



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Ivanky Havlíkové a soudkyň JUDr. Naděždy Řehákové a Mgr. Ing. Silvie Svobodové ve věci

žalobce: **PALEKO CZ s. r. o.**
U Pekařky 314/1, Praha 8
zastoupen Mgr. Veronikou Holou, advokátkou
se sídlem Pražská 140, Příbram 1

proti

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 16. 8. 2023 č. j. 25866/23/5300-21442-712585,

takto:

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

Odůvodnění:

I. Vymezení věci.

1. Žalobce se podanou žalobou domáhal přezkoumání v záhlaví uvedeného rozhodnutí žalovaného, kterým byla zamítnuta jeho odvolání proti blíže specifikovaným dodatečným

Shodu s prvopisem potvrzuje K. N.

platebním výměřům na dani z přidané hodnoty (dále jen „DPH“), vydaným Finančním úřadem pro hl. m. Prahu (dále jen „správce daně“) dne 7. 6. 2022 za zdaňovací období březen až prosinec 2018 na daň a penále ve zde uvedené výši, dále za zdaňovací období leden a únor 2019 na daň a penále ve zde uvedené výši, a dále odvolání proti dodatečnému platebnímu výměřu na DPH ze dne 17. 10. 2022 za zdaňovací období březen 2019 na daň a penále ve zde uvedené výši (dále též „dodatečné platební výměry“ nebo „DPV“), a tyto dodatečné platební výměry potvrzeny.

2. Z odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí vyplynulo, že žalobce podal řádná daňová přiznání, v nichž nárokoval odpočet DPH. Dodatečné platební výměry byly vydány po daňové kontrole na DPH za zdaňovací období únor 2018 až únor 2019 (zahájené dne 22. 3. 2021) v omezeném rozsahu na plnění od dodavatele žalobce Kalkwerke s. r. o. (dále též „Kalkwerke“), a daňové kontrole za zdaňovací období březen 2019 v omezeném rozsahu plnění od dodavatele žalobce Kalkwerke a Povera (dále jen „Povera“). Obě kontroly byly završeny zprávami o daňové kontrole (za zdaňovací období únor 2018 až únor 2019 ze dne 27. 5. 2022, za zdaňovací období březen 2019 ze dne 26. 9. 2022). U dodavatele Kalkwerke správce daně neuznal nárok na odpočet z důvodu zasažení plnění podvodem na DPH, u dodavatele Povera z důvodu neprokázání deklarovaného rozsahu přijatého plnění.
3. Po podání odvolání proti DPV bylo v průběhu odvolacího řízení zjištěny skutečnosti, s nimiž byl žalobce podle § 115 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“) seznámen písemností ze dne 29. 6. 2023 (dále jen „seznámení v odvolacím řízení“) a byl vyzván k vyjádření, jak se i stalo dne 24. 7. 2023. V odůvodnění rozhodnutí se dále žalovaný vyjádřil k jednotlivým odvolacím námitkám, které se svou podstatou shodují s žalobními body, nepřisvědčil jim a odvolání zamítl.

II. Žaloba.

4. Žalobce v žalobě předně popsal průběh řízení před daňovými orgány a v obecné rovině tvrdil, že skutkový stav, který vzal správní orgán za základ svého rozhodnutí, nemá oporu ve spisové dokumentaci, hodnocení se dělo zásadně v jeho neprospěch, rozhodnutí je nepřezkoumatelné z důvodů nesrozumitelnosti nebo nedostatku důvodů, závěry žalovaného nemají oporu ve zjištěném skutkovém stavu, žalovaný nesprávně hodnotil provedené důkazy, a to izolovaně bez vzájemných souvislostí, vyzdvihoval skutečnosti, které jsou pro správce daně příznivé, a naopak upozadoval skutečnosti příznivé pro žalobce. Žalobce dále tvrdil nesprávné právní posouzení věci odepřením nároku na odpočet DPH ve spojitosti s dodavatelem Kalkwerke pro existenci daňového podvodu, a nesprávné právní posouzení věci odepřením nároku na odpočet DPH ve spojitosti s dodavatelem Povera pro neprokázání rozsahu plnění. Namítal rovněž nesprávné posouzení otázky účasti na podvodu na DPH z hlediska vědomostního testu, nestandardních okolností, přijetí rozumných opatření. Tvrdil nedostatečné a účelové vymezení požadovaných rozumných opatření žalovaným, brojil proti upřednostňování zájmů správce daně na maximálním daňovém výběru daně s tím, že správce daně rezignoval na svou povinnost vybírat daň od primárně povinného subjektu, kterým byl Kalkwerke. Žalobce rovněž namítal nesprávné posouzení standardních obchodních postupů na trhu paletového hospodářství. Měl za to, že správce daně postupoval v rozporu se základními zásadami správy daní. Dále namítal vady řízení a nesprávný procesní postup, vady řízení z hlediska přenosu důkazního břemene. Tvrdil, že správce daně neprovedl všechny důkazy, které žalobce navrhoval, zejména ty, kterými mohl prokázat neexistenci podvodu na DPH.

Shodu s prvopisem potvrzuje K. N.

5. Konkrétně ve vztahu k dodavateli Kalkwerke v *prvním žalobním bodu* poukázal na svou dlouholetou historii na trhu paletového hospodářství jako držitele licencí na výrobu palet. Namítal, že jsou zdanitelná plnění od dodavatele Kalkwerke součástí jeho standardní podnikatelské činnosti. S osobou jednatele a jediného společníka Kalkwerke v době obchodní spolupráce, i řadu let před tím, spolupracoval a nikdy nezaznamenal žádné problémy, zboží bylo vždy dodáno a dohodnutým způsobem uhrazeno. Smluvní spolupráce, jejímž obsahem byl nákup palet od Kalkwerke, byla prokázána výpověďmi svědků i účetní dokumentací. Nepovažoval za podstatné, že smlouva byla uzavřena ústně, neboť byly prokázány náležitosti rámcové kupní smlouvy. Žalobce vždy odebral pro sebe potřebné množství palet z uložení tohoto dodavatele v jeho areálu, následně počty a kvalitu těchto palet odsouhlasil s panem Ch. Kvalita byla zhodnocena po přetřídění odborně zdatnou osobou mistrem P., podle toho byla sjednána cena. Tento postup sjednání ceny nijak neodporuje zákonu, jak potvrdily výpovědi svědků P. Ch. a svědkyně K. Přebírání palet nebylo nijak nestandardní, neboť zástupce žalobce převzal vždy potřebné množství, následně došlo k odsouhlasení počtu a ceny palet, poté došlo k fakturaci. Způsob skladování a třídění palet si správce daně mohl prohlédnout a prohlédl při místním šetření, které v rámci daňové kontroly dvakrát uskutečnil, od žalobce obdržel i veškerá potřebná vysvětlení k danému segmentu trhu. Žalobce předmětné palety skladoval na různých místech, a to i proto, že byly průběžně doplňovány a odebírány. Hlavním místem byl přístřešek i proto, aby palety nebyly znehodnocovány vlivem počasí. Bývalý jednatel Kalkwerke M. Ch. potvrdil, že palety obdržel částečně zápočtem od společnosti Stavosystém, část získal svou stavební činností. To, že byly palety do areálu Kalkwerke naváženy a část jich byla uložena již před uzavřením ústní rámcové kupní smlouvy, potvrdili všichni vyslechnutí svědkové. Žalobce neměl možnost ovlivnit jaké okolnosti nastali u Kalkwerke po ukončení spolupráce. Podstatné je, že teprve od 27. 11. 2020 je Kalkwerke evidována jako nespolehlivá osoba, tedy rok po zahájení daňové kontroly u žalobce. Nekompatibilita tohoto dodavatele pro účely jeho daňové kontroly je zcela nedůvodně kladena k tíži žalobce, kdy sám žalovaný ve svém rozhodnutí uvádí, že zahájení daňové kontroly bylo Kalkwerke doručeno až dne 20. 1. 2020, tedy řadu měsíců po ukončení spolupráce s žalobcem. Žalovaný tak přičítá žalobci k tíži jednání, kterého se měl dopustit až následně po ukončení spolupráce. V době, kdy správce daně začal s prověřováním žalobce, nebylo žalobci známo, ani nemohlo být, že Kalkwerke neodvedl daň, ani že u něj došlo k zahájení prověřování. Žalobce v době zahájení prověřování tohoto dodavatele nemohl mít žádné indicie/pochybnosti, že by snad Kalkwerke neplnil své daňové povinnosti. Tomu svědčí i skutečnost, že Kalkwerke byl evidován v systému finanční zprávy jako nespolehlivá osoba až dne 27. 11. 2020, tedy s ročním odstupem od zahájení kontroly u žalobce. Společnosti Kalkwerke byla sice doměřena daň, stalo se tak ale až v roce 2020. Daň nebyla zaplacená, tedy je zjevné, že ji správce daně ani nijak aktivně nevymáhal. Správce daně rezignoval na postup daňové kontroly u subjektu, který se mu jevil jako problematický a zaměřil se na žalobce, který se mu jevil pro výběr daně jako jednodušší. K tomu žalobce poukázal na rozsudek NSS ve věci sp. zn. 5 Afs 60/2017, a citoval z něj. Konstatoval, že správci daně poskytl veškerou potřebnou součinnost, předkládal požadované doklady, poskytoval vysvětlení, byla také provedena místní šetření v jeho provozovně.
6. Žalobce namítal, že žalovaný neuvedl žádné relevantní skutečnosti nasvědčující tomu, že v celém kontrolovaném a předchozím období existovaly nějaké indicie o problematičnosti dodavatele Kalkwerke, vyjma toho, že nebyly založeny jeho účetní závěrky ve Sbírci listin. Žalobce dále uvedl, že i případné zveřejnění účetní závěrky nepodává relevantní informaci o Shodu s prvopisem potvrzuje K. N.

zapojení odběratele do daňového podvodu. Žádná jiná zjištění, která by v daném období odůvodňovala výtky vůči žalobci a jeho obezřetnosti, ale správce daně nevznesl. Žalovaný neuvedl jedinou konkrétní indicii, která by měla žalobce vést ke zvýšené obezřetnosti vůči smluvnímu partnerovi. Žalovaný zakládá veškeré pochybnosti na skutečnostech, které se odehrály v období následném, nikoli sledovaném. Následné období však žalobce nemohl předpokládat ani ovlivnit.

7. Dle žalobce nemohou být žalovaným uvedené nestandardní okolnosti na daném segmentu trhu za nestandardní považovány. Přiměřenost opatření je třeba zkoumat z hlediska odvětví, ve kterém daňový subjekt působí, včetně technických možností a personálních kapacit, tedy ve světle obchodních zvyklostí a postupů na trhu paletového hospodářství.
8. Žalobce v obchodní vztahu s Kalkwerke uplatňoval stejné obchodní zvyklosti jako v jiných obchodních vztazích. Jejich vztah byl zcela standardní a v daném segmentu trhu obvyklý. Žalobce si své obchodní partnery, včetně Kalkwerke, prověřoval kontrolou nespolehlivého plátce DPH, což potvrdil svědek H. Oproti této obvyklé podnikatelské pečlivosti žalobce stojí absence pečlivosti správce daně, neboť se Kalkwerke ocitlo v evidenci nespolehlivých plátců DPH až dne 27. 11. 2020, tedy rok po zahájení daňové kontroly u žalobce.
9. Za nepřiléhavý žalobce považoval postoj žalovaného, který uvedl, že si žalobce neprověřil M. Ch.. Žalobce jej ale zná 22 let, jejich spolupráce byla vždy neproblematická a na běžné obchodní úrovni.
10. Dle žalobce nemůže obstát ani závěr žalovaného ohledně „rozumných opatření“. Skutečnost, že spolupráce s Kalkwerke a osobou M. Ch. byla dlouholetá, na běžné obchodní úrovni i z hledisek dodávek jiného zboží, než byly palety, vyplynula z výpovědi svědka H., svědkyně K. a svědka P. Ch.. Vyplývá ale i z faktur, které má správce daně k dispozici.
11. Žalobce nepovažoval za významnou pro realizaci daného obchodu absenci písemné smlouvy, neboť subjekty spolupracovaly, jednalo se o zboží, které si před realizací obchodu žalobce mohl prohlédnout a vybrat (bylo u něj bylo uskladněno), následně za něj dohodnutým způsobem zaplatit. Neobstojí tak závěr žalovaného, že by smlouva měla vymezovat vzájemného práva a povinnosti, neboť ty byly jasně sjednány a bylo podle nich plněno. Nedošlo přitom k žádné smluvní kolizi, jejíž řešení by absence písemné smlouvy komplikovala. Smlouva byla v době trvání spolupráce naplněna. Jednalo se o rámcovou kupní smlouvu uzavřenou ústně. Zákon vznik písemné kupní smlouvy nevyžaduje ani nevyžadoval. Vznik jednotlivých smluv této ústně sjednané rámcové smlouvy žalobce jednoznačně prokázal formálně správnými účetními doklady, jako jsou faktury, dodací listy a doklady o úhradě. O vzniku jednotlivých kupních smluv tedy nemůže být pochyb.
12. Stejně tak dle žalobce neobstojí žalovaným tvrzená nestandardní okolnost platebních podmínek, neboť ty jsou u žalobce, stejně jako u jiných podnikatelů na trhu paletového hospodářství, obecně nastaveny tak, že přijímá i vydává platby v hotovosti nebo je převádí na bankovní účet. Způsob úhrady s osobou konkrétního dodavatele ani odběratele nesouvisí. V daném segmentu obchodu je hotovostní platba běžnou formou úhrad, stejně jako vzájemné zápočty.
13. Pokud bylo žalobci vytýkáno, že se nezajímal o původ zboží a přebíral je za značně neobvyklých dodacích podmínek, uvedl, že neměl důvod k pochybnostem. U Kalkwerke nakupoval existující zboží, které Kalkwerke sám uskladňoval v jeho areálu, průběžně sem navážel a dle potřeby odebíral.

Shodu s prvopisem potvrzuje K. N.

14. Žalobce tvrdil, že úvahy správce daně plynou z větší části z nepochopení paletového hospodářství jako podnikatelské činnosti. Poukázal na výpověď svědka H., jíž mělo být prokázáno, že ke sjednání ústní rámcové kupní smlouvy došlo v okamžiku, kdy žalobce zaznamenal zvýšenou poptávku po paletách a potřeboval mít rezervu zboží. Dodavatel Kalkwerke měl potřebné množství zboží palet k odebrání, bylo tedy logické, že žalobce začal nakupovat palety, které byly nejspíše dosažitelné.
15. Ke smlouvám s odběrateli DS Smith Packaging Czech Republic a Pivovar Staropramen, které předložil k důkazu, žalobce konstatoval, že každý z těchto odběratelů si buď dodatkem nebo v rámci e-mailového odsouhlasení každoročně objednával tzv. výhledový odběr množství. Nakupované palety pro tyto odběratele byly zhruba ze 45-50 % dodány dodavatelem Kalkwerke. Uvedené společnosti ale nebyly v rozhodném období jedinými odběrateli žalobce. Z toho zjevné, že žalobce měl i více dodavatelů, aby pokryl svůj roční poptávku palet, která činila až 360 000 kusů europalet všech typů. Tím, že žalobce doložil smlouvy s některými svými odběrateli, doložil zvýšení poptávky po paletách. Smlouvy jsou rámcové, neboť se jedná o dlouhodobé spolupráce.
16. Žalobce zopakoval, že se jednalo o běžnou praxi. U některých zákazníků mohly být objemy předem známy, u jiných bylo reagováno na aktuální poptávku. To bylo v daňovém řízení opakovaně prokázáno žalobcem předloženou účetní dokumentací (fakturami) a výpověďmi svědků. V rámci běžné obchodního styku je běžné, že je smluvní praxe u různých obchodních partnerů odlišná, a to i v podobě smluvní dokumentace. Objemy smluvních vztahů se smluvními partnery žalobce byly v roce 2018 výrazně zvýšeny z důvodu zvýšené poptávky.
17. Žalobce dále tvrdil, že v průběhu daňového řízení opakovaně svou obchodní praxi prokazoval, jak ji popsal v žalobě výše. To jednoznačně vyplynulo z výpovědí svědků a bylo prokázáno smlouvami a účetními doklady. Konstatoval, že Kalkwerke nikdy nebyl jeho jediným dodavatelem, a to ani ve sledovaném období. Správce daně to zcela pominul, podíl dodávek Kalkwerke žalobci činil cca 40 %. Lze jednoznačně zjistit, že odebrané zboží v tomto rozsahu prodal dál. Pokud správce daně poukazoval na to, že palety od jednotlivých dodavatelů nebyly označovány, nelze to při způsobu skladování a třídění technicky umožnit.
18. Žalobce zopakoval, že za nestandardní nelze označit absenci písemné smlouvy, zejména za situace, kdy doložil dodací listy a faktury. Za nestandardní nelze označit ani výše vyjmenovaná jednání. Takové hodnocení žalovaného považoval za čistě subjektivní. Za nestandardní nemůže být označována ani osobní známost s M. Ch., neboť ve sledovaném období neexistovaly indicie, že by tato společnost byla problematická či by cokoli naznačovalo její ekonomické problémy. Jejich spolupráce probíhala bezproblémově. Bez dalšího nelze říci, že osobní známost obchodní partnerů přispívá k pochybnostem o čistých úmyslech obou stran. Žalovaný krom obecných úvah o nestandardnosti postupu žalobce, který vykládal a hodnotil čistě účelově, netvrdil žádné relevantní skutečnosti. Za podvodné jednání nemohou být považovány skutečnosti, které si správce daně sám dovodil a nestandardně označil, aniž by je logicky opřel o relevantní důkazy.
19. O účasti žalobce na daňovém podvodu nevypovídá ani způsob jakým žalobce obchodoval. Skutkové závěry žalovaného nejsou z velké části založeny na provedených důkazech, ale toliko na předpokladech a spekulacích, což je v rozporu s § 92 odst. 2 daňového řádu. Veškeré postupy žalobce byly na daném segmentu trhu naprosto obvyklé, nevybočující

Shodu s prvopisem potvrzuje K. N.

z obecného standardu paletového hospodářství. Bylo tedy na žalovaném, aby v rámci daňového řízení vyvrátil tvrzení žalobce o běžné obchodní praxi v daném odvětví a segmentu trhu.

20. Žalobce konstatoval, že žádný daňový subjekt není objektivně schopen rozpoznat podvodné jednání, k němuž dochází v jiném stupni obchodního řetězce, chová-li se jeho bezprostřední odběratel standardně. Pokud daňový subjekt prokáže přijetí plnění a splní zákonem stanovené podmínky pro uplatnění nároku na odpočet daně, může správce daně neuznat odpočet jen v případě, že prokáže podvod na DPH nebo zneužití práva. Je na správci daně, aby prokázal nejen existenci daňového podvodu, ale také existenci objektivních skutečností, na jejichž základě lze usuzovat, že daňový subjekt o podvodu věděl nebo měl vědět. Žalovaný však v případě žalobce neprokázal existenci podvodného řetězce. Žalovaný existenci podvodu na DPH spatřuje do značné míry pouze v nestandardních okolnostech obchodování žalobce si jeho obchodních partnerem, které však ve světle obchodních zvyklostí nevykazují znaky nestandardního chování na trhu.
21. Žalobce dále tvrdil, že ani ze samotné nekontaktnosti jeho dodavatele nelze učinit závěr o páchání podvodu. Stejně tak jako ze skutečnosti, že správce daně nebyl schopen u dodavatele, který byl v době uskutečňování zdanitelných plnění prokazatelně plátcem DPH, ověřit plnění jeho daňových povinností. Namítal, že v době uskutečňování zdanitelných plnění byl dodavatel prokazatelně plátcem DPH, jeho nekontaktnost v době daňové kontroly nelze hodnotit dodatečně a přičítat to k tíži žalobce. Namítal, že správce daně dodavatele žalobce blíže neproověřil. Fakticky u Kalkwerke formálně zahájil daňovou kontrolu, aniž by se pokusil jakkoli ověřit další skutečnosti, jejichž prokázání následně žádal po žalobci. Žalobce zopakoval, že měl vždy zájem na řádné spolupráci se správcem daně. Ten se ale zaměřil výhradně na obecné zpochybnění veškerých žalobcem předkládaných důkazů. Specifikované požadavky správce daně a žalovaného směřují výrazně nad rámec povinností žalobce a ve své podstatě hraniční s jejich libovůlí.
22. Žalobce zopakoval, že skutkový stav, ze kterého žalovaný vycházel, nemá oporu ve spisové dokumentaci, rozhodnutí žalovaného je tak nepřezkoumatelné z důvodu nedostatku důvodů v rozhodnutí. Současně namítl, že jednotlivé důkazy byly hodnoceny zásadně pro žalobce nejméně příznivým způsobem.
23. Ve *druhém žalobním bodu* žalobce uplatnil námitky ve vztahu k posouzení plnění od dodavatele Povera, s nímž uzavřel smlouvu o dílo, na základě které mu fakturoval sporné plnění, představující opravy palet a jiné pomocné práce. V daňovém řízení bylo prokázáno, že byla smlouva o dílo s dodavatelem Povera uzavřena, byly určeny jednotkové ceny za určitá plnění. Na základě výkazů o plnění, které vykazoval pan B. a pan P., je jako zaměstnanec kontroloval, byl určen rozsah díla, který byl kontrolován paní K. Na základě tohoto systému evidence a několikastupňové kontroly byl vyhotoven předávací protokol, jehož obsah byl podkladem pro vystavení faktury. Tuto skutečnost potvrdil svědek H. Tento svědek potvrdil, že otázky rozsahu plnění řešila svědkyně K. a svědek P., a že součty za provedené práce prováděl zástupce Povera pan B., který je přinášel paní K. Evidenci provedeného plnění prováděl taktéž svědek P. Poskytnuté plnění tak prošlo každý měsíc systémem kontroly několika lidmi a výsledek byl inkorporován do předávacího protokolu, na jehož základě byla vystavena faktura. K podpisu předávacího protokolu došlo až poté, kdy záznamy o poskytnutém rozsahu díla prošly několikerou kontrolou. Tato skutečnost byla potvrzena svědkem H., jehož výpověď je nutno posuzovat v kontextu výpovědí svědků P., B. a svědkyně K. Svědek B. ve výpovědi dne 24. 2. 2020 podrobně popsal, jaké práce a Shodu s prvopisem potvrzuje K. N.

jakým způsobem byly prováděny, jak byla sjednána cena a potvrdil uvedený kontrolní proces. Uvedený postup potvrdili všichni zmínění svědkové, stejně jako svědek H. Jejich výpovědi je nutno posuzovat a hodnotit ve vzájemných souvislostech.

24. Žalobce dále poukázal na jím v daňovém řízení předložené primární daňové doklady, kterými jsou zejména odsouhlasené předávací protokoly provedeného díla, objednávky a faktury. Tím byl prokázán rozsah provedeného díla, stejně jako výpověďmi zmíněných svědků. Rozsah díla evidovali samotní pracovníci dodavatele Povera, následně mistr P. a následně evidenci odsouhlasila paní K. s panem B. Teprve poté byl vyhotoven předávací protokol. Zpochybňování předložených dokladů vlastními výpočty správce daně v průběhu daňového řízení, vycházejícími z vlastních údajů správce daně a tvrzených dodavatelů Povery, nemůže vyvrátit věrohodnost předložených dokladů, neboť žalobce nemůže ovlivnit obsah dokladů, které si správce daně opatřil a činí je důležitými pro své rozhodování. Správce daně si vyžádal smlouvy a jiné podklady ohledně dodavatele Povera, jejichž obsah však žalobci v době spolupráce a ani následně v průběhu daňového řízení nebyl znám.
25. Úvahy správce daně, zda pracovníci dodavatele Povera byli jeho zaměstnanci či jiného subjektu, a identifikace jednotlivých pracovníků Povera je nepodstatným důkazem, neboť podstatou smluvního vztahu mezi žalobcem a jeho dodavatelem Povera je dodávka díla, na jehož předmětu se svědkové shodli. Nelze ani po svědcích požadovat, aby si se značným časovým odstupem pamatovali, jací konkrétní pracovníci Povery právě v březnu 2019 v provozovně žalobce pracovali, neboť spolupráci těchto dvou firem byla dlouhodobá. Takový požadavek správce daně je nepřiměřený. Svědek F., svědkyně K i svědek P. a H. jednoznačně potvrdili, že pracovníci dodavatele Povera v provozovně v tomto období pracovali.
26. Za podstatné v této souvislosti žalobce považoval, že zastupující osoba dodavatele Povera pan B. je kontaktní, poskytnutí uvedeného plnění správci daně potvrdil, přesně technicky popsal, co bylo předmětem díla. Dodavatel Povera je plátcem DPH a osobou, která si plní své daňové povinnosti. Jak vyplývá z daňového spisu, poskytoval správci daně součinnost.
27. K úvaze o dodání pracovní síly správcem daně žalobce uvedl, že žádná právnická osoba nemůže poskytovat služby sama, ale musí tak činit prostřednictvím fyzických osob. Zdůraznil, že předložil daňové doklady, ale nabídl i další důkazy, které poskytnutý rozsah plnění potvrzují. I kdyby připustil věrohodnost výpočtů správce daně, pak tyto vykazují nevýznamné odchylky od deklarovaného plnění. Je neudržitelné, aby správce daně stavěl svůj závěr o rozsahu poskytnutého plnění na rovnosti hodnoty plnění, které daňovému subjektu poskytl jeho dodavatel a dodavatelé jeho případní subdodavatelé. Podstatné je, že rozsah plnění prošel kontrolním mechanismem několika osob a konečný stav poskytnutého plnění byl mezi žalobcem a dodavatelem Povera odsouhlasen Předávací protokolem, který se stal podkladem pro fakturu. Úvahy žalovaného o neprokázání rozsahu poskytnutého plnění tedy nemají oporu v provedeném dokazování.
28. Žalobce dále namítal, že rozhodnutí žalovaného spočívá na nesprávném procesním postupu, týkajícím se určení subjektu, na kterém spočívá daňová povinnost, resp. subjektu, od kterého má být daň vybrána. Rozhodnutí žalovaného je dle žalobce rozporné s judikaturou Nejvyššího správního soudu a Soudního dvora EU (dále též „SDEU“).
29. Ve vztahu k dodavateli Kalkwerke žalobce doplnil, že je postup žalovaného založen výhradně na tom, že se správci daně nepodařilo za období únor 2018 až březen 2019 vybrat od této společnosti daň. Správce daně na výběr daně u tohoto subjektu rezignoval, Shodu s prvopisem potvrzuje K. N.

zpochybnil charakter a rozsah obchodní spolupráce mezi žalobcem a Kalkwerke, a vytvořil konstrukt o podvodu na DPH. Neodvedení daně ze strany daňově povinného subjektu při tom v žádném případě nezakládá přenos daňové povinnosti na jeho obchodního partnera, tedy žalobce. Uvedený postup je zcela nepřijatelný, je jím upřednostňován zájem na maximálním daňovém výběru. Správce daně nepřijatelně preferoval výběr daně od subjektu, u kterého předpokládá bezproblémový výběr daně. Takový postup porušuje základní zásady správy daní z hlediska porušení zásady legality a zásady legální licence, zásady ochrany práv a šetření práv daňového subjektu, zásady rovnosti, zásady vstřícnosti a zásady hospodárnosti, čímž dochází k zásahům do ústavně zaručených práv žalobce.

30. Žalobce dále poukázal na svůj návrh na důkaz spisovou dokumentací správce daně dodavatele Kalkwerke ve vztahu k předmětnému zdanitelnému plnění, a provedení doplňujícího výslechu M. Ch. Žalovaný považoval uvedené důkazní návrhy za nadbytečné s neurčitým odůvodněním. Takové odůvodnění je do značné míry nesrozumitelné a posiluje pochybnosti žalobce ohledně správnosti a přípustnosti procesního postupu žalovaného. Ve věci nebyly provedené důležité důkazy, v důsledku toho nebyly objasněny zásadní skutkové okolnosti. Žalobce navrhl, aby daňový spis společnosti Kalkwerke vyžádal soud a provedl jej jako důkaz.
31. Žalobce dále tvrdil zásadní vadu řízení nesprávným postupem při přenosu důkazního břemene, kdy žalovaný rigidně trval na tom, že spočívá na straně žalobce přesto, že ve skutečnosti spočívalo na správci daně. Žalobce konstatoval, že unesl své prvotní důkazní břemeno, neboť předložil řádné účetní doklady odůvodňující nárok na odpočet daně, čímž dochází k přechodu důkazního břemene na správce daně dle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu. Teprve kvalifikovaným vyvrácením správnosti, úplnosti a věrohodnosti předložených evidencí správcem daně může dojít ke zpětnému přechodu na daňový subjekt. K tomu nedošlo, neboť správce daně nikdy kvalifikovaně žalobcem předložené evidence nezpochybnil. Vstřícný postup žalobce se proti němu obrátil, kde správce daně interpretoval veškeré důkazy pro něj nejméně příznivým způsobem. Důkazní břemeno nadále spočívá na správci daně, resp. žalovaném, který je neunesl.
32. Žalobce žádal, aby soud žalobou napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

III. Vyjádření žalovaného

33. V písemném vyjádření k žalobě žalovaný stručně popsal dosavadní průběh řízení. Zdůraznil, že ve vztahu k námitkám k dodavateli Kalkwerke posuzoval, zda v předmětném případě došlo k podvodu na dani. Existenci podvodu lze dovodit ze skutečností podrobně popsanych bodech 63 až 91 žalobou napadené rozhodnutí. Prvotní zjištění o tom, že v detekovaném obchodním řetězci došlo k porušení principu neutrality daně, je uvedeno v bodech 63 a 74 rozhodnutí, kdy bylo prokázáno u tohoto přímého dodavatele žalobce, že neodvedl z posuzovaných transakcí DPH. Nicméně žalobce tuto skutečnost v žalobě přímo nerozporuje a samotné porušení neutrality nelze považovat za podvod na DPH. K tomu je třeba, aby k neodvedení daně přistoupily další nestandardní okolnosti, jež ve svém souhrnu svědčí o tom, že k neodvedení na daně nedošlo v důsledku pouhého podnikatelského selhání, ale v důsledku podvodného jednání. Z popsanych skutečností plyne, že posuzované obchodní transakce neodpovídaly podmínkám, které jsou typické a v obchodním prostředí běžné pro subjekty, jež se snaží dosahovat ekonomického zisku. V podrobnostech žalovaný v této souvislosti odkázal na body 67 až 88 žalobou napadeného rozhodnutí, kde jsou

Shodu s prvopisem potvrzuje K. N.

popsány nestandardní okolnosti, na jejichž základě lze mít za to, že k neodvedení daně došlo v souvislosti s podvodným jednáním. Především se jednalo o osobu samotného dodavatele, který se stal pro správce daně nekontaktním, nespolehlivým plátcem a byla mu zrušena registrace k DPH. Za nestandardní je dle žalovaného třeba považovat i neprověření tohoto dodavatele žalobcem, absence písemné smlouvy, úhrada plnění zápočty (bezhotovostní platby byly vybírány v hotovosti nebo byly převedeny na soukromý účet jednatele), bezplatné přenechání prostor k užívání, zvláštní nabytí plnění společností Kalkwerke a jeho následný prodej, jakož i nesoulad ve skladové evidenci.

34. Žalovaný tak nesouhlasil s argumentací žalobce, že nesprávně posoudil běžné obchodní postupy na trhu paletového hospodářství, neboť žalovaný konkrétně popsal a doložil, že se o standardní obchodní jednání jednalo.
35. Žalovaný nesouhlasil ani s námitkou, že jsou mu dané nestandardnosti kladeny k tíži, neboť výše uvedené skutečnosti ve svém souhrnu pouze svědčí tomu, že se jednalo o podvod na DPH bez ohledu na to, kdy tyto skutečnosti nastaly a zda o nich jednotlivé články řetězce věděly. Nekontaktnost nebo neumožnění zahájení daňové kontroly společností Kalkwerke, nejsou žalobci kladeny k tíži, je z nich pouze dovozováno narušení neutrality daně.
36. Dle žalovaného správce daně nerezignoval na kontrolní postupy u společnosti Kalkwerke, jak vyplývá z bodu 166 až 176 žalobou napadeného rozhodnutí, a započal je provádět dříve, než u žalobce. Tvrzení o rezignaci správce daně na takový postup tak není na místě. Z popsanych skutečností vyplývá, že stejně tak jako u žalobce byl nárokován odpočet daně prověřován rovněž u Kalkwerke. Tento dodavatel žalobce neprokázal oprávněnost nároku na odpočet daně, proto mu byla daň doměřena. Žalovaný v rozhodnutí popsal, že veškeré okolnosti obchodování v řetězci vykazovaly takové znaky, které jsou typické pro daňové podvody. K tomu poukázal na rozsudek NSS ve věci č. j. 9 Afs 160/2020-49.
37. Žalovaný nesouhlasil také s námitkou žalobce, že identifikované objektivní okolnosti byly zjištěny v rozporu se skutkovým stavem, resp. spisovým materiálem. Konstatoval, že ne všechny nestandardní okolnosti musí současně být i objektivními okolnostmi nasvědčujícím tomu, že daňový subjekt o své účasti v řetězci věděl či vědět měl a mohl. Všechny však budou zpravidla současně okolnostmi nestandardními, neboť s ohledem na to, že se v případě objektivních okolností jedná o indicie, které by objektivně měly v daňovém subjektu vzbudit podezření, že se účastní řetězce ztíženého podvodem, je nestandardnost jejich obvyklým atributem. Žalobce v žalobě popisuje a posuzuje jednotlivé okolnosti a vytrhává je z kontextu daných obchodních transakcí. Tyto okolnosti ale musí být posuzovány komplexně. Dostatečné množství objektivních okolností bylo nalezeno, jak je pojednáno v bodech 94 až 115 žalobou napadeného rozhodnutí. Za nestandardní žalovaný například považoval, aby v běžných obchodních vztazích dlouholetý a zkušený obchodník, jímž žalobce bezesporu je, před uzavřením obchodního vztahu v milionových hodnotách nezjišťoval informace o skutečné ekonomické činnosti Kalkwerke. Pokud by žalobce provedl i jen minimální ověření svého obchodního partnera v obchodním rejstříku zjistil by, že nezveřejňuje účetní závěrky. Již tato skutečnost by mohla být jedním ze signálů, že není vše v pořádku, neboť je jedním ze znaků, které má ve spojení s dalšími okolnostmi zvýšit opatrnost ve vztahu k takovému subjektu. K tomu žalovaný poukázal na judikaturu NSS ve věci č. j. 4 Afs 10/2022-59 aj.
38. Žalovaný souhlasil s tvrzením žalobce, že ke vzniku kupní smlouvy není třeba písemná forma. Dle žalovaného ale lze u plnění velké hodnoty, jak tomu bylo v této věci, očekávat Shodu s prvopisem potvrzuje K. N.

písemná forma, neboť poskytuje oběma stranám vyšší důkazní jistotu a možnost úpravy obchodních rizik. Navíc sám žalobce na podstatně menší objemy plnění písemné smlouvy s jinými dodavateli uzavíral. To dle žalovaného vzbuzuje další otázky, proč s dodavatelem Kalkwerke písemnou smlouvu neuzavřel. O správnosti závěrů dle žalovaného svědčí i to, že žalobce přenechal tomuto svému dodavateli bezúplatně a bez uzavření písemné smlouvy část svého areálu, ačkoli sám za tyto prostory platil nájem. Podmínky tohoto užívání žalobce nedokázal blíže specifikovat, Kalkwerke mohl skladovat všude, kde bylo volné místo. To rozhodně není standardní vztah mezi dodavatelem či nájemníkem. Neobvyklé bylo i to, že tento dodavatel využíval areál svého odběratele a ten plnění odebíral zcela bez součinnosti s dodavatelem dle vlastních potřeb. Žalobce se také vůbec nezajímal o původ a kvalitu palet, přitom jich nakoupil celkem 266 884 kusů. Dalo by se tak očekávat, že bude paletám a jejich původu věnovat zvýšenou pozornost z hlediska jejich kvality a množství.

39. Za podstatné žalovaný považoval, že žalobce v žalobě pomíjí skutečnost, že i když každá jednotlivá okolnost sama osobě zřejmě není způsobilá prokázat skutečnost, žalobce měl a mohl vědět, že se podílí na daňovém podvodu, tak v rámci komplexního hodnocení těchto okolností lze jednoznačně dojít k závěru, že žalobce měl a mohl vědět, že se podílí na podvodném jednání. K tomu žalovaný znovu poukázal na judikaturu NSS a uzavřel, že by každá z uvedených skutečností sama osobě nemohla svědčit o vědomosti žalobce o jeho zapojení do daňového podvodu, avšak ve svém souhrnu tvoří logický ničím nenarušený ucelený soubor vzájemně se doplňujících a na sebe navazujících skutečností, které spolehlivě a jednoznačně prokazují, že žalobce o své účasti na podvodu na DPH mohl vědět.
40. Žalovaný konstatoval, že přijetí opatření je plně v rukou daňového subjektu, je to jeho právem, nikoli povinností, daňový subjekt tedy může zůstat nečinným. Na druhou stranu není povinností správce daně vyhledávat tato opatření na místo daňového subjektu. Pokud je daňový subjekt nedoloží, lze považovat s přihlédnutím k objektivním okolnostem za prokázané, že vědět měl a mohl, že se svým jednáním účastní na podvodu na DPH, což má za následek neuznání nároku na odpočet. V případě žalobce byl identifikován podvodný řetězec narušením neutrality daně, dále objektivními okolnostmi, na jejichž základě žalobce vědět měl a mohl, že se účastní transakcí zasažených podvodem na DPH. Přitom ze zjištění správce daně nevyplývalo, že by žalobce přijal v rámci obchodování s předmětným plněním jakákoli opatření k zamezení možné účasti na podvodu na DPH, ačkoli mu byl dán výzvou ze dne 22. 11. 2021 k uplatnění práv prostor a byl vyzván, aby doložil přijatá opatření (dále též „výzva k prokázání skutečností“). Žalobce tak ale neučinil.
41. Ve vztahu k dodavateli Povera žalovaný zdůraznil, že nárok na odpočet nemá základ ve formálním dokladu, ale v existenci zdanitelného plnění, jak vyplývá z bodu 51 a 52 žalobou napadeného rozhodnutí. Ve věci žalobce správci daně vznikly pochybnosti, zda bylo zdanitelné plnění od tohoto dodavatele ve zdaňovacím období březen 2019 přijato v deklarovaném rozsahu. K tomu odkázal v podrobnostech na body 124 až 141 žalobou napadeného rozhodnutí. Pochybnosti se týkaly jak množství poskytnutých pracovníků, tak množství opravených kusů a odpracovaných hodin. Správci daně nebyly doloženy žádné důkazní prostředky prokazující tvrzený rozsah. K odstranění pochybností nepřispěly ani provedené svědecké výpovědi. Z dokladů doložených žalobcem se tak nepodařilo objasnit počty a identitu osob provádějících práce, jaké konkrétní práce byly kterou konkrétní osobou provedeny, a ani to, v jakém množství měly být práce provedeny. Nadto k plnění od tohoto dodavatele existuje množství nejasností a rozporů, jak vyplývá z bodu 139 žalobou napadeného rozhodnutí.

Shodu s prvopisem potvrzuje K. N.

42. Výzvou k prokázání skutečností správce daně žalobce vyzval, aby prokázal, že se plnění uskutečnilo tak, jak je deklarováno v daňových dokladech. Pochybnosti správce daně sdělené žalobci v této výzvě lze přitom považovat za závažné, neboť daňový doklad obsahuje jen souhrnné plnění bez jakéhokoliv rozlišení na jednotlivé služby, počty opravených palet nebo odpracovaných hodin. Dle časových rozvrhů měl být provedeny i práce, které nejsou předmětem smluvních jednání ani následné fakturace, způsob evidování o opravách palet nelze s fakturovanými položkami spárovat, ze skladové evidence také nelze zjistit kolik, kdy a jaké palety byly opravovány, vyjádření žalobce a svědků se neshodují a vzbuzují pochybnosti, v jakém rozsahu se plnění uskutečnilo. K tomu žalovaný konstatoval, že pokud správce daně unesl své důkazní břemeno a řádně identifikoval vážné a důvodné pochyby dle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu bylo opět na žalobci, aby prokázal pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví ve vztahu k danému obchodnímu případu, případně, aby své tvrzení korigoval. Žalobce na výzvu k prokázání skutečností nereagoval a neunesl tak své důkazní břemeno, tedy neprokázal nárok na odpočet dle § 72 a § 73 zákona o DPH.
43. Žalovaný tak nesouhlasil s námitkou žalobce, že ze strany správce daně nikdy nedošlo ke zpětnému přechodu důkazního břemene na žalobce, neboť správce daně nikdy kvalifikovaně nezpochybnil evidence předložené žalobcem. Žalovaný k tomu konstatoval, že správce daně své pochybnosti kvalifikovaným způsobem v souladu se zákonem sdělil právě výzvou k prokázání skutečností dle § 92 odst. 4 a § 86 odst. 3 písm. c) daňového řádu. Správce daně tedy prokázal, že o souladu se skutečností existují vážné a důvodné pochyby. K tomu žalovaný poukázal na judikaturu NSS, dle které správce daně nemusí konkrétně prokázat skutečnosti vyvracející věrohodnost přiložených evidencí.
44. Žalovaný dodal, že ani provedené svědecké výpovědi nevyvrátily pochybnosti o nestandardnostech obchodního vztahu s Kalkwerke (v podrobnostech žalovaný poukázal na body 144 až 150 žalobou napadeného rozhodnutí) nebo se společností Povera (jak vyplývá z bodu 151 až 153 rozhodnutí žalovaného). U dodavatele Kalkwerke bylo obecně potvrzeno, že obchodní spolupráce v daném období probíhala, kdy však naplnění hmotněprávních podmínek bylo v rámci daňové kontroly prokázáno, a toto zjištění tedy nebylo účelem prováděné ve svědecké výpovědi. Provedenou svědeckou výpovědí ale nebylo prokázáno, že by se žalobce vědomě nezapojil do transakcí zasažených podvodem na DPH. V případě dodavatele Povera bylo svědeckou výpovědí potvrzeno, že nějaké plnění tento dodavatel pro žalobce uskutečnil, nicméně nebyly vůbec rozptýleny pochybnosti ve vztahu k rozsahu tohoto plnění.
45. K namítanému neprovedení navrženého důkazu žalovaný obecně uvedl, že samotná skutečnost, že správní orgán neprovedl určitý důkaz, neznamená, že postupoval nezákonně, neboť správní orgán zásadně nemá povinnost vyhovět všem důkazním návrhům daňového subjektu. K tomu poukázal na § 92 odst. 2 daňového řádu. K žalobcem tvrzenému neprovedení výsledku pana M. Ch., tedy jednatele a jediného společníka Kalkwerke, žalovaný odkázal na body 220 až 223 svého rozhodnutí s tím, že výsledek by byl nadbytečný, neboť byl daný svědek vyslýchán již dvakrát a bylo s ním také provedeno místní šetření. Svědek poskytl komplexní výpověď, byl vyslýchán ohledně všech skutečností dané obchodní spolupráce. Samotná skutečnost, že výsledky byly provedeny před dovozením konstrukce o podvodu na DPH, nemá vliv na výsledek provedené kontroly.
46. Žalovaný uzavřel, že jak v případě dodavatele Kalkwerke, tak i v případě dodavatele Povera, byla veškerá zjištění správce daně (resp. žalovaného), včetně hodnocení všech provedených Shodu s prvopisem potvrzuje K. N.

důkazů podrobně rozeepsána a žalobci opakovaně sdělována ve výzvě k prokázání skutečností, dosavadních výsledcích kontrolního zjištění, Zprávě o daňové kontrole i Seznámení. Žalobci byl vždy dán prostor se k daným zjištěním vyjádřit, přičemž následně byl vždy seznamován se stanovisky správce daně ke vzneseným námitkám, výhradám či důkazním návrhům. Dle žalovaného správce daně ve svých postupech respektoval zásady daňového řízení a postupoval v souladu s § 8 odst. 1 a § 92 odst. 2 daňového řádu. Žalovaný v rozhodnutí reagoval na veškeré odvolací námitky. Své rozhodnutí považuje za srozumitelné, založené na seznatelných důvodech, a proto přezkoumatelné. Ze samotného nesouhlasu žalobce se závěry správce daně a žalovaného nelze bez dalšího dovozovat nepřezkoumatelnost jeho rozhodnutí.

47. Žalovaný žádal, aby soud žalobu zamítl.

IV. Posouzení věci Městským soudem v Praze

48. Při ústním jednání účastníci setrvali na svých stanoviscích. Soud neprovedl důkazy navržené žalobce výslechem M. Ch. a spisem dodavatele Kalkwerke, neboť mu pro posouzení důvodnosti žaloby postačoval obsah spisového materiálu, který si od žalovaného vyžádal. Provedení těchto důkazů by tak bylo nadbytečné.
49. Soud přezkoumal žalobou napadené rozhodnutí, jakož i řízení, které jeho vydání předcházelo, v rozsahu žalobou tvrzených bodů nezákonnosti, kterými je vázán, podle skutkového a právního stavu ke dni jeho vydání, a dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.
50. Soud z obsahu spisového materiálu ověřil skutkový stav tak, jak byl účastníky tvrzen a přistoupil k posouzení žalobních bodů.
51. Při posouzení vyšel z následující právní úpravy:
52. Podle ustanovení § 72 odst. 1 ZDPH v rozhodném znění *plátce je oprávněn k odpočtu daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, které v rámci svých ekonomických činností použije pro účely uskutečňování a) zdanitelných plnění dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku, b) plnění osvobozených od daně s nárokem na odpočet daně s místem plnění v tuzemsku, c) plnění s místem plnění mimo tuzemsko, pokud by měl nárok na odpočet daně, jestliže by se uskutečnila s místem plnění v tuzemsku, d) plnění uvedených v § 54 odst. 1 písm. a) až j), l) až u) a y) a v § 55 s místem plnění ve třetí zemi, nebo pokud jsou taková plnění přímo spojena s vývozem zboží, nebo e) plnění uvedených v § 13 odst. 9 písm. a), b), d) a e) a v § 14 odst. 5, f) rozhlasového nebo televizního vysílání prováděného provozovateli vysílání ze zákona.*
53. Podle ustanovení § 73 odst. 1 téhož zákona *pro uplatnění nároku na odpočet daně je plátce povinen splnit tyto podmínky: a) při odpočtu daně, kterou vůči němu uplatnil jiný plátce, mít daňový doklad, b) při odpočtu daně, kterou plátce uplatnil při poskytnutí zdanitelného plnění osobou povinnou k dani neusazenou v tuzemsku nebo jiným plátcem, anebo kterou plátce uplatnil při porřízení zboží z jiného členského státu, daň přiznat a mít daňový doklad; nemá-li plátce daňový doklad, lze nárok prokázat jiným způsobem, c) při odpočtu daně při dovozu zboží, je-li plátce povinen tuto daň přiznat podle § 23 odst. 2 až 4, daň přiznat a mít daňový doklad, d) při odpočtu daně při dovozu zboží, není-li plátce povinen postupovat podle § 23 odst. 2 až 4, vyměřenou daň zaplatit a mít daňový doklad, nebo e) při odpočtu daně, kterou plátce uplatnil v případě plnění podle § 13 odst. 4 písm. b), daň přiznat a mít daňový doklad; nemá-li plátce daňový doklad, lze nárok prokázat jiným způsobem.*

Shodu s prvopisem potvrzuje K. N.

Podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu *správcе daně prokazuje skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem.*

54. Předně soud uvádí, že neshledal žalobou napadené rozhodnutí nepřezkoumatelným v žádném, jak žalobce tvrdí. Podle ustálené judikatury správních soudů a Ústavního soudu je rozhodnutí je nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů tehdy, jestliže správní orgán neuvede konkrétní důvody, o něž se jeho rozhodnutí opírá (srovnej rozsudek NSS ze dne 21. 12. 2006, č. j. 2 As 37/2006 - 63), nevypořádá se se všemi odvolacími námitkami (srovnej rozsudek NSS ze dne 19. 12. 2008, č. j. 8 Afs 66/2008 - 71), či neuvede důvody, proč nepovažoval za důvodnou právní argumentaci účastníka řízení a proč námitky účastníka považuje za liché, mylné nebo vyvrácené, (rozsudek ze dne 14. 7. 2005, čj. 2 Afs 24/2005, č. 689/2005 Sb. NSS). Aby rozhodnutí nebylo nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů postačuje, aby námitky byly vypořádány i implicitně (srovnej rozsudek NSS ze dne 29. 6. 2017, č. j. 2 As 337/2016 - 64). V uvedené věci je ale zřejmé, že se žalovaný a správce daně zabývali podstatou námitek žalobce a vysvětlili, proč je nepovažovali za důvodné. Nebylo přitom nutné, aby se vypořádali s každou dílčí jednotlivou námitkou, když proti námitkám žalobce vystavěli právní názor, v jehož konkurenci námitky žalobce nemohly obstát (srovnej náleží Ústavního soudu ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08, rozsudky NSS ze dne 12. 3. 2015, č. j. 9 As 221/2014 - 43, ze dne 27. 2. 2019, č. j. 8 Afs 267/2017 - 38).
55. K věci samé soud uvádí, že žalobce brojí proti žalobou napadenému rozhodnutí z části jen obecně formulovanými žalobními body, z části jen ve vztahu k dodavateli Kalkwerke, z části jen ve vztahu k dodavateli Povera, a současně jednotlivé žalobní námitky navzájem prostupují blíže konkretizovaná žalobní tvrzení ve vztahu k oběma těmito dodavatelům. Soud proto posoudil důvodnost žalobních námitek ve vztahu k těmto jednotlivým dodavatelům postupně, veden snahou vypořádat žalobní body celistvě a zabývat se podstatou tvrzené nezákonnosti závěrů žalovaného. U těchto dodavatelů řešily daňové orgány různou právní otázku, a sice ve vztahu k dodavateli Kalkwerke podvod na DPH, a ve vztahu k dodavateli Povera neprokázání rozsahu přijatého plnění žalobcem. Žalovaný v odůvodnění svého rozhodnutí opodstatněně u každé z posuzovaných otázek vždy vymezil právní základ a judikatorní linie, z nichž vychází při svém posouzení také soud.
56. Při zodpovězení otázky, zda lze žalobci odepřít nárok na odpočet DPH z důvodu účasti na podvodu na DPH, žalovaný právem poukázal na nutnost splnění hmotně právních i formálních podmínek nároku na odpočet ve smyslu § 72 a § 73 ZDPH. Je tomu tak proto, že podle § 73 odst. 1 je nárok na odpočet daně prokázán plátcem daňovým dokladem se všemi náležitostmi stanovenými § 26 až 35a citovaného zákona, při jejichž splnění lze považovat za naplněnou formální podmínku nároku na odpočet daně. Splněna však musí být i hmotně právní podmínka vzniku nároku na odpočet, a sice, že plnění musí být poskytnuto ve vztahu osob povinných k dani a použito pro uskutečňování ekonomické činnosti. Pouze při splnění hmotně právních a formálních podmínek nároku na odpočet DPH může být daňovému subjektu nárok na odpočet daně přiznán. Žalovaný se v odůvodnění svého rozhodnutí zabýval i principem podvodu na DPH a podmínkami účasti na takovém podvodu ze strany daňového subjektu (bod 19 až 27). Zde žalovaný vytkl jednotlivé kroky, které musí být naplněny, aby bylo možné daňovému subjektu odepřít nárok na odpočet z důvodu jeho účasti na podvodu ve smyslu judikatury SDEU. Jimi jsou existence podvodu na DPH (první krok), objektivní okolnosti (druhý krok), přijatá opatření (třetí krok), přičemž druhý a třetí krok ve smyslu judikatury SDEU označil jako vědomostní Shodu s prvopisem potvrzuje K. N.

test, aplikovaný vždy ve vztahu ke konkrétnímu daňovému subjektu, resp. okolnostem a opatřením, které tento subjekt mohl či měl vědět nebo mohl učinit, aby se účasti na podvodu na DPH vyhnul.

57. V této souvislosti žalovaný zcela zřejmě poukázal na konkrétní judikaturu SDEU, která pojímá vědomostní test jako prostředek ochrany podnikatelů jednajících v dobré víře, a jako pojistku proti nezákonnému odepření nároku na odpočet daně ze strany správce daně. Teprve poté, kdy po provedení vědomostního testu lze dospět k závěru, že daňový subjekt o podvodném jednání v řetězci věděl či alespoň vědět měl a mohl, mu musí být odepřen nárok na odpočet DPH, neboť je-li nárok na odpočet uplatněn v rozporu se smyslem a účelem Směrnice rady č. 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2006, o společném systému DPH, pak vůbec nevzniká (bod 28 až 31). Žalovaný rovněž důvodně zdůraznil smysl odepření nároku na odpočet, jímž je ochrana systému DPH a ochrana daňových subjektů, které DPH řádně odvádějí, tedy nikoli získání finančních prostředků pro státní rozpočet, které chybějí v důsledku toho, že na jiném stupni obchodního řetězce daň odvedena nebyla. Žalovaný následně podrobně rozvedl jednotlivé kroky vědomostního testu (bod 32 až 46). K prvnímu kroku (existenci podvodu na DPH) se žalovaný s ohledem na judikaturu NSS zabýval pojmem narušení neutrality daně a možností správce daně konstatovat podvodné jednání v řetězci za situace, kdy k neodvedení daně přistoupí další nestandardní okolnosti. Vyšel přitom z toho, že správce daně posuzuje všechny podstatné okolnosti, které vyšly najevo, a to včetně těch, které mohly nastat až následně, či o kterých jednotlivé články řetězce nevědí, tedy že je nutné shromáždit takový soubor důkazů, na jejichž podkladě je možné konstatovat důvodnou domněnku existence daňového podvodu.
58. Podrobně se žalovaný zabýval i provedením tzv. vědomostního testu, jehož struktura poskytuje záruky ochrany poctivých podnikatelů, kteří se i přes veškerou svou obezřetnost mohou účastnit transakcí zatížených podvodem na DPH. Anebo naopak, pokud daňový subjekt o podvodném jednání, jehož se dopustil dodavatel nebo jiný hospodářský subjekt nacházející se výše nebo níže v dodavatelském řetězci věděl, anebo s ohledem na konkrétní okolnosti vědět měl a mohl, a přesto neučinil přiměřená opatření, aby své účasti na daňovém podvodu zamezil, pak se jedná o důvod pro odepření nároku takového subjektu na odpočet DPH. I v tomto ohledu žalovaný vyšel z judikatury NSS a SDEU a zohlednil, že účast daňového subjektu na podvodu na DPH může být i nedbalostní. Vymezil rovněž požadavky, které musí být splněny, aby bylo možné považovat daňový subjekt za jednající v dobré víře a který přijal všechna opatření, jež po něm mohla být rozumně požadována k zajištění toho, aby plnění, které uskutečňuje nevedlo k jeho účasti na daňovém podvodu s přihlédnutím k tomu, že řádné fungování systému DPH závisí na chování samotných osob povinných k dani.
59. Žalovaný se neopomněl zabývat ani zjištěním objektivních okolností, kdy zohlednil, že v tomto ohledu tíží důkazní břemeno správce daně, který je povinen prokázat jejich existenci, přičemž se musí jednat o indicie, jež ve svém souhrnu objektivně vzbuzují podezření, že došlo k nesrovnalosti nebo k podvodu. Zároveň není nutná vědomost daňového subjektu o podvodném jednání konkrétního článku řetězce, ale postačí existence objektivních okolností, na jejichž základě mohl subjekt nabýt podezření o podvodném charakteru transakce jako celku. Musí se ovšem jednat o okolnosti, které subjekt mohl zjistit v dané době, nikoli které nastaly nebo o nichž se mohl dozvědět až po ukončení obchodní spolupráce.

Shodu s prvopisem potvrzuje K. N.

60. S poukazem na konkrétní judikaturu žalovaný rovněž zdůraznil, že pokud správce daně prokáže zatížení podvodem na DPH, musí o tom daňový subjekt informovat a dát mu prostor, aby na tuto skutečnost mohl reagovat. Konstatoval, že je po daňovém subjektu požadována určitá obezřetnost a opatrnost v obchodních vztazích, na jejich základě je možné hodnotit, že subjekt jednal v dobré víře, či tomu tak nebylo. Tvrzení a prokázání přijatých opatření je plně v rukou takového subjektu, a pokud nepřijme vůbec žádná opatření nebo pouze taková, která reálně nemohla předejít a zabránit jeho účasti na podvodu na DPH, popřípadě je bez výhradně a prokazatelně nedodrжуje, pak musí být považován za osobu účastníící se podvodu na DPH bez ohledu na to, zda měl z následného prodeje zboží prospěch, či nikoli. Ke své argumentaci žalovaný odkázal znovu na relevantní rozsudky NSS a SDEU.
61. Také ve vztahu k druhému z řešených dodavatelů - Povera - žalovaný poukázal na právní a judikaturní východiska, tentokrát k posouzení rozsahu přijatého plnění. Hodnotil, zda žalobce naplnil ve vztahu k uplatněným nárokům na odpočet daně z přijatých zdanitelných plnění formální a hmotně právní podmínky § 72 a § 73 ZDPH, a zda správce daně jeho nároky na odpočet vyloučil oprávněně. Žalovaný k tomu správně poukázal na právní úpravu, dle které daňový subjekt má povinnost daň přiznat a nese břemeno tvrzení, ale má i povinnost tvrzení doložit, to znamená, že nese břemeno důkazní. Žalovaný s ohledem na ustálenou judikaturu konstatoval, že prokazování nároku na odpočet daně je prvotně záležitostí dokladovou, ale nárok na odpočet daně nemá základ ve formálním dokladu, ale v existenci zdanitelného plnění. Pokud některé údaje na daňovém dokladu neodpovídají skutečnosti, může správce daně vyjádřit pochybnosti ohledně toho, v jakém rozsahu se zdanitelné plnění, se kterým je nárok na odpočet spojen, opravdu uskutečnilo. Tehdy pak tíží správce daně důkazní břemeno ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, dle kterého *správce daně prokazuje skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem*. Aby správce daně své důkazní břemeno unesl, je povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují vážné a důvodné pochyby. Pokud ovšem daňový subjekt neprokáže v daňovém řízení jím tvrzené skutečnosti, nelze s odkazem na citované zákonné ustanovení dovodit, že tuto povinnost měl správce daně, a pokud tak neučinil, bylo jeho rozhodnutí vydáno na základě neúplného skutkového zjištění. Daňový subjekt totiž musí být schopen prokázat nejen, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo, ale i v jakém rozsahu se tak stalo. Je v jeho zájmu zajistit důkazy, kterými je schopen uskutečnění zdanitelného plnění v souladu s daňovými doklady prokázat. K tomu žalovaný právem zdůraznil, že povinnost daňového subjektu je zajistit důkazní prostředky o souladu faktického stavu se stavem deklarovaným na daňovém dokladu ve smyslu § 34 ZDPH s tím, že volba důkazních prostředků, kterými subjekt své tvrzení prokáže, je na jeho úvaze a není povinností správce daně sdělovat, kterými důkazními prostředky tuto skutečnost může prokázat (bod 47 až 59).
62. Podle stanoviska soudu správce daně a žalovaný, na jejichž rozhodnutí soud v souladu s ustálenou judikaturou správních soudů hledí jako na jeden celek, správně aplikovali relevantní zákonná ustanovení a výše nastíněná judikaturní východiska na zjištěný skutkový stav, a neodchýlili se od nich.
63. K dodavateli Kalkwerke ve shodě se správcem daně žalovaný konkrétně vymezil, v čem konkrétně spočívají skutečnosti, v nichž spatřuje existenci daňového podvodu v obchodních transakcích žalobce v předmětných zdaňovacích obdobích, a to s poukazem na konkrétní Shodu s prvopisem potvrzuje K. N.

zjištění ve vztahu k narušení neutrality daně. Bylo totiž zjištěno, že tento dodavatel naprostou většinou svých přijatých zdanitelných plnění v daném období vykázal v oddíle B.3. kontrolních hlášení v souhrnné částce bez uvedení jednotlivých dodavatelů, pročez u těchto plnění nelze zkontrolovat, jestli je vykázali případní dodavatelé. Při snaze správce daně tohoto dodavatele o prověření jeho obchodní činnosti a po nahlášení provedení místního šetření jednatel a jediný společník M. CH. (dále též „svědek M. CH.“) společnost převedl na nového společníka a funkce jednatele mu zanikla. Při místním šetření svědek M. CH. neměl požadované daňové doklady k dispozici s tím, že byly předány novému jednatele. Následně tento dodavatel neumožnil správci daně zahájit daňovou kontrolu na DPH za daná zdaňovací období a v rámci doměřovacího řízení tento dodavatel neprokázal oprávněnost nároku na odpočet daně. Proto mu byla daň doměřena a ke dni vydání žalobou napadeného rozhodnutí nebyla daň uhrazena. Tím došlo k narušení neutrality daně ve smyslu zde označených rozsudků NSS.

64. Žalovaný vzal rovněž v úvahu, že jediným jednatelem a společníkem tohoto dodavatele byl svědek M. CH., který, jak již bylo výše uvedeno, po zahájení prověřování plnění daňových povinností tímto dodavatelem převedl společnost na nového vlastníka a jednatele, jež se stal pro správce daně nekontaktním. Dále bylo zjištěno, že je angažován v dalších 25 společnostech, sídlo tohoto dodavatele bylo zapsáno na virtuální adrese, v živnostenském rejstříku nebyla evidována provozovna, tento dodavatel nezveřejňuje v obchodním rejstříku účetní uzávěrky, ode dne převodu neplní své daňové povinnosti, ode dne 27. 11. 2020 je evidován jako nespolehlivá osoba, ke dni 23. 11. téhož roku mu byla zrušena registrace k DPH a na osobních daňových účtech jsou evidovány zde blíže specifikované nedoplatky. Skutečnost, že krátce po ukončení spolupráce se žalobcem se stal tento dodavatel pro svého správce daně nekontaktním, nespolehlivým plátcem a byla mu zrušena registrace k DPH shledal žalovaný typickými nestandardními okolnostmi ve smyslu rozsudku NSS č. j. 9 Afs 193/2021-67, stejně tak jako virtuální sídlo a absenci provozoven.
65. Žalovaný rovněž důvodně vