



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ústí nad Labem rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Václava Trajera a soudkyň Mgr. Lenky Havlíčkové a Mgr. Daniely Menclové ve věci

žalobce: **Speciální stavby Most spol. s r. o.**, IČO: 41327225,
sídlem Josefa Suka 261/11, 434 01 Most,
zastoupen daňovým poradcem Ing. Radkem Lančíkem,
sídlem Divadelní 4, 602 00 Brno,

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

o žalobě proti rozhodnutím žalovaného ze dne 12. 10. 2019, č. j. 42357/19/5300-21441-712772 a č. j. 41796/19/5300-21441-712772,

takto:

- I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 12. 10. 2019, č. j. 42357/19/5300-21441-712772, se **zrušuje** a věc se **vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žaloba proti rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 12. 10. 2019, č. j. 41796/19/5300-21441-712772, se **zamítá**.
- III. Žalovaný je **povinen** zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení ve výši 11 228 Kč do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku.

Odůvodnění:

Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

1. Žalobce se žalobou podanou v zákonem stanovené lhůtě prostřednictvím svého zástupce domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 12. 10. 2019, č. j. 42357/19/5300-21441-712772, jímž byla zamítnuta jeho odvolání a byly potvrzeny dodatečné platební výměry Finančního úřadu pro Ústecký kraj ze dne 20. 8. 2018, č. j. 1981212/18/2510-50522-505376, kterým byla žalobci doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období září 2015 ve výši 2 303 477 Kč a současně sdělena povinnost uhradit penále ve výši 460 695 Kč, č. j. 1981255/18/2510-50522-505376, kterým byla žalobci doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období říjen 2015 ve výši 3 078 332 Kč a současně sdělena povinnost uhradit penále ve výši 615 666 Kč, č. j. 1981265/18/2510-50522-505376, kterým byla žalobci doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období listopad 2015 ve výši 3 012 609 Kč a současně sdělena povinnost uhradit penále ve výši 602 521 Kč, a č. j. 1981271/18/2510-50522-505376, kterým byla žalobci doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období prosinec 2015 ve výši 2 804 716 Kč a současně sdělena povinnost uhradit penále ve výši 560 943 Kč.
2. Dále se žalobce žalobou domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 12. 10. 2019, č. j. 41796/19/5300-21441-712772, jímž byla zamítnuta jeho odvolání a byly potvrzeny dodatečné platební výměry Finančního úřadu pro Ústecký kraj ze dne 20. 8. 2018, č. j. 1981289/18/2510-50522-505376, kterým byla žalobci doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období únor 2016 ve výši 308 700 Kč a současně sdělena povinnost uhradit penále ve výši 61 740 Kč, č. j. 1981295/18/2510-50522-505376, kterým byla žalobci doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období březen 2016 ve výši 308 700 Kč a současně sdělena povinnost uhradit penále ve výši 61 740 Kč, č. j. 1981301/18/2510-50522-505376, kterým byla žalobci doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období duben 2016 ve výši 411 600 Kč a současně sdělena povinnost uhradit penále ve výši 82 320 Kč, č. j. 1981310/18/2510-50522-505376, kterým byla žalobci doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období květen 2016 ve výši 411 600 Kč a současně sdělena povinnost uhradit penále ve výši 82 320 Kč, č. j. 1981345/18/2510-50522-505376, kterým byla žalobci doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období červenec 2016 ve výši 102 900 Kč a současně sdělena povinnost uhradit penále ve výši 20 580 Kč.

Žaloba

3. Žalobce namítal, že neuznání odpočtu daně z přidané hodnoty u žalobce daňové orgány odůvodňovaly jeho účastí na daňovém podvodu, kdy chybějící daň shledaly daňové orgány v důsledku neprokázání nároku na odpočet daně z přidané hodnoty na vstupu u společnosti REFIKO, s. r. o. (dále jen „Refiko“) u plnění přijatých od společností UNIMAP spol. s r. o. (dále jen „Unimap“) a CUCINI Trade s. r. o. (dále jen „Cucini“) a v důsledku neodvedení daně z přidané hodnoty na výstupu u společnosti Refiko z plnění pro žalobce. Dle žalobce nelze na jedné straně hovořit o neprokázání faktického přijetí zdanitelného plnění a současně neuznání nároku na odpočet daně z přidané hodnoty na vstupu opřít o neodvedení daně z přidané hodnoty na výstupu z důvodu daňového podvodu.
4. Žalobce dále trval na tom, že neznal společnosti Unimap a Cucini a těžko mu může být vytýkána jejich nekontaktnost. Trval rovněž na tom, že z tvrzení žalovaného není patrné, zda již v době obchodů mezi žalobcem a společností Refiko tato společnost měla adresu na virtuální adrese. Zdůraznil, že společnost Refiko je nespolehlivým plátcem DPH až od 5. 6. 2019. Pokud tato společnost nesplňovala podmínky spolehlivosti již v době obchodů se

žalobcem, nechápe žalobce, proč nebyla prohlášena za nespolehlivého plátce již dříve. Dle žalobce tak sám stát svým nedůsledným postupem přispěl k možnému vzniku daňového podvodu, když včas daný subjekt neoznačil za nespolehlivého plátce daně. K poukazu, že společnost Refiko neukládala účetní závěrky do sbírky listin, odkázal žalobce na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 4. 2019, č. j. 7 Afs 321/2018-80, ze kterého vyplývá, že skutečnost, že dodavatel neměl v obchodním rejstříku založeny listiny zakládající do sbírky listin, sama o sobě nesvědčí o nedostatku přijatých opatření ze strany žalobce.

5. Žalobce trval na tom, že nebyl účasten podvodu na dani z přidané hodnoty, a účelem jeho spojení se společností Refiko bylo uskutečnění zdanitelných plnění a nikoli získání výhody z čerpání daně z přidané hodnoty. Žalobce trval na tom, že není zřejmé, z čeho daňové orgány dovozují, že jediným a hlavním účelem transakce mezi žalobcem a společností Refiko bylo získání výhody spočívající v čerpání nadměrného odpočtu z neuhrazené daně. Žalobce totiž žádnou výhodu nezískal, neboť daň zaplatil společnosti Refiko v ceně reklamního plnění.
6. Žalobce namítal, že nebylo správné, aby správce daně vyzýval žalobce k prokázání opatření, která přijal k zabránění jeho účasti na daňovém podvodu. Jeho následnou odpověď s vysvětlením a předložením důkazních prostředků nemohl žalovaný hodnotit za nedostatečné prokázání jednání v dobré víře, protože žalobce vůbec netížilo důkazní břemeno. V tomto směru žalobce odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 3. 2018, č. j. 1 Afs 427/2017-48.
7. Žalobce trval na tom, že nebyl zapojen se společností Refiko do daňového podvodu. Z ničeho dle jeho názoru nevyplývá, že společnost Refiko dluží na dani a tato skutečnost nebyla ani nijak prokázána. Dále dle jeho názoru z ničeho nevyplývá, že dlužná daň na vstupu a na výstupu u společnosti Refiko je právě z těch konkrétních plnění, které žalobce požaduje na vstupu uplatnit. V tomto směru žalobce odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 4. 2018, č. j. 29 Af 28/2016-117. Žalobce trval na tom, že není vůbec jasné, v čem měl dle daňových orgánů podvod spočívat. Dle jeho názoru správce daně nijak daňový podvod nepopsal, neuvedl, v čem měla spočívat jeho podstata a jak měla vypadat účast žalobce na podvodu. Správce daně se pouze omezil na obecná konstatování o nestandardnosti obchodu žalobce se společností Refiko. Žalobce trval na tom, že objektivní okolnosti uváděné daňovými orgány jsou nedostatečné pro závěr o podvodném jednání. Jedná se totiž o relativně samostatné okolnosti, které sice poukazují na nedostatečně profesionální postupy v obchodním vztahu (např. virtuální sídlo či internetové stránky společnosti Refiko), ovšem nepředstavují na sebe navazující sled skutečností, které by tvořily komplexní obraz o zapojení žalobce do daňového podvodu. K internetovým stránkám společnosti Refiko poukázal žalobce na skutečnost, že se argumentuje současnými stránkami, které odkazují na stavební činnost, ovšem z toho nevyplývá jejich obsah v minulosti.
8. Dále se žalobce vymezil k interpretaci pojmu „podvod na dani z přidané hodnoty“. Tento pojem je dle žalobce správními soudy využíván ve smyslu judikatury Soudního dvora EU v případech zneužití práva či kolotočových podvodů na dani z přidané hodnoty. Judikatura Soudního dvora EU tímto pojmem označuje situace, v nichž jeden z účastníků neodvede v rozporu s účelem Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2006, o společném systému daně z přidané hodnoty, (dále jen „směrnice“) státní pokladně vybranou daň a další subjekt si ji odečte, a to za účelem získání zvýhodnění, které je v rozporu s účelem směrnice, neboť uskutečněné operace neodpovídají běžným obchodním podmínkám. Za takové situace je pak z hlediska posouzení nároku na odpočet daně Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

z přidané hodnoty rozhodné posouzení všech objektivních okolností dané transakce včetně právní, obchodní a osobní vazby mezi zúčastněnými subjekty. Zneužití sice nemusí být jediným, ale musí být hlavním účelem provedené transakce. Právo nárokové plátcem daně lze odeprít pouze v případě, že relevantní hospodářská činnost nemá žádné jiné objektivní vysvětlení než získání nároku a současně přiznání práva by bylo v rozporu se smyslem a účelem ustanovení zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, (dále jen „zákon o dani z přidané hodnoty“).

9. Žalobce zdůraznil, že nárok na odpočet daně nemůže být dotčen, pokud o zatížení předchozích transakcí podvodem daňový subjekt neví nebo nemohl vědět. Žalobce trval na tom, že je na správci daně, aby dostatečně prokázal objektivní okolnosti umožňující učinit závěr, že daňový subjekt věděl nebo musel vědět, že plnění uplatňované k odůvodnění nároku na odpočet bylo součástí podvodu spáchaného dodavatelem či jiným subjektem operujícím v dodavatelském řetězci na vstupu. Každá obchodní transakce v řetězci musí být posuzována samostatně a charakter jednotlivých transakcí v řetězci nemůže být změněn předchozími nebo následnými událostmi.
10. V daňovém řízení musí být postaveno najisto, v jakých skutkových okolnostech daňový podvod spočíval. Žalobce trval na tom, že v případě daných platebních výměrů správce daně opřel závěr, že žalobce věděl nebo mohl vědět o podvodném jednání v řetězci, o skutečnosti, které takový závěr neodůvodňovaly. Trval na tom, že daňové orgány neprokázaly, že žalobce věděl nebo musel vědět o tom, že společnost Refiko se dopustila podvodu a neměla si nárokovat daň z přidané hodnoty na vstupu a neodvedla daň z přidané hodnoty na výstupu. Žalobce naopak trval na tom, že společnost Refiko své daňové povinnosti splnila a odvedla daň na výstupu, kterou si uplatnil žalobce jako daň na vstupu. Daňové orgány dle žalobce neprokázaly, že žalovaný o podvodu a případném neodvedení daně z přidané hodnoty společností Refiko věděl nebo vědět musel.
11. Žalobce trval na tom, že v případě jeho obchodování se společností Refiko nešlo o nestandardní obchody či vztahy vymykající se obvyklosti. Plnění bylo v běžné splatnosti, placeno bylo bezhotovostně a o faktickém poskytnutí služby není pochyb. Žalobce trval na tom, že o žádném daňovém podvodu nevěděl a při obchodování se společností Refiko nezjistil žádné podezřelé okolnosti, které lze při obvyklé míře opatrnosti zjistit. Pokud správce daně neuznal společnosti Refiko nárok na odpočet daně na vstupu, pak se dle názoru žalobce zřejmě daňového podvodu dopustila tato společnost při obchodu se společnostmi Unimap a Cucini. Proto není jasné, proč i žalobci daňové orgány upírají nárok na odpočet daně z porřízení reklamy od společnosti Refiko. Žalobce uvedl, že daňové orgány opírají své tvrzení, že žalobce mohl vědět o podvodném jednání o skutečnosti týkající se dodavatelů Unimap a Cucini na předcházejícím stupni dodavatelského řetězce, ovšem těchto obchodů se žalobce nijak neúčastnil, ani se na nich nepodílel. Skutečnost, že nemají být posuzovány ve vztahu k žalobci skutečnosti týkající se předchozích plnění od společností Unimap a Cucini, nýbrž jen skutečnosti týkající se plnění od dodavatele Refiko, dle žalobce potvrzuje i judikatura Soudního dvora EU ve spojených věcech Mahagében a Dávid (sp. zn. C-80/11 a C-142/11).
12. Žalobce trval na tom, že daňové orgány nedokázaly přesvědčivě popsat a prokázat ztrátu daně. Daňové orgány nevysvětlily, jak může dojít k podvodnému jednání, když společnosti Unimap, Cucini a Refiko jsou plátcem daně z přidané hodnoty, takže nedochází ke krácení příjmů státu, když daň vybraná jedním článkem řetězce je státem obratem vrácena druhému článku řetězce jako nárok na odpočet daně. Stejným nedostatkem trpí dle žalobce i závěr, že daňový podvod spočívá v tom, že dodavatel Refiko neodvedl daň z přidané hodnoty s prvopisem potvrzuje I. T.

hodnoty ve výši dlužné daně. Takové jednání se však nijak netýká žalobce. Došlo-li ke zkrácení daně v člancích řetězce Unimap a Cucini před dodavatelem žalobce, nemůže být žalobci zpochybněn nárok na odpočet daně od jeho dodavatele Refiko.

