě daňových dokladů. Předmětem plnění bylo poskytnutí služeb - zajištění revizí elektrických rozvaděčů. Žalobkyně dále nárok na odpočet DPH prokazovala zejména svědeckou výpovědí V. K., Ing. M. Ú., Mgr. A. Ú., prohlášením V. K., Smlouvou o provádění revizí, zkoušek a kontrol technických zařízení ze dne 3. 1. 2014, protokoly o profylaxních kontrolách a úhradou předmětných plnění. Žalovaný se však ztotožnil se závěrem správce daně a uzavřel, že žalobkyně neunesla důkazní břemeno ve vztahu k oprávněnosti tohoto nároku, neboť neprokázala splnění podmínek pro uplatnění odpočtu daně ve smyslu § 72 a 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „*ZDPH*“), když neprokázala přijetí předmětných plnění od dodavatele deklarovaného na předmětných daňových dokladech a v deklarovaném rozsahu. Žalovaný k uvedenému dospěl na základě skutečnosti, že společnost REALIS.CZ podala přiznání k DPH za 4.q 2014, kde na výstupu vykazovala nižší základ daně a daň, než byl součet hodnot základů daně u jejich daňových dokladů zjištěných u žalobkyně na vstupu, a že společnost REALIS.CZ účelově podala dodatečné přiznání k DPH za 4.q 2014, kterým původní přiznání upravila o hodnoty shodné s předmětnými daňovými doklady. Žalovaný dále uvedl, že podání dodatečného daňového přiznání samo o sobě neprokazuje faktické uskutečnění

předmětných zdanitelných plnění a tento důkazní prostředek proto nelze osvědčit jako důkaz o poskytnutí předmětných plnění žalobkyni dodavatelem REALIS.CZ a v deklarovaném rozsahu. S tímto závěrem se žalobkyně neztotožňuje, neboť žalovaný tento důkaz nevyhodnotil v souvislostech s ostatními důkazy. Žalobkyně má naopak za to, že hodnoceno současně s ostatními důkazy, dodatečné přiznání k DPH je důkazem o uskutečnění předmětných zdanitelných plnění. Žalobkyně má naopak postaveno najisto, že tato společnost z předmětných zdanitelných plnění daň přiznala a že v době uzavření obchodu nebyla nespolehlivým plátcem zveřejněným daňovou správou. Žalovaný dále uvedl, že skutečnost, že daňová povinnost vyplývající z podaného dodatečného přiznání nebyla uhrazena, není kladena žalobkyni k tíži, nicméně přispívá k pochybnostem žalovaného o faktickém přijetí předmětných plnění od dodavatele REALIS.CZ s.r.o. Žalobkyně má za to, že žalovaný si v tomto bodě sám sobě odporuje. Pokud tato skutečnost nemá být kladena žalobkyni k tíži, pak nemůže ani způsobovat pochybnosti žalovaného, neboť na základě pochybností správce daně byla žalobkyně povinna předkládat další důkazy o uskutečnění zdanitelných plnění. Proto je evidentní, že tato skutečnost je žalobkyni k tíži kladena, ačkoliv žalovaný tvrdí, že nikoliv. Žalovaný dále ze svědeckých výpovědí Mgr. A. Ú., Ing. M. Ú. a V. K. dovodil, že společnost REALIS.CZ s.r.o. pro odborné práce, které požadovala žalobkyně na výměníkových stanicích, nemá patřičné oprávnění, neboť ze svědeckých výpovědí vyplynulo, že pan Ing. Ú. „legalizoval“ tyto revize až svým razítkem pod revizní zprávu. Rovněž uvedl, že společnost REALIS.CZ s.r.o. pro žalobkyni provedla pouze sběr dat jako podklad pro následné vypracování revizních zpráv Ing. M. Ú.. Žalovaný se tak nijak nevypořádal s tvrzením žalobkyně, že předmětem smlouvy mezi žalobkyní a společností REALIS.CZ s.r.o. bylo provádět zjišťování stavu formou zkoušek a revizí el. zařízení prostřednictvím kvalifikovaných a odborně způsobilých osob svých či třetích osob sjednaných. Tato smlouva byla takto dojednána a sepsána prostřednictvím Mgr. Ú. mezi spol. REALIS CZ s.r.o. a žalobkyní. Mgr. Ú. zajistil společnost REALIS.CZ s.r.o. na dokumentační činnost v terénu, Ing. Ú. zpracoval revizní protokoly. Vše fakturovala společnost REALIS.CZ s.r.o. Společnost REALIS.CZ s.r.o. je oprávněna dokumentační činnost dle výpisu RES dle klasifikace 28250 a 43290 vykonávat. Žalobkyně má naopak za to, že výslech všech svědků potvrdil, že takto obchod proběhl, a to, že se někteří aktéři vzájemně neznají, není důvodem pro pochybnosti správce daně, neboť nejde v „obchodním světě“ o nijak neobvyklou věc. Celý obchodní řetězec byl spojen osobou, se kterou komunikovali všichni na obchodu zainteresovaní, a to Mgr. A. Ú. Nositelem zakázky tedy byla společnost REALIS.CZ s.r.o. Ta také vystavila daňové doklady pro žalobkyni. Za vzájemnou fakturaci a vztahy mezi Mgr. Ú., Ing. Ú., Tendido s.r.o. a REALIS.CZ s.r.o. žalobkyně není odpovědná a nemění to nic na tom, že smluvní vztah byl uzavřen mezi žalobkyní a REALIS.CZ s.r.o. Předmět smlouvy byl realizován a byl vyfakturován žalobkyni společností REALIS.CZ s.r.o., přičemž správce daně má protokoly vč. připojeného seznamu k dispozici, a tyto použila zcela prokazatelně pro svou ekonomickou činnost. Žalovaný dále uvedl, že Smlouva o provádění revizí, zkoušek a kontrol technických zařízení ze dne 3. 1. 2014 je koncipována velmi obecně, a proto se jí nepodařilo prokázat, že plnění deklarovaná na předložených daňových dokladech přijala od dodavatele REALIS.CZ s.r.o. v deklarovaném rozsahu. Dle názoru žalobkyně však jde o zcela standardní obchodní smlouvu, kterou žalobkyně typově používá již celá desetiletí a možná nemá touto smlouvou pokryta veškerá podnikatelská rizika, což nelze pokrýt nikdy, ale smlouva je platná, určitá a pro strany, které zavazovala, zcela jasná, smluvními stranami také byla bezvýhradně naplněna. Žalobkyně je dále toho

názoru, že tvrzení žalovaného, že jednání žalobkyně nelze označit za péči řádného hospodáře, není nijak a ničím odůvodněno. Žalobkyně nerezignovala na obezřetnost, když revize měla fyzicky v rukou a potvrzené od oprávněné osoby, se kterou dlouhodobě spolupracuje. Žalovaný dále uvedl, že úhrada bankovním převodem má důkazní sílu pouze ve spojení s dalšími důkazy, které nejsou ve vzájemném rozporu. S tímto závěrem se žalobkyně neztotožňuje. Každý důkaz je třeba posoudit zvlášť a dále ve vzájemné souvislosti s ostatními důkazy. Skutečnost, že žalobkyně uskutečnění plnění uhradila bankovním převodem, dle žalobkyně naopak podporuje její tvrzení o tom, že plnění byla uskutečněna společností REALIS.CZ s.r.o. Tento důkaz je tedy důkazem o uskutečnění plnění sám o sobě, ale i ve spojení s ostatními předloženými důkazy. Žalobkyně předložila veškeré důkazní prostředky osvědčující uskutečnění předmětných plnění, které má k dispozici, přitom jde zejména o daňové doklady, správci daně bylo předloženo dne 2. 6. 2016 cca 400-450 ks profylaxních protokolů technických a revizních zkoušek ke kontrole počtu a pořízení kopií. Při výslechu svědka - revizního odborníka Ing. M. Ú. byla současně potvrzena jejich autentičnost vč. razítek a podpisů. Správce daně si pořídil namátkově několik kopií, které následně nijak nezhodnotil. Rovněž žalovaný na vyhodnocení těchto důkazů rezignoval. Žalobkyně má za to, že žalovaný zásadně porušil zásadu volného hodnocení důkazů zakotvenou v zákoně č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „*daňový řád*“). Hodnocení důkazů totiž neodpovídá skutkovým zjištěním v průběhu daňového řízení, závěry správce daně o skutkové stránce věci nejsou výsledkem racionálního myšlenkového procesu odpovídajícího požadavkům formální logiky, v jehož rámci by byl důkladně posouzen každý z provedených důkazů jednotlivě a zároveň by byly veškeré tyto důkazy posouzeny v jejich vzájemné souvislosti. Některé důkazy byly zcela pominuty. K hodnocení důkazů tak žalovaný přistoupil zcela svévolným a nezákonným způsobem. Napadené rozhodnutí je proto nezákonné.

5. K „plnění od dodavatele J. V.“ uvedla žalobkyně následující.
6. Žalobkyně uplatnila nárok na odpočet DPH z přijatých zdanitelných plnění od J. V. na základě daňových dokladů. Předmětem plnění bylo poskytnutí služeb - distribuce tiskopisů a dodání zboží - tlakových snímačů. Žalovaný došel oproti správci daně k částečně jinému právnímu názoru, když skutková zjištění doplnil výsledkem Ing. M. N. a když uzavřel, že formální i hmotněprávní podmínky pro vznik nároku na odpočet daně z předmětných plnění splnila a zároveň prokázala, že plnění od dodavatele J. V. přijala tak, jak bylo deklarováno na předložených daňových dokladech. Žalovaný však dále potvrdil právní názor správce daně, který odepřel žalobkyni nárok na odpočet DPH, protože dle jeho názoru bylo prokázáno, že tento nárok byl uplatněn podvodným nebo zneužívajícím způsobem.
7. Ohledně „*distribuce tiskopisů*“ žalobkyně konstatovala toto.
8. Pokud jde o plnění služeb - distribuci tiskopisů, žalovaný došel k názoru, že žalobkyně byla součástí řetězce subjektů, v rámci kterého měla být předmětná služba přeprodávána, aniž by byla odvedena daň na výstupu u jednoho z článků řetězce. Tento řetězec byl definován takto: TEAM ARÉNA – J. V. - žalobkyně.
9. K uvedenému došel žalovaný z těchto důvodů:
 - a) Existence chybějící daně, tj. dodavatel J. V. společnost TEAM ARÉNA nepodala za zdaňovací období měsíce prosince roku 2014 daňové přiznání k DPH a nepřiznala tedy uskutečnění dané služby a neodvedla daň. Žalobkyně si však následně z předmětného

plnění nárok na odpočet daně na vstupu uplatnila, čímž došlo k daňovému úniku a narušení principu neutrality DPH.

b) Společnost TEAM ARÉNA nevykazuje znaky běžného podnikatelského subjektu, který vykonává obchodní činnost za účelem dosažení ekonomického zisku.

c) Cena za distribuci jednoho tiskopisu byla stanovena na 62 Kč, což je podstatně vyšší cena než u jiných společností na trhu provádějících podobná oznámení.

d) Smlouva o dílo neobsahuje termíny ani sankce za nedoručení tiskopisů včas a řádně, J. V. neprováděl kontrolu realizace distribuce ze strany TEAM ARÉNA.

e) R. K., bývalý jednatel společnosti TEAM ARÉNA, nezná žalobkyni ani J. V.. R. K. byl bílý kuň společnosti TEAM ARÉNA. J. V. a R. Z. obchodní transakce popsali odlišně.

f) J. V. krátce po připsání úhrad faktur za služby od žalobkyně tyto finanční prostředky vybral. Jeví se jako neobvyklé, aby obchod fakticky v nejvyšší hodnotě realizoval J. V. v rámci činnosti, kterou se při svém podnikání běžně nezabývá a kterou realizoval pouze pro žalobkyni. J. V. nemá uhrazenou část daňových dokladů od žalobkyně a tyto pohledávky nevymáhá.

10. Žalovaný tedy dovodil, že společnost TEAM ARÉNA předmětné plnění spočívající v distribuci tiskopisů fakticky neuskutečnila, její role byla pouze formální, nevykazuje znaky běžného podnikatelského subjektu, a tedy je zřejmé, že tato společnost byla zapojena do daného řetězce účelově k realizaci podvodu na DPH. Předmětná služba tak byla dle žalovaného obchodována v řetězci společností zasaženého podvodem na DPH. Žalovaný dále dospěl k názoru, že žalobkyně věděla, respektive musela vědět o svém zapojení do podvodu na DPH, a to z těchto důvodů: Smlouva o dílo uzavřená mezi žalobkyní a J. V. vykazuje nestandardnosti, které vyvolávají pochybnosti o serióznosti daného obchodu:

- smlouva je koncipována velmi obecně.

- smlouva neobsahuje termíny distribuce ani sankce za nedodržení stanovených termínů či za nedoručení tiskopisu. Je nestandardní a nepravděpodobné, že odvolatel faktickou realizaci distribuce tiskopisů určeným adresátům ověřoval až při vlastní výměně plynoměrů.

- splatnost na daňovém dokladu za distribuci tiskopisů je 14 dní, ačkoliv § 1963 zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník (dále jen „občanský zákoník“) stanoví splatnost 30 dnů od doručení faktury. Odchylná splatnost tedy měla být smluvně ujednána, ale nebyla.

- ve smlouvě o dílo je uvedeno, že distribuce bude provedena tak, aby odběratel obdržel oznámení nejméně 3 dny před vlastní výměnou plynoměru, žalobkyně i J. V. uvedli, že k distribuci docházelo 2 až 3 měsíce před vlastní výměnou plynoměru. Dle žalovaného je takový časový odstup neefektivní a nelogický, stejně jako termín realizace výměny plynoměru uvedený na tiskopisu oznámení.

11. Žalobkyni dále měla být podezřelá vysoká cena za distribuci tiskopisů. Žalobkyně měla nabýt pochybností o standardnosti dané obchodní transakce ze skutečnosti, že její dodavatel – J. V. nepožadoval žádnou záruku úhrady poskytnuté služby. Žalovaný dále uvádí, že žalobkyně věděla o daňovém podvodu, když službu spočívající v distribuci tiskopisů J. V. dodával pouze odvolateli, ačkoliv běžně se touto činností nezabývá. Žalobkyně nepředložila správci daně žádné důkazní prostředky, kterými by prokázala, jakým způsobem dodavatele vybírala a zda si ověřovala jeho případné zkušenosti. Pokud

tedy žalobkyně poptávala službu po podnikatelském subjektu, který v dané oblasti nepodniká, aniž by doložila, na základě čeho tuto službu poptávala právě u tohoto subjektu, nelze než považovat tuto skutečnost za další zjištění podporující závěr o tom, že žalobkyně se vědomě účastnila podvodu na DPH. Žalovaný tak došel k závěru, že vzhledem k objektivním okolnostem spočívajícím jak v jednání přímého dodavatele odvolatele, tak i v jednání samotné žalobkyně, žalobkyně musela vědět, že daná obchodní transakce je zatížena podvodným jednáním. A vzhledem k tomu, že dle názoru žalovaného žalobkyně o podvodném jednání vědět musela, je zcela nadbytečné se zabývat tím, zda přijala opatření k prevenci své účasti na podvodném jednání, když se podvodu na DPH účastnila zcela vědomě.

12. S uvedenými závěry se žalobkyně zásadně neztotožňuje. Dle názoru žalobkyně nebylo prokázáno, že by se žalobkyně účastnila daňového podvodu a že o této skutečnosti na základě objektivních okolností vědět mohla a měla. Žalobkyně je toho názoru, že k prokázání vědomosti o podvodu byl žalovaný naopak povinen i posuzovat, zda žalobkyně přijala opatření k prevenci své účasti na podvodném jednání, neboť se jedná o zcela relevantní a související okolnosti. Žalovaný však na posouzení těchto okolností zcela rezignoval. Žalobkyně především má za to, že mohla ovlivnit obchodní styk toliko v řetězci RWE - žalobkyně - J. V. a nikoli v řetězci žalobkyně - J. V. - TEAM ARÉNA s.r.o., když se společností TEAM ARÉNA s.r.o. neměla a nemá co do činění, neboť šlo o obchodní vztah pana J. V. a TEAM ARÉNA s.r.o. Žalobkyně s touto společností neměla, nemá a s ohledem na předmětné daňové řízení ani nikdy nic společného nebude mít. K existenci chybějící daně žalobkyně uvádí, že pokud daň chybí u společnosti TEAM ARÉNA s.r.o., není to chybou daňového subjektu a nemůže za to být odpovědná, neboť o existenci této společnosti se dozvěděla teprve v rámci daňového řízení. Žádná z výše uvedených skutečností v žádném případě nesvědčí závěru, že by žalobkyně jakkoli mohla vědět či dokonce věděla o podvodném jednání. Dokonce ani samotné shora uvedené skutečnosti nesvědčí tomu, že společnost TEAM ARÉNA s.r.o. spáchala daňový podvod. Správce daně ani žalovaný neprokázali, že u společnosti TEAM ARÉNA s.r.o. byla zahájena kontrola DPH za inkriminované období, ani nevyslechl pro údajnou nadbytečnost likvidátora společnosti TEAM ARÉNA s.r.o. Žalobkyně navrhovala vyslechnout likvidátora společnosti TEAM ARÉNA s.r.o. k prokázání tvrzení žalovaného, že se žalobkyně účastnila v řetězci se společností TEAM ARÉNA s.r.o. a J. V. daňového podvodu, o němž žalobkyně prokazatelně věděla, nebo z detailů obchodu by bylo zjevné, že o daňovém obchodu měla vědět a v jakých skutkových okolnostech daňový podvod spočíval. Správce daně ani žalovaný však tento návrh zamítli. Není chybou žalobkyně, že společnost TEAM ARÉNA s.r.o. nevystupuje jako standardní podnikatelský subjekt, resp. že ji takto žalovaný zhodnotil. Žalobkyně nemůže za to být odpovědná, neboť o existenci této společnosti se dozvěděla teprve v rámci daňového řízení. Nemůže jí tedy být dáváno k tíži, že tato společnost má virtuální sídlo, že byla založena jako ready-made společnost, že nemá webové stránky apod. Žalobkyně si tuto společnost jako partnera obchodního vztahu nevybrala a nevěděla, že s ní měl její dodavatel, pan J. V., uzavřenou smlouvu. Pokud jde o závěry co do neobvykle vysoké ceny za distribuci, žalovaný a správce daně k tomuto názoru dospěli porovnáním cen za distribuce oznámení podobného charakteru (ČEZ, Vodárny, RWE) pouze jako srovnání a ilustraci. Žalovaný se však nijak nevypořádal s námitkou, že tyto údaje jsou zcela irrelevantní a k danému případu nemají žádnou vypovídací hodnotu. Jak již žalobkyně uvedla, zmíněné společnosti výměnou svých měřidel nevytváří zisk, a tedy jim je zcela lhostejná výše vynaložených nákladů za

distribuci oznámení, jejich opakovaný počet i na počet neúspěšných zásahů (výjezdů) montérů. Veškeré náklady totiž pohodlně „*utopí*“ v prodejních cenách svých komodit. Žalobkyně dostatečně objasnila, že cena distribuce není neobvyklá, ani není plně srovnatelná s porovnávanými službami, neboť nezahrnuje vlastní náklady, tj. zejména neúspěšné zásahy (výjezdů) montérů, administrativní náklady se zadáním služby a převzetím služby a evidencí výsledků ani opakované doručování při velmi nízké efektivnosti obesílání zákazníků doporučeným dopisem. Srovnání cen za distribuci s těmito subjekty je tak zcela nepřipadné. Závěr žalovaného o tom, že takto zasmulvněná cena jí měla být podezřelá, je zcela irrelevantní. Tato cena je zcela běžná, navíc je věcí smluvních stran, aby si cenu za poskytnuté služby samy ujednaly, byť to může být pro jednu stranu výhodnější nežli pro druhou. Z této skutečnosti nelze nikterak vyvodit, že žalobkyně měla pojmout podezření o dané obchodní transakci, natož že se pak jedná o skutečnost, která svědčí o tom, že se vědomě účastnila podvodu na DPH. Žalovaný napadené rozhodnutí postavil zejména na skutečnosti, že smlouva mezi žalobkyní a jejím dodavatelem J. V. je koncipována velmi obecně, neobsahuje termíny distribuce ani sankce za nedodržení stanovených termínů či za nedoručení tiskopisu a že neobsahuje ujednání o odlišné splatnosti faktur, že dodavatel nepožadoval záruky za zaplacení, což jsou dle žalovaného objektivní okolnosti, které svědčí o tom, že žalobkyně musela vědět o podvodu na DPH. Žalobkyně je přesvědčena, že z těchto skutečností nelze nikterak dovozovat vědomost žalobkyně o daňovém podvodu. Smlouva na distribuci „*oznámení o výměně plynoměru*“ byla sepsána v dobré víře a [s] maximální obezřetností a opatrností mezi žalobkyní a J. V. již dne 5. 1. 2011. Dle názoru žalobkyně se jedná o zcela standardní smlouvu v obchodním styku, která obsahuje veškeré povinné náležitosti, tj. předmět a cenu. Pokud jde o sankce, žalovaný zcela opominul zákonnou sankci - úroky z prodlení, které není třeba sjednávat. Smlouva, resp. vztah mezi žalobkyní a J. V. tedy sankci za prodlení implicitně obsahuje. Žalovaný rovněž opomíjí skutečnost, že smlouvy mohou být i ústní, resp. ke změně písemných smluv může dle občanského zákoníku dojít i ústně, nebyla-li tato možnost výslovně vyloučena. Je tedy zjevné, že to, co nebylo ujednáno, se řídí zákonem, resp. případně ústní dohodou. Z pouhé stručnosti smlouvy nelze dovozovat ani žádnou nestandardnost, natož pak úmysl spáchat daňový podvod. Takový závěr žalovaného je zcela nesmyslný a neodpovídá skutkovým zjištěním. Pokud jde o 14denní splatnost, pak tato byla zjevně konkludentně sjednána tím, že J. V. vystavil fakturu s touto splatností a žalobkyně tuto splatnost nijak nerozporovala, naopak ji akceptovala zaplacením faktury. Tato okolnost tak nikterak nemůže ani vedle dalších svědčit o vědomosti podvodu, jak tvrdí žalovaný. To, že dodavatel nepožadoval žádnou záruku úhrady za dodání zboží, je zcela standardní záležitost. Běžný obchodní styk zejména mezi obchodními partnery, kteří spolu již nějaký čas obchodují, není pravidelně separátně zajišťován. Dostatečným zajištěním byl pro dodavatele majetek žalobkyně. Pokud jde o nezaplacené faktury J. V., tyto nebyly dočasně uhrazeny zejména z důvodu zadržování nadměrného odpočtu DPH ve výši 445 tis. Kč, v důsledku čehož žalobkyně neměla z čeho faktury zaplatit. Nicméně žalobkyně znovu opakuje, že všechny faktury byly dodavateli Vondráčkovi zaplacený. Správce daně a žalovaný však tuto námitku opakovaně ignorují, a naopak opakují, že je podezřelé, že J. V. nezaplacené pohledávky nevymáhal. Toto tvrzení je zcela nepravdivé, J. V. nemá po žalobkyni co vymáhat, neboť všechny faktury mu byly uhrazeny. Pokud jde o časový odstup mezi distribucí tiskopisů a provedením výměny plynoměru, pak je žalobkyně přesvědčena, že distribuce naopak byla provedena zcela v souladu se smlouvou o dílo, která obsahuje nejzazší termín, nikoliv nejdřívější. Distribuce

tiskopisů 2 až 3 měsíce před výměnou plynoměru tedy nijak nevypovídá o podvodném jednání. Takový závěr žalovaného je zcela nesprávný. Naopak z dlouhodobé spolupráce mezi žalobkyní a J. V. vyplývá, že stanovení termínu tímto způsobem „fungoval“. Žalovaný tvrdí a dává k tíži žalobkyni, že službu spočívající v distribuci tiskopisů J. V. dodával pouze odvolateli, ačkoliv běžně se touto činností nezabývá. Tento závěr je zcela v rozporu se zjištěným skutkovým stavem. Žalovaný dále vytýká žalobkyni, že nepředložila správci daně žádné důkazní prostředky, kterými by prokázala, jakým způsobem dodavatele vybírala a zda si ověřovala jeho případné zkušenosti. Pokud tedy žalobkyně poptávala službu po podnikatelském subjektu, který v dané oblasti nepodniká, aniž by doložila, na základě čeho tuto službu poptávala právě u tohoto subjektu, nelze než považovat tuto skutečnost za další zjištění podporující závěr o tom, že žalobkyně se vědomě účastnila podvodu na DPH. Žalovaný se nijak nevypořádal s námitkou žalobkyně, že z veřejných zdrojů vyplývá, že dle zápisu v OR je předmětem jeho podnikání nákup a prodej, dle živnostenského rejstříku pak - Výroba, obchod a služby neuvedené v přílohách 1 až 3 živnostenského zákona a dále Výroba, instalace, opravy elektrických strojů a přístrojů, elektronických a telekomunikačních zařízení. Ke službám poskytovaným žalobkyni tak zcela jasně je J. V. oprávněn a zabývá se jimi. J. V. tyto služby zcela běžně dlouhodobě poskytoval, stejný typ služby byl J. V. v minulosti poskytnut, a to již od roku 2011. Požadavky na prokázání způsobu, jakým byl J. V. vybrán, jsou tak zcela nepřipadné, když s ním žalobkyně měla zkušenosti již z roku 2011. Žalobkyně uvádí, že ona, a jak vyplývá z kontrolního spisu, ani její obchodní partner J. V. nemá z popisované transakce, označené žalovaným jako podvodné, žádnou daňovou výhodu. Žalobkyně opakuje, že nevěděla nic o záměru společnosti TEAM ARÉNA s.r.o. nezaplatit daň, správcem daně ani není prokázán úmysl společnosti TEAM ARÉNA s.r.o. daň nezaplatit. Dle názoru žalobkyně žalovaný nijak neprokázal účast žalobkyně na daňovém podvodu. Všechny správce daně tvrzené nepřímé důkazy o tom, že věděla nebo mohla vědět, že je účastna podvodu, byly vyhodnoceny v rozporu se zjištěným skutkovým stavem s výjimkou jediného, který žalobkyně není s to ani posoudit, ani se k němu vyjádřit, a sice nezaplacení daně společností TEAM ARÉNA s.r.o. Tvrzené nepřímé důkazy neosvědčují z různých stran a různými způsoby žalovaným tvrzenou a dokazovanou skutečnost, že žalobkyně věděla nebo mohla vědět, že je účastna podvodu. V žádném případě nelze tvrdit, že spolehlivě a jednoznačně prokazují skutečnost, že žalobkyně o podvodu na DPH věděla či minimálně vědět mohla.

