



ČESKÁ REPUBLIKA  
ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ústí nad Labem - pobočka v Liberci rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Mgr. Lucie Trejbalové a soudců Mgr. Karolíny Tylové, LL.M. a Mgr. Zdeňka Macháčka ve věci

žalobce: **X**  
bytem X  
zastoupený společností TOMÁŠ GOLÁŇ, daňová kancelář s.r.o.  
sídlem Jiráskova 1284, 755 01 Vsetín

proti

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 30. 11. 2021, č. j. 43910/21/5300-21441-708995

takto:

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

**Odůvodnění:**

**I. Předmět řízení**

1. Žalobce se včas podanou žalobou domáhá zrušení shora uvedeného rozhodnutí žalovaného, kterým bylo rozhodováno o odvoláních proti dodatečným platebním výměrům Finančního úřadu pro Liberecký kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 25. 9.

- 2020, č. j. 1308366/20/2607-50521-507120, č. j. 1308655/20/2607-50521-507120, č. j. 1308670/20/2607-50521-507120, č. j. 1308688/20/2607-50521-507120, č. j. 1308697/20/2607-50521-507120, č. j. 1308717/20/2607-50521-507120, č. j. 13008724/20/2607-50521-507120 a č. j. 1308732/20/2607-50521-507120. Těmito dodatečnými platebními výměry správce daně žalobci doměřil daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období únor 2015, březen 2015, duben 2015, květen 2015, červenec 2015, říjen 2015, listopad 2015 a prosinec 2015 a přináležející penále. Napadeným rozhodnutím byl dodatečný platební výměr za zdaňovací období duben 2015 potvrzen a ostatní platební výměry změněny.
2. Žalobci nebyly uznány uplatněné odpočty na DPH z přijetí zdanitelných plnění od společnosti Kolokvium s.r.o. (dále jen „Kolokvium“) týkajících se pronájmu reklamních ploch a zhotovení polepu a montáže desek na lávce pro pěší a pronájmu reklamních ploch a výroby a montáže reklamního poutače na ulici Víta Nejedlého (zdaňovací období duben a květen 2015), pronájmu reklamních ploch a výroby železobetonové konstrukce a montáže bannerů na hřišti v Libišanech (zdaňovací období květen a červenec 2015) a dále z přijetí zdanitelných plnění od společnosti NALWATECH s.r.o. (dále jen „NALWATECH“) týkajících se pronájmu reklamních ploch a výroby a montáže billboardů na křižovatce u ČKD a HZS Kukleny (zdaňovací období duben a květen 2015) z důvodu neprokázání splnění hmotněprávních podmínek § 72 a § 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty.
  3. Žalobci dále nebyly uznány uplatněné odpočty na DPH z přijetí zdanitelných plnění od společnosti Kolokvium týkajících se nákupu reklamních visaček (zdaňovací období únor 2015, březen 2015, říjen 2015 až prosinec 2015), pronájmu reklamních ploch na křižovatce u ČKD a HZS Kukleny, na lávce pro pěší, na ulici Víta Nejedlého, na stadionu FC Libišany a na bytovém domě v Ostroměři (zdaňovací období říjen až prosinec 2015). Dle žalovaného žalobce sice v těchto případech splnil formální a hmotněprávní podmínky nároku na odpočet daně dle § 72 a § 73 zákona o dani z přidané hodnoty, avšak byl identifikován obchodní řetězec zasažený podvodem na dani z přidané hodnoty a žalobce minimálně mohl vědět, že se podílí na řetězových obchodních transakcích, které jsou stiženy podvodem.

## II. Žaloba

4. Žalobce v podané žalobě konstatoval, že předmětem sporu je jednak tvrzení žalovaného, že v řetězci dodavatelů vedoucím k žalobci byl spáchán podvod na dani a že žalobce o tom věděl nebo vědět mohl, a dále tvrzení žalovaného, že žalobce neprokázal faktickou realizaci výroby reklam a umístění reklamy na stadionu FC Libišany v měsících předcházejících srpnu roku 2015.
5. Pokud jde o podvod na dani, žalobce namítal, že žalovaný neprokázal, že k podvodu v řetězci ve smyslu judikatury Soudního dvora EU vůbec došlo, ani v čem tento podvod spočíval. Žalobce současně tvrdil, že žalovaný neunesl důkazní břemeno ve věci prokázání skutečnosti, že žalobce věděl nebo musel vědět, že byl v řetězci podvod spáchán. Vzhledem k tomu, že odepření nároku na odpočet při splnění hmotněprávních podmínek z důvodů vědomé účasti na podvodu na dani je v podstatě trestem, pak, pokud existují o skutkové podstatě pochybnosti, je žalovaný povinen postupovat v duchu zásady *in dubio pro reo*. V rámci vývoje judikatury Soudního dvora EU došlo ke změně přístupu k vědomé účasti na

podvodu. Místo dříve užívaného pojmu „věděl nebo mohl vědět“, došlo k posunu na „věděl nebo musel vědět“. K tomu žalobce odkázal mj. na závěry stanoviska generální advokátky Juliene Kokott ze dne 14. 1. 2021 ve věci C-4/20 „ALTI“ OOD, a uvedl, že žalovaný v napadeném rozhodnutí neustále pracuje s dříve používanou příliš širokou formulací „věděl nebo mohl vědět“.