13. Dále žalobce dovodil, že pojem „věděl, či vědět měl a mohl“ je třeba vykládat v českých poměrech stejně jako nevědomou nedbalost. S poukazem na trestní judikaturu pak žalobce dovodil, že musí existovat příčinný vztah mezi jednáním pachatele podvodu a jeho následkem. Pokud společnosti Unimap a Cucini neodvedly daň, a tímto jednáním došlo ke spáchání daňového podvodu, pak žalobce o tom nijak nevěděl, ani se na tom nijak nepodílel. Není tak dán základní předpoklad odpovědnosti daňového subjektu za domnělou ztrátu daně u společnosti Unimap a Cucini. Žalobce poukázal na skutečnost, že daňové orgány neuvedly, jaké opatření měl žalobce přijmout, aby se vyhnul účasti na daňovém podvodu, když jeho dodavatel Refiko neprokázáním odpočtu daně z přidané hodnoty na vstupu z plnění od společností Unimap a Cucini nespáchal daňový podvod. Žalobce nemůže nést odpovědnost za předchozí články dodavatelského řetězce, které nemohl nijak ovlivnit. Žalobci nebyla ničím dána povinnost předvídat porušení nebo ohrožení zájmu chráněného daňovým právem, a proto nemohl jednat zaviněně. Z uvedeného žalobce dovozoval, že o daňovém podvodu nevěděl a ani vědět nemohl. Daňové orgány nijak nedoložily, že by dlužnou daň u společnosti Refiko zapříčinil svým jednáním žalobce.
14. Žalobce trval na tom, že není pravdou, že hlavním důvodem a účelem jeho obchodování se společností Refiko bylo, aby došlo ke vzniku daňového dluhu, aby žalobce získal výhodu v podobě čerpání nadměrného odpočtu. Nešlo tedy o účelové spojení žalobce a dalších subjektů v řetězci. S poukazem na rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 24. 4. 2018, č. j. 29 Af 28/2016-117, žalobce tvrdil, že pro prokázání daňového podvodu je podstatné, aby daňové orgány prokázaly, že jediným a hlavním účelem transakce bylo získání výhody v podobě čerpání nadměrného odpočtu. K prokázání daňového podvodu by v dané věci tedy daňové orgány dle žalobce musely prokázat, že žalobce, společnost Refiko a společnosti Unimap a Cucini se potkali z důvodu získání daňové výhody cestou daňového podvodu. Toto účelové spojení daňové orgány neprokázaly. Své závěry daňové orgány založily pouze na skutečnosti, že společnost Refiko neodvedla daň z přidané hodnoty, aniž by zkoumaly, proč se tak stalo. Daňové orgány nezkoumaly důvody, proč daň nebyla odvedena. Mohlo k tomu také dojít z důvodu nedostatku financí na straně společnosti Refiko. Žalobce trval na tom, že daňové orgány nezkoumaly účel, proč se se společností Refiko setkal, zda to bylo za účelem uskutečnění zdanitelného plnění, či za účelem získání výhody v čerpání neoprávněného nadměrného odpočtu.
15. Žalobce trval na tom, že pouhá skutečnost, že společnost Refiko neodvedla daň z přidané hodnoty na vstupu a na výstupu, nestačí k tomu, aby žalobci byl odepřen odpočet daně na vstupu za plnění od společnosti Refiko.
16. K otázce údajného extrémního navýšení cen daného zdanitelného plnění v rámci dodavatelského řetězce žalobce uvedl, že z jeho pohledu cena z plnění nebyla nepřiměřená či neúměrně navýšená, a to s ohledem na úzce pojatý výpočet správce daně vázající se k prvnímu článku řetězce. Za situace, kdy nebylo postaveno najisto, že cena překročila obvyklou výši v obdobných vztazích, nelze žalobci vytýkat, že nepřijal dostatečná ochranná opatření eliminující zapojení do podvodného řetězce. Závěr o extrémním navýšování cen dovodily daňové orgány na základě ceny plnění, za které je prodává první článek řetězce a nikoli od ceny běžně hrazené mezi srovnatelnými subjekty za srovnatelnou reklamu. Z tvrzení daňových orgánů není zřejmé, že by se cena za plnění od Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

společnosti Refiko vymykala tržním cenám tohoto typu plnění mezi srovnatelnými subjekty za srovnatelnou reklamu, či že by cena takového plnění vůbec nebyla reálně ekonomicky opodstatněna co do přínosu reklamy. Důkazní břemeno v prokázání existence skutečností, z nichž lze dovodit, že žalobce jako rozumný a ekonomicky se chovající subjekt mohl či měl vědět, že se účastní podezřelé transakce, tíží daňové orgány.

17. Další okruh námitek žalobce se týkal zpochybnění plnění poskytnutých žalobci P. K. a plnění poskytnutých žalobcem tomuto P. K. Žalobce poukázal na výpověď P. K. ze dne 11. 12. 2019 zaznamenanou v protokolu o výpovědi svědka č. j. 1822545/19/2801-60563-605588. V této výpovědi svědek uvedl, že nemá účetnictví, protože mu jej nevrátil jeho daňový poradce Ing. Palička. Ačkoli jeho výslech svědek v daňovém řízení týkajícím se jeho osoby navrhoval, k výsledku Ing. Paličky daňové orgány nepřistoupily. Žalobce trval na tom, že není jasné, jak mohly daňové orgány dospět k závěru, že P. K. žalobci předmětná plnění neposkytl, když neměly k dispozici jeho účetnictví. Bez znalosti účetnictví P. K. nebylo možné konstatovat, že tento nedisponuje vybavením ani lidskými zdroji, kterými by byl schopen deklarovaná plnění ve prospěch žalobce realizovat. Bez účetnictví P. K. nemohly daňové orgány rovněž relevantně tvrdit, že šlo o uměle vytvořený mechanismus, kdy na základě vzájemné fakturace fiktivních plnění dochází k alokaci daňové povinnosti pouze u jednoho z obchodních partnerů, a tento partner do svých daňových přiznání nezahrnuje veškerá uskutečněná plnění za účelem optimalizace výše vlastní daně. K tvrzení, že P. K. se správcem daně nespolupracuje a finanční prostředky v řádech desítek milionů korun vybírá v hotovosti, se žalobce neumí vyjádřit, protože neví, jak to má souviset s poskytováním plnění mezi žalobcem a P. K. Skutečnost, že P. K. byl schopen poskytovat plnění pro žalobce a disponoval vybavením a lidskými zdroji, kterými byl schopen deklarovaná plnění ve prospěch žalobce realizovat, je vidět dle žalobce z vedeného insolvenčního řízení, kde insolvenční správce úspěšně popřel pohledávky správce daně za P. K. Z výše uvedeného dle žalobce vyplývá, že žalovaný neunesl důkazní břemeno stran zpochybnění, že P. K. neposkytl žalobci předmětná plnění.
18. Dále žalobce namítal, že úhrady za poskytnutá plnění od P. K. hradil bankovními převody a prokazatelná úhrada fakturovaných částek dle jeho názoru dostatečným způsobem prokazovala, že se zdanitelná plnění deklarovaná na uhrazených daňových dokladech fakticky uskutečnila.
19. Dále žalobce uvedl, že pokud P. K. se správcem daně nespolupracuje a dluží na dani z přidané hodnoty, neplní si tím své povinnosti, pak žalobce nechápe, že není nespolehlivým plátcem. Sám stát svým nedůsledným postupem přispívá k možnému vzniku daňových podvodů.
20. Žalobce rovněž trval na tom, že skutečnost, že nebylo prokázáno, že P. K. byl schopen deklarovaná plnění ve prospěch žalobce realizovat, nemůže vést k odepření nároku žalobce na odpočet daně z přidané hodnoty na vstupu, neboť mohl taková plnění žalobci poskytnout jiný plátc daně. V tomto směru žalobce odkázal na relevantní judikaturu. Žalobce trval na tom, že nebyly žádné pochybnosti o tom, že předmětná plnění byla uskutečněna a použita k ekonomické činnosti žalobce. Trval na tom, že daňové orgány nemohou neuznat odpočet daně na vstupu pouze z důvodu, že si P. K. neplní své povinnosti a nespolupracuje se správcem daně.
21. K výsledkům svědků provedeným ve vztahu k plněním od P. K. žalobce uvedl, že svědci, kteří byli daňovými orgány vyslechnuti, již z podstaty nemohli žalobcova subdodavatele P. K. znát, protože i kdyby se s ním viděli, nevěděli by, že je to on, protože neznali jeho

podobu. V rámci odvolacího řízení žalobce navrhl provedení výsledků svědků, kteří znali P. K. a mohli dosvědčit, že se na žalobcových zakázkách podílel. Tito svědci nebyli vyslechnuti. Dále žalobce k jednotlivým stavebním akcím uváděl svědky, kteří dle jeho názoru byli schopni prokázat jeho tvrzení.

22. Žalobce uvedl, že dne 30. 8. 2019 žalovanému doložil, že materiál od dodavatele P. K. dodal na zakázky Holešovice, dům Trmice, jímky Strážovice a rezidence Skřivánek. Daňovými doklady od dodavatelů žalobce Stavební firma NAO s. r. o., Látal s. r. o. a Stavoterm s. r. o. žalobce dále doložil zabudování materiálu od dodavatele P. K. na těchto zakázkách. Skutečnost, že materiál dodal P. K., měli dosvědčit svědci, kteří byli u dodávek materiálu, a to V. N., jednatel Stavební firmy NAO s. r. o., Ing. R. L., jednatel Látal s. r. o. a P. S., jednatel Stavoterm s. r. o. Tyto svědky žalovaný nevyslechl.
23. Ve vztahu k akci „Rtyně nad Bílinou“, dodávka recyklátu, žalobce uvedl, že daňové orgány nesprávně interpretovaly výpověď svědka A. B. Na otázku správce daně, zda může uvést, kdo konkrétně přivezl a jakým vozidlem materiál na zakázku, svědek uvedl, že vozidel bylo hodně a nemůže uvést nic konkrétního. To dle žalobce znamená, že na této zakázce nebyla použita auta žalobce a není žádný doklad, že by to bylo naopak. Proto žalobce navrhl opětovný výslech A. B. a dispečera žalobce M. R., jejichž výsledkem chtěl prokázat, že na této zakázce nejezdily automobily žalobce a že M. R. sděloval P. K., kdy a kam pojedou auta P. K. Tito svědci nebyli vyslechnuti.
24. Ve vztahu k akci STAVEBNINY ALFA a.s., „Zpevněná plocha Bílina“, žalobce uvedl, že k uvedené akci navrhl žalobce žalovanému vyslechnutí stavbyvedoucího J. R. ze stavební společnosti Stavební konstrukce Brno, spol. s r. o., který by měl dosvědčit, že P. K. dodával materiál včetně dopravy na této stavbě, svědek s ním spolupracoval a od P. K. materiál odebíral. Zdůraznil, že v té době žalobce recyklát neměl. Tento svědek nebyl vyslechnut.
25. Ve vztahu k akci HERKUL a. s., „Ochranný val ELE – Světec“, žalobce k rozporované časové posloupnosti prací uvedl, že objednávka společnosti HERKUL a. s. byla vystavena dne 17. 7. 2015 na termín 20. 7. 2015 - 15. 10. 2015. Odstranění křovin a náletových dřevin pro vytýčení stavby bylo ukončeno dne 14. 9. 2015. K vytýčení stavby došlo dne 9. 10. 2015. Zemní práce probíhaly od 12. 10. 2015 do 31. 10. 2015 – vlastní val činil cca 10 000 m². Celková úprava pozemku po zemních pracích včetně lesnických prací trvala od 1. 11. 2015 do 31. 12. 2015. Z uvedeného dle žalobce vyplývá, že časová posloupnost prací žádný rozpor nevykazuje. Dle žalobce společnost AGROSPACE s. r. o. provedla pouze úvodní vyčištění prostoru pro zaměření stavby před vlastním zahájením prací. P. K. prováděl souběžně s postupem prací odstraňování porostů a stromů. Dále prováděl mýcení a odlesnění celého území žalobce v této lokalitě (žalobcův developerský projekt). P. K. dle žalobce prováděl obě tyto činnosti pro žalobce kontinuálně a následně fakturoval po dokončení následného vyčištění území. Proto je datum fakturace pozdější než ukončení předmětné akce na zemním valu. P. K. kácel v období od 1. 11. 2015 do 31. 12. 2015 na developerském projektu žalobce (tedy až po valu). K prokázání tohoto tvrzení žalobce navrhl žalovanému provedení svědecké výpovědi svědka J. R. a Ing. J. H., kteří měli s P. K. spolupracovat na dané zakázce. Tito svědci však vyslechnuti nebyli.
26. Ve vztahu k akci Polanský s. r. o., „Demolice objektu Drobný prodej včetně seřadiště nakládky ÚUL“, žalobce uvedl, že Svědek Ing. J. K. k dotazu na techniku přítomnou na stavbě uvedl, že tam byl demoliční bagr, ale neví, komu patřil, a dále uvedl, že pana K. a společnost Šilhánek a syn a. s. nezná. Stejně vypověděl i svědek Bc. P. F. Žalobce trval na

tom, že stroje od P. K. byly CAT 350, který po celou dobu stavby sloužil jako záložní stroj pro případ poruchy a bagr CAT 313 pásový. Pásový bagr v portfoliu žalobce vůbec není a byl účelný pro demolici záchytného parkoviště. Zda měl P. K. stroje vlastní či půjčené nebylo pro žalobce rozhodné, podstatné bylo pro něho pouze to, že je dodal. Obsluhu strojů prováděli strojníci žalobce. Všechny stroje na stavbě musely mít nálepky Polanský s. r. o., neboť tak to bylo nasmlouváno. Žalobce navrhl žalovanému provedení výsledku stavbyvedoucího L. F., který viděl dané stroje a stroje od P. K. přebíral a předával mu je zpět. Dále žalobce navrhl provedení výsledku svědka J. S., který na strojích P. K. měl pracovat. Uvedení svědci výsledku nebyli.