13. Stran „dodání tlakových snímačů“ žalobkyně uvedla toto.
14. Pokud jde o dodání tlakových snímačů, žalovaný došel k názoru, že žalobkyně byla součástí řetězce subjektů, v rámci kterého mělo být zboží přeprořádáno, aniž by byla odvedena daň na výstupu u jednoho z článků řetězce. Tento řetězec byl definován takto: EVERTON – J. V. a žalobkyně.
15. K uvedenému došel žalovaný z těchto důvodů:
 - a) Existence chybějící daně, tj. dodavatel J. V. společnost EVERTON nepodala za zdaňovací období měsíce prosince roku 2014 daňové přiznání k DPH a nepřiznala tedy daň z prodeje zboží a neodvedla daň. Žalobkyně si však následně z předmětného plnění nárok na odpočet daně na vstupu uplatnila, čímž došlo k daňovému úniku a narušení principu neutrality DPH.
 - b) Společnost EVERTON nevykazuje znaky běžného podnikatelského subjektu, který

vykonává obchodní činnost za účelem dosažení ekonomického zisku.

c) smlouva o dodávkách zboží ze dne 1. 1. 2014 uzavřená mezi J. V. a spol. EVERTON s.r.o. je obecná a nekonkrétní a nelze z ní identifikovat žádné konkrétní skutečnosti k dodávanému zboží, k termínům dodání, k výši ceny. Smlouva neobsahuje ujednání o reklamaci, odstoupení od smlouvy. Cena má být uhrazena až po odzkoušení zboží.

d) Jednalo se o zboží, které bylo J. V. nabídnuto jako doprodej.

e) Společnost EVERTON dané zboží běžně nenabízí.

f) J. V. přijímal od žalobkyně platby prostřednictvím bankovního účtu, ale svému dodavateli je hradil v hotovosti.

g) J. V. krátce po připsání úhrad faktur za služby od žalobkyně tyto finanční prostředky vybral. Jeví se jako neobvyklé, aby obchod fakticky v nejvyšší hodnotě realizoval J. V. v rámci činnosti, kterou se při svém podnikání běžně nezabývá a kterou realizoval pouze pro žalobkyni. J. V. nemá uhrazenou část daňových dokladů od žalobkyně a tyto pohledávky nevymáhá.

16. Žalovaný tedy dovedl, že role společnosti EVERTON byla pouze formální, nevykazuje znaky běžného podnikatelského subjektu, a tedy je zřejmé, že tato společnost byla zapojena do daného řetězce účelově k realizaci podvodu na DPH. Předmětná služba tak byla dle žalovaného obchodována v řetězci společností zasaženého podvodem na DPH. Dle názoru žalobkyně však žalovaný neprokázal, že u společnosti EVERTON s.r.o. byla zahájena kontrola DPH za inkriminované období, nevyslechl pro údajnou nadbytečnost jednatele společnosti EVERTON s.r.o. ani likvidátora společnosti EVERTON s.r.o., ačkoliv to žalobkyně navrhovala.

17. Žalovaný dále dospěl k názoru, že žalobkyně věděla, respektive musela vědět o svém zapojení do podvodu na DPH, a to z těchto důvodů:

- žalobkyně nepředložila žádnou smluvní dokumentaci ohledně obchodní spolupráce s J. V. ve vztahu k dodání tlakových snímačů, což není v obchodním styku obvyklé
- žalobkyně neověřovala původ zboží
- zboží nebylo dodáno v originálních obalech
- J. V. s tímto zbožím běžně neobchoduje
- nesrovnalost v číselném označení daňových dokladů
- zboží bylo fakturováno až po odzkoušení, což dle správce daně není v obchodní praxi běžné, a to i s ohledem na skutečnost, že J. V. deklaroval prodej nového zboží
- splatnost na daňových dokladech je 14 dní v rozporu s § 1963 občanského zákoníku
- nebyly smluvně řešeny sankce za prodlení v úhradě a dodavatel nepožadoval žádnou záruku úhrady za dodání zboží.

Žalovaný tak došel k závěru, že vzhledem k objektivním okolnostem spočívajícím jak v jednání přímého dodavatele odvolatele, tak i v jednání samotné žalobkyně, žalobkyně musela vědět, že daná obchodní transakce je zatížena podvodným jednáním. A vzhledem k tomu, že dle názoru žalovaného žalobkyně o podvodném jednání vědět musela, je zcela nadbytečné se zabývat tím, zda přijala opatření k prevenci své účasti na podvodném

jednání, když se podvodu na DPH účastnila zcela vědomě.

18. S uvedenými závěry se žalobkyně zásadně neztotožňuje. Dle názoru žalobkyně nebylo prokázáno, že by se žalobkyně účastnila daňového podvodu a že o této skutečnosti na základě objektivních okolností vědět mohla a měla. Žalobkyně je tohoto názoru, že k prokázání vědomosti o podvodu byl žalovaný naopak povinen i posuzovat, zda žalobkyně přijala opatření k prevenci své účasti na podvodném jednání, neboť se jedná o zcela relevantní a související okolnosti. Žalovaný však na posouzení těchto okolností zcela rezignoval. Žalobkyně především má za to, že mohla ovlivnit obchodní styk toliko v řetězci Proteco Expert s.r.o. - žalobkyně - J. V. a nikoli v řetězci žalobkyně - J. V. - EVERTON s.r.o., když se společností EVERTON s.r.o. neměla a nemá co do činění. Šlo o obchodní vztah pana V. a EVERTON s.r.o., žalobkyně se společností EVERTON neměla, nemá a s ohledem na toto daňové řízení ani nikdy nic společného nebude mít. Pokud daň chybí u společnosti EVERTON s.r.o., není to chybou daňového subjektu a nemůže za to být odpovědná, neboť o existenci společnosti EVERTON se dozvěděla teprve v rámci tohoto daňového řízení. Není chybou daňového subjektu, že společnost EVERTON nevystupuje jako standardní podnikatelský subjekt, resp. že ji takto žalovaný zhodnotil. Žalobkyně nemůže za to být odpovědná, neboť o existenci této společnosti se dozvěděla teprve v rámci tohoto daňového řízení. Nemůže jí tedy být dáváno k tíži, že tato společnost má virtuální sídlo, že byla založena jako ready-made společnost, že nemá webové stránky apod. Žalobkyně si tuto společnost jako partnera obchodního vztahu nevybrala a nevěděla, že s ní měl její dodavatel, pan J. V., uzavřenou smlouvu. Není povinností žalobkyně zjišťovat reálný původ zboží, není to ani v jejích možnostech, neboť zboží může být přepravováno několika subjekty nebo skupováno ze skladů jako nevyužitelné zásoby apod. Pro žalobkyni je podstatné, že je schopna zboží zcela perfektně prověřit ve vlastní laboratoři. Žalobkyně naopak tvrdí, že je obvyklé, že prodejce neprodává informace o svém dodavateli, a to zjevně proto, aby uchránil svůj zdroj, neboť v opačném případě by daňový subjekt zřejmě nakoupil přímo od něho a patrně výhodněji. Původ zboží je ověřitelný ze štítků tlakových snímačů (viz foto pořízené pracovníkem správce daně K.) a následně z kalibračních listů (opis výrobních štítků). Většina snímačů byla již s přeznačenými výrobními čísly původních zákazníků, ostatní bez v.č. od žalobkyně odchází snímače již přeznačené s v.č. dle číselné řady kalibračních listů. Žalovaný tvrdí, že v běžném obchodním styku je standardní, že zboží je označeno výrobcem, a současně se zbožím putují průvodní dokumenty, ze kterých zcela jasně vyplývá, kdo zboží vyrobil a přesná identifikace zboží, a proto se správci daně jeví jako zcela nedůvěryhodný postup, kdy současně s dodáním zboží není předložena dokumentace ohledně původu zboží, a zejména skutečnost, že žalobkyně toto nepožadovala. Žalovaný opět v přímém rozporu se zjištěným skutkovým stavem tvrdí, že snímače nebyly označeny výrobcem, přitom jsou označeny štítky výrobce s uvedením měřicího rozsahu, kódem Ex - provedení, třídy přesnosti.
19. Tvrzení žalovaného, že prodej předmětného zboží není předmětem činnosti J. V., je v rozporu se skutkovými zjištěními, když z jeho výpovědi vyplynulo, že: „*Výčet věcí, které dělám - základem je internetový obchod s elektronikou, drobné opravy na počítačích, různé elektronické věci, velkoobchodní činnost - zavážení racionálních prodejen (med apod.) až 80 prodejen měsíčně v sezóně - jedná se o nákup a prodej zboží Internetový obchod - specifika startéry, alternátory, regulační technika ohledně řízení DC motorů. Kamenný obchod - všechny uvedené činnosti.*“ Dodavatel J. V. dodává snímače žalobkyni několik let, má elektro prodejnu a internetový elektro prodej. Tlakový snímač je elektronická součástka, kterou J.

V. dodával žalobkyni dle jejích požadavků, běžně je tlakový snímač nenabízený a neobchodovatelný. K prokázání této skutečnosti byla předložena správci daně Smlouva s J. V. z 25. 1. 2012, podle které obchodoval J. V. s tlakovými snímači (snímače byly žalobkyni zapůjčeny jako rezerva a použité odkoupeny). Rovněž byla předložena reklamní samolepka J. V. potvrzující elektroobchod. Tyto důkazní prostředky byly žalovaným vyhodnoceny nesprávně, když žalovaný uzavřel, že nejsou důkazem vypovídajícím pouze o tom, že snímače J. V. žalobkyni dodával. Žalovaný však zcela opomenul, že tato smlouva je z roku 2012, a tedy z ní jasně vyplývá, že J. V. s tímto zbožím obchodoval dlouhodobě. Žalovaný nesprávně uvedl, že žalobkyně si odporuje, když tvrdí, že dodání předmětného zboží bylo předmětem činnosti J. V. dlouhodobě, ale zároveň, že snímač je nenabízený a neobchodovatelný. Žalobkyně v těchto dvou skutečnostech rozpor neshledává. To, že konkrétní dodávané snímače byly dodávány dle požadavků žalobkyně, jí na míru, nijak nevylučuje, že J. V. s elektronikou obchodoval dlouhodobě.

20. Pokud jde o nezaplacené faktury J. V., tyto nebyly uhrazeny zejména z důvodu zadržování nadměrného odpočtu DPH ve výši 445 tis. Kč, v důsledku čehož žalobkyně neměla z čeho faktury zaplatit. Žalobkyně dále opakuje, že všechny faktury byly dodavateli V. zaplacený. Správce daně a žalovaný však tuto námitku opakovaně ignorují, a naopak opakují, že je podezřelý, že J. V. nezaplacené pohledávky nevymáhal. Toto tvrzení je zcela nepravdivé, J. V. nemá po žalobkyni co vymáhat, neboť všechny faktury mu byly uhrazeny. Absence originálních obalů jako argument k vyvolání pochybností o původu zboží není důkazem o vědomosti žalobkyně o podvodu. Zakoupené snímače prošly předepsanou procedurou akreditované laboratoře žalobkyně, a to od vstupní prohlídky až po finální metrologický výkon - kalibrace. Při vstupní prohlídce se hodnotí stav měřidla, nepoškozenost, štičkové údaje atd. V žádném případě se nehodnotí způsob balení. Tlakové snímače žalobkyně odebírala jako „nepoužité“, nikoli nové, jak tvrdí správce daně, a tomu odpovídala i cena. Toto tvrzení žalovaného je v rozporu se zjištěným skutkovým stavem. Žalobkyně platbu faktur odebraného zboží provádí vždy a zásadně až po prověření kvality, tj. měřících a mechanických vlastností v naší laboratoři, což považuje jako naprosto předvídatý postup, nejde o omluvu absence veškerých opatření, která jsou běžná při obchodním styku mezi obchodními partnery. Při kontrole v laboratoři žalobkyně byly před platbou ověřeny všechny náležitosti a technické vlastnosti uvedené na tlakových snímačích, neboť zboží mohlo být poškozené nebo jiných technických vlastností (mohlo být uskladněno již několik let). Dle názoru žalobkyně jde o zcela obvyklý způsob obchodování, žalovaným tvrzený opak není ničím podložen. Tímto argumentem byly vyvráceny veškeré pochybnosti správce daně a žalovaného ohledně kvality, technických vlastností (kalibrační listy státní zkušebny) a původu zboží. J. V. dodával žalobkyni snímače, jejich stav a kvalitu žalobkyně prověřila ve vlastní akreditované laboratoři, čemuž odpovídají vydané kalibrační listy, a teprve následně byly snímače proplaceny. Žalobkyně prokázala, že je zcela běžné a standardní, že na daňových dokladech nemusí být vůbec výrobní čísla uvedena, tudíž drobné nesrovnalosti v číslování nemohou nikterak svědčit o podvodu, kterého se měla žalobkyně dle žalovaného účastnit tím, že předložila daňové doklady a dodací listy z obdobného obchodního stylu (GAS Hodonín a.s.). Žalovaný se s těmito námitkami nijak nevypořádal.
21. Pod bodem IV. žaloby žalobkyně dále uvedla, že dle jejího názoru žalovaný nijak neprokázal účast žalobkyně na daňovém podvodu. Všechny správcem daně tvrzené nepřímé důkazy o tom, že věděla nebo mohla vědět, že je účastna podvodu, byly vyhodnoceny v rozporu se zjištěným skutkovým stavem s výjimkou jediného, který

žalobkyně není s to ani posoudit, ani se k němu vyjádřit, a sice nezaplacení daně společností TEAM ARÉNA s.r.o. společností EVERTON s.r.o. Správcem daně tvrzené nepřímé důkazy navíc spolu nijak neharmonují a neosvědčují z různých stran a různými způsoby správcem daně dokazovanou skutečnost, že věděla nebo mohla vědět, že je účastna podvodu, v žádném případě nelze tvrdit, že spolehlivě a jednoznačně prokazují skutečnost, že žalobkyně o podvodu na DPH věděla či minimálně vědět mohla. Žalobkyně s dodavatelem J. V. spolupracovala dlouhodobě a kontrolovala, zda není na seznamu nespolehlivých plátců. Žalobkyně si rovněž vždy ověřila provedení služby a dodání zboží a teprve poté J. V. zaplatila cenu. Cena za poskytnutou službu-distribuci tiskopisů byla pro daňový subjekt ekonomicky výhodná. Chování žalobkyně bylo rozhodně adekvátní s ohledem na druh činnosti, její zkušenost v oboru, znalost dodavatele, formu a průběh obchodního jednání. Chování žalobkyně bylo obezřetné, svého obchodního partnera dobře znala, ověřila si i jeho spolehlivost coby plátce DPH na serveru MFČR v okamžiku uzavření obchodu, kupovala službu a zboží, jejichž kvalitu uměla sama bezvýhradně posoudit, zaplatila ji až po jejím poskytnutí a dodání bezhotovostně, transakce nejevila žádné znaky neobvyklosti, obchodovala v dobré víře, že nakoupená služba není stížena žádným podvodem. Víc v předmětném obchodě dělat nemohla. V jednotlivostech lze možná vystopovat drobné nesrovnalosti vyplývající z dlouhotrvajícího a rutinního vztahu žalobkyně a dodavatele, nicméně ze samotné povahy zjištěných skutečností (stručná smluvní dokumentace, splatnost na daňových dokladech je 14 dní v rozporu s § 1963 občanského zákoníku, ...), které žalobkyně dle svého mínění všechny vyvrátila, není žalobkyni zřejmá jejich příčinná souvislost s tvrzením správce daně, že žalobkyně musela vědět, že dané obchodní transakce jsou zatíženy podvodným jednáním. Závěry žalovaného jsou v rozporu se skutkovými zjištěními a v rozporu se zásadou volného hodnocení důkazů, a proto jsou nezákonné. Žalobkyně opakovaně tvrdí, že ona, a jak vyplývá z kontrolního spisu, ani její obchodní partner J. V. nemá z popisované transakce, označené správcem daně jako podvodné, žádnou daňovou výhodu. Žalobkyně nevěděla nic o záměru společnosti TEAM ARÉNA s.r.o. a EVERTON s.r.o. nezaplatit daň, správcem daně ani nebyl prokázán úmysl společnosti EVERTON s.r.o. a TEAM ARÉNA s.r.o. nezaplatit daň. Žalovaný opakovaně v napadeném rozhodnutí uvádí, že vzhledem k objektivním okolnostem, které velkou měrou spočívaly i v jednání samotné žalobkyně, žalobkyně musela vědět, že dané obchodní transakce jsou zatíženy podvodným jednáním. Tento závěr spočívá na nesprávném skutkovém zjištění a právním posouzení a žalobkyně s tímto závěrem zásadně nesouhlasí. Žalobkyni není zřejmé, které jednání - které dle žalovaného svědčí o její vědomosti o podvodu - má žalovaný na mysli. Jediné jednání bylo obchodování s panem J. V. a uzavření stručných smluv na poskytnutí služby a dodání zboží. Jakékoliv jiné skutečnosti nemohla žalobkyně ovlivnit. Žalobkyně sama nejednala nijak nestandardně, obchodování s panem J. V. se jí ze zcela objektivních příčin jeví jako standardní, když s tímto dodavatelem obchodovala již dlouhodobě. Žalobkyně nemohla z objektivních příčin seznat, že dodavatelé J. V. páchají podvod, natož aby se ho vědomě účastnila. Žalovaný tak neunesl své důkazní břemeno k prokázání, že žalobkyně věděla nebo musela vědět o podvodném jednání společností EVERTON a TEAM ARÉNA.

22. Žalobkyně je tohoto názoru, že k prokázání vědomosti o podvodu byl žalovaný rovněž povinen i posuzovat, zda žalobkyně přijala opatření k prevenci své účasti na podvodném jednání, neboť se jedná o zcela relevantní a související okolnosti. Žalovaný však na posouzení těchto okolností zcela rezignoval, ačkoliv se jedná o subjektivní stránku téže věci. Žalovaný tedy vůbec nehodnotil, zda žalobkyně přijala při výkonu své hospodářské

činnosti přiměřená opatření, která od ní rozumně lze vyžadovat, aby zajistila, že její plnění není součástí podvodu. Závěry žalovaného jsou tak v rozporu s rozhodnutími SDEU. Podle rozsudku SDEU ve spojených věcech C-80/11 a C-142/11 Mahagében, bod 62 je zásadně na daňových orgánech, aby u osob povinných k dani provedly nezbytné kontroly za účelem odhalení nesrovnalostí nebo podvodů a uložily sankce osobě povinné k dani, která se těchto nesrovnalostí či podvodů dopustila. Podle bodu 29 tohoto rozhodnutí je odmítnutí přiznat nárok na odpočet výjimkou ze základní zásady, kterou tento nárok představuje, a je na příslušných daňových orgánech, aby právně dostačujícím způsobem prokázaly, že nastaly objektivní okolnosti, že dodání je uskutečněno pro osobu povinnou k dani, která věděla nebo měla vědět, že svým nákupem se účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH. Pokud se žalovaný pokouší prokázat, že žalobkyně měla a mohla vědět o existenci podvodu, nemůže k tomu použít bezmezných argumentů. Podle rozhodnutí SDEU C 277/14 PPUH nemůže správce daně od osoby povinné k dani vyžadovat, aby ověřila, že vystavitel faktury týkající se zboží a služeb, na které je uplatňován nárok na odpočet DPH, má k dispozici dotčené zboží a je s to uvedené zboží dodat a zda splnil své povinnosti podat daňové přiznání a uhradit DPH, a tím se ujistila, že nedošlo k nesrovnalostem či podvodu na straně subjektů na vstupu, nebo aby v tomto ohledu měla k dispozici doklady. Tím spíše nemůže správce daně po žalobkyni požadovat, aby se tímto způsobem ujišťovala o daňových povinnostech dodavatele svého dodavatele. Závěry žalovaného jsou také v rozporu s rozsudkem Nejvyššího správního soudu č.j. 8 Afs 59/2013-40 ze dne 30. 7. 2014, podle kterého má plátce daně nárok na odpočet DPH z přijatých zdanitelných plnění i v případě, že jiná transakce, předcházející či následující v řetězci obchodních vztahů, byla uskutečněna se záměrem zkrácení daňové povinnosti, ovšem pouze za podmínky, že plátce daně o takovém záměru nevěděl a nemohl vědět. Je proto na žalovaném, aby dostatečně prokázal objektivní okolnosti umožňující učinit závěr, že stěžovatel věděl nebo musel vědět, že plnění uplatňované k odůvodnění nároku na odpočet bylo součástí podvodu spáchaného dodavatelem či jiným subjektem v dodavatelském řetězci na vstupu.

III.