6. Žalobce zdůraznil, že pokud se žalovaný snaží vytvořit obraz podvodníka ze společnosti NALWATECH, jedná účelově, neboť daň na vstupu z veškerých plnění, která byla touto společností žalobci dodána a byla předmětem sporu mezi žalovaným a žalobcem, žalovaný v plném rozsahu uznal. Pokud se tedy žalovaný pokouší tvrdit, že se mezi žalobcem a dodavatelem NALWATECH nejednalo o standardní obchodování, vytváří falešný příběh o podvodném jednání žalobce. Navíc pokud okolnosti obchodování se společností NALWATECH byly shodné jako okolnosti obchodování se společností Kolokvium, nelze tvrdit, že tyto okolnosti mohly žalobce na cokoli upozornit.
7. S odkazem na rozsudek Soudního dvora EU ze dne 2. 5. 2018 ve věci C-574/15 *Scialdone* a stanovisko generální advokátky Juliane Kokott ze dne 14. 1. 2021 ve věci C-4/20 „ALTI“ OOD žalobce uvedl, že přiznáním uskutečněných plnění a jejich nezaplacením nemůže vzniknout ztráta, neboť pohledávka existuje a výběr daně je plně v rukou správce daně, nikoliv daňového subjektu. O tom, že plnění byla řádně dodavatelem přiznána, není mezi žalobcem a žalovaným sporu. Dodavatel pouze neuhradil daň doměřenou mu dodatečně správcem daně. Žalovaný neprokázal, že by došlo k situaci, kdy by jeden ze subjektů čerpal daňovou výhodu, neboť jeden subjekt by daň nepřiznal, avšak následující subjekt by si tuto daň odečetl. Žalobce totiž nečerpal žádnou výhodu díky navýšenému odpočtu, neboť daň, kterou nárokoval, řádně dodavateli zaplatil, což je žalovanému známo z jeho činnosti. Nebyla tak žádným způsobem narušena neutralita daně. Nelze tvrdit, že žalobce působil v řetězci jako *broker*, který obecně uplatňuje daň na vstupu a na výstupu má osvobozená plnění do EU, čímž mu vzniká nadměrný odpočet a on tak čerpá výhodu v podobě nadměrných odpočtů, neboť žalobce vykazoval vždy daňové povinnosti, které řádně správci daně i hradil. V posuzovaném případě se jednalo pouze o neprokázání nároku na odpočet daně na vstupu u dodavatele Kolokvium, když tato společnost nedoložila správci daně tento nárok příslušnými doklady a důkazními prostředky a později byla navíc nekontaktní. Žalovaný z toho usuzuje, že se jednalo o fiktivní plnění, aniž by pro svá tvrzení předložil jakékoli důkazní prostředky. Žalovaný navíc tvrdí, že společnost Kolokvium nakoupila reklamní visáčky od společnosti Candoo, současně však uvádí, že nákup těchto visáčků společnost Kolokvium neprokázala. Žalovaný tedy neuznal tento nárok na odpočet z důvodů jeho neprokázání, nikoli z důvodů neexistence těchto plnění. Dle žalobce žalovaný neprokázal, že nezaplacení daně souviselo s odvodem na dani, že plnění přijatá žalobcem byla přímo zasažena podvodem na dani, že neodvedenou, resp. „ztracenou“ daní byla právě daň z plnění poskytnutých žalobci a že smyslem a účelem uvedených transakcí bylo získání daňové výhody. Žalobce zdůraznil, že v rámci podvodu na dani ke ztrátě daně musí dojít úmyslným jednáním jedné ze stran, které je kryto dalším subjektem, neboť ten věděl nebo musel vědět, že se podvodné transakce účastní. Žalobce v této souvislosti odkazoval na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 4. 2019, č. j. 7 Afs 321/2018-80, a ze dne 14. 5. 2020, č. j. 1 Afs 493/2019-32. Má-li být daň správně stanovena, zahrnuje to i

skutečnost, že je stanovena právě tomu, komu daňová povinnost ze zákona svědčí. Pokud tedy správce daně dodatečně stanovil daň společnosti Kolokvium, má ji požadovat po této společnosti, nikoli po žalobci.

8. Existenci podvodu na dani nelze prokazovat tvrzeními o tom, že reklama byla mnohonásobně nadhodnocena. Ani uzavření či neuzavření smluv nemůže indikovat existenci údajného podvodu na dani. Pokud by v případě bytového domu v Ostroměři byla žalovaným uzavřená smlouva zkoumána řádně, zjistil by, že se ve smlouvě nehovoří pouze o pozemku, ale hlavně o poskytnutí reklamy o rozměrech 6 x 6 metrů. Není ani pravdou, že virtuální sídla dodavatelů nespĺňují definici ve smyslu § 4 odst. 1 písm. j) zákona o dani z přidané hodnoty. Všechny zjištěné skutečnosti svědčí pouze o tom, že společnost Kolokvium nespĺpracovala se správcem daně, avšak v žádném případě je nelze označit za podezřelé okolnosti spojené s obchody mezi dodavatelem Kolokvium a žalobcem. Žalobce znovu připomněl obchody uskutečněné se společností NAWALTECH, které byly zcela totožné a u kterých nárok na odpočet žalovaný žalobci uznal.
9. Objektivní okolnosti týkající se účasti daňového subjektu na daňovém podvodu musí být skutečnosti, které jsou zásadně odlišné od běžných podnikatelských aktivit a jsou známy již před uskutečněním předmětné transakce. Objektivní okolností zcela jistě nemohou být skutečnosti, které mají vliv na prokázání hmotněprávních podmínek, jako je způsob uzavírání smluv, výběr dodavatele, který je čistě otázkou podnikatelské taktiky a strategie, stejně tak jimi nemohou být skutečnosti, které nastaly až ex post, například prohlášení za nespolehlivého plátce či nespolehlivou osobu, či následné zrušení společnosti nebo její vstup do likvidace či její výmaz. V této souvislosti žalobce citoval rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 12. 2020, č. j. 2 Afs 297/2019-40. Za podivné či nesolidní subjekty nelze považovat ani firmy, které mají virtuální sídlo, mění společníky a statutární orgány či sídlo, nemají webové stránky či neukládají účetní závěrky do Sbírký listin, neboť tyto skutečnosti lze najít i u tisíců firem, u kterých správce daně nikdy nezahájil žádná řízení a které považuje za solidní.
10. Dle žalobce správce daně ani žalovaný nespĺnili svou povinnost spočívající v prokázání objektivních okolností, na jejichž základě rozhodli, že žalobce měl nebo musel vědět o své účasti na daňovém podvodu. Žalobce odkazoval na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2018, č. j. 5 Afs 60/2017-60, a ze dne 30. 6. 2021, č. j. 4 Afs 387/2020-44. Žalobce tvrdil, že učinil všechna opatření, která po něm bylo možno rozumně vyžadovat. Ověřil si existenci dodavatele Kolokvium nahlédnutím do obchodního rejstříku. Věděl, že tento dodavatel není v insolventci, je plátcem DPH a není nespolehlivým plátcem. Žalobce tak byl v dobré víře, že se neúčastní podvodu na dani ve smyslu judikatury Soudního dvora EU. Po daňových subjektech nelze požadovat prověřování dodavatelů nad rámec běžných podnikatelských aktivit. Finanční orgány nemohou také po daňových subjektech vyžadovat, aby samy kontrolovaly, zda se neúčastní podvodu na dani, neboť k tomu nedisponují potřebnými nástroji.
11. Skutečnosti tvrzené žalovaným nebyly postaveny najisto a existují závažné pochybnosti o tom, že skutkový stav byl v posuzovaném případě takový, jak žalovaný tvrdí. Napadené rozhodnutí je tak nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů, neboť žalovaný neuvedl, v čem podvod na dani spočíval, ani žádné

objektivní okolnosti, z nichž by bylo možno dovodit, že žalobce věděl nebo musel vědět, že se účastní podvodu na dani.