27. Ve vztahu k akci Severočeské doly a. s., „Odstranění stavby IM č. 2465, sklad nezateplený“, žalobce poukázal na to, že svědek M. K., který uvedl, že na předmětné akci byl pouze žalobce, si odvezl šrot a následných prací týkajících se demolice základů a ploch se již neúčastnil. Nemohl tedy vůbec vědět, zda se P. K. této akce účastnil. Dle žalobce souběžně s touto zakázkou probíhala další zakázka, a to „Uvolnění předpolí DB“, kde měl žalobce stroje od P. K. pronajaté. Tuto skutečnost navrhl žalobce prokázat výpovědí stavbyvedoucího L. P., který ví, že na tuto stavbu P. K. stroje pronajal. Tento svědek výsledku nebyl.
28. Ve vztahu k akci Klement a.s., „Sanace starých ekologických zátěží CHOPAV“, žalobce uvedl, že svědci pracující pro společnosti Klement a. s., Šilhánek a syn a. s. a Rumpold s. r. o. nemohli potvrdit účast P. K. na akci, neboť v době, kdy tam pracovali, se na dané akci nepodílel. Podílel se na ní později. Dle žalobce žalovaný z provedení dokazování vyvodil nesprávné závěry a neunesl tak své důkazní břemeno.
29. Ve vztahu k akci REKULTIVACE a.s., „Sanace a rekultivace severozápadních svahů lomu ČSA“, žalobce uvedl, že svědek Ing. I. B. konstatoval, že kromě P. K. nezná ani F. M. a L. H., kteří byli dalšími dodavateli substrátu pro žalobce. Ke sdělení svědka Ing. T. Š., že nemůže potvrdit ani vyloučit, že P. K. dodával kamenivo na údržbu cest, žalobce uvedl, že tato odpověď není důkazem, že tak P. K. nečinil. Žalobce trval na tom, že práce byly provedeny subdodávkami od L. H., F. M. a P. K. a byly uznány investorem a provedeny při zachování přiměřeného zisku pro žalobce. Žalobce trval na tom, že úpravy cest po návozu materiálu a ostatních dodatečných činnostech prováděl P. K. V dalším průběhu zakázky společnost DTS Vrbenský a.s. vozila substrát a P. K. vozil stavební materiál a dělal klestění a lesnické práce. P. K. zadával práci P. M. zaměstnaný u žalobce, proto jeho výsledek žalobce žalovanému navrhl. Tento svědek nebyl výsledku.
30. Ve vztahu k akci SUGARY s. r. o., „Rekonstrukce objektů Havraň“, žalobce uvedl, že dodavatel lešení O. Ch. dodal lešení pro zazdívku otvorů (cca 150 m²) a pro zámečnické práce (cca 340 m²). Na stavbě však bylo potřeba mnohem většího množství lešení při bouracích pracích. Lešení pro bourací a demoliční práce se samostatně neúčtuje a neuvádí ve stavebním deníku, neboť je dle žalobce součástí ceny za demoliční práce. Tak tomu bylo i v případě lešení od P. K. O použití lešení svědčí dle žalobce fotografie předložené správci daně při daňové kontrole. Řadového lešení od O. Ch. bylo 150 m² a 340 m², ovšem prostorového lešení bylo 23 361 m³ a lešení řadového 1 030 m². Vyfakturováno pro společnost SUGAR s. r. o. na stavbě bylo menší množství lešení, než bylo množství od P. K., neboť rozdíl byl zahrnut v ceně demoličních prací, případně v ceně dozdivání. K prokázání svých tvrzení navrhl žalobce žalovanému výsledek svého zaměstnance P. M., který jako stavbyvedoucí práce řídil, L. P., který spočítal a převzal lešení dodané P. K. a V. G. ze společnosti SUGAR s. r. o., který mohl dosvědčit, že na stavbě bylo více lešení, než kolik je tvrzeno ve zprávě o daňové kontrole. Tito svědci výsledku nebyli.

Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

31. Ve vztahu k akci OK Projekt s. r. o., „Technická rekultivace odkališť Diamo s. p.“, žalobce uvedl, že závěry daňových orgánů, že práce byly prováděny stroji žalobce, jsou nesprávné. Stroje zapůjčil P. K. a strojníci byli zajištěni ze společnosti A.K.U.P.I. spol. s r. o. Žalobce trval na tom, že je běžné zadat práce subdodavatelům, přestože je společnost technicky způsobilá provádět je sama. K takovému postupu existuje celá řada ekonomických a organizačních důvodů. Dále žalobce uvedl, že P. K. na dané akci provedl odlesnění, dodal kamenivo a půjčil stroje. Pokyny pro odlesnění a dodání kameniva předával P. K. Ing. J. H. Při další činnosti určovala společnost OK Projekt s. r. o. práci Ing. J. H., ten předal požadavky P. P. a ten dával pokyny strojníkům. Žalobce žalovanému navrhl provedení výsledku P. P. ze společnosti A.K.U.P.I. spol. s r. o., který mohl dosvědčit, že tato společnost půjčila strojníky ke strojům od P. K., a zároveň mohl dosvědčit, že P. K. u strojů na dané zakázce viděl. Výslech P. P. nebyl proveden.
32. Ve vztahu k akci ATLANT spol. s r. o., „Výroba a montáž OK Pittsburgh – Klášterec“, žalobce uvedl, že lešení, které není dáno položkou rozpočtu, se do stavebního deníku neuvádí. Je zahrnuto v celkové ceně práce. V ceně montáže ocelové konstrukce je zahrnuto lešení a je součástí montáže, protože bez lešení nelze z principu montáže ve vzduchu provádět. Cena akce včetně dodatků byla 25 milionů korun. Proto cena za lešení ve výši 1 milion není nepřiměřená. K prokázání skutečnosti, že žalobce část lešení poskytnutého P. K. použil a ostatní lešení bylo žalobci k dispozici po celou dobu stavby, navrhl výslech svědka J. P. Tento svědek vyslechnut nebyl.
33. Ve vztahu k akcím Mondi Štětín a. s., „Dopravní zauhlování“, „PM 6, objekty SO 15, SO 16“ a „Jeřábové dráhy“, žalobce uvedl ke skutečnosti, že dle objednatele nebyl zaznamenán průjezd P. K. na stavby, že P. K. nevystupoval v pozici subdodavatele, ale v pozici pronajímatele lešení, které mohl na stavbu dovést někdo jiný. Společnost PERI spol. s r. o. dodala žalobci pět souborů lešení v Mondi Štětí a. s., ale pouze v případě stavby „PM 6“ byl souběh dodání lešení od společnosti PERI spol. s r. o. a od P. K. V ostatních případech se u dodávek od společnosti PERI spol. s r. o. jednalo o odlišné stavby. V případě stavby „PM 6“ společnost PERI spol. s r. o. dodala lešení na stavební část a P. K. dodal lešení pro technologii – vzduchotechniku. V případě akcí „Dopravní zauhlování“ a „Jeřábové dráhy“ dodal lešení jen P. K. Za účelem prokázání této skutečnosti navrhl žalobce výslech svědka J. P. Lešení od P. K. smontovali montážníci od společnosti SCAFFNET s. r. o. a vyúčtovali to společnosti Mondi Štětí a.s. K prokázání této skutečnosti navrhl žalobce výslech J. T. Uvedení svědci nebyli vyslechnuti.
34. V závěru žaloby žalobce zdůraznil, že daňové orgány netvrdily, že by P. K. neodvedl za provedené práce daň z přidané hodnoty na výstupu. Plnění P. K. poskytnutá žalobci nepřinesla žádnou ztrátu příjmů pro státní rozpočet ani žádné daňové výhody žalobci. Není proto dle žalobce správné, že mu bylo znemožněno uplatnit si daň na vstupu z těchto plnění, když nedošlo k daňovému úniku a porušení principu daňové neutrality.

Vyjádření žalovaného k podané žalobě

35. Žalovaný ve svém vyjádření poukázal na skutečnost, že žalobce v podané žalobě uplatnil shodné námitky jako ve svém odvolání proti platebním výměrům. Proto žalovaný odkázal na obsah odůvodnění žalobou napadených rozhodnutí.
36. Žalovaný zdůraznil, že pro učinění závěru o existenci nároku na odpočet daně z přidané hodnoty je nezbytné ověřit, zda bylo plnění opravdu uskutečněno a zda bylo použito pro Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

účely uskutečňování zdanitelných plnění. Za splnění hmotněprávních a formálních podmínek nároku na odpočet daně je daňovému subjektu nárok na odpočet daně přiznán. Výjimku z tohoto principu představuje situace, kdy daňový subjekt uplatňuje nárok na odpočet daně podvodně nebo zneužívajícím způsobem.

37. Podvodem na dani z přidané hodnoty je dle žalovaného nutné dle judikatury Soudního dvora EU v obecné rovině chápat situaci, v níž jeden z účastníků neodvede vybranou daň a další daňový subjekt si ji čerpá za nestandardních okolností. Základní předpoklad podvodného jednání je tedy narušení neutrality daně, tj. v řetězci je zjištěna „chybějící daň“. Často ani není možné vyčíslit reálnou výši chybějící daně, neboť jednotlivé články řetězce obchodů se stanou pro správce daně nekontaktními. Společnosti typu „missing trader“ (tj. subjekt, který státu z posuzovaných transakcí neodvede daň, načež se stane pro správce daně nekontaktním) jsou do struktury daňových podvodů vkládány za účelem znemožnění rozkrytí celého řetězce společností. Jejich podstatou a smyslem je zahlázení stop po podvodu na dani z přidané hodnoty, případně znemožnění prošetření stopy ze strany správce daně a tím zamezení i přesnému vyčíslení úniku na dani.
38. Aby správce daně mohl konstatovat podvodné jednání v řetězci, je třeba, aby k neodvedení daně přistoupily další nestandardní okolnosti, jež ve svém souhrnu svědčí o tom, že k neodvedení daně nedošlo v důsledku pouhého podnikatelského selhání, ale právě v důsledku podvodného jednání. Rozhodné je přitom posouzení všech skutečností daného řetězce, včetně právní, obchodní a osobní vazby mezi zúčastněnými subjekty.
39. V daném případě byla zjištěna chybějící daň u přímého dodavatele žalobce společnosti Refiko, když tato za šetřená zdaňovací období daň z předmětných plnění neuhradila. Není tedy dle žalovaného pravdou, že nebyla zjištěna chybějící daň. Dále žalovaný trval na tom, že posuzované obchodní transakce neodpovídaly podmínkám, které jsou typické a v obchodním prostředí běžné pro subjekty, které se snaží dosahovat ekonomického zisku. Žalobce v daném případě přijímal plnění, jejichž předmětem byla reklama na sportovních utkáních fotbalového oddílu FK Teplice, kdy namísto aby byla plnění pořízena přímo u společnosti FK TEPLICE a. s. (dále jen „FK Teplice“), se kterou již v minulosti obdobné smlouvy uzavřel, tak byla šetřená plnění účelově přeprodávána bez jakéhokoliv racionálního opodstatnění, a to za značně navýšenou cenu při absenci jakékoliv znatelné přidané hodnoty plnění. Přitom společnost Refiko účastníci se v daném řetězci se nejeví dle žalovaného jako standardní podnikatel. Dle žalovaného je možné říci, že chybějící daň spolu s nestandardnostmi v daném řetězci svědčí o tom, že předmětné obchodní transakce jsou zatíženy podvodem na dani z přidané hodnoty.
40. Žalovaný zdůraznil, že samotné podvodné jednání nepostačuje k odnětí nároku na odpočet na vstupu, pokud není prokázáno, že daňový subjekt věděl nebo vědět mohl o podvodném jednání. Důkazní břemeno ohledně prokázání účasti daňového subjektu na daňovém podvodu leží na správci daně. V rámci vědomostního testu správce daně musí nejdříve zkoumat nestandardnosti posuzované obchodní transakce (tzv. objektivní okolnosti) a následně posoudit opatření přijatá daňovým subjektem k zamezení jeho možné účasti na daňovém podvodu. V případě nepřijetí dostatečných opatření lze mít s přihlédnutím k objektivním okolnostem za prokázané, že daňový subjekt věděl nebo vědět mohl a měl, že se svou transakcí účastní plnění, které je součástí podvodu na dani z přidané hodnoty.
41. Žalovaný trval na tom, že byly v daném případě zjištěny okolnosti svědčící o existenci podvodu na dani z přidané hodnoty. Tyto skutečnosti posuzované jednotlivě nejsou samy o sobě nezákonné a nemají vypovídací hodnotu o podvodném charakteru obchodního

řetězce, ale ve svém souhrnu napovídají tomu, že zapojené subjekty nejsou běžnými obchodníky, ale jedná se o účastníky podvodu na dani z přidané hodnoty. Žalovaný zdůraznil, že předmětné indicie je nutné posuzovat komplexně a nikoli jednotlivě, jak to činí žalobce.

