



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Hradci v Králové – pobočka v Pardubicích rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu JUDr. Jana Dvořáka a soudců JUDr. Petry Venclové, Ph.D., a JUDr. Aleše Korejtky ve věci

žalobce: **Ing. Hana Sázavská**, IČ 62336100
insolvenční správkyňe dlužníka Trávníček-Svitavy, s.r.o., IČO 260 05
778

sídlem U Vodárny 770/2, 568 02 Svitavy
zastoupená TOMÁŠ GOLÁŇ, daňová kancelář s.r.o., IČ 268 79 441
sídlem Jiráskova 1248, 755 01 Vsetín

proti
žalovanému: **Finanční úřad pro Pardubický kraj**
Boženy Němcové 2625, 530 02 Pardubice

v řízení o žalobě proti rozhodnutím Finančního úřadu pro Pardubický kraj, Územní pracoviště ve Svitavách ze dne 11. 10. 2017, č. j. ze dne 11. 10. 2017, č. j. 1601276/17/2808-50522-602020, čj. 1600736/17/2808-50522-602020, čj. 1603809/17/2808-50522-602020, č. j. 1604021/17/2808-50522-602020, č. j. 1602500/17/2808-50522-602020, č. j. 1602734/17/2808-50522-602020, č. j. 1602833/17/2808-50522-602020, č. j. 1602355/17/2808-50522-602020, č. j. 1601742/17/2808-50522-602020, č. j. 1601946/17/2808-50522-602020,

takto:

I. Žaloba se zamítá.

II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

1. Žalobce (před ustanovením insolvenční správkyne obchodní společnost Trávníček-Svitavy, s.r.o.) se včas podanou žalobou domáhal u zdejšího soudu přezkumu platebních výměrů vydaných žalovaným (dále též jako „správce daně“) ze dne 11. 10. 2017, č. j. 1606617/17/2808-50522-602020, č. j. 1606572/17/2808-50522-602020, č. j. 1605768/17/2808-50522-602020, č. j. 1606389/17/2808-50522-602020, č. j. 1606292/17/2808-50522-602020, č. j. 1606353/17/2808-50522-602020, č. j. 1606642/17/2808-50522-602020, č. j. 1608461/17/2808-50522-602020, č. j. 1601276/17/2808-50522-602020, č. j. 1600736/17/2808-50522-602020, č. j. 1603809/17/2808-50522-602020, č. j. 1604021/17/2808-50522-602020, č. j. 1602500/17/2808-50522-602020, č. j. 1602734/17/2808-50522-602020, č. j. 1602833/17/2808-50522-602020, č. j. 1602355/17/2808-50522-602020, č. j. 1601742/17/2808-50522-602020, č. j. 1601946/17/2808-50522-602020, kterými byla žalobci doměřena daň z přidané hodnoty na základě Zprávy o daňové kontrole č. j. 1431659/17/2808-60562-607586 za zdaňovací období leden, únor, březen, duben, květen, červen, srpen, září, říjen, listopad a prosinec roku 2015 a za zdaňovací období leden, únor, březen, duben, květen, červen a červenec roku 2016 (dále v textu tato rozhodnutí bude soud označovat i jen jako platební výměry za tato konkrétní zdaňovací období).
2. Usnesením zdejšího soudu ze dne 15. 8. 2019, bylo řízení v části směřující proti rozhodnutím Finančního úřadu pro Pardubický kraj, Územní pracoviště ve Svitavách, ze dne 11. 10. 2017, č. j. 1606292/17/2808-50522-602020 a č. j. 1606353/17/2808-50522-602020, kterými byla žalobci doměřena daň z přidané hodnoty na základě Zprávy o daňové kontrole č. j. 1431659/17/2808-60562-607586 za zdaňovací období leden a únor roku 2016, **zastaveno** pro zpětvzetí ze strany žalobce, dále v části směřující proti rozhodnutím Finančního úřadu pro Pardubický kraj, Územní pracoviště ve Svitavách, ze dne 11. 10. 2017, č. j. 1606617/17/2808-50522-602020, č. j. 1606572/17/2808-50522-602020, č. j. 1605768/17/2808-50522-602020, č. j. 1606389/17/2808-50522-602020, č. j. 1606642/17/2808-50522-602020, č. j. 1608461/17/2808-50522-602020, kterými byla žalobci doměřena daň z přidané hodnoty na základě Zprávy o daňové kontrole č. j. 1431659/17/2808-60562-607586 za zdaňovací období prosinec roku 2015 a za zdaňovací období březen, duben, květen, červen a červenec roku 2016, **byla žaloba odmítnuta** z důvodu nepřipustnosti žaloby v této části pro nevyčerpání řádných opravných prostředků ve správním řízení (§ 68 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, v platném znění (dále jen jako „s.ř.s.]). Předmětem soudního řízení tak není přezkum všech žalobcem původně žalovaných platebních výměrů, ale po výše uvedeném částečném zpětvzetí žaloby a odmítnutí částí žaloby bude soud přezkoumávat jen rozhodnutí Finančního úřadu pro Pardubický kraj, Územní pracoviště ve Svitavách ze dne 11. 10. 2017, která jsou uvedena v záhlaví tohoto rozsudku, tj. dodatečných platebních výměrů ze dne 11. 10. 2017, č. j. 1601276/17/2808-50522-602020, č. j. 1600736/17/2808-50522-602020, č. j. 1603809/17/2808-50522-602020, č. j. 1604021/17/2808-50522-602020, č. j. 1602500/17/2808-50522-602020, č. j. 1602734/17/2808-50522-602020, č. j. 1602833/17/2808-50522-602020, č. j. 1602355/17/2808-50522-602020, č. j. 1601742/17/2808-50522-602020, č. j. 1601946/17/2808-50522-602020, kterými byla žalobci doměřena daň z přidané hodnoty na základě Zprávy o daňové kontrole č. j.

1431659/17/2808-60562-607586 za zdaňovací období leden, únor, březen, duben, květen, červen, srpen, září, říjen a listopad roku 2015 (dále v textu rozsudku tato rozhodnutí budou označována i jen jako platební výměry za zdaňovací období leden, únor, březen, duben, květen, červen, srpen, září, říjen a listopad roku 2015).

3. Protože původní žaloba směřuje proti všem rozhodnutím žalovaného, tj. i proti těm, která již po výše zmíněném částečném zpětvzetí a odmítnutí žaloby nemohou být přezkoumávaná soudem, vyzval soud žalobce usnesením ze dne 31. 10. 2022, č.j. 52 Af 38/2018 - 325, aby žalobu vzhledem k této skutečnosti upravil a uvedl žalobní body, které by se vztahovaly jen k platebním výměrům, která zůstala předmětem tohoto soudního řízení, tj. k platebním výměrům za zdaňovací období leden, únor, březen, duben, květen, červen, srpen, září, říjen a listopad roku 2015.
4. Žalobce ve své původní obsáhlé (49 stran!) a místy nepřehledné žalobě napadá průběh daňové kontroly, samotný postup správce daně a celkově uvádí polemiku s jeho závěry. Z důvodu rozsáhlosti žaloby a z důvodu, že žaloba je oběma stranám známa, uvede na tomto místě krajský soud pouze stručné shrnutí žaloby a žalobcovu základní argumentaci, se kterou se bude krajský soud níže vypořádávat, jelikož ačkoliv je povinností orgánů veřejné moci svá rozhodnutí řádně odůvodnit, nelze tuto povinnost interpretovat jako požadavek detailní odpovědi na každou námitku (ve vztahu k soudům srov. např. odst. 61 rozsudku Evropského soudu pro lidská práva ve věci Van de Hurk v. Nizozemí). Tuto žalobu na základě výše uvedené výzvy žalobce upravil podáním ze dne 18. 11. 2022 (čl. 335 a násl. soudního spisu) a odůvodnil ji následujícím způsobem.
5. Žalobce v žalobě na prvním místě připomněl, že v daňovém řízení, ve kterém je daňovému subjektu kladeno k tíži jeho vědomé zapojení do řetězce stíženého daňovým podvodem, je důkazní břemeno o této skutečnosti pouze na straně správce daně a nelze jej přenést na daňový subjekt. Dále v žalobě žalobce sporuje jednotlivé závěry správce daně. Konkrétně uvádí, že závěr žalovaného o rizikovosti komodity, se kterou žalobce obchodoval, je pouze tvrzením a nelze jej jakkoliv prokázat a nemůže být tak důkazem o zapojení žalobce do podvodného řetězce. Správce daně vycházel z vyjádření Ing. K. zaznamenaného v protokolu o ústním jednání ze dne 21. 1. 2016, přičemž se jedná o „*skrytý výslech svědka*“, jelikož žalobci bylo znemožněno klást Ing. K. otázky. S Ing. K. bylo obchodováno s vidinou kompenzace předešlé ztráty, nejednalo se tak o ekonomicky rizikové obchody, vše organizoval Ing. K., přičemž okolnosti přepravy zboží by měly potvrdit výsledky řidičů, kteří dopravu zajišťovali. Tyto výsledky tak žalobce navrhl soudu provést. Žalobci dle jeho tvrzení nevznikla žádná daňová výhoda, navíc správce daně nebyl ani schopen označit subjekty, u kterých k daňové ztrátě došlo nebo dojít mohlo. Správcem daně tvrzené skutečnosti na str. 29 Zprávy o daňové kontrole jsou pouze tvrzeními, nijak neprokazují, že by žalobce o podvodu na DPH v řetězci věděl. K obchodům s korporací Blue Corporation žalobce uvádí, že registrace k dani není nutná pro uznání nároku na odpočet DPH, viz v žalobě citovaná judikatura. Navíc správce daně by měl zjistit u ostatních finančních úřadů, zda není Blue Corporation plátcem DPH ex lege. K obchodům se společností Star Trade Company žalobce navrhuje provést výslech pana S. (statutární orgán dodavatele) a pana M., kteří by dokázali objasnit uzavírané obchody s žalobcem. Navíc nelze žalobci nepřiznat nárok na odpočet DPH pouze z důvodu, že jsou pochybnosti o tom, zda plnil deklarovaný dodavatel. Podle SDEU pokud k faktickému plnění došlo, lze nárok na odpočet DPH odmítnout pouze v případě, že došlo k podvodu

na dani, o kterém subjekt věděl nebo vědět měl a mohl. Žalobce dále v žalobě správci daně vyčítá, že nezjistil skutkový stav tím způsobem, aby o něm nepanovaly důvodné pochybnosti. Žalobce navrhuje vyslechnout p. Ch. a všechny dopravce, které žalobce přiřadil k jednotlivým obchodům. Všechny deklarované obchody se reálně uskutečnily, tudíž bylo na správci daně prokázat vědomou účast žalobce na podvodu s DPH. Žalobce v žalobě označil správcem daně použité vyjádření p. R. a p. K. za skrytý výslech svědků. Vyjádření osob v rámci trestního řízení nemůžou být bez dalšího použity jako důkazy v daňovém řízení, je nutné, aby byly tyto osoby vyslechnuty v daňovém řízení a daňový subjekt se mohl těchto výsledků účastnit. Navíc správce daně není ani oprávněn nahlížet do trestního spisu dle § 65 trestního řádu.

6. Žalobce dále v žalobě již uvádí polemiku k jednotlivým zjištěním správce daně. Žalobce polemizuje nad rozdílem mezi pojmem „vlastník“ a „možností nakládat jako vlastník“, dále dle žalobce milionové dluhy jiných subjektů nijak neprokazují podvod na DPH, navíc nelze zapomínat, že žalobce veškeré ochody uzavíral v dobré víře. Tvrzení správce daně o obchodech p. R., získané v řízení s p. R., nemají s žalobcem nic společného, nevypovídá to nic o zapojení žalobce do podvodu na DPH. Správce daně navíc nepochopil institut smlouvy o skladování, jeho závěry o zřizování nájemního vztahu tak postrádají smysl. Dle žalobce správce daně pochybil, když žalobci vytýká zapojení do podvodného řetězce se společnostmi PROTECO PRAHA, ale společnosti Glencore, která se společností PROTECO PRAHA také obchodovala, nic takového za vinu neklade. K obchodům se společností Armavan žalobce uvedl, že tato společnost byla pro žalobce důvěryhodná, jelikož ji zastupoval p. V., se kterým měl žalobce dobré zkušenosti. Následně v žalobě žalobce vytýká žalovanému, že nesprávně identifikoval obchodní řetězec, žalovaný nesprávně označuje pořizovatele zboží, přičemž rozhodné skutečnosti lze ověřit výpisem s VIES, což žalobce soudu navrhuje. Správce daně vůbec neprokázal, že ke ztrátě na DPH vůbec došlo, ani nedokázal srozumitelně sestavit obchodní řetězec. Skutečnost, že žalobce neuzavíral písemné smlouvy nebo že nedocházelo ke kontrole kvality oleje, neprokazuje vědomou účast žalobce na podvodu s DPH. Všechny doklady o přepravě byly vystaveny v souladu s uskutečněnou přepravou. Tvrzení správce daně ohledně dopravy jsou nesmyslná a nerosrozumitelná, nic nedokazují. Nic nedokazující jsou také tvrzení správce daně o účelovém sestavení řetězce bez ekonomického opodstatnění, o nedostatečné kontrole partnerů, přičemž jsou na žalobce kladeny nereálné požadavky, o nezveřejňování účetních závěrek ze strany dodavatelů, o skutečnosti, že dodavatelé sídlí na virtuálních adresách nebo o nedostatečných interních kontrolních mechanismech. Všechny tyto tvrzení nemohou prokázat vědomou účast žalobce na daňovém podvodu.
7. Závěrem žaloby žalobce opět připomíná rozložení důkazního břemene v daňovém řízení, vytýká správci daně, že neprokázal vědomou účast žalobce na podvodu s DPH a ani neprokázal, že k nějaké ztrátě na DPH došlo. Správce daně žalobci vyčítá, že nesplnil hmotněprávní nároky na odpočet DPH a že se žalobce pohybuje v řetězci zatíženým daňovým podvodem, což ale společně není možné. Žalobce si je zcela jist tím, že učinil veškerá opatření, která po něm lze rozumně požadovat, ověřoval existenci dodavatelů, ověřoval, zda jsou plátcí DPH, zda nejsou nespolehlivými plátcí, a v drtivé většině hradil částky na účty zveřejněné v registru plátců DPH. Na základě všech uvedených skutečností má tak žalobce za prokazané, že je to správce daně, komu se nepodařilo prokázat účast žalobce na podvodném řetězci s DPH a správce daně tak neunesl své důkazní břemeno.

Žalobce navrhl žalovaná rozhodnutí zrušit a vrátit žalovanému k dalšímu řízení. Pro případ úspěchu ve věci uplatnil žalobce nárok na náhradu nákladů řízení.

8. Na tomto místě krajský soud nejprve uvádí, že žaloba byla velmi rozsáhlá a koncipovaná nepřehledným způsobem, což může mít zásadní vliv na soudní přezkum, k čemuž krajský soud cituje z rozhodnutí NSS ze dne 11. 6. 2015, č.j. 10 Afs 18/2015 – 48: *„Žaloba podaná u krajského soudu byla vskutku rozsáhlá, obsahovala 18 stran textu a více než 100 odstavců. V takovémto případě krajský soud nemusí nutně volit cestu vypořádání se s každou dílčí žalobní námitkou, ale naopak proti žalobě postaví právní názor, v jehož konkurenci žalobní námitky jako celek neobstojí. Případně svůj názor podpoří i odkazem na napadené rozhodnutí žalovaného. Jak k tomu trefně u vádí Ústavní soud (v nálezů krajským soudem správně citovaném), „[n]ení porušením práva na spravedlivý proces, jestliže obecné soudy nebudují vlastní závěry na podrobné oponentuře (a vyvracení) jednotlivě vznesených námitek, pakliže proti nim staví vlastní 10 Afs 18/2015 ucelený argumentační systém, který logicky a v právu rozumně vyloží tak, že podpora správnosti jejich závěrů je sama o sobě dostatečná“ [nález ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08 (N 26/52 SbNU 247), věc M. CAMBELL & SONS LIMITED, bod 68, srov. též rozsudky NSS ze dne 12. 3. 2015, čj. 9 As 221/2014 – 43, věc To & Mi Vdf., bod 41, ze dne 29. 3. 2013, čj. 8 Afs 41/2012 - 50, věc SAFINA, bod 21, ze dne 6. 6. 2013, čj. 1 Afs 44/2013 - 30, věc SOLARPARK gama, bod 41, ze dne 3. 7. 2013, čj. 1 As 17/2013 – 50, bod 17, nebo ze dne 25. 2. 2015, čj. 6 As 153/2014 – 108, bod 37]. Pokud si tedy stěžovatelka myslí, že na její košatou a obsáhlou žalobu musel reagovat krajský soud stejně košatým a obsáhlým rozsudkem, myslí se. Opačný závěr by směřoval k tomu, že u podání mimořádně rozsáhlých, jako je i podání stěžovatelky, by bylo velmi obtížné sepsat „přezkoumatelný“ rozsudek. Takovéto pojetí nepřezkoumatelnosti by pak směřovalo k nekonečnému „ping pongu“ mezi Nejvyšším správním soudem a soudy krajskými.*
9. Nadto je třeba si uvědomit, že orgán veřejné moci na určitou námitku může reagovat i tak, že v odůvodnění svého rozhodnutí prezentuje od názoru žalobce odlišný názor, který přesvědčivě zdůvodní. Tím se s námitkami účastníka řízení vždy - minimálně implicitně - vypořádá. Nelze proto bez dalšího uzavřít, že absence odpovědi na ten či onen argument žalobce v odůvodnění žalovaného rozhodnutí (či rozhodnutí soudu) způsobuje nezákonnost rozhodnutí či dokonce jeho nepřezkoumatelnost. Takovýto přístup by totiž mohl vést zejména u velmi obsáhlých podání až k absurdním důsledkům a k porušení zásady efektivity a hospodárnosti řízení. Podstatné je, aby se správní orgán (či následně správní soud) vypořádal se všemi základními námitkami účastníka řízení (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 5. 2009, č. j. 9 Afs 70/2008 – 13).
10. Zároveň je nutné dodat, že rozsah reakce soudu na konkrétní námitky je co do šíře odůvodnění spjat s otázkou hledání míry (proto zpravidla postačuje, jsou -li vypořádány alespoň základní námitky účastníka řízení /srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 5. 2009, č. j. 9 Afs 70/2008 – 13, dostupný na www.nssoud.cz/), případně (za podmínek tomu přiměřeného kontextu) i s akceptací odpovědi implicitní (což připouští i Ústavní soud – srov. např. usnesení ze dne 18. 11. 2011, sp. zn. II. ÚS 2774/09 /odstavec 4 odůvodnění/, usnesení ze dne 11. 3. 2010, sp. zn. II. ÚS 609/10 /odstavec 5 odůvodnění/, usnesení ze dne 7. 5. 2009, II. ÚS 515/09 /odstavec 6 odůvodnění/, či rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 12. 2011, č. j. 4 Ads 58/2011 – 72, dostupný na www.nssoud.cz atd.) - tzn., že na určitou námitku lze reagovat i (např.) tak, že v odůvodnění svého rozhodnutí soud prezentuje od názoru žalobce odlišný názor, který přesvědčivě zdůvodní

tak, že toto zdůvodnění poskytuje dostatečnou oporu výroku rozhodnutí. Ústavní soud v této souvislosti konstatoval: „[n]ení porušením práva na spravedlivý proces, jestliže obecné soudy nebudují vlastní závěry na podrobné oponentuře (a vyvracení) jednotlivě vznesených námitek, pakliže proti nim staví vlastní ucelený argumentační systém, který logicky a v právu rozumně vyloží tak, že podpora správnosti jejich závěrů je sama o sobě dostatečná“ (srov. náleze ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08, bod 68; srov. obdobně též rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 3. 2013, č. j. 8 Afs 41/2012 - 50, bod 21, nebo ze dne 6. 6. 2013, č. j. 1 Afs 44/2013 - 30, bod 41, popř. ze dne 3. 7. 2013, č. j. 1 As 17/2013 - 50, bod 17). Ostatně i Ústavní soud v případě, že námitky stěžovatelů nejsou způsobilé změnit výrok rozhodnutí, tyto nevypovídá (srov. např. bod 24. nálezu ze dne 28. 5. 2009, sp. zn. II. ÚS 2029/08; Ústavní soud zde uvedl: „Ústavní soud se nezabýval dalšími námitkami stěžovatelky, protože by rozhodnutí o nich nebylo způsobilé změnit výrok.“), neboť si je plně vědom toho, že požadavky kladené na orgány veřejné moci - pokud jde o detailnost a rozsah vypořádání se s námitkami adresátů jejich aktů - nesmí být přemrštěné. Takové přehnané požadavky by byly výrazem přepjatého formalismu, který by ohrožoval funkčnost těchto orgánů, především pak jejich schopnost efektivně (zejména v přiměřené době a v odpovídajícím rozsahu) plnit zákonem jim uložené úkoly.

11. K tomu lze ještě uvést, že povinnost posoudit všechny žalobní námitky neznamená, že krajský soud je povinen reagovat na každou dílčí argumentaci a tu obsáhle vyvrátit, když jeho úkolem je vypořádat se s obsahem a smyslem žalobní argumentace (srov. rozsudek NSS ze dne 3. 4. 2014, č. j. 7 As 126/2013 - 19). Anebo jak uvedl NSS v rozsudku ze dne 24. 4. 2014, č. j. 7 Afs 85/2013, který lze aplikovat nejen na odůvodnění rozsudku soudu, ale analogicky a logicky i na odůvodnění rozhodnutí správních orgánů:

„...přestože je třeba z hlediska ústavních principů důsledně trvat na povinnosti dostatečného odůvodnění rozhodnutí, nemůže být tato povinnost chápána dogmaticky. Rozsah této povinnosti se totiž může měnit podle povahy rozhodnutí a musí být posuzován s ohledem na okolnosti každého jednotlivého případu. Podstatné podle názoru Nejvyššího správního soudu je, aby se správní soud ve svém rozhodnutí vypořádal se všemi stěžejními námitkami účastníka řízení, což může v některých případech konzumovat i vypořádání některých dílčích a souvisejících námitek. Absence výslovného posouzení dílčí žalobní námítka, která souvisela s námitkami stěžejními, za situace, kdy městský soud v odůvodnění napadeného rozsudku dospěl k věcně správnému závěru, že stěžovatel neunesl v daňovém řízení důkazní břemeno, neboť důkazy jím předložené neprokázaly u sporných obchodních případů splnění podmínek pro uplatnění nároku na odpočet DPH, nezpůsobuje jeho nepřezkoumatelnost. V této souvislosti lze odkázat např. na náleze Ústavního soudu ze dne 21. 12. 2004, sp. zn. II. ÚS 67/04, v němž bylo zdůrazněno, že z hlediska splnění náležitostí rozhodnutí není povinností soudu se v jeho odůvodnění speciálně vyjadřovat ke všem jednotlivým argumentům účastníka podporujícím jeho konkrétní a z hlediska sporu pouze dílčí tvrzení, pokud stanovisko k nim jednoznačně a logicky vyplývá ze soudem učiněných závěrů.“

12. Anebo jak uvedl NSS v rozsudku ze dne 6. 4. 2016, č. j. 6 Afs 3/2016-45, bod 19:

„Nejvyšší správní soud se nejdříve zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu, přičemž dospěl k závěru, že jde o rozhodnutí zcela srozumitelné a přezkoumatelné. Je pravda, že krajský soud podrobně a výslovně nereagoval na každou jednotlivost, kterou stěžovatelka v žalobě namítla. Sám však na úvod rozhodnutí avizoval, že s ohledem na

obsáhlost žaloby zvolí jinou cestu vypořádání žaloby, a to sice že zformuluje právní názor, v jehož konkurenci žalobní námitky jako celek neobstojí. Takový přístup je zcela legitimní a aproboval ho i Ústavní soud...“: „Není porušením práva na spravedlivý proces, jestliže obecné soudy nebudují vlastní závěry na podrobné oponentuře (a vyvracení) jednotlivě vznesených námitek, pakliže proti nim staví vlastní ucelený argumentační systém, který logicky a v právu rozumně vyloží tak, že podpora správnosti jejich závěrů je sama o sobě dostatečná.“ [nález Ústavního soudu ze dne 12. února 2009 sp. zn. III. ÚS 989/08 (N 26/52 SbNU 247), bod 68]. Také Nejvyšší správní soud v minulosti uvedl, že „pokud si tedy stěžovatelka myslí, že na její košatou a obsáhlou žalobu musel reagovat krajský soud stejně košatým a obsáhlým rozsudkem, myslí se. Opačný závěr by směřoval k tomu, že u podání mimořádně rozsáhlých, jako je i podání stěžovatelky, by bylo velmi obtížné sepsat ‚přezkoumatelný‘ rozsudek.“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. června 2014 č. j. 10 Afs 18/2015-48, bod 13).

13. Dále platí, že samu okolnost, že soud nepřisvědčil argumentaci účastníka řízení, nelze bez dalšího považovat za porušení jeho práv. Právo na spravedlivý proces nelze vykládat tak, že jde o právo jednotlivce na vyhovění jeho návrhu či na rozhodnutí v jeho prospěch (srov. např. usnesení Ústavního soudu ze dne 20. 10. 2011, sp. zn. III. ÚS 2773/11, dostupné /stejně jako další níže citovaná rozhodnutí Ústavního soudu/ na <http://nalus.usoud.cz>).
14. Soud dodává, že není smyslem soudního přezkumu stále dokola podrobně opakovat již jednou vyřčené, a proto se může soud v případech shody mezi názorem soudu a odůvodněním žalobou napadeného rozhodnutí odkazovat na toto odůvodnění (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2007, č. j. 8 Afs 75/2005 – 130 publikovaný pod č. 1350/2007 Sb. NSS, či rozsudky téhož soudu ze dne 2. 7. 2007, č. j. 4 As 11/2006-86, a ze dne 29. 5. 2013, č. j. 2 Afs 37/2012 – 47, všechny dostupné na www.nssoud.cz).
15. Krajský soud napadené rozhodnutí žalovaného přezkoumal v rozsahu žalobních námitek v řízení podle části třetí hlavy druhé dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen s.ř.s.) a dospěl následujícím právním a skutkovým závěrům.
16. Rozhodnutí žalovaného, proti kterým byla podána předmětná žaloba a které jsou předmětem tohoto soudního přezkumu (viz body 2 a 3 tohoto rozsudku), představují platební výměry a dodatečné platební výměry, jimiž byla daňovému subjektu stanovena daň z přidané hodnoty, a to na základě výsledků daňové kontroly dle zprávy o daňové kontrole č. j. 1431659/17/2808-60562-607586 ze dne 20. 9. 2017. Dne 12. 5. 2017 bylo u zdejšího soudu v insolvenční věci (dále jen „insolvenční soud“) zahájeno pod sp. zn. KSPA 53 INS 9850/2017 insolvenční řízení ve věci žalobce, v němž byl usnesením ze dne 2. 3. 2018 zjištěn úpadek žalobce a prohlášen konkurs na jeho majetek. Dne 27. 4. 2018 přihlásil žalovaný část pohledávek do insolvenčního řízení (včetně příslušenství, viz stanovisko žalovaného ze dne 13. 6. 2019, č.l. 179 soudního spisu). Při přezkumném jednání dne 14. 6. 2018 insolvenční správkyně žalobce Ing. Hana Sazovská veškeré takto přihlášené pohledávky popřela. Na základě této skutečnosti podal žalovaný dne 10. 7. 2018 u insolvenčního soudu proti insolvenční správkyni žalobu na určení pohledávek č. j. 1333440/18/2808-00030-605704. Řízení v této věci bylo usnesením insolvenčního soudu č. j. 53 Icm 1948/2018 - 8 ze dne 28. 8. 2018 přerušeno, a to až do doby vydání konečného rozhodnutí ve správním soudnictví. Zdejší soud vedený názorem Nejvyššího správního

soudu, obsaženém v rozhodnutí ze dne 30. 4. 2019, č.j. 2 Afs 318/2018 – 42, přezkoumal žalovaná rozhodnutí v rámci žalobcem uplatněné argumentace, přičemž dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.