12. Závěrečná část žaloby se týká splnění hmotněprávních podmínek v případě konkrétních reklamních plnění. Žalobce tvrdil, že se až nyní dozvěděl, že jednatel společnosti Kolokvium pan Brož byl trestně stíhán a pravomocně odsouzen za podvod. V rámci jeho trestního řízení byla zkoumána realizace všech reklam poskytnutých touto společností. Policie přitom došla k závěru, že ze všech reklam, které měla společnost Kolokvium realizovat, nebyla provedena pouze reklama na lávce pro pěší za období leden až březen 2015. Vzhledem k tomu, že se žalobce o této skutečnosti dozvěděl až po vydání napadeného rozhodnutí, navrhoval případně zajistit spisový materiál Policie ČR k této věci, neboť by z něj mělo být patrné, že kromě lávky pro pěší byly v období leden až březen 2015 zrealizovány všechny reklamy.
13. Pokud jde o reklamu na lávce pro pěší, bylo žalobci pronajímatelem reklamní plochy tvrzeno, že tato reklama byla na lávce umístěna dlouhodobě od ledna 2015. Vzhledem k tomu, že žalobce jel v dubnu 2015 zkontrolovat realizaci této reklamy a reklamu na uvedeném místě skutečně viděl, neměl důvod pochybovat, že reklama tam byla umístěna i v období leden až březen 2015, proto také uhradil i faktury za uvedená období. Pokud by zjistil již dříve, že reklama nebyla realizována, tuto částku by nezaplatil. Jestliže žalovaný uznal, že v období od dubna 2015 byla reklama na místě realizována, je nezpochybnitelné, že musel být zhotoven i polep a že i reklama musela být namontována. Faktura za zhotovení této reklamy je tak opodstatněná.
14. Obdobně pokud žalovaný neuznává výrobu a montáž reklamního poutače v ulici Víta Nejedlého za období duben 2015, je nezpochybnitelné, že pokud současně uznává, že plocha byla následně žalobci pronajata, že reklama byla realizována, pak musela být z logiky věci i vyrobena a někdo ji musel na danou plochu nainstalovat. Žalobce nemohl ovlivnit činnost pronajímatele, nemohl překontrolovat jiné smlouvy s třetími subjekty, které pronajímatel uzavřel. Žalobce tak jednal v dobré víře.
15. K neuznání výroby a montáže reklamy na křižovatce u ČKD a HZS Kukleny žalobce konstatoval, že smlouva se společností NALWATECH byla uzavřena v listopadu 2014 s předmětem plnění pronájem reklamních ploch s tím, že doba plnění byla sjednána od 1. 1. 2015. Kdo zajistí výrobu této reklamy, bylo při podpisu smlouvy ještě v jednání, proto samotná výroba není uvedena ve smlouvě. Pronájem se účtoval dle smlouvy až po uplynutí příslušného čtvrtletí, pronajímatel tak správně vystavil faktury v březnu za pronájem těchto ploch za období leden až březen 2015. V tomto období pak byla logicky i fakturována výroba a montáž.
16. Ve věci reklamní plochy v Libiřanech na fotbalovém hřišti žalobce trval na tom, že prokázal, že zde reklamní plachta byla mnohem dříve, než tvrdí žalovaný. Žalobce k žalobě doložil print screen stránek FC Libiřany, z něhož je patrné, že dne 25. 6. 2015 fotbalový klub zveřejnil fotografii z utkání mezi FC Libiřany a FC Nasavrky. Je evidentní, že v tuto dobu již zde reklama nainstalována byla. V reakci na tvrzení žalovaného, že na Hrách bez hranic nebyla žalobcova reklama na stadionu umístěna, žalobce k žalobě přiložil pdf soubor získaný od Pardubického deníku,

z něhož je zřejmé, že dne 23. 6. 2015 FC Libišany vyhrál pohár a na spodní straně je vidět také okraj reklamy. Dále dokládá fotografie potvrzené Obecním úřadem v Libišanech. Pokud společnost Kolokvium uzavřela smlouvu s obcí až v červenci, nemohl to žalobce žádným způsobem ovlivnit. Je přitom nezpochybnitelné, že i před tímto podpisem reklama na hřišti umístěna byla. Není tak pravdivé tvrzení žalovaného, že nebylo doloženo nic, co by prokazovalo, že pronájem plochy i fakturace výroby konstrukce a plachty byly oprávněné.

17. Ze všech uvedených důvodů žalobce navrhoval, aby napadené rozhodnutí žalovaného bylo jako nezákonné zrušeno a věc mu vrácena k dalšímu řízení. Současně požadoval uhradit náklady soudního řízení a právního zastoupení.

### III. Vyjádření žalovaného

18. V písemném vyjádření k žalobě žalovaný především odkázal na obsah napadeného rozhodnutí. Souhlasil s žalobcem, že správce daně tíží výlučná povinnost prokázat existenci podvodu na DPH, a rovněž prokázat, že daňový subjekt o tomto podvodu věděl nebo vědět mohl a měl (resp. musel). Daňový subjekt má naproti tomu právo (nikoli povinnost) dokládat, že přijal dostatečná opatření pro zamezení své účasti na podvodu. Tato opatření by pak měl daňový subjekt nejen tvrdit, ale i prokázat. Žalovaný ale nesouhlasil s tím, že odepření nároku na odpočet z důvodu účasti na podvodu je v podstatě trestem, a proto má žalovaný povinnost postupovat v duchu zásady *in dubio pro reo*. Žalovaný v této souvislosti odkázal na rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové, pobočka v Pardubicích ze dne 27. 11. 2019, č. j. 52 Af 18/2019-76. Závěry v citovaném rozsudku uvedené následně aproboval i Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 13. 8. 2020, č. j. 7 Afs 428/2019-39.
19. Žalovaný dále zdůraznil, že žalobcovy úvahy, že je rozdíl mezi formulací „věděl nebo mohl vědět“ a „věděl nebo musel vědět“ již opakovaně Nejvyšší správní soud označil za zcela mylné. Z rozsudku ze dne 9. 12. 2021, č. j. 8 Afs 334/2019-62, vyplývá, že pojmy „věděl nebo musel vědět“, „věděl nebo měl vědět“, popř. „věděl nebo mohl vědět“ jsou v judikatuře Soudního dvora EU i Nejvyššího správního soudu používány zjevně ve shodném významu, resp. jedná se o důsledek nepřesného překladu v jednotlivých jazykových verzích rozhodnutí Soudního dvora EU. Na shora uvedeném nemůže ničeho změnit ani žalobcem zmíněný právní názor generální advokátky Juliane Kokott ze dne 14. 1. 2021, vyjádření ve věci C-4/20 ALTI OOD, když navíc v citované věci Soudní dvůr EU úvahám generální advokátky nepřisvědčil.
20. Žalovaný zdůraznil, že základním předpokladem pro existenci podvodu na DPH je skutečnost, že v řetězci došlo k narušení neutrality daně, a to za nestandardních (podezřelých) okolností. Narušení neutrality daně bylo v posuzovaném případě identifikováno u společnosti Kolokvium (vystupuje v pozici *buffer* a částečně jako *missing trader*), která neuhradila své daňové povinnosti, které jí byly za řešená zdaňovací období doměřeny na základě daňové kontroly. Uskutečnění plnění pro žalobce společnost Kolokvium potvrdila, tato plnění priznala na výstupu, daňová povinnost z takto uskutečněných plnění však byla uměle snižována fiktivními vstupy, které jí byly vyloučeny správcem daně, přičemž takto doměřená DPH nebyla uhrazena. Žalobce pak jako jeden z následujících článků řetězců uplatňoval nárok na odpočet daně na vstupu za nákup předmětných služeb. Žalovaný tedy v posuzovaném případě porušení daňové neutrality identifikoval, avšak k závěru o

existenci podvodu na DPH nedospěl izolovaně na základě této skutečnosti, nýbrž po identifikaci a prokázání celé řady nestandardních okolností včetně okolností týkajících se dodavatelů, které ve svém souhrnu svědčily o tom, že k neodvedení daně nedošlo v důsledku pouhého podnikatelského selhání, ale právě v důsledku podvodného jednání.