Vyjádření žalovaného k žalobě

23. Žalovaný navrhl zamítnutí žaloby. Ve vyjádření k žalobě shrnul dosavadní průběh řízení, vymezil předmět sporu a žalobní námitky a poté k věci uvedl, že s ohledem na skutečnost, že žalobkynina argumentace je v odvolání i v žalobě v zásadě totožná, omezil se ve vyjádření k žalobě pouze na shrnutí podstatných okolností a současně odkazuje v podrobnostech na napadené rozhodnutí s tím, aby soud přihlédl k odůvodnění tohoto rozhodnutí jako k součásti vyjádření žalovaného k žalobě, a na předávaný správní spis.
24. Žalovaný se dále vypořádal s námitkami ve vztahu k plnění od dodavatele REALIS. K tomu v části vyjádření označené jako „AD 1) – předložení veškerých důkazních prostředků, které měla žalobkyně k dispozici“ konstatoval, že předně uvádí, že pro danou věc je podstatný fakt, že břemeno tvrzení a důkazní nese výlučně daňový subjekt, správce daně prokazuje toliko důvodnost svých pochyb ohledně věrohodnosti, úplnosti, průkaznosti či správnosti účetnictví. Žalovaný uvádí, že v dané věci správce daně sdělil žalobkyni ve výzvě č.j. 329980/18/2301-51522-403272 důvodné pochybnosti o tom, že plnění deklarované předmětnými daňovými doklady bylo poskytnuto právě od deklarovaného dodavatele a v deklarovaném rozsahu, identifikoval jednotlivé skutečnosti, ze kterých uvedené pochybnosti vyplývají, a demonstrativním výčtem také uvedl možné důkazní

prostředky, kterými mohla žalobkyně svá tvrzení prokázat. Skutečnost, že hodnota žalobkyní vykázaných přijatých zdanitelných plnění v daňovém přiznání za předmětné zdaňovací období značně převyšovala hodnotu uskutečněných zdanitelných plnění za toto zdaňovací období, ve spojení s tím, že žalobkyní deklarovaný dodavatel (obchodní společnost REALIS) vykázal v daňovém přiznání k DPH za předmětné zdaňovací období nižší hodnotu uskutečněných zdanitelných plnění, než byla celková hodnota plnění deklarovaných daňovými doklady vystavenými tímto dodavatelem, na základě kterých si žalobkyně uplatnila nárok na odpočet DPH, jsou legitimním zdrojem pochybností správce daně o uskutečnění zdanitelných plnění právě deklarovaným dodavatelem a v deklarovaném rozsahu. Soulad žalobkyní předložených daňových dokladů se skutečností byl tedy kvalifikovaně zpochybněn a v takovém případě předložení dokladu, byť formálně bezvadného, nemůže obstát. Jak vyplývá ze spisového materiálu, žalobkyně žádné důkazy, které by pochybnosti správce daně jednoznačně a transparentně vyvrátily, nepředložila a důkazní břemeno zakotvené v § 92 odst. 3 daňového řádu neunesla. V takovém případě žalobkyni jí uplatněný nárok na odpočet daně nepřísluší, neboť neprokázala, že údaje deklarované na jí předložených daňových dokladech odpovídají faktickému stavu.

25. V části vyjádření označené jako „AD 2) – *nesouhlas s výsledky hodnocení důkazů*“ žalovaný dále konstatoval, že žalobkyně namítá, že dodatečné daňové přiznání obchodní společnosti REALIS je současně s ostatními důkazy důkazem o uskutečnění předmětných zdanitelných plnění a že je evidentní, že žalovaný klade žalobkyni k tíži, že obchodní společnost REALIS daň přiznanou na základě zmíněného dodatečného daňového přiznání neuhradila. Žalovaný se obdobnou argumentací žalobkyně zabýval již v bodě [118] rozhodnutí o odvolání. Žalovaný opakovaně konstatuje, že dodatečné daňové přiznání obchodní společnosti REALIS není schopno prokázat faktické uskutečnění předmětných zdanitelných plnění. V dodatečném daňovém přiznání obchodní společnost REALIS toliko tvrdí skutečnosti relevantní pro svoji daňovou povinnost, aniž by jakkoli prokazovala soulad svého tvrzení s faktickým stavem. Pokud bylo navíc dodatečné daňové přiznání obchodní společnosti REALIS předloženo primárně žalobkyni a až následně samotnou obchodní společností REALIS a vztahovalo se k celkové částce představující právě plnění poskytnutá žalobkyni, pak byla zcela na místě úvaha prvostupňového správce daně o účelovosti tohoto dodatečného daňového přiznání. Žalovaný tedy trvá na svém závěru, že uvedené dodatečné daňové přiznání nemohlo být vyhodnoceno a osvědčeno jako důkazní prostředek k odstranění pochybností, které vznikly správci daně a následně žalovanému ohledně správnosti údajů na předložených daňových dokladech. Žalobkyně namítá, že jí žalovaný klade k tíži, že obchodní společnost REALIS neuhradila daňovou povinnost přiznanou na základě výše zmíněného dodatečného daňového přiznání. Žalovaný k tomu poukazuje na bod [55] rozhodnutí o odvolání, kde pro úplnost uvedl, že daň přiznaná na základě shora zmíněného dodatečného daňového přiznání nebyla uhrazena, přičemž rovněž dodal, že tato skutečnost není žalobkyni kladena k tíži, nicméně přispívá k pochybnostem žalovaného o faktickém přijetí předmětných plnění žalobkyní od dodavatele REALIS. Žalovaný tedy žalobkyni nevytýkal, že obchodní společnost REALIS neuhradila daň přiznanou na základě výše zmíněného dodatečného daňového přiznání, neboť se nejedná o skutečnost, kterou by měla žalobkyně vědět. Lze však konstatovat, že tato skutečnost (neuhrazení daně ze strany obchodní společnosti REALIS) byla plně způsobilá prohloubit pochybnosti žalovaného o faktickém přijetí předmětných plnění žalobkyní od deklarovaného dodavatele a neuhrazení daňové povinnosti ze strany dodavatele daňového subjektu je obecně možné považovat za zcela legitimní zdroj

pochybností správce daně o uskutečnění zdanitelných plnění právě deklarovaným dodavatelem. Výše zmíněné závěry se vzájemně nerelativizují, zcela ob stojí vedle sebe a v žádném případě nevedou k vnitřní rozpornosti rozhodnutí o odvolání. Žalobkyně se rovněž mylí, pokud má za to, že byla povinna předkládat další důkazy o uskutečnění zdanitelných plnění na základě pochybnosti vzniklé žalovanému v souvislosti s neplněním daňové povinnosti ze strany žalobkynina dodavatele. Tato žalobkynina domněnka nemá oporu v rozhodnutí o odvolání ani neplyne ze spisového materiálu. K argumentaci žalobkyně, že nositelem zakázky byla obchodní společnost REALIS, se žalovaný podrobněji vyjádřil v bodech [119] resp. [60] až [62] rozhodnutí o odvolání. Žalovaný trvá na svém závěru, že obchodní vztah s dodavatelem REALIS je deklarován formálně, přičemž předmětná plnění nebyla uskutečněna tak, jak tvrdila žalobkyně. Ani z provedených svědeckých výpovědí nelze usuzovat na pravdivost tvrzení žalobkyně. K námitce žalobkyně ohledně důkazní síly doložených bezhotovostních transakcí se žalovaný vyjádřil v bodech [116] resp. [65] rozhodnutí o odvolání. Výpis z bankovního účtu v dané věci osvědčil pouze to, že došlo k určitým finančním transakcím mezi žalobkyní a obchodní společností REALIS. Pokud pak žádným z ostatních provedených důkazů nebylo prokázáno, že předmětné plnění uskutečnil dodavatel uvedený na předložených daňových dokladech v deklarovaném rozsahu, nelze z těchto bezhotovostních transakcí usuzovat na uskutečnění předmětného plnění obchodní společností REALIS. Žalobkyně namítá, že tvrzení žalovaného, že jednání žalobkyně nelze označit za péči řádného hospodáře, není ničím a nijak odůvodněno, a že na obezřetnost nerezignovala. K této námitce se žalovaný vyjádřil v bodě [117] rozhodnutí o odvolání. Žalovaný zdůrazňuje, že jeho argumentaci ohledně nutné obezřetnosti je nezbytné vnímat v kontextu, v jakém byla použita, tedy ve vztahu k zajištění dostatku relevantních důkazních prostředků. Povinnost daňového subjektu zajistit si důkazní prostředky o souladu faktického stavu se stavem deklarovaným na daňovém dokladu vyplývá mimo jiné z § 34 ZDPH, dle kterého musí být zajištěna také věrohodnost původu daňového dokladu (tj. totožnost osoby, která plnění uskutečňuje). Toho lze dosáhnout prostřednictvím kontrolních mechanismů procesů vytvářejících spolehlivou vazbu mezi daňovým dokladem a daným plněním, tzv. auditní stopou. Auditní stopou je přitom třeba rozumět zdokumentovaný tok plnění od zahájení obchodního případu až po jeho ukončení (Informace GŘŘ ze dne 27. 3. 2013, č.j. 10148/13/7001-21000-506729, veřejně dostupná z <http://www.financnisprava.cz/>). Žalovaný v této souvislosti cituje závěr Nejvyššího správního soudu (dále jen „NSS“) uvedený v jeho rozsudku ze dne 10. 2. 2016, č.j. 5 Afs 99/2015-106: *„Daňový doklad v procesu dokazování nelze pojímat jako zcela samostatný izolovaný dokument, ale váže se k němu celá řada dalších dokladů a záznamů, které vytváří ověřitelnou vazbu mezi dokladem a dodáním zboží či poskytnutím služby; tvoří spolehlivou auditní stopu, zdokumentovaný tok plnění, kterou daňový subjekt zajistí především tím, že bude uschovávat veškeré související informace, doklady a dokumenty od samotného počátku transakce (např. informace o získání obchodního partnera, o původu zboží, objednávky, zajištění dopravy, skladovou evidenci, etc.).“* Žalobkynina argumentace tak ve světle výše uvedeného nemůže obstát. Každý subjekt vstupující do obchodních vztahů je povinen zachovávat náležitou míru obezřetnosti a zajišťovat si potřebné a relevantní podklady, jimiž následně prokáže splnění podmínek pro uplatnění eventuálních práv dle příslušných ustanovení ZDPH. Avšak žalobkyně na tvorbu auditní stopy rezignovala.

26. V části vyjádření označené jako „AD 3) – porušení zásady volného hodnocení důkazů“ žalovaný dále uvedl, že k námitce žalobkyně ohledně porušení zásady volného hodnocení

důkazů uvádí, že ze spisového materiálu, jakož i ze samotného rozhodnutí o odvolání plyne, že žalovaný při dokazování hodnotil všechny získané důkazní prostředky v souladu s § 8 odst. 1 daňového řádu, tj. každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti. V podrobnostech k uvedené námitce žalovaný odkazuje na body [113] resp. [55] až [66] rozhodnutí o odvolání. Pro úplnost žalovaný dodává, že rovněž správce daně přihlížel při svém hodnocení ke všem předloženým důkazním prostředkům (viz bod [113] rozhodnutí o odvolání). Nesouhlas žalobkyně se samotnými výsledky hodnocení důkazů není ekvivalentem pro závěr o tom, že dokazování nebylo učiněno řádně a správně. Žalovaný v této souvislosti a v návaznosti na argumentaci žalobkyně poukazuje na rozsudek NSS ze dne 13. 4. 2017, č.j. 10 Afs 310/2016-35, kde NSS uvedl: „*Odpovědnost správce daně při zjišťování rozhodných skutečností upravuje § 92 odst. 2 daňového řádu, který stanoví, že [s]právce daně dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji, a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů. Správce daně musí daňovému subjektu při dokazování jeho tvrzení poskytnout patřičnou součinnost a sám má vyvinout maximální úsilí k poznání skutkového stavu. Neprokážou-li se i přesto daňovým subjektem tvrzené skutečnosti, znamená to, že daňový subjekt neunesl své důkazní břemeno. Nelze dovozovat, že správce daně je povinen tyto skutečnosti prokazovat za daňový subjekt a že případná absence důkazů jde k jeho tíži (srov. v bodě [27] cit. rozsudek ve věci SVODIDLA).*“ Žalobkyně namítá, že některé důkazy byly zcela pominuty. Z textu žaloby lze dovodit, že by se mělo jednat o smlouvu mezi žalobkyní a obchodní společností REALIS a dále o protokoly o profylaxních kontrolách. Žádné jiné důkazy, které měly být opominuty, žalobkyně výslovně nezmiňuje. Námitka žalobkyně, že se žalovaný nevypořádal s předmětnou smlouvou mezi žalobkyní a obchodní společností REALIS, je nedůvodná. Naopak, žalovaný se předmětnou smlouvou podrobně zabýval, což uvedl v bodě [120] rozhodnutí o odvolání, kde současně odkázal na jeho bod [58], ve kterém jsou uvedeny důvody, proč se žalobkyni předmětnou smlouvou nepodařilo prokázat, že plnění deklarovaná na předložených dokladech přijala od dodavatele REALIS a v deklarovaném rozsahu. Za nedůvodnou je třeba označit i žalobkyninu námitku ohledně rezignace na vyhodnocení protokolů o profylaxních kontrolách. Protokoly o profylaxních kontrolách se žalovaný zabýval v bodě [64] rozhodnutí o odvolání, přičemž tyto protokoly neosvědčil jako důkaz o poskytnutí předmětných plnění žalobkyni obchodní společností REALIS a v deklarovaném rozsahu.

27. Žalovaný se dále vypořádal s námitkami ve vztahu k plnění od dodavatele J. V. V části vyjádření označené jako „AD 1) – neprokázání účasti na daňovém podvodu“ k tomu uvedl, že z judikatury Soudního dvora Evropské Unie (dále jen „SDEU“) a NSS plyne, že nikomu v podvodném řetězci, kdo o podvodu věděl nebo vědět mohl a měl, nevzniká nárok na odpočet daně a správce daně je povinen odmítnout daňovým subjektem uplatněný nárok na odpočet daně z přidané hodnoty, jestliže zjistí, že pro přiznání této výhody plynoucí z ustanovení unijního práva upravujícího společný systém daně z přidané hodnoty nejsou naplněny podmínky z důvodu účasti daňového subjektu (žalobkyně) na podvodném řetězci. Žalovaný uvádí, že v souladu s judikaturou SDEU i NSS podrobně zkoumal existenci podvodných řetězců subjektů a vymezil skutečnosti svědčící o tom, že předmětné transakce probíhaly nestandardně (viz body [71] až [79] a [91] až [99] rozhodnutí o odvolání). Dále zkoumal existenci objektivních okolností, které svědčí o tom, že žalobkyně mohla a měla vědět, že se svými transakcemi účastní podvodu na DPH, a tyto objektivní okolnosti jasně popsal (viz body [82] až [88] a [102] až [108] rozhodnutí o odvolání) a následně s přihlédnutím ke zjištění uvedenému v bodě [111] rozhodnutí o

odvolání žalovaný učinil závěr o zřejmé a zcela vědomé účasti žalobkyně na daňovém podvodu (viz body [89] a [109] rozhodnutí odvolání). Vzhledem k tomu, že v dané věci byly zjištěny objektivní okolnosti, na základě kterých žalovaný dospěl k závěru, že žalobkyně o podvodném jednání v uvedených řetězcích vědět musela, bylo nadbytečné se zabývat opatřeními žalobkyně k prevenci její účasti na podvodném jednání. Žalovaný má za to, že prokázal účast žalobkyně na daňovém podvodu a s tím související podvodné uplatnění nároku na odpočet DPH, tedy že zcela unesl důkazní břemeno, které v případě účasti plátce daně na daňovém podvodu tíží správce daně. Závěr žalovaného tak není v rozporu s žalobkyní citovaným rozsudkem NSS ze dne 30. 7. 2017, č.j. 8 Afs 59/2013-40. Naopak, žalovaný plně dostal právnímu závěru NSS uvedenému v tomto rozsudku, když dostatečně prokázal objektivní okolnosti umožňující učinit závěr, že žalobkyně věděla, že plnění uplatňované k odůvodnění nároku na odpočet bylo součástí podvodu spáchaného dodavatelem či jiným subjektem v dodavatelském řetězci na vstupu. Žalobkyně nepředložila žádný důkaz, který by tento závěr zpochybnil.

28. V části vyjádření označené jako „AD 2) – *nehodnocení preventivních opatření*“ žalovaný dále konstatoval, že s ohledem na skutečnosti, že svým jednáním tedy žalobkyně dokonce vytvářela prostor k realizaci podvodného jednání, postrádalo by logiku, pokud by se žalovaný následně zabýval tím, zda žalobkyně přijala opatření k prevenci své účasti na podvodném jednání, neboť skutečnost, že žalobkyně je spolupachatelem daňového podvodu, vylučuje možnost, že by současně přijala opatření, která po ní mohou být rozumně vyžadována k ověření, zda plnění, která provádí, ji nepovedou k účasti na daňovém podvodu. Žalobkynina námitka týkající se nehodnocení opatření přijatých žalobkyní k zabránění účasti na daňovém podvodu je tak zcela irrelevantní. Jak žalovaný uvedl v bodě [132] rozhodnutí o odvolání, jediným možným a dostatečným opatřením v dané věci by bylo obchody s dodavatelem J. V. vůbec neuzavřít. Vzhledem k tomu, že bylo prokázáno, že se žalobkyně stala spolupachatelem podvodu na DPH a je tedy fakticky vyloučena možnost, že by žalobkyně nevěděla o tom, že daná plnění jsou zasažena podvodem na DPH, je třeba označit za nedůvodné námitky žalobkyně stran její nevědomosti o existenci subjektů zapojených do podvodných řetězců – obchodních společností EVERTON s.r.o. a TEAM ARENA s.r.o., o jejich nestandardním resp. podvodném jednání nebo o neplnění daňových povinností těchto subjektů. Účastníky detekovaných podvodných řetězců byly kromě těchto účelově zapojených obchodních společností již jen J. V. a žalobkyně, která, jak je uvedeno výše, zcela vědomě přistoupila na to, že svým jednáním přispívá k realizaci podvodného jednání. V podrobnostech pak žalovaný odkazuje na body [125] a [135] rozhodnutí o odvolání, kde rovněž zdůvodnil, že nebylo povinností správce daně ani žalovaného provést u obchodních společností EVERTON s.r.o. a TEAM ARENA s.r.o. daňovou kontrolu ani žalobkyní navržený výsledek zástupců těchto obchodních společností z důvodu nadbytečnosti. S ohledem na výše uvedené je nedůvodná rovněž žalobkynina námitka, že ona nebo její dodavatel J. V. neměli z předmětných transakcí žádnou daňovou výhodu. Žalobkyně uplatnila tuto námitku již v odvolacím řízení a žalovaný se s ní vypořádal v bodě [132] rozhodnutí o odvolání. Vzhledem ke zcela vědomé účasti žalobkyně na podvodu na DPH (viz body [32] a [33] výše) není případný odkaz žalobkyně na rozsudek SDEU ve spojených věcech C-80/11 a C-142/11 Mahagében a P. D., který žalobkyně citovala na podporu své argumentace, že žalovaný neměl rezignovat na hodnocení opatření přijatých žalobkyní k zabránění její účasti na daňovém podvodu, ani žalobkynin odkaz na rozsudek SDEU ve věci C-277/14 PPUH Stehcamp, který žalobkyně zmínila v souvislosti s tím, že po plátcích

daně nelze požadovat provést ověření svých obchodních partnerů, která jim nepřísluší. Žalovaný v podrobnostech odkazuje na body [134] a [135] rozhodnutí o odvolání, kde se již v rámci odvolacího řízení zabýval odkazy žalobkyně na výše zmíněné rozsudky SDEU.

29. V části vyjádření označené jako „AD 3) – *nesouhlas s vymezenými objektivními okolnostmi*“ žalovaný uvedl, že žalobkyně dále v rámci svých námitek rozporuje jednotlivé objektivní okolnosti, které prokazují její vědomost o podvodném jednání, a snaží se vytvořit dojem poctivých a řádných transakcí. Zde je namíste konstatovat, že v bodech [71] až [79] a [91] až [99] rozhodnutí o odvolání jsou vymezeny skutečnosti, které prokazují existenci podvodného jednání v předmětných řetězcích subjektů. Pod body [82] až [88] a [102] až [108] a [111] jsou potom zahrnuty skutečnosti, které ve svém souhrnu svědčí o tom, že žalobkyně o podvodném jednání musela vědět (byť každá sama o sobě nepředstavuje nezákonné jednání). Ohledně námitek žalobkyně ve vztahu k závěrům žalovaného co do neobvyklosti ceny za distribuci tiskopisů se žalovaný vyjádřil již v bodě [127] resp. [84] rozhodnutí o odvolání. Argumentace žalobkyně, že žalovaným zjištěné ceny distribuce nemají žádnou vypovídací hodnotu, neboť společností ČEZ, Vodárny a RWE je zcela lhostejná výše vynaložených nákladů za distribuci oznámení a veškeré náklady pohodlně „*utopí*“ v prodejních cenách svých komodit, je zcela nepodložená. Nepodložené zůstalo i tvrzení žalobkyně, že žalobkyní sjednaná cena distribuce není neobvyklá a je naprosto běžná. Žalobkyně neposkytla žádnou vlastní cenovou kalkulaci, případně konkurenční cenové nabídky ani nesdělila žádné jiné okolnosti, kterými by vysvětlila svůj postup. Naopak, závěr žalovaného, že v porovnání s jinými zjištěnými cenami distribuce se jeví cena 65 Kč za distribuci jednoho tiskopisu neobvykle vysoká, má oporu ve spisovém materiálu. Žalovaný nerozporuje, že dohoda o ceně je věcí smluvních stran a neobvykle vysokou cenu samu o sobě nelze hodnotit jako jednoznačně nestandardní, avšak to, že žalobkyně bez výhrad akceptovala cenu za distribuci tiskopisů, která je podstatně vyšší než u jiných společností na trhu provádějících podobná oznámení, a vůbec není schopna doložit způsob jejího stanovení, je postupem neodpovídajícím běžným obchodním standardům a postrádá ekonomický smysl. Žalovaný odmítá názor žalobkyně, že smlouva ohledně distribuce tiskopisů byla sepsána s maximální obezřetností a opatrností, a to zejména s ohledem na její obecnost, neaktualizovaný seznam odběrných míst, absenci úpravy platebních podmínek (splatnost faktur, sankce za prodlení s úhradou), neprovázanost se sankčními ustanoveními ve smlouvě mezi žalobkyní a jejím odběratelem RWE, rezignaci na kontrolu plnění předmětu smlouvy. V podrobnostech žalovaný odkazuje na body [82] až [84], [86] a [87] rozhodnutí o odvolání, kde předmětnou smlouvu podrobněji hodnotil, a současně poukazuje na závěr z rozsudku NSS ze dne 15. 2. 2017, č.j. 1 Afs 53/2016-55: „*Pokud si plátce počíná běžně a obvykle neobezřetně, není to okolnost, která by mohla svědčit v jeho prospěch a podpořit tvrzení, že si nemohl být vědom účasti na podvodu.*“ Žalovaný nepomíná ani existenci ústních dohod, avšak i zde je na místě citovat závěr NSS uvedený v rozsudku ze dne 28. 1. 2016, č.j. 4 Afs 233/2015-47: „*Pokud stěžovatel dále uvádí, že písemná smlouva nemůže zvýšit míru bezpečnosti uzavřené transakce, je tento názor nesprávný. Ačkoli forma uzavřeného závazku nemá mimo zvláštní případy vliv na jeho platnost, písemná smlouva a další listiny jsou významným důkazním pramenem ve všech případech, kdy dojde k jakýmkoli vadám obchodní transakce a smluvní strana povinná k jejich nápravě odepře součinnost. Na okraj zdejší soud dodává, že faktická vymahatelnost ústních smluv je z povahy důkazních pramenů nižší oproti formě písemné, čemuž odpovídá i praxe současnosti, že většina smluv, jejichž předmětem je větší plnění, je v současnosti uzavírána písemně. Existence jasné listinné dokumentace obchodních případů může být mimo to*

zohledněna i v daňovém řízení, např. při prokazování uskutečnění zdanitelného plnění.“