17. Předmětem rozhodování soudu je přezkum rozhodnutí správce daně, tj. dodatečných platebních výměřů, kterými byla žalobci doměřena daň z přidané hodnoty (dále i jen jako „DPH“) na základě Zprávy o daňové kontrole č. j. 1431659/17/2808-60562-607586 za zdaňovací období leden, únor, březen, duben, květen, červen, srpen, září, říjen a listopad roku 2015, přičemž žalobci nebyl uznán jím uplatněný nárok na odpočet DPH.
18. Cílem systému odpočtu DPH zejména je, aby byly podnikatelské subjekty zbaveny zátěže DPH, která je nebo byla odvedena v rámci jejich ekonomické činnosti. Tento systém zajišťuje realizaci základního principu tohoto druhu zdanění, tj. princip daňové neutrality. Registrovaní plátcí této daně jsou povinni zaplatit daň na výstupu, nicméně za splnění zákonných podmínek si mohou nárokovat odpočet daně na vstupu. Institut odpočtu daně na vstupu, tedy zjednodušeně řečeno plátcí umožňuje získat zpět od státu daň, kterou jinému plátcí (dodavateli) zaplatil v rámci ceny pořizovací jakožto daň na vstupu. Zásada daňové neutrality, a tedy i neutralita hospodářské soutěže, se plně uplatňuje v rámci systému DPH, jak je nastaven směrnicí Rady 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty. Aby plátcí daně vznikl právní nárok, tj. subjektivní veřejné právo vůči státu na odpočet daně, musí naplnit požadavky ustanovení § 72 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „ZDPN“ nebo „zákon o dani z přidané hodnoty“), tj. tento nárok má plátce daně v případě, kdy přijatá zdanitelná plnění použije pro uskutečnění své ekonomické činnosti.
19. Samotný nárok na odpočet daně vznikne v okamžiku, kdy vznikla povinnost přiznat daň na výstupu, nárok na odpočet daně se prokazuje daňovým dokladem, ten je však jen jedním z důkazů, které správce daně musí hodnotit v rámci procesu dokazování. Daňový subjekt tak musí unést důkazní břemeno ve vztahu ke svému tvrzení, že splnil podmínky na uplatnění nároku na odpočet daně z přidané hodnoty dle § 72 odst. 1 ZDPH. Dle konstantní judikatury NSS (např. rozsudek NSS ze dne 27. 1. 2012, č. j. 8 Afs 40/2011-92) je daňové řízení postaveno na zásadě, že každý daňový subjekt má povinnost sám daň přiznat, nese tedy břemeno tvrzení, ale také povinnost toto své tvrzení doložit, tj. nese i břemeno důkazní. Daňový subjekt má povinnost prokazovat k výzvě správce daně jen ty skutečnosti, které sám tvrdí (srov. náleží Ústavního soudu ze dne 24. 4. 1996, sp. zn. Pl. ÚS 38/95). Svá tvrzení prokazuje především svým účetnictvím a jinými povinnými evidencemi a záznamy (srov. rozsudek NSS ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119). Avšak existence účetních dokladů, tj. příjmových dokladů či faktur, byť formálně bezvadných, sama o sobě zpravidla ještě neproazuje, že se operace, která je jejich předmětem, opravdu uskutečnila (srov. rozsudek NSS ze dne 28. 2. 2006, č. j. 7 Afs 132/2004-99). Správce daně proto může vyjádřit důvodné pochybnosti o věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů. V tomto směru tíží správce daně podle § 92 odst. 5 daňového řádu důkazní břemeno, a to právě ve vztahu k prokázání důvodnosti jeho pochyb. Správce daně je povinen prokázat, že o souladu účetnictví se skutečností existují vážné a důvodné pochyby a musí identifikovat konkrétní skutečnosti, na jejichž základě lze mít pochybnosti o věrohodnosti, úplnosti, průkaznosti nebo správnosti účetnictví (srov. rozsudek NSS ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119). Pokud toto důkazní břemeno ve vztahu k těmto skutečnostem správce daně unese, je na daňovém subjektu, aby prokázal

pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví ve vztahu k předmětnému obchodnímu případu. Daňový subjekt přitom tyto skutečnosti prokazuje zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím. Rovněž v případě prokazování nároku na odpočet daně z přidané hodnoty nemusí být doklady se všemi požadovanými náležitostmi (faktury apod.) podkladem pro uznání nároku na odpočet, není-li zároveň prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo, resp. došlo tak, jak je v dokladech deklarováno, či nejsou-li splněny další zákonné podmínky pro jeho uplatnění. Daňový doklad není sám o sobě poukázkou na vznik nároku na odpočet daně. Daňový subjekt musí přitom v daňovém řízení ve vztahu k prokázání svého nároku na tento odpočet prokázat nejen to, zda došlo k faktickému uskutečnění zdanitelného plnění, ale i to, zda toto plnění uskutečnila osoba – plátce daně, jež je jako poskytovatel tohoto plnění uvedena v dokladu, který daňový subjekt jako důkaz prokázání tvrzeného právního vztahu předkládá (srov. rozsudek NSS ze dne 30. 8. 2005, č.j. 5 Afs 188/2004-63). Existence účetních dokladů, tj. příjmových dokladů či faktur, i když formálně bezvadných, však sama o sobě ještě neprokazuje, že se operace, která je jejich předmětem, opravdu uskutečnila (srov. rozsudek NSS ze dne 31. 12. 2008, č. j. 8 Afs 54/2008-68).

20. Formální splnění náležitostí pro uplatnění odpočtu daně na druhou stranu vybízí ke zneužívání systému daně z přidané hodnoty, když jsou právě vytvářeny situace, které mají formálně navodit stav, který založí nárok na odpočet daně. V případě, kdy je takový stav vytvořen v situaci daňového subjektu, získává tento nárok na odpočet, popřípadě na výplatu nadměrného odpočtu z transakcí, které nemají za cíl vytvoření zisku daňového subjektu, ale pouhé získání nároku na odpočet daně z přidané hodnoty. Stát se pak uznáním nároku na odpočet namísto podpory exportu, zachování principu neutrality daně z přidané hodnoty, případně inkasa daně z příjmů z takové transakce, stává pouhým výplatem odpočtu daně a odpočet daně v takovém případě slouží daňovému subjektu namísto zisku a stát se stává poškozeným, jelikož z veřejného rozpočtu vyplatil částku, která do něj nepřišla, ačkoliv měla.
21. Prokazování nároku na odpočet daně je prvotně záležitostí dokladovou, současně je však třeba respektovat soulad se skutečným reálným stavem, tzn., že ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi nemohou být podkladem pro uznání nároku na odpočet DPH, je-li správcem daně zpochybněno, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo tak, jak je v dokladech prezentováno. Předložení daňového dokladu ve smyslu § 73 zákona o DPH je pouze formálním důkazem dovršujícím hmotně právní aspekty skutečného provedení zdanitelného plnění. Jestliže zdanitelné plnění nebylo uskutečněno tak, jak je plátcem deklarováno, nemůže být důkazní povinnost naplněna pouhým předložením, byť formálně správného, daňového dokladu (srov. náleží Ústavního soudu ze dne 15. 5. 2001, sp. zn. IV. ÚS 402/99).
22. K posouzení existence daňového podvodu zpravidla dochází až tehdy, jsou-li splněny hmotněprávní podmínky pro nárok na odpočet daně (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 9. 2014, č. j. 9 Afs 57/2013 - 37, bod 52 an.; ze dne 21. 5. 2015, č. j. 9 Afs 181/2014 - 34, bod 38; ze dne 23. 11. 2015, č. j. 6 Afs 180/2015 - 17, bod 22; ze dne 24. 5. 2017, č. j. 5 Afs 144/2016 - 32, či ze dne 21. 12. 2016, č. j. 6 Afs 252/2016 - 35, bod 13). Může však dojít i k tomu, že nárok na odpočet daně bude upřen pro samotnou účast na daňovém podvodu bez nutnosti zkoumání naplnění hmotněprávních podmínek

(srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 7. 2017, č. j. 1 Afs 10/2017 - 39, bod 33). V rozsudku NSS ze dne 5. 10. 2016, č. j. 6 Afs 170/2016 – 30 (bod 16) je ve vztahu k důvodům pro nepřiznání nároku na odpočet DPH uveden následující jasný závěr:

„[j]e nutné pečlivě rozlišovat případy, kdy nárok na odpočet daně plátcí vůbec nevznikne, neboť plátce neprokáže, že k uskutečnění zdanitelného plnění došlo, od situací, kdy nárok na odpočet sice vznikl (neboť zdanitelné plnění bylo fakticky uskutečněno), avšak z určitých důvodů jej daňovému subjektu nelze přiznat (což bude v souladu s judikaturou Soudního dvora EU především v případě nárokování odpočtu zneužívajícím způsobem [či v důsledku daňového podvodu]).“ „Teprve tehdy, prokáže-li daňový subjekt, že k plnění, s jehož uskutečněním je spojen vznik nároku na odpočet daně, skutečně došlo, je na místě položit si otázku, zda se tak nestalo v důsledku zneužívajícího [či podvodného] jednání. Pokud však k uskutečnění zdanitelného plnění vůbec nedošlo, respektive daňový subjekt v tomto směru neunesl důkazní břemeno, je zbytečné se případným podvodným jednáním z povahy věci zabývat, neboť zde žádné (zneužívající či jiné) daňově relevantní jednání plátce DPH nebylo. Postup plátce daně, který vykáže neexistující plnění, na základě něhož následně nárokuje odpočet daně, lze sice také považovat za v jistém smyslu podvodný, avšak daňová povinnost mu v tomto případě bude snížena nikoli proto, že se dopustil či účastnil podvodu, ale proto, že nárok na odpočet mu vůbec nevznikl, neboť fakticky nebylo žádné zdanitelné plnění uskutečněno.“

23. Pokud se v daňovém řízení prokáže, že se daňový subjekt vědomě účastnil obchodních operací, které neodpovídaly běžným obchodním podmínkám, přičemž cílem těchto transakcí bylo získat neoprávněnou daňovou výhodu – tedy jednalo se o podvod na DPH, tak tato okolnost má bez dalšího za následek ztrátu nároku na odpočet daně z přidané hodnoty a postačuje k zamítnutí žaloby. Tento závěr vyplývá z judikatury Soudního dvora Evropské unie (srov. např. rozsudek ze dne 12. 1. 2006 ve spojených věcech C-354/03, C-355/03 a C-484/03 Optigen a rozsudek ze dne 6. 7. 2006, ve spojených věcech C-439/04 a C-440/04 Kittel, když „ ... 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 dani z přidané hodnoty, je věcí vnitrostátního soudu odmítnout takové osobě povinné k dani přiznat nárok na odpočet“).

24. Podvodem na DPH je dle praxe případ, kdy jeden z účastníků neodvede vybranou daň státu a další subjekt si ji čerpá za nestandardních okolností (srov. rozsudek NSS ze dne 21. 4. 2016, č. j. 4 Afs 295/2015-45). Podvody jsou daňovými subjekty „páchány“ v mnoha různých formách, jednou z nich je řetězový podvod, kdy plátce DPH prodá zboží s DPH, ale neodvede DPH státu (ten je označován jako „missing trader“), pak zůstane nekontaktní a tváří se, jako by neexistoval, nepodává daňová přiznání, nereaguje na žádné výzvy správních orgánů, jeho sídlo je jen symbolické. Poté je toto zboží přeprodáváno v řetězci firem, kdy další subjekt si „hraje“ na poctivého plátce DPH, když zboží prodá s minimálním ziskem a přizná daň v minimální výši, jeho úkolem je vzbudit dojem řádného obchodu (je označován jako „buffer“), jakmile vznikne správci daně podezření ze spáchání daňového podvodu a je např. zahájena daňová kontrola, pak se začne „vymlčovat“, je např. nekontaktní. Poté další ze subjektů v tomto řetězci prodá dalšímu subjektu v řetězci toto zboží za cenu s DPH, kterou však neodvede státu. Další účastník podvodného řetězce prodá zboží dalšímu subjektu a požaduje po státu výplatu DPH (je označován jako „broker“). Pokud je zboží přeprodáváno v uzavřeném kruhu, jedná se o

„kolotočové“ či karuselové obchody. Subjektem, který je do řetězce zpravidla zařazován, je tzv. buffer (v překladu doslova nárazník). Jedná se zpravidla o subjekt, který figuruje v řetězci čistě formálně, neboť zakoupené zboží bez větší časové prodlevy prodá dalšímu článku řetězce často s minimální marží, v důsledku čehož přizná minimální daňovou povinnost, kterou posléze obvykle také uhradí. Úkolem buffera v řetězci je navenek působit jako běžný obchodník a vytvořit tak zdání legality plnění zasaženého daňovým podvodem, tedy zastříti vazby mezi jednotlivými články řetězce (zejména mezi missing traderem a ostatními články řetězce), a znesnadnit či znemožnit tak odhalení daňového podvodu. Subjekt zastávající v řetězci pozici buffera je proto obvykle pro správce daně kontaktní a navenek s ním určitý čas spolupracuje, avšak v případě odhalení daňového podvodu zpravidla nedisponuje dostatečným majetkem k úhradě daně, nebo se pro správce daně stane nekontaktním až v době, kdy správce daně začne šetřit či prokáže podvod v řetězci. Konečně subjekt, který si po státu nárokuje v řetězci nadměrný odpočet, případně plnění zasaženého podvodem, využívá ke snížení vlastní daně a čerpá tak výhody plynoucí z řetězce, je označován jako broker.

