



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Ludmily Sandnerové a soudkyň Mgr. Ivety Postulkové a JUDr. Petry Kamínkové ve věci

žalobce: **Trading PPM, s.r.o.**, IČO 26805367
sídlem Chudenická 1059/30, 102 00 Praha 10
zastoupený advokátem JUDr. Jakubem Hlínou
sídlem Havlíčkova 1680/13, 110 00 Praha 1

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 30. 8. 2019 č. j. 35872/19/5300-21444-711428,

takto:

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

Odůvodnění:

1. Žalobou podanou u Městského soudu v Praze se žalobce domáhá zrušení shora označeného rozhodnutí, jímž žalovaný potvrdil 21 rozhodnutí Finančního úřadu pro hlavní město Prahu (dále též „*správce daně*“) specifikovaná pod bodem 2. tohoto rozsudku.
2. Správce daně vydal tato rozhodnutí:
 - dodatečný platební výměr č. j. 794667/18/2004-52524-110582 ze dne 6. 2. 2018, kterým byla doměřena daň z přidané hodnoty (dále též „*DPH*“) za zdaňovací období říjen 2013 ve výši 1 105 569 Kč a stanoveno penále ve výši 221 113 Kč,
 - dodatečný platební výměr č. j. 794842/18/2004-52524-110582 ze dne 5. 2. 2018, kterým byla doměřena DPH za zdaňovací období leden 2014 ve výši 252 239 Kč a stanoveno penále ve výši 50 447 Kč,
 - dodatečný platební výměr č. j. 794903/18/2004-52524-110582 ze dne 5. 2. 2018, kterým byla doměřena DPH za zdaňovací období únor 2014 ve výši 512 648 Kč a stanoveno penále ve výši 102 529 Kč,

- dodatečný platební výměr č. j. 795189/18/2004-52524-110582 ze dne 6. 2. 2018, kterým byla doměřena DPH za zdaňovací období březen 2014 ve výši 1 771 902 Kč a stanoveno penále ve výši 354 380 Kč,
- dodatečný platební výměr č. j. 795225/18/2004-52524-110582 ze dne 5. 2. 2018, kterým byla doměřena DPH za zdaňovací období duben 2014 ve výši 801 717 Kč a stanoveno penále ve výši 160 343 Kč,
- dodatečný platební výměr č. j. 795276/18/2004-52524-110582 ze dne 6. 2. 2018, kterým byla doměřena DPH za zdaňovací období květen 2014 ve výši 3 817 004 Kč a stanoveno penále ve výši 763 400 Kč,
- dodatečný platební výměr č. j. 795355/18/2004-52524-110582 ze dne 6. 2. 2018, kterým byla doměřena DPH za zdaňovací období červen 2014 ve výši 8 180 836 Kč a stanoveno penále ve výši 1 636 167 Kč,
- dodatečný platební výměr č. j. 795399/18/2004-52524-110582 ze dne 6. 2. 2018, kterým byla doměřena DPH za zdaňovací období červenec 2014 ve výši 2 599 622 Kč a stanoveno penále ve výši 519 924 Kč,
- dodatečný platební výměr č. j. 795450/18/2004-52524-110582 ze dne 6. 2. 2018, kterým byla doměřena DPH za zdaňovací období srpen 2014 ve výši 3 942 987 Kč a stanoveno penále ve výši 788 597 Kč,
- dodatečný platební výměr č. j. 795487/18/2004-52524-110582 ze dne 6. 2. 2018, kterým byla doměřena DPH za zdaňovací období září 2014 ve výši 7 010 079 Kč a stanoveno penále ve výši 1 402 015 Kč,
- dodatečný platební výměr č. j. 795521/18/2004-52524-110582 ze dne 6. 2. 2018, kterým byla doměřena DPH za zdaňovací období říjen 2014 ve výši 12 719 470 Kč a stanoveno penále ve výši 2 543 894 Kč,
- dodatečný platební výměr č. j. 795550/18/2004-52524-110582 ze dne 6. 2. 2018, kterým byla doměřena DPH za zdaňovací období listopad 2014 ve výši 10 335 551 Kč a stanoveno penále ve výši 2 067 110 Kč,
- dodatečný platební výměr č. j. 795666/18/2004-52524-110582 ze dne 6. 2. 2018, kterým byla doměřena DPH za zdaňovací období prosinec 2014 ve výši 10 279 827 Kč a stanoveno penále ve výši 2 055 965 Kč,
- dodatečný platební výměr č. j. 795926/18/2004-52524-110582 ze dne 6. 2. 2018, kterým byla doměřena DPH za zdaňovací období leden 2015 ve výši 10 052 620 Kč a stanoveno penále ve výši 2 010 524 Kč,
- dodatečný platební výměr č. j. 796018/18/2004-52524-110582 ze dne 6. 2. 2018, kterým byla doměřena DPH za zdaňovací období únor 2015 ve výši 11 295 196 Kč a stanoveno penále ve výši 2 259 039 Kč,
- platební výměr č. j. 846194/18/2004-52524-110582 ze dne 6. 2. 2018, kterým byla vyměřena DPH za zdaňovací období březen 2015 ve výši 13 598 197 Kč,
- platební výměr č. j. 846250/18/2004-52524-110582 ze dne 6. 2. 2018, kterým byla vyměřena DPH za zdaňovací období duben 2015 ve výši 14 886 588 Kč,
- platební výměr č. j. 846336/18/2004-52524-110582 ze dne 6. 2. 2018, kterým byla vyměřena DPH za zdaňovací období květen 2015 ve výši 13 824 169 Kč,
- platební výměr č. j. 846392/18/2004-52524-110582 ze dne 6. 2. 2018, kterým byla vyměřena DPH za zdaňovací období červen 2015 ve výši 18 281 294 Kč,
- dodatečný platební výměr č. j. 796570/18/2004-52524-110582 ze dne 6. 2. 2018, kterým byla doměřena DPH za zdaňovací období červenec 2015 ve výši 8 570 972 Kč a stanoveno penále ve výši 1 714 194 Kč,

- dodatečný platební výměr č. j. 796610/18/2004-52524-110582 ze dne 6. 2. 2018, kterým byla doměřena DPH za zdaňovací období srpen 2015 ve výši 13 146 173 Kč a stanoveno penále ve výši 2 629 234 Kč, (dále též „platební výměry“).

3. Proti těmto rozhodnutím žalobce brojí podanou žalobou. V ní žalobce, obchodník s chlazenými a mraženými potravinami, zejména s kuřecím masem (dále též „zboží“), nesouhlasí se závěry napadeného rozhodnutí.
4. Žalobce namítá, že žalovaný aniž přezkoumal postup správce daně a odvolací důvody, zabýval se toliko hodnocením přepisu komunikace mezi žalobcem a jeho odběratelem korporací Kovář plus s.r.o. (dále též „Kovář plus“) prostřednictvím aplikace WhatsApp získané z trestního spisu vedeného Celní správou České republiky (dále též „komunikace“).
5. Žalobce nesouhlasí s bodem 66. napadeného rozhodnutí, v něm žalovaný po doplněném dokazování prostřednictvím komunikace posoudil skutkový stav odlišně od správce daně a nesprávně dovodil „určitý názorový posun“, že žalobce byl přímým organizátorem podvodného řetězce od nákupu zboží v zahraničí po dodání odběrateli Kovář plus.
6. Žalobce se neztotožňuje s úvahou žalovaného, že dodavatelé: FerroX Opportunities SE, DIČ: CZ01570161 (dále jen „FERROX“), BLUE DIAMOND s.r.o., DIČ: CZ63672618 (dále jen „BLUE DIAMOND“), CAVRIAGO INVEST s.r.o., DIČ: CZ24302902 (dále jen „CAVRIAGO“), FINIKAS s.r.o., DIČ: CZ28603231 (dále jen „FINIKAS“), RH ROYAL cook s.r.o., DIČ: CZ28789610 (dále jen „RH ROYAL“), FEMAX, a.s., DIČ: CZ25364421 (dále jen „FEMAX“), MAX-International Trade s.r.o., DIČ: CZ24744786 (dále jen „MAX-INTERNATIONAL“), KBH spol. s r.o., DIČ: CZ15039668 (dále jen „KBH“) a ZANZI s.r.o., DIČ: CZ26434211 (dále jen „ZANZI“) (dále též souhrnně „dodavatelé“) byli v řetězci pouze nastrčení a neplnili v obchodu žádnou úlohu. Ani v přepisu komunikace se nezmiňuje, že by žalobce obchodoval přes „fiktivní“ prostředníky. Žalobce uvádí, že žalovaný na str. 17 napadeného rozhodnutí konstatuje, že dodavatelé nesli náklady spojené s přepravou zboží. Současně na str. 19 napadeného rozhodnutí žalovaný argumentuje protichůdně, a sice, že dodavatelé se na dodání zboží nepodíleli a dodávky zboží z jiného členského státu si žalobce zajišťoval sám. Podle žalobce přitom ze spisu vyplývá, že dopravu hradili a zajišťovali dodavatelé žalobce, nikoli žalobce. Pokud by role dodavatelů žalobce byla toliko fiktivní, nezajišťovali by přepravu zboží. Žalovaný tím nepřipustně zasáhl do řízení a do závěru o zapojení žalobce do podvodu na DPH. Žalobce též upozorňuje, že žalovaný z komunikace vadně aplikuje okolnosti týkající se vztahu žalobce – odběratel na vztah žalobce – dodavatel. Podle žalobce takový postup nemůže vést k prokázání objektivních okolností na dodavatelské straně řetězce. Pokud žalobce odběrateli sděloval, že někde v Evropě čekají kamióny se zbožím, chtěl po odběrateli, aby rychle uhradil zboží, jelikož na úhrady žalobce čekali dodavatelé. Pokud by žalobce skutečně celý řetězec „ovládal“, bylo by nelogické, aby vytvářel tlak na platbu za zboží, když dodavatelé byli podle žalovaného pouze „fiktivní“ a žalobce měl disponovat celým procesem od nákupu zboží z jiných členských států do jeho dodání do tuzemska. Současně takový závěr žalovaného je v rozporu s obsahem spisu, podle něhož se dodavatelé vyjadřovali ke vzájemné spolupráci s žalobcem, a potvrdili, že s jednatelem žalobce o prodeji zboží jednali, popsali i konkrétní obsah spolupráce (viz str. 19 Zprávy o daňové kontrole). Dále žalobce nesouhlasí s žalovaným, že o jeho „vůdčí“ roli v řetězci svědčí to, že dodavatelé nevyvíjeli žádnou činnost, zboží fyzicky nepřebírali, nekontrolovali, ani nevydávali, pouze

jej přefakturovali. K takovéto úvaze dospěl správce daně bez opory v provedeném dokazování, aniž vyslechl dodavatele. Žalovaný jeho závěry pouze převzal a dodavatelské vztahy žalobce hodnotil na základě komunikace žalobce s jeho odběratelem. Pokud by žalovaný argumentoval, že žalobce mohl výslech svědků navrhnout, pak důkazní břemeno o zapojení žalobce do podvodného řetězce leží na správci daně. Žalobce se neztotožňuje se žalovaným, který z komunikace nesprávně dovodil, že žalobce zboží poptával přímo u obchodníků v jiných členských státech, a nikoliv od svých dodavatelů. Podle žalobce nic takového z přepisu komunikace ani z jiného důkazu nevyplývá. Žalobce některé členské státy zmiňuje z důvodu zjištění země původu zboží, což musel hlásit pod peněžitou sankcí veterinární inspekci. Podle žalobce žalovaný nesprávně posoudil skutkový stav, hodnocené důkazy interpretoval toliko v neprospěch žalobce, napadené rozhodnutí je proto nepřezkoumatelné a nezákonné. Žalobce tvrdí, že žalovaný neprokázal daňový podvod a neidentifikoval jednoznačně chybějící daň. Nesouhlasí proto s žalovaným, který na str. 14 a 15 napadeného rozhodnutí uvádí, že dodavatelé neuhradili svou daňovou povinnost. Takto obecné konstatování nezmiňuje, zda dodavatelé nehradili žádnou daňovou povinnost, či zda ji hradili částečně, neuvádí výši chybějící daně, ani se nezabývá rozdílností důvodů, pro které nebyla daň uhrazena, proto napadené rozhodnutí není přezkoumatelné. Žalobce nesouhlasí s úvahami žalovaného na str. 19 napadeného rozhodnutí o nestandardních okolnostech na straně dodavatelů. Správce daně i žalovaný považují dodavatele za extrémně rizikové obchodní společnosti s řadou nestandardních znaků svědčících o jejich možném zapojení do daňového podvodu. Orgány finanční správy tvrdí, že žalobce nebyl při jejich výběru jako svých obchodních partnerů dostatečně obezřetný, přitom jim přidělily daňová identifikační čísla a registraci k DPH, která v době obchodování byla platná. Podle žalobce je podstatné, zda o záměrném neplnění povinností či chování subjektů z předchozích článků podvodného řetězce, mohl vědět či věděl (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 7. 2018 č. j. 5 Afs 252/2017-31). V době uplatnění odpočtu byl žalobce v dobré víře, v době uzavírání smluv nevěděl, že zboží bylo přeprodáváno. To se dozvěděl od správce daně při daňové kontrole. K tomuto žalobce odkazuje na judikaturu Soudního dvora evropské unie (dále též „SDEU“), podle níž plátcí daně nelze přičítat k tíži, že o svém obchodním partnerovi si nezjišťoval a neověřoval informace. Jejichž zjišťování plátcí daně nepřísluší a k realizaci plnění není obvykle nutné. V rámci zásady proporcionality nelze po plátcích daně požadovat prokázání těch skutečností, které není v jeho silách reálně zjišťovat, či by to bylo nadměrně obtížné. Žalobce proto není povinen ani oprávněn ověřovat, zda a jak jeho dodavatelé plní své daňové povinnosti, k tomu nemá žádný právní titul. Jedinou možností k ověření solidnosti dodavatele je podle žalobce lustrace v registru nespolehlivých plátců, ve kterém v době uskutečnění obchodních transakcí nikdo z dodavatelů nebyl evidován (viz rozsudky SDEU ze dne 31. 1. 2013 ve věci C-643/11, nebo Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 4. 2005 č. j. 2 Ans 1/2005-57, anebo Městského soudu v Praze č. j. 11 Af 50/2016-60). Žalobci se tak kladou k tíži okolnosti stojící mimo jeho sféru. Prokázání účasti plátce daně na podvodu leží na správci daně (viz rozhodnutí SDEU ze dne 6. září 2012 ve věci C-324/11), což v daném případě správce daně neprokázal. Podle žalobce je to žalovaný, kdo neunesl důkazní břemeno, neboť neprokázal, že o daňovém podvodu žalobce vědět měl či mohl. Žalobce k důkazní povinnosti správce daně odkazuje na rozhodnutí Soudního dvora evropské unie (dále též „SDEU“) ve spojených věcech C-80/11 a C-354/03142/11, či další judikaturu Nejvyššího správního soudu a Krajského soudu v Praze.