21. Jako jednu z nestandardních okolností řešených případů žalovaný označil model obchodování, kdy dochází k nahrazování dodavatelů v případě stejných plnění, přičemž další dodavatelé vykazují obdobné nestandardní znaky. V roce 2015 byla dalším dodavatelem stejných plnění pro žalobce společnost NALWATECH. Model obchodování se společností NALWATECH byl v posuzovaném případě zohledněn jakožto nestandardní znak řešených případů, a to i přesto, že tato společnost nebyla v nyní posuzovaných případech v řetězcích zastoupena. Žalovaný doplnil, že u plnění od společností NALWATECH byl nárok na odpočet daně uznán, neboť z důvodu absence prověřovacího postupu nebyla identifikována chybějící daň, a proto nemohla být konstatována existence podvodu, přestože ostatní zjištěné okolnosti o podvodu a účasti žalobci na něm svědčily. Žalovaný dále odkázal na obsah napadeného rozhodnutí, pokud jde o nestandardní okolnosti identifikované správcem daně, v němž se námitce stran virtuálních sídel a nadhodnoceným cenám plnění věnoval. Ke smlouvě uzavřené mezi žalobcem a společností Kolokvium na reklamu umístěnou na bytovém domě v Ostroměři žalovaný sdělil, že tato smlouva vykazovala nestandardnosti, které žalovaný v napadeném rozhodnutí popsal. Žalovaný zdůraznil, že uvedené okolnosti je třeba hodnotit v kontextu s ostatními zjištěnými okolnostmi, nikoli izolovaně, jak to činí žalobce.
22. Žalovaný dále zdůraznil, že pro identifikaci chybějící daně je rozhodující, zda daň byla odvedena, nikoli to, zda byla či nebyla přiznána. Pokud žalobce uvádí, že nebylo prokázáno, že bylo účelem celé obchodní transakce získání daňové výhody, resp. že by žalobce z řešených obchodních transakcí nějakým způsobem profitoval, žalovaný opět odkázal na obsah napadeného rozhodnutí. V souladu s judikaturou Nejvyššího správního soudu a Soudního dvora EU správce daně nemusí prokazovat, jakým způsobem konkrétně daňový subjekt z uvedených transakcí profitoval. Žalobce sám připustil ve vztahu k dani z příjmů navýšení nákladů na reklamu. Žalovaný žalobce za *brokera* neoznačil, ačkoli se takový dojem snaží žalobce v žalobě navodit. Pro posouzení, zda se žalobce účastnil transakce zasažené podvodem na DPH, je irelevantní, zda dotčeným plněním získal daňové zvýhodnění. Co se týče prokazování toho, že právě plnění přijatá žalobcem od společnosti Kolokvium byla zasažena podvodem na dani, žalovaný uvedl, že daňový únik se nemusí týkat přímo pořizovaného plnění. Podstatné je, že žalobce uplatňující nárok na odpočet daně věděl či mohl vědět, že se přijetím plnění účastní obchodního řetězce, který je podvodem zasažen. Podvodné jednání na vstupu může spočívat právě v tom, že jeden článek řetězce při mnohonásobném navýšení ceny jinému článku v řetězci zahrne za účelem snížení výsledné daně na výstupu zařízení celé řady fiktivních či pouze formálně nadhodnocených plnění.
23. V daném případě dle žalovaného existovaly takové indicie o riziku zapojení do podvodného řetězce, které byly či mohly být žalobci známy již v době přijetí šetřených plnění, a jež ve svém souhrnu tvoří logický a ucelený soubor vzájemně se doplňujících a na sebe navazujících skutečností, které spolehlivě prokazují, že

žalobce minimálně vědět mohl o tom, že se účastní řetězce zasaženého podvodem na DPH. Žalovaný vyjádřil přesvědčení, že postupoval v souladu s obecně aplikovatelnými závěry obsaženými v žalobcem citovaných rozsudcích Nejvyššího správního soudu.

24. Ke zdanitelným plněním, u nichž nebyl žalobci odpočet DPH uznán z důvodu neprokázání přijetí zdanitelného plnění, žalovaný konstatoval, že daňový subjekt by si měl ve svém zájmu zajistit důkazy, kterými bude schopen uskutečnění zdanitelného plnění v souladu s daňovými doklady prokázat. V této části žalobce své důkazní břemeno neunesl a z tohoto důvodu mu byl nárok na odpočet DPH odepřen. Skutečnosti a důkazy, které ve vztahu k dříve nerozporovaným závěrům správce daně nyní žalobce předkládá v žalobě, mohl uplatnit již v průběhu řízení před prvostupňovým správcem daně, resp. v průběhu odvolacího řízení. Ke skutečnostem tvrzeným žalobcem ve vztahu k trestnímu řízení vedenému vůči jednatelem společnosti Kolokvium žalovaný uvedl, že trestní spis nemá k dispozici, zdůraznil však, že obecně v daňovém právu na rozdíl od práva trestního je důkazní břemeno nerovnoměrně rozloženo ve prospěch správce daně.
25. Pokud jde o zhotovení a montáž reklamních poutačů a výrobu železobetonové konstrukce žalovaný odkázal na napadené rozhodnutí, že z něhož nevyplývá, že by nárok na odpočet DPH byl žalobci odepřen z důvodu neprokázání fakticity plnění. Správce daně ani žalovaný v průběhu řízení nedospěli k závěru, že tato plnění nebyla fakticky realizována, nárok na odpočet byl žalobci odepřen z toho důvodu, že neprokázal, že tvrzená plnění přijal v deklarovaném rozsahu od deklarovaných dodavatelů. S odkazem na rozsudek Soudního dvora EU ze dne 9. 12. 2021 ve věci C-154/20 *Kemwater ProChemie s. r. o.* žalovaný konstatoval, že nebyly poskytnuty důkazy a ani z okolností posuzovaného případu nevyplývalo, že předmětné služby poskytl jeden či více dodavatelů v postavení plátce daně. Informacemi potřebnými k ověření toho, že skutečný dodavatel měl postavení plátce, nedisponuje ani žalovaný. Jednalo se o různé druhy plnění, s odlišnými místy plnění, která mohla být poskytnuta více dodavatelům, přičemž i hodnota těchto plnění se pohybovala pouze v částkách několika desítek tisíc Kč. V posuzovaném případě tedy nebyl skutečný dodavatel identifikován a žalobce neposkytl informace potřebné k ověření toho, že neidentifikovaný „neznámý“ dodavatel měl postavení plátce DPH. Rovněž nedošlo k odstranění pochybností správce daně stran rozsahu poskytnutého plnění. Z uvedených důvodů bylo nutno dojít k závěru, že žalobce nemá nárok na odpočet DPH.
26. Ze všech uvedených důvodů žalovaný navrhoval, aby soud žalobu zamítl.