25. V případě řetězových podvodů jsou podle žalovaného jednotlivé řetězce často konstruovány tak, aby jejich posledním článkem, který uplatní nárok na odpočet daně z přidané hodnoty, byl subjekt reálně vykonávající podnikatelskou činnost, tedy ve všech podstatných ohledech běžný obchodník. Tento běžný obchodník se obvykle obchodování v řetězci neúčastní s cílem získání neoprávněné daňové výhody, ale naopak má zájem plnění zasaženého daňovým podvodem využít pro svou ekonomickou činnost. Atraktivita zapojení takového subjektu do podvodného řetězce spočívá v tom, že pro organizátory podvodu odpadá riziko, že jimi uplatněný nárok na vrácení nadměrného odpočtu daně z přidané hodnoty bude správcem daně zpochybněn, neboť toto riziko přesouvají právě na onoho běžného obchodníka, který předmětný nárok uplatní u správce daně. Jako „přidanou hodnotu“ zapojení běžného obchodníka do takového podvodného řetězce je pak třeba vnímat skutečnost, že je tak zajištěn odbyt pro plnění zasaženého daňovým podvodem, jehož nákup subjektem, který jej reálně využije v rámci své ekonomické činnosti, dodá předmětnému plnění zdání legality a zamaskuje tak jeho podvodný charakter.
26. Účastí v takovém podvodném řetězci tedy tento běžný obchodník napomáhá pachatelům daňového podvodu v jeho úspěšné realizaci. Pokud o této skutečnosti ví, nebo s ohledem na konkrétní okolnosti případu může a má vědět, ale neučiní přiměřená opatření, aby své účasti na daňovém podvodu zamezil, jedná se ve smyslu judikatury Soudního dvora Evropské unie o důvod pro odepření jím uplatněného nároku na odpočet daně z přidané hodnoty, a to bez ohledu na to, zda má z podvodného jednání nějaký prospěch.
27. Výjimkou ze základní zásady vymezené ve výše citované judikatuře, tj. 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, je prokázání objektivní okolnosti umožňující učinit závěr, že osoba povinná k dani věděla nebo musela vědět, že plnění uplatňované k odůvodnění nároku na odpočet bylo součástí podvodu spáchaného dodavatelem či jiným subjektem operujícím v dodavatelském řetězci na vstupu. V takovém případě tento subjekt získá neoprávněnou daňovou výhodu (srov. výše zmíněné rozsudky Soudního dvora Evropské unie a dále srov. rozsudek NSS ze dne 10. 10. 2012, č. j. 1 Afs 37/2012-50, který se ztotožňuje s těmito závěry). Daňový orgán musí

dostatečně právně prokázat objektivní okolnosti umožňující učinit tento závěr, tj. že osoba povinná k dani věděla nebo musela vědět, že plnění uplatňované k odůvodnění nároku na odpočet bylo součástí podvodu spáchaného dodavatelem či jiným subjektem operujícím v dodavatelském řetězci na vstupu (srov. výše zmíněný rozsudek NSS ze dne 10. 10. 2012, č. j. 1 Afs 37/2012-50). V tomto směru tíží daňové orgány důkazní břemeno a správce daně musí dle ustálené judikatury SDEU a NSS „učinit“ v daňovém řízení tři kroky, tj. 1. zjistit existenci podvodu, 2. na základě objektivních skutkových okolností posoudit, zda daňový subjekt věděl nebo mohl a měl vědět, že se svým jednáním účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH a 3. zda přijal veškerá opatření, která od něj mohla být rozumně vyžadována, aby zajistil, že přijetí plnění nepovede k účasti na podvodu, přičemž kroky č. 2 a 3 jsou součástí tzv. vědomostního testu (srov. např. rozsudek NSS ze dne 24.8.2017, č.j. 1 Afs 16/2017-47). Ten nemusí být proveden, když existují takové objektivní okolnosti, které mohou u správce daně vzbudit důvodné podezření o podvodném charakteru obchodů (srov. rozsudek SDEU ze dne 18. 12. 2014 ve spojených věcech C-131/13, C-163/13 a C-164/13 „Italmoda“). Zároveň je třeba uvést, že povinností správních orgánů či správních soudů není prokázání, jakým způsobem a konkrétně kterým z dodavatelů v řetězci byl spáchán podvod, jen musí být postaveno najisto, v jakých skutkových okolnostech daňový podvod spočíval a správce daně může vycházet i jen z indicií, které mu jsou k dispozici (srov. rozsudek NSS ze dne 31. 8. 2016, č. j. 2 Afs 55/2016-38, dále ze dne 25. 6. 2015, č.j. 6 Afs 130/2014-60). Skutečnost, že se na daňový subjekt, který věděl nebo mohl vědět a měl vědět, že se účastní řetězce zatíženého podvodem, hledí jako na spolupachatele podvodu z pohledu daňového práva, nezakládá bez dalšího trestní odpovědnost, přičemž důsledkem toho je pouze ztráta nároku na odpočet DPH (srov. rozsudek NSS ze dne 15. 2. 2017, č. j. 1 Afs 53/2016-58).

28. Posledním krokem, který je součástí vědomostního testu, je zjištění skutečnosti, zda daňový subjekt doložil přijetí dostatečných opatření, kterými by se vyhnul účasti na daňovém podvodu (srov. rozsudek NSS ze dne 24. 5. 2018, č. j. 9 Afs 194/2017-34). Břemeno tvrzení a důkazní ve vztahu k tomuto kroku tíží daňový subjekt, správce daně není povinen vyhledávat za něj tato opatření (srov. rozsudek NSS ze dne 24. 5. 2018, č. j. 9 Afs 194/2017-34).
29. V daňovém řízení je pak posuzována každá účetní transakce mezi dodavatelem a jeho odběratelem v řetězci sama o sobě a charakter jednotlivých transakcí nemůže být změněn předchozími nebo následnými událostmi (srov. rozsudek NSS ze dne 27. 7. 2007, č. j. 5 Afs 129/2006-142), přičemž zásada daňové neutrality brání obecné diferenciaci mezi legálními a protiprávními plněními. Proto subjekty, které přijmou veškerá opatření, která od nich mohou být rozumně vyžadována, aby zajistily, že jejich plnění nejsou součástí podvodu, bez ohledu na to, zda se jedná o podvod na DPH nebo jiné podvody, musejí mít možnost důvěřovat legalitě uvedených plnění, aniž by riskovaly ztrátu svého nároku na odpočet DPH odvedené na vstupu (srov. rozsudek Soudního dvora Evropské unie ze dne 11. 5. 2006 ve věci C-384/04, Sb. rozh. s. I-4191, bod 33). Požadavek na přijetí přiměřených opatření stanoví i judikatura NSS, např. v rozsudku NSS ze dne 10. 1. 2008, č. j. 9 Afs 67/2007-147, je uvedeno, že podnikatelé by měli věnovat zvýšenou pozornost interním kontrolním mechanismům, *„aby v případě odhalení podvodného jednání nevznikly pochybnosti, že o podvodu věděli či se zřetelem ke všem okolnostem vědět mohli. Je totiž věcí podnikatelského subjektu, aby v zájmu minimalizace podnikatelského rizika přizpůsobil svou*

obchodní činnost konkrétním podmínkám a při sjednávání obchodních kontraktů (zvláště se značným finančním dopadem) se v rámci možností snažil dbát na bezproblémovost obchodních partnerů.“

30. V neposlední řadě je třeba uvést, že zásady neutrality nebo právní jistoty se nemůže dovolávat osoba, která se úmyslně podílela na daňovém úniku, tj. že takové osobě nemůže nárok na odpočet DPH ani vzniknout (srov. rozsudek SDEU ze dne 7. 12. 2011, ve věci C-285/09 R), přičemž logicky v tomto případě je nadbytečné provádět zmíněný vědomostní test.
31. Ve vztahu k existenci podvodu musí daňové orgány vysvětlit, v čem tkvěla jeho podstata, či vylíčit řetězec skutkových okolností, ze kterých je v souhrnu možné dovozovat, že se o daňový podvod jednalo (srov. bod [38] rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 10. 2018, č. j. 9 Afs 333/2017 – 63, KRPOL). Společným typickým znakem podvodů na dani z přidané hodnoty je častá praktická nemožnost dopátrat se skutečného důvodu neodvedení daně, stejně jako organizátorů a beneficentů podvodu. Aby však bylo možné konstatovat existenci daňového podvodu, musí správce daně v odůvodnění rozhodnutí srozumitelně a přehledně popsat všechny skutečnosti, které svědčí o tom, že k podvodnému jednání došlo, a podložit je zjištěními majícími podklad ve spisu. Je třeba zjistit takové objektivní okolnosti, které ve svém celkovém souhrnu mohou případně představovat dostatečný podklad pro přijetí domněnky, že chybějící daň je v konkrétní věci následkem cílené snahy získat neoprávněné daňové zvýhodnění. Užívané spojení „existence daňového podvodu“, případně „prokázání existence daňového podvodu“, je v určitém smyslu zavádějící, neboť v zásadě nebude možné existenci daňového podvodu nad veškerou pochybnost prokázat; přesnější je hovořit o důvodné domněnce daňového podvodu (bod [26] rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 8. 2020, č. j. 1 Afs 304/2019 – 33, ExaSoft Holding). Není však povinností daňových orgánů či dokonce správních soudů prokázat, jakým způsobem a konkrétně kterým z dodavatelů v řetězci byl spáchán podvod. V daňovém řízení však musí být postaveno najisto, v jakých skutkových okolnostech daňový podvod spočíval (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 6. 2015, č. j. 6 Afs 130/2014 – 60, č. 3275/2015 Sb. NSS, ALADIN plus). V rozsudku ze dne 12. 6. 2019, č. j. 2 Afs 162/2018 - 43, Nejvyšší správní soud k otázce chybějící daně dodal, že *„[d]ůsledkem daňového podvodu musí být nutně tzv. „chybějící daň“, kterýžto pojem Nejvyšší správní soud nevnímá omezeně jen v tom smyslu, že některý z článků řetězce jednoduše v určitém okamžiku v minulosti nesplnil svou daňovou povinnost (ať již povinnost daň přiznat, přiznat ji pravdivě, nebo daň zaplatit).“* Okolnosti, které v souhrnu nasvědčují existenci daňového podvodu, mohou mít svůj původ v minulosti (např. obchodní historie či minulé personální vazby), v době uzavření transakce (nestandardní obchodní podmínky) i v době následující po uzavření obchodu (např. následná nekontaktnost dotčených osob, náhlé ukončení činnosti, následné nestandardní peněžní toky mezi dotčenými osobami, k tomu srov. věc ExaSoft Holding, bod [27]). Jestliže správce daně prokáže, že k daňovému podvodu došlo, je třeba dále přistoupit ke zkoumání subjektivní stránky účasti konkrétního daňového subjektu na podvodu na dani. Ve věci Optigen totiž SDEU zdůraznil, že nárok na odpočet 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 překračovalo rámec toho, co je nezbytné pro ochranu plateb do veřejného rozpočtu. Je proto na

daňovém orgánu, aby dostatečně prokázal objektivní okolnosti svědčící o tom, 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 (věc Mahagében, bod [49]). Každá transakce mezi dodavatelem a jeho odběratelem v řetězci musí být posuzována sama o sobě a charakter jednotlivých transakcí v řetězci nemůže být změněn předchozími nebo následnými událostmi (věc Optigen, bod [47]). Zásada daňové neutrality brání obecné diferenciaci mezi legálními a protiprávními plněními. Proto subjekty, které přijmou veškerá opatření, která od nich mohou být rozumně vyžadována, aby zajistily, že jejich plnění nejsou součástí podvodu, bez ohledu na to, zda se jedná o podvod na DPH, nebo jiné podvody, musí mít možnost důvěřovat legalitě uvedených plnění, aniž by riskovaly ztrátu svého nároku na odpočet DPH odvedené na vstupu (věc Kittel, bod [51]). Nárok na odpočet DPH tedy bude zachován takovému subjektu, který nevěděl ani vědět nemohl, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH.

32. Při posuzování subjektivní stránky je pak nutno hodnotit, zda daný subjekt přijal při výkonu své hospodářské činnosti přiměřená opatření, která od něj rozumně lze vyžadovat, aby zajistil, že jeho plnění není součástí podvodu. Pokud je ovšem s přihlédnutím k objektivním skutečnostem prokázáno, že dodání je uskutečněno pro osobu povinnou k dani, která věděla nebo měla a mohla vědět, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH, je věcí vnitrostátního soudu odmítnout takové osobě povinné k dani přiznat nárok na odpočet. V takové situaci totiž osoba povinná k dani pomáhá pachatelům podvodu a stává se jejich spolupachatelem (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 4. 2008, č. j. 1 Afs 15/2008 – 100, ze dne 30. 7. 2010, č. j. 8 Afs 14/2010 – 195, č. 2172/2011 Sb. NSS, MAKRO Cash & Carry ČR, nebo ze dne 28. 8. 2020, č. j. 8 Afs 232/2018 – 45). Nicméně, jak výstižně zdůraznila judikatura, nelze „*extenzivně dovozovat, že se má jednat o nekonečně dlouhý řetězec osob, kam až by měla povědomost osoby povinné k dani, která zdanitelné plnění uskutečnila a její „obezřetnost“ sahat. [...] Naopak zcela na místě takový požadavek bude tam, kde již samotný dodavatel (z hlediska jeho samotné faktické existence, sídla, kontaktnosti), s nímž daňový subjekt uzavírá obchod, nebo samotný předmět dodávky (rizikovitost komodity, rozsah dodávky, fakticita plnění, její relevantnost ve vztahu k předmětu činnosti apod.) či její cena či jiné okolnosti budou vykazovat určité znaky pochybností o „solidnosti“ transakce, její vážnosti či smyslu a úmyslu jednajících (vylákat daňovou výhodu). V takovém případě lze na míru obezřetnosti a adekvátních opatření ze strany osoby povinné k dani k minimalizaci své účasti na možném podvodném jednání klást při uzavírání obchodu důvodně přísné požadavky. Obdobně je třeba posuzovat i samotné neodvedení daně v řetězci z hlediska závěru o daňovém podvodu.*“ (bod [69] rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2018, č. j. 5 Afs 60/2017 – 60, č. 3705/2018 Sb. NSS, VYRTYCH).