7. Žalobce dále poukazuje na to, že z přepisu komunikace je seznatelné, že odběratel Kovář plus po něm požaduje snížit cenu. Žalobce na to reaguje, že není schopen již nízkou cenu snížit (viz komunikace ze dne 20. 10. 2015). Podle žalobce se žalovaný nezabýval problematikou tvorby cen (byť ceny jednatele žalobce zmiňuje v přepisu komunikace), za které žalobce pořídil zboží od svých dodavatelů, ačkoli výrazně podhodnocená cena může být známkou existence daňového podvodu. Žalovaný neprovedl úvahu o ceně, toliko porovnal cenu, za kterou žalobce nakoupil a prodal. Žalobce nesouhlasí se žalovaným, který za důkaz účelovosti obchodního řetězce bez podnikatelského ratia považoval skutečnost, že dodavatel žalobce byl na vybraných transakcích ztrátový. Žalobce však zboží od svých dodavatelů odebíral za tržní ceny a na každé dodávce realizoval přiměřenou marži. Žalobce též poukazuje na to, že žalovaný pod bodem 90. napadeného rozhodnutí použil termín *standardní ceny*, aniž by jej definoval. Dále uvádí, že napadené rozhodnutí neobsahuje analýzu průměrných cen obchodovatelného zboží v daném čase a místě. Jedná se proto o spekulace bez reálného podkladu. Žalovaný rovněž neřeší otázku vědomosti žalobce o této skutečnosti. I z tohoto důvodu považuje žalobce napadené rozhodnutí za nepřezkoumatelné, a tudíž nezákonné.
8. Žalobce upozorňuje, že žalovaný v případě dodavatele MAX – INTERNATIONAL zjistil „podvodné jednání“ a optimalizaci daňové povinnosti „fiktivními“ přijatými zdanitelnými plněními, aniž by uvedená tvrzení dále rozváděl (např. o jaká fiktivní plnění se mělo jednat a jak případná existence fiktivních zdanitelných plnění přijatých dodavatelem MAX – INTERNATIONAL souvisí s žalobcem). Žalobce proto nesouhlasí se žalovaným, že by jmenovaný dodavatel nepřiznal nebo neuhradil DPH. Závěry ohledně chybějící daně u tohoto dodavatele jsou nepřezkoumatelné. Pokud by i bylo prokázáno, že některý z dodavatelů žalobce svou daňovou povinnost nesplnil, není z napadeného rozhodnutí patrná souvislost mezi chybějící daní a jednáním žalobce. Žalobce také poukazuje na to, že žalovaný neprovedl žalobcem navržené důkazy na podporu tvrzení žalobce, čímž nezákonně omezil žalobce na jeho právech a objektivně nezjišťoval skutkový stav.
9. Žalovaný v písemném vyjádření navrhuje zamítnutí žaloby jako nedůvodné. Odkazuje na napadené rozhodnutí, v němž potvrdil závěr správce daně, že žalobce o své účasti na plněních zasažených podvodem na DPH vědět měl a po doplnění dokazování v odvolacím řízení dovodil, že žalobce nákup zboží i organizoval. Nejedná se o odlišné posouzení věci, ani o zásah do stávajícího řízení, postup proběhl v souladu se zákonem. Napadené rozhodnutí je postaveno na dokazování správce daně doplněném o vyhodnocení komunikace. Žalovaný uvádí, že žalobce nekonkretizuje, které jeho odvolací námítky měl opomenout. Z komunikace i z dalších důkazů nevyplývá pouhé povědomí žalobce o původu zboží, nýbrž skutečnost, že žalobce organizoval nákup zboží z jiného členského státu. V napadeném rozhodnutí žalovaný konstatoval, že komunikace mezi jednatelem žalobce a jednatelem odběratele Kovář potvrzuje obsah Zprávy o daňové kontrole. Jednatel žalobce zboží nakupoval a zajišťoval v jiném členském státě (Nizozemí, Dánsko a Maďarsko), poptával jej u obchodníků v jiných členských státech, ačkoli podle daňových tvrzení měl jej odebírat v tuzemsku od tuzemských dodavatelů (shora jmenovaných). Žalobce ovlivňoval i financování nákupu zboží a jeho fyzický tok, neboť věděl, že kamiony přepravují zboží z jiného členského státu přímo do skladů, v nichž zboží skladoval žalobce jako ukladatel. Žalobce věděl, že jeho dodavatelé do jednotlivých dodávek vůbec nezasahují, po odběrateli žádal zaplacení faktur, aby je mohl hradit subjektům do jiného členského státu, organizoval přepravu zboží z jiného členského státu,

a uváděl odběrateli, kde mu v jiném členském státě stojí kamiony nebo kde je nakládá. Organizoval také nákup zboží v jiném členském státě, když v komunikaci uvádí, že zboží v jiném členském státě prodali někomu jinému nebo jakou mu v jiném členském státě nabízí cenu. Žalobce neměl s dodavatelem uzavřené písemné smlouvy o dodávkách zboží, což je považováno za neobvyklé s přihlédnutím hodnotě jednotlivých dodávek i ke skutečnosti, že dodavatelé (všichni shora uvedení – viz 6. bod tohoto rozsudku) byli pro žalobce novými obchodními partnery. Žalobce přestřel skutečnosti, které měly souvislost se vztahem žalobce k jeho dodavatelům i k jeho odběratelům. K neodvedení daně nedošlo v důsledku pouhého podnikatelského selhání, popř. z jiného omluvitelného důvodu, nýbrž v důsledku podvodného jednání. I když v přepisu komunikace nezaznělo výslovně, že žalobce obchodoval přes fiktivní obchodníky, z komunikace však takové skutečnosti vyplývají. Např. pokud žalobce tvrdí odběrateli, že v Evropě čekají kamiony se zbožím, aby jej motivoval k provedení úhrady za zboží, tak aby sám mohl uhradit nakupované zboží z jiného členského státu. Z kontextu komunikace plyne, že žalobce u zboží dodávaného odběrateli organizoval dopravu, i že zboží do jiného členského státu také hrátil.

10. Žalovaný otázku cenotvorby neshledal rozhodnou, vědomá účast žalobce na podvodu nebyla z tohoto důvodu dovozována. Otázku porovnání cen uvedl žalovaný jako jednu z více popisovaných nestandardností, na základě nichž dovedl, že došlo k podvodu na DPH. Současně připomněl, že dodavatelé žalobce nesli také náklady spojené s přepravou zboží, což nerentabilitu obchodních transakcí prohlubuje. Na základě celkového hodnocení konstatoval, že cenová strategie žalobce je v běžném obchodním styku ekonomicky likvidační a z dlouhodobého hlediska postrádá smysl. Žalovaný si je vědom, že může vyvstat situace nižších prodejních cen, v porovnání s běžným podnikatelským prostředím se však jedná o nestandardnost. Dále žalovaný poukazuje na napadené rozhodnutí, kde termín standardní ceny v užitém kontextu musel být žalobci znám z dovoditelného smyslu. Podle žalovaného dodavatelé představovali uměle vložené články, jejich úloha spočívala v zajištění pozice prvního pořizovatele zboží z jiného členského státu, ve snížení ceny zboží v řetězci, jeho přefakturaci žalobci, a tím umožnění získat daňovou výhodu v rámci podvodného jednání.
11. Žalovaný se ztotožňuje se žalobcem, že důkazní břemeno stran vědomosti žalobce o účasti na podvodu leželo na straně žalovaného. Ten jej však na základě provedení dokazování unesl a žalobce nebyl ve svých důkazních návrzích jakkoliv omezen. Žalovaný nesouhlasí, že by nepřezkoumával postup správce daně. Odkazuje na napadené rozhodnutí, ze kterého vyplývá, že rozhodnutí správce daně podrobil přezkumu. Žalovaný konstatuje, že splnil povinnost postavit najisto, na jakých skutkových okolnostech daňový podvod spočíval. Prokázal neuhrazení daně přímými dodavateli žalobce, i nestandardní okolnosti, které svědčily o tom, že k neodvedení daně došlo z důvodu podvodného jednání. Žalovaný u jednotlivých okolností předesílal, k jakým konkrétním odběratelům se vztahují. Ohledně rozdílnosti důvodů, pro které jednotliví dodavatelé neuhradili daň, žalovaný uvádí, že není vyžadováno prokazování důvodu, pro které nebyla chybějící daň uhrazena, nýbrž je vyžadováno prokázání okolností, svědčících, že k neodvedení daně došlo z důvodu podvodného jednání. Jelikož odvolací řízení navazuje na řízení prvostupňové, s nímž tvoří nedílnou součást, žalovaný též odkazoval na rozhodnutí správce daně, resp. na Zprávu o daňové kontrole. Obdobně uvádí i k dodavateli MAX-INTERNATIONAL. Souvislost fiktivních plnění přijatých touto společností se žalobcem rovněž definoval. Na přijatém

závěru nemění ničeho ani skutečnost, že daňová povinnost odběratele MAX-INTERNATIONAL měla být snížena o fiktivní plnění.