#### IV. Posouzení věci krajským soudem

27. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí a řízení jeho vydání předcházející v řízení dle části třetí, hlavy druhé, dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), v rozsahu a mezích uplatněných žalobních bodů. Vycházel přitom ze skutkového a právního stavu v době rozhodování správního orgánu v souladu s § 75 odst. 1, odst. 2 s. ř. s., a dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.
28. První okruh žalobních námitek se týká posouzení, zda finanční orgány dostatečně prokázaly existenci podvodu na dani, a pokud ano, zda žalobce o existenci podvodu

věděl, či mohl a měl vědět, a zároveň nepřijal veškerá opatření, která po něm mohla být rozumně požadována, aby zajistil, že přijetí plnění nepovede k účasti na podvodu na dani.

29. Krajský soud s odkazem na četnou a oběma stranám známou judikaturu Soudního dvora EU, jakož i judikaturu Nejvyššího správního soudu, z níž žalobce, jakož i žalovaný vycházeli, pročež ji nepovažuje krajský soud za nutné opětovně citovat, připomíná, že základním předpokladem pro konstatování podvodného jednání je skutečnost, že v řetězci došlo k narušení neutrality daně, tj, v řetězci je zjištěna „chybějící daň“.
30. Odepření nároku na odpočet daně nesplňuje výběr „chybějící daně“ tím způsobem, že stát na některém článku vybírá daň, která mu v rozpočtu chybí, protože ji jiný článek řetězce neuhradil. Nepřiznání nároku na odpočet daně chrání smysl a účel Směrnice Rady 2006/112/ES (dále „směrnice“), neboť nárok na odpočet daně nemůže být přiznán tomu, kdo jej uplatnil podvodným způsobem. Stručně řečeno, správce daně je povinen prokázat existenci chybějící daně, není však povinen (neboť to často není ani objektivně možné) vyčíslit výši chybějící daně na korunu přesně. Proto je potřeba narušení neutrality chápat ve vztahu k podstatě daňového podvodu samotného, resp. fungování podvodných řetězců, neboť ani judikatura Soudního dvora EU ani judikatura Nejvyššího správního soudu pojem chybějící daně nikde nedefinuje. Z výše uvedených důvodů je judikaturou Soudního dvora EU chápáno jako podvod na dani již takové jednání, které vede k ohrožení správného výběru daně a ohrožení řádného fungování společného systému DPH.
31. Samotné narušení neutrality daně však ještě nepostačuje k závěru o podvodném jednání, ale je třeba, aby k neodvedení daně přistoupily další nestandardní okolnosti, které ve svém souhrnu svědčí o tom, že k neodvedení daně došlo právě v důsledku podvodného jednání (nikoli např. z důvodu podnikatelského rizika). Rozhodné proto je posouzení všech skutečností daného řetězce, včetně právní, obchodní a osobní vazby mezi zúčastněnými subjekty (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 11. 2015, č. j. 9 Afs 163/2015-44, či ze dne 15. 2. 2017, č. j. 1 Afs 53/2016-58). Samotná existence daňového podvodu neumožňuje nepřiznat nárok na odpočet, pokud o svém zapojení v podvodném řetězci daňový subjekt nevěděl nebo nemohl vědět.
32. Zásady neutrality a právní jistoty se však nemůže dovolávat osoba, která se vědomě podílela na daňovém úniku. Za tím účelem byl vytvořen vědomostní test, jehož struktura poskytuje záruku ochrany poctivých podnikatelů, kteří i přes veškerou svoji obezřetnost se mohou stát součástí transakcí zasažených podvodem na dani z přidané hodnoty (viz např. rozsudek Soudního dvora EU ze dne 18. 5. 2017, ve věci C-624/15 *Litdana UAB*, též např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 8. 2017, č. j. 1 Afs 16/2017-43).
33. Nárok na odpočet DPH může být odepřen jen pokud se jedná o prokazatelný daňový podvod, nebo došlo k porušení formálních požadavků v takovém rozsahu, že nebylo možné ověřit splnění hmotněprávních podmínek. Podvodný řetězec posuzuje správce daně jako celek, jinými slovy, není třeba, aby konkretizoval, na jakém článku řetězce se daňový subjekt nacházel (*missing trader, buffer, broker*). Naopak při provádění tzv. vědomostního testu je třeba postupovat výhradně ve

vztahu ke konkrétnímu daňovému subjektu a je třeba posuzovat pouze ty skutečnosti a okolnosti, které daňový subjekt mohl či měl vědět nebo mohl učinit pro to, aby se podvodu vyhnul. Vědomostní test chrání právě ty subjekty, které se v řetězci nacházejí či ocitnou, aniž by o podvodném jednání věděly či vůbec mohly vědět (srov. např. rozsudek NSS ze dne 31. 7. 2018, č. j. 5 Afs 252/2017-31).