33. A v dané věci byly nepochybně splněny podmínky pro aplikaci výše zmíněných závěrů, a to z následujících důvodů:

34. Krajský soud nejdříve úvodem obiter dictum musel poznamenat, že se jedná o případ, který je charakterizován určitým specifickým spočívajícím v tom, že v dané věci nemohly být vyčerpány opravné prostředky proti rozhodnutím správního orgánu prvního stupně, a v podstatě krajský soud se musí zabývat námitkami žalobce, které míří proti rozhodnutím správce daně, přičemž námitky žalobce obsažené v žalobě by v klasickém

případě soudního přezkumu rozhodnutí správce daně, kterými byla uložena povinnost vrácení DPH, byly přezkoumávány Odvolacím finančním orgánem, a to v odvolacím řízení. Takže de facto soud vlastně rozhoduje místo Odvolacího finančního ředitelství a posuzuje námitky žalobce proti platebním výměrům, kterými se odvolací orgán vzhledem ke specifičnosti případu, který souvisí s nabytím právní moci těchto platebních výměrů v souvislosti s insolvenčním řízením, nemohl věcně zabývat (srov. k tomu rozsudek NSS ze dne 27. 9. 2017, č. j. 1 Afs 141/2017-34). Tato skutečnost nic nemění na otázce, která se týká k oprávněnosti nároku žalobce na odpočet DPH, přičemž krajský soud při jejím posuzování musí vycházet z platné právní úpravy a příslušné judikatury. V následující části odůvodnění rozsudku se soud bude zbývat touto otázkou ve vztahu k jednotlivým dodatečným platebním výměrům za příslušná zdaňovací období.

35. Ve vztahu k nároku žalobce na odpočet DPH za zdaňovací období leden, únor a březen roku 2015 krajský soud dospěl k následujícím závěrům:

36. Krajský soud nepřehlédl, že skutkové okolnosti, které tvoří podklad rozhodnutí, tj. platebních výměrů za tato tři zdaňovací období, byla předmětem i probíhajícího trestního řízení, když 9. 1. 2019 byla státním zástupcem proti konkrétně obviněným osobám, mimo jiné i proti jednateli původního žalobce (nyní je žalobce insolvenční správce), tj. obchodní společnosti Trávníček-Svitavy, s. r. o., tj. Miroslavu Trávníčkovi, podána obžaloba pro trestní čin zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby dle § 240 zákona č. 40/2009 Sb., trestní zákoník, v platném znění (dále jen „trestní zákoník“). Krajský soud proto soudní řízení přerušil do pravomocného skončení trestního řízení, které bylo vedeno u zdejšího soudu pod sp. zn. 62 T 1/2019. Krajský soud tak postupoval proto, protože jak již bylo výše v obecné části odůvodnění tohoto rozsudku uvedeno „zásady neutrality nebo právní jistoty se nemůže dovolávat osoba, která se úmyslně podílela na daňovém úniku, tj. že takové osobě nemůže nárok na odpočet DPH ani vzniknout“ (srov. rozsudek SDEU ze dne 7. 12. 2011 ve věci C -285/09R). V usnesení ze dne 15. 8. 2018, č. j. 52 Af 38/2018-58, kterým soud ve vztahu k nyní přezkoumávaným dodatečným platebním výměrům mimo jiné toto soudní řízení přerušil do doby pravomocného skončení zmíněného trestního řízení (výrok III. tohoto usnesení), krajský soud uvedl následující závěr:

„Ve zbývajících částech, tj. v části žaloby směřující proti rozhodnutím žalovaného ze dne 11. 10. 2017, blíže specifikovaných ve výroku III. tohoto usnesení, krajský soud řízení v této části přerušil dle § 48 odst. 3 písm. d) s.ř.s., protože bylo zjištěno, že probíhá jiné řízení, tj. zmíněné trestní řízení, jehož výsledek může mít vliv na rozhodování soudu o věci samé. Žalobce se domáhá soudního přezkumu rozhodnutí, kterými jí byla vyměřena na základě výsledků daňové kontroly daň z přidané hodnoty, přičemž se dovolává aplikace zásady neutrality daně z přidané hodnoty, když mu nebyl uznán nárok na odpočet daně z přijatých zdanitelných plnění od dalších společností (tyto společnosti jsou konkrétně uvedeny v žalovaném rozhodnutí). Stěžejním nosným důvodem pro vydání žalovaného rozhodnutí byl závěr správce daně o tom, že žalobce věděl nebo měl a mohl vědět, že plnění týkající se těchto obchodů jsou součástí daňového podvodu. Jak je soudu známo z jeho rozhodovací činnosti, je proti samotnému jednateli původního žalobce, tj. společnosti Trávníček-Svitavy, s.r.o., Ing. Miroslavu Trávníčkovi a dalším dvěma osobám, které se podílely na obchodování s žalobcem, tedy se společností Trávníček-Svitavy, s.r.o. (Ing. T. R. a Ing. T. K.), vedeno trestní řízení pod sp. zn. 62 T 1/2019, když jmenovaní byli obžalováni ze zločinu krácení daně, poplatků a podobné povinné platby dle § 240 odst. 1, 2 písm. c) trestního zákoníku právě v souvislosti s tímto obchodováním

(předmětem obchodování byl řepkový olej). Jestliže by tedy v tomto trestním řízení bylo prokázáno, že se uvedené osoby přímo podílely na obchodech společnosti původního žalobce a úmyslně jednaly vytvořením podvodného řetězce za účelem vylákání DPH od státu, tak by tato skutečnost sama o sobě měla rozhodující vliv na posouzení soudu ve vztahu k zásadní námitce žalobce, tedy že se nejednalo o žádný podvod na dani a že původnímu žalobci nebylo prokázáno, že věděl nebo vědět měl, že se účastní na transakci zasažené daňovým podvodem. Proto krajský soud řízení v této části ve výroku III. přerušil.“

37. A jak vyplývá z výsledku trestního řízení, ve vztahu k tomuto zdaňovacímu období je nutné aplikovat výše uvedený závěr obsažený v rozsudku SDEU ze dne 7. 12. 2011 ve věci C-285/09R, že zásady neutrality nebo právní jistoty se nemůže dovolávat osoba, která se úmyslně podílela na daňovém úniku, tj. že takové osobě nemůže nárok na odpočet DPH ani vzniknout, tedy v takovém případě není třeba vůbec ani provádět zmíněný vědomostní test a zkoumat, zda byly naplněny další zákonné podmínky pro přiznání nároků na odpočet DPH. Proto je třeba vycházet i v tomto soudním přezkumu z již pravomocného rozsudku krajského soudu v Hradci Králové – pobočky Pardubice ze dne 22. 10. 2019, sp. zn. 62 T 11/2019, který byl v odvolacím řízení Vrchním soudem v Praze usnesením ze dne 25. 1. 2021, sp. zn. 3 To 4/2020 zrušen pouze ve výrocích o náhradních trestech odnětí svobody, přičemž v ostatních výrocích byl rozsudek ponechán beze změny, když následně podané dovolání T. R., bylo usnesením Nejvyššího soudu ze dne 15. 6. 2022, č. j. 8 TDO 728/2021-12027, odmítnuto.

38. Krajský soud s ohledem na výše uvedenou judikaturu SDEU nemohl proto pominout v rozhodování o oprávněnosti postupu správce daně, kterým v podstatě bylo žalobci nárok na odpočet DPH za toto období odepřen, že z výše uvedeného pravomocného rozsudku vydaného v trestním řízení jednoznačně vyplývá, že jednatel žalobce Trávníček-Svitavy s.r.o., tj. vážený pan Ing. Miroslav Trávníček, který se v původní žalobě dovolával svého údajného práva na tento odpočet DPH, byl pravomocně odsouzen ze spáchání tohoto trestného činu. Z odůvodnění tohoto trestního rozsudku vyplývá, že:

„od počátku roku 2015 do měsíce března 2015 včetně ve Svitavách jakož i na dalších níže uvedených místech České republiky Miroslav Trávníček v postavení jednatele spol. Trávníček – Svitavy, s. r. o. IČO: 26005778, po předchozí domluvě a v součinnosti s Ing. T. K., prokuristou společnosti Grano Trade, s.r.o., IČO:035 51 083 a Pertinax, s. r. o., IČO 260118691, se zařadili do skupiny propojených právnických osob, složené ze spol. Ventus Energo, s. ro., IČO 24814041, v postavení tzv. missing tradera („chybějící obchodník“), kdy tato společnost za rok 2014 a 2015 nevykazovala žádná tuzemská plnění a od ledna 2015 nepodávala daňová přiznání k DPH, přičemž tuto společnost v daném postavení i fakturační podklady vystavené právě jménem spol. Ventus Energo, s.r.o., zajistil, pro fakticky vzniklý řetězec, právě Ing. T. K., jenž byl dále tvořen z tzv. bufferů („průběžných společností“) Pertinax, s.r.o. ,Grano Trade, s.r.o. a dále ze spol. Trávníček-Svitavy, s.r.o., jejímž úkolem bylo zboží, fakturačně dodané prostřednictvím Ventus Energo, s.r.o., v součinnosti se spol. Pertinax, s.r.o., a Grano Trade s.r.o., prodat konečným zákazníkům (zejména spol. Gelncor Grain Czech, s.r.o., IČO: 24148032), když takto následně popsany, uměle, bez jakékoli faktického ekonomického významu vytvořený řetězec právnických osob, se záměrem zkrátit daň z přidané hodnoty u příslušného plátce – daňového subjektu Trávníček-Svitavy, s.r.o., v souvislosti s pořizováním řepkového semene v tuzemsku a jeho prodejem v tuzemsku, případně vývozem do zahraničí (zejména na Slovensko), touto společností

s cílem dosáhnout toho, aby společnost Trávníček-Svitavy, s.r.o., jako poplatníkovi daně z přidané hodnoty, byla v rozporu se zákonem o dani přidané hodnoty č. 235/2004 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZodPH“), vyměřena nižší daň z přidané hodnoty, než jaká měla být vyměřena a zaplácena z reálně uskutečněných obchodů, a potažmo se záměrem obohatit se tak o finanční prostředky odpovídající zkrácené dani z přidané hodnoty resp. vylákané výhodě za stavu, kdy předmětné obchody reálně výlučně uskutečňovala přímo spol. Trávníček-Svitavy, s.r.o., za kterou jednal a vystupoval Miroslav Trávníček a byla tak povinna při prodeji komodit v České republice přiznat a odvést daň z přidané hodnoty (§21 ZoDPH) z hodnoty skutečně zrealizovaných plnění (tj. z celé výše prodejních cen), aniž by si mohla tzv. na vstupu nárokovat odpočet daně z přidané hodnoty z pořizovacích cen, jak tomu bylo při pořízení zboží od dodavatele v tuzemsku, neboť při pořízení zboží od dodavatele v tuzemsku plátcí daně vzniká nárok na odpočet daně (tzv. daň na vstupu) dle § 72 odst. 2 a) ZoDPH z pořizovací ceny, tedy při navazujícím prodeji zboží reálně odváděl DPH pouze z marže, zatímco při pořizování zboží z jiného členského státu s místem plnění v tuzemsku (tj. nikoliv od dodavatele v tuzemsku) již v této fázi vzniká plátcí daně vedle nároku na odpočet daně (tzv. daně na vstupu dle § 72 odst. 2 písm. b) ZoDPH současně povinnost přiznat daň tzv. na výstupu (§25 a 108/1b ZoDPH, neboť i pořízení zboží z jiného členského státu /stejně jako navazující prodej/ je považováno za uskutečnění zdanitelného plnění), daňový subjekt – spol. Trávníček-Svitavy, s.r.o., tedy při navazujícím prodeji zboží reálně měla odvést daň z celého uskutečněného plnění, a proto za účelem docílení toho, aby se spol. Trávníček – Svitavy, s.r.o., vyhnula povinnosti odvést DPH z celé prodejní ceny a následný vývoz zboží do jiného členského státu EU, byla do obchodních vztahů se zahraničím, fakticky též formálním, dodavatelem – spol. Nehnutelné Investicie, s.r.o., IČO:46053557, Slovenská republika, fiktivně za tímto účelem, dosazena jako údajný dovozce – tedy první nabyvatel v tuzemsku právě spol. Ventus Energo, s.r.o., která toliko formálně nabyté plnění (řepkové semeno) obratem, s uměle vytvořenou ztrátou, fakticky rovnající se výši daně z přidané hodnoty plynoucí toliko z přijatého plnění, kde daňový základ zboží přijatého ze zahraničí, po odečtení DPH, vytvořil nový daňový základ pro navazující, toliko účetně vedené tuzemské obchody, prostřednictvím společností Pertinax, s.r.o., a společností Grano Trade, s.r.o., za které v daných vztazích aktivně konal a i vystavoval příslušné účetní doklady Ing. T. K., přímo prodala spol. Trávníček-Svitavy, s.r.o., za kterou jednal Miroslav Trávníček, která následně zboží odprodala v tuzemsku (zejména společnosti Glencor Grain Czech, s.r.o.), přičemž společnost Ventus Energo, s.r.o., tak formálně vznikla povinnost odvést daň z přidané hodnoty z takto účetně vykázanych obchodů, avšak příslušná daň nikdy nebyla odvedena, čímž Miroslav Trávníček v součinnosti s T. K. na základě obchodů s řepkovým semenem provedeným prostřednictvím spol. Ventus Energo, s.r.o., Pertinax, s.r.o. a Grano Trade, s.r.o., jež byly vykázány účetními doklady v následujícím rozsahu:

Ventus Energo, s.r.o. (Pertinax, s.r.o., Grano Trade, s.r.o.)