30. Žalovaný dále uvedl, že námitkou ohledně neuhrazených faktur se zabýval v bodě [128] rozhodnutí o odvolání. Tvzení žalobkyně, že již všechny faktury J. V. uhradila, není pro danou věc relevantní a žalobkyně dodatečnou úhradou faktur nemůže zhojit nestandardnost situace, která dodatečné úhradě faktur předcházela a spočívala v tom, že úhrada faktur nebyla žalobkyní řádně provedena, přičemž nebyla po žalobkyni standardním a obvyklým způsobem vymáhána. Žalobkyně dále namítá, že měla se svým dodavatelem J. V. fungující systém stanovení termínu pro výměnu plynoměru. Žalovaný však považuje způsob, jakým oznamování výměny plynoměru probíhalo (s 2 až 3 měsíčním předstihem s uvedením orientačního termínu v rozmezí 2 měsíců), za krajně neobvyklý a nelogický, přičemž žalobkyně neposkytla žádné vysvětlení, jak na základě takto neurčitěho oznámení mohlo dojít k zajištění přístupu k plynoměru za účelem jeho výměny. Uvedenou nestandardní okolností se žalovaný blíže zabýval v bodě [87] rozhodnutí o odvolání. Rovněž námitkami ohledně zkušeností a podnikatelského oprávnění žalobkynina dodavatele J. V. v oblasti distribuce tiskopisů se žalovaný zabýval již v odvolacím řízení – viz body [127] resp. [88] rozhodnutí o odvolání. Závěr žalovaného, že J. V. prováděl distribuci tiskopisů výhradně ve vztahu k žalobkyni, přičemž běžně tuto službu neposkytoval, má oporu ve spisovém materiálu. Žalobkyninu námitku, že tento závěr je v rozporu se zjištěným skutkovým stavem, je tedy třeba označit za nedůvodnou. Není ani pravdivé tvrzení žalobkyně, že se žalovaný nevypořádal s její námitkou, že ke službám poskytovaným žalobkyni byl její dodavatel J. V. oprávněn. Žalovaný zcela jasně v bodě [127] rozhodnutí o odvolání uvedl, že oprávnění J. V. podnikat nebylo zpochybněno, což nelze dovodit ani z konstatování žalovaného, že J. V. předmětná plnění běžně v rámci své ekonomické činnosti neposkytuje nebo je nemá zapsána jako předmět podnikání. Dlouhodobost předchozí spolupráce pak sama o sobě nevylučuje, aby realizované obchodní transakce byly zasaženy podvodným jednáním. Žalobkynin argument, že si svého dodavatele J. V. pro realizaci předmětných obchodních transakcí zvolila, neboť s ním má dlouhodobou zkušenost, nemůže obstát, a to s ohledem na žalovaným zjištěné nestandardní okolnosti předmětných transakcí, za kterých si žalobkyně musela být vědoma daňového podvodu. Žalovaný v této souvislosti poukazuje na bod [111] rozhodnutí o odvolání, kde konstatoval, že u obou druhů plnění, která J. V. poskytoval pouze žalobkyni, byl detekován podvod. Ve vztahu k dodání tlakových snímačů žalobkyně stejně jako v odvolacím řízení namítá, že není povinna zjišťovat reálný původ zboží; zboží odzkoušela; prodej předmětného zboží je předmětem činnosti dodavatele J. V., který dlouhodobě obchodoval s elektronikou; absence originálních obalů jako argument k vyvolání pochybností o původu zboží není důkazem o vědomosti žalobkyně o podvodu; zboží odebírala jako nepoužité nikoli jako nové; platbu faktur prováděla vždy po prověření kvality zboží. Na uvedené argumenty žalovaný podrobně reagoval v bodě [126] rozhodnutí o odvolání. Žalovaný nerozporuje, že není povinností žalobkyně zjišťovat reálný původ zboží, avšak v tom, že této skutečnosti nevěnovala pozornost, lze spatřovat postup neodpovídající standardům, které od žalobkyně s ohledem na její obchodní zkušenosti bylo možné očekávat. Obdobné lze konstatovat i ve vztahu ke skutečnosti, že zboží, které bylo dodavatelem J. V. deklarováno jako nové, nebylo dodáno v originálních obalech a předmětný druh zboží byl dodáván J. V. výhradně žalobkyni. Žalovaný trvá i na svém závěru, že není obvyklé, aby platby za zboží byly realizovány až po jeho odzkoušení, přičemž na tento způsob úhrady není pamatováno ani ve značně vágní a obecné smluvní dokumentaci. Žalovaný nekladl žalobkyni k tíži, že na daňových dokladech neuváděla

výrobní čísla, proto je námitka žalobkyně, že drobné nesrovnalosti v číslování nemohou nikterak svědčit o podvodu, zcela irelevantní. Žalovaný pro úplnost poukazuje na bod [68] rozhodnutí o odvolání, kde v případě plnění od J. V. konstatoval, že žalobkyně splnila formální i hmotněprávní podmínky pro vznik nároku na odpočet daně z předmětných plnění, přičemž mimo jiné prokázala, že plnění přijala tak, jak bylo deklarováno na předložených daňových dokladech, o čemž svědčí předložené důkazní prostředky, mimo jiné výpovědi dodavatele J. V., který uskutečnění předmětných plnění pro žalobkyni potvrdil, specifikace oblasti distribuce, dodací listy ke zboží a další. V bodě [123] rozhodnutí o odvolání pak žalovaný uvedl, že jelikož dospěl v tomto směru k odlišnému právnímu závěru, se kterým žalobkyni řádně seznámil, považuje již za nadbytečné, aby se vyjadřoval k námitkám žalobkyně, že splnila hmotněprávní podmínky pro uplatnění nároku na odpočet daně. Žalovaný se tak tímto způsobem vypořádal se smyslem a obsahem odvolacích námitek, že žalobkyně odebrala předmětná plnění tak, jak tvrdila, přičemž nelze klást k tíži žalovanému, že v rozhodnutí o odvolání výslovně nereagoval přímo na jednotlivou argumentaci žalobkyně vztahující se k osvědčení uskutečnění předmětných plnění, tedy že přímo nereagoval ani na žalobkynino tvrzení, že není třeba uvádět výrobní čísla zboží na daňových dokladech, ke kterému žalobkyně doložila fakturu a dodací list od společnosti GAS Hodonín a.s. Postoj žalovaného ohledně uznání naplnění formálních i hmotněprávních podmínek pro vznik nároku na odpočet byl v případě plnění od J. V. z rozhodnutí o odvolání zcela seznatelný.

31. Závěrem svého vyjádření žalovaný uvedl, že je přesvědčen, že napadené rozhodnutí naplňuje bez dalšího požadavky na přezkoumatelnost. Žalovaný podrobně vymezil rozhodující skutkové okolnosti projednávané věci a právní rámec, v jehož mezích byl skutkový stav posuzován a řádně se vypořádal s odvolacími námitkami žalobkyně. Žalovaný zcela jednoznačně a srozumitelně uvedl důvody, proč byl žalobkyni uplatněný odpočet daně oprávněně odepřen. Žalovaný má za to, že napadené rozhodnutí netrpí nezákonnostmi a vadami žalobkyní tvrzenými.

IV.

Vyjádření účastníků při jednání

32. Při jednání účastníci setrvali na svých dosavadních tvrzeních.

V.

Posouzení věci soudem

33. V souladu s § 75 odst. 1, 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s.ř.s.“), vycházel soud při přezkoumání napadeného rozhodnutí ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu, a napadené rozhodnutí přezkoumal v mezích žalobních bodů uplatněných v žalobě.

A.

1.

34. Pokud jde o „*plnění přijatá od společnosti REALIS*“, žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí uvedl: „*Ze spisového materiálu vyplývá, že odvolatel si v uvedeném zdaňovacím období uplatnil nárok na odpočet DPH z přijatých zdanitelných plnění od REALIS, a to na základě daňových dokladů uvedených ve zprávě o daňové kontrole na str. 8. Předmětem plnění bylo poskytnutí služeb - zajištění revizí elektrických rozvaděčů. Z postoupeného spisového*

materiálu je zřejmé, že odvolatel unesl své primární důkazní břemeno, které jej ve smyslu ust. § 92 odst. 3 daňového řádu, když předložil formálně správné daňové doklady a splnil tak požadavek zakotvený v ust. § 73 odst. 1 ZDPH. Aby však předloženému dokladu mohla být přisouzena důkazní hodnota, musí korespondovat s faktickou stránkou věci. Proto ani doklad se všemi požadovanými náležitostmi nemusí být podkladem pro uznání nároku na odpočet DPH, není-li zároveň prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo, respektive došlo tak, jak je deklarováno na tomto dokladu (viz bod [29]). Prvostupňový správce daně pojal pochybnosti ve vztahu k deklarovaným plněním ohledně skutečného přijetí těchto plnění a jejich použití pro ekonomickou činnost, neboť hodnota odvolatelem vykázaných přijatých zdanitelných plnění v daňovém přiznání za uvedené zdaňovací období značně převyšovala hodnotu uskutečněných zdanitelných plnění za toto zdaňovací období. Pochybnosti prvostupňového správce daně byly prohloubeny zjištěním, že společnost REALIS vykazala v daňovém přiznání k DPH za zdaňovací období 4. čtvrtletí roku 2014 nižší hodnotu uskutečněných zdanitelných plnění, než byla celková hodnota plnění deklarovaných daňovými doklady vystavenými REALIS, na základě kterých si odvolatel uplatnil nárok na odpočet DPH. Na základě tohoto zjištění prvostupňový správce daně vyzval REALIS k poskytnutí dokladů vztahujících se ke spolupráci s odvolatelem (viz výzva č. j. 510578/15/2301-61564-404886). Následně bylo ze strany odvolatele a poté i společnosti REALIS předloženo prvostupňovému správci daně dodatečné přiznání k DPH společnosti REALIS za zdaňovací období 4. čtvrtletí roku 2014, přičemž REALIS v tomto dodatečném daňovém přiznání vykazala na výstupu částku, která odpovídala právě celkové částce představující plnění poskytnutá dle předmětných daňových dokladů společnosti REALIS odvolateli. Prvostupňový správce daně vzhledem k uvedenému vyhodnotil dodatečné daňové přiznání společnosti REALIS jako účelově podané a neosvědčil je jako důkaz o přijetí předmětných plnění od REALIS. Jako neobvyklé prvostupňový správce daně rovněž vyhodnotil, že předmětné dodatečné daňové přiznání společnosti REALIS bylo primárně předloženo odvolatelem. Odvolací orgán se ztotožňuje se závěrem prvostupňového správce daně a doplňuje, že podání dodatečného daňového přiznání REALIS samo o sobě neprokazuje faktické uskutečnění předmětných zdanitelných plnění a tento důkazní prostředek proto nelze osvědčit jako důkaz o poskytnutí předmětných plnění odvolateli dodavatelem REALIS a v deklarovaném rozsahu. Odvolací orgán pro doplnění uvádí, že daň přiznaná na základě dodatečného daňového přiznání REALIS nebyla uhrazena (viz zpráva o daňové kontrole str. 18). Tato skutečnost není odvolateli kladena k tíži, nicméně přispívá k pochybnostem odvolacího orgánu o faktickém přijetí předmětných plnění odvolatelem od dodavatele REALIS.“

35. Žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí dále uvedl: „Jak judikoval NSS, pokud správci daně vzniknou pochybnosti o správnosti údajů na daňovém dokladu předloženém daňovým subjektem k prokázání nároku na odpočet daně, ztrácí daňový doklad svoji důkazní hodnotu předvídanou v ust. § 73 odst. 1 ZDPH a nárok na odpočet daně je třeba prokazovat dalšími způsoby předvídanými daňovým řádem (viz bod [31] a dále např. rozsudek NSS ze dne 16.3.2010, č. j. 1 AfS 10/2010-71). Odvolatel k předmětným plněním jako další důkazní prostředky předložil Smlouvu o provádění revizí, zkoušek a kontrol technických zařízení ze dne 3. 1. 2014 (dále jen „Smlouva“) uzavřenou mezi odvolatelem a REALIS, protokoly o profylaxních kontrolách, prohlášení V. K. a rovněž navrhl výsledky svědků Ing. M. Ú., revizního technika, Mgr. A. Ú., jednatele společnosti Tendido s.r.o., DIČ: CZ03182312 (dále jen „Tendido“) a V. K. K předloženým daňovým dokladům odvolací orgán uvádí, že jako předmět plnění je na těchto dokladech uvedeno; „zajištění revizí el. rozvaděčů včetně příslušenství v rámci osazených dálkových přenosů při regulačních stanicích“, dále je zde uveden počet revizí

a jednotková cena. Z daňových dokladů však nejsou zřejmé žádné další informace k předmětným plněním - místa realizace revizí, termíny realizací apod. Z předložených daňových dokladů tak nelze k deklarovaným plněním dovodit žádné bližší informace. Odvolatelem předložená Smlouva je, co se týká jejího obsahu, koncipována velmi obecně. Konkrétně ze Smlouvy vyplývá pouze, že ze strany REALIS se mělo jednat o provedení revizí elektrických zařízení v Plzeňském, Středočeském a Ústeckém kraji v určitém stanoveném počtu. Smlouva neobsahuje žádná ujednání upravující konkrétní místa a termíny provedení revizí, je zde pouze uvedeno, že revize budou prováděny dle harmonogramů revizí, tyto však přílohou smlouvy nebyly a nepředložil je ani odvolatel. Smlouva rovněž neobsahuje žádná ustanovení upravující sankce např. za nedodržení stanovených termínů, stanoveného objemu revizí či za pozdní úhradu. Ve smlouvě je uvedena cena za předmět smlouvy, konkrétně za jednu revizi, přičemž je zde deklarováno, že cena je smluvní, způsob jejího sjednání pak ze smlouvy nevyplývá. Rovněž odvolatel nedoložil žádný důkazní prostředek, ze kterého by způsob stanovení ceny vyplýval. Nebyla doložena ani žádná komunikace mezi odvolatelem a REALIS ohledně sjednání ceny. Odvolací orgán je toho názoru, že Smlouva byla uzavřena bez náležité pozornosti věnované jednotlivým ustanovením, přičemž odvolatel nepředložil žádné důkazní prostředky ani neobjasnil, jak byly podstatné náležitosti obchodních případů s REALIS komunikovány. Odvolací orgán akceptuje skutečnost, že se jedná o soukromoprávní vztah mezi odvolatelem a jeho dodavatelem, kdy forma i obsah smlouvy byly zcela na odvolateli a jeho dodavateli. Nicméně bylo pak rovněž na odvolateli, aby pro účely prokázání uplatněného nároku na odpočet DPH byl jeho soukromoprávní vztah co nejlépe definovaný, aby byl schopen svá tvrzení věrohodně doložit. Byť ve sféře soukromoprávní obecně existuje jistá míra smluvní volnosti, pro jiné účely např. řízení při správě daní je takto uzavřený smluvní vztah v rámci dokazování a unesení důkazního břemene spíše nevýhodou. Odvolací orgán konstatuje, že se odvolateli předloženou Smlouvou nepodařilo prokázat, že plnění deklarovaná na předložených daňových dokladech přijal od dodavatele REALIS a v deklarovaném rozsahu. Odvolací orgán se dále zabýval posouzením svědeckých výpovědí, které prvostupňový správce daně na návrh odvolatele provedl v rámci daňové kontroly a odvolacího řízení. Ing. M. Ú. v rámci své výpovědi uvedl, že pracuje jako OSVČ na základě živnostenského oprávnění, přičemž provádí revize, prohlídky a zkoušky elektrických technických zařízení a výstupem jeho činnosti jsou poté revizní zprávy, protokoly a posudky (viz protokol č. j. 1171526/15/2301-61564-402162). Svědek dále uvedl, že revize zpracovával rovněž pro odvolatele, přičemž tyto mu jako OSVČ fakturoval. Ve vztahu k předloženým protokolům o profylaxních kontrolách Ing. M. Ú. potvrdil, že tyto zpracoval a uvedl, že protokoly zpracovával pro společnost svého syna Mgr. A. Ú., přičemž v této souvislosti jmenoval společnosti TENDERO s.r.o. a Tendido. Svědek dále uvedl, že provedené revize Mgr. A. Ú. nefakturoval, neboť je dělal jako rodinný příslušník. Tyto zpracované revize poté fakturoval jeho syn Mgr. A. Ú., kterému svědek vypracované protokoly předal a Mgr. A. Ú. je následně předal dál. Jednalo se cca o 400 až 450 protokolů. Ing. M. Ú. dále uvedl, že se staral o technickou stránku věci a jeho syn Mgr. A. Ú. o obchodní stránku. Ohledně společnosti REALIS Ing. M. Ú. uvedl, že tuto společnost nezná. Z výpovědi Ing. M. Ú. vyplynulo, že jmenovaný je revizní technik pracující na základě živnostenského oprávnění, přičemž jmenovaný potvrdil, že revize elektrických zařízení prováděl i pro odvolatele. Z výpovědi Ing. M. Ú. dále vyplynulo, že protokoly o profylaxních kontrolách, kterými odvolatel dokládá uskutečnění předmětných plnění, zpracoval pro společnost svého syna Mgr. A. Ú. (Tendido). Z výpovědi jmenovaného však žádným způsobem nevyplynulo, že by protokoly o profylaxních kontrolách a potažmo tak předmětné revize zpracovával pro společnost REALIS, která je měla dodat odvolateli. Ke společnosti REALIS se svědek vyjádřil v tom smyslu, že tuto společnost nezná. Z uvedené

svědecké výpovědi tedy nijak nevyplývá jakákoliv účast společnosti REALIS na realizaci předmětných plnění a na základě této výpovědi rovněž nelze osvědčit ani přesný rozsah deklarovaných plnění. Vzhledem k uvedenému odvolací orgán konstatuje, že svědecká výpověď Ing. M. Ú. nepotvrdila poskytnutí předmětných plnění odvolateli dodavatelem REALIS v deklarovaném rozsahu a tuto výpověď proto shodně s prvostupňovým správcem daně neosvědčil jako důkaz ve zde posuzované věci. Mgr. A. Ú. ve své výpovědi k dané věci uvedl, že jej oslovil odvolatel s požadavkem, zda by mohl zajistit provedení revizí ve Středočeském, Ústeckém a Plzeňském kraji, přičemž svědek uvedl, že vzhledem k profesi svého otce Ing. M. Ú., toto odvolateli přislíbil. Svědek dále uvedl, že vzhledem k časové náročnosti požadované činnosti oslovil společnost REALIS, která disponovala k dané činnosti pracovníky, ti následně fyzicky objeli výměníkové stanice a zajistili sběr dat potřebných pro vyhotovení revizí. K přístupu do výměníkových stanic jim Mgr. A. Ú. předal univerzální klíč. Svědek dále uvedl, že na základě shromážděných údajů, které mu předal REALIS, zpracoval se svým otcem Ing. M. Ú. revizní zprávy, které Ing. M. Ú. potvrdil razítkem a které byly následně předány odvolateli. Z výpovědi Mgr. A. Ú. k celkovému průběhu předmětných obchodních případů tak vyplynu o následující. Odvolatel oslovil Mgr. A. Ú. s požadavkem na zajištění provedení revizí, ten zadal dílčí část plnění - sběr dat společnosti REALIS. Společnost REALIS objela výměníkové stanice, provedla sběr dat a na základě takto získaných podkladů, které REALIS předala Mgr. A. Ú., společnost Tendido vyhotovila prostřednictvím Ing. M. Ú. revizní zprávy, které byly předány společnosti REALIS. Ing. M. Ú. (OSVČ) vyhotovení revizních zpráv nefakturoval společnosti Tendido, neboť jsou dle svědka rodina. Společnost Tendido provedení revizí fakturovala společnosti REALIS, nikoliv odvolateli, tedy, dodavatelem revizí odvolateli měla být společnost REALIS, přičemž společnost Tendido zastoupená Ing. M. Ú. vypracovala revizní zprávy. Mgr. A. Ú. k tvrzeným skutečnostem doložil daňový doklad č. 3/14 vystavený společností Tendido pro společnost REALIS a objednávku ze dne 4. 8. 2014 na vypracování revizí. Ze svědecké výpovědi vyplývá, že zajištění revizí měl odvolatel zadat Mgr. A. Ú., který dílčí činnost (sběr dat) při realizaci revizí, zadal společnosti REALIS. Je třeba uvést, že takovou skutečnost odvolatel v průběhu daňové kontroly nikdy nezmínil, nezmínil se nikdy ani o společnosti Tendido ani o osobě Mgr. A. Ú., jakožto účastnících předmětných obchodních transakcí. Z uvedených tvrzení Mgr. A. Ú. tak plyne, že službu spočívající ve faktickém zajištění revizí si odvolatel objednal u Mgr. A. Ú., potažmo u společnosti Tendido a nikoliv u společnosti REALIS. Mgr. A. Ú. dále uvedl, že Ing. M. Ú. zpracoval revizní zprávy, přičemž tuto službu jemu, respektive společnosti Tendido nefakturoval z důvodu příbuzenství, a dále, že Ing. M. Ú. revizní zprávy zpracoval jako zástupce společnosti Tendido. K tomu odvolací orgán uvádí, že je minimálně značně neobvyklé, aby daňový subjekt, v tomto případě OSVČ Ing. M. Ú., poskytnuté služby jinému daňovému subjektu (Tendido) tzv. nefakturoval, tedy nevystavil za provedenou službu daňový doklad. Z odůvodnění Mgr. A. Ú., že to bylo v rámci rodiny“ nelze akceptovat, neboť pokud Ing. M. Ú. poskytnul společnosti Tendido službu, jednalo se o poskytnutí služby mezi dvěma různými daňovými subjekty a nikoliv o činnost v rámci rodiny a Ing. M. Ú. byl povinen ve smyslu ZDPH vystavit daňový doklad a přiznat daň na výstupu. Rovněž nelze akceptovat ani další tvrzení Mgr. A. Ú., že Ing. M. Ú. revize zpracoval v zastoupení společnosti Tendido, neboť taková skutečnost nebyla nijak doložena a v tomto smyslu se nevyjádřil ani Ing. M. Ú. (viz výpověď bod [59]). Bez významu není ani skutečnost vyplývající z výpovědi Ing. M. Ú. (viz bod [59]), který uvedl, že revize elektrických zařízení prováděl i přímo pro odvolatele. Potom není zřejmé, proč by v daném případě Ing. M. Ú. revize zpracovával pro společnost Tendido a potažmo ještě pro REALIS a nikoliv přímo pro odvolatele. Mgr. A. Ú. v rámci své výpovědi dále uvedl, že on zadal práci společnosti REALIS, která provedla sběr dat jako podklad pro

následné vypracování revizních zpráv Ing. M. Ú. Z uvedeného jasně vyplývá, že společnost REALIS měla provést pouze dílčí úkon celkové deklarované služby spočívající v zajištění realizace revizí, přičemž z výpovědi Mgr. A. Ú. nijak nevyplyvá, že by společnost REALIS fakticky zajišťovala realizaci celé deklarované služby. Pokud Mgr. A. Ú. za Tendido zadal společnosti REALIS provedení určité dílčí činnosti v rámci celkové realizace předmětných revizí, potom z logiky věci plyne, že společnost REALIS měla za poskytnutí této dílčí služby vystavit daňový doklad společnosti Tendido. Místo toho společnost Tendido vystavila daňový doklad společnosti REALIS za vypracování revizí. Přes doloženou objednávku (viz výše) se tato skutečnost ve světle uvedeného jeví jako naprosto nelogická a nemající reálný podklad. Jak již bylo uvedeno výše, z výpovědi Mgr. A. Ú. totiž plyne, že zajištění provedení revizí měl fakticky realizovat on, respektive on jakožto zástupce společnosti Tendido a nikoliv společnost REALIS. Předložená objednávka i daňový doklad se tak jeví jako účelově vytvořené s úmyslem zakrýt skutečný stav věci. Odvolací orgán dále uvádí, že uvedenému nasvědčuje i fakt, že daňový doklad vystavený společností Tendido pro REALIS byl vystaven dne 11. 9. 2014 s datem uskutečnění zdanitelného plnění rovněž dne 11. 9. 2014 a daňové doklady vystavené společností REALIS pro odvolatele mají datum vystavení i uskutečnění zdanitelného plnění o více než dva měsíce později, dne 15. 11. 2014. Nejeví se jako pravděpodobné, že by společnost REALIS fakturovala odvolateli poskytnutou službu s tak velkým časovým odstupem od faktického uskutečnění předmětných plnění, neboť vypracováním revizních zpráv byla celá služba završena. Uvedené je podpořeno i faktem, že jeden z protokolů o profylaxní kontrole, který je založen ve spisovém materiálu a kterým odvolatel dokládal uskutečnění předmětných plnění, je vystaven s datem 8. 10. 2014, tedy až téměř měsíc po vystavení daňového dokladu společností Tendido společnosti REALIS za vypracování revizí. Dále odvolací orgán konstatuje, že objednávka předložená Mgr. A. Ú. je ze dne 4.8.2014, přičemž některé z profylaxních protokolů předložených odvolatelem k doložení realizace předmětných plnění jsou vystaveny s podstatně dřívějším datem (např. březen a duben 2014). Nejeví se jako pravděpodobné, že by si REALIS objednala u Tendido zpracování protokolů o několik měsíců později, než byly vypracovány. Z výpovědi Mgr. A. Ú. vyplývají i některé další rozpory. Jmenovaný v rámci výpovědi uvedl, že revizní zprávy byly předány odvolateli a současně v téže výpovědi uvedl, že revize byly předány společnosti REALIS. Odvolací orgán shrnuje, že z výpovědi Mgr. A. Ú. vyplynulo, že obchodní případ spočívající v zajištění revizí elektrických zařízení měl fakticky proběhnout mezi odvolatelem a Mgr. A. Ú. (Tendido) s případným subdodavatelem REALIS a nikoliv mezi odvolatelem a REALIS. Odvolací orgán konstatuje, že tato svědecká výpověď nepotvrdila poskytnutí předmětných plnění odvolateli dodavatelem REALIS a v deklarovaném rozsahu a tuto výpověď proto shodně s prvostupňovým správcem daně neosvědčil jako důkaz o tom, že se předmětná plnění uskutečnila v souladu s předloženými daňovými doklady. V rámci odvolacího řízení byl proveden výslech V. K., jednatele společnosti REALIS (viz protokol č. j. 823477/17/2301-61564-402162). Jmenovaný v rámci výpovědi uvedl, že odvolatele nezná, poznává jej až nyní. Dále uvedl, že zná pouze Mgr. A. Ú., který mu nabídl práci, která spočívala v objíždění cca 400 elektrických zařízení ve středních, západních a severních Čechách, kdy s kamarádem shromažďovali požadované údaje z elektrických zařízení - zapisovali je do tabulek a fotili a shromažďované údaje následně předali Mgr. A. Ú. k vypracování revizí. Svědek dále uvedl, že následně dostal od Mgr. A. Ú. instrukce, jakým způsobem má za společnost REALIS fakturovat provedení revizí odvolateli. Dle pokynů Mgr. A. Ú. svědek následně vystavil předmětné daňové doklady pro odvolatele, které po jejich vystavení předal Mgr. A. Ú., a dál jej to nezajímalo. Dle svědka Mgr. A. Ú. domluvil uzavření smlouvy mezi REALIS a odvolatelem. Svědek dále uvedl, že s protokoly či revizními zprávami se fyzicky nesetkal, neboť REALIS