12. Podle žalovaného nebylo žalobci kladeno za vinu, že by registrace jeho dodavatelů k DPH v době obchodování nebyla platná, v rámci nestandardních okolností bylo pouze uvedeno, že registrace je již zrušena. Žalobcem zmiňovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 7. 2018 č. j. 5 Afs 252/2017-31 není na věc aplikovatelný, závěry v něm uvedené žalovaný neporušil. Žalobcem uvedené udělení registrace k DPH dodavatelům není zásadní skutečností při posuzování oprávněnosti nároku na odpočet, resp. při prokazované vědomosti účasti žalobce na daňovém podvodu. Skutečnosti, o kterých v době obchodování žalobce nevěděl, mu nejsou přičítány k tíži. Naopak objektivní okolnosti, které musely být žalobci známy v době obchodování, vytváří ve svém souhrnu celkový obraz o tom, že žalobce věděl nebo musel vědět o svém zapojení do daňového podvodu. K námitce, že nebyly provedeny navržené důkazy, žalovaný uvádí, že žalobce tento bod nekonkretizuje. Odmítnutí návrhu na výslech E. O. odůvodnil v napadeném rozhodnutí.
13. Žalobce v replice argumentuje shodně jako v žalobě, nad rámec uvedeného doplňuje, že mezi dodavateli a odběratelem žádné závazkové vztahy nebyly ani spolu nekomunikovali. Informace o zboží byly předávány ze strany dodavatelů žalobci, který informoval odběratele. Žalobce od dodavatelů shromažďoval informace, které předal odběrateli. Požadavky odběratele předával dodavatelům jako své vlastní, neboť zodpovídal za splnění závazku. Uzavíral smlouvy o skladování, jelikož zboží měl od více dodavatelů, aby zboží kumuloval na jednom místě a mohl je expedovat odběrateli. Žalobce požadoval vyslechnout dodavatele, což orgány finanční správy odmítly provést.
14. Soud, na žádost žalobce o projednání předmětné věci v rámci ústního jednání, nařídil jednání na den 16. 12. 2022 (zástupci žalobce bylo vyrozumění k jednání doručeno dne 22. 11. 2022). Dne 23. 11. 2022 byla soudu doručena žádost zástupce žalobce o odročení nařízeného jednání *„vzhledem k dlouhodobě plánované zahraniční cestě, když klient v této věci trvá na osobní účasti zplnomocněného zástupce JUDr. Jakuba Hlíny“*. Téhož dne, dne 23. 11. 2022, soud vyzval zástupce, aby svou žádost doložil. Tato výzva byla doručena zástupci žalobce téhož dne, dne 23. 11. 2022.
15. Jelikož v soudem poskytnuté lhůtě zástupce žalobce nic soudu nedoložil, dne 5. 12. 2022 soud z veřejně přístupných informačních zdrojů ověřil, že zástupce žalobce, advokát, je společníkem kanceláře Clay&Partners, advokátní kancelář s.r.o., s pěti koncipienty (podle webových stránek České advokátní komory). Dále zjistil, že kancelář, v níž zástupce žalobce působí, je *„advokátní kancelář se specializací zejména na daňové a obchodní právo. CLAY & Partners není další z řady dynamicky se rozvíjejících advokátních kanceláří zaměřených se „na všechno“. Jsme přesvědčeni, že správnou cestou je specializace tak, aby klient obdržel službu maximální kvality. Při poskytování právních služeb vycházíme z dlouholeté orientace našich členů na danou problematiku a jsme tak schopni klientům poskytnout službu, kterou od kvalifikovaného právního rádce očekává.“* Jmenovaná advokátní kancelář se specializuje na *„daňové spory“*. Uvádí, že *„naši doménou je zastupování domácí a zahraniční klientely ve všech fázích daňového řízení včetně navazujícího soudního řízení. Jsme si vědomi časové náročnosti daňových řízení, jsme však přesvědčeni, že má smysl se bránit. Máme za sebou úspěšné spory klientů s finanční správou v hodnotě přesahující 1 mld. korun.“* Soud ověřil dále, že kancelář disponuje týmem osmi specialistů jmenovaných na webových stránkách kanceláře (www.claylegal.cz), a má i dvě pobočky, a to v Praze a v Brně.

16. Dne 7. 12. 2022 byly doručeny soudu odletové pokyny od cestovní kanceláře X, že od 11. 12. 2022 do 18. 12. 2022 má zástupce žalobce s rodinou odlétat do X, a proto „žádá o odročení jednání nařízeného na den 16. 12. 2022 vzhledem k dlouhodobě plánované zahraniční cestě, když klient v této věci trvá na osobní účasti zplnomocněného zástupce JUDr. Jakuba Hlíny“.
17. Dne 14. 12. 2022 z datové schránky zaslal zástupce žalobce na hlavičkovém papíře kanceláře žádost o odročení jednání, v níž opakuje, že je „na dlouhodobě plánované zahraniční cestě, když klient v této věci trvá na osobní účasti zplnomocněného zástupce JUDr. Jakuba Hlíny“.
18. Soud konstatuje, že předpokladem odročení jednání na návrh účastníka řízení je omluva z jednání, která je včasná a podána z omluvitelného důvodu.
19. V posuzovaném případě požádal zástupce žalobce o odročení jednání včas (dne 23. 11. 2022), v soudem určené lhůtě nic nedoložil. Následně dne 7. 12. 2022 doložil odletové pokyny, z nichž nelze ověřit, kdy byla dovolená zástupcem žalobce zaplacená, zda to bylo před nařízením soudního jednání či po něm. Odletové pokyny soud neshledal omluvitelným důvodem bránícím projednání věci dne 16. 12. 2022 ve smyslu § 50 s. ř. s., a to zejména s přihlédnutím k citované prezentaci advokátní kanceláře, která se specializuje na daňové právo, disponuje osmi specialisty jmenovanými na webových stránkách advokátní kanceláře, která má dvě pobočky. Nadto zástupce žalobce komunikoval se soudem ze své datové schránky s podáním na hlavičkovém papíře v době, kdy měl být na dovolené v zahraničí (podle odletových pokynů), přitom palubní lístek o tom, že odletěl, k podání ze dne 14. 12. 2022, což bylo v době, kdy měl být již v zahraničí, nepřipojil. Soudu nebylo doloženo, z jakého důvodu nebylo ve věci zvoleno substituční zmocnění (advokátní kancelář disponuje dvěma kanceláři a z prezentace kanceláře je zřejmé, že má k dispozici více odborníků na daňovou problematiku). I když zástupce žalobce tvrdí, že *klient v této věci trvá na osobní účasti zplnomocněného zástupce JUDr. Jakuba Hlíny*, takovou skutečnost ničím nedoložil. Z plné moci založené v soudním spisu na č. l. 79 naopak vyplývá, že žalobce jako klient souhlasí se substitučním zmocněním, neboť obsahuje žalobcem podepsaný text: „beru na vědomí, že zmocněný advokát je oprávněn si ustanovit za sebe zástupce a pokud jich ustanoví více, souhlasím, aby každý z nich jednal samostatně“. Z citovaného soud seznal, že žalobce jako klient netrvá na výlučném zastoupení toliko jmenovaného zástupce, je srozuměn s tím, že jej může nahradit substitut.
20. S ohledem na shora uvedené soud tvrzení zástupce žalobce neshledal omluvitelným důvodem bránícím projednání věci dne 16. 12. 2022 ve smyslu § 50 s. ř. s. a věc tohoto dne projednal.
21. Lze připomenout, že není povinností soudu, aby uvědomoval žadatele o tom, zda se bude jednání konat či bude na jeho návrh odročeno. Je věcí omlouvajícího se zástupce, aby se sám a zavčas o (ne)konání jednání informoval, popř. tomu přizpůsobil režim svého pracovního dne. Blíže soud odkazuje na usnesení Ústavního soudu ze dne 16. 8. 2022 sp. zn. I. ÚS 1380/22 či nálezy Ústavního soudu sp. zn. III. ÚS 68/97 či III. ÚS 3736/11).
22. Dne 16. 12. 2022 se konalo u Městského soudu v Praze jednání, k němuž se za žalobce nikdo nedostavil, ačkoli bezprostředně před jednáním soud ověřoval, zda se nedostaví k jednání za zástupce substitut. Žalovaný setrval na své argumentaci. Soud zamítl návrh na provedení listinných důkazů žalobce (na str. 2 a 12 žaloby) pro nadbytečnost, neboť tyto listiny jsou součástí správního spisu, z něhož soud vychází. Důkazy, které byly provedeny

ve správním řízení, soud sice podle § 77 odst. 2 s. ř. s. může zopakovat a eventuálně je i přehodnotit, avšak v projednávaném případě neshledal soud důvod k jejich zopakování či přehodnocení. Návrh žalobce na slyšení svědka (E. O.) soud rovněž zamítl pro nadbytečnost, jeho provedení by nemohlo vyvrátit skutečnosti prokázané listinnými důkazy, včetně písemného přepisu komunikace mezi jednatelem žalobce a jednatelem odběratele Kovář plus, založenými ve správním spisu (viz níže).

23. Soud přezkoumal žalobou napadené rozhodnutí v rozsahu uplatněných žalobních bodů, kterými je vázán (§ 75 odst. 2 věta první s. ř. s.), a vycházel přitom ze skutkového i právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 odst. 1 s. ř. s.) a shledal, že žaloba důvodná není.
24. Ze správního spisu vyplývají tyto podstatné skutečnosti.
25. Dne 23. 6. 2015 správce daně výzvou zahájil postup k odstranění pochybností za zdaňovací období měsíce dubna roku 2015. Dne 22. 7. 2015 správce daně výzvou zahájil postup k odstranění pochybností za zdaňovací období měsíce května roku 2015.
26. Dne 10. 9. 2015 oba zahájené postupy k odstranění pochybností ukončil (překlopil) a zahájil u žalobce daňovou kontrolu daně z přidané hodnoty (dále též „DPH“) i u dosud nevyměřené daně za zdaňovací období měsíce června roku 2015.
27. Dne 9. 12. 2015 při ústním jednání zahájil správce daně daňovou kontrolu i za zdaňovací období měsíců října roku 2013, ledna až prosince roku 2014, ledna až března roku 2015 a července až srpna roku 2015, v případě zdaňovacího období měsíce března roku 2015 i dosud nevyměřené daně.
28. Dne 25. 1. 2018 správce daně ukončil daňové kontroly projednáním zprávy o daňové kontrole č. j. 12026/18/3309-60562-701442 (dále též „Zpráva o daňové kontrole“). Na jejím podkladě vydal platební výměry, v nich žalobci odepřel nárok na odpočet daně ve výši v nich uvedené.
29. Po vydání platebních výměrů správce daně obdržel z trestního spisu vedeného Celní správou České republiky přepis komunikace přes aplikaci WhatsApp mezi jednatelem žalobce a jednatelem odběratele Kovář plus, kterou postoupil žalovanému.
30. Dne 23. 7. 2019 byl žalobce podle § 115 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále též „daňový řád“) seznámen žalovaným se skutečnostmi zjištěnými v rámci odvolacího řízení (dále též „Seznámení“).
31. Ve dnech 8. 8. 2019 a 28. 8. 2019 žalobce písemně reagoval na předchozí výzvu k vyjádření se k Seznámení v rámci odvolacího řízení.
32. Žalovaný dne 30. 8. 2019 napadeným rozhodnutím potvrdil platební výměry správce daně. Tzv. vědomostním testem zjišťoval, zda lze žalobce považovat za účastníka podvodu na DPH. Pokud by nebylo dostatečně prokázáno, že o zapojení do obchodní transakce zasažené podvodem žalobce vědět měl a mohl, pouhá existence daňového podvodu by neumožnila žalobci odepřít nárok na odpočet DPH. Byla proto zkoumána existence objektivních okolností ve svém souhrnu, která jednotlivě nepůsobí nijak závažně, též i přepis komunikace. Žalovaný přezkoumal odvoláním napadené platební výměry a podrobně rozvedl jednotlivé kroky testu podle rozhodovací činnosti SDEU, který je v případě odepření nároku na odpočet DPH nutné dodržet. Předmětná přijatá plnění byla poskytována v řetězci společností zasaženém podvodem na DPH, o kterém vzhledem

k objektivním okolnostem žalobce vědět měl a mohl. Nárok na odpočet daně nemůže být přiznán tomu, kdo jej uplatnil podvodným způsobem. Podle žalovaného působil žalobce na pozici *buffera*, který pořizoval zboží od tuzemských dodavatelů stojících na pozici *missing trader*. Žalobce měl v posuzovaných případech zastřít přímé obchodní vazby svého největšího odběratele Kovář plus na dodavatele z jiných členských států. Odběratel Kovář plus dále dodával zboží v tuzemsku i do jiných členských států a na své pozici brokera čerpal výhody plynoucí z obchodních řetězců. Stěžejním bylo zjištění, že žalobce s ohledem na okolnosti případu o podvodném jednání vědět měl a mohl. Žalovaný závěry Zprávy o daňové kontrole potvrdil i prostřednictvím vyhodnocení přepisů komunikace (přes aplikaci WhatsApp) doplněných v rámci odvolacího řízení se závěrem o organizování takovýchto obchodů ze strany žalobce.