- faktura č. D15/180, ze dne 2. 3. 2015, řepkové semeno v hodnotě ZD 283 290 Kč, přičemž DPH v sazbě 15% z tohoto základu daně činí 42 493,50 Kč,
- faktura č. D15/185, ze dne 3. 3. 2015, řepkové semeno v hodnotě ZD 308 940 Kč, přičemž DPH v sazbě 15% z tohoto základu daně činí 46 341 Kč,
- faktura č. D15/196 ze dne 4. 3. 2015, řepkové semeno v hodnotě ZD 548 720 Kč, přičemž DPH v sazbě 15% z tohoto základu daně činí 82 308,00 Kč,
- faktura č. D15/197, ze dne 5. 3. 2015, řepkové semeno v hodnotě ZD 282 150 Kč, přičemž DPH v sazbě 15% z tohoto základu daně činí 42 322 Kč,

- faktura č. D15/199, ze dne 9. 3. 2015, řepkové semeno v hodnotě ZD 304 570,00 Kč, přičemž DPH v sazbě 15% z tohoto základu daně činí 45 685,50 Kč,
- faktura č. D15/205, ze dne 10. 3. 2015, řepkové semeno v hodnotě ZD 293 740,00 Kč, přičemž DPH v sazbě 15% z tohoto základu daně činí 44 061,00 Kč,
- faktura č. D15/208, ze dne 11. 3. 2015, řepkové semeno v hodnotě ZD 604 770,00 Kč, přičemž DPH v sazbě 15% z tohoto základu daně činí 90 715,50 Kč,
- faktura č. D15/221, ze dne 13. 3. 2015, řepkové semeno v hodnotě ZD 584 590 Kč, přičemž DPH v sazbě 15% z tohoto základu daně činí 89 233,50 Kč,
- faktura č. D15/233, ze dne 19. 3. 2015, řepkové semeno v hodnotě ZD 1 444 000,00 Kč, přičemž DPH v sazbě 15% z tohoto základu daně činí 216 600 Kč,
- faktura č. D15/246, ze dne 20. 3. 2015, řepkové semeno v hodnotě ZD 321 290 Kč, přičemž DPH v sazbě 15% z tohoto základu daně činí 48 193,50 Kč,
- faktura č. D15/253, ze dne 23. 3. 2015, řepkové semeno v hodnotě ZD 861 270 Kč, přičemž DPH v sazbě 15% z tohoto základu daně činí 129 190,50 Kč,
- faktura č. D15/258 ze dne 26. 3. 2015, řepkové semeno v hodnotě ZD 316 350 Kč, přičemž DPH v sazbě 15% z tohoto základu daně činí 47 452,50 Kč,
- faktura č. D15/276 ze dne 30. 3. 2015, řepkové semeno v hodnotě ZD 314 260 Kč, přičemž DPH v sazbě 15% z tohoto základu daně činí 47 139 Kč,
- faktura č. D15/277 ze dne 30. 3. 2015, řepkové semeno v hodnotě ZD 299 520 Kč, přičemž DPH v sazbě 15% z tohoto základu daně činí 44 928 Kč,

kde samotný základ daně činil celkem: 6 777 760, přičemž příslušná daň z přidané hodnoty zde činila celkem: 1 016 663,50 Kč

měli povědomí o tom, že tato daň nebyla společností Ventus Energo, s. r. o., nikdy odvedena, přičemž tato povinnost ve skutečnosti měla náležet faktickému prvodovozci, jímž byla spol. Trávníček-Svitavy, s.r.o., která si však tuto povinnost nikdy záměrně nesplnila, čehož se dopustili ke škodě České republiky, zastoupené Finančním úřadem pro Pardubický kraj, územní pracoviště Svítavy, v celkové částce **1 016 663,50 Kč**,

tedy

pod bodem I)

společně ve větším rozsahu zkrátili daň a spáchali takový čin ve značném rozsahu,“

(srov. zmíněný rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové – pobočky v Pardubicích ze dne 22. 10. 2019, č. j. 62 T 1/2019 - 10802).

39. V souvislosti s tímto trestním rozsudkem tedy krajský soud musel nutně dospět k závěru, že v dané věci ve vztahu k těmto zdaňovacím obdobím (leden, únor a březen 2015) zmíněné daně z přidané hodnoty nejenže žalobce věděl či mohl vědět, že plnění týkající se těchto obchodů jsou součástí daňového podvodu, ale že dokonce jednatel žalobce jednal v úmyslu dopustit se tohoto podvodu, když se dopustil zmíněného trestného činu, tedy nemohla být splněna podmínka pro uznání nároku na odpočet DPH i z tohoto důvodu a bylo nadbytečné proto zabývat se žalobními námitkami, které se týkaly zákonných podmínek pro vznik tohoto nároku, jelikož zásady neutrality nebo právní jistoty se nemůže dovolávat osoba, která se úmyslně podílela na daňovém úniku (již opakovaně zmíněný rozsudek SDEU ze dne 7. 12. 2011 ve věci C -285/09R). Zmíněným trestným činem v důsledku zkrácení DPH byla České republice způsobena škoda ve výši

1 016 663,50 Kč, přičemž k tomu soud nemá co dodat, snad jen to, že by bylo již absurdní přezkoumávat závěry žalovaného v mezích žalobních bodů, které se týkají obhajoby nároku žalobce na odpočet DPH za tato období, když nárok žalobce je podložen trestnou činností zmíněných osob, a to zejména jednatele žalobce a dalších osob, které byly součástí podvodného řetězce. Platební výměry, kterými byla vyměřena DPH za zmíněná období, se v podstatě stát domáhá úhrady již vyplaceného odpočtu DPH, který byl získán trestnou činností těchto osob. Pokud by žalobce případně namítal, že jako právnická osoba je nespravedlivě postihován za jednání osoby od něho odlišné, tedy za jednání svého jednatele (tedy původní žalobce Trávníček-Svitavy, s.r.o., nyní se jedná v souvislosti s insolvenčním řízením o insolvenčního správce zastoupeného daňovým poradcem), tak k tomu již NSS v rozsudku ze dne 16. 6. 20216, č. j. 10 Afs 54/2105-48 uvedl, že *„odkazuje na obecná ustanovení o jednání právnických osob, které jednájí prostřednictvím svých statutárních orgánů nelze úkon jednatele společnosti, (ke kterým je na základě společenské smlouvy či jiné zakládací listiny oprávněn) oddělit od společnosti jako daňového subjektu.“*

40. Zmíněný rozsudek vydaný v trestním řízení a následně i rozhodnutí odvolacího soudu musí zdejší soud respektovat a není oprávněn přehodnocovat závěry v nich uvedené (§ 52 odst. 2 s.ř.s.). V dané věci je dále možné i vycházet ze staré římské zásady, že *„z bezpráví žádné právo nevzniká“* (ex iniuria ius non oritur), když *„zloděj nemůže ani po uplynutí nějaké doby nabýt právo na ukradenou věc“* (srov. Rebro, K., Latinské právnické výrazy a výroky, Nakladatelství Ivo Železný, Praha 1999, strana 88). A o to se v současné době žalobci jedná, že tedy chce po státu, aby uznal jím uplatněný nárok na odpočet DPH, který byl získán daňovým subjektem v podstatě „krádeží“ ze státního rozpočtu, tj. úmyslným trestním jednáním na základě zmíněné trestné činnosti.
41. V dané věci došlo nepochybně i ke zneužití práva, a to formou spáchání úmyslného trestného činu, přičemž Ústavní soud v nálezu ze dne 14. 2. 2018, sp. zn. IV. ÚS/2043/17, na téma zneužívající způsob podnikání a zneužívání práva uvedl odkaz na ustanovení § 2 odst. 1 a 3 zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, a dále konstatoval, že *„každé ustanovení soukromého práva leze vykládat jenom ve shodě s listinou základních práv a svobod a ústavním pořádkem vůbec, se zásadami, na nichž spočívá tento zákon, jakož i s trvalým zřetelem k hodnotám, které se tím chrání. Rozejde-li se výklad jednotlivého ustanovení pouze podle jeho slov s jeho příkazem, musí mu ustoupit. Výklad a použití právního předpisu nesmí být v rozporu s dobrými mravy a nesmí vést ke krutosti nebo bezohlednosti urážející obyčejné lidské cítění.“* Zneužití práva nepoživá právní ochrany (§ 8 občanského zákoníku), tato obecně přijímaná zásada (právní princip) není omezena toliko na oblast soukromého práva, právní principy mají dosah jako prameny práva (náleží Ústavního soudu ze dne 17. 12. 1997, sp. zn. Pl. ÚS 33/97). Na danou věc dopadá i závěr uvedený v nálezu Ústavního soudu ze dne 4. 6. 2014, sp. zn. IV. ÚS 3402/13, podle něhož *„za zneužití práva je nutné považovat jednání, jehož cílem není dosažení účelu a smyslu sledovaného právní normou, nýbrž které je v rozporu s ustálenými dobrými mravy vedeno přímým úmyslem způsobit jinému účastníku újmu, či se na jeho úkor obohatit.“* V dané věci se původní žalobce nepochybně obohatil na úkor státu, když mu způsobil uvedenou škodu v souvislosti s uvedenou trestnou činností zmíněných osob, zejména těch, které zmíněné obchody zajišťovaly ve společnosti tohoto žalobce. Bylo by tak absurdní, aby se žalobce domáhal v tomto soudním řízení, respektive již i v daňovém řízení, aby zmíněný nárok získaný trestnou činností, mu byl v rozporu s uvedenými závěry vyslovenými v trestní věci uznán a prostředky získané z trestné

činnosti by byly žalobci ponechány, když z uvedeného rozsudku v trestní věci nepochybně vyplývá, že se na podvodech prokazatelně podílel. Ve vztahu k institutu zneužití práva v oblasti DPH je třeba zmínit i rozsudek Soudního dvora EU ve věci Halifax ze dne 21. 2. 2006, C-255/02, podle něhož použití právní úpravy Společenství nemůže jít tak daleko, aby zahrnovalo zneužívající praktiky hospodářských subjektů, tedy plnění, jež nejsou uskutečněna v rámci obvyklých obchodních podmínek, nýbrž pouze s cílem získat zneužívajícím způsobem výhody upravené právem Společenství, což platí rovněž v oblasti DPH (body 69 a 70 zmíněného rozsudku SDEU). V daném případě byly nepochybně kumulativně splněny dvě podmínky, uvedené v tomto rozsudku (body 74 a 75) pro zjištění existence zneužití práva, tj. že výsledkem dotčených plnění přes formální použití podmínek stanovených relevantními ustanoveními šesté Směrnice a vnitrostátních předpisů provádějících tuto směrnici o získání daňového zvýhodnění, jehož poskytnutí by bylo v rozporu s cílem sledovanými těmito ustanoveními a že ze všech objektivních okolností vyplývá, že hlavním účelem dotčených plnění bylo získání daňového zvýhodnění. Jak již soud výše uvedl, cílem systému odpočtu DPH především je, aby byly podnikatelské subjekty zbaveny zátěže DPH, která je splatná nebo byla odvedena v rámci jejich ekonomické činnosti, a že tento systém zajišťuje realizaci základního principu tohoto druhu zdanění, tj. principu daňové neutrality. Jestliže původní žalobce se úmyslně dopustil podvodu na DPH, když jeho jednatel byl odsouzen za tuto trestnou činnost s tím, že nárok na odpočet DPH chtěl žalobce získat trestnou činností, pak nemohl být naplněn výše zmíněný hlavní cíl systému odpočtu DPH, tj. zachování daňové neutrality plátců daně, a byly tedy naplněny předpoklady zneužití práva v dané věci. Proto krajský soud již považoval za nadbytečné zabývat se další argumentací žalobce ve vztahu k námitkám uvedenými v žalobě ve vztahu k tomuto zdaňovacímu období (výslech Ing. T. K., námitky ohledně místního šetření, tvrzená záměna subjektů atd.).

42. Ve vztahu ke zbývajícím zdaňovacím obdobím (duben, květen, červen, srpen, září, říjen, listopad roku 2015) krajský soud uvádí tyto závěry:
43. Ze Zprávy o daňové kontrole vyplývá a žalobce to ani nesporně, že ve zdaňovacích obdobích duben, květen, červen, srpen, září, říjen, listopad roku 2015 žalobce přijal plnění od společnosti Proteco Praha (řepkový olej), Perfekt Holding (kukuřice a pšenice) a Star Trade Company (řepkový olej). Správce daně na základě svých zjištění dospěl k závěru, že žalobce v případě těchto plnění neunesl své důkazní břemeno dle ust. § 92 odst. 3 daňového řádu a neprokázal splnění hmotněprávních podmínek pro uplatnění nároku na odpočet daně dle ustanovení § 72 a § 73 ZDPH. S tímto závěrem se krajský soud plně ztotožňuje.

Plnění od společnosti Proteco Praha:

44. Krajský soud je v shodě se závěry správce daně, že plnění přijatá žalobcem od dodavatele PROTECO PRAHA ve zdaňovacích obdobích srpen, září, říjen a listopad roku 2015 byla součástí obchodních řetězců zasažených podvodem na DPH, ve kterých bylo zjištěno narušení neutrality daně, a zároveň zde existují skutečnosti svědčící ve svém souhrnu o tom, že byl spáchán podvod na DPH (viz shrnutí právní argumentace a judikatury výše v tomto rozsudku). O skutečnosti, že byla narušena neutralita daně, svědčí zapojení společnosti GLOBE Antea do obchodního řetězce, ve kterém je zapojen též žalobce. Společnost GLOBE Antea byla jedním z dodavatelů společnosti AGROPLEX Servis a SUN AGENCY, které dále dodávaly řepkový olej společnosti PROTECO

PRAHA. V rámci daňové kontroly bylo zjištěno, že společnost GLOBE Antea za zdaňovací období srpen a září 2015 podala nulová daňová přiznání k DPH a za zdaňovací období říjen, listopad 2015 podala daňové přiznání k DPH s nízkou daňovou povinností, kterou neuhradila. V daňových tvrzeních k DPH neuvádí žádné pořizené zboží, i když v předmětných zdaňovacích obdobích byly vykazovány dodávky zboží z JČS, a při vykazování uskutečněných zdanitelných plnění pro společnost AGROPLEX Servis docházelo k viditelnému snížení nákupní ceny řepkového oleje. Dále bylo zjištěno, že společnost GLOBE Antea sídlí na tzv. virtuální adrese, své služby nenabízí prostřednictvím internetu, účetní závěrky ve sbírce listin nezveřejňuje, pro správce daně je nekontaktní, navíc od 11. 4. 2017 má statut nespolehlivého plátce, jelikož jsou u ní evidovány nedoplatky na daních. Nelze také nezmínit, že společnost GLOBE Antea sice byla po daňové stránce součástí řetězce, avšak za svá plnění nikdy od společnosti AGROPLEX Servis neobdržela kupní cenu, ta byla zasílána společností AVALLE s. r. o. a Maison D' Idee.