34. Pokud žalobce zdůrazňoval nutnost rozlišování kategorií „věděl nebo mohl vědět“ a „věděl nebo musel vědět“ s tím, že novější judikatura v případě konstatování vědomé účasti daňového subjektu na daňovém podvodu trvá na naplnění přísnější kategorie, nelze mu přisvědčit. V žalovaném citovaném rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 12. 2021, č. j. 8 Afs 334/2019-62, kasační soud uvedl: *„uplatněnou námitkou se již Nejvyšší správní soud ve své judikatuře zabýval. Dospěl k závěru, podle kterého skutečnost, že žalovaný nerozlišoval, zda daňový subjekt o daňovém podvodu věděl, či mohl a měl vědět, nepředstavuje vadu rozhodnutí žalovaného, neboť pro závěr o účasti daňového subjektu na daňovém podvodu stačí prokázat, že je dána jedna z těchto forem zavinění. Z tohoto hlediska je nutné se vědomostí daňového subjektu o daňovém podvodu zabývat. Pokud je prokázáno, že daňový subjekt o daňovém podvodu věděl, nebo mohl a měl vědět, nemá již praktický význam zabývat se rozlišením mezi těmito formami vědomosti daňového subjektu o daňovém podvodu. Ostatně i v judikatuře se ustáleně jako synonyma používají formulace „věděl nebo musel vědět“, „věděl nebo měl vědět“, popř. „věděl nebo mohl vědět“ bez dalšího rozlišování formy zavinění. Použití obou z uvedených výrazů proto nezakládá nepřezkoumatelnost. Tyto termíny jsou v judikatuře SDEU i Nejvyššího správního soudu požívány zjevně ve shodném významu, resp. se jedná o důsledek nepřesného překladu v jednotlivých jazykových verzích rozhodnutí SDEU (v podrobnostech viz rozsudky NSS ze dne 25. 5. 2020, čj. 4 Afs 460/2019-67, a ze dne 15. 8. 2018, čj. 6 Afs 31/2018 - 53).“*
35. Skutečnosti svědčící odepření nároku na odpočet prokazuje správce daně. V první řadě prokazuje existenci podvodu a musí popsat, v čem spočívá, či vylíčit řetězec skutkových okolností, ze kterých je v souhrnu možné dovozovat, že se o daňový podvod jednalo (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 10. 2018 č. j. 9 Afs 333/2017-63, či ze dne 18. 3. 2021, č. j. 9 Afs 160/2020-49). Za podvod na DPH označuje judikatura „situace, v nichž jeden z účastníků neodvede státní pokladně vybranou daň a další si ji odečte, a to za účelem získání zvýhodnění, které je v rozporu s účelem směrnice o DPH, neboť uskutečněné operace neodpovídají běžným obchodním podmínkám“ (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. ledna 2018, č. j. 5 Afs 60/2017-60, č. 3705/2018 Sb. NSS, shodně též rozsudek ze dne 25. září 2014, č. j. 9 Afs 57/2013-37). Osoba povinná k dani, která věděla nebo musela vědět, že se svou koupí účastní plnění, které je součástí daňového podvodu, musí být totiž pro účely směrnice považována za osobu, která se tohoto daňového podvodu účastní, a to bez ohledu na to, zda má z následného prodeje zboží nebo využití služeb prospěch v rámci zdanitelných plnění, která uskutečnila na výstupu (v tomto smyslu viz zejména rozsudky Soudního dvora ze dne 6. 7. 2006, ve spojených věcech C- 439/04 a C- 440/04 *Kittel a Recolta Recycling*, jakož i rozsudek ze dne 21. 6. 2012, ve spojených věcech C - 80/11 a C -142/11 *Mahagében a Petér Dávid*).

36. Krajský soud nepopírá, že k neodvedení daně zcela jistě nemusí dojít pouze z důvodu podvodu, je proto třeba zkoumat, zda se jedná skutečně o důsledek podvodného jednání. Podvodem zcela jistě tedy není jen to, že daňový subjekt v řetězci daně, která je mu vyměřena, neuhradí. Aby bylo možné dojít k závěru o podvodu, je nutno posoudit všechny skutečnosti, právní, obchodní a personální vztahy mezi zúčastněnými subjekty. Není přitom povinností správce daně prokázat, kterým článkem řetězce a jakým způsobem byl podvod spáchán, musí být však postaveno na jisto, v jakých skutkových okolnostech podvod spočívá (viz např. rozsudek NSS ze dne 25. června 2015, č. j. 6 Afs 130/2014-60, č. 3275/2015 Sb. NSS).
37. Žalovaný v posuzovaném případě nezpochybňoval existenci svého důkazního břemene ohledně prokázání existence podvodu a žalobcově účasti na něm. Ve shodě s názorem soudu dospěl žalovaný k závěru, že takové důkazní břemeno unesl. Již z tohoto důvodu mj. nebylo namístě využití zásady *in dubio pro reo*, když skutkový stav byl náležitě objasněn, a nelze tak hovořit o panujících pochybnostech. Nadto je platná argumentace žalovaného ve vyjádření k žalobě, že daňové řízení a trestní řízení jsou významně odlišné a nelze je zaměňovat (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 8. 2020, č. j. 7 Afs 428/2019-39).
38. S argumentací žalobce rozsudkem ze dne 2. 5. 2018 ve věci C-574/15 *Scialdone* či stanoviskem generální advokátky Juliane Kokott ze dne 14. 1. 2021 ve věci „*ALTI*“ *OOD* se náležitě vypořádalo již napadené rozhodnutí. Žalovaný v napadeném rozhodnutí srozumitelně popsal, v čem daňový podvod spočíval, kde identifikoval chybějící daň za podezřelých okolností a jak byl do systému zapojen žalobce, jenž o svém zapojení do daňového podvodu minimálně mohl vědět a jenž neučinil přiměřená opatření, kterými by své účasti na daňovém podvodu předešel.
39. Správce daně zjistil ve vztahu k plněním týkajícím se nákupu reklamních visaček (zdaňovací období únor 2015, březen 2015, říjen 2015 až prosinec 2015), k plněním týkajícím se pronájmu reklamních ploch na křižovatce u ČKD a HZS Kukleny, na lávce pro pěší a na ulici Víta Nejedlého, na stadionu FC Libiřany a na bytovém domě v Ostroměři (zdaňovací období říjen až prosinec 2015) nestandardní obchodní vztah mezi žalobcem a jeho dodavatelem společností Kolokvium. Porušení neutrality bylo identifikováno u společnosti Kolokvium, která neuhradila doměřené daňové povinnosti za zde řešená zdaňovací období únor 2015, březen 2015, říjen 2015 až prosinec 2015. Uskutečnění plnění pro žalobce společnost Kolokvium potvrdila, tato plnění přiznala na výstupu, daňová povinnost u těchto plnění však byla uměle snižována fiktivními vstupy, které byly společnosti Kolokvium vyloučeny správcem daně, přičemž doměřená DPH nebyla uhrazena. Pro identifikaci chybějící daně je přitom rozhodující, zda daň byla odvedena, nikoliv to, zda byla či nebyla přiznána (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 2. 2022, č. j. 4 Afs 247/2021-32). Žalovaný vysvětlil, že společnost Kolokvium vystupovala v pozici tzv. *buffer*, neboť uplatňovala vysoké vstupy a výstupy a nízkou daňovou povinnost, a částečně tzv. *missing trader*, tj. jako subjekt, který neodvedl daň do státního rozpočtu. Společnost Kolokvium byla účelově vložena do obchodních řetězců, došlo k nadhodnocení ceny poskytovaných plnění, ze kterých nebyla odvedena daň do státního rozpočtu. Žalobce jako následný článek uvedených řetězců přitom uplatňoval nárok na odpočet daně na vstupu za

nákup předmětných služeb, čímž došlo k narušení principu neutrality DPH. Dodatečné stanovení daně (byť patrně nevymahatelné) společnosti Kolokvium nezakládá povinnost správce daně uznat žalobci jím nárokované odpočty.