33. Městský soud v Praze posoudil věc takto:
34. Před vlastním posouzením věci soud připomíná, že podle ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu soudy nemusí nutně reagovat na každý dílčí argument uvedený v žalobě. Jejich úkolem je vypořádat se s obsahem a smyslem žalobní argumentace (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 4. 2014 č. j. 7 As 126/2013-19). Podstatné je, aby soud v odůvodnění rozhodnutí postihl všechny stěžejní námitky účastníka řízení, což může v některých případech konzumovat i reakce na některé dílčí a související námitky (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 4. 2014 č. j. 7 Afs 85/2013-33). Soud rovněž může pro stručnost odkázat na část odůvodnění rozhodnutí správního orgánu, s nímž se ztotožní. Jak k tomuto přiléhavě uvádí Ústavní soud, „[n]ení porušením práva na spravedlivý proces, jestliže obecné soudy nebudují vlastní závěry na podrobné oponentuře (a vyvracení) jednotlivě vznesených námitek, pakliže proti nim staví vlastní ucelený argumentační systém, který logicky a v právu rozumně vyloží tak, že podpora správnosti jejich závěrů je sama o sobě dostatečná“ (nálezn ze dne 12. 2. 2009 sp. zn. III. ÚS 989/08, bod 68; srov. též rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 3. 2015 č. j. 9 As 221/2014-43, ze dne 29. 3. 2013 č. j. 8 Afs 41/2012-50, ze dne 6. 6. 2013 č. j. 1 Afs 44/2013-30, ze dne 3. 7. 2013 č. j. 1 As 17/2013-50, nebo ze dne 25. 2. 2015 č. j. 6 As 153/2014-108). Stejně závěry se pak vztahují i k rozhodování druhostupňového správního orgánu. Městský soud v intencích ustálené rozhodovací praxe správních soudů uvádí, že žalovaný nemusel reagovat na každý dílčí argument žalobce, přesto však všechny námitky řádně vypořádal.
35. Současně soud uvádí, že pro řízení o přezkoumání správního rozhodnutí soudem platí dispoziční zásada [§ 71 odst. 1 písm. d) a § 75 odst. 2 věta první s. ř. s.], proto obsah a kvalita žaloby v podstatě předurčují obsah a kvalitu rozhodnutí soudu (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 6. 2005 č. j. 7 Afs 104/2004-54).
36. Předmětem sporu v dané věci je posouzení, zda žalobce se účastnil podvodu na DPH, zda mu nárok na něj byl oprávněně odepřen.
37. Předně soud uvádí, že daňové řízení je ovládáno zásadou, že daňový subjekt má povinnost jednak přiznat daň (*břemeno tvrzení*) a jednak toto tvrzení prokázat (*břemeno důkazní*). Podle § 72 odst. 1 ZDPH má plátce daně nárok na odpočet DPH, pokud přijatá zdanitelná plnění použije pro uskutečnění své ekonomické činnosti. Vznik nároku na odpočet DPH prokazuje plátce v první řadě daňovým dokladem ve smyslu § 73 ZDPH. Jak bylo opakovaně judikováno Nejvyšším správním soudem a Ústavním soudem, prokazování nároku na odpočet DPH je prvotně záležitostí dokladovou, ale současně je třeba respektovat soulad s faktickým stavem.

38. Jak vyplývá např. z nálezů Ústavního soudu ze dne 15. 5. 2001 sp. zn. IV. ÚS 402/99, a ze dne 11. 2. 2008 sp. zn. I. ÚS 1841/07, důkaz daňovým dokladem je pouze formálním důkazem dovršujícím hmotněprávní aspekty skutečného provedení zdanitelného plnění. Jestliže např. zdanitelné plnění nebylo uskutečněno, nemůže být důkazní povinnost naplněna pouhým předložením, byť formálně správného, daňového dokladu. K unesení důkazního břemene proto nemusí vždy stačit předložení formálně bezvadných daňových dokladů či jiných listin, byť se všemi zákonem vyžadovanými náležitostmi. Prokazuje-li daňový subjekt nárok na osvobození od DPH formálně bezvadnými písemnými prohlášeními a daňovými doklady, ale zároveň existují pochybnosti o faktickém stavu, je na daňovém subjektu, aby prokázal existenci podmínek, za nichž mu vzniká nárok na odpočet DPH. Správce daně je oprávněn nárok na odpočet DPH neuznat za situace existence daňového dokladu předloženého plátcem daně, pokud zjistí skutečnosti, které uplatnění takového nároku vylučují (viz např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 10. 2006 č. j. 2 Afs 7/2006-107, a ze dne 30. 6. 2010 č. j. 8 Afs 14/2010-195).
39. Ve smyslu konstantní judikatury SDEU a Nejvyššího správního soudu, jedním z případů, kdy může dojít k neuznání nároku na odpočet DPH, je odhalení existence tzv. řetězového obchodu, jehož cílem je pouhé vylákání nadměrného odpočtu ze státního rozpočtu. Za takový řetězec lze považovat situaci, kdy se na získání výhody na dani podílí více než dva subjekty v řetězci za sebou a předmětem obchodování je zboží nebo služba, která je postupně bezdůvodně nadhodnocená, případně předmět obchodování je poskytnut za běžnou cenu, ale jeden z článku řetězce neodvede DPH a další článek řetězce legálně uplatňuje nárok na její odpočet, v daném případě je zjištěna cena nízká. V případě, že se daňový subjekt účastní některého z uvedených typů řetězců, má nárok na odpočet DPH pouze za situace, že o záměru spáchat podvod na DPH nevěděl, a ani, s přihlédnutím ke všem objektivním okolnostem, vědět nemohl. Tento závěr vyplývá např. z rozsudků SDEU ze dne 6. 6. 2006 ve spojených věcech C-439/04 (*Axel Kittel*) a C-440/04 (*Recolta Recycling*), či ze dne 29. 4. 2004 ve spojených věcech C-487/01 (*Gemeente Leusden*) a C-7/02 (*Holin Groep BV cs*) atp. Jak uvedl SDEU v rozsudku ze dne 6. 6. 2006 ve spojených věcech C-439/04 (*Axel Kittel*) a C-440/04 (*Recolta Recycling*), „Je tedy věcí vnitrostátního soudu odmítnout přiznat nárok na odpočet, pokud je s přihlédnutím k objektivním skutečnostem prokázáno, že osoba povinná k dani věděla nebo měla vědět, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH, a to i tehdy, pokud dotčené plnění splňuje objektivní kritéria, na základě kterých jsou založeny pojmy „dodání zboží uskutečněné osobou povinnou k dani, jednající jako taková,“ a „hospodářská činnost“. Z výše uvedeného vyplývá, že na otázky je třeba odpovědět tak, že pokud je dodání uskutečněno pro osobu povinnou k dani, která nevěděla a nemohla vědět, že dotyčné plnění je součástí podvodu spáchaného prodávajícím, je třeba článek 17 šesté směrnice vykládat v tom smyslu, že brání pravidlu vnitrostátního práva, podle kterého zrušení smlouvy o prodeji podle ustanovení občanského práva, které způsobuje absolutní neplatnost této smlouvy pro rozpor s veřejným pořádkem z důvodu protiprávnosti na straně prodávajícího, vede ke ztrátě nároku na odpočet DPH odvedené touto osobou povinnou k dani. V tomto ohledu není relevantní, zda uvedená neplatnost vyplývá z podvodu na DPH, nebo z jiných podvodů. Naopak, pokud je s přihlédnutím k objektivním skutečnostem prokázáno, že dodání je uskutečněno pro osobu povinnou k dani, která věděla nebo měla vědět, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH, je věcí vnitrostátního soudu odmítnout takové osobě povinné k dani přiznat nárok na odpočet.“ Rovněž je třeba zmínit i rozsudek SDEU ve spojených věcech *Mahagében a Péter Dávid* (C-80/11 a C-142/11), ze kterého vyplývá, že členské státy mohou odmítnout přiznat nárok na odpočet

DPH, je-li z hlediska objektivních okolností prokázáno, že došlo k uplatnění tohoto nároku podvodně či zneužívajícím způsobem. Je tomu tak především tehdy, jestliže plátce daně, kterému bylo dodáno zboží nebo poskytnuty služby zakládající nárok na odpočet DPH, věděl nebo mohl vědět, že toto plnění bylo součástí daňového podvodu spáchaného dodavatelem či jiným subjektem na vstupu. Na daňovém orgánu je, aby prokázal, že plátce daně měl nebo mohl vědět, že k takovému podvodu došlo.

40. Výše uvedené závěry jsou promítnuty i v judikatuře Nejvyššího správního soudu, např. v rozsudcích ze dne 27. 7. 2007 č. j. 5 Afs 129/2006-142, ze dne 21. 4. 2010 č. j. 9 Afs 94/2009-156, ze dne 10. 10. 2012 č. j. 1 Afs 37/2012 - 50, ze dne 15. 12. 2011 č. j. 9 Afs 44/2011-343, či ze dne 12. 7. 2022 č. j. 4 Afs 264/2021-57. Z citované judikatury nevyplývá pro daňový subjekt bezbřehá ochrana nároku na odpočet DPH, ale povinnost věnovat zvýšenou pozornost interním kontrolním mechanismům, aby v případě odhalení podvodného jednání nevznikly pochybnosti, že o podvodu daňový subjekt věděl či se zřetelem ke všem okolnostem vědět mohl. Je totiž věcí daňového subjektu, aby v zájmu minimalizace podnikatelského rizika přizpůsobil svou obchodní činnost konkrétním podmínkám a při sjednávání obchodních kontraktů, zvláště se značným finančním dopadem, se v rámci možností snažil dbát na bezproblémovost svých obchodních partnerů. Vedle již citované judikatury lze odkázat i na judikaturu Ústavního soudu, např. usnesení ze dne 28. 2. 2013 sp. zn. II. ÚS 4306/12, ze dne 7. 3. 2012 sp. zn. II. ÚS 296/12 či ze dne 29. 4. 2014 sp. zn. II. ÚS 3735/13.
41. V nyní projednávané věci dospěl soud k závěru, že žalovaný se okolnostmi daňového podvodu zabýval v dostatečné míře. Pojem *daňový podvod* aplikoval v projednávané věci v souladu s výše vyslovenou judikaturou SDEU, na níž ostatně ve svém rozhodnutí hojně odkazuje.
42. Soud ze správního spisu ověřil, že žalobce uplatnil nárok na odpočet DPH z daňových dokladů přijatých od dodavatelů za shora uvedená zdaňovací období.
43. Předně v dané věci soud zkoumal, zda lze žalobce považovat za účastníka podvodu na DPH. Pokud by nebylo dostatečně prokázáno, že o zapojení do obchodní transakce zasažené podvodem žalobce vědět měl a mohl, pouhá existence daňového podvodu by neumožnila žalobci odeprít nárok na odpočet DPH. Soud proto zkoumal existenci objektivních okolností ve svém souhrnu, která jednotlivě nepůsobí nijak závažně. Aby žalobci vznikl právní nárok na odpočet daně, musí být splněny hmotněprávní a formální podmínky nároku na odpočet podle § 72 a § 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále též „ZDPH“). V dané věci žalobce předložil správci daně k projednávanému období daňové doklady. Ačkoli je prokazování nároku na odpočet daně primárně záležitostí dokladovou, je třeba, aby faktický stav odpovídal stavu formálnímu (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 8. 2005 č. j. 5 Afs 188/2004-63). V dané věci existenci zdanitelných plnění podle daňových dokladů, ani jeho použití k ekonomické činnosti žalobce, správce daně nespornuje. V dané věci není proto spor o prokázání formálních a hmotněprávních podmínek pro přiznání nároku na odpočet daně podle § 72 a § 73 ZDPH, tuto skutečnost strany v žalobě nespornují. Po splnění formálních i hmotněprávních podmínek je nárok na odpočet daně přiznán, ledaže by bylo zjištěno, že tento nárok byl uplatněn podvodným způsobem, jak dovodil žalovaný v případě žalobce. Žalobce sporuje svou účast na podvodu, proto předmětem soudního přezkumu je ověření zjištění žalovaného, zda žalobce se účastnil na podvodu, zda o něm alespoň mohl či měl vědět.

44. Nejprve žalobce namítá, že žalovaný své závěry postavil toliko na hodnocení přepisu komunikace mezi žalobcem a odběratelem Kovář plus (prostřednictvím aplikace WhatsApp získané z trestního spisu vedeného Celní správou České republiky) a nezkoumal postup správce daně.
45. Před vlastním vypořádáním této dílčí námitky je třeba uvést, že žalobce nesporně vlastní obsah přepisu komunikace z aplikace WhatsApp (z trestního spisu vedeného Celní správou České republiky), nýbrž sporuje její vyhodnocení žalovaným.
46. Soud se neztotožnil se žalobcem, že by žalovaný napadené rozhodnutí postavil toliko na hodnocení přepisu zmiňované komunikace a nepřezkoumal postup správce daně.
47. Soud ze správního spisu ověřil, že žalovaný v napadeném rozhodnutí vycházel zejména z obsahu spisu předloženého správcem daně. Podle odpovědí na dožádání k jednotlivým dodavatelům podle příslušných správců daně je dodavatel FERROX dlouhodobě nekontaktní, vyměřenou daňovou povinnost za zdaňovací období říjen 2013 nehradil (č. j. 200081/16), dodavatel BLUE DIAMOND (č. j. 70122/16), dodavatel CAVRIAGO (č. j. 337629/16), dodavatel RH ROYAL (č. j. 254021/16), dodavatel FEMAX (č. j. 282143/16) a dodavatel ZANZI (č. j. 265493/16), daňovou povinnost za předmětná zdaňovací období neuhradili (což popisuje správce daně na str. 19, 20 - 23, 26, 28, 34 a 35 Zprávy o daňové kontrole), dodavatel FINIKAS podle úředního záznamu ze dne 24. 5. 2017 (č. j. 1234183/17/3309-60562-701442) zdanitelná plnění v daňových přiznáních k DPH nepřiznal (viz str. 25 Zprávy o daňové kontrole), dodavatel KBH v daňovém přiznání k DPH za zdaňovací období červenec 2015 neuvedl úplné údaje, ani na základě výzvy správce daně veškerá plnění nepřiznal a za zdaňovací období srpen 2015 daňové přiznání k DPH nepodal (č. j. 36095/16 a str. 33 Zprávy o daňové kontrole). K dodavatelům KBH a MAX-INTERNATIONAL žalovaný ověřil, že jsou daňovými dlužníky s vyššími nedoplatky DPH (viz úřední záznam č. j. 35033/19/5300-21444-711428 a bod [42] napadeného rozhodnutí). Správce daně zjistil a žalovaný poté ověřil, že se sídla dodavatelů byla na tzv. virtuálních adresách, kde nebyli k zastížení (viz str. 61 Zprávy o daňové kontrole), dále že neplnili povinnosti podle § 21a zák. č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, neboť (v obchodním rejstříku a sbírce listin) nezveřejňovali účetní závěrky (viz str. 18, 20, 22, 24, 26, 28, 30, 32 a 24 Zprávy o daňové kontrole), či předmět podnikání (např. dodavatelů FERROX a MAX-INTERNATIONAL pronájem nemovitostí, bytů a nebytových prostor, CAVRIAGO hostinská činnost a FINIKAS a RH ROYAL bez uvedení podnikání), nekorespondoval s podnikáním žalobce na úseku chlazeného a mraženého kuřecího masa. Z centrálního registru plátců DPH žalovaný ověřil, že dodavatelé se následně stali nespolehlivými plátcí a registrace jim byla následně zrušena (FERROX, BLUE DIAMOND, CAVRIAGO, RH ROYAL, KBH (viz str. 18, 20, 22, 26 a 33 Zprávy o daňové kontrole). Žalovaný ověřil, že dodavatelé nemají funkční webové stránky a podle obchodního rejstříku zástupci dodavatelů FERROX, FEMAX a CAVRIAGO, měli zapsáno bydliště na městském úřadě (viz str. 18, 22 a 28 Zprávy o daňové kontrole), za dodavatele FINIKAS a RH ROYAL měli jednat cizí státní příslušníci (viz str. 24 a 26 Zprávy o daňové kontrole), dodavatelé FEMAX a MAX-INTERNATIONAL nemají od roku 2016 statutární orgán. Žalovaný rovněž poukázal na zjištění správce daně ohledně skutečnosti, že dodavatelé vstupovali na trh s mraženým kuřecím masem jako noví podnikatelé.
48. Z napadeného rozhodnutí vyplývá, že žalovaný vycházel i z přepisu komunikace, kterou v napadeném rozhodnutí hodnotil (viz bod [58] napadeného rozhodnutí).