předány nebyly. Z výpovědi V. K. shodně s výpovědí Mgr. A. Ú. vyplývá, že společnost REALIS, respektive V. K., měl v rámci předmětných revizí vykonávat pouze dílčí činnost spočívající ve sběru dat potřebných k vyhotovení revizí. Je tak zřejmé, že společnost REALIS odvolateli službu deklarovanou na předložených daňových dokladech fakticky neposkytl. Tato skutečnost je podpořena vyjádřením V. K., že odvolatele nezná. K tomu odvolací orgán uvádí, že skutečnost, že dodavatel nezná společnost, které měl dodat předmětnou službu, podporuje výše uvedený závěr, že REALIS odvolateli deklarovaná plnění fakticky nedodala. Uvedené je podpořeno rovněž tvrzením V. K., že vypracované protokoly REALIS neobdržela. V tom případě by REALIS nedisponovala finálním výstupem celé služby a nemohla by protokoly potom dále předat odvolateli. Z výpovědi V. K. shodně s výpovědí Mgr. A. Ú. pak vyplývá, že výše popsanou činnost V. K. vykonával pro Mgr. A. Ú., potažmo pro Tendido a nikoliv pro odvolatele. Z výpovědi je rovněž zřejmé, že V. K. se v celé věci pouze řídil pokyny Mgr. A. Ú., aniž by sám předmětný obchod nějak ovlivnil či do něho zasahoval a lze dovodit, že poskytnutí plnění spočívající v zajištění revizí dodavatelem REALIS, tak bylo vystavěno účelově. Odvolací orgán konstatuje, že vzhledem k výše uvedenému neosvědčil výpověď V. K. jako důkaz o poskytnutí předmětných plnění odvolateli společností REALIS a v deklarovaném rozsahu. Předložené prohlášení V. K. (viz bod [56]) svým obsahem koresponduje s jeho výpovědí (viz bod [61]), kdy z něj shodně vyplývá, že společnost REALIS prováděla pouze dílčí činnost v rámci celkové služby zajištění provedení revizí a službu deklarovanou na daňových dokladech odvolateli fakticky neposkytl. Z vyjádření V. K. mj. vyplývá, že plnění pro společnost Tendido bylo provedeno na základě objednávky ze dne 4. 8. 2014 (viz bod [60]), nicméně předmětem objednávky je vypracování revizí, tedy činnost, ke které neměl V. K. odbornou způsobilost a kterou dle tvrzení Mgr. A. Ú. i V. K. prováděl Ing. M. Ú. a která byla dle vyjádření Mgr. A. Ú. fakturována společností Tendido společností REALIS. Odvolací orgán proto konstatuje, že předložené prohlášení V. K. neosvědčil jako důkaz poskytnutí předmětných plnění společností REALIS odvolateli v rozsahu deklarovaném na daňových dokladech. Odvolací orgán na tomto místě uvádí, že z vyjádření odvolatele v rámci svědecké výpovědi V. K. (viz bod [61]) vyplynulo, že odvolatel V. K. nezná („pana K. znám asi deset minut“). Odvolací orgán uvádí, že je přinejmenším neobvyklé, že odvolatel nezná jednatele svého dodavatele, se kterým měl realizovat předmětné obchodní případy. Jak vyplynulo ze zjištění prvostupňového správce daně (viz zpráva o daňové kontrole str. 36) společnost REALIS neměla v předmětném období žádné zaměstnance a V. K. byl jediným jednatelem REALIS, který měl navíc dle svého tvrzení předmětné práce provádět sám osobně. Pokud odvolatel V. K. neznal, potom není zřejmé, s kým se dohodnul na předmětné obchodní spolupráci a s kým uzavřel smlouvu, na které je za REALIS uveden jednatel V. K.. Uvedené zjištění podporuje závěr odvolacího orgánu učiněný v bodě [61], že společnost REALIS odvolateli předmětná plnění fakticky neposkytl a zde posuzovaný obchodní případ byl vystavěn účelově. Odvolatel jako další důkazní prostředek předložil protokoly o profylaxních kontrolách, jakožto doklady o provedení předmětných revizí, kdy revize měly být provedeny v rámci těchto kontrol revizním technikem REALIS (viz vyjádření odvolatele k výsledkům kontrolního zjištění č. j. 672793/16). Zvýše popsaných skutečností je zřejmé, že tvrzení odvolatele, že revize byly provedeny revizním technikem REALIS, se nezakládá na pravdě. Z provedeného dokazování je zřejmé, že společnost REALIS, potažmo V. K., provedla pouze sběr dat pro vypracování revizí a tyto pak fakticky vypracoval Ing. M. Ú. Z předložených protokolů pak nelze žádným způsobem dovodit, že tyto dodala odvolateli společnost REALIS - na doložených protokolech je uvedeno, že kontrolu provedl P. K. a Ing. M. Ú. Je zde rovněž uvedeno, že v rámci kontroly byla provedena kalibrace teplotních a tlakových čidel, což je dle odvolacího orgánu odborná činnost, ke které neměl V. K. oprávnění a ani z

výpovědi jmenovaného nevyplývá, že by takovou činnost prováděl. Z předložených protokolů nelze rovněž seznat, zda se tyto protokoly vztahovaly k předmětným plněním - protokoly dle dat vystavení pokrývají celý rok 2014 a vzhledem k tomu, že odvolatel nedoložil žádnou bližší specifikaci revizí, které měly předmětná plnění zahrnovat - evidenci revizí, časový harmonogram, předávací protokoly apod., nelze konstatovat, že se předložené protokoly vztahují právě k předmětným plněním. Odvolací orgán na základě uvedeného konstatuje, že předložené protokoly o profylaxních kontrolách neosvědčil jako důkaz o poskytnutí předmětných plnění odvolateli společností REALIS a v deklarovaném rozsahu. K odvolatelem deklarované úhradě předmětných plnění společnosti REALIS bankovním převodem uvádí odvolací orgán, že úhrady bankovním převodem nelze bez dalšího považovat za důkaz o přijetí předmětných plnění odvolatelem tak, jak bylo deklarováno na daňových dokladech. Zde je třeba uvést, že úhrada bankovním převodem má důkazní sílu, avšak pouze ve spojení s dalšími důkazy, které nejsou ve vzájemném rozporu, tvoří ucelený komplex a logicky na sebe navazují, což však ve zde posuzovaném případě nenastalo. Odvolací orgán na tomto místě uvádí, že ze spisového materiálu vyplývá, že odvolatel kromě výše uvedených, žádné další důkazní prostředky na podporu svých tvrzení nedoložil. Nedoložil kromě Smlouvy žádné písemnosti týkající se obchodního vztahu s uvedeným dodavatelem, např. korespondenci běžnou mezi obchodními partnery, dokládající vzájemnou obchodní spolupráci a rovněž nedoložil žádné doklady prokazující faktickou realizaci předmětných prací, tj. např. předávací protokoly, časový harmonogram revizí, seznam revizí, stanovení ceny revizí apod. Bylo přitom zcela na něm, jak ke splnění své důkazní povinnosti přistoupí a jakými důkazními prostředky svá tvrzení prokáže. Součástí důkazní povinnosti odvolatele bylo přitom nejen prokázání přijetí zdanitelného plnění jako takového, ale také prokázání toho, že tato plnění opravdu uskutečnila osoba (plátce daně) uvedená jako poskytovatel plnění na daňových dokladech a že toto plnění bylo uskutečněno v rozsahu uvedeném na těchto daňových dokladech (viz bod [55]). Jak judikoval NSS, je zcela 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 (viz bod [34]). Jak dále vyplývá z konstantní judikatury NSS, každý subjekt vstupující do obchodních vztahů je povinen zachovávat náležitou míru obezřetnosti a nad rámec svých běžných obchodních potřeb si zajišťovat potřebné podklady, jimiž prokáže splnění podmínek pro uplatnění eventuelních práv a povinností dle příslušných ustanovení ZDPH (viz bod [34]). Vlivem absence relevantních důkazních prostředků však odvolatel své důkazní břemeno neunesl. Z výše uvedeného tedy vyplývá, že pokud si odvolatel nezajistil dostatek důkazních prostředků k prokázání uplatněného nároku na odpočet daně, nemohl být ani v dobré víře ohledně toho, zda následně unese své důkazní břemeno ve vztahu k oprávněnosti tohoto nároku. Odvolací orgán na základě výše uvedeného konstatuje, že se ztotožňuje se závěrem prvostupňového správce daně, že odvolatel neprokázal splnění podmínek pro uplatnění odpočtu daně ve smyslu ust. § 72 a § 73 ZDPH, neboť neprokázal přijetí předmětných plnění od dodavatele deklarovaného na předmětných daňových dokladech a v deklarovaném rozsahu.“

2.

36. Otázka přenosu důkazního břemene v zahájeném daňovém řízení je již vyřešena konstantní judikaturou Nejvyššího správního soudu. Její závěry shrnul Nejvyšší správní soud například v rozsudku ze dne 27.1.2012, č.j. 8 Afs 44/2011-103 (rozsudky Nejvyššího správního soudu jsou dostupné na www.nssoud.cz), kde v bodech 38-44 uvedl: „Nejvyšší správní soud se k otázce rozložení důkazního břemene v daňovém řízení již opakovaně vyjádřil. Ustáleně přitom judikuje, že daňové řízení je postaveno na zásadě, že každý daňový subjekt má

povinnost sám daň přiznat, nese tedy břemeno tvrzení, ale také povinnost toto své tvrzení doložit, tj. nese i břemeno důkazní. Daňový subjekt má povinnost prokazovat k výzvě správce daně jen ty skutečnosti, které sám tvrdí (náleží Ústavního soudu ze dne 24.4.1996, sp. zn. Pl. ÚS 38/95, všechna rozhodnutí tohoto soudu jsou dostupná na <http://nalus.usoud.cz>). Svá tvrzení prokazuje především svým účetnictvím a jinými povinnými evidencemi a záznamy (např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30.1.2008, čj. 2 Afs 24/2007 - 119, č. 1572/2008 Sb. NSS, ze dne 22.10.2008, čj. 9 Afs 30/2008 - 86, ze dne 16. 7. 2009, čj. 1 Afs 57/2009 - 83, či ze dne 8.7.2010, čj. 1 Afs 39/2010 - 124, všechna rozhodnutí tohoto soudu jsou dostupná na www.nssoud.cz). Existence účetních dokladů, tj. příjmových dokladů či faktur, byť formálně bezvadných, sama o sobě zpravidla ještě neprokazuje, že se operace, která je jejich předmětem, opravdu uskutečnila (rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 28.2.2006, čj. 7 Afs 132/2004 - 99, ze dne 31.12.2008, čj. 8 Afs 54/2008 - 68). Správce daně proto může vyjádřit důvodné pochybnosti o věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů. V tomto ohledu správce daně podle § 31 odst. 8 písm. c) daňového řádu tíží důkazní břemeno, a to právě ve vztahu k prokázání důvodnosti jeho pochyb. Správce daně není povinen prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu účetnictví se skutečností existují vážné a důvodné pochyby. Správce daně proto musí identifikovat konkrétní skutečnosti, na jejichž základě lze mít pochybnosti o věrohodnosti, úplnosti, průkaznosti nebo správnosti účetnictví (srov. shora zmíněné rozsudky čj. 2 Afs 24/2007 - 119, čj. 9 Afs 30/2008 - 86, čj. 1 Afs 39/2010 - 124, náleží Ústavního soudu ze dne 29.10.2002, sp. zn. II. ÚS 232/02).“

37. Nejvyšší správní soud v uvedeném rozsudku dále uvedl: „Pokud správce daně unese své důkazní břemeno ve vztahu k výše popsaným skutečnostem, je opět na daňovém subjektu, aby prokázal pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví ve vztahu k předmětnému obchodnímu případu, popř. aby svá tvrzení korigoval. Daňový subjekt přitom tyto skutečnosti prokazuje zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím. Lze tak shrnout, že v první fázi daňového řízení leží důkazní břemeno na daňovém subjektu, který je povinen především svým účetnictvím a jinými povinnými záznamy doložit skutečnosti uváděné v daňovém přiznání k příslušné dani (§ 31 odst. 9 daňového řádu). Doložením všech požadovaných dokladů daňový subjekt své důkazní břemeno unese. Pokud má správce daně o předložených účetních dokladech pochybnosti, je na něm [§ 31 odst. 8 písm. c) daňového řádu], aby popsaným způsobem takové pochybnosti o věrohodnosti, správnosti či průkaznosti účetnictví daňového subjektu vyjádřil. Důkazní břemeno pak přechází zpět na daňový subjekt, který je povinen tvrzené skutečnosti prokázat zpravidla dalšími důkazními prostředky (srov. shora zmíněný rozsudek čj. 1 Afs 39/2010 - 124). Rovněž k vlastní otázce prokazování nároku na odpočet daně z přidané hodnoty se Nejvyšší správní soud vyjadřuje konstantním způsobem. Zastává stanovisko, že jakkoliv z § 73 odst. 1 zákona o DPH vyplývá, že prokazování nároku na odpočet daně je prvotně záležitostí dokladovou, je současně třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním. Proto ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi nemusí být podkladem pro uznání nároku na odpočet, není-li zároveň prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo, resp. došlo tak, jak je v dokladech deklarováno, či nejsou-li splněny další zákonné podmínky pro jeho uplatnění. Pokud daňový subjekt před správcem daně uplatňuje nárok na odpočet daně, je k jeho výzvě povinen uplatněný nárok jednoznačně prokázat (viz např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 16.3.2010, čj. 1 Afs 10/2010 - 71, ze dne 28.2.2008, čj. 9 Afs 93/2007 - 84). Platí tedy, že daňový doklad není sám o sobě poukázkou na vznik nároku na odpočet daně. Aby mu mohla být přisouzena důkazní hodnota ve smyslu § 73 odst. 1 zákona o DPH, musí věrně zobrazovat faktickou

stránku věci, tj. přijetí zdanitelného plnění. Daňový subjekt přitom musí v daňovém řízení prokázat nejen to, zda došlo k faktickému uskutečnění zdanitelného plnění, ale i to, zda toto plnění uskutečnila osoba – plátce daně, jež je jako poskytovatel tohoto plnění uvedena v dokladu, který daňový subjekt jako důkaz k prokázání tvrzeného právního stavu předkládá (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30.8.2005, čj. 5 AfS 188/2004 - 63). Vzniknou-li správci daně pochybnosti o správnosti údajů na tomto dokladu, resp. pochybnosti o uskutečnění zdanitelného plnění či naplnění jiných zákonných podmínek pro uplatnění odpočtu daně, ztrácí daňový doklad důkazní hodnotu předvídanou v § 73 odst. 1 zákona o DPH a nárok na odpočet daně je třeba prokazovat dalšími způsoby předvídanými daňovým řádem (srov. shora zmíněný rozsudek čj. 1 AfS 10/2010 - 71).“

38. Soud se se závěry Nejvyššího správního soudu ztotožňuje a doplňuje, že tyto závěry platí i po nabytí účinnosti daňového řádu, současně platí jak pro daňové řízení týkající se daně z přidané hodnoty, tak jakékoli jiné daňové řízení, když procesní ustanovení jsou totožná. Dosavadnímu ustanovení § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků odpovídá ustanovení § 92 odst. 3 daňového řádu, podle kterého daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních. Dosavadnímu ustanovení § 31 odst. 8 písm. c) zákona o správě daní a poplatků odpovídá ustanovení § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, podle kterého správce daně prokazuje skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem.

3.

39. V případě žalobkyně správní orgány „prokázaly, že o souladu účetnictví se skutečností existují vážné a důvodné pochyby a identifikovaly konkrétní skutečnosti, na jejichž základě lze mít pochybnosti o věrohodnosti, úplnosti, průkaznosti nebo správnosti účetnictví“.
40. V této souvislosti lze znovu odcitovat část odůvodnění napadeného rozhodnutí, ve kterém jsou tyto pochybnosti konstatovány: „Prvostupňový správce daně pojal pochybnosti ve vztahu k deklarovaným plněním ohledně skutečného přijetí těchto plnění a jejich použití pro ekonomickou činnost, neboť neboť hodnota odvolatelem vykázaných přijatých zdanitelných plnění v daňovém přiznání za uvedené zdaňovací období značně převyšovala hodnotu uskutečněných zdanitelných plnění za toto zdaňovací období. Pochybnosti prvostupňového správce daně byly prohloubeny zjištěním, že společnost REALIS vykazala v daňovém přiznání k DPH za zdaňovací období 4. čtvrtletí roku 2014 nižší hodnotu uskutečněných zdanitelných plnění, než byla celková hodnota plnění deklarovaných daňovými doklady vystavenými REALIS, na základě kterých si odvolatel uplatnil nárok na odpočet DPH. Na základě tohoto zjištění prvostupňový správce daně vyzval REALIS k poskytnutí dokladů vztahujících se ke spolupráci s odvolatelem (viz výzva č. j. 510578/15/2301-61564-404886). Následně bylo ze strany odvolatele a poté i společnosti REALIS předloženo prvostupňovému správci daně dodatečné přiznání k DPH společnosti REALIS za zdaňovací období 4. čtvrtletí roku 2014, přičemž REALIS v tomto dodatečném daňovém přiznání vykazala na výstupu částku, která odpovídala právě celkové částce představující plnění poskytnutá dle předmětných daňových dokladů společností REALIS odvolateli. Prvostupňový správce daně vzhledem k uvedenému vyhodnotil dodatečné daňové přiznání společnosti REALIS jako účelově podané a neosvědčil je jako důkaz o přijetí předmětných plnění od REALIS. Jako neobvyklé prvostupňový správce daně rovněž vyhodnotil, že předmětné dodatečné daňové přiznání společnosti REALIS bylo primárně

předloženo odvolatelem.“

41. Soud se zcela ztotožňuje se závěry správních orgánů, když jejich pochybnosti byly objektivního charakteru a žalobkyni se je nepodařilo vyvrátit.
42. Žalobkyně se v žalobě mylí, pokud se domnívá, že na základě shora uvedených skutečností žalovaný dospěl k závěru, že žalobkyně „*neprokázala přijetí předmětných plnění od dodavatele deklarovaného na předmětných daňových dokladech a v deklarovaném rozsahu*“. Tyto skutečnosti nebyly důvodem doměření daně, nýbrž důvodem pro přenos důkazního břemene zpět na žalobkyni. Jak uvedl Nejvyšší správní soud ve shora citovaném rozsudku, „*Pokud správce daně unese své důkazní břemeno ve vztahu k výše popsáným skutečnostem, je opět na daňovém subjektu, aby prokázal pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví ve vztahu k předmětnému obchodnímu případu, popř. aby svá tvrzení korigoval. Daňový subjekt přitom tyto skutečnosti prokazuje zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím.*“
43. Skutečnosti zmíněné správními orgány, včetně „*dodatečného daňového přiznání*“ a „*okolností jeho předložení správci daně*“ jsou skutečnostmi, které zpochybňují věrohodnost na účetních dokladech uvedených skutečností. Za situace, kdy došlo k přenosu důkazního břemene zpět na žalobkyni, bylo zcela na ní, aby označením a předložením důkazních prostředků prokázala, že k uskutečnění zdanitelného plnění došlo, tak jak bylo účetními doklady deklarováno. K prokázání této skutečnosti již nemohla postačovat pouhá existence „*účetních dokladů*“ a „*dodatečného daňového přiznání*“, neboť tyto listiny nejsou způsobilé prokázat, že k uskutečnění zdanitelného plnění došlo. Mohou totiž existovat, resp. být vyhotoveny i v případě, kdy je uskutečnění zdanitelného plnění skutečností fiktivní.

4.

44. Žalobkyni se nepodařilo „*v daňovém řízení prokázat, že došlo k faktickému uskutečnění zdanitelného plnění, ani to, že toto plnění uskutečnila osoba – plátce daně, jež je jako poskytovatel tohoto plnění uvedena v dokladu, který daňový subjekt jako důkaz k prokázání tvrzeného právního stavu předkládá*“.
45. Žalobkyně se mylí, pokud tvrdí, že své důkazní břemeno unesla „*svědeckými výpověďmi svědků V. K., Ing. M. Ú., Mgr. A. Ú., prohlášením V. K., Smlouvou o provádění revizí, zkoušek a kontrol technických zařízení ze dne 3. 1. 2014, protokoly o profylaxních kontrolách a úhradou předmětných plnění*“.
46. Jak vyplývá ze shora citovaných částí odůvodnění napadeného rozhodnutí, žalovaný se podrobně zabýval hodnocením každého ze žalobkyni předložených důkazních prostředků a uvedl závěry, které na podkladě hodnocení těchto důkazních prostředků učinil. Tedy proč každý jednotlivý důkaz i v jejich vzájemných souvislostech není způsobilý vést k usnesení důkazního břemene žalobkyni.
47. V této souvislosti je nezbytné žalobkyni upozornit na existenci ustanovení § 71 odst. 1 písm. d) s.ř.s., podle kterého žaloba kromě obecných náležitostí podání (§ 37 odst. 2 a 3) musí obsahovat žalobní body, z nichž musí být patrné, z jakých skutkových a právních důvodů považuje žalobkyně napadené výroky rozhodnutí za nezákonné nebo nicotné. Na základě ustanovení § 75 odst. 2 věta první s.ř.s. soud přezkoumá v mezích žalobních bodů napadené výroky rozhodnutí.
48. Z právě citovaných ustanovení vyplývá, že formulovat námitky proti napadenému

rozhodnutí, resp. tvrdit skutečnosti prokazující nezákonnost napadeného rozhodnutí leží výhradně na žalobkyni. Soud není oprávněn za žalobkyni dohledávat eventuální důvody nezákonnosti napadeného rozhodnutí, které žalobkyně sama konkrétním způsobem netvrdí.