45. O narušení neutrality daně svědčí též zapojení společnosti SUN AGENCY do daňového řetězce v období října roku 2015, kdy tato společnost za předmětné zdaňovací období nepodala daňové přiznání k DPH (stejně tak nebyla podána daňová přiznání ani za jiná zdaňovací období). Dále bylo zjištěno, že společnost SUN AGENCY sídlí na tzv. virtuální adrese, své služby nenabízí prostřednictvím internetu, účetní závěrky ve sbírce listin nezveřejňuje, pro správce daně je nekontaktní, ke dni 6. 4. 2017 byla této společnosti zrušena registrace k DPH a jsou u ní evidovány nedoplatky na daních. Společnost je od 28. 12. 2016 v likvidaci. Vzhledem ke všemu výše uvedenému tak dospěl krajský soud k závěru, že plnění přijatá žalobcem od dodavatele PROTECO PRAHA ve zdaňovacích obdobích srpen, září, říjen a listopad roku 2015 byla součástí obchodního řetězce, ve kterém prokazatelně došlo k narušení neutrality daně.

46. Krajský soud je dále přesvědčen, že bylo dostatečně prokázáno, že žalobce o svém zapojení do podvodného řetězce věděl nebo vědět měl a mohl. Tento závěr vyplývá především ze skutečností, že i přesto, že žalobce byl již delší dobu obchodníkem se zemědělskými komoditami, nepočítal si při obchodování s takto rizikovou komoditou dostatečně opatrně. Jako obchodník se zemědělskými komoditami žalobce jistě věděl, že řepkový olej se v období před tím, než s ním začal obchodovat, stal vícekrát komoditou, na které byly daňové podvody páčány, což bylo možné zjistit nejen z oficiálních zdrojů finanční správy (Informace GFŘ ze dne 16. 7. 2015). Žalobce navíc na trh s rizikovou komoditou vstoupil na oslovení společnosti PROTECO PRAHA, která žalobci nabídla obchodování v řádech miliónů korun, přičemž žalobce akceptoval všechny podmínky společnosti PROTECO PRAHA, aniž by se se zástupci této společnosti sešel, či se jinak zajímal o trh s danou komoditou. Obchodování s řepkovým olejem se tak bez jakýchkoliv bližších znalostí dodavatele či trhu stalo převažující částí žalobcovy ekonomické aktivity. Žalobce se v rámci svého obchodování choval velmi neobezřetně až amatérsky, kdy svému dodavateli hradil za řepkový olej již před dodáním, což naopak od svých odběratelů nepožadoval, navíc se nezajímal ani o původ komodity a CMR listy dodávek, ze kterých bylo patrné, že reálný pohyb komodity s CMR listy nekoresponduje, nezkoumal kvalitu a účel oleje, a to i přes to, že právě tyto informace o oleji určují její cenu a sazbu DPH. O amatérismu žalobce hovoří též skutečnost, že ten převzal v roce 2015 nákladovou položku společnosti PROTECO PRAHA (skladování komodity), avšak nijak toto nepromítl do

platebních podmínek svých odběratelů. Jak bylo zjištěno, žalobce vždy nakoupil komoditu za podezřele nízkou cenu a poté cenu odběratelům navýšil o v řetězci neobvyklou marži, čímž mu vznikl nejvyšší zisk v řetězci bez povinnosti odvést DPH. Vzhledem k výše uvedenému lze uzavřít, že všechny uvedené skutečnosti ve vzájemné souvislosti prokazují, že žalobce při obchodování s komoditou řepového oleje věděl nebo vědět měl a mohl, že se podílí na nestandardním obchodování a že se tím stal článkem v řetězci, který je zatížen podvodem na DPH.

47. Ze stejných důvodů krajský soud dospěl k závěru, že žalobce při svém obchodování s řepkovým olejem nepřijal dostatečná opatření, aby se svému zapojení do podvodného řetězce vyhnul. Žalobce vstoupil do obchodování s rizikovou komoditou na základě telefonické domluvy s neznámou společností, akceptoval veškeré její podmínky, platil za dodávky před jejím převzetím, nezjišťoval informace o dalších článcích řetězu, nekontroloval kvalitu oleje, nezajímal se o skutečnosti uvedené v CMR listech, přibíral na sebe ekonomické zátěže a svým odběratelům umožnil nestandardní smluvní podmínky. Podle krajského soudu existovalo spousta možností, jak mohl žalobce zabránit svému zapojení do podvodného řetězce, žalobce si však počínal zcela nezodpovědně, na hony vzdálené péči řádného hospodáře. Z takto zjištěného skutkového stavu nelze jinak než dospět k závěru, že žalobci nárok na odpočet DPH z plnění přijatých od dodavatele PROTECO PRAHA (zdaňovací období srpen – listopad 2015) nevznikl.

Plnění od společnosti Perfect Holding:

48. Krajský soud má za vhodné na tomto místě připomenout rozložení důkazního břemene v daňovém řízení.
49. Podle § 92 odst. 2 daňového řádu, je správce daně zavázán zjistit skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daně co nejúplněji, přičemž v tom není vázán jen návrhy daňových subjektů. Z uvedené dikce se tak podává, že svého uplatnění se zde dostává zásadě projednací, kdy má daňový subjekt právo na prokázání svých tvrzení navrhnout důkazní prostředky, avšak současně není dokazování omezeno pouze na důkazní návrhy daňového subjektu. Nejvyšší správní soud již přitom vyslovil, že se při dokazování podle daňového řádu neuplatní zásada vyšetřovací (např. rozsudek NSS č.j. Afs 54/2004-125 ze dne 9. 2. 2005). K tomu rovněž důvodová zpráva k § 92 odst. 2 daňového řádu: *„Neznamená to, že správce daně má povinnost zjistit skutečný skutkový stav, ale měl by vyvinout maximální úsilí, aby se tomuto stavu přiblížil. Správce daně není vázán dispozicí daňového subjektu a jím činěných návrhů na provedení důkazních prostředků, pokud však jsou takovéto návrhy předloženy, musí se jimi zabývat. Vedle toho však může provádět i dokazování iniciované vlastní úvahou. Při správě daní se však neuplatňuje zásada vyhledávací obvyklá např. v trestním právu, což odpovídá faktu, že důkazní břemeno ohledně výše daně nenese stát, nýbrž daňový subjekt. Primární iniciativa tudíž přísluší tomuto daňovému subjektu, který v procesu dokazování vedeném správcem daně musí své břemeno unést, jinak se vystavuje možnému kontumačnímu stanovení daně podle pomůcek (§ 98 daňového řádu).“*
50. V uvedeném ustanovení § 92 daňového řádu, jsou tak vytyčeny mantinely povinnosti správce daně, když je tímto modifikována zásada materiální pravdy a zcela potlačena zásada vyšetřovací, neboť správce daně není zodpovědný za úplné zjištění skutečného stavu věci. Tímto je reflektována ta okolnost, že je to daňový subjekt, nikoliv správce daně, kdo má nebo by přinejmenším měl mít znalosti o skutečnostech rozhodných

pro prokázání jeho daňových tvrzení. V souladu s uvedenou premisou je v ustanovení § 92 daňového řádu zakotveno tzv. „rozložení důkazního břemene mezi správce daně a daňový subjekt,“ které představuje vyvážený komplex povinností tvrzení a povinností důkazních mezi daňovým subjektem a správcem daně (srov. rozsudek NSS sp. zn. 2 Afs 24/2007 ze dne 30. 1. 2008). Podle § 92 odst. 3 daňového řádu je důkazní povinnost daňového subjektu upravena takto: „Daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních.“

51. Naproti tomu správce daně musel ke zpochybnění žalobcových povinných evidencí podle § 92 odst. 5 daňového řádu prokázat existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetních záznamů a důkazních prostředků uplatněných žalobcem. V případě, že správce daně prokáže skutečnosti odůvodňující jeho pochybnosti o řádnosti uplatněných tvrzení daňového subjektu, pak se vrací důkazní břemeno na stranu daňového subjektu. Daňový subjekt prokazuje svá tvrzení primárně účetními doklady. To, že nemusí jít nutně o důkaz dokladem založeným v účetnictví, nýbrž je přípustný jiný důkaz získaný nikoliv v rozporu s obecným právním předpisem vyslovil Ústavní soud v nálezu sp. zn. II ÚS 664/04 ze dne 18. 4. 2006 (následně rovněž sp. zn. IV ÚS 48/05 ze dne 6. 12. 2006): „Při výběru daní nelze vycházet pouze z fiskálního zájmu státu, cílem musí být vybrání daně ve výši správně stanovené. Jako důkazní prostředky, jimiž lze doložit skutečnosti rozhodné pro určení daňové povinnosti, a tedy i daňové náklady, mohou sloužit prakticky jakékoliv prostředky vyjma těch, které byly získány v rozporu s právními předpisy. I za situace, kdy skutečným dodavatelem byl jiný subjekt než uvedený na dokladech, je ve smyslu zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, nezbytné umožnit daňovému subjektu prokázat skutečné výdaje jinými prostředky. Opačným postupem správce daně i soudů, kterým nebyla respektována práva a právem chráněné zájmy daňového subjektu, došlo k porušení čl. 36 Listiny základních práv a svobod a v konečném důsledku by mohlo dojít i k zásahu do práva chráněného čl. 11 Listiny základních práv a svobod.“

52. U rozložení důkazního břemene panuje dlouholetý judikatorní soulad, lze např. zmínit také rozsudek NSS již ze dne 12. 1. 2012, č.j. 9 Afs 43/2011-57 v němž je uvedeno: „Prokáže-li správce daně v souladu s § 31 odst. 8 písm. c) zákona o správě daní a poplatků (pozn. předcházející právní úprava) důvodné pochybnosti o tom, že ve vztahu k tvrzením uvedeným v daňovém přiznání je účetnictví daňového subjektu věrohodné, úplné, průkazné nebo správné, přesouvá se v takovém případě důkazní břemeno opět na daňový subjekt, který musí svými dalšími tvrzeními podloženými důkazy pochybnosti správce daně rozptýlit. V takovém případě je daňový subjekt i přes splnění své prvotní povinnosti povinen v intencích § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků prokázat soulad svých tvrzení s faktickým uskutečněním sporného účetního případu doložením dalších důkazních prostředků, které by jeho tvrzení osvědčily.“

53. Lze tak shrnout, že v první fázi daňového řízení leží důkazní břemeno na daňovém subjektu, který je povinen především svým účetnictvím a jinými povinnými záznamy prokázat skutečnosti uváděné v daňovém přiznání k příslušné dani. Doložením všech požadovaných dokladů daňový subjekt své důkazní břemeno unese. Pokud má správce daně o předložených účetních dokladech pochybnosti, je na něm, aby popsáním způsobem takové pochybnosti o věrohodnosti, správnosti či průkaznosti účetnictví daňového subjektu vyjádřil. Důkazní břemeno pak přechází zpět na daňový subjekt, který je povinen tvrzené skutečnosti prokázat zpravidla dalšími důkazními prostředky (srov. rozsudek NSS ze dne 8. 7. 2010, č. j. 1 Afs 39/2010 - 124).

54. Správce daně žalobci neuznal nárok na odpočet DPH v souvislosti s dodáním zboží od tvrzené společnosti Perfect Holding ve zdaňovacích obdobích od dubna do června roku 2015. Krajský soud přezkoumal závěry správce daně a dospěl k závěru, že správce daně odmítl uznat nárok žalobce na odpočet DPH zcela správně. Jak bylo v rámci daňové kontroly zjištěno, žalobcem předložené daňové doklady za deklarované plnění (kukuřice a pšenice) byly sice vystaveny společností Perfect Holding, nicméně je na nich uvedeno DIČ jiné společnosti (Agro Perfect), která nebyla v daném období registrovaným plátcem DPH, v tomto období neodvedla žádnou daň, ani v jejím daňovém přiznání nebyly dodávky pro žalobce zahrnuty. Pan Ch., který za tuto společnost s žalobcem jednal a podepisoval listiny, nikdy nebyl statutárním orgánem společnosti Perfect Holding ani Agro Perfect. Žalovanému tak vznikly důvodné pochybnosti o tom, zda žalobcem uskutečněné obchody proběhly tak, jak bylo žalobcem deklarováno. Bylo tedy na žalobci, aby deklarované plnění prokázal jiným způsobem, avšak na výzvu správce daně žalobce nedokázal tvrzené dodávky prokázat jiným způsobem, nepředložil jiné listinné podklady či jiná tvrzení ohledně deklarovaných plnění, tudíž dle názoru krajského soudu bylo zcela na místě, aby správce daně žalobci nárok na odpočet DPH v souvislosti s dodáním zboží od tvrzené společnosti Perfect Holding ve zdaňovacích obdobích od dubna do června roku 2015 neuznal.

Plnění od společnosti Star Trade Company:

55. Obdobně hodnotil krajský soud též závěr správce daně, podle kterého žalobci nevznikl nárok na odpočet DPH v souvislosti s plněními od společnosti Star Trade Company ve zdaňovacích obdobích září až listopad 2015. Správci daně vznikly důvodné pochybnosti, zda žalobcem deklarovaná plnění se uskutečnila tak, jak je žalobce deklaroval u správce daně. Žalobce správci daně předložil daňové doklady, v těch však absentovaly náležitosti dle zákona o DPH, nebyl na nich označen datum plnění, daň nebyla uvedena v Kč, přičemž absentoval též kurz pro přepočítání na českou korunu. Daňové doklady byly dále podepsány panem M., který byl na dokladech uveden jako „předseda představenstva“, přičemž ale společnost Star Trade Company představenstvo nemá, jedná se o společnost s ručením omezením, jejímž společníkem je pan M. Žalobce navíc na základě těchto daňových dokladů hradil částky na účet společnosti, který nebyl společností uveden při registraci k DPH. Krajský soud souhlasí s postupem správce daně, který na základě těchto pochybností vyzval žalobce v souladu s rozložením důkazního břemene, aby deklarovaná plnění prokázal jiným způsobem. Žalobce k této výzvě reagoval předložením vážných lístků a poskytnutím informací k deklarovaným plněním. Avšak ani tyto dodatečně poskytnuté informace dle krajského soudu nemohly rozptýlit pochybnosti správce daně, ba naopak je prohloubily. Z žalobce předložených vážných lístků totiž nebylo možno seznat, k jakým plněním se vztahují, není z nich zřejmé, zda se vážení vztahuje k dodávkám od společnosti Star Trade Company, a není na nich ani uvedeno, pro který daňový subjekt bylo vážení prováděno. Žalobce nedokázal předložit kupní smlouvu, jelikož ta byla uzavírána ústně či konkludentně. Žalobce k deklarovaným plněním při ústním jednání uvedl, že veškeré podrobnosti obchodů a komunikaci mezi dodavatelem a odběrateli domlouval Ing. B. M., ten však známost společnosti Star Trade Company a jejího obchodování popřel, stejně jako společník společnosti Star Trade Company pan M., který uvedl, že podpisy na daňových dokladech nejsou jeho. Žalobce tak z uvedených důvodů nedokázal předložit jediný relevantní doklad k deklarovaným plněním. Dle názoru

krajského soudu za těchto okolností, kdy žalobce hradil zboží na nezveřejněný účet jiné společnosti, tvrzené zboží nikdy neviděl, neexistoval žádný smluvní vztah, nebyly známy obchodní podmínky a žalobce k těmto obchodním transakcím disponuje pouze daňovými doklady, které neobsahují náležitosti dle ust. § 29 ZDPH, a jakékoliv obchodování popřely i ostatní osoby, tak správce daně postupoval zcela v souladu se zákonem a nárok žalobce na odpočet DPH v souvislosti s plněními od společnosti Star Trade Company ve zdaňovacích obdobích září až listopad 2015 neuznal.