49. S ohledem na výše uvedené se proto soud neztotožnil se žalobcem, že by žalovaný napadené rozhodnutí postavil toliko na hodnocení přepisu komunikace a nezkoumal postup správce daně. Napříč napadeným rozhodnutím se žalovaný vyjadřoval k hodnocení důkazních prostředků ohledně postupu správce daně.
50. Soud přisvědčil žalovanému, že žalovaný navázal na závěry správce daně, které potvrdil a doplnil v rámci odvolacího řízení. Z napadeného rozhodnutí je zřejmé, že vychází z dokazování správce daně, které žalovaný v rámci odvolacího řízení doplnil o hodnocení komunikace v odvolacím řízení tak, že vyhodnotil právě přepis komunikace, na který žalobce poukazuje. Napadené rozhodnutí tudíž není postaveno na jediném provedeném důkazu – na přepisu komunikace mezi jednatelem žalobcem a jeho odběratelem, jak žalobce nesprávně seznal. Současně žalovaný vycházel ze závěrů správce daně, soud se proto neztotožnil se žalobcem, že by žalovaný nehodnotil postup správce daně. Lze dodat, že žalobce ani neuvedl, v čem konkrétním postupu správce daně žalovaný opomněl hodnotit.
51. Žalobce dále namítá, že se žalovaný nezabýval jeho odvolacími námitkami, přitom však neuvádí, kterou konkrétní odvolací námitku žalovaný opomněl vypořádat.
52. Pro řízení o přezkoumání správního rozhodnutí soudem platí dispoziční zásada [§ 71 odst. 1 písm. d) a § 75 odst. 2 věta první s. ř. s.], a proto obsah a kvalita žaloby v podstatě předurčují obsah a kvalitu rozhodnutí soudu. Neuvedl-li žalobce konkrétní odvolací námitku, kterou žalovaný nevypořádal, musel soud hodnotit uvedenou námitku toliko komplexně (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 6. 2005 čj. 7 Afs 104/2004-54). Soud konstatuje, že žalovaný na str. 4 a 5 napadeného rozhodnutí uvedl, že žalobce namítl, že platební výměry jsou nepřezkoumatelné, neboť závěr o aktivní účasti odvolatele na podvodném jednání není podložen relevantními důkazy (*první odvolací důvod*), skutkový stav byl zjištěn nedostatečně, správce daně se nevypořádal s důkazními návrhy žalobce (*druhý odvolací důvod*), správce daně postupoval v rozporu se zásadou volného hodnocení důkazů (ust. § 8 odst. 1 daňového řádu), důkazy a skutečnosti stojící mimo sféru žalobce hodnotil účelově a v neprospěch žalobce (*třetí odvolací důvod*), odůvodnění platebních výměrů je v rozporu s ustálenou judikaturou (*čtvrtý odvolací důvod*), a správce daně postupoval v rozporu se zásadou legitimního očekávání (*pátý odvolací důvod*).
53. Soud ověřil, že žalovaný odvolací důvody žalobce z předchozího odstavce vypořádal, a to pod body [76] až [78] na str. 22 až 23 napadeného rozhodnutí (k *prvnímu odvolacímu důvodu*), pod body [79] až [81] na str. 23 až 24 napadeného rozhodnutí (ke *druhému odvolacímu důvodu*), pod body [82] až [99] na str. 24 až 27 napadeného rozhodnutí (ke *třetímu odvolacímu důvodu*), pod body [100] až [104] na str. 28 napadeného rozhodnutí (ke *čtvrtému odvolacímu důvodu*) a pod body [105] až [108] na str. 28 až 30 napadeného rozhodnutí (k *pátému odvolacímu důvodu*); současně následně pod body [109] až [116] napadeného rozhodnutí žalovaný reagoval na žalobcova vyjádření reagující na Seznámení. Soud uvádí, že správní orgány a soudy nemají povinnost vypořádat se s každou dílčí námitkou, pokud proti tvrzení účastníka řízení postaví právní názor, který jako celek obstojí, jak je uvedeno i pod bodem 34. tohoto rozsudku. Jestliže se žalovaný neztotožnil s námitkami žalobce, neznamená to, že se jimi nezabýval.

54. K námitce, v níž žalobce nesouhlasí s bodem 66. napadeného rozhodnutí, a tvrdí, že žalovaný posoudil skutkový stav po doplněném dokazování odlišně od správce daně, soud uvádí, že neshledal, že by se žalovaný odchýlil od závěrů správce daně.
55. Z napadeného rozhodnutí vyplývá, že žalovaný vycházel ze zjištění správce daně, že žalobce na pozici *buffera* formálně pořizoval zboží od tuzemských dodavatelů (shora jmenovaných) v pozici *missing trader*, měl tím zastřít přímé obchodní vazby na prodejce z jiných členských států. Odběratel Kovář plus pořizované zboží dále dodával do tuzemska i do jiných členských států a na pozici *broker* čerpal výhody plynoucí z obchodních řetězců. Ze schéma obsaženého v napadeném rozhodnutí (viz str. 14 napadeného rozhodnutí) vyplývá, že jednotliví shora jmenovaní dodavatelé měli formálně odebírat zboží z jiných členských států, které měli dodávat žalobci a ten je měl dodávat odběratelům, zejména odběrateli Kovář plus (viz bod [40] napadeného rozhodnutí). Dále žalovaný podrobně popsal k jednotlivým dodavatelům indicie nestandardních okolností (viz body [42] až [58] napadeného rozhodnutí), popsané shora pod bodem 47. tohoto rozsudku. Žalovaný po vyhodnocení získaných důkazních prostředků dospěl k dílčímu závěru, že přepisy komunikace potvrzují skutečnosti vyjádřené ve Zprávě o daňové kontrole. Z přepisů komunikace přes WhatsApp totiž vyplývá, že žalobce při nákupu zboží pocházejícího z jiných členských států (Nizozemí, Dánska a Maďarska), které měl přitom nakupovat od tuzemských dodavatelů (FERROX, BLUE DIAMOND, CAVRIAGO, FINIKAS, RH ROYAL, FEMAX, MAX-INTERNATIONAL, KBH a ZANZI), přímo ovlivňoval financování nákupu zboží a fyzický tok daného zboží. Žalobce věděl, že kamiony přepravují zboží z jiného členského státu přímo do skladů, ve kterých byl žalobce ukladatelem, současně věděl, že jeho dodavatelé do jednotlivých dodávek vůbec nezasahují. Žalobce zajišťoval zboží přímo v jiném členském státě, kde zboží poptával přímo u obchodníků, ačkoli je podle daňových tvrzení měl odebírat v tuzemsku od tuzemských dodavatelů (FERROX, BLUE DIAMOND, CAVRIAGO, FINIKAS, RH ROYAL, FEMAX, MAX-INTERNATIONAL, KBH a ZANZI), a měl vliv na finanční tok až k obchodníkům v jiném členském státě, když po odběrateli Kovář plus žádal zaplacení faktur, aby mohl hradit subjektu do jiného členského státu. Žalobce též organizoval přepravu zboží z jiného členského státu, když věděl, kde mu v jiném členském státě stojí kamiony nebo kde se zboží právě nakládá. Organizoval i nákup zboží v jiném členském státě, když v konverzaci uvádí, že zboží v jiném členském státě obchodníci prodali někomu jinému nebo jakou mu v jiném členském státě nabízí cenu (viz body [59] a [60] napadeného rozhodnutí). Žalovaný proto uzavřel, že žalobce nákup zboží obchodovaného ve shora popsaných řetězcích sám organizoval, a že tak o své účasti na podvodu na DPH nemohl nevědět.
56. Soud se ztotožnil s uvedeným závěrem žalovaného a ověřil, že takovéto skutečnosti z přepisu komunikace mezi žalobcem a odběratelem Kovář plus vyplývají (např. žalobce dne 15. 12. 2014 v 13:43 hodin jmenovanému odběrateli uvedl: „*Draku uz musím platit do Dánska, jinak mi to dnes neodjede a bude mít den zpoždění*“ ..., dne 19. 12. 2014 od 10:19 hodin žalobce uvedl: „*Ahoj draku, dnes budou v Rochusu kamace kolem oběda. Jeden veze Kendy*“, na otázku odběratele: „*Kdy to tam bude přesně*“, žalobce odpověděl: „*Natural kolem 12 a Seara kolem 13,30*“, na otázku odběratele: „*Kurva to je pomale. V pondělí a úterý at' tady jsou všechny kamiony!!!!!! Ok napiš kolik*“, žalobce odpověděl: „*Záleží, taky, jak rychle mi zaplatíš, pokud to stihneme do 13,45 tak v pondělí 3. Na úterý sháním dopravu. Zatím mám jedno. Zvládneš ty platby draku, at' tam nedržím kamiony v Dánsku zbytečně*“ ... dne 22. 12. 2014 v 12:07 hodin žalobce uvedl: „*Kendyho nevyložili, proto nemám další dopravu*“ ... dne

23. 12. 2014 od 8:34 hodin na otázku odběratele: „Kdy tu bude ten kamion???. Potřebuji to vědět“, žalobce odpověděl: „Kolem 10“, na otázku odběratele: „Kdo to jede“ žalobce odpověděl: „Slovák“, na otázku odběratele v 8:39 hodin: „Potřebuji to přesně. Volej mu“ žalobce v 8:45 hodin odpověděl: „Je u Brna...“).