42. Uvedenými indiciemi je cena šetřených plnění, kdy v průběhu řetězce došlo k navýšení ceny na 7,8násobek jejich původní hodnoty. Další indicií je dřívější spolupráce žalobce s FK Teplice, kdy si žalobce musel být vědom, že předmětná plnění je možné poptávat přímo (bez nutnosti zprostředkování společností Refiko), a současně, že musel znát smluvní podmínky a zejména ceny, za kterých lze předmětná plnění při přímém sjednání získat. Indicií byla dle daňových orgánů i velice stručná a vágní smluvní dokumentace k předmětným plněním, která postrádala náležitosti, které lze u smlouvy související s plněním řádově v hodnotě milionů Kč rozumně očekávat. Za indicii považovaly daňové orgány rovněž skutečnost, že žalobce nebyl schopen popsat, na základě jakých kritérií se žalobce rozhodl pro spolupráci právě se společností Refiko. Navíc v minulosti žalobce přijímal plnění přímo od FK Teplice či její zprostředkovatelské agentury AD Studio. Místo pokračování přímé spolupráce tak do obchodního vztahu byly uměle „vsunuty“ další články. Charakter společnosti Refiko byl dle daňových orgánů další indicií, neboť tato společnost sídlí na virtuální adrese, byla neaktivní a nedohledatelná nejen pro správce daně, ale i pro ostatní osoby, neplnila svou povinnost zveřejňování účetních závěrek ve sbírce listin obchodního rejstříku (s výjimkou let 2006 a 2007) a z webových stránek této společnosti nevyplývalo, že by se zabývala poskytováním reklamních služeb. Poslední indicií dle daňových orgánů byla skutečnost, že žalobce neprováděl vyhodnocení přínosu získané reklamy, neboť dle daňových orgánů nelze uvažovat o tom, že by si žalobce počínal v rámci těchto obchodních vztahů s péčí řádného hospodáře v případě, kdy na reklamní plnění vynakládá prostředky v řádech milionů Kč a zároveň žádným způsobem neměl představu o přínosu této reklamy.
43. Dle žalovaného jsou výše uvedené indicie ve svém souhrnu plně dostačující pro konstatování existence podvodu na dani z přidané hodnoty, neboť síla jednotlivých nestandardností tkví právě v jejich souhrnu.
44. K poukazu žalobce na nutnost získání výhody v podobě nadměrného odpočtu žalovaný uvedl, že je potřeba rozlišovat daňový podvod a zneužití práva. Za zneužívající praktiky Soudní dvůr EU v rozsudku ze dne 21. 2. 2006, ve věci C-255/02 Hlifax, označil plnění, jež nejsou uskutečněna v rámci obvyklých obchodních podmínek, nýbrž pouze s cílem získat zneužívajícím způsobem výhody upravené právem Společenství. Dále Soudní dvůr EU konstatoval v rozsudku ze dne 17. 12. 2015, C-419/14 WebMindLocenses Kft., že „zásada zákazu zneužití práva, která platí v oblasti DPH, vede k zákazu čistě vykonstruovaných plnění, zbavených hospodářské reality, která se uskutečňují pouze za účelem získání daňového zvýhodnění“. Dle žalovaného však v případě účasti na daňovém podvodu nemusí být splněna podmínka, že hlavním účelem plnění je získání daňového zvýhodnění, neboť získání daňového zvýhodnění mohlo být účelem některé z předcházejících transakcí. Daňové zvýhodnění může také být pouze jedním z účelů podvodného řetězce – články řetězce mohou obchodovat se zbožím, s nímž obvykle obchodují s obvyklou marží a ještě „navíc“ zařadí do řetězce korporaci, která neodvede daň (missing trader), tj. k marži si ještě „přilepší“ neodvedenou daň. Žalovaný odkázal na rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 8. 2017, č. j. 1 Afs 16/2017-43, a ze dne 15. 2. 2017, č. j. 1 Afs 53/2016-55, z nichž vyplývá, že osoba povinná k dani, která věděla nebo musela vědět, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na dani z přidané hodnoty, musí být pro účely

směrnice považována za osobu účastnící se tohoto podvodu, a to bez ohledu na to, zda má z následného prodeje zboží prospěch, či nikoli. Již samotnou účastí v podvodném řetězci totiž dochází k napomáhání pachatelům daňového podvodu v jeho úspěšné realizaci.

45. Žalovaný trval na tom, že s ohledem na skutečnost, že správce daně prokázal, že zkoumaný řetězec byl zasažen podvodem na dani z přidané hodnoty, a na to, že byla prokázána existence objektivních okolností, které svědčí o tom, že žalobce o této skutečnosti alespoň mohl vědět, bylo možné po žalobci požadovat, aby přijal veškerá opatření, která po něm mohou být s ohledem na konkrétní okolnosti případu rozumně vyžadována, aby zabránil své účasti na podvodu na dani z přidané hodnoty.
46. Žalovaný přisvědčil žalobci, že dle současné judikatury důkazní břemeno o účasti na daňovém podvodu tíží výlučně správce daně a daňový subjekt není povinen prokazovat, že o své účasti na transakcích zasažených podvodem na dani z přidané hodnoty nevěděl. Připomněl však, že dle judikatury známé v době vedení daňové kontroly bylo dovozováno, že důkazní břemeno ohledně přijetí rozumných opatření tíží daňový subjekt. Nelze tedy správci daně vytýkat, že se řídil tehdejší judikaturou.
47. Žalovaný trval na tom, že žalobce si nepočínal dostatečně obezřetně a nepřijal veškerá opatření, která od něho bylo možné rozumně požadovat, aby předešel své účasti na podvodu na dani z přidané hodnoty. Z judikatury Nejvyššího správního soudu (např. rozsudek ze dne 28. 1. 2016, č. j. 4 Afs 233/2015) přitom dle žalovaného vyplývá, že daňové orgány nejsou povinné identifikovat nebo vymezit opatření, která žalobce mohl nebo měl přijmout. Je totiž věcí žalobce, aby si zajistil podklady, které mu umožní nárok na odpočet daně řádně uplatnit a jimiž bude schopen prokázat, že jednal v dobré víře a že se neúčastnil podvodného jednání. Míra obezřetnosti je přitom vždy odvislá od závažnosti objektivních okolností.
48. Ve vztahu k plnění poskytnutým P. K. žalovaný uvedl, že předmětem pochybností správce daně nebylo pouze přijetí plnění od dodavatele deklarovaného na daňových dokladech, ale základní pochybnost se týkala zejména rozsahu šetřených plnění a případně jejich samotné existence. Žalovaný zdůraznil, že tato plnění byla hrazena méně než v 35 % bezhotovostním převodem, a to jen z části na zveřejněný účet P. K. V rozsahu 66 %, co do cenového objemu případů, byla úhrada prováděna na základě zápočtu vzájemných pohledávek žalobce a P. K., kdy se přijatá a uskutečněná plnění měla odehrát v rámci totožných projektů. Pochybnost správce daně vycházela dále ze skutečnosti, že v rámci doměřených zdaňovacích období žalobce uplatnil od P. K. nárok na odpočet daně z přidané hodnoty ve výši 46 459 365 Kč ze základu daně ve výši 221 235 072 Kč. Současně žalobce deklaroval poskytnutí plnění tomuto subjektu, kdy uskutečněná plnění byla vedena v režimu přenesení daňové povinnosti dle § 92a zákona o dani z přidané hodnoty a celková hodnota těchto plnění byla 150 751 017 Kč. Dalším důvodem pro pochybnosti správce daně je skutečnost, že deklarovaný rozsah plnění na daňových dokladech od P. K. je mnohdy výrazně vyšší, než odpovídá jeho použití.
49. Žalovaný uvedl, že provedl celou řadu důkazních prostředků včetně výsledků několika zaměstnanců partnerů žalobce, kteří se účastnili jednotlivých projektů, v rámci nichž byla deklarována šetřená plnění. Výsledky nepotvrdily jakoukoliv účast P. K. na těchto projektech, když svědci P. K. buď vůbec neznali, nebo neměli povědomí o tom, že by se na daných projektech jakkoli podílel.
50. K námitce žalobce, že nebyly provedeny výsledky některých navržených svědků, žalovaný uvedl, že neprovedení navržených svědeckých výpovědí vždy řádně odůvodnil. Dále Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

zdůraznil, že výsledky svědků, které nebyly provedeny, žalobce navrhl až v rámci podání v odvolacím řízení ze dne 5. 6. 2019 a dále v podání ze dne 1. 7. 2019. Tato podání tedy byla podána více než 8 respektive 10 měsíců po uplynutí zákonné lhůty pro podání odvolání. Takové jednání žalovaný považuje za zjevně účelové, a to s poukazem na skutečnost, že provedení těchto výpovědí mohl žalobce navrhnout již v rámci prvostupňového řízení když navržené svědky znal.

51. Dále žalovaný zdůraznil, že provedením navrhovaných svědeckých výpovědí dle jeho názoru nemohlo dojít ke změně jeho stanoviska ve vztahu k šetřeným plněním, neboť v tomto směru nestačí prokázat pouhou skutečnost, že dodavatel P. K. se žalobcem spolupracoval, nýbrž to, že skutečně žalobci dodal zboží ve fakturovaném rozsahu, tedy zdanitelné plnění bylo uskutečněno tak, jak je v předmětných daňových dokladech uvedeno. Takovou vypovídací potenci dle žalobce u navrhovaných svědků nelze předpokládat vzhledem ke značnému rozsahu deklarovaného uskutečněného plnění ze strany P. K. ve prospěch žalobce, a vzhledem ke skutečnosti, že se jedná o svědky stojící vně obchodního vztahu mezi P. K. a žalobcem, kteří jako takoví nemohou disponovat údaji či podklady jednoznačně prokazujícími uskutečnění předmětných plnění v celém vyúčtovaném rozsahu. Dle žalovaného by provedení takových důkazů bylo v přímém rozporu se zásadou hospodárnosti dle § 7 daňového řádu.
52. Žalovaný poukázal na skutečnost, že po vydání žalobou napadených rozhodnutí v rámci souběžně vedeného daňového řízení provedl po předvedení výsledků P. K., který odmítl odpovídat na dotazy správce daně a odpověděl pouze na 4 otázky žalobce, kdy potvrdil, že zná jednatele žalobce Ing. J. H. a potvrdil spolupráci se žalobcem.
53. Žalovaný trval na tom, že správce daně postupoval v souladu se zákonem, když relevantně zpochybnil přijatá a uskutečněná plnění mezi žalobcem a P. K. a odepřel následně žalobci nárok na odpočet daně z přidané hodnoty, neboť žalobce dle názoru správce daně nesplnil podmínky § 72 a § 73 zákona o dani z přidané hodnoty, když žalobce neprokázal faktické uskutečnění plnění P. K. v rozsahu deklarovaném daňovými doklady.
54. Žalovaný ještě poukázal na skutečnost, že podání žalobce v rámci daňového řízení zpravidla obsahovala zkreslené či přímo nepravdivé skutečnosti, odkazovala často na nerelevantní judikaturu, kdy v důsledku vytržení dílčích závěrů z kontextu celého rozsudku vytvářel žalovaný dojem, že se jedná o názor svědčící v jeho prospěch. Dále žalobce dle žalovaného často tendenčně upravoval svá tvrzení v závislosti na nově zjištěné skutečnosti tak, aby jeho tvrzení byla v souladu se zjištěným skutkovým stavem. Způsob obrany ze strany žalobce byl tedy dle žalovaného pouze účelovou procesní strategií a nikoli opravdovou snahou o odstranění pochybností správce daně.

Replika žalobce

55. Žalobce ve své replice ze dne 18. 12. 2022 zdůraznil, že chybějící daň ve smyslu daňového podvodu není jakýkoliv dluh na dani, nýbrž pouze dluh vzniklý v důsledku podvodného jednání. Chybějící daň musí být způsobena podvodným jednáním zaměřeným na neoprávněné získání daňového zvýhodnění. Žalobce trval na tom, že daňové orgány se nezabývaly otázkou, proč společnost Refiko dluží na dani z přidané hodnoty. Žalobce trval na tom, že pokud chybějící daň u společnosti Refiko není doměřena z důvodu podvodného jednání, pak pro existenci podvodu na dani z přidané hodnoty je tato chybějící daň nerozhodná. Aby se jednalo o daňový podvod, musela by chybějící daň být dle žalobce důsledkem podvodného jednání a konkrétní poskytnutí reklamy společností

Refiko by muselo být spojeno právě s podvodem. Z nahlížení do správního spisu žalobce zjistil, že správce daně doměřil společnosti Refiko daň z přidané hodnoty za zdaňovací období listopad až prosinec 2015 a leden až červenec 2016 z důvodu neprokázání přijetí plnění a pouze za zdaňovací období leden až prosinec 2014 a leden až září 2015 byla společnosti Refiko daň z přidané hodnoty doměřena z důvodu daňového podvodu. Žalobce tedy trval na tom, že u jemu doměřené daně za zdaňovací období září až prosinec 2015 a únor až červenec 2016 není souvislost s chybějící daní u společnosti Refiko z důvodu podvodného jednání.

56. Dále žalobce zdůraznil, že se společnostmi Unimap a Cucini, u nichž správce daně identifikoval chybějící daň, nebyl nikdy ve spojení.
57. Dále žalobce uvedl, že se žalovaný zaměřil na prokázání existence daňového podvodu a jeho mechanismu, ale zapomněl na prokázání účasti žalobce na daňovém podvodu. Ohledně jednotlivých okolností údajně svědčících o tom, že žalobce musel vědět o podvodném jednání setrval žalobce na svých stanoviscích uvedených v žalobě. Zdůraznil, že nechápe, jakou souvislost má statut společnosti Refiko jako nespolehlivého plátce ode dne 5. 6. 2019 s obchody provedenými v září až prosinci 2015 a únoru až červenci 2016. Dále trval žalobce na tom, že společnost Refiko pro něho nebyl nový partner, ale měl s ní již předchozí dlouhodobou spolupráci.
58. Ve vztahu k odepření odpočtu na vstupu za plnění poskytnutá P. K. žalobce zdůraznil, že P. K. byla doměřena daň z přidané hodnoty na základě pomůcek. Pokud byla P. K. doměřena daň, pak dle žalobce jemu nemůže být odepřen odpočet daně z přidané hodnoty na vstupu, neboť v opačném případě by se jednalo o porušení principu neutrality daně z přidané hodnoty.

Jednání soudu

59. Zástupce žalobce při jednání soudu přednesl žalobu ve znění jejího písemného vyhotovení a ve znění zaslané repliky. Zdůraznil, že chybějící daň u společnosti Refiko nebyla doměřena z důvodu podvodného jednání, a proto se ani u žalobce nemůže jednat o účast na daňovém podvodu. Dále zdůraznil, že ze strany daňových orgánů nebylo dostatečně prokázáno, že žalobce měl a mohl vědět, že se podílí na podvodném jednání.
60. Pověřený pracovník žalovaného odkázal na písemné vyjádření k žalobě s tím, že trval na tom, že daňové orgány postupovaly správně v souladu s právními předpisy a judikaturou. Současně konstatoval, že bylo v daňovém řízení dostatečně prokázáno, že žalobce musel vědět, že se účastní obchodu, který byl zatížen podvodem.
61. Soud provedl při jednání důkaz výpisy údajů o subjektech DPH s tím, že společnost Unimap je vedena jako nespolehlivá osoba od 26. 1. 2019, společnost Cucini je vedena jako nespolehlivá osoba od 11. 8. 2018 a společnost Refiko je jako nespolehlivá osoba vedena od 5. 6. 2019.

Posouzení věci soudem

62. Napadené rozhodnutí žalovaného soud přezkoumal v řízení podle části třetí hlavy druhé prvního dílu zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), který vychází z dispoziční zásady vyjádřené v § 71 odst. 1 písm. c), písm. d), odst. 2 větě druhé a třetí a v § 75 odst. 2 větě první s. ř. s. Z této zásady vyplývá, že soud přezkoumává zákonnost rozhodnutí správního orgánu pouze v rozsahu, který žalobce uplatnil v žalobě nebo během dvouměsíční lhůty po oznámení napadeného rozhodnutí ve Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

smyslu § 72 odst. 1 věty první s. ř. s. Povinností žalobce je proto tvrdit, že rozhodnutí správního orgánu nebo jeho část odporuje konkrétnímu zákonnému ustanovení, a toto tvrzení zdůvodnit. Nad rámec žalobních bodů musí soud přihlídnout toliko k vadám napadeného rozhodnutí, k nimž je nutno přihlížet bez návrhu, včetně prekluze daňové povinnosti, nebo které vyvolávají nicotnost napadeného rozhodnutí podle § 76 odst. 2 s. ř. s. Takové nedostatky však v projednávané věci nebyly zjištěny.