56. Na těchto závěrech soudu, nemůžou nic změnit ani žalobcem namítané žalobní důvody, a to především z důvodu, že žalobce ve své žalobě skutečnosti zjištěné správcem daně a výše popsané krajským soudem ničím nevyvrací, nepředkládá jiné důkazy, které by zjištěné skutečnosti vyvracely, pouze opakovaně tvrdí, že zjištěné skutečnosti nemohou prokázat jeho zapojení do podvodného řetězce či jinak odůvodnit neuznání nároku žalobce na odpočet DPH, což mají prokázat žalobcem opakovaně navrhané výsledky různých osob. Tyto námitky žalobce však nehodnotí krajský soud jako důvodné, stejně jako i další žalobní argumentaci žalobce.
57. Žalobcem namítané pochybení správce daně, který v rámci daňové kontroly nevyslechnul p. S., Ing. M. a p. Ch., nehodnotí krajský soud jako skutečnost, která způsobuje nezákonnost či nepřezkoumatelnost žalovaných rozhodnutí. Žalovaný dostatečně zdůvodnil, že p. S. nemohl být žalovaným vyslechnut, jelikož mu nelze v rámci celého Německa doručit písemnost, když na adrese bydliště je neznámý a jiné doručovací údaje nejsou orgánům známy. Výslech Ing. M. sice nebyl žalovaným v rámci daňové kontroly proveden, to však lze zhojit v rámci řízení o odvolání proti dodatečným platebním výměřům, což se vzhledem ke specifčnosti zde projednávané věci mohlo stát pouze v rámci odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru za prosinec 2015, kdy byl Ing. M. vyslechnut ke všem rozhodným obdobím, přičemž známost společnosti Star Trade Company a jejího obchodování popřel. Nelze tedy vnímat zkrácení práv žalobce ve skutečnosti, že správce daně nevyslechl Ing. M. již v rámci daňové kontroly, jelikož následný řádný výslech Ing. M., které měl žalobce možnost se účastnit, neměl potenciál pochybnosti žalovaného rozptýlit. Obdobně hodnotil krajský soud též postup žalovaného, který nevyslechl p. Ch. Žalobce výslech pana Ch. v rámci daňové kontroly nenavrhoval, navrhl jej až po projednání zprávy o daňové kontrole, v tu chvíli však již žalovaný disponoval jinými dostatečnými zjištěními, především bylo podstatné, že p. Ch., který za společnost Perfect Holding s žalobcem jednal a podepisoval listiny, nikdy nebyl statutárním orgánem společnosti Perfect Holding ani Agro Perfect, ani nedisponoval žádným oprávněním za společnost jednat, což by jeho výslech jistě zhojit nemohl. Nadbytečné bylo též vyslechnout dopravce, kteří měli uskutečňovat dopravu, jelikož uskutečnění dopravy nebylo zpochybněno, pochyby panovaly ohledně skutečností uvedených na daňových dokladech, především o dodavatelích, jak je deklaroval žalobce (viz výše).
58. Krajský soud se neztotožnil ani s tvrzením žalobce, že žalovaný nedostatečně hodnotil dobrou víru žalobce při uzavírání předmětných obchodů. Jak krajský soud již uvedl výše, žalovaný dostatečně zkoumal, zda žalobce vynaložil dostatečné úsilí k tomu, aby se účasti na podvodu na DPH vyhnul a mohl tedy být v dobré víře v rámci obchodování, nicméně žalobce rezignoval téměř na všechny podstatné možnosti, jak se tomuto vyvarovat, vstoupil do obchodování s rizikovou komoditou na základě telefonické

domluvy s neznámou společností, akceptoval veškeré její podmínky, platil za dodávky před jejím převzetím, nezjišťoval informace o dalších člancích řetězu, dostatečně nekontroloval kvalitu oleje, nezajímal se o skutečnosti uvedené v CMR listech, přibíral na sebe ekonomické zátěže a svým odběratelům umožnil nestandardní smluvní podmínky, jednal s osobami, které nebyly dle obchodního rejstříku oprávněny za společnost jednat, nebo obchodoval se společnostmi používající DIČ jiné společnosti. Tvrdí-li tedy žalobce, že obchody uzavíral v dobré víře, jelikož neindikoval žádné známky toho, že se nejedná o standardní obchody, tak takové tvrzení vzhledem k výše uvedeným skutečnostem se jeví téměř absurdní. Nelze amaterismus či naivitu zaměňovat za dobrou víru.

59. K námitce žalobce ohledně nepoužitelnosti důkazů získaných z trestního spisu krajský soud cituje z vyjádření žalovaného k žalobě: „*V souladu s ust. § 65 trestního řádu má poškozený právo nahlížet do spisů, činit si výpisky a poznámky a pořizovat si kopie spisů. Zákonnost získání důkazních prostředků z trestního spisu tak nelze zpochybnit. Skutečnosti zjištěné v rámci trestního řízení vedeného s osobami figurujícími v předmětných podvodných řetězcích pak správce daně použil pouze pro dokreslení celé situace a tvoří pouze střípky z množství důkazních prostředků shromážděných správcem daně. Žalovaný dále odkazuje na rozsudek NSS č. j. 2 Af 24/2007 - 119 ze dne 30. 1. 2008, ve kterém se NSS použitelností důkazů získaných v trestním řízení v řízení daňovém zabýval. Uvedl, že důkazní prostředky opatřené v jiných řízeních mohou být podkladem pro rozhodnutí v daňovém řízení při splnění několika podmínek: musí být pořizeny nezávisle na příslušném daňovém řízení, musí být pořizeny v souladu se zákonem a dostat se do sféry správce daně zákonným způsobem a musí být daňovému subjektu zpřístupněny, aby se mohl seznámit s jejich obsahem a případně navrhnout další důkazy, které by zjištění vyplývající z dotyčných listin upřesnily, korigovaly či vyvrátily (obdobně srov. rozsudek NSS ze dne 22. 7. 2009, č. j. 1 Af 19/2009 - 57, publikovaný pod č. 1936/2009 Sb. NSS). Současně ovšem musí být zachována bezprostřednost dokazování v daňovém řízení. Žalovaný konstatuje, že zde uvedená kritéria byla v předmětném případě splněna, a proto byly důkazní prostředky získané v trestním řízení použity oprávněně. Ostatně dle Rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 27. 6. 2019 č. j. 9 Af 42/2012 je použití úředního záznamu o podání vysvětlení z přípravného trestního řízení jako důkazního prostředku v daňovém řízení možné.*
60. S tímto vypořádáním žalobního bodu, jak jej uvedl ve svém vyjádření žalovaný, se krajský soud nemůže než plně ztotožnit, je tedy zbytečné, aby zde krajský soud opakoval výše uvedené závěry. Výsledky osob, které byly použity pro daňové řízení, byly provedeny zákonným způsobem Policií ČR v rámci trestního stíhání proti bývalému jednateli žalobce, navíc se nejednalo o jediný důkaz, který žalovaný použil. Zcela obecná námitka žalobce o nepoužitelnosti důkazů získaných z trestního spisu tak nemůže ve světle výše uvedeného obstát.
61. Žalobce následně opětovně sporuje posouzení otázky zapojení žalobce do řetězce zatíženého podvodem na DPH v souvislosti s obchodováním se společností Proteco Praha. Krajský soud se však k těmto obchodům podrobně vyjádřil již výše a uvedl prokázané skutečnosti, které vedly žalovaného i krajský soud k závěru, že v řetězci byla narušena neutralita DPH, existují zde skutečnosti, které svědčí o tom, že žalobce o svém zapojení do podvodného řetězce věděl nebo vědět měl a mohl, přičemž absolutně rezignoval na opatření, kterými by se vyhnul svého zapojení do takového řetězce (viz body 44. – 47. tohoto rozsudku). Krajský soud tak nebude svoje závěry znovu opakovat. Na závěrech

krajského soudu nic nezmění ani „stížnost“ žalobce, že u ostatních subjektů nebyly zahájeny daňové kontroly, jelikož tato skutečnost nemá pro zde projednávanou věc žádnou relevanci. Žalovaný v rámci daňové kontroly bezpečně identifikoval obchodní řetězce žalobcových dodavatelů a odběratelů a identifikoval jednotlivé role těchto subjektů (srov. str. 78 – 84 Zprávy o daňové kontrole a str. 32 – 43 vyjádření žalovaného k žalobě). Závěry žalovaného ve Zprávě o daňové kontrole a v jeho vyjádření korespondují se zjištěným skutkovým stavem a jsou plně přezkoumatelné. Namítá-li žalobce, že žalovaný zcela nepochopil fungování skladování řepkového oleje u společnosti IonAqua, tak opak je pravdou. Otázku skladování, žalovaný zkoumal z důvodu, že žalobce při zahájení daňové kontroly uvedl, že skladovací prostory nepotřebuje a nevyužívá. Během daňového řízení však bylo zjištěno, že s účinností od října 2015 žalobce uzavřel smlouvu o skladování řepkového oleje se společností IonAqua. Z této bylo následně zjištěno, že na jejím základě byly účtovány poplatky za stáčení oleje, které před tím hradila společnost Proteco Praha, ale na žádost této společnosti převzal tuto položku žalobce, aniž by to bylo jakkoliv promítnuto do ceny nákupu či prodeje (srov. str. 78 Zprávy o daňové kontrole). A tato skutečnost následně sloužila žalovanému k dokreslení celého systému obchodování žalobce. Krajskému soud tak není jasné, v čem žalobce spatřuje „nepochopení“ skladování ze strany žalovaného.

62. Krajský soud též setrvává na svém posouzení obchodů žalobce se společnostmi Perfect Holding a Star Trade Company, jak uvedl v bodech 54. a 55. tohoto rozsudku. V souvislosti s plněními od společnosti Star Trade Company bylo zcela na místě za okolností, kdy žalobce hradil zboží na nezveřejněný účet jiné společnosti, tvrzené zboží nikdy neviděl, neexistoval žádný smluvní vztah, nebyly známy obchodní podmínky a žalobce k těmto obchodním transakcím disponuje pouze daňovými doklady, které neobsahují náležitosti dle ust. § 29 ZDPH, a jakékoliv obchodování popřel jak Ing. M., tak p. M., nárok žalobce na odpočet DPH neuznat. Obdobně tomu bylo i u obchodů se společností Perfect Holding, kdy faktury za dodané zboží (kukuřice a pšenice) byly sice vystaveny společností Perfect Holding, nicméně je na nich uvedeno DIČ jiné společnosti (Agro Perfect), která nebyla v daném období registrovaným plátcem DPH, v tomto období neodvedla žádnou daň, ani v jejím daňovém přiznání nebyly dodávky pro žalobce zahrnuty, a pan Ch., který za tuto společnost s žalobcem jednal a podepisoval listiny, nikdy nebyl statutárním orgánem společnosti Perfect Holding ani Agro Perfect. V takovém případě krajský soud nemá pochyby o zákonnosti postupu žalovaného, který nárok žalobce na odpočet DPH neuznal. Odkaz žalobce na rozsudek Soudního dvora Evropské unie ze dne 9. 12. 2021 ve věci C-154/20, Kemwater, na těchto závěrech nic nemění. Ve smyslu rozsudku Kemwater by mohl být uznán nárok žalobce na odpočet DPH za situace, kdy vzniknou pochybnosti o dodavateli žalobce, který měl DPH odvést, ale zároveň existují takové skutečnosti, které svědčí o tom, že ono DPH odvedla společnost odlišná od dodavatele. Ve zde projednávaném případě však žádné takové skutečnosti či indicie neexistují, žalobcem předložené písemnosti a sdělené informace nenapovídají, která jiná společnost by DPH odváděla, z daňového spisu také nejsou žádné takové indicie známy, a dokonce sám žalobce během daňové kontroly a v podané žalobě opakovaně tvrdil, že obchody se uskutečnily tak, jak deklaroval. Sám žalobce tak nebyl ani v žalobě schopen alespoň náznakem tvrdit, kdo tedy za společnosti Perfect Holding a Star Trade Company tvrzenou daň odváděl. Ani tuto argumentaci žalobce tak nemohl krajský soud shledat jako důvodnou.

63. Soud tak přezkoumal napadená rozhodnutí v rámci žalobcem uplatněných žalobních bodů, se základními žalobními body se vypořádal, a na základě všeho výše uvedeného konstatuje, že žaloba není důvodná.
64. Jelikož žaloba nebyla důvodná, musel ji krajský soud dle § 78 odst. 7 s.ř.s. zamítnout.
65. Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o ust. § 60 odst. 1 s.ř.s., když neúspěšný žalobce neměl právo na náhradu nákladů řízení a úspěšnému žalovanému žádné náklady řízení podle obsahu spisu nevznikly.

Poučení:

Toto rozhodnutí nabývá právní moci dnem doručení účastníkům řízení.

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). 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 ust. § 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.

V Pardubicích dne 21. června 2023

JUDr. Jan Dvořák v. r.
předseda senátu