49. Chtěla-li být proto žalobkyně se žalobou úspěšná, bylo její povinností zpochybnit správnost konkrétních závěrů žalovaného uvedených v odůvodnění napadeného rozhodnutí. Tedy zejména prokázat, že skutečnosti, ze kterých žalovaný při hodnocení důkazů vycházel, z důkazů nevyplývají, a či proč konkrétně je hodnocení na základě těchto skutečností nezbytné považovat za nesprávné. Resp. jaké jiné konkrétní skutečnosti vyplývají z provedených důkazů a proč je na základě těchto důkazů nezbytné dospět k závěru o unesení důkazního břemene žalobkyní. Namísto toho, aby tak žalobkyně učinila, omezila se pouze na obecnou negativní polemiku s dílčími závěry žalovaného.
50. Za této situace je nezbytné konstatovat, že závěry žalovaného uvedené v odůvodnění napadeného rozhodnutí jsou zákonné, neboť jeho závěry logicky vyplývají ze zjištěných skutečností. Soud se s těmito závěry zcela ztotožňuje a odkazuje na ně.
51. K jednotlivým tvrzením žalobkyně je pak nezbytné uvést, že předmětem plnění bylo „zajištění revizí elektrických rozvaděčů“ nikoli dílčí plnění spočívající „ve sběru dat potřebných k vyhotovení revizí“, které jediné podle svědecké výpovědi V. K. společnost REALIS.CZ s.r.o. provedla a to dokonce nikoli pro žalobkyni. Skutečnost, že se „někteří aktéři vzájemně neznají“, nebyla důvodem pro závěr o neunesení důkazního břemene žalobkyní. Důvodem tohoto závěru byl obsah výpovědi svědků, ze kterých vyplynulo, že společnost REALIS.CZ s.r.o. deklarované plnění žalobci nemohla poskytnout a neposkytla. Žalobci není kladena k tíži „vzájemná fakturace a vztahy mezi Mgr. Ú., Ing. Ú., Tenido s.r.o. a REALIS.CZ s.r.o.“, nýbrž skutečnost, že ze svědeckých výpovědí vyplynulo, že společnost REALIS.CZ s.r.o. deklarované plnění žalobci nemohla poskytnout a neposkytla. Existence „Smlouvy o provádění revizí, zkoušek a kontrol technických zařízení ze dne 3. 1. 2014“ prokazuje existenci smluvního vztahu mezi předmětnými společnostmi, nikoli, že k uskutečnění zdanitelného plnění ve skutečnosti došlo. Žalobkyni nebylo vytýkáno, že její jednání „nelze označit za péči řádného hospodáře“, nýbrž, že neprokázala, že k uskutečnění deklarovaného plnění ze strany společnosti REALIS.CZ s.r.o. došlo. Bylo-li svědeckými výpověďmi prokázáno, že společnost REALIS.CZ s.r.o. deklarované plnění žalobci nemohla poskytnout a neposkytla, nemůže být důkazem o uskutečnění neuskutečněného plnění existence „úhrady bankovním převodem“. Úhrada může proběhnout i v případě, kdy je uskutečnění zdanitelného plnění fiktivní. To samé platí pro existenci „profilaxních protokolů technických a revizních zkoušek“. Žalobkyně ostatně nijak nezpochybnila závěry žalovaného na základě těchto listin učiněné: „z předložených protokolů pak nelze žádným způsobem dovodit, že tyto dodala odvolateli společnost REALIS - na doložených protokolech je uvedeno, že kontrolu provedl P. K. a Ing. M. Ú.“ a „z předložených protokolů nelze rovněž seznat, zda se tyto protokoly vztahovaly k předmětným plněním - protokoly dle dat vystavení pokrývají celý rok 2014 a vzhledem k tomu, že odvolatel nedoložil žádnou bližší specifikaci revizí, které měly předmětná plnění zahrnovat - evidenci revizí, časový harmonogram, předávací protokoly apod., nelze konstatovat, že se předložené protokoly vztahují právě k předmětným plněním“. Hodnoceny tak byly všechny žalobkyní označené a předložené důkazy.

B.

1.

52. Pokud jde o „plnění přijatá od dodavatele J. V.“, žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí uvedl: „Ve zde řešené věci prvostupňový správce daně odepřel odvolateli nárok na odpočet DPH z důvodu neprokázání přijetí plnění tak, jak bylo deklarováno na předložených daňových dokladech a dále z důvodu zapojení odvolatele do řetězce společností účastnících se podvodného jednání na DPH (viz bod [3]). Aby plátcí daně vznikl právní nárok na odpočet daně, musí být splněny hmotněprávní a formální podmínky nároku na odpočet vyplývající z ust. § 72 a § 73 ZDPH. V případě splnění hmotněprávních a formálních podmínek nároku na odpočet DPH je plátcí nárok na odpočet daně přiznán. Jak ve svých rozsudcích opakovaně rozhodl SDEU, je nárok na odpočet daně daný článkem 167 a dalšími Směrnice nedílnou součástí systému DPH a v principu nesmí být omezen. Výjimku z tohoto principu představuje situace, kdy daňový subjekt uplatňuje nárok na odpočet daně podvodně nebo zneužívajícím způsobem (viz bod [35]). Odvolací orgán se proto zabýval prvotně otázkou, zda odvolatel splnil formální a hmotněprávní podmínky pro uplatnění a přiznání nároku na odpočet daně ve smyslu citovaných ustanovení ZDPH. Z postoupeného spisového materiálu je zřejmé, že odvolatel unesl své primární důkazní břemeno, které jej tížilo ve smyslu ust. § 92 odst. 3 daňového řádu, když předložil formálně správné daňové doklady (viz zpráva o daňové kontrole str. 7 a 8) a splnil tak požadavek zakotvený v ust. § 73 odst. 1 ZDPH podle něhož musí plátce pro uplatnění nároku na odpočet daně mít daňový doklad. Prokazování nároku na odpočet daně je primárně záležitostí dokladovou (viz bod [29]), současně je však NSS zdůrazňováno, že je třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálněprávním (viz bod [29]). Nárok na odpočet daně totiž nemá základ ve formálním dokladu, ale v existenci zdanitelného plnění (viz bod [29]). V případě předmětných přijatých plnění od J. V. se jednalo o poskytnutí služby - distribuci tiskopisů s oznámením o výměně plynoměrů a dodání zboží - tlakových snímačů. V průběhu daňové kontroly byla prvostupňovým správcem daně ověřena existence předmětných plnění i jejich použití k ekonomické činnosti odvolatele ve smyslu ust. § 72 odst. 1 ZDPH, o čemž svědčí předložené důkazní prostředky, kterými odvolatel prokázal poskytnutí služby spočívající v realizaci výměny plynoměrů, zahrnující rovněž distribuci oznámení o jejich výměně odběrateli RWE Distribuční služby, s.r.o., DIČ: CZ27935311 (dále jen „RWE“), (viz odpověď RWE na výzvu č. j. 1581962/15, smlouva o dílo uzavřená s RWE, daňové doklady vystavené odvolatelem pro RWE atp.) a rovněž dodání předmětného zboží (tlakových snímačů) odběrateli Proteco (viz např. daňové doklady vystavené odvolatelem pro Proteco, výpověď Ing. M. N. (viz bod [7]) a smlouva o dílo uzavřená mezi odvolatelem a Proteco). Odvolací orgán je toho názoru, že odvolatel formální i hmotněprávní podmínky pro vznik nároku na odpočet daně z předmětných plnění splnil, přičemž mj. rovněž prokázal, že plnění od dodavatele J. V. přijal tak, jak bylo deklarováno na předložených daňových dokladech, o čemž svědčí předložené důkazní prostředky, mj. výpovědi dodavatele J. V., který uskutečnění předmětných plnění pro odvolatele potvrdil (viz výpověď bod [7] a bod [74]), specifikace oblasti distribuce (seznam míst a počet distribucí), dodací listy ke zboží a další. Odvolací orgán tak dospěl v dané věci k částečně odlišnému právnímu závěru, s nímž odvolatele seznámil písemností dle bodu [6]. Podle ustálené tuzemské judikatury v návaznosti na judikaturu SDEU musí být v případě splnění formálních i hmotněprávních podmínek nárok na odpočet daně daňovému subjektu přiznán, ledaže by bylo prokázáno, že byl tento nárok uplatněn podvodným nebo zneužívajícím způsobem. S ohledem na závěr prvostupňového správce daně, že dané obchodní případy byly zasaženy daňovým podvodem a odvolatel věděl, respektive mohl a měl vědět, že je součástí řetězce zatíženého daňovým podvodem, se tedy odvolací orgán zaměřil na to, zda byly ve smyslu judikatury SDEU a NSS naplněny podmínky pro odmítnutí odvolatelem uplatněného nároku na odpočet DPH.

Ze skutečností popsaných ve zprávě o daňové kontrole prvostupňovým správcem daně, uvádí odvolací orgán ty, se kterými se ztotožnil. Jak vyplývá ze zprávy o daňové kontrole (viz str. 24), prvostupňový správce daně v daném případě definoval řetězec společností zasažený podvodným jednáním na DPH (viz bod [3]). Odvolací orgán uvádí, že v případě plnění přijatých od J. V. se jednalo o dva odlišné druhy plnění - poskytnutí služby a dodání zboží. Řetězec definovaný prvostupňovým správcem daně je proto třeba rozčlenit na dva řetězce odpovídající konkrétnímu druhu plnění a obchodní případy ve vztahu k danému druhu plnění potom posuzovat samostatně. Distribuce tiskopisů: TEAM ARÉNA – J. V. – odvolatel Dodání tlakových snímačů: EVERTON – J. V. – odvolatel“.

53. *Žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí dále uvedl: „Distribuce tiskopisů - existence daňového podvodu. Podvodem označuje judikatura SDEU situace, v nichž jeden z účastníků neodvede státní pokladně určitou částku získanou jako DPH a druhý daňový subjekt si ji čerpá za nestandardních okolností (viz bod [38]). Ze zjištěných skutečností je zřejmé, že v daném případě byl vytvořen řetězec společností (viz bod [70]), v rámci kterého měla být předmětná služba předprodávána, aniž by byla odvedena daň na výstupu u jednoho z článků řetězce. Jak vyplývá z judikatury NSS, povinnosti daňových orgánů není prokázat, jakým způsobem a konkrétně kterým z dodavatelů v řetězci byl spáchán podvod, ale v daňovém řízení musí být postaveno najisto, v jakých skutkových okolnostech daňový podvod spočíval (viz bod [40]). Po prostudování spisového materiálu odvolací orgán konstatuje, že v daném případě byly shledány skutkové okolnosti, které ve smyslu judikatury SDEU a NSS potvrzují existenci podvodného jednání na DPH. Základní podmínka určující, zda jsou dané transakce zasaženy podvodným jednáním dodavatelských subjektů, tj. existence chybějící daně, splněna byla, neboť ze spisového materiálu vyplynulo, že dodavatel J. V. společnost TEAM ARENA nepodala za zdaňovací období měsíce prosince roku 2014 daňové přiznání k DPH, nepřiznala tedy uskutečnění daně služby a neodvedla daň (viz zpráva o daňové kontrole str. 25). Odvolatel jako jeden z dalších článků řetězce si následně z předmětného plnění uplatnil nárok na odpočet daně na vstupu, přičemž daň nárokováná v podobě odpočtu nebyla v jiné části obchodního řetězce odvedena. Lze tedy konstatovat, že v daném případě došlo k daňovému úniku a narušení principu neutrality DPH. Vzhledem k tomu, že v detekovaném řetězci došlo k neodvedení daně a současně čerpání této daně jiným článkem řetězce, zkoumal odvolací orgán, zda v daném případě existují nestandardní okolnosti, které svědčí o tom, že k neodvedení daně došlo z důvodu podvodného jednání v řetězci. Odvolací orgán z předloženého spisu, na základě doplnění dokazování v rámci odvolacího řízení a vyhodnocení nově provedených důkazů dospěl k závěru, že v daném případě existují okolnosti svědčící o tom, že daň v daném případě nebyla odvedena v důsledku podvodného jednání v řetězci. Jedná se o níže uvedené skutečnosti. Společnost TEAM ARENA figurující ve výše popsaném řetězci nebyla založena standardním způsobem, tzn. osobou, která založila společnost, aby začala podnikat, ale byla založena společností, která se dle zjištěného vysokého počtu založených společností zabývá prodejem tzv. ready-made společností, a tyto jsou až následně prodávány dalším osobám (viz bod [8]). Společnost TEAM ARENA má virtuální sídlo (viz bod [8]) a tato společnost zveřejnila ve Sbírce listin účetní závěrku pouze za roky 2011 a 2017 (viz bod [10]). Obchodní podíl společníka TEAM ARENA byl postižen exekucí a tato společnost byla následně zrušena s likvidací (viz bod [9]). Uvedené společnosti byla rovněž ke dni 8. 12. 2014 zrušena registrace k DPH. Z veřejně dostupných informací na internetu bylo zjištěno, že společnost TEAM ARENA v posuzovaném období neměla vlastní webové stránky, ze kterých by bylo možné zjistit informace běžné v obchodním styku. Odvolací orgán konstatuje, že výše uvedené skutečnosti ve svém souhrnu tvoří významnou indicii svědčící o tom, že obchodování v předmětném řetězci bylo zatíženo podvodem na DPH, neboť uvedená*

společnost figurující v předmětném řetězci nevykazuje znaky běžného podnikatelského subjektu, který vykonává obchodní činnost za účelem dosažení ekonomického zisku. Uvedená společnost naopak vykazuje znaky společnosti, která byla zapojena do předmětného řetězce záměrně, za účelem podvodného jednání. Z daňových dokladů vystavených společností TEAM ARENA i ze smlouvy o dílo uzavřené dne 3. 1. 2014 mezi J. V. a TEAM ARENA vyplývá, že cena za distribuci jednoho tiskopisu byla stanovena na 62 Kč. Ze zjištění prvostupňového správce daně v rámci daňové kontroly přitom vyplynulo, že tato cena za distribuci je podstatně vyšší než u jiných společností na trhu provádějících podobná oznámení (viz zpráva o daňové kontrole str. 16). Ve smlouvě o dílo (viz bod [73]) je v bodu VI. uvedeno, že „dodavatel poskytne garanci, že veškerá oznámení budou doručena včas, určenému odběrateli“. Ve smlouvě však nejsou řešeny konkrétní termíny distribuce ani sankce za nedoručení tiskopisu v určitém termínu a určenému adresátovi. Z vyjádření J. V. v rámci jeho výpovědi (viz protokol č. j. 1337129/15/2301-61564-402162) rovněž vyplynulo, že žádnou kontrolu realizace distribuce ze strany TEAM ARÉNA neprováděl, neboť, dle jeho vyjádření, byl vztah s TEAM ARÉNA založený na důvěře. Uvedené skutečnosti se jeví jako nestandardní, v běžném obchodním styku neobvyklé a nasvědčují podvodnému jednání v řetězci společností. R. K. v rámci své výpovědi uvedl, že odvolatele nezná a nezná ani J. V. a R. Z., který měl dle tvrzení J. V. distribuci fyzicky provést (viz protokol č. j. 823440/17/2301-61564-402162). Dále uvedl, že je jednatelem společnosti TEAM ARÉNA, ale tato společnost v době jeho jednatelství nevyvíjela žádnou činnost, nezaměstnával žádné pracovníky, distribucí se nezabýval. R. K. dále uvedl, že jednatelem v TEAM ARÉNA se stal na základě inzerátu, kdy následně došlo k převodu společnosti na jeho osobu. Svědek dále uvedl, že v době vystavení daňových dokladů společností TEAM ARÉNA za distribuci tiskopisů se nezdržoval v České republice. Dále uvedl, že podpis na daňových dokladech není jeho a nepoznává ani razítko. Z výpovědi R. K. je zřejmé, že se v jeho případě jednalo o tzv. bílého koně, který fakticky ekonomickou činnost společnosti TEAM ARÉNA nevykonával a uvedené rovněž podporuje závěr o účelovém zapojení TEAM ARÉNA do obchodního řetězce a o podvodném jednání v řetězci společností. Za nestandardní považuje odvolací orgán rovněž tvrzení R. K., že nezná J. V. ani R. Z., jakožto přímé účastníky dané obchodní transakce. Další pochybnosti vzbuzuje tvrzení R. K., že daňové doklady nevystavil a podpis na nich není jeho. Odvolací orgán porovnáním podpisů R. K. uvedených na smlouvě o dílo (viz bod [73]) a daňových dokladech vystavených společností TEAM ARÉNA s podpisem R. K. na protokolu o svědecké výpovědi (viz výše) dospěl k závěru, že tyto podpisy se jeví jako vizuálně naprosto odlišné. Uvedené podporuje závěr odvolacího orgánu o účelovém zapojení společnosti TEAM ARÉNA do podvodného řetězce a o podvodném jednání v tomto řetězci. R. Z. ve své výpovědi (viz protokol č. j. 1575855/15/2301-61564-402162) uvedl, že na základě inzerátu prováděl brigádu spočívající v distribuci tiskopisů o výměně plynoměrů, přičemž tuto činnost prováděl pro R. K., se kterým jednal telefonicky i osobně, přičemž společnost TEAM ARÉNA nezná. Odvolací orgán považuje za nestandardní, že R. Z. jednal s R. K. telefonicky, ale jeho telefonní číslo nesdělil, jednal s ním i osobně, ale následně jej neuměl popsat a společnost TEAM ARÉNA neznal vůbec. Další nestandardností vyplývající ze svědecké výpovědi je, že z počátku R. Z. tiskopisy k distribuci předal R. K. (ve dvou případech), ale následně jej již odkázal na J. V., se kterým svědek dále při distribuci spolupracoval - přebíral od něj tiskopisy a seznamy adresátů, které mu rovněž následně odevzdával. Uvedené podporuje závěr odvolacího orgánu o pouze formální roli společnosti TEAM ARÉNA v celém obchodním případě. Rozpor dále spatřuje odvolací orgán ve výpovědi R. Z. ve vztahu k výpovědi J. V., kdy R. Z. uvedl, že záznamy o distribuci prováděl do seznamu, který následně odevzdal J. V. J. V. oproti tomu uvedl, že R. Z. seznam k dispozici neměl a záznamy o distribuci prováděli do seznamu společně. Odvolací

orgán konstatuje, že skutečnost, že se dva přímí účastníci obchodní transakce neshodnou při popisu realizace dané služby, je další indicií svědčící o nestandardnosti daného obchodu. Ze skutečností uvedených v bodech [75] a [76] lze usuzovat na to, že společnost TEAM ARÉNA předmětné plnění spočívající v distribuci tiskopisů fakticky neuskutečnila, její role byla pouze formální a ve spojení s informacemi plynoucími z bodu [72] je zřejmé, že tato společnost byla do daného řetězce zapojena účelově k realizaci podvodu na DPH. Ze zjištění prvostupňového správce daně uvedeného v bodu [71] plyne, že společnost TEAM ARÉNA nepodala za předmětné zdaňovací období přiznání k DPH a neodvedla z předmětného plnění daň, tzn., že v řetězci došlo k narušení neutrality DPH. Uvedené tak ve svém souhrnu utvrzuje odvolací orgán v závěru o záměrném a účelovém včlenění společností TEAM RENA do daného obchodního řetězce. Ze zprávy o daňové kontrole (viz str. 13 a 14) vyplynulo, že k úhradám ze strany odvolatele J. V. docházelo bankovním převodem, přičemž však ze strany J. V. docházelo krátce po připsání úhrad od odvolatele k výběru částek v obdobné výši v hotovosti. Z výpisu z bankovního účtu J. V. (viz odpověď Raiffeisen Bank, a.s. na výzvu č. j. 1122621/15) je dále zřejmé, že počáteční i konečný zůstatek na účtu byl většinou záporný. Dle odvolacího orgánu by bylo na místě očekávat, že příchozí platby od odvolatele J. V. využije ke snížení záporného zůstatku na bankovním účtu a proto jejich následný výběr nedává logický smysl a naopak dle odvolacího orgánu nasvědčují účelovosti obchodních transakcí mezi J. V. a odvolatelem. Z uvedeného bankovního výpisu je rovněž zřejmé, že částka úhrady od odvolatele za předmětné plnění byla podstatně vyšší (v rádech statisíců), než všechny ostatní částky připsané na tento účet od jiných subjektů (maximálně v rádech tisíců). Jeví se minimálně jako neobvyklé, aby obchod fakticky v nejvyšší hodnotě realizoval J. V. v rámci činnosti, kterou se při svém podnikání běžně nezabývá a kterou realizoval pouze pro odvolatele. Z vyjádření J. V. v rámci jeho výpovědi ze dne 3. 7. 2015 (viz bod [74]) vyplynulo, že ze strany odvolatele mu nebyly dosud všechny daňové doklady uhrazeny, přičemž J. V. uvedl, že neví, zda se to týká dokladů za poskytnutou službu nebo dodání zboží, ale že má dostatek finančních zdrojů ke krytí svých závazků. Skutečnost, že podnikatelský subjekt (J. V.) neví, které doklady mu odvolatel dosud neuhradil a rovněž skutečnost, že nemá uhrazenou část daňových dokladů od odvolatele po více než půl roce od jejich vystavení a tuto situaci zjevně nijak neřeší a úhrady mu „nechybí“ je dle odvolacího orgánu rovněž značně neobvyklá a nestandardní. Na základě skutečností uvedených v bodech [71] až [79] odvolací orgán konstatuje, že předmětná služba byla obchodována v řetězci společností, zasaženého podvodem na DPH.“

54. Žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí dále uvedl: „Vědomostní test - existence objektivních okolností. K odmítnutí uplatněného nároku na odpočet DPH samotná existence daňového podvodu nestačí. Dále je třeba zkoumat, zda na základě objektivních okolností (situace, kdy existují náznaky vzbuzující podezření, že došlo k nesrovnalosti nebo k podvodu – poznámka odvolacího orgánu) lze prokázat, že odvolatel věděl, či měl a mohl vědět, že předmětná plnění jsou součástí tohoto daňového podvodu (viz bod [41]). Odvolací orgán proto dále zkoumal, zda lze odvolatele považovat za účastníka popsání podvodu na DPH a zda bylo na základě objektivních okolností prokázáno, že odvolatel věděl, či měl a mohl vědět, že předmětná plnění jsou součástí tohoto podvodu. Ve zde posuzované věci byly zjištěny níže uvedené skutečnosti, spočívající jak v jednání přímého dodavatele odvolatele, tak i v jednání samotného odvolatele, které ačkoliv samostatně nemusí být v rozporu se zákonem, ve svém souhrnu prokazují, že odvolatel věděl, respektive musel vědět o svém zapojení do podvodu na DPH. Je třeba konstatovat, že doložená smlouva o dílo uzavřená mezi odvolatelem a J. V. (dále jen „smlouva o dílo“), jejímž předmětem je distribuce tiskopisů, vykazuje nestandardnosti, které vyvolávají pochybnosti o serióznosti daného obchodu. Smlouva o dílo je koncipována velmi

obecně. Ze smlouvy o dílo vyplývá skutečnost, že v daném případě se mělo jednat o distribuci oznamovacích tiskopisů na provedení cejchovních výměn domovních plynoměrů v Plzeňském, Karlovarském a Ústeckém kraji, avšak smlouva neobsahuje žádná ustanovení např. ohledně termínů distribuce. Smlouva o dílo se dále odkazuje na přílohu č. 1 se specifikací celkového seznamu odběrných míst. K tomu odvolací orgán uvádí, že předložená smlouva je z roku 2011 a lze logicky předpokládat, že seznam odběrných míst pro rok 2014 nebude totožný se seznamem pro rok 2011. Je proto s podivem, že tato skutečnost nebyla smluvními stranami nijak řešena, např. formou dodatku ke smlouvě a tato skutečnost se rovněž jeví jako nestandardní okolnost dané obchodní transakce. Smlouva o dílo rovněž neobsahuje žádná ustanovení upravující sankce za nedodržení stanovených termínů či za nedoručení tiskopisu. V bodu IV. smlouvy o dílo je uvedeno, že „Objednatel uhradí celkovou cenu za distribuci všech oznámení uvedených v seznamu.“ Je s podivem, že odvolatel nepožadoval smluvní ošetření obchodních rizik ve vztahu k svému dodavateli. Jak sám uvedl, sankce nebyly řešeny, neboť úhradu J. V. provedl až po provedení výměny plynoměru, kdy zjistil, že oznámení bylo distribuováno (viz vyjádření odvolatele k výsledkům kontrolního zjištění, bod [64]). K tomu odvolací orgán uvádí, že je nestandardní, že odvolatel (před výměnou plynoměrů) ve vlastním zájmu neověřoval provedení distribuce oznámení o jejich výměně, tedy, zda lze předpokládat úspěšnou výměnu plynoměru, a to i s ohledem na skutečnost, že ve smlouvě o dílo uzavřené mezi odvolatelem a jeho odběratelem RWE je v oddílu VI. bodu 3. uvedeno, že v případě, že % hranice všech zhotovitelem nezrealizovaných výměn bude nad hranicí 8 % z celkového počtu výměn, je zhotovitel povinen uhradit smluvní pokutu ve výši 500 Kč za každou nezrealizovanou výměnu. Odvolací orgán považuje za značně nestandardní, že se odvolatel vystavil riziku uhradit smluvní pokutu vůči RWE, zatímco s J. V., který by v případě neplnění povinností plynoucích ze smlouvy, mohl zapříčinit vznik povinnosti tuto pokutu uhradit, si žádné ošetření rizik nesjednal. Uvedené je podpořeno i další skutečností vyplývající ze smlouvy o dílo s RWE, kde je v oddílu VII. bodu 1. uvedeno, že jakákoliv nezrealizovaná výměna musí být doložena kopií doporučeného dopisu s dodejkou, aby byla zřejmá maximální snaha stanovenou výměnu provést. A dále v oddílu VIII. bodu 4 této smlouvy o dílo je uvedeno, že za každou nezrealizovanou výměnu, která nebude doložena doporučeným dopisem s dodejkou je zhotovitel povinen uhradit pokutu ve výši 10 000 Kč. Z uvedeného je zřejmé, že pokud odvolatel chtěl dostat povinnosti plynoucí ze smlouvy o dílo s RWE, potřeboval vědět, kterým adresátům nebyly tiskopisy doručeny, aby tyto mohl obelst doporučeným dopisem. Jeví se proto jako značně nestandardní a nepravděpodobné, že odvolatel faktickou realizaci distribuce tiskopisů určeným adresátům ověřoval až při vlastní výměně plynoměrů, jak tvrdí. Ve smlouvě o dílo je uvedena cena za distribuci jednoho tiskopisu ve výši 65 Kč, přičemž způsob stanovení ceny ze smlouvy nevyplývá a odvolatel nedoložil žádný důkazní prostředek, ze kterého by způsob stanovení ceny vyplýval. Ze zjištění prvostupňového správce daně v rámci daňové kontroly přitom vyplynulo, že cena za distribuci uvedená ve smlouvě byla podstatně vyšší než u jiných společností na trhu provádějících podobná oznámení (viz zpráva o daňové kontrole str. 16). Je proto s podivem, že odvolatel akceptoval vysokou cenu za distribuci tiskopisů od svého dodavatele, která mu měla být podezřelá. Sám odvolatel v rámci vyjádření k výsledkům kontrolního zjištění uvedl, že cena za obelstání doporučeným dopisem v roce 2014 byla 39 Kč. Vzhledem k velkému objemu adres určených k distribuci by bylo logické očekávat, že snahou odvolatele bude sjednat ekonomicky přijatelnou cenu za deklarovanou službu. Taková skutečnost však ze spisového materiálu nevyplývá. Splatnost uvedená na předmětném daňovém dokladu za distribuci tiskopisu je v délce 14 dní. Z ust. § 1963 zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, vyplývá splatnost obchodních faktur 30 dní od doručení faktury. Pokud tedy byla splatnost v tomto případě nastavena jinak, tj. smluvní strany se chtěly

od citovaného ustanovení odchýlit, měla být tato skutečnost dle názoru odvolacího orgánu upravena ve smlouvě o dílo, což však nenastalo. Smlouva o dílo rovněž neobsahuje žádné ustanovení obsahující sankce za prodlení při úhradě za provedenou distribuci. Uvedená skutečnost se jeví oproti běžnému obchodnímu styku jako nestandardní. Odvolací orgán konstatuje, že skutečnost, že dodavatel nepožadoval žádnou záruku úhrady poskytnuté služby, měla v odvolateli vyvolat pochybnosti o standardnosti dané obchodní transakce. Dlužno poznamenat, že z výpovědi J. V. (viz bod [74]) vyplynulo, že ze strany odvolatele mu nebyly dosud všechny daňové doklady uhrazeny, tedy nejen, že v daném případě nebyly požadovány smluvní záruky úhrady plnění, ale současně ze strany odvolatele nebyly úhrady řádně provedeny. Tato skutečnost svědčí rovněž o nestandardnosti obchodní spolupráce mezi odvolatelem aj. V. Ve smlouvě o dílo v bodu II. je uvedeno, že distribuce bude provedena tak, aby odběratel obdržel oznámení minimálně 3 dny před vlastní výměnou plynoměru. Odvolatel i J. V. oproti tomu uvedli, že k distribuci docházelo 2 až 3 měsíce před vlastní výměnou plynoměru (viz výpověď J. V. bod [74] a protokol o ústním jednání s odvolatelem č. j. 941342/15/2301-61564-404886). Tak velký časový odstup mezi oznámením o výměně a samotnou výměnou je dle odvolacího orgánu neefektivní a nelogický. Stejně tak jako termín realizace výměny plynoměru uvedený na předloženém tiskopisu oznámení, kde je jako období, kdy bude provedena výměna plynoměru uveden časový úsek „9-10/2014“, kdy oznámení o tom, že výměna proběhne v rozmezí dvou měsíců, odvolací orgán považuje za zcela neefektivní a nestandardní, neboť smyslem oznámení je, aby byl v avizovaném termínu umožněn přístup k plynoměru. Uvedené podporuje závěr odvolacího orgánu o nestandardnosti dané obchodní transakce. Ze spisového materiálu dále vyplývá, že službu spočívající v distribuci tiskopisů J. V. dodával pouze odvolateli, běžně se touto činností nezabývá. Předmětem činnosti J. V. dle výpisu z obchodního rejstříku je koupě zboží za účelem jeho dalšího prodeje a prodej (viz bod [11]) a dle jeho výpovědi (viz bod [74]) je to obchod s elektronikou, její opravy a obchod s potravinami. Přestože odvolatel deklaroval, že s J. V. v oblasti distribuce spolupracuje již od roku 2012, není zřejmé, že by si u uvedeného dodavatele ověřoval, zda je schopen zajistit poskytnutí služby spočívající v distribuci více než 10 000 tiskopisů. Odvolatel nepředložil prvostupňovému správci daně žádné důkazní prostředky, kterými by prokázal, jakým způsobem dodavatele vybíral a zda si ověřoval jeho případné zkušenosti a možnosti v daném směru. I s ohledem na poměrně vysoké sankce ze strany odběratele odvolatele RWE (viz bod [83]) by bylo logické očekávat, že odvolatel si pro distribuci vybere dodavatele, který se touto činností zabývá a v opačném případě, že se bude zajímat o to, zda bude daný dodavatel schopen službu uskutečnit. Odvolatel se však k této věci pouze vyjádřil ve smyslu, že „ví, co lze a co nelze v tomto směru zvládnout“ (viz vyjádření k výsledkům kontrolního zjištění, bod [64]). Pokud tedy odvolatel poptával službu po podnikatelském subjektu, který v dané oblasti nepodniká, aniž by doložil, na základě čeho tuto službu poptával právě u tohoto subjektu, nelze než považovat tuto skutečnost za další zjištění podporující závěr o tom, že odvolatel se vědomě účastnil podvodu na DPH. Vzhledem k objektivním okolnostem uvedeným v bodech [82] až [88] spočívajícím jak v jednání přímého dodavatele odvolatele, tak i v jednání samotného odvolatele odvolací orgán konstatuje, že odvolatel musel vědět, že daná obchodní transakce je zatížena podvodným jednáním. Vědomostní test - přijetí rozumných opatření a dobrá víra daňového subjektu. Ve smyslu judikatury SDEU i NSS lze po daňových subjektech požadovat obezřetnost a opatrnost v obchodních vztazích, na základě kterých je pak možné hodnotit, zda daňový subjekt jednal v dobré víře v korektnost daných obchodních transakcí. Dle judikatury SDEU (viz bod [46]), není v rozporu s unijním právem požadovat po daňových subjektech, které si nárokují odpočet daně, aby v případě, kdy existují náznaky vzbuzující podezření, že došlo k podvodu (tzv. objektivní

okolnosti), přijaly veškerá opatření, která mohou být po nich s ohledem na konkrétní okolnosti daného případu rozumně požadována, aby tak zajistily svou neúčast na daňovém podvodu. Konkrétní požadavky na množství, formu a obsah samotných opatření, která by měl daňový subjekt přijmout, vždy záleží na okolnostech každého jednotlivého případu. Jak NSS uvedl v rozsudku č. j. 9 Afs 67/2007 ze dne 10.1.2008, podnikatelé by měli věnovat zvýšenou pozornost interním kontrolním mechanismům, „aby v případě odhalení podvodného jednání nevznikly pochybnosti, že o podvodu věděli či se zřetelem ke všem okolnostem vědět mohli: (viz bod [49]). Vzhledem k objektivním okolnostem vymezeným výše v bodech [82] až [88] a zejména vzhledem k tomu, že tyto objektivní okolnosti spočívají velkou měrou v jednání samotného odvolatele, je odvolací orgán toho názoru, že odvolatel o podvodném jednání v uvedeném řetězci vědět musel a je tedy zcela nadbytečné zabývat se tím, zda přijal opatření k prevenci své účasti na podvodném jednání, neboť podvodu na DPH se účastnil zcela vědomě.“

55. Žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí dále uvedl, že „Dodání tlakových snímačů - existence daňového podvodu. Jak již odvolací orgán uvedl, za podvod lze označit situace, v nichž jeden z účastníků neodvede státní pokladně určitou částku získanou jako DPH a druhý daňový subjekt si ji čerpá za nestandardních okolností (viz bod [38]). Ze zjištěných skutečností je zřejmé, že v daném případě byl vytvořen řetězec společností, v rámci kterého bylo předmětné zboží přeprodáváno, aniž by byla odvedena daň na výstupu u jednoho z článků řetězce. Ze zprávy o daňové kontrole vyplynulo, že dodavatelem J. V. byla společnost EVERTON, která za zdaňovací období měsíce prosince roku 2014 nepodala přiznání k DPH, nepřiznala tedy dodání předmětného zboží a neodvedla daň na výstupu (viz zpráva o daňové kontrole str. 25). Lze tak konstatovat, že tato společnost neodvedla daň z prodeje zboží obchodovaného v rámci výše uvedeného řetězce (viz bod [70]), čímž došlo k daňovému úniku a narušení principu neutrality DPH. Odvolací orgán dále zkoumal, zda v daném případě existují nestandardní okolnosti, které svědčí o tom, že k neodvedení daně došlo z důvodu podvodného jednání v řetězci. Byly zjištěny níže uvedené skutečnosti. Sídlo společnosti EVERTON figurující v detekovaném řetězci lze považovat za sídlo virtuální (viz bod [8]). Společnost EVERTON byla ke dni 30. 3. 2017 zrušena s likvidací (viz bod [9]). Uvedená společnost nezveřejnila od svého vzniku ve Sbírce listin žádnou účetní závěrku (viz bod [10]). Tato společnost v posuzovaném období neměla rovněž vlastní webové stránky, ze kterých by bylo možné zjistit sortiment nabízeného zboží a další informace běžné v obchodním styku. Odvolací orgán konstatuje, že výše uvedené skutečnosti ve svém souhrnu tvoří významnou indicii svědčící o tom, že obchodování v předmětném řetězci bylo zatíženo podvodem na DPH, neboť uvedená společnost figurující v předmětném řetězci nevykazuje znaky běžného podnikatelského subjektu, který vykonává obchodní činnost za účelem dosažení ekonomického zisku. Uvedená společnost naopak vykazuje znaky společnosti, která byla zapojena do předmětného řetězce záměrně, za účelem podvodného jednání. Smlouva o dodávkách zboží ze dne 1. 1. 2014 předložená J. V., kterou uzavřel se společností EVERTON, je, co do obsahu, naprosto obecná a nekonkrétní. Nelze zní identifikovat žádné konkrétní skutečnosti k dodávanému zboží, k termínům dodání, k výši ceny. Tato smlouva neobsahuje žádná ustanovení pro případ reklamace, pro možnost odstoupit od smlouvy apod. V bodu V. smlouvy je uvedeno, že úhrada bude provedena na základě faktury vystavené po prověření funkčnosti zařízení. Tato skutečnost se jeví jako nestandardní, neboť v obchodním styku není běžné vystavovat a hradit daňový doklad až po odzkoušení zboží, a to ještě až dalším článkem v řetězci, neboť odzkoušení snímačů a jejich kalibraci prováděl odvolatel. Další skutečností, která vzbuzuje pochybnosti o korektnosti předmětných obchodních transakcí je fakt, že podpis jednatele EVERTON Y. T. na uvedené smlouvě se vizuálně značně liší od podpisu jmenovaného uvedeného na podpisovém vzoru uloženém ve Sbírce listin. J. V. v

rámcí své výpovědi (viz bod [74]) uvedl, že ze strany společnosti EVERTON se v případě předmětných tlakových snímačů jednalo o zboží, které mu nabídli jako doprodej. Potom však není jasné, z jakého důvodu J. V. od EVERTON zboží neodkoupil jednorázově, zvláště pokud se jednalo pouze o několik desítek kusů a na prodej zboží bylo vystaveno celkem pět daňových dokladů vždy po několika kusech. Jako nestandardní se jeví rovněž skutečnost, že dle dat uskutečnění zdanitelného plnění na daňových dokladech nákup i prodej zboží J. V. proběhl vždy během jednoho dne. Další nestandardní okolností předmětných obchodních transakcí je fakt, že společnost EVERTON s daným druhem zboží běžně neobchoduje - dle výpisu z veřejného rejstříku a sbírky listin je předmětem činnosti této společnosti správa a údržba nemovitostí, stavební činnost, balicí činnost, povrchové úpravy a svařování kovů a výroba a hutní zpracování železa a oceli. Vzhledem ke skutečnostem uvedeným v bodech [92], [93] a [95] lze usuzovat na to, že společnost EVERTON byla do daného řetězce zapojena záměrně a účelově k realizaci podvodu na DPH a daných obchodních transakcí se nezúčastnila jako běžná obchodní společnost, prodávající zboží za účelem dosažení ekonomického zisku. Ze zjištění prvostupňového správce daně uvedeného v bodu [91] potom plyne, že společnost EVERTON nepodala za předmětné zdaňovací období přiznání k DPH a neodvedla z předmětných plnění daň, tzn., že v řetězci došlo k narušení neutrality DPH. Uvedené tak ve svém souhrnu utvrzuje odvolací orgán v závěru o záměrném a účelovém včlenění společnosti EVERTON do daného obchodního řetězce. J. V. přijímal úhrady za dodání zboží od odvolatele prostřednictvím bankovního účtu a není zřejmé, z jakého důvodu svému dodavateli nehradil dodání zboží rovněž převodem z bankovního účtu a úhrady částek v řádech 100 000 Kč za jeden obchodní případ prováděl v hotovosti. Za nestandardní považuje odvolací orgán rovněž skutečnost, že splatnost daňových dokladů vystavených společností EVERTON byla tentýž den, jako uskutečnění zdanitelného plnění uvedené na těchto dokladech a tentýž den jsou rovněž deklarovány hotovostní úhrady J. V. EVERTONU. Ze zprávy o daňové kontrole (viz str. 13 a 14) vyplynulo, že po úhradách ze strany odvolatele J. V., docházelo ze strany J. V. krátce po připsání úhrad od odvolatele k výběru částek v obdobné výši v hotovosti. Z výpisu z bankovního účtu J. V. (viz bod [78]) je dále zřejmé, že počáteční i konečný zůstatek na účtu byl většinou záporný. Dle odvolacího orgánu by bylo na místě očekávat, že příchozí platby od odvolatele J. V. využije ke snížení záporného zůstatku na bankovním účtu, a proto jejich následné výběry nedávají logický smysl a naopak dle odvolacího orgánu nasvědčují účelovosti obchodních transakcí mezi J. V. a odvolatelem. Z uvedeného bankovního výpisu je rovněž zřejmé, že částky úhrad od odvolatele za předmětná plnění byly podstatně vyšší (v řádech desetitisíců až statisíců), než všechny ostatní částky připsané na tento účet od jiných subjektů (maximálně v řádech tisíců). Jeví se minimálně jako neobvyklé, aby obchody ve fakticky nejvyšších hodnotách realizoval J. V. v rámci prodeje zboží, se kterým běžně neobchoduje a které dodával pouze odvolateli. Z vyjádření J. V. v rámci jeho výpovědi ze dne 3. 7. 2015 (viz bod [74]) vyplynulo, že ze strany odvolatele mu nebyly dosud všechny daňové doklady uhrazeny, přičemž J. V. uvedl, že neví, zda se to týká dokladů za poskytnutou službu nebo dodání zboží, ale že má dostatek finančních zdrojů ke krytí svých závazků. Skutečnost, že podnikatelský subjekt (J. V.) neví, které doklady mu odvolatel dosud nehradil a rovněž skutečnost, že nemá uhrazenou část daňových dokladů od odvolatele po více než půl roce od jejich vystavení a tuto situaci zjevně nijak neřeší a úhrady mu „nechybí“ je dle odvolacího orgánu rovněž značně neobvyklé a nestandardní. Na základě skutečností uvedených v bodech [911 až [99] odvolací orgán konstatuje, že předmětné zboží bylo dodáváno v řetězci společností, zasaženého podvodem na DPH.“

56. Žalovaný dále v odůvodnění napadeného rozhodnutí uvedl: „Vědomostní test - existence objektivních okolností. Samotná existence daňového podvodu neumožňuje odmítnutí nároku

na odpočet daně, pokud o svém zapojení do řetězce zasaženého podvodem daňový subjekt nevěděl nebo vědět nemohl (viz bod [41]). Odvolací orgán proto dále zkoumal, zda lze odvolatele považovat za účastníka popsaného podvodu na DPH a zda bylo na základě objektivních okolností prokázáno, že odvolatel jako osoba povinná k dani, které bylo dodáno zboží, zakládající nárok na odpočet daně věděl, či měl a mohl vědět, že předmětná plnění jsou součástí tohoto daňového podvodu. Ve zde posuzované věci byly zjištěny níže uvedené skutečnosti, spočívající jak v jednání přímého dodavatele odvolatele, tak i v samotného odvolatele, které ačkoliv samostatně nemusí být v rozporu se zákonem, ve svém souhrnu prokazují, že odvolatel věděl, respektive musel vědět o svém zapojení do podvodu na DPH. V rámci daňové kontroly odvolatel nepředložil žádnou smluvní dokumentaci ohledně obchodní spolupráce s J. V. ve vztahu k dodání předmětného zboží, což není v běžném obchodním styku obvyklé. Odvolací orgán je toho názoru, že při obchodování ve vyšších finančních objemech je zcela běžné uzavřít písemnou smlouvu (při pravidelných odběrech zboží alespoň smlouvu rámcovou), a to minimálně z důvodu ošetření rizik spojených s obchodováním. Na místě bylo tedy uzavření písemné smlouvy o obchodní spolupráci, kde by byly specifikovány podmínky obchodních transakcí, dodací podmínky, ustanovení upravující zajištění závazku či záruky za vady zboží, pojištění zboží, platební podmínky, sankce za pozdní úhradu a ustanovení týkající se možnosti odstoupit od smlouvy. Je s podivem, že ani jedna ze smluvních stran nepožadovala smluvní zajištění předmětných obchodů, u odvolatele i s ohledem na skutečnost, že se svým odběratelem obchodní spolupráci smluvně ošetřenou měl. Uvedené pouze umocňuje podezření, že odvolatel i jeho dodavatel v rámci předmětných obchodních případů vědomě spolupracovali a byli si vědomi, že se účastní účelových obchodních transakcí. Je zřejmé, že odvolatel se nezajímal o původ obchodovaného zboží a k tomuto zboží nepožadoval žádnou průvodní technickou dokumentaci (certifikáty apod.), a to i s ohledem na skutečnost, že zboží nebylo dodáno v originálních obalech, ale volně ložené v přepravních boxech, což je samo o sobě značně nestandardní. Jednatele odvolatele lze dle názoru odvolacího orgánu přitom považovat za osobu, která se v daném oboru na trhu pohybuje dlouhodobě. Přesto je zřejmé, že se odvolatel nezajímal o to, od jakého dodavatele zboží skutečně pochází. Další nestandardní skutečností je fakt, že J. V. s předmětným zbožím běžně neobchoduje (viz bod [88]). V této souvislosti byly shledány rozpory v tvrzeních odvolatele, kdy tento nejdříve uvedl, že tento druh zboží není pro činnost J. V. nijak neobvyklý (viz vyjádření odvolatele k výsledkům kontrolního zjištění bod [64]) a následně v rámci odvolání již odvolatel tvrdí, že J. V. předmětný druh zboží dodává pouze jemu, běžně je tento druh zboží nenabízený a neobchodovatelný. Z analýzy daňových dokladů vystavených J. V. pro odvolatele za dodání tlakových snímačů bylo zjištěno, že daňový doklad s nižším datem vystavení (5. 11. 2014) má vyšší interní číselné označení (2140025) než daňové doklady vystavené s pozdějším datem (14. 11. 2014, č. 2140023 a 19. 11. 2014, č. 2140024). Tuto skutečnost odvolací orgán rovněž považuje za nestandardní okolnost daných obchodních transakcí. Z výpovědi J. V. (viz bod [74]) vyplynulo, že k fakturaci v daném řetězci docházelo až po odzkoušení zboží v laboratoři odvolatele a rovněž z vyjádření odvolatele v rámci odvolání vyplynulo, že odvolatel hradil J. V. zboží až po jeho odzkoušení. Uvedená skutečnost není v obchodní praxi běžná, a to i s ohledem na skutečnost, že J. V. deklaroval prodej nového zboží, u kterého je standardní záruční lhůta 24 měsíců. Splatnost uvedená na předmětných daňových dokladech za dodání zboží je v délce 14 dní. Z ust. § 1963 zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, vyplývá splatnost obchodních faktur 30 dní od doručení faktury. Pokud tedy byla splatnost v tomto případě nastavena jinak, tj. smluvní strany se chtěly od citovaného ustanovení odchýlit, měla být tato skutečnost dle názoru odvolacího orgánu smluvně upravena, což však nenastalo. Stejně tak nebyly smluvně řešeny sankce za prodlení při

úhradě a je třeba uvést, že skutečnost, že dodavatel nepožadoval žádnou záruku úhrady za dodání zboží, měla v odvolateli vyvolat pochybnosti o standardnosti daných obchodních transakcí. Z výpovědi J. V. (viz bod [74]) vyplynulo, že ze strany odvolatele mu nebyly dosud všechny daňové doklady uhrazeny, tedy nejen, že v daném případě nebyly požadovány smluvní záruky úhrady plnění, ale současně ze strany odvolatele nebyly úhrady řádně provedeny. Tato skutečnost svědčí rovněž o nestandardnosti obchodní spolupráce mezi odvolatelem a J. V. Vzhledem k objektivním okolnostem uvedeným v bodech [102] až [108] spočívajícím jak v jednání přímého dodavatele odvolatele, tak i v jednání samotného odvolatele odvolací orgán konstatuje, že odvolatel musel vědět, že dané obchodní transakce jsou zatíženy podvodným jednáním. Vědomostní test - přijetí rozumných opatření a dobrá víra daňového subjektu. Ve smyslu judikatury SDEU i NSS lze po daňových subjektech požadovat obezřetnost a opatrnost v obchodních vztazích, na základě kterých je pak možné hodnotit, zda daňový subjekt jednal v dobré víře v korektnost daných obchodních transakcí. Dle judikatury SDEU (viz bod [46]), není v rozporu s unijním právem požadovat po daňových subjektech, které si nárokují odpočet daně, aby v případě, kdy existují náznaky vzbuzující podezření, že došlo k podvodu (tzv. objektivní okolnosti), přijaly veškerá opatření, která mohou být po nich s ohledem na konkrétní okolnosti daného případu rozumně požadována, aby tak zajistily svou neúčast na daňovém podvodu. Konkrétní požadavky na množství, formu a obsah samotných opatření, která by měl daňový subjekt přijmout, vždy záleží na okolnostech každého jednotlivého případu. Jak NSS uvedl v rozsudku č. j. 9 AfS 67/2007 ze dne 10. 1. 2008, podnikatelé by měli věnovat zvýšenou pozornost interním kontrolním mechanismům, „aby v případě odhalení podvodného jednání nevznikly pochybnosti, že o podvodu věděli či se zřetelem ke všem okolnostem vědět mohli“ (viz bod [49]). Vzhledem k objektivním okolnostem vymezeným výše v bodech [102] až [108] a zejména vzhledem k tomu, že tyto objektivní okolnosti spočívají velkou měrou v jednání samotného odvolatele, je odvolací orgán toho názoru, že odvolatel o podvodném jednání v uvedeném řetězci vědět musel a je tedy zcela nadbytečné zabývat se tím, zda přijal opatření k prevenci své účasti na podvodném jednání, neboť podvodu na DPH se účastnil zcela vědomě. Závěry odvolacího orgánu uvedené v bodech [89] a [109] jsou navíc podpořeny skutečností, že v případě posuzovaných plnění přijatých od dodavatele J. V. se jednalo o dva odlišné druhy plnění (viz bod [70]) a u obou druhů těchto plnění byl detekován podvod na DPH, přičemž se současně jednalo o plnění, která J. V. poskytoval pouze odvolateli a která buď nemá J. V. zapsána jako předmět podnikání v Obchodním rejstříku (viz bod [11]) nebo taková plnění běžně v rámci své ekonomické činnosti neposkytuje. Uvedené proto podporuje závěr odvolacího orgánu, že odvolatel o podvodném jednání v uvedených řetězcích zjevně musel vědět. S výše uvedeným hodnocením (body až [111]) byl odvolatel seznámen v rámci Seznámení (viz bod [6]).“

57. Žalovaný pak v odůvodnění napadeného rozhodnutí dále uvedl, že: „Na základě výše uvedeného odvolací orgán konstatuje, že plnění přijatá odvolatelem od J. V. (distribuce tiskopisů a tlakové snímáče) byla prodávána v řetězcích společností, zasažených podvodem na DPH (viz body [71] až [79] a [91] až [99]). Vzhledem k objektivním okolnostem uvedeným v bodech [82] až [88] a [102] až [108], kdy tyto velkou měrou spočívaly i v jednání samotného odvolatele, tento musel vědět, že dané obchodní transakce jsou zatíženy podvodným jednáním. Způsob a podmínky obchodování odvolatele s J. V. jsou natolik nestandardní, že je zjevné, že se odvolatel tohoto podvodného jednání účastnil zcela vědomě. Vzhledem k tomu, že podvodné jednání bylo detekováno u obou druhů plnění realizovaných s J. V. (viz shrnutí bod [111]), je zřejmé, že tato situace nenastala náhodile, ale jednalo se o zcela vědomou účast odvolatele na podvodu na DPH. Odvolací orgán se tak ztotožnil se závěrem prvostupňového správce daně, že odvolateli nárok na odpočet DPH z daňových dokladů vystavených J. V. nenáleží. Postup prvostupňového

správce daně, který nárok na odpočet daně z předmětných plnění odmítl, tak byl plně v souladu s judikaturou SDEU a NSS.“

2.