63. První okruh žalobních námitek se týkal transakcí, které dle daňových orgánů byly zasaženy daňovým podvodem. Podle § 72 zákona o dani z přidané hodnoty je plátce oprávněn k odpočtu daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, které v rámci svých ekonomických činností použije pro účely uskutečňování zdanitelných plnění blíže vymezených v tomto ustanovení. Pro uplatnění nároku na odpočet daně je přitom plátce povinen splnit rovněž formální podmínku, která spočívá v předložení daňového dokladu se zákonem stanovenými náležitostmi vyplývajících z § 73 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty. Při splnění těchto hmotněprávních a formálních podmínek nároku na odpočet daně je pak daňovému subjektu nárok na odpočet daně zpravidla přiznán, neboť tento nárok ve smyslu čl. 167 a násl. směrnice je nedílnou součástí systému DPH a v principu nesmí být omezen. Výjimku z tohoto principu představují právě situace, kdy daňový subjekt uplatňuje nárok na odpočet DPH podvodně nebo zneužívajícím způsobem, jak dovodil Soudní dvůr EU ve své judikatuře (srov. např. rozsudek ze dne 21. 6. 2012 ve spojených věcech Mahagében a Péter Dávid, C-80/11 a C-142/11).
64. Nutno též upozornit, že problematikou podvodného jednání ve spojitosti s daňovými subjekty uplatňovanými nároky na odpočet DPH se ve své judikatuře mnohokrát zabýval i Nejvyšší správní soud (v návaznosti na judikaturu Soudního dvora EU – viz např. již nadepsaný rozsudek ve věci Mahagében; rozsudek ze dne 12. 1. 2006 ve spojených věcech Optigen Ltd a Fulcrum Electronics Ltd. a Bond House Systems Ltd proti Commissioners of Customs & Excise, C-354/03, C-355/03 a C-484/03, či rozsudek ze dne 6. 7. 2006 ve spojených věcech Axel Kittel proti Belgickému státu a Belgický stát proti Recolta Recycling SPRL, C-439/04 a C-440/04). Cílem tzv. karuselového podvodu zpravidla není reálná ekonomická činnost, ale neuhrazení DPH na výstupu plátcem typu „missing trader“ (tj. plátce, který daň na výstupu z titulu dodání zboží dalšímu plátcovi ve stejném státě nepřiznává v podaném daňovém přiznání k DPH, nebo ji přiznává, ale neplatí, popř. vůbec nepodává daňová přiznání a stává se pro správce daně nekontaktní) následované inkasem odpočtu plátcem typu „broker“ (tj. plátce, kterému vzniká odpočet z titulu uplatněného odpočtu z přijatého zdanitelného plnění v daném členském státě a osvobozeného od plnění při dodání zboží do EU). Dalším subjektem, který je do řetězce zpravidla zařazován, je „buffer“, jehož úkolem v řetězci je navenek působit jako běžný obchodník a vytvořit tak zdání legality plnění zasaženého daňovým podvodem, tedy zastřít vazby mezi jednotlivými články řetězce (zejména mezi „missing traderem“ a ostatními články řetězce), a znesnadnit či znemožnit tak odhalení daňového podvodu. Jak uvedl Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 21. 4. 2010, č. j. 9 Afs 94/2009-156: *„Pojmem podvod na DPH se v souladu s touto judikaturou označují situace, v nichž jeden z účastníků neodvede státní pokladně vybranou daň a další si ji odečte, a to za účelem získání zvýhodnění, které je v rozporu s účelem šesté směrnice, 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“.*

65. Prokázání povědomí daňového subjektu o podvodném jednání na DPH poté představuje další podmínku, jež musí být splněna při odepření nároku daňového subjektu na odpočet DPH. Okolnostmi, za kterých daňový subjekt věděl nebo měl vědět o tom, že je součástí podvodu, se Nejvyšší správní soud opakovaně v rámci své rozhodovací činnosti zabýval, když především zdůraznil, že pokud „*je dodání zboží uskutečněno pro osobu povinnou k DPH, která nevěděla a nemohla vědět, že dotyčné plnění je součástí podvodu spáchaného prodávajícím, nelze jen na základě samotné skutečnosti daňového podvodu vyvozovat ztrátu nároku na odpočet daně z přidané hodnoty odvedené touto osobou povinnou k dani.*“ (srov. rozsudek ze dne 30. 4. 2008, č. j. 1 Afs 15/2008-100). K obdobnému závěru dospěl Nejvyšší správní soud i v rozsudku ze dne 30. 1. 2018, č. j. 5 Afs 60/2017-60, v němž bylo vysloveno, že „*[z]nakem podvodu ve smyslu evropské judikatury je zjednodušeně řečeno skutečnost, že jeden z účastníků daň neodvede a další si ji odečte; tím v podstatě dochází k narušení daňové neutrality. Nelze však stricto sensu za „jednoho“ a „dalšího“ automaticky považovat „kteréhokoli“ z účastníků v řetězci obchodů, ale vždy je třeba hledat skutkové souvislosti a příčinnou souvislost mezi neodvedením daně a nárokováním odpočtu a prokázáním vědomosti o skutečnostech svědčících možnému podvodnému jednání za účelem vylákání odpočtu na dani mezi těmito subjekty. Opačným způsobem by byla zcela nepřipustně zakládána objektivní daňová odpovědnost kteréhokoli subjektu zapojeného v obchodním řetězci a odpovědnost za pohyb a osud zboží.*“ Jinými slovy, „pouhá“ existence podvodného jednání na DPH v rámci řetězce obchodních transakcí, jehož byl daňový subjekt účastníkem, ještě sama o sobě nemůže legitimizovat či legalizovat postup správce daně v podobě odepření nároku tohoto daňového subjektu na odpočet DPH za uskutečněné plnění. Nejvyšší správní soud zde našel inspiraci v judikatuře Soudního dvora EU, konkrétně v již odkazovaném rozsudku ve věci Optigen, v němž bylo zdůrazněno, že nárok na odpočet daně nemůže být dotčen tím, že v řetězci dodávek je jiná předchozí nebo následná transakce zatížena skutečnostmi, o kterých plátce neví nebo nemůže vědět. Zavedení systému odpovědnosti bez zavinění by totiž překračovalo rámec toho, co je nezbytné pro ochranu plateb do veřejného rozpočtu (srov. rovněž např. rozsudek ze dne 11. 5. 2006 ve věci Federation of Technological Industries a další, C-384/04, či rozsudek ze dne 21. 2. 2008 ve věci Netto Supermarkt, C-271/06).
66. Soudní dvůr EU tedy ve své judikatuře – s respektem k zásadě proporcionality a vzhledem ke skutečnosti, že odmítnutí nároku na odpočet je výjimkou ze zásady, kterou tento nárok představuje – stanovil limity pro postup daňových orgánů, především aby dostatečně právně prokázaly objektivní okolnosti umožňující učinit závěr, že osoba povinná k dani věděla nebo musela vědět, že plnění uplatňované k odůvodnění nároku na odpočet bylo součástí podvodu spáchaného dodavatelem či jiným subjektem operujícím v dodavatelském řetězci (srov. citované rozsudky ve věci Mahagében či ve věci Federation of Technological Industries a další).
67. Z hlediska posouzení nároku na odpočet daně je tudíž rozhodné posouzení všech objektivních okolností vykázané transakce, včetně právní, obchodní a osobní vazby mezi zúčastněnými subjekty. Rovněž je třeba vzít v úvahu, zda předmětné obchodní transakce v řetězci neprobíhaly za podmínek krajně neobvyklých či nelogických. Zejména zda docházelo k úhradám fakturovaných částek, zda byly všechny pohledávky řádným způsobem vymáhány, zda se nejednalo o neobvykle nízké ceny, zda nedošlo k absolutnímu selhání kontrolních mechanismů daňového subjektu či zda se daňový subjekt nechoval neobvykle pasivně při hledání obchodních partnerů, přičemž správce daně může vycházet z mnoha indicií, které mu jsou k dispozici (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního

soudu ze dne 21. 4. 2010, č. j. 9 Afs 94/2009-156, nebo ze dne 10. 6. 2015, č. j. 2 Afs 15/2014-59). Každá účetní transakce mezi dodavatelem a jeho odběratelem v řetězci přitom musí být posuzována sama o sobě a charakter jednotlivých transakcí v řetězci nemůže být změněn předchozími nebo následnými událostmi (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2007, č. j. 5 Afs 129/2006-142, ze dne 25. 6. 2015, č. j. 6 Afs 130/2014-60, ze dne 31. 8. 2016, č. j. 2 Afs 55/2016-38).

68. Zmíněné objektivní okolnosti (indicie), byť každá sama o sobě není nezákonná, pak ve svém souhrnu mohou tvořit logický, ničím nenarušený a ucelený soubor vzájemně se doplňujících a na sebe navazujících nepřímých důkazů, které spolehlivě a jednoznačně prokazují skutečnost, že daňový subjekt o podvodu na DPH věděl, či minimálně vědět mohl. I tyto nepřímé důkazy pak spolehlivě prokazují subjektivní stránku jednání daňového subjektu (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 5. 2012, č. j. 1 Afs 26/2012-34, či ze dne 10. 10. 2012, č. j. 1 Afs 37/2012-50). V této souvislosti Nejvyšší správní soud též zdůraznil, že pokud je s přihlédnutím k objektivním skutečnostem prokázáno, že dodání je uskutečněno pro osobu povinnou k dani, která věděla nebo měla vědět, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH, je věcí vnitrostátního soudu odmítnout takové osobě povinné k dani přiznání nároku na odpočet. Osoba povinná k dani, která věděla nebo měla vědět, že se svým nákupem účastní podvodného plnění, pak musí být pro účely směrnice považována za osobu účastnící se tohoto podvodu, a to bez ohledu na to, zda má z následného prodeje zboží prospěch, či nikoliv. V takové situaci totiž osoba povinná k dani pomáhá pachatelům podvodu a stává se jejich spolupachatelem (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 7. 2010, č. j. 8 Afs 14/2010-195, nebo ze dne 31. 8. 2016, č. j. 2 Afs 55/2016-38).
69. Z obsahu správního spisu vyplývá, že žalobce deklaroval přijetí reklamních služeb od společnosti Refiko, na základě kterých si uplatnil nárok na odpočet DPH z přijatých zdanitelných plnění. Správce daně žalobci neuznal z těchto zdanitelných plnění nárok na odpočet DPH, a to s poukazem na vědomé zapojení žalobce do podvodného jednání. Správce daně nezpochybnil splnění formálních a hmotněprávních podmínek pro uplatnění nároku na odpočet DPH na vstupu, avšak dospěl k závěru, že existují objektivní skutečnosti svědčící o zapojení žalobce v řetězci plátců účastnících se podvodu na dani z přidané hodnoty. Správce daně zejména akcentoval skutečnost, že vlivem postupného uzavírání smluv v řetězci byla navýšena cena reklamního plnění v období červenec až prosinec 2015 z částky 1 000 000 Kč, za kterou reklamní plnění poskytl FK Teplice společnosti Refiko, na částku 7 840 000 Kč, za kterou žalobce od společnosti Refiko reklamní plnění zakoupil. Došlo tedy k 7,8násobnému navýšení ceny plnění pro žalobce. Dále v období leden až červen 2016 byla vlivem postupného uzavírání smluv v řetězci navýšena cena reklamního plnění z částky 1 000 000 Kč, za kterou reklamní plnění poskytl FK Teplice společnosti Refiko, na částku 6 860 000 Kč, za kterou žalobce od společnosti Refiko reklamní plnění zakoupil. Došlo tedy k 6,7násobnému navýšení ceny plnění pro žalobce. Dále v období červenec 2016 byla vlivem postupného uzavírání smluv v řetězci navýšena cena reklamního plnění z částky 62 500 Kč, za kterou reklamní plnění poskytl FK Teplice společnosti Refiko, na částku 490 000 Kč, za kterou žalobce od společnosti Refiko reklamní plnění zakoupil. Došlo tedy k 7,8násobnému navýšení ceny plnění pro žalobce.
70. Společnost Refiko pak svou daňovou povinnost, která jí na základě uvedeného plnění vznikla na výstupu kompenzovala ostatními přijatými zdanitelnými plněními v období

Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

červenec až prosinec 2015 (v tomto období zejména od společností Unimap a Cucini) v celkové výši 5 994 992 Kč, vůči kterým přiznala uskutečněná plnění ve výši 37 190 Kč, v období leden až červen 2016 v celkové výši 5 375 112,04 Kč, vůči kterým přiznala uskutečněná plnění ve výši 135 093,38 Kč, a v období červenec 2016 ve výši 434 736,94 Kč, vůči kterým nepřiznala žádná uskutečněná zdanitelná plnění. K úniku na dani tak dle správce daně docházelo skrytě vlivem další činnosti společnosti Refiko.