57. Obsah komunikace (i shora pro názornost citované) mezi žalobcem a odběratelem Kovář plus, jednoznačně vedl soud k závěru, že se ztotožnil se žalovaným, že žalobce o své účasti na plněních zasažených podvodem na DPH vědět měl (podle správce daně), ale dokonce nákup zboží obchodovaného v řetězcích vědomě (úmyslně, nikoli náhodou, či omylem) organizoval, proto o své účasti na podvodu na DPH nemohl nevědět.
58. V posuzované věci soud neshledal, že by se jednalo o odlišné posouzení věci žalovaným a správcem daně. Žalovaný prostřednictvím přepisu komunikace závěr správce daně potvrdil a upevnil ve smyslu zesíleného stupně vědomosti žalobce o jeho účasti na daňovém podvodu (v roli organizátora nákupu a přepravy zboží v podvodném řetězci). Doplněním stavu věci nebylo zasaženo do stávajícího řízení, resp. do žalobcových práv. Jinými slovy žalobce neprokázal, jakým konkrétním způsobem mu do jeho práv takovýmto postupem orgány finanční správy zasáhly. Soud odkazuje na zásadu jednotnosti správního řízení, kdy je nutné rozhodnutí správce daně i rozhodnutí žalovaného posuzovat jako jeden celek; případné vady odůvodnění rozhodnutí správce daně tak mohl zhojit žalovaný (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 2. 2013, č. j. 6 Ads 134/2012-47). V daném případě se žalovaný řádně zabýval skutkovým stavem tak, jak byl zjištěn správcem daně i odvolacími námitkami žalobce. Jelikož žalovaný potvrdil rozhodnutí správce daně, bylo by nelogické, aby se s ním argumentačně neshodl a jeho úvahy by se odkláněly od úvah správce daně. Pro úplnost soud uvádí, že žalobce s názorovým posunem žalovaného, který napadeným rozhodnutím umocnil závěry správce daně, byl i seznámen, jak vyplývá ze Seznámení popsaného pod bodem 30. tohoto rozsudku. Seznámení žalobce ani nespornuje.
59. Dále se soud zabýval dílčí námitkou, v níž žalobce nesouhlasí se žalovaným, že dodavatelé v řetězci mezi žalobce a jinými členskými státy byli toliko formálním prostředníkem, a v obchodu neplnily žádnou úlohu. Soud uvádí, že lze souhlasit se žalobcem, že ohledně plnění dodavatelů žalobce předložil správci daně formální daňové doklady, z nichž vyplývá, že žalobce od dodavatelů, kteří zajišťovali i přepravu, zboží měl odebírat. Tyto formální daňové doklady orgány finanční správy akceptovaly. Jelikož v rámci obchodních transakcí došlo k narušení neutrality daně (zjištěna chybějící daň ze strany dodavatelů), správce daně se proto zabýval skutečnostmi, z nichž při jejich posouzení v souhrnu (nikoli jednotlivě), shledal účast žalobce na podvodu.
60. Soud se proto zaměřil na otázku, zda dodavatelé se obchodu s žalobcem účastnili fakticky.
61. Ze spisu vyplývá a soud ověřil, že dodavatelé FERROX, BLUE DIAMOND, CAVRIAGO, RH ROYAL, FEMAX a ZANZI daňovou povinnost za dotčená zdaňovací období neuhradili, dodavatel FINIKAS uskutečnění zdanitelných plnění ve svých daňových přiznáních k DPH nepřiznal, dodavatel KBH v daňovém přiznání k DPH za červenec 2015 neuvedl úplné údaje, ani na základě výzvy k podání dodatečného daňového přiznání, nýbrž za další zdaňovací období už nepodal daňové přiznání k DPH vůbec, a má nedoplatky DPH vysokých hodnot. Nedoplatky vyšších částek DPH má i dodavatel MAX-INTERNATIONAL. V průběhu daňové kontroly DPH u dodavatele MAX-INTERNATIONAL byla zjištěna optimalizace daňové povinnosti fiktivními přijatými zdanitelnými plněními a podvodné jednání, a též propojení s dalším dodavatelem žalobce,

s dodavatelem FEMAX (mezi sebou si oba jmenovaní dodavatelé půjčovali peníze, a při prohlídce obchodních prostor na adrese Obchodní 132 v Praze - Čestlicích byla v jedné z kanceláří nalezena razítka několika desítek právnických osob, mj. také razítka dodavatelů MAX-INTERNATIONAL, FEMAX, KBH a ZANZI, a razítka jejich dodavatelů. Tyto prostory měla pronajaty společnost APIEMS a.s. (dále též „APIEMS“), která podle daňových dokladů pronajímala prostory mimo jiné dodavateli FEMAX). Z IP přístupu registrovaného na společnost APIEMS byl zjištěn shodný přístup také do datových schránek dalších desítek společností, mezi nimi i přístup do datových schránek dodavatelů MAX-INTERNATIONAL, FEMAX, KBH a ZANZI, a též i jejich dodavatelů. Jelikož dodavatelé žalobce FERROX, BLUE DIAMOND, CAVRIAGO, FINIKAS, RH ROYAL, MAX-INTERNATIONAL, FEMAX, KBH a ZANZI z obchodů se žalobcem v předmětných zdaňovacích obdobích nepřiznali či neuhradili DPH, pak lze konstatovat, že ve všech vztazích jednotlivých dodavatelů se žalobcem (článcích řetězů) existuje chybějící daň. Existence chybějící daně v řetězci (na jedné straně jednotliví dodavatelé a na druhé straně žalobce) proto zcela důvodně nastolila otázku, zda daň byla či nebyla odvedena v důsledku podvodu, jelikož shora citované obchodní transakce v dané věci neodpovídají obvyklým standardním obchodním podmínkám a obchodům prováděným za účelem zisku. Současně dodavatele, kteří se stali následně (po obchodu) nekontaktními, nelze považovat za standardní plátce daně. Žalobce z plnění od těchto dodavatelů (FERROX, BLUE DIAMOND, CAVRIAGO, FINIKAS, RH ROYAL, MAX-INTERNATIONAL, FEMAX, KBH a ZANZI) uplatnil nárok na odpočet daně na vstupu, došlo tím k narušení principu neutrality DPH.

62. Žalobce se podle vlastního sdělení se jmenovanými dodavateli zkontaktoval telefonicky či e-mailem, a jednal i s osobami, které neměly oprávnění za dodavatele jednat (např. žalobce jednal s p. P., který vystupoval za dodavatele BLUE DIAMOND). Stalo se tomu za situace (popsané shora) kdy tito dodavatelé (FERROX, BLUE DIAMOND, CAVRIAGO, FINIKAS, RH ROYAL, MAX-INTERNATIONAL, FEMAX, KBH a ZANZI), neměli faktická funkční sídla, nýbrž sídlili toliko formálně na tzv. virtuálních adresách, na nichž se fakticky nezdržovali, neměli zde žádný majetek potřebný pro výkon ekonomické činnosti; v obchodním rejstříku a sbírce listin tito dodavatelé nezveřejňovali své účetní závěrky; jejich předmět podnikání nekorespondoval s činností žalobce, obchodníka s chlazenými a mraženými potravinami, zejména s kuřecím masem. Dodavatelé FERROX a MAX-INTERNATIONAL totiž pronajímali nemovitosti, byty a nebytové prostory, dodavatel CAVRIAGO provozoval hostinskou činnost, dodavatelé FINIKAS a RH ROYAL svoji činnost nespecifikovali. Nikdo z dodavatelů neměl funkční webové stránky; statutární orgány dodavatelů FERROX, FEMAX a CAVRIAGO bydleli fakticky na městském úřadě, dodavatelé FINIKAS a RH ROYAL byli cizí státní příslušníci bez kontaktní adresy v republice, a dodavatelé FEMAX a MAX-INTERNATIONAL od roku 2016 žádný statutární orgán, který by za ně jednal, ani neměli. Dodavatelé FERROX, BLUE DIAMOND, CAVRIAGO, RH ROYAL a KBH, se následně stali nespolehlivými plátcí, registrace jim byla zrušena. Přesto tito dodavatelé měli se žalobcem podle jeho tvrzení nově obchodovat s komoditou zejména mraženého kuřecího masa v objemu v řádech milionů korun, aniž by s touto komoditou měli zkušenosti. Podle daňových dokladů dodavatelé FERROX, FINIKAS, RH ROYAL, FEMAX, MAX-INTERNATIONAL, KBH a ZANZI, dodávali žalobci zboží za cenu i nižší než nákupní, přitom měli hradit i dopravu. Nebylo ničím doloženo, že by tito dodavatelé zboží přebírali, předávali žalobci či zboží kontrovali, všichni jmenovaní dodavatelé neplnili povinnost vůči Státní veterinární správě

ČR, které byli povinni podat hlášení o přijaté zásilce živočišného původu podle nařízení vlády č. 125/2011 Sb. po naložení mraženého kuřecího masa na kamion v jiném členském státě a před jeho vyskladněním v tuzemsku. Tito dodavatelé nedisponovali ani žádnými sklady, na sklad mraženého zboží měl smlouvy toliko žalobce. Informace o pohybu kamionu se zbožím (předpokládaný čas příjezdu do skladu) předával žalobce zaměstnancům skladů e-mailem či telefonicky. Současně nebylo ničím doloženo, že by žalobce měl s jednotlivými dodavateli, novými obchodními partnery, uzavřeny smlouvy o obchodní spolupráci či o jednotlivých dodávkách zboží, které mělo hodnotu jednotlivých dodávek v řádech statisíců či milionů.

63. Tyto skutečnosti byly potvrzeny informacemi z přepisu komunikace mezi žalobcem a odběratelem Kovář plus, a dokreslily „tvrzený“ obchod. Vyplývá z nich, že žalobce s odběratelem Kovář plus si domlouvali ceny zboží, žalobce opakovaně vyzýval odběratele k zaplacení za zboží, které musí uhradit žalobce do jiného členského státu a informoval odběratele ohledně skladování zboží. Např. z komunikace ze dne 27. 2. 2015 z 10:55 hodin a z 12. 5. 2015 od 13:33 hodin je zřejmé, že žalobce má nachystané kamiony v Nizozemí a v Dánsku, kde sklady daný den už zavírají nebo že se nemohlo nakládat, protože v daných státech byl státní svátek; že už musí platit do Dánska a Holandska; že neví, kde zboží sehnat, neboť v Dánsku i v Nizozemí se zvyšují ceny; jakou mu z Nizozemí nabízejí cenu; že má v Nizozemí zamluvené zboží; že požadované zboží v Nizozemí prodali někomu jinému; že zboží do České republiky dojde později, neboť ještě nedorazilo do Nizozemí; že požadované zboží ještě nebylo v Maďarsku vyrobeno; že má problémy kvůli stávce v Belgii apod. Z komunikace konkrétně vyplývá, že se žalobce s odběratelem domlouvali též ohledně fakturace, takto: např. dne 16. 4. 2015 od 9: 30 hodin odběratel žalobci uvedl: „*Bejku, tyto faktury prosím do dubna.*“, žalobce odpověděl: „*Draku to asi nepůjde, za těmito fakturami je dalších 6 co patří do března.*“. Odběratel na to reagoval: „*Musí to jít. To není problém. Kdy si vykáže a uplatnit dph. Musíš stimuluje počítat vždy na konci týdne. Jsou jen tři.*“ Žalobce odpověděl: „*Proč neuděláme faktury, které jsou vystaveny úplně na konci tj 31.3, proč beres fakturu. Zkus ty faktury 163, 164, 165 které jsou všechny vystaveny 31.3. Tam nebude problém to změnit i u dodavatele.*“ Odběratel na to reagoval: „*Ty máš na to ale 30 dni, kdy můžeš vystavit fakturu. Ty tři faktury jsou ještě v Rochusu. Kamiony.*“ Žalobce odpověděl: „*Budu mít problém s DPH, dodavatel mi to nezmění když pak ještě dodal další 4 kamace. Draku ty mě budeš stat na skladování majlant!*“ Odběratel uvedl: „*Ok, tak to nech tak, Já jsi to budu nárokovat az v dubnu. Mužem to udělat taktéž.*“ Žalobce odpověděl: „*Ja ti bez problému změním ty tři faktury z 31. 3.*“. Z citovaného je zřejmé, že žalobce si též přizpůsoboval faktury po předchozí domluvě s odběratelem v návaznosti na zjištění ohledně množství razítek u společnosti APIEMS uvedená pod bodem 61. tohoto rozsudku. Nebo dne 14. 5. 2015 v 13:46 hodin žalobce sdělil odběrateli: „*Dnes me přistála faktura za skladování a to pomalu vic proskladuji než vydelam.*“ Je proto zřejmé, že náklady s uskladněním šly na vrub žalobce. Dne 27. 5. 2015 v 22:16 hodin žalobce napsal odběrateli: „*Draku zítra budu potřebovat zaplatit hned rano dva kamace prosim*“. Dne 1. 6. 2015 v 11:10 hodin žalobce napsal odběrateli: „*Ahoj brasule, dnes tři faktury. Dal jsem všechny do května. Je to OK? Jak platby?*“, odběratel odpověděl: „*Ještě asi 2 do května nebo 3. Platba šla.*“ Dne 3. 6. 2015 v 11:31 žalobce napsal odběrateli: „*Cena 2,84 se mi nedaří sehnat.*“ Všichni zdražili. Už jsi poslal platby brasule??“ Dne 4. 6. 2015 od 11:38 hodin odběratel se ptal: „*Co ty faktury potřebuji ty dvě faktury do května .. co jsem ti před platil.*“ Žalobce odpověděl: „*Myslíš faktury 201500313 a 312?*“ Odběratel uvedl: „*Tak už jen jednu 312. Bylo by to super.*“ Žalobce uvedl: „*Zkousim to, mam přečti par faktur v číselné radě uz do června. Tak to vymyslime. ... Jinak to*

nepůjde, FU tady po tom jde jak slepice po flusu. Uz jsem to musel jednou.“ Odběratel reagoval: „*Hm, tak si udělej par faktur na 10 kg a pak to změníš. Před koncem měsíce.*“ Dne 10. 6. 2015 v 12:53 hodin se žalobce ptal odběratele: „*Uz si poslal ty dnesni? Musím už platit.*“ Dne 10. 6. 2015 v 13:33 hodin žalobce uvedl: „*Nejsem schopn se dostat na takovou cenu, mam nabídky kolem 3€*“. Dne 17. 6. 2015 v 13:31 hodin žalobce psal: „*Brasule mam posledních par minut na převod! Kamiony me stojí v NL ...*“. Dne 19. 6. 2015 v 13:39 hodin žalobce uvedl: „*Samozřejmě něco zkusím s tou cenou brasule*“. Dne 27. 7. 2015 v 9:48 hodin na otázku odběratele: „*Bejku, kolik kamionů vezes?*“ žalobce odpověděl: „*Tento týden cca 5-6, víc jsem zatím za rozumnou cenu nesehnal*“. Dne 27. 7. 2015 v 16:42 hodin odběratel uvedl: „*Bejku vzal bych dva kamiony sýrů ale fakturace do 7 měsíce. Kolik kamacu mi nafakturuješ do 7 mesice. Potřeboval bych tak 12 a bylo by to super.*“ Žalobce uvedl: „*Jeden přijede ve stredu a druhy zjistím*“. Odběratel uvedl: „*Bejku, to je málo musíme dodat více. 7 měsíc me pali jak svina.*“ Žalobce odpověděl: „*Do 7 mesice vypada tak na 7-8 kamace + ten Syr*“, odběratel odpověděl: „*Pokus se o něco více.*“, žalobce reagoval: „*Snazim se*“. Dne 29. 7. 2015 v 10:54 hodin žalobce psal: „*Musim platit DK co nejdřiv, tak prosim posly. Ať mi nezavrou sklady.*“ Dne 18. 8. 2015 v 10:55 hodin žalobce psal: „*Prachy potřebuji nejpozději do 13,30. Ceka mi auto na nalození v DK a ještě Ti ma p.*“ Citovaná komunikace zcela potvrzuje závěry žalovaného.