40. Pokud žalobce v žalobě namítá, že si závěry žalovaného odporují, když na jedné straně tvrdí, že společnost Kolokvium nakoupila reklamní visačky od společnosti Candoo a na straně druhé tvrdí, že nákup těchto visaček neprokázala, odkazuje zdejší soud na napadené rozhodnutí. Žalovaný své závěry založil na tom, že společnost Kolokvium uplatňovala kromě plnění od společnosti Candoo také další plnění, kterými si snižovala daňovou povinnost na výstupu. Za období únor až březen 2015 však tato společnost neprokázala oprávněnost nároku na odpočet daně ze všech přijatých plnění, tj. neprokázala, která plnění skutečně přijala a která byla fiktivní (viz bod 142 napadeného rozhodnutí).
41. Jak upozornil Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 18. 3. 2021, č. j. 9 Afs 160/2020-49, k podvodnému jednání může dojít na kterémkoli článku řetězce, a to mnoha různými způsoby, jak na vstupu, tak na výstupu. *„Plnění, u kterého je odmítnut nárok na odpočet, nemusí být podvodem přímo zasaženo. Při posuzování existence podvodu v řetězci proto nelze vycházet ze systému fungování DPH na vstupu a výstupu u jedné a téže transakce. Obdobně ani chybějící DPH (daňový únik) u jednoho z článků v dodavatelsko-odběratelském řetězci nemusí nutně odpovídat odepřené výši nárokováného odpočtu z plnění v tomto řetězci přijatém a ani se nemusí přímo týkat daného plnění.“* Podvodné jednání na vstupu může spočívat v tom, že jeden článek řetězce při mnohonásobném navýšení ceny jinému článku v řetězci zahrne za účelem snížení výsledné daně na výstupu do svého přiznání pořízení celé řady fiktivních či pouze formálně nadhodnocených plnění (viz také rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 7. 2021, č. j. 2 Afs 147/2020-37).
42. Pro posouzení, zda se žalobce účastnil transakce zasažené podvodem na DPH, je rovněž irelevantní, zda dotčeným plněním získal daňové zvýhodnění. Správce daně nemusí prokazovat, jakým způsobem konkrétní daňový subjekt z uvedených transakcí profitoval. Společným typickým znakem podvodů na dani z přidané hodnoty je praktická nemožnost dopátrat se skutečného důvodu neodvedení daně, stejně jako organizátorů a beneficentů podvodu. Aby bylo možné důvodně konstatovat existenci daňového podvodu na DPH, musí k tomu přistoupit ještě další objektivní okolnosti, které teprve ve svém celkovém souhrnu mohou případně představovat dostatečný podklad pro přijetí domněnky, že porušení neutrality daně bylo v konkrétní věci následkem cílené snahy získání neoprávněného daňového zvýhodnění. (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 6. 2019, č. j. 2 Afs 162/2018-43). Takové okolnosti soud ve shodě s žalovaným v posuzovaném případě shledal.
43. Pokud se žalobce snaží navodit dojem, že mezi ním a společností Kolokvium šlo o standardní obchodní vztah, soud takové argumentaci ve shodě s žalovaným nepřisvědčuje. Posuzované obchodní transakce neodpovídaly podmínkám, které jsou typické a v obchodním prostředí běžné pro subjekty, které se snaží dosahovat ekonomického zisku. Markantní je zejména opakující se dramatické navyšování cen společností Kolokvium. Při přeprodávání plnění (reklamních visaček i pronájmu reklamních ploch) byla cena mnohonásobně navýšena bez jakéhokoliv ekonomického opodstatnění. Úhrada řešených plnění byla provedena

bezhotovostně převodem z bankovního účtu, přičemž společnost Kolokvium většinu obdržených finančních prostředků následně z bankovního účtu vybírala v hotovosti. V období od 1. 1. 2015 do 30. 3. 2016 bylo v hotovosti z bankovního účtu společnosti Kolokvium vybráno 99,3 % připsaných finančních prostředků. Soud souhlasí s žalovaným, že výběry v hotovosti bývají často uskutečňovány v případech, kdy deklarovaná plnění neodpovídají skutečnosti, jedná se právě o případy uplatňování fiktivních vstupů, kdy není možné ověřit úhrady případným dodavatelům.

44. Žalovaný zjišťoval výši prvotních cen, konstatoval, že žalobce, podnikající jako fyzická osoba, je znalý cen a poměrů na trhu, a přesto akceptoval násobně navýšené ceny, což se jeví jako iracionální, resp. jde o významnou indicii svědčící o vědomém zapojení žalobce do daňového podvodu. Nekontaktnost společnosti Kolokvium či její virtuální sídlo tak nejsou jedinou podezřelou skutečností v řešeném případě. Jen pro úplnost soud dodává, že Nejvyšší správní soud již mnohokrát judikoval, že právě kontaktnost či náhlé ukončení činnosti společností zapojených do dodavatelského řetězce je jednou z indicií svědčících o existenci daňového podvodu (například rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 2. 2017, č. j. 1 Afs 53/2016-58, ze dne 6. 8. 2020, č. j. 1 Afs 304/2019-33, ze dne 1. 10. 2021, č. j. 6 Afs 126/2021-41, či ze dne 22. 7. 2021, č. j. 2 Afs 147/2020-37). Obdobně virtuální sídlo či neexistenci internetových stránek dodavatele akceptoval Nejvyšší správní soud jako objektivní okolnosti např. v rozsudku ze dne 25. 7. 2019, č. j. 10 Afs 182/2018-42. Jako další z nestandardních okolností řešených případů žalovaný označil model obchodování, kdy dochází k nahrazování dodavatelů v případě stejných plnění, přičemž další dodavatelé vykazují obdobné nestandardní znaky. Za takového dodavatele považoval společnost NALWATECH. U plnění od společnosti NALWATECH byl nárok na odpočet daně sice uznán, neboť z důvodu absence prověřovacího postupu nebyla identifikována chybějící daň, ostatní zjištěné okolnosti nicméně o podvodu a účasti žalobci na něm svědčily. V podrobnostech soud odkazuje na napadené rozhodnutí, v němž žalovaný objektivní okolnosti, které vytvářejí soubor nepřímých důkazů, z nichž vyplývá, že žalobce mohl vědět, že je účasten podvodného jednání, podrobně popsal (srov. body 105 až 116 napadeného rozhodnutí). Obsáhlé závěry žalovaného není třeba na tomto místě opakovat jen proto, že s nimi žalobce na rozdíl od soudu nesouhlasí.
45. Soud se neztotožňuje s názorem žalobce, že napadené rozhodnutí je založeno na pouhých domněnkách žalovaného. Ten v rámci svých možností rozkryl stěžejní skutkové okolnosti, v nichž byl daňový podvod ukotven. Žalovaným zjištěné skutečnosti v uvedených případech skutečně směřují k závěru, že žalobce minimálně mohl vědět, že je účasten na daňovém podvodu. Přestože jednotlivé zjištěné a popsané objektivní okolnosti by k takovému závěru samy o sobě nepostačovaly, podstatný je celkový obraz a vyhodnocení jednotlivých okolností ve vzájemném souhrnu. Žalobce sice v žalobě představuje dílčí výtky vůči jednotlivým zjištěným okolnostem (viz např. smlouva uzavřená mezi žalobcem a společností Kolokvium na reklamu umístěnou na bytovém domě v Ostroměři), žalovaným popsané objektivní okolnosti však nestojí samostatně, naopak se podporují navzájem.