71. Z obsahu správního spisu vyplývá, že společnosti Refiko skutečně byla za výše uvedená zdaňovací období doměřena daň z přidané hodnoty.
72. Primárně se soud zabýval zásadní otázkou, zda v předmětném obchodním řetězci FK Teplice-Refiko-žalobce je možné identifikovat chybějící daň. Již z výše uvedeného vyplývá, že v důsledku navýšení ceny přeprodávaného reklamního plnění by na straně společnosti Refiko vznikla poměrně vysoká daňová povinnost na výstupu. Šetřením daňových orgánů bylo zjištěno, že společnost Refiko ve stejných zdaňovacích obdobích přijímala další zdanitelná plnění v podobě reklamních plnění (nikoli pro reklamu společnosti Refiko ani pro žalobce), ovšem vůči těmto dalším plněním společnost Refiko nevykázala téměř žádná (respektive vůbec žádná) poskytnutá zdanitelná plnění. Z těchto dalších plnění tedy měl společnosti Refiko vzniknout nárok na nadměrný odpočet, kterým měla být vyrovnána její daňová povinnost vzniklá z plnění poskytnutého žalobci. V rámci daňového řízení však daňové orgány shledaly, že tato další plnění u společnosti Refiko nebyla použita v rámci ekonomické činnosti k uskutečnění zdanitelných plnění, případně vůči nim nebyla přiřazena jim odpovídající zdanitelná plnění poskytnutá společností Refiko dalším odběratelům. Daňové orgány tedy shledaly, že u společnosti Refiko tak nemohly být uznány částky odpovídající dani na vstupu jako nadměrný odpočet, a proto je nutné daň odpovídající dani z přidané hodnoty na výstupu související s plněním pro žalobce považovat za chybějící daň, kdy k úniku daně došlo skrytě vlivem další činnosti společnosti Refiko. Společnost Refiko v předmětném řetězci plnila funkci tzv. „missing tradera“, jehož úkolem bylo navýšit cenu a zastřít daňový únik svou ostatní činností.
73. Ze zpráv o daňové kontrole u společnosti Refiko (zejména z daňové kontroly zdaňovacích období říjen 2015 až červenec 2016) dále jednoznačně vyplývá, že daňové orgány odděleně posuzovaly okolnosti týkající se zdanitelných plnění přijatých od FK Teplice a okolnosti týkající se ostatních zdanitelných plnění. Výše nastíněný mechanismus vzniku chybějící daně pak dle soudu zcela jednoznačně úzce souvisel právě s plněním, na jehož konci byl jako příjemce zdanitelného plnění žalobce. Nejednalo se tedy o chybějící daň, která by bez souvislosti se zdanitelným plněním pro žalobce vznikla v důsledku nemajetnosti společnosti Refiko či v důsledku manažerského pochybení nebo v souvislosti s jinou činností společnosti Refiko. Chybějící daň byla daňovými orgány identifikována jednoznačně ve vztahu ke všem rozhodným zdaňovacím obdobím právě v obchodním řetězci, na jehož konci se nacházel jako konečný příjemce plnění žalobce, neboť z obsahu zprávy o daňové kontrole společnosti Refiko vyplývá, že zdanitelná plnění od jiných subjektů, která nebyla využita v rámci ekonomické činnosti k uskutečnění zdanitelných plnění, případně vůči nim nebyla přiřazena jim odpovídající zdanitelná plnění poskytnutá společností Refiko dalším odběratelům, byla činěna právě za účelem zakrytí chybějící daně na výstupu u společnosti Refiko z plnění poskytnutých žalobci.
74. K poukazu žalobce, že ve zprávě o daňové kontrole u společnosti Refiko za zdaňovací období říjen až prosinec 2015 a leden až červenec 2016 je v závěru na straně 25 uvedeno, že daň byla doměřena v důsledku neunesení důkazního břemene, a proto byla změněna částka nároku na odpočet daně z přidané hodnoty na řádku 40 podaných daňových přiznání, Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

soud konstatuje, že tento závěr se týká právě jen zdanitelných plnění odlišných od plnění přijatých od FK Teplice. Ve vztahu k plněním poskytnutým společností Refiko společností FK Teplice učinil správce daně v předmětné zprávě o daňové kontrole závěr na straně 11, kde uvedl, že má postaveno na jisto, „že došlo k daňovému podvodu vlivem řetězových transakcí, které nebyly motivovány ekonomickými důvody, ale ztížením odhalení podvodného získání částek ve výši odpočtu na dani z přidané hodnoty plynoucí z daňových dokladů odkazujících se na smlouvu uzavřenou mezi daňovým subjektem (společností Refiko – pozn. soudu) a společností Speciální stavby Most. Daňový subjekt byl přímo účasten tomuto daňovému podvodu, k úniku na dani došlo vlivem jeho další simulované činnosti, čímž zastřel daňový podvod.“

75. S ohledem na výše uvedené dospěl soud k závěru, že bylo daňovými orgány dostatečným způsobem prokázáno, že v předmětném řetězci existuje dlužná daň a že tato dlužná daň přímo souvisí s plněním, z něhož si žalobce nárokoval odpočet daně na vstupu. Dle soudu byl dostatečným způsobem popsán a rozklíčován princip, na kterém bylo podvodné jednání založeno. Daňovými orgány tedy bylo prokázáno, že předmětný řetězec plnění byl zatížen podvodem na DPH.
76. Pro možnost odmítnutí nároku na odpočet daně na vstupu u daňového subjektu v důsledku jeho účasti na podvodném jednání je nutné, aby daňové orgány daňovému subjektu prokázaly, že s ohledem na konkrétní okolnosti případu o své účasti na podvodném jednání vědět měl a mohl. V tomto směru tížilo důkazní břemeno správce daně. Ten byl povinen prokázat existenci objektivních okolností, které ve svém souhrnu svědčily o tom, že žalobce měl a mohl vědět, že se porízením či přijetím daného plnění účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH. Objektivní okolnosti musí být takovými indiciemi, které alespoň ve svém souhrnu objektivně vzbuzují podezření, že došlo k nesrovnalosti nebo k podvodu. Daňové orgány nemusely prokázat, že žalobce jednoznačně přímo věděl, že společnost Refiko se dopouštěla podvodného jednání, ale postačovalo prokázání objektivních okolností, na základě kterých žalobce mohl nabýt podezření o podvodném charakteru transakce jako celku.
77. V daném případě objektivní skutečnosti daňové orgány spatřovaly ve výrazném navýšení ceny zdanitelného plnění, existenci dřívější spolupráce s FK Teplice, charakteru smluvní dokumentace k předmětným zdanitelným plněním, ve způsobu výběru smluvního partnera, ve skutečnosti, že společnost Refiko sídlí na virtuální adrese a nezveřejňuje účetní závěrky ve sbírce listin obchodního rejstříku a z internetových stránek společnosti Refiko nevyplývalo, že by se zabývala reklamní činností a v absenci vyhodnocení přínosu reklamy. Ve vztahu k hodnocení těchto skutečností soud předesílá, že se plně ztotožňuje s tím, jak je hodnotily daňové orgány.
78. Samotná společnost Refiko dle soudu vzbuzuje určité pochybnosti o řádném obchodním partnerovi, neboť má pouze virtuální sídlo a neexistuje konkrétní místo, kde by mohla být tato společnost kontaktována správními orgány či obchodními partnery. Pochybnosti rovněž vzbuzuje skutečnost, že společnost Refiko s výjimkou let 2006 a 2007 nezveřejňovala v obchodním rejstříku účetní závěrky. Účetní závěrky jsou jedním z důležitých ukazatelů o důvěryhodnosti obchodního partnera. Z účetních závěrek a jejich příloh je možné zhodnotit hospodářskou a ekonomickou kondici dané právnické osoby a dovodit závěr o její schopnosti dostát řádně svým závazkům. Právnickou osobu bez reálného sídla, která nezveřejňuje své účetní závěrky je nutné považovat za krajně rizikového obchodního partnera a nelze vyloučit, že se jedná o osobu podílející se v pozici

plátce daně z přidané hodnoty na daňovém podvodu. Uvedené indicie tedy byly okolnostmi, na které měl žalobce při obchodním styku se společností Refiko reagovat.

79. Pochybnosti o řádné obchodní aktivitě společnosti Refiko v oblasti reklamy nemohla odstranit ani její prezentace na webových stránkách. Jak uvedl správce daně ve zprávě o daňové kontrole, prezentace na webových stránkách www.refiko.com neobsahovala v letech 2014 a 2015 žádnou informaci o zajišťování reklamních služeb. Na uvedené stránce bylo inzerováno pouze provádění stavebních a demoličních prací. Internetová stránka www.refiko.cz vznikla dne 19. 4. 2015. Tato stránka kromě názvu a kontaktních údajů obsahovala pouze slova „Stavba, Marketing, Reklama“. Z výše uvedeného současně vyplývá, že daňové orgány při hodnocení důvěryhodnosti společnosti Refiko nevycházely pouze z aktuálního stavu obsahu prezentovaného na internetu.
80. K výzvě daňových orgánů nebyl žalobce schopen nijak objasnit, proč a na základě jakých kritérií se rozhodl při nákupu reklamních činností spolupracovat právě se společností Refiko. Neproběhlo žádné výběrové řízení ani nebyly vyžádány žádné jiné nabídky. S ohledem na finanční objem plnění je tato skutečnost, rovněž alarmující a lze ji považovat za indicii nasvědčující tomu, že žalobce vědět měl a mohl, že se účastní podvodného jednání. Tuto skutečnost nemůže vyvrátit ani žalobcovo tvrzení, že společnost Refiko pro něho nebyla neznámým obchodním partnerem, ale že s ní již v minulosti obchodoval, neboť předchozí spolupráce se společností Refiko se týkala stavebních činností. V oblasti reklamní byla společnost Refiko pro žalobce na začátku spolupráce týkající se prezentace žalobce zcela novým obchodním partnerem. Proto považuje soud odkaz žalobce na předchozí obchodní styk se žalobcem za irelevantní.
81. Zásadní indicií dle soudu bylo vysoké navýšení ceny plnění. Společnost Refiko reklamní plnění pouze přeprodovala bez jakékoliv přidané hodnoty. Pouhým přeprodaním reklamního plnění společností Refiko došlo k 6,7 až 7,8násobnému navýšení ceny. Na tomto místě soud podotýká, že považuje za nepřiléhavou argumentaci žalobce s poukazy na judikaturu správních soudů, že měla být porovnávána cena reklamního plnění, kterou platil žalobce společnosti Refiko s běžnou cenou obdobných reklamních plnění. V daném případě je totiž zásadní skutečností, která případ odlišuje od kauz, na které odkazoval žalobce, že z veřejných zdrojů (internetové stránky) FK Teplice bylo známo, že obdobná reklamní plnění poskytovala tato společnost přímo, nebo prostřednictvím svého obchodního partnera společnosti AD Studio, s. r. o. Tato skutečnost musela být žalobci známa, neboť již v minulosti v oblasti reklamního plnění napřímo spolupracoval se společností FK Teplice. Za této situace tedy ztrácelo ekonomické opodstatnění plnění poskytované prostřednictvím společnosti Refiko a žalobce si této skutečnosti musel s ohledem na výše uvedené být vědom. Žalobce nepochybně mohl tedy poptávat reklamní plnění přímo od společnosti FK Teplice, případně si mohl vyžádat do svého dřívějšího obchodního partnera FK Teplice sdělení, za jakých finančních podmínek reklamní plnění poskytuje. Výše uvedené skutečnosti dle soudu dokládají, že žalobce jednal z hlediska ekonomického iracionálně, a lze je považovat za zásadní indicii k tomu, že žalobce měl či mohl vědět, že se podílí na daňovém podvodu.
82. Další indicií dle daňových orgánů byla skutečnost, že smluvní dokumentace vztahující se k předmětným zdanitelným plněním byla velice stručná, vágní a postrádala náležitosti, které lze u smluv s plněním řádově v hodnotě milionů korun rozumně očekávat. Smlouvy obsahují ustanovení týkající se prodlení s úhradou plnění ze strany žalobce, ovšem zcela absentuje jakékoliv smluvní ujednání, které by ošetřilo situace související s vadami plnění ze strany společnosti Refiko. Současně je ve smlouvách uvedena celá řada způsobů Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

propagace žalobce (např. reklama na dresech, reklama na bannerech v záběru TV kamer, reklama v rohu severní zdi tribuny, na plotě VIP parkoviště, video na velkoplošné obrazovce, video na led bannerech, umístění loga v PressCentru, na reklamní ploše paravánu v mix zóně, umístění reklamy na vnější ploše stadionu, na sedácích na sedačkách TOP VIP tribuny, zveřejnění reklamy ve zpravodaji Žlutá Modrá ve velikosti A6, umístění loga jako generálního partnera na partnerské stránce zpravodaje Žlutá Modrá, umístění loga na partnerské stránce webových stránek FK Teplice), ovšem cena je sjednána vždy jako jediná částka za všechny reklamní plnění v jednom odehraném zápase. Nebyla tedy rozlišena cena jednotlivých reklamních plnění. Dále byla cena stanovena za odehraný zápas bez rozlišení, zda se zápas odehraje na domácím stadionu FK Teplice, či „venku“. Ze samotné charakteristiky jednotlivých plnění pak vyplývá, že bylo nemožné zajistit jejich realizaci v plném rozsahu na zápasech, které nebyly odehrány na stadionu FK Teplice.