58. Pro rozhodnutí věci jsou podstatné závěry, ke kterým dospěl Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 18. 12. 2018, č.j. 7 Afs 8/2018 – 56, uvedl: „Z judikatury Soudního dvora Evropské unie vyplývá, že situace, kdy daňový subjekt uplatňuje nárok na odpočet daně podvodně nebo zneužívajícím způsobem, je výjimkou z principu, že při splnění hmotněprávních a formálních podmínek nároku na odpočet daně je daňovému subjektu tento nárok přiznán (srov. rozsudek SDEU ze dne 21. 6. 2012 ve spojených věcech C-80/11 a C-142/11, *Mahagében a P. D.*, bod 41). Samotná existence podvodného jednání však k odepření odpočtu nestačí. Nárok na tento odpočet není dotčen, jestliže v řetězci dodávek bylo jedno z předcházejících nebo následujících plnění zasaženo daňovým podvodem, pokud to daňový subjekt nevěděl nebo vědět nemohl (viz bod 45 a 49 rozsudku SDEU ze dne 6. 7. 2006 ve spojených věcech C-439/04 a C-440/04, *A. K. a Recolta Recycling*). Je proto nutné zkoumat existenci daňového podvodu a v případě jeho zjištění je k odepření nároku na odpočet daně nutno prokázat, že o tomto podvodu osoba povinná k dani věděla nebo vědět mohla a měla. Jestliže orgány finanční správy dospějí k závěru o zapojení daňového subjektu do podvodu, o němž věděl (či vědět měl a mohl), nelze podvodně nárokovat odpočet daně přiznat. Z pozdějších rozhodnutí pak lze ve shodě se stěžovatelem odkázat např. rozsudek SDEU ze dne 28. 7. 2016 ve věci C-332/15, *G. A.*: „Za těchto podmínek je boj proti daňovým únikům, vyhýbání se daňovým povinnostem a případným zneužitím cílem uznaným a podporovaným směrnicí o DPH a Soudní dvůr opakovaně rozhodl, že se právní subjekty nemohou podvodně nebo zneužívajícím způsobem dovolávat unijních právních norem. Vnitrostátní orgány a soudy musí odmítnout uznat nárok na odpočet daně, je-li na základě objektivních okolností prokázáno, že k uplatnění tohoto nároku došlo podvodně nebo zneužívajícím způsobem (rozsudky ze dne 6. prosince 2012, *Bonik*, C-285/11, EU:C:2012:774, body 35 až 37 a citovaná judikatura, jakož i ze dne 18. prosince 2014, *Schoenimport „Italmoda“ Mariano Previti a další*, C-131/13, C-163/13 a C-164/13, EU:C:2014:2455, body 42 až 44 a citovaná judikatura).“ Citovanou judikaturu SDEU přebírá i Nejvyšší správní soud. I podle jeho názoru lze v případě zapojení do podvodného řetězce odepřít subjektu účastnícímu se tohoto podvodu na dani z přidané hodnoty nárok na odpočet daně. Rozhodovací praxe Nejvyššího správního soudu z judikatury SDEU převzala i podmínku odepření odpočtu spočívající v tom, že daňový subjekt o podvodu věděl či vědět mohl a měl. Příkladmo lze odkázat na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 1. 12. 2016, č. j. 9 Afs 115/2016 - 57, podle něhož v případě splnění hmotněprávních a formálních podmínek odpočtu je tento možno „osobě povinné k dani odmítnout, ovšem pouze na základě judikatury vyplývající z bodů 56 až 61 rozsudku Soudního dvora ze dne 6. 7. 2006, ve spojených věcech C-439/04 a C-440/04, *A. K. a R. R. SPRL*, podle níž musí být 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 (viz též bod 45 rozsudku Soudního dvora ze dne 21. 6. 2012, ve spojených věcech C-80/11 a C-142/11, *Mahagében a P. D.*).“ Shodně pak v rozsudku ze dne 27. 2. 2018, č. j. 4 Afs 228/2017 - 31, zdejší soud uvedl: „Jestliže daňový subjekt prokáže uskutečnění zdanitelného plnění, může správce daně neuznat odpočet DPH jen v případě, že prokáže podvod na DPH, o kterém daňový subjekt věděl nebo měl vědět (srov. rozsudek NSS ze dne 21. 12. 2016, č. j. 6 Afs 147/2016 - 28).“ Podvod na dani z přidané hodnoty pak Nejvyšší správní soud definuje ve shodě s judikaturou SDEU jako „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 směrnice Rady 2006/112/ES, o společném systému daně z přidané hodnoty, neboť uskutečněné operace neodpovídají běžným obchodním podmínkám. Za takové situace je pak z hlediska posouzení nároku na odpočet daně rozhodné posouzení všech objektivních okolností vykázané transakce, včetně právní, obchodní a osobní vazby mezi zúčastněnými subjekty (blíže viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 4. 2010, č. j. 9 Afs 94/2009 - 156). Kromě objektivních okolností je nutné posoudit i subjektivní stránku jednání, tedy vědomost daňového subjektu o daňovém podvodu. Ve věci Optigen je zdůrazněno, že nárok na odpočet daně nemůže být dotčen tím, že v řetězci dodávek je jiná předchozí nebo následná transakce zatížena skutečnostmi, o kterých plátce neví nebo nemůže vědět. Vzhledem k tomu, že odmítnutí nároku na odpočet je výjimkou ze základní zásady, kterou tento nárok představuje, je na daňovém orgánu, aby dostatečně právně prokázal objektivní okolnosti umožňující učinit závěr, že osoba povinná k dani věděla nebo musela vědět, že plnění uplatňované k odůvodnění nároku na odpočet bylo součástí podvodu spáchaného dodavatelem či jiným subjektem operujícím v dodavatelském řetězci na vstupu (věc Mahagében, bod 49). 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 dani z přidané hodnoty, nebo jiné podvody, musejí mít možnost důvěřovat legalitě uvedených plnění, aniž by riskovaly ztrátu svého nároku na odpočet daně z přidané hodnoty odvedené na vstupu (viz rozsudek ze dne 21. 3. 2018, č. j. 1 Afs 427/2017 - 48).

[27] Ke stejným závěrům Nejvyšší správní soud dospěl dále například i v rozsudcích ze dne 30. 1. 2018, č. j. 5 Afs 60/2017 - 60, č. 3705/2018 Sb. NSS, ze dne 23. 8. 2013, č. j. 5 Afs 83/2012 - 46, č. 2925/2013 Sb. NSS, ze dne 15. 2. 2017, č. j. 1 Afs 53/2016 - 55, ze dne 27. 7. 2007, č. j. 5 Afs 129/2006 - 142, ze dne 31. 8. 2016, č. j. 2 Afs 55/2016 - 38, č. 3505/2017 Sb. NSS, ze dne 30. 4. 2008, č. j. 1 As 15/2008 - 100, ze dne 30. 7. 2010, č. j. 8 Afs 14/2010 - 195, ze dne 10. 6. 2015, č. j. 2 Afs 15/2014 - 59, ze dne 18. 8. 2016, č. j. 7 Afs 136/2016 - 34, z e dne 8. 2. 2018, č. j. 1 Afs 317/2017 - 38, ze dne 25. 6. 2016, č. j. 6 Afs 130/2014 - 60, ze dne 7. 6. 2017, č. j. 3 Afs 161/2016 - 51, atd. Z uvedené judikatury tedy vyplývá, že zjistí-li orgány finanční správy při stanovování daňové povinnosti daňového subjektu (tj. v nalézací fázi daňového řízení), že byl součástí podvodu na DPH a o tomto svém zapojení věděl (či vědět mohl a měl), jsou oprávněny daňovému subjektu nepřiznat jím nárokováný odpočet daně.“

3.

59. Správní orgány v obou případech „plnění přijatých od dodavatele J. V.“ zjistily existenci neodvedení daně z přidané hodnoty v řetězci uskutečněných zdanitelných plněních. Žalobkyně tuto skutečnost nijak nezpochybňovala.
60. Předmětem sporu tak bylo, zda se správním orgánům podařilo nebo nepodařilo prokázat, že žalobkyně „byla součástí podvodu na DPH a o tomto svém zapojení věděla (či vědět mohla a měla)“. Soud má za to, že se to správním orgánům prokázat podařilo. V tomto směru se soud zcela ztotožňuje s hodnocením žalovaného uvedeného ve shora citovaných částech odůvodnění napadeného rozhodnutí. Důvody, které žalovaný vymezil ve vztahu k oběma typům obchodních případů, byly ze strany žalobkyně natolik nebezpečné, že si je nelze vysvětlit jinak, než že o tom, že předmětná plnění jsou součástí podvodu na DPH, vědět musela, popřípadě vědět měla a mohla. Pokud by žalobkyně věnovala obvyklou pozornost uzavírání a kontrole vztahů s panem J. V., existenci podvodu na DPH by přehlédnout nemohla.
61. Může být pravdou, že žalobkyně „nemohla ovlivnit obchodní styk se společností TEAM

ARENA s.r.o. či společností EVERTON s.r.o.“, avšak tato skutečnost není způsobila cokoli změnit na tom, že pokud by žalobkyně postupovala obezřetně, obchodní případy s panem J. V. za sjednaných podmínek realizovat neměla. Pokud tak přesto učinila, musí nést důsledky své účasti na podvodu na DPH. Zde lze znovu zopakovat v prvním případě především existenci velmi obecné smlouvy, nestandardnost a neověřování si ceny za uskutečněná plnění, nestandardnost platebních podmínek, časový odstup od realizované výměny plynůměřů či vybočení z běžné obchodní činnosti pana J. V.. Ve druhém případě nepředložení žádné smluvní dokumentace ohledně obchodní spolupráce s J. V. ve vztahu k dodání předmětného zboží, nepožadování smluvního zajištění předmětných obchodů, nezajímání se o původ obchodovaného zboží a k tomuto zboží nepožadování žádné průvodní technické dokumentace (certifikáty apod.), zboží nebylo dodáno v originálních obalech, ale volně ložené v přepravních boxech, běžně je předmětný druh zboží nenabízený a neobchodovatelný, hrazení zboží až po jeho odzkoušení, deklarování prodeje nového zboží, u kterého je standardní záruční lhůta 24 měsíců, vybočení z běžné obchodní činnosti pana J. V.

62. Žalobkyně není postižena pouze na základě holého faktu, že *„daň chybí u společnosti TEAM ARENA s.r.o. či EVERTON s.r.o. a že se o této společnosti dozvěděla až v rámci daňového řízení“*, nýbrž na základě toho, že *„byla součástí podvodu na DPH a o tomto svém zapojení věděla (či vědět mohla a měla)“*.
63. *„Zahájení daňové kontroly u společnosti TEAM ARENA s.r.o. či EVERTON s.r.o.“* není podmínkou pro aplikaci závěrů předmětné judikatury Soudního dvora Evropské unie ani Nejvyššího správního soudu. Pokud jde o návrh žalobkyně *„na výslech likvidátora společnosti TEAM ARENA s.r.o.“*, žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí uvedl: *„Výsledky navržených zástupců EVERTON a TEAM ARENA k prokázání odvolatelovy účasti na podvodném jednání (viz bod [21]) považuje odvolací orgán za nadbytečné, neboť odvolatelova vědomá účast na podvodném jednání byla dostatečně prokázána výše vymezenými objektivními okolnostmi (viz body [82] až [88] a [102] až [108]).“* Žalovaný se tudíž s důkazním návrhem žalobkyně vypořádal, bylo tedy na žalobkyni, aby uvedla, v čem je tento závěr nesprávný. Nic takového však žalobkyně neuvedla. Jak již bylo uvedeno shora, soud není oprávněn namísto žalobkyně dohledávat eventuální nezákonnosti napadeného rozhodnutí. V obecné rovině je nezbytné se ztotožnit se závěrem žalovaného o tom, že jinými důkazy bylo dostatečně prokázáno, že žalobkyně *„byla součástí podvodu na DPH a o tomto svém zapojení věděla (či vědět mohla a měla)“*.
64. Žalobkyni není kladen k tíži holý fakt, že společnost TEAM ARENA s.r.o. či EVERTON s.r.o. *„má virtuální sídlo, byla založena jako ready-made společnost, že nemá webové stránky apod.“*, nýbrž to, že ve vztahu k panu J. V. přistupovala zcela neobezřetně, čímž spáchání podvodu na DPH umožnila.

a)

65. Pokud jde o *„výši sjednané ceny“*, byla žalobkyni vytýkaná nejenom její výše nýbrž i skutečnost, že *„ze smlouvy nevyplývá způsob stanovení ceny a žalobkyně ani nedoložila žádný důkazní prostředek, ze kterého by způsob stanovení ceny vyplýval“*. Pokud měla žalobkyně za to, že výše ceny byla oproti zjištěním správních orgánů určena standardně a obvyklé výši, bylo na ní, aby toto své tvrzení prokázala. Nic takového však žalobkyně neučinila.
66. Žalovaný nedovožoval nic z *„pouhé stručnosti smlouvy“*. Žalobkyně zcela pomíjí, že závěry žalovaného jsou učiněny na základě komplexu zjištěných skutečností, kdy jedna žalobkyni

vytýkaná skutečnost musí být a byla hodnocena ve spojení s ostatními. Stručnost smlouvy tak byla součástí celé mozaiky žalobkyni vytýkaných skutečností. Jde-li pak o předmětnou smlouvu, žalovaný přesně označil, na co se měla žalobkyně při uzavírání smlouvy s panem J. V. zaměřit a proč. Konkrétně zejm. *“termíny distribuce, neaktuálnost seznamu odběrných míst, neexistence sankce za nedodržení stanovených termínů, neověřování provedení distribuce oznámení za existence sankcí ze strany smlouvy uzavřené s RWE, neuvedení způsobu určení ceny, neuvedení lhůty splatnosti či sankce při prodlení ze strany žalobkyně”*. Nešlo tedy pouze o *„sankce či splatnost“*.

67. Hovoří-li žalobkyně obecně o tom, že v případě *„obchodních partnerů, kteří spolu již nějaký čas obchodují“* snad není třeba zvýšené obezřetnosti, není možné se s jejím tvrzením ztotožnit. Žalobkyně je povinna obezřetně přistupovat ke každému smluvnímu vztahu, neboť i v řetězci v němž je jedním ze článků *„stávající obchodní partner“*, může dojít ke spáchání podvodu na DPH. Dlužno v této souvislosti zmínit, že žalovaný jasně uvedl skutečnosti, proč byly oba obchodní případy vybočením ze standardních obchodů pana J. V.
68. Pokud jde o část *„nezaplacených faktur“*, vycházel žalovaný z faktu jejich nezaplacení ve lhůtě splatnosti, bez činění kroků k vymožení dlužných částek. Skutečnost, že následně došlo k úhradě, nemění nic na tom, že nebylo zaplacen ve lhůtě splatnosti a do výsledku pana J. V. nebyly z jeho strany činěny kroky k vymožení dlužných částek.
69. Závěry žalovaného o *„časovém odstupu mezi distribucí tiskopisů a provedení výměny plynoměru“* jsou zcela logické. Závěry žalovaného o *„neefektivnosti a nelogičnosti“* postupu smluvních stran nemůže vyvrátit prostá skutečnost, že *„2 až 3 měsíce před výměnou“* odpovídá *„minimálně třem dnům před vlastní výměnou“*. Tato skutečnost totiž vypovídá o souladu zjištěného stavu se smlouvou, nikoli o *„efektivnosti a logičností“* zvoleného postupu.
70. Pokud jde o závěry žalovaného o *„vybočení z běžné činnosti J. V.“*, jsou opřeny o faktický obsah jeho podnikání. Tuto skutečnost není způsobilý vyvrátit obsah záznamů v obchodním rejstříku o předmětu podnikání.

b)

71. Tvrzení žalobkyně o tom, že *„není povinností zjišťovat reálný původ zboží“* za situace, kdy *„je schopna zboží zcela perfektně prověřit ve vlastní laboratoři“*, není správné. Tuto správnost ostatně vyvrací sama žalobkyně, když v žalobě tvrdí, že *„pokud by znala zdroj svého obchodního partnera, zřejmě by nakoupila přímo od něj a patrně výhodněji“*. Tvrzení žalobkyně tak znovu potvrzuje nestandardnost předmětných obchodů, když je zcela obvyklé zajímat se minimálně o to, zda není poptávané zboží nabízeno jinde a za výhodnějších podmínek. Původ zboží a výrobce zboží, nedochází-li k nákupu přímo od výrobce, jsou zcela odlišné kategorie.
72. Pokud jde o závěry žalovaného o *„vybočení z běžné činnosti J. V.“*, jsou opřeny o faktický obsah jeho podnikání.
73. Žalobkyně nijak nevyvrátila závěr o běžné *„neobchodovatelnosti“* zboží. Jak soud již uvedl shora, žalobkyně je povinna obezřetně přistupovat ke každému smluvnímu vztahu, neboť i v řetězci v němž je jedním ze článků *„stávající obchodní partner“*, může dojít ke spáchání podvodu na DPH.
74. Pokud jde o část *„nezaplacených faktur“*, vycházel žalovaný z faktu jejich nezaplacení ve

lhůtě splatnosti, bez činění kroků k vymození dlužných částek. Skutečnost, že následně došlo k úhradě, nemění nic na tom, že nebylo zapláceno ve lhůtě splatnosti a do výsledku pana J. V. nebyly z jeho strany činěny kroky k vymození dlužných částek.

75. Tvzení žalobkyně o tom, že se mělo jednat o „nepoužité zboží“, nemění nic na neobvyklosti předmětných obchodních případů, neboť není vůbec žádný důvod, aby i v případě „nepoužitého zboží“ toto mělo „*průvodní technickou dokumentaci (certifikáty apod.) a bylo dodáno v originálních obalech*“, jak je i u „nepoužitého zboží“ obvyklé.
76. „Ověření funkčnosti zboží“ není způsobilé jakkoli vyvrátit závěr o účasti žalobkyně na podvodu na DPH, který je opřen o celou mozaiku zjištěných skutečností, neboť k podvodu na DPH může dojít i za použití „*funkčního zboží*“.
77. Žalobkyni nebyl vytýkán fakt, že na „*daňových dokladech nebyla uvedena výrobní čísla zboží*“.

4.

78. Nesprávným je konečně i tvrzení žalobkyně o tom, že „*žalovaný vůbec nehodnotil, zda žalobce přijal při výkonu své hospodářské činnosti přiměřená opatření, která od něj rozumně lze vyžadovat, aby zjistil, že jeho plnění není součástí podvodu*“. Žalovaný se těmito skutečnostmi výslovně zabýval v částech odůvodnění napadeného rozhodnutí označených slovy „*Vědomostní test - přijetí rozumných opatření a dobrá víra daňového subjektu*.“
79. Nad rámec tohoto závěru je nezbytné znovu zopakovat, že žalovaný v odůvodnění rozhodnutí ve vztahu ke každému z obou předmětných obchodních případů vymezil skutečnosti, které jej vedly k závěru o účasti žalobkyně na podvodu na DPH. Současně uvedl, co měla, resp. mohla žalobkyně učinit, aby své účasti na podvodu na DPH zabránila. Pokud měla žalobkyně za to, že postupovala zcela standardně, resp. „*přijala při výkonu své hospodářské činnosti přiměřená opatření, která od něj rozumně lze vyžadovat, aby zjistil, že jeho plnění není součástí podvodu*“, bylo na ní, aby správnost jí vytýkaných skutečností vyvrátila. To se jí však nepodařilo. Za situace, kdy zde jsou nevyvrácené skutečnosti prokazující „*neobvyklost*“ postupu žalobkyně, objektivně nelze dospět k závěru, že žalobkyně „*přijala při výkonu své hospodářské činnosti přiměřená opatření, která od něj rozumně lze vyžadovat, aby zjistil, že jeho plnění není součástí podvodu*“.

VI.

Rozhodnutí soudu

80. Soud neshledal žádný ze žalobkyní uvedených žalobních bodů důvodným, a proto žalobu podle § 78 odst. 7 s.ř.s. zamítl, neboť není důvodná.

VII.

Odůvodnění neprovedení důkazů

81. Soud neprovedl žádný z žalobkyní navržených důkazů, neboť jejich provedení nebylo nezbytné k posouzení důvodnosti či nedůvodnosti žaloby.

VIII.

Náklady řízení

82. Podle § 60 odst. 1 s.ř.s. by měl právo na náhradu nákladů řízení žalovaný, když měl ve věci plný úspěch. Jelikož žalovanému žádné důvodně vynaložené náklady nevznikly, rozhodl

soud, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost. Kasační stížnost musí být podána do dvou týdnů po doručení rozsudku. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu; lhůta je zachována, byla-li kasační stížnost podána u Krajského soudu v Plzni.

Plzeň 30. dubna 2019

Mgr. Alexandr Krysl v.r.
předseda senátu