46. K otázce přijetí rozumných opatření a dobré víry žalobce soud odkazuje na napadené rozhodnutí (body 117 až 125 a 174 až 177), kde žalovaný opět velmi podrobně rozvedl, proč má za to, že žalobce nedodržel dostatečnou míru obezřetnosti a nepřijal dostatečná opatření, která po něm mohou být rozumně vyžadována k ověření, že jím uskutečňované obchodní transakce jej nepovedou k účasti v podvodném řetězci. Soud se závěry žalovaného souhlasí.
47. Druhý okruh žalobních námitek směřuje k části zdanitelných plnění týkajících se pronájmu reklamních ploch a souvisejících služeb, u nichž správce daně konstatoval nesplnění hmotněprávních podmínek pro přiznání nároku na odpočet daně a žalovaný tyto závěry nerozporoval. Pro úplnost je třeba konstatovat, že se jedná o plnění, u nichž závěry správce daně nerozporoval ani žalobce v odvolání.
48. Krajský soud souhlasí s žalovaným, že si měl žalobce ve svém zájmu zajistit důkazy, kterými bude schopen uskutečnění zdanitelného plnění v souladu s daňovými doklady prokázat. Skutečnosti a důkazy, které ve vztahu k dříve nerozporovaným závěrům správce daně nyní žalobce předkládá v žalobě, mohl uplatnit již v průběhu řízení před prvostupňovým správcem daně, resp. v průběhu odvolacího řízení. Těžiště dokazování má probíhat před správními orgány, přičemž správnímu soudu přísluší posoudit, zda správní orgán provedl dokazování v potřebném rozsahu, tj. zda si opatřil dostatečné podklady pro své rozhodnutí. Úloha správního soudu je tak primárně přezkumná (viz např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 4. 2015, č. j. 5 Afs 89/2013-29, ze dne 28. 4. 2017, č. j. 7 Azs 37/2017-19, či ze dne 18. 3. 2021, č. j. 9 Azs 304/2020-30).
49. Možnost neomezeně předkládat důkazní prostředky sice Nejvyšší správní soud ve své ustálené judikatuře připouští, nicméně činí tak především ve věcech správního trestání (srov. např. usnesení rozšířeného senátu ze dne 2. 5. 2017, č. j. 10 As 24/2015-71). Uvedená vstřícnost vůči žalobcům je přitom důsledkem zejména zásad spravedlivého procesu v řízeních o trestních obviněních, které se v souladu s judikaturou Evropského soudu pro lidská práva uplatní i ve věcech správního trestání. Naproti tomu v daňových věcech má Nejvyšší správní soud na žalobce přísnější požadavky. Jak uvedl například v rozsudku ze dne 23. 2. 2012, č. j. 1 Afs 7/2012-22, *„při přezkumu daňového rozhodnutí správním soudem je třeba v každém případě nalézat rozumnou rovnováhu, zohledňující jednak zásadu plné jurisdikce rozhodování správního soudu na straně jedné, a zamezující zjevným obstrukcím daňového subjektu na straně druhé. Na provedení důkazů nově navržených teprve v řízení před krajským soudem je proto třeba trvat tehdy, pokud 1) soud přesvědčivě neodůvodní nadbytečnost jejich provedení a 2) tyto důkazy nemohly být navrženy již v řízení odvolacím.“* Lze tedy uzavřít, že s ohledem na rozvržení důkazního břemene v daňovém řízení měl žalobce již v jeho průběhu prokázat uskutečnění předmětných zdanitelných plnění a za tímto účelem navrhnout důkazy, což nepochybně mohl učinit. Nově předloženými důkazy k pronájmu reklamních ploch na stadionu FC Libiřany proto soud řízení nedoplňoval.
50. Soud nedoplňoval dokazování ani spisovým materiálem Policie ČR ve vztahu k panu Brožovi (jednateli společnosti Kolokvium), neboť to považoval pro posouzení důvodnosti žaloby za nadbytečné. I v tomto bodě soud souhlasí s žalovaným, že v daňovém právu na rozdíl od práva trestního je důkazní břemeno nerovnoměrně rozloženo ve prospěch správce daně. Pro úplnost soud připomíná,

že pan Brož byl v rámci odvolacího řízení vyslechnut jako svědek a jeho svědecká výpověď byla žalovaným v napadeném rozhodnutí řádně zhodnocena.

51. Pokud jde o uplatněné odpočty na DPH z přijetí zdanitelných plnění od společnosti Kolokvium týkajících se zhotovení polepu a montáže desek na lávce pro pěší, výroby a montáže reklamního poutače na ulici Víta Nejedlého (zdaňovací období duben 2015) a výroby železobetonové konstrukce a montáže bannerů na stadionu FC Libiřany (zdaňovací období květen 2015) a dále z přijetí zdanitelného plnění od společnosti NALWATECH týkajícího se výroby a montáže billboardů na křižovatce u ČKD a HZS Kukleny (zdaňovací období duben 2015), je třeba konstatovat, že správce daně ani žalovaný nedospěl v průběhu řízení k závěru, že tato plnění nebyla fakticky realizována. Nárok na odpočet byl žalobci odepřen z toho důvodu, že neprokázal, že tvrzená plnění přijal v deklarovaném rozsahu od deklarovaných dodavatelů (srov. body 63 až 74 napadeného rozhodnutí).

#### V. Závěr a náklady řízení

52. Žalobu s odkazem na shora uvedenou argumentaci shledal soud nedůvodnou, proto ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
53. O nákladech řízení bylo rozhodnuto podle ustanovení § 60 odst. 1 s. ř. s., dle kterého, nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Ve věci měl úspěch žalovaný správní orgán, ten ale náhradu nákladů řízení nežádal, ostatně mu ani žádné náklady nad rámec běžné činnosti správního orgánu nevznikly, soud proto vyslovil, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

#### 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). Případně-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](http://www.nssoud.cz).

Liberec 24. ledna 2023

Mgr. Lucie Trejbalová  
předsedkyně senátu