83. S ohledem na výše uvedené lze dle soudu z uvedených nedostatků smluvní dokumentace usuzovat, že se nejednalo o smlouvy regulující běžný obchodní vztah mezi regulárními obchodními partnery, a lze tyto nedostatky považovat za další z indicií svědčících o tom, že žalobce měl a mohl vědět, že se účastní podvodu na dani.
84. Poslední indicií bylo dle daňových orgánů, že žalobce nijak nezkoumal reálný přínos reklamy, která byla předmětem šetřených plnění, což neodpovídá běžným standardům chování mezi podnikatelskými subjekty.
85. K výše uvedeným indiciím soud konstatuje, že je nelze hodnotit pouze každou jednotlivě, jak to činí žalobce. Každá jednotlivá indicie sama o sobě by zřejmě nebyla způsobilá prokázat skutečnost, že žalobce měl a mohl vědět, že se podílí na daňovém podvodu, ovšem uvedené indicie je nutné hodnotit v jejich souhrnu, kdy výskyt všech uvedených podezřelých skutečností v jednom obchodním vztahu dle soudu jednoznačně zakládá dostatečný podklad pro závěr, že žalobce měl a mohl vědět, že se podílí na podvodném jednání.
86. Dále se soud zabýval otázkou, zda žalobce v rámci předmětného obchodního vztahu přijal taková relevantní opatření, která mohla zajistit jeho neúčast v daňovém podvodu. Na tomto místě soud opět konstatuje, že se ztotožňuje se závěry daňových orgánů. Žalobce nijak nereagoval na skutečnost, že společnost Refiko disponovala pouze virtuálním sídlem a nebylo možné ověřit její hospodaření v důsledku nezveřejňování jejích účetních závěrek v obchodním rejstříku. Neověřoval si nijak, zda se tato společnost zabývá poskytováním reklamy, ačkoli jeho předešlé kontakty s touto společností se týkaly stavebních prací. Zásadní skutečností bylo, že žalobce nezjišťoval informace ohledně cen reklamního plnění, ačkoli vzhledem k předešlým obchodním kontaktům s FK Teplice věděl, že je to možné. S ohledem na předešlé obchodní kontakty mu mohla být známa cenová relace reklamních plnění, a přesto přijal jedinou značně předraženou nabídku společnosti Refiko, aniž by učinil průzkum trhu či výběrové řízení. Dále se spokojil s nedostačující smluvní dokumentací, kdy netrval na uzavření smluv, které by podrobně stanovily cenu za jednotlivá reklamní plnění a současně upravovaly i odpovědnost společnosti Refiko v případě nedodržení jejích závazků.
87. S ohledem na výše uvedené tedy soud konstatuje, že žalobce nedodržel dostatečnou míru obezřetnosti a nepřijal taková opatření, která by byla způsobilá zamezit jeho účasti na daňovém podvodu.
88. Na základě výše uvedených skutečností dospěl soud k závěru, že daňové orgány prokázaly veškeré skutečnosti, na základě kterých je možno konstatovat v souladu s platnou právní Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

úpravou a judikaturou, že žalobce se účastnil daňového podvodu na dani z přidané hodnoty a ve vztahu k plněním poskytnutým společnostmi Refiko žalobci tedy daňové orgány oprávněně přistoupily k neuznání odpočtu na dani na vstupu u žalobce.

89. K jednotlivým námitkám žalobce, které nebyly dostatečně vypořádány výše uvedenými závěry, soud uvádí následující. Transakce mezi společnostmi Refiko a společnostmi Unimap a Cucini byly daňovými orgány zmiňovány za účelem toho, aby osvětlily podstatu daňového podvodu a jeho průběh. Skutečnost, že žalobce sám s uvedenými společnostmi nejednal a nezná je, je tedy pro danou záležitost zcela irrelevantní v situaci, kdy byly výše ve vztahu k žalobci shledány všechny relevantní znaky jeho účasti na daňovém podvodu.
90. K tvrzení žalobce, že není patrné, zda společnost Refiko měla virtuální sídlo již v době předmětného obchodu, soud konstatuje, že sídlo uvedené společnosti se po celou dobu její existence nezměnilo.
91. Dokazováním provedeným při jednání soudu bylo prokázáno, že společnosti Unimap, Cucini a Refiko byly prohlášeny za nespolehlivé plátce daně až několik let po uskutečnění předmětných obchodů. Skutečností, že uvedené společnosti jsou (či byly) nespolehlivými plátcí daně, daňové orgány nijak neargumentovaly a nebylo to žalobci kladeno k tíži. K poukazu žalobce na opožděné označení společnosti Refiko jako nespolehlivého plátce daně soud konstatuje, že z obsahu správního spisu vyplývá, že příslušná daň byla nepravomocně doměřena společnosti Refiko až v roce 2018 (viz zprávy o daňové kontrole u této společnosti). Do té doby nebylo postaveno najisto, že existuje u této společnosti dlužná daň, a nebyl důvod ji označovat za nespolehlivého plátce.
92. K poukazu, že absence účetních závěrek sama o sobě nesvědčí o nedostatku relevantních opatření ze strany žalobce soud zdůrazňuje, jak již uvedl výše, že veškeré indicie svědčící o účasti na daňovém podvodu a absenující opatření ze strany žalobce je nutné hodnotit nikoli izolovaně, ale v jejich souhrnu a vzájemných souvislostech.
93. K argumentaci žalobce, že nebylo prokázáno, že daný obchodní vztah byl učiněn za účelem získání výhody z čerpání neoprávněného odpočtu daně z přidané hodnoty a nebylo žalobci prokázáno získání žádné výhody, soud zdůrazňuje, že získání daňové výhody není pojmovým znakem účasti na daňovém podvodu. V tomto směru odkazuje soud na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 12. 2017, č. j. 4 Afs 208/2017-30, kde je uvedeno: *„Ve věci totiž není podstatné, zda stěžovatel z podvodného jednání společnosti Chodovia Plus a.s. měl nějaký prospěch, nebo naopak ztrátu. Podstatné je, že daňové subjekty jsou povinny obchodovat tak, aby vlastní neopatrností neumožňovaly obchodním partnerům daňové podvody. Ostatně, Soudní dvůr Evropské unie v rozhodnutí ze dne 6. 7. 2006, ve spojených věcech zn. C-439/04 a C-440/04, konstatoval, že [...] osoba povinná k dani, která věděla nebo měla vědět, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH, musí být pro účely šesté směrnice považována za osobu účastnící se tohoto podvodu, a to bez ohledu na to, zda má z následného prodeje zboží prospěch, či nikoli. V takové situaci totiž osoba povinná k dani pomáhá pachatelům podvodu a stává se jejich spolupachatelem.“*
94. K námitce žalobce, že nebylo správné, aby správce daně žalobce vyzýval k prokázání opatření, která přijal k zabránění své účasti na daňovém podvodu, soud uvádí, že již žalovaný v žalobou napadeném rozhodnutí uvedl, že správce daně při předmětné výzvě vycházel z tehdejší judikatury. Žalovaný připustil, že následně správní soudy dospěly k závěru, že důkazní břemeno ohledně prokázání přijetí ochranných opatření tíží daňové orgány. Dle soudu nesprávné upozornění na rozvržení důkazního břemene ve výzvě správce daně nelze v daném případě považovat za vadu řízení, která by měla vliv na Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

zákonnost rozhodnutí, neboť předmětnou výzvou daly daňové orgány žalobci možnost identifikovat opatření, která z jeho strany byla přijata k zamezení účasti na podvodném jednání, ale v důsledku jeho pasivity nevycházely ze skutečnosti, že by žalobce v tomto směru neunesl své důkazní břemeno. V žalobou napadeném rozhodnutí následně vyhodnotily zjištěné skutečnosti a na základě zjištěného stavu žalovaný dospěl k závěru, že bylo prokázáno, že žalobce dostatečná opatření k zamezení účasti na podvodném jednání neučinil.

95. K námitce žalobce, že pojem „věděl či vědět měl a mohl“ je nutno vykládat stejně jako vědomou nedbalost v trestním právu, soud konstatuje, že se opět plně ztotožnil se závěry žalovaného. Není možné směšovat právní instituty z jednotlivých právních odvětví. Trestní právo je zcela svébytným právním systémem, který je založen na nutnosti prokázání rozhodných skutečností včetně zavinění ze strany státních orgánů, a to v zájmu ochrany práv jednotlivce. Není možné ztotožňovat nutnost prokázání zavinění v trestním řízení s důkazním břemenem, které tíží daňové orgány v daňovém řízení ohledně prokázání existence objektivních skutečností svědčících o účasti na daňovém podvodu na DPH. Jak bylo uvedeno již výše, dle soudu daňové orgány unesly své důkazní břemeno k prokázání účasti žalobce na daňovém podvodu. Předmětem daňového řízení v žádném případě nebyla otázka, zda se žalobce dopustil trestného činu podvodu ve smyslu trestního zákoníku.
96. S ohledem na výše uvedené tedy soud dospěl k závěru, že veškeré námitky žalobce vztahující se k otázce jeho účasti na daňovém podvodu a důvodnosti nepřiznání odpočtu na dani z přidané hodnoty na plněních od společnosti Refiko jsou nedůvodné, a to ve vztahu ke všem řešeným zdaňovacím obdobím. S ohledem na tuto skutečnost soud žalobu ve vztahu k rozhodnutí žalovaného ze dne 12. 10. 2019, č. j. 41796/19/5300-21441-712772, ve kterém bylo rozhodováno o zdaňovacích obdobích, ve kterých byla daň doměřena pouze z důvodu účasti žalobce na daňovém podvodu, zamítl ve smyslu § 78 odst. 7 s. ř. s.
97. Další zásadní spornou otázkou byla otázka přiznání nároku na odpočet daně z přidané hodnoty za plnění poskytnutá žalobci P. K. Tento okruh námitek se dotýká pouze rozhodnutí žalovaného ze dne 12. 10. 2019, č. j. 42357/19/5300-21441-712772. Těžiště žalobcových námitek spočívalo v neprovedení výslechu jím navržených svědků.
98. Na tomto místě soud považuje za nutné vymezit rozvržení důkazního břemene v daňovém řízení. Důkazní břemeno mezi daňovým subjektem a správcem daně je v daňovém řízení rozvrženo nerovnoměrně ve prospěch správce daně. Při správě daní se neuplatňuje zásada vyhledávací tak jako zejména v trestním právu, což odpovídá faktu, že důkazní břemeno ohledně výše daně nenese stát, nýbrž daňový subjekt. Primární iniciativa tudíž přísluší daňovému subjektu, který v procesu dokazování vedeném správcem daně musí své břemeno unést. Správce daně je povinen prokazovat toliko skutečnosti uvedené v § 92 odst. 5 daňového řádu. Podle písmene c) tohoto ustanovení má správce daně povinnost dokázat existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem, přičemž pokud správce daně zjistí některou okolnost zpochybňující údaje uvedené v těchto dokumentech, přechází důkazní břemeno na daňový subjekt. Ten pak musí prokázat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních nebo k jejichž prokázání byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván (§ 92 odst. 3 a 4 daňového řádu), resp. v průběhu daňové kontroly předložit důkazní prostředky prokazující jeho tvrzení [§ 86 odst. 3 písm. c) daňového řádu]. Daňový subjekt tedy musí prokázat svá Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

tvrzení a za tímto účelem předložit důkazní prostředky či navrhnout jejich provedení. Pokud takové důkazy prokazují jeho tvrzení, přechází důkazní břemeno podle zmiňovaného § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu zpět na správce daně, v opačném případě platí, že daňový subjekt důkazní břemeno neunesl, a správce daně tak může rozhodnout v jeho neprospěch.

99. Unese-li správce daně své důkazní břemeno, je na daňovém subjektu, aby prokázal soulad účetnictví se skutečností, tj. aby setrval na svých původních tvrzeních a doložil, že přes vzniklé pochyby je jeho hospodaření průkazné, nebo aby naopak korigoval svá původní tvrzení, nabídl tvrzení nová, reflektující existenci pochyb o souladu účetnictví se skutečností, a tato svá revidovaná tvrzení náležitě prokázal. Důkazní prostředky zde budou spíše pocházet ze sféry mimo účetnictví a de facto nahradí či doplní nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné účetnictví. Z hlediska unesení důkazního břemene je tak nerozhodné, jaký počet či jaký druh účetních a jiných dokladů či evidencí byl předložen, neboť určujícím je pouze jejich obsah. K obdobným závěrům dospěl Nejvyšší správní soud např. v rozsudku ze dne 27. 2. 2014, č. j. 8 Afs 62/2013-37, v rozsudku ze dne 28. 4. 2005, č. j. 5 Afs 147/2004-89, publ. pod č. 618/2005 Sb. NSS, nebo v rozsudku ze dne 13. 4. 2004, č. j. 3 Afs 12/2003-277, publ. pod č. 666/2005 Sb. NSS). Povinností ani cílem správce daně tedy rozhodně není vyhledávat za daňový subjekt všechny možnosti, jimiž by tomuto subjektu daňovou povinnost snížil.
100. Toto nerovnoměrné rozvržení důkazního břemene mezi daňovým subjektem a správcem daně vychází z toho, že prioritním účelem daňového řízení je ochrana zájmu státu na řádném plnění daňových povinností ze strany daňových subjektů při zachování jejich práv a právem chráněných zájmů. Nerovnoměrné rozvržení důkazního břemene je přitom ústavně konformní, neboť je výrazem veřejného zájmu na správném stanovení a výběru daní. Navíc vychází ze zásady, podle níž nese důkazní břemeno k prokázání určité skutečnosti ten, kdo ji tvrdí. Na rozdíl od jiných druhů řízení sice není věcí svobodné vůle daňového subjektu, zda určité skutečnosti ve vyměřovacím řízení uvede, či nikoliv, neboť ho v něm stíhá povinnost tvrzení v podobě podání daňového přiznání, nicméně uvedená zásada je v modifikované podobě zachována i ve vyměřovacím řízení, jelikož také v něm se důkazní břemeno vztahuje pouze k prokázání skutečností vážících se k daňovému subjektu, který je uvedl v daňovém přiznání nebo je byl v něm povinen uvést. Jen daňový subjekt má totiž podrobné poznatky o veškeré své činnosti, příjmech a výdajích (srov. nálezn Ústavního soudu ze dne 1. 7. 2005, sp. zn. IV. ÚS 29/05, publ. pod č. 113/2006 Sbírky nálezů a usnesení Ústavního soudu).
101. Soud dále připomíná, že daňové řízení je založeno na prioritní povinnosti daňového subjektu dokazovat vše, co sám tvrdí (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 2. 2005, č. j. 1 Afs 54/2004-125). Prokazování nároku na odpočet daně je primárně záležitostí dokladovou, současně je však třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním. To znamená, že ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi nemusí být podkladem pro stanovení DPH či uznání nároku na odpočet DPH, není-li prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění došlo tak, jak je v dokladech deklarováno, či nejsou-li splněny další zákonné podmínky pro jeho uplatnění. Ke stejnému závěru dospěl Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 25. 10. 2006, č. j. 2 Afs 7/2006-107, ve kterém uvedl: „*Prokazuje-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.*“