64. Soud se proto ztotožnil se žalovaným, že žalobce nenakupoval zboží od dodavatelů FERROX, BLUE DIAMOND, CAVRIAGO, FINIKAS, RH ROYAL, FEMAX, MAX-INTERNATIONAL, KBH a ZANZI, kteří se na jeho dodání ničím fakticky nepodíleli, přestože podle daňových dokladů zboží měl od nich nakupovat na území republiky. Z výše uvedeného je zřejmé, že žalobce zboží pořizoval z jiných členských států, kde u obchodníků zboží poptával, nakupoval, domlouval cenu a organizoval dodání. Přímo ovlivňoval financování nákupu zboží i obsah formálních dokladů, po odběrateli Kovář plus požadoval zaplacení faktur, aby mohl zboží bezprostředně hradit prodávajícím z jiného členského státu. Ovlivňoval též fyzický tok zboží, organizoval přepravu zboží kamiony z jiného členského státu, věděl, kde se právě kamiony se zbožím nachází, jak se nakládají, a to do skladů, v nichž zboží skladoval. Z uvedeného vyplývá důvod, proč se faktický stav liší s od stavu formálního, a tedy účast žalobce (v tomto případě aktivní ve formě organizátora) na podvodném jednání v daném řetězci. Z komunikace nevyplývá, že by žalobce členské státy zmiňoval v souvislosti se svojí povinností vůči veterinární správě. Nelze se ani ztotožnit s tvrzením žalobce z repliky, že informace od dodavatelů předával odběrateli jako své vlastní. Nic takového z citovaného nevyplývá.
65. Dodavatelé (*missing trader*) v daném řetězci podvodného jednání měli formálně být prvním kupujícím zboží z jiného členského státu, kteří měli snížit cenu zboží, a přefakturovat ji žalobci (*buffer*), umožnit žalobci získat podvodem daňovou výhodu. Skutečnost, že se dodavatelé stali po zjištění takovýchto obchodů se žalobcem nekontaktními, svědčí o účelovosti celého jednání a znemožnění (oddálení) rozkrytí řetězce v něm zapojených subjektů, vyšetření věci i přesném vyčíslení úniku na dani.
66. Subjektivní stránku žalobce o zapojení do podvodu (vědět měl a mohl) soud v daném případě shledal za jednoznačně prokázanou podle obsahu spisu a zejména (zadokumentovanou) prostřednictvím komunikace žalobce, z nichž je patrné, jakým konkrétním způsobem žalobce organizoval daňový podvod. Tedy o své účasti na podvodu v daném případě žalobce nemohl nevědět.

67. Z komunikace z vícero dnů je zjevné, že žalobci byla dobře známa i cena, za jakou má zboží koupit. Dne 4. 11. 2014 v 12:35 hodin žalobce informoval odběratele: „*Natural 6x2 kg 3,15*“, dne 4. 11. 2014 v 13:29 hodin žalobce sdělil odběrateli: „*Draku, inerfilery jen Thajsko – cena 2,77*“, dne 4. 11. 2014 v 12:35 hodin žalobce informoval odběratele: „*Mám ještě Perdix na patek 3,08€*“. Dne 5. 11. 2014 v 10:05 hodin žalobce uvedl: „*Takovou cenu neumím. 3,07 je hranice*“. Dne 5. 11. 2014 v 10:07 hodin žalobce uvedl: „*A zatím se me tam risuje další várka v ceně 2,95*“. Dne 5. 11. 2014 v 10:36 hodin žalobce sdělil: „*Draku, mas ještě objednány 4-5 kamacu bloku za 3€*“. Např. podle faktury ze dne 4. 11. 2014 (dodavatele MAX-INTERNATIONAL) č. 1414315 zboží chicken 6x2 má žalobce v ceně 3,03€. S ohledem na uvedené se soud ztotožnil se žalovaným, že žalobce zboží pořídil za cenu nižší od „formálního“ dodavatele, který měl zajišťovat i dopravu, přestože pořizovací cena byla vyšší. Žalobce přitom fakticky, podle komunikace, cenu poptával a následně s odběratelem vyjednával.
68. Pod body 61. a 62. tohoto rozsudku je popsáno, že v pronajatých prostorách společnosti APIEMS byla při nalezání při prohlídce razítka řady právnických osob, mezi nimi i dodavatelů MAX-INTERNATIONAL, FEMAX, KBH a ZANZI a jejich dodavatelů, a současně bylo zjištěno, že dodavatelé měli z jediné IP adresy přístup do svých datových schránek. Lze se ztotožnit s úvahou žalovaného, že minimálně jmenovaní dodavatele byli mezi sebou personálně propojeni a jejich činnost byla ovládána z jediného místa. Současně vzájemná vazba byla správcem daně shledána i u dodavatelů FEMAX a MAX-INTERNATIONAL, kteří si mezi sebou půjčovali peníze. Jelikož žalobce s odběratelem domlouvali i výrobu faktury (jaké faktury budou ve kterém měsíci vystavovat, popř. mezi stávající další faktury vkládat), pak není překvapivé, že žalobce jako organizátor předmětných obchodních transakcí identitu osob jednajících jménem jeho dodavatelů relevantně nedoložil, zejména jak s nimi navázal kontakt.
69. Uvedené objektivní okolnosti, zde popsané nestandardnosti, samy o sobě jednotlivě nesvědčí o nezákonném jednání žalobce, avšak ve svém souhrnu tvoří logický a ucelený soubor vzájemně se doplňujících a na sebe navazujících skutečností, které bez jakýchkoli pochybností prokazují, že žalobce v daném případě nejenže měl a mohl vědět, že se účastní řetězce zasaženého podvodem na DPH, nýbrž, jak je zřejmé z komunikace tento podvod i organizoval. Nejednal tak omylem, náhodou či z nedbalosti. Nesouhlas žalobce se závěry tzv. vědomostního testu, který žalovaný popsal (viz str. 20 napadeného rozhodnutí) ještě nezpůsobuje nezákonnost napadeného rozhodnutí.
70. Soud se na základě shora uvedeného neztotožnil se žalobcem, že by si žalovaný na str. 19 a na str. 17 napadeného rozhodnutí protiřekl. Naopak podle soudu žalovaný logicky popsal zjištěné skutečnosti, upozornil na jejich provázanost (podepřenou přepisy komunikace) a posoudil skutečnosti ve vzájemné souvislosti tak, že shledal jednání žalobce podvodným, účast žádného ze shora jmenovaných dodavatelů nebyla v dané věci ničím hodnověrným fakticky doložena.
71. Soud se ztotožnil se žalobcem v otázce, že dopravu hradili „formální“ dodavatelé. Napadené rozhodnutí (ani Zpráva o daňové kontrole) netvrdí, že by dopravu (podle daňových dokladů) hradil žalobce. Pokud žalobce tvrdí, že žalovaný do řízení nepřipustně zasáhl, pak soud uvádí, že žalobce nespécifikoval, jakým konkrétním způsobem mu žalovaný zasáhl do jeho práv tím, že dovedl (potvrdil) podvod na DPH.

72. Soud se neztotožnil s žalobcem, že by žalovaný na věc vadně aplikoval okolnosti týkající se vztahu žalobce – odběratel na vztah žalobce – dodavatel. Ze spisu i z komunikace je zcela jednoznačné, jakou konkrétní úlohu v dané věci měli dodavatelé (missing trader), jakou žalobce (buffer) a jakou odběratel Kovář plus (broker), jak je shora popsáno. V dané věci úkolem žalovaného není prokázat objektivní okolnosti na dodavatelské straně řetězce, popř. jakým způsobem a konkrétně kterým z dodavatelů v řetězci byl spáchán podvod, nýbrž prokázat na jakých skutkových okolnostech daňový podvod spočíval.
73. Na základě komunikace, i shora citované, se soud neztotožnil dále se žalobcem, že když žalobce sdělil odběrateli, že někde v Evropě čekají kamióny se zbožím, tak chtěl po odběrateli, aby rychle uhradil zboží s odůvodněním, že na úhrady žalobce čekali jeho tuzemští dodavatelé. Naopak z komunikace je zřejmé, že žalobce vůbec o dodavatelích s odběratelem nehovořil, nýbrž že požadoval po odběrateli platby, aby sám mohl zboží již objednané (naložené) obratem zaplatit prodávajícímu do jiného členského státu. S úvahou žalobce, že pokud by řetězec „ovládal“, postupoval by nelogicky, aby vytvářel tlak na platbu za zboží, když dodavatelé byli podle žalovaného pouze „fiktivní“ a žalobce měl disponovat celým procesem od nákupu zboží z jiných členských států do jeho dodání do tuzemska, se soud neztotožnil, neboť se jedná toliko o tvrzení, které z žádného důkazního prostředku nevyplývá.
74. Soud se neztotožnil ani s námitkou žalobce, že závěr žalovaného je v rozporu s obsahem spisu, podle něhož se dodavatelé vyjadřovali ke vzájemné spolupráci s žalobcem, a potvrdili, že s jednatelem žalobce o prodeji zboží jednali, popsali i konkrétní obsah spolupráce na str. 19 Zprávy o daňové kontrole. Soud k této námitce uvádí, že žalobce nijak nekonkretizuje, kteří dodavatelé potvrdili s ním skutečnou spolupráci. Ze str. 19 Zprávy o daňové kontrole toliko vyplývá, že u dodavatele FERROX proběhla daňová kontrola tohoto daňového subjektu, při níž jednatel dodavatele FERROX uvedl, že ho oslovil „P. O., který u něj začal poptávat kuřecí maso, které následně začal poptávat i daňový subjekt u svých dodavatelů. V rámci daňové kontroly byly předloženy daňové doklady, z nichž si daňový subjekt uplatnil nárok na odpočet daně ve snížené sazbě DPH za nákup mraženého kuřecího masa.“ Ke zprávě o daňové kontrole dodavatele FERROX vyjádřil místně příslušný správce „důvodné pochybnosti o tom, že daňový subjekt Ferrox Opportunities SE může být zapojen do řetězce obchodních společností, jejichž společným cílem je krácení daně z přidané hodnoty a zneužití systému správy daní. Obchodní transakce deklarované daňovým subjektem vykazují rysy tzv. řetězových podvodů, které spočívají v zapojení několika plátců, kdy jeden plátce čerpá nárok na odpočet daně, který následně nebude správcem daně uhrazen jeho dodavatelem. V řetězci může figurovat i další plátce v roli mezičlánku, kdy jeho rolí je zastření přímé vazby mezi ostatními plátcem a ztížení odhalení podvodu. Původně vykázaná daňová povinnost ve výši 348 496,- Kč se na základě provedené daňové kontroly zvyšuje na vlastní daňovou povinnost 8 898 668,- Kč. Rozdíl k dodanění činí 8 550 172,- Kč.“ Z citovaného je tedy zřejmé, že dodavatel FERROX skutečnou spolupráci s žalobcem ničím hodnověrným nepotvrdil. Jiní dodavatelé (shora jmenovaní) na str. 19 Zprávy o daňové kontrole uvedeni nejsou, tudíž ani ke spolupráci s žalobcem se zde nevyjadřují. Jinými slovy závěr žalovaného takovýmto důkazním prostředkem zpochybněn nebyl.
75. Dále žalobce namítá, že žalovaný nevyslechl dodavatele, i když jej tížilo důkazní břemeno. Soud konstatuje, že s ohledem na shora uvedené je zřejmé, že správce daně i žalovaný disponovali dostatečnými indiciemi ve svém souhrnu pro závěr o zapojení žalobce do

daňového podvodu. Jelikož (jak je shora uvedeno), tito dodavatelé a jejich statutární orgány se nezdržovali ve svých virtuálních sídlech, někteří z nich byli cizinci bez adresy v České republice, někteří bydleli na obecních úřadech a někteří dodavatelé ani neměli své statutární orgány, pak žalobce nedoložil, co konkrétního mu bránilo, aby navrhl jejich výsledek, a jelikož uvedené skutečnosti o statutárních orgánech byly žalobci známy ze správního řízení, pak mohl (a měl) označit správci daně či žalovanému konkrétní osoby statutárních orgánů s adresami, aby je bylo možno vyslechnout. Soud uzavírá, že žalobce neunesl důkazní břemeno, když správci daně, resp. žalovanému (po Seznámení) nepředložil v rozsahu plnění uvedeného v předložených fakturách důkazní prostředky schopné vyvrátit obsah spisu správce daně a přepis komunikace, jež by formální uskutečnění dodání zboží fakticky prokazovaly. Soud pro stručnost odkazuje na str. 13 - 22 napadeného rozhodnutí, kde žalovaný podrobně popsal skutečnosti vedoucí k závěru, že žalobce neprokázal faktické uskutečnění zdanitelného plnění.

76. Žalobce upozorňuje, že napadené rozhodnutí se nezabývá otázkou problematiky cen. K námitce tohoto obsahu soud připomíná, že v dané věci žalovaný dospěl k závěru, že žalobce nejenže o daňovém podvodu vědět měl a mohl, nýbrž jej úmyslně i organizoval. Z uvedeného důvodu se proto omezil na konstatování cen, pro stručnost soud odkazuje zejména na body [54], [60], [67], [89], [90], či [114] napadeného rozhodnutí. Ohledně vyjednávání ceny lze rovněž odkázat na shora citovaný přepis komunikace. Z něj je dostatečně patrné, že odběratel požaduje cenu nižší a žalobce ohledně ceny komunikuje se subjekty z jiných členských států. I s ohledem na tuto skutečnost se proto žalovaný nezabýval (na rozdíl od jiných případů) případnými opatřeními žalobce k prevenci účasti na podvodném jednání, která žalobce (pokud by podvod sám neorganizoval) měl přijmout, popř. jeho dobrou vírou. Lze doplnit, že těmito instituty se zabýval (vědět měl a mohl), avšak v té době nebyly k dispozici přepisy komunikace mezi žalobcem a odběratelem Kovář plus. Poté, co v odvolacím řízení byla zjištěna komunikace mezi žalobcem a odběratelem Kovář plus ohledně i namítaných cen, z níž je zřejmá komunikace ohledně cen (domlouvání cen, za které žalobce dodával zboží odběrateli, žalobce opakovaně vyzývá k zaplacení za zboží, informuje odběratele, kde se a kdy zboží nachází, či kde je uskladní, např., že žalobce sděluje, že má nachystané kamiony v Nizozemí či Dánsku, které v daný den už zavírají, či pro státní svátek v uvedených státech nemohl nakládat, či neví, kde zboží sehnat, protože se v Dánsku i Nizozemí zvyšují ceny; nebo sděluje, jakou mu nabízejí prodávající v Nizozemí cenu; sděluje, že má zamluvené zboží v Nizozemí, nebo že mu zde zboží prodali jinému; kdy dorazí zboží do České republiky, když ještě nedorazilo do Nizozemí; nebo že zboží ještě nebylo ještě v Maďarsku vyrobeno; popř. že má problémy kvůli stávce v Belgii), je pak uvedená otázka v kontextu zjištěného již nadbytečná. Hodnocení cen v uvedeném rozsahu shledal soud proto za zcela dostačující.
77. K pojmu standardní ceny užitým pod bodem [90] napadeného rozhodnutí, soud uvádí, že neshledal z kontextu přepisu komunikace za nutné, aby jej žalovaný žalobci vyložil, z citovaného přepisu komunikace je zřejmé, že s tímto pojmem žalobce nakládal, jeho významu si byl vědom. Pokud by soud za těchto okolností z důvodu nevyložení pojmu „standardní ceny“ přistoupil ke zrušení napadeného rozhodnutí, jednalo by se o přepjatý formalismus. Soud k existenci chybějící daně v důsledku podvodného jednání uvádí, že žalovaný se touto otázkou podrobně zabýval pod body [39] až [63] napadeného rozhodnutí, se závěry, jak jsou shora popsány, se soud zcela ztotožňuje a pro stručnost na napadené rozhodnutí odkazuje.

78. Povinností žalovaného bylo postavit najisto, na jakých skutkových okolnostech daňový podvod spočíval. Této povinnosti žalovaný dostal tím, že prokázal neuhrazení daně dodavateli (pod body [42] a násl. napadeného rozhodnutí), a uvedl soubor nestandardních okolností u jednotlivých dodavatelů, z nichž vyplývalo, že k neodvedení daně došlo z důvodu podvodného jednání (pod body [44] a násl. napadeného rozhodnutí). Rozdílnost důvodů, pro které jednotliví dodavatelé neuhradili daň, soud neshledal za potřebné prokazovat, nýbrž prokázat okolnosti, svědčící o tom, že k neodvedení daně došlo z důvodu podvodného jednání. Obdobné platí i ve vztahu k dodavateli MAX-INTERNATIONAL. Ke jmenovanému dodavateli jednotlivé indicie popsal žalovaný pod body [3], [36], [37], [40], [42], [43], [45], [46], [48], [52], [53], [54], [59], [60], [61], [62] a [72] napadeného rozhodnutí. Na tyto závěry soud odkazuje a doplňuje, že souvislost formálních plnění jmenovaného dodavatele a žalobce byla ze spisu prokázána zejména daňovými doklady, fakticky plnění žalobce ničím neprokázal. Na tomto závěru nic nemění skutečnost o snížení daňové povinnosti jmenovaného dodavatele o fiktivní plnění (které není meritem věci).
79. Žalobce dále tvrdí, že žalovaný neprovedl žalobcem navržené důkazy na podporu tvrzení žalobce. Jelikož žalobce nespécifikoval, o které důkazy jde, soud nemohl takto obecně uvedenou námitku posoudit. Pokud se např. jedná o výslech E. O. (viz bod [81] napadeného rozhodnutí), pak se lze ztotožnit se žalovaným, že s ohledem na doplněné dokazování v rámci odvolacího řízení o předpis komunikace, se takový důkazní prostředek jeví nadbytečným. Soud neshledal, že by tím došlo do zásahu do práv žalobce.
80. Není rozhodné, že orgány finanční správy dodavatelům přidělily daňová identifikační čísla a registraci k DPH, tyto okolnosti nejsou žalobci kladeny za vinu. Otázkou obezřetnosti, dobré víry, a zjišťování a ověřování si informací o obchodním partnerovi ze strany žalobce se zabýval správce daně při prokazování, zda žalobce vědět měl a mohl, že se účastní podvodu. Tyto otázky ztratily na svém významu a byly po vyhodnocení komunikace mezi žalobcem a odběratelem Kovář plus v napadeném rozhodnutí překonány.
81. K otázce přenosu důkazního břemene soud odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 10. 2006 č. j. 2 Afs 7/2006-107, ze kterého lze dovodit, že „[p]rokazuje-li daňový subjekt nárok na nadměrný odpočet daně z přidané hodnoty formálně bezvadným daňovým dokladem, ale o faktickém stavu jsou pochybnosti, je součástí důkazní povinnosti daňového subjektu prokázání existence zdanitelného plnění“. Nejvyšší správní soud v dalším rozsudku ze dne 22. 11. 2017 č. j. 6 Afs 8/2017-48 uvedl, že „je třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním, k prokázání uskutečnění deklarované transakce proto nepostačí ani formálně perfektní účetní doklady se všemi požadovanými náležitostmi, není-li jimi věrohodně prokázáno, že k jejímu uskutečnění fakticky došlo. Pro případ vzniku pochybností o uskutečnění výdaje v tvrzené podobě je povinností daňového subjektu, který předmětný výdaj zahrnul do účetnictví a posléze do daňového přiznání, aby prokázal dalšími důkazy správnost svého původního tvrzení.“ V rozsudku ze dne 31. 8. 2016 č. j. 2 Afs 55/2016-38 Nejvyšší správní soud konstatoval, že „[p]ro uznání nároku na odpočet DPH tedy nejsou rozhodné jen formální náležitosti předloženého a řádně zaúčtovaného daňového dokladu, ale stav faktický, tj. faktické přijetí zdanitelného plnění, které musí být uskutečněno jiným plátcem daně.“ Podle rozsudku Nejvyššího správního soudu dne 21. 4. 2016, č. j. 4 Afs 295/2015 – 45, je proto „nezbytné, aby daňový subjekt prokázal v daňovém řízení správci daně nejen to, zda došlo k faktickému uskutečnění zdanitelného plnění, ale i to, zda toto plnění

uskutečnila osoba – plátce daně, jenž je jako poskytovatel tohoto plnění uvedena v dokladu, který daňový subjekt jako důkaz k prokázání tvrzeného právního stavu předkládá.“ Posléze rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v návaznosti na rozsudek Soudního dvora Evropské unie ze dne 9. 12. 2021 ve věci C-154/20, *Kemwater ProChemie*, konstatoval, že „*Soudní dvůr EU tedy potvrdil to, že postavení dodavatele zboží nebo poskytovatele služeb jako osoby povinné k dani (v případě ČR plátce DPH) je jednou z hmotněprávních podmínek nároku na odpočet DPH. Nicméně připustil, že za určitých podmínek nemusí být tento dodavatel jednoznačně identifikován, pokud ze skutkových okolností s jistotou vyplývá, že postavení plátce DPH nutně měl. Důkazní břemeno o tom tíží osobu uplatňující nárok na odpočet DPH.*“ Současně uvedl, že nelze podmínky pro vznik nároku na odpočet DPH rozšířit tak, že by byly splněny, kdyby „*daňový subjekt prokázal, že byl v dobré víře v to, že jedná s plátcem DPH*“. Takový postup by podle rozšířeného senátu zakotvil novou možnost vzniku nároku na odpočet DPH, s níž SDEU nepočítal. Rozšířený senát také zdůraznil, že důkazní břemeno ohledně prokázání skutečnosti, že dodavatel je plátcem DPH, tíží daňový subjekt s výjimkou situace, že by správce daně měl z informací dostupných z úřední činnosti povědomost o tom, kdo je skutečným dodavatelem, a že je také plátcem DPH.

82. Z předložených daňových dokladů žalobce toliko vyplývá, že žalobce uskutečňoval obchody v hodnotě řádové desítek milionů korun s deklarovanými dodavateli, přičemž podle správce daně ani žalovaného se nepodařilo zjistit skutečného prodávajícího zboží z jednotlivých členských států, a to ani prostřednictvím komunikace.
83. Soud na základě výše konstatovaného dospěl k závěru, že žalovaný v napadeném rozhodnutí své důkazní břemeno unesl a nepochybil, když přezkoumatelně nabídl logický a ucelený řetězec důkazů, které jsou spolehlivé a jednoznačně schopny ve svém souhrnu prokázat skutečnost, že žalobce o podvodu na DPH vědět měl či mohl a podle komunikace ji i organizoval. Podle ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu se objektivní okolnosti obchodních transakcí nehodnotí izolovaně, ale komplexně jako celek, ačkoliv každá okolnost sama o sobě nemusí být nezákonná, je rozhodné, zda ve svém souhrnu tyto okolnosti prokazují skutečnost, že daňový subjekt o své účasti na podvodu na DPH věděl či alespoň vědět mohl (viz např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 12. 2014 č. j. 6 Afs 156/2014-47, či ze dne 31. 7. 2013 č. j. 1 Afs 58/2013-34). Soud se proto neztotožnil se žalobcem, že by orgány finanční správy po něm požadovaly určitý způsob jednání v rozporu s ustálenou judikaturou SDEU či judikaturou Nejvyššího správního soudu. Žádnou nezákonnost či nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí soud neshledal. Námitky žalobce soud neshledal důvodné.
84. Na základě uvedeného městský soud dospěl k závěru, že žaloba není důvodná, a proto ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
85. O nákladech řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s., podle kterého má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Ve věci měl plný úspěch žalovaný, při jednání však uvedl, že náhradu nákladů řízení nepožaduje. Žalobce pak byl v řízení procesně neúspěšný. Soud proto rozhodl, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů tohoto řízení.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud. Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout. Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno. V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie. Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

Praha 16. prosince 2022

JUDr. Ludmila Sandnerová, v. r.
předsedkyně senátu