102. Daň či nárok na odpočet DPH totiž nemají základ ve formálním dokladu, ale v existenci zdanitelného plnění jakožto předmětu daně (srov. § 2 zákona o DPH). Zákonný nárok na daň či její odpočet je podmíněn formálním vykázáním zdanitelného plnění se všemi náležitostmi, ale nikdy nemůže být přiznán v případě nevyvrácení pochybností o faktickém uskutečnění plnění. Zákon tedy nestojí na formálním vykázání zdanitelného plnění, ale na stavu faktickém. Jiný závěr by popíral smysl a účel zákona. Shodný názor vyslovil také Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 13. 8. 2008, č. j. 9 Afs 204/2007-72.
103. Výše uvedené závěry mají svůj odraz rovněž v judikatuře Ústavního soudu, který v nálezu ze dne 15. 5. 2001, sp. zn. IV. ÚS 402/99, vyslovil, že „... *důkaz daňovým dokladem ... je pouze formálním důkazem dovršujícím hmotně právní aspekty skutečného provedení zdanitelného plnění. Jestliže zdanitelné plnění nebylo uskutečněno, nemůže být důkazní povinnost naplněna pouhým předložením, byť formálně správného, daňového dokladu. Daňový doklad, který jen simuluje (bez rozdílu, zda jde o simulaci absolutní či relativní) uskutečnění zdanitelného plnění, není relevantním důkazem a jeho předložení může vést k formulaci požadavku směřujícího k dokázání hmotně právního úkonu, tj. k důkazu existence zdanitelného plnění.*“ Proto nemůže být jen samotné doložení po formální stránce bezvadného daňového dokladu dostatečným podkladem pro uznání nároku na odpočet daně, vždy musí být v první řadě fakticky podložen existujícím zdanitelným plněním.
104. Daňové orgány dospěly k závěru, že plnění deklarovaná od dodavatele P. K. byla pouze fiktivní plnění, která buď vůbec neproběhla, nebo byla provedena samotným žalobcem. Mezi účastníky soudního řízení bylo nesporné, že v rámci prvostupňového řízení bylo provedeno dokazování výslechy svědků, které v žádném případě nepotvrdilo jakoukoliv účast P. K. na žalobcem deklarovaných projektech. Svědci buď P. K. vůbec neznali, případně neměli povědomí o tom, že by se P. K. na předmětných projektech jakýmkoliv způsobem podílel.
105. Žalobce ve své žalobě odkazoval na výpověď samotného P. K. ze dne 11. 12. 2019 zachycenou v protokole č. j. 1822545/19/2801-60563-605588. Je však nutné zdůraznit, že tato svědecká výpověď byla provedena v jiném daňovém řízení, a to téměř dva měsíce po vydání žalobou napadeného rozhodnutí. V rámci předmětného odvolacího řízení se výpověď P. K. nepodařilo získat, neboť svědek se na základě předvolání ke svědecké výpovědi nedostavil a následně bylo vydáno žalobou napadené rozhodnutí. Poukaz žalobce na výpověď P. K. v jiném daňovém řízení je tedy zcela nepřipadný.
106. Žalobce v rámci odvolacího řízení ve svých podáních doručených žalovanému dne 5. 6. 2019 a dne 1. 7. 2019 navrhl provedení výslechu celé řady svědků. Jednalo se o svědky P. K., V. N., Ing. R. L., P. S., A. B., M. R., J. R., Ing. J. H., L. F., P. S., L. P., P. M., V. G., P. P., J. P. a J. T. Na tomto místě je nutné zdůraznit, že daňové řízení není ovládáno koncentrační zásadou a daňový subjekt i v rámci odvolacího řízení může navrhopvat důkazy, které by měly prokázat pravdivost jeho tvrzení. Žalobce pak v rámci odvolacího řízení navrhl provedení výslechu celé řady svědků.
107. Jak již bylo výše uvedeno svědka P. K. se daňové orgány pokusily v rámci dovolacího řízení předvolat, ovšem svědek se i přes řádně doručené předvolání k podání svědecké výpovědi nedostavil. Po neúspěšném pokusu o provedení této svědecké výpovědi bylo vydáno předmětné žalobou napadené rozhodnutí. Žalobce ve své žalobě žádné výhrady proti procesnímu postupu žalovaného ve vztahu k výslechu tohoto svědka neuvedl.
108. Neprovedení svědecké výpovědi svědka Ing. J. H. žalovaný odmítl provést z důvodu, že navrhovaný svědek byl v rozhodných zdaňovacích obdobích statutárním orgánem žalobce. Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

Odkázal přitom na ustálenou judikaturu správních soudů (rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 10. 2006, č. j. 7 Afs 15/2003-99, a ze dne 20. 9. 2017, č. j. 6 Afs 237/2017-23), ze které vyplývá, že v řízení, ve kterém fyzická osoba jako statutární orgán právnické osoby na straně jedné vystupuje v pozici daňového subjektu, resp. osoby jednající za něj, nemůže v daňovém řízení současně vystupovat v pozici osoby odlišné od daňového subjektu, tedy svědka. Toto vypořádání důkazního návrhu považuje soud za dostatečně určité a souladné s právní úpravou. Žalobce toto vypořádání jeho návrhu v žalobě nikterak konkrétně nerozporoval.

109. Neprovedení opakovaného svědeckého výsledku A. B. odůvodnil žalobce tím, že výslech tohoto svědka byl již proveden v rámci prvostupňového řízení, žalobce se jej však i přes řádné vyrozumění nezúčastnil. Jako důvod pro opakování výsledku žalobce uváděl nesprávné hodnocení výpovědi svědka. Žalovaný konstatoval, že vzhledem ke skutečnosti že žalobce nepoukazoval na pochybení při provádění samotného výsledku svědka, ani neuváděl žádné nové skutečnosti, které měly být výpovědi prokázány, dospěl žalovaný k závěru, že opakovaný výslech by nemohl nijak přispět k dalšímu objasnění věci. Rovněž toto vypořádání návrhu na provedení důkazu považuje soud za dostatečné a souladné s právní úpravou. Žalobce ani toto vypořádání návrhu na provedení svědecké výpovědi v žalobě nijak konkrétně nerozporoval.
110. Dle soudu tedy žalovaný neprovedení výsledku výše uvedených tří svědků dostatečně odůvodnil a soud považuje námitku žalobce ve vztahu k neprovedení těchto výsledků za nedůvodnou.
111. Jinak je tomu však ve vztahu k navrhovaným výpovědím svědků V. N., Ing. R. L., P. S., M. R., J. R., L. F., P. S., L. P., P. M., V. G., P. P., J. P. a J. T. Ve vztahu k těmto svědkům žalovaný uvedl, že jejich výpovědi nelze odstranit pochybnosti vztahující se k rozsahu přijatých plnění a nemohou potvrdit vztah předmětných plnění k osobě P. K. Dle žalobce totiž nestačí prokázat, že dodavatel P. K. se žalobcem spolupracoval, ale to, že skutečně žalobci dodal zboží ve fakturovaném rozsahu, tedy že zdanitelné plnění bylo uskutečněno tak, jak je v dokladech uvedeno. Takovou vypovídací potenci nelze dle žalovaného u svědků předpokládat vzhledem ke značnému rozsahu deklarovaného plnění ze strany P. K. a vzhledem k tomu, že se jedná o svědky stojící vně obchodního vztahu mezi P. K. a žalobcem, a proto nemohli disponovat údaji či podklady, které by jednoznačně prokazovaly uskutečnění předmětných plnění v celém účtovaném rozsahu. Dále žalobce poukázal na skutečnost, že návrh na provedení svědeckých výpovědí byl učiněn až více než 8 respektive 10 měsíců po uplynutí zákonné lhůty pro odvolání, a to přesto, že žalobci byla známa identita svědků již dříve. Takové jednání považoval žalovaný za účelové.
112. Otázkou nutnosti provedení důkazních prostředků navržených účastníkem daňového řízení se již v minulosti zabýval Nejvyšší správní soud. Jedním ze závěrů, na který odkázal i žalovaný v žalobou napadeném rozhodnutí je závěr obsažený v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 4. 2018, č. j. 7 Afs 281/2017-23, kde je uvedeno: „*Zároveň platí, že správce daně není povinen provádět všechny důkazy navržené daňovým subjektem. O každém navrženém důkazu správce daně uváží, zda je jeho provedení třeba. Dospěje-li k závěru, že důkaz nemůže tvrzení subjektu daně prokázat, anebo do řízení nic nového přinést, důkaz neprovede. Neprovedení je však vždy povinen zdůvodnit.*“ S tímto závěrem se zdejší soud plně ztotožňuje. Soud se tedy zabýval otázkou, zda neprovedení výsledků žalobcem navržených svědků bylo ze strany žalovaného dostatečně a řádně odůvodněno.

113. Soud konstatuje, že žalobce ke každému jednotlivému svědkovi ve svých podáních jednoznačně specifikoval, jakou skutečnost má svou výpovědí prokázat a v jakém vztahu měl svědek vystupovat v obchodních stycích s P. K., a to velice podobně jako v samotné žalobě předložené soudu. V tomto směru lze konstatovat, že z tvrzení žalobce obsažených v podáních, jimiž navrhoval provedení svědeckých výpovědí vyplývá, že svědci by mohli mít minimálně potenciál prokázat, že alespoň některá plnění od P. K. ve prospěch žalobce nebyla fiktivní a skutečně se uskutečnila a není vyloučeno, že by byli schopni osvětlit i rozsah alespoň některých plnění. Za situace, kdy pozice daňových orgánů vycházela ze závěru, že k plněním ze strany P. K. vůbec nedošlo a jednalo se o fiktivní plnění, by prokázání skutečnosti, že k plnění došlo, posunulo věc do roviny prokazování rozsahu tohoto plnění, což je zcela odlišná otázka. Nelze pak vyloučit, že by při prokazování rozsahu poskytnutých plnění byl žalobce schopen, alespoň část plnění prokázat, případně by se celá věc mohla posunout v tom směru, že by bylo prokázáno plnění, ale byla by sporná otázka poskytovatele takového plnění (byť nikoli v celém rozsahu plnění deklarovaného žalobcem jako plnění od P. K.) a ve světle současné judikatury (např. rozhodnutí Soudního dvora EU sp. zn. C-154/20 *Kemwater ProChemie* a navazující judikatura správních soudů) by dokazování směřovalo pouze k prokázání skutečnosti, že dodavatel byl plátcem DPH. Za této procesní situace soud považuje paušální odmítnutí provedení svědeckých výpovědí všech žalobcem v odvolacím řízení navržených svědků s výše uvedeným odůvodněním za zcela nedostačující.
114. K poukazu žalovaného na dobu uplynulou v okamžiku navržení důkazů od konce lhůty pro podání odvolání soud konstatuje, jak již uvedl výše, že daňové řízení není ovládáno koncentrační zásadou a žalobce tedy může navrhopvat důkazy k prokázání svých tvrzení před vydáním rozhodnutí ve věci i po uplynutí lhůty pro odvolání. Tato skutečnost tedy nemůže být důvodem pro odmítnutí provedení navržených důkazů. Soud rovněž poukazuje na to, že nepřehlédl, že od navržení důkazů do konce lhůty pro vyměření daně zbývalo přibližně 5 resp. 4 měsíce. Tato doba nebyla dlouhá, ale zároveň nevylučovala, aby se žalovaný o případné provedení výsledků alespoň pokusil, jako to učinil v případě svědka P. K. S ohledem na skutečnost, že v době podání návrhu na provedení důkazů tedy ještě zbýval dostatečný časový prostor na jejich provedení, nelze dle soudu tvrdit, že by se v daném případě jednalo ze strany žalobce o obstrukční taktiku směřující ke snaze dosáhnout marného uplynutí prekluzivní lhůty pro doměření daně.
115. Na základě výše uvedeného tedy dospěl soud k závěru, že neprovedení důkazu výsledkem svědků V. N., Ing. R. L., P. S., M. R., J. R., L. F., P. S., L. P., P. M., V. G., P. P., J. P. a J. T. bylo v daném případě ze strany žalovaného nedostatečně odůvodněno. V této skutečnosti soud spatřoval vadu řízení ve smyslu § 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s., která mohla mít vliv na zákonnost rozhodnutí ve věci samé. Pro tuto vadu řízení tedy soud dle § 78 odst. 1 s. ř. s. zrušil rozhodnutí žalovaného ze dne 12. 10. 2019, č. j. 42357/19/5300-21441-712772.
116. S ohledem na výše uvedené se soud dalšími námitkami týkajícími se nepřiznání odpočtu daně souvisejícího s plněním poskytnutým žalobcem P. K. nezabýval, neboť to považoval za předčasné.
117. Soud zamítl návrh žalobce na provedení důkazu výsledkem svědků P. K., V. N., Ing. R. L., P. S., A. B., M. R., J. R., Ing. J. H., L. F., P. S., L. P., P. M., V. G., P. P., J. P. a J. T. při jednání soudu, neboť těžiště dokazování dle soudu je právě v daňovém řízení a nepřísluší správním soudům nahrazovat dokazování neprovedené ve správním řízení.

118. Při rozhodnutí o náhradě nákladů řízení soud vycházel z úspěšnosti účastníka ve věci. Žalobce svojí žalobou napadal dvě samostatná správní rozhodnutí, přičemž se svojí žalobou byl úspěšný pouze ve vztahu k jednomu z nich. Proto soud podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. uložil žalovanému povinnost zaplatit žalobci do třiceti dnů od právní moci rozsudku náhradu nákladů řízení odpovídající jedné polovině žalobcem uplatněných nákladů řízení. Žalovanému soud uložil zaplatit náhradu nákladů ve výši 11 228 Kč, která se skládá z částky 3 000 Kč odpovídající jedné polovině uhrazeného soudního poplatku, z částky 6 200 Kč odpovídající jedné polovině náhrady za čtyři úkony právní služby po 3 100 Kč poskytnuté zástupcem Ing. Radkem Lančíkem [převzetí věci, podání návrhu, podání repliky a účast u jednání soudu dne 20. 12. 2022 podle § 7, § 9 odst. 4 písm. d), § 11 odst. 1 písm. a), d) a e) vyhlášky Ministerstva spravedlnosti č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb, (dále jen advokátní tarif) a z částky 600 Kč za polovinu s tím souvisejících čtyř paušálů po 300 Kč (§ 13 odst. 4 advokátního tarifu) a z částky 1 428 Kč odpovídající 21% DPH, kterou byl zástupce žalobce podle zvláštního právního předpisu povinen odvést z výše uvedené odměny za zastupování a náhrad mimo soudního poplatku.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat **kasační stížnost** ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) 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.

Ústí nad Labem 20. prosince 2022

Mgr. Václav Trajer v.r.
předseda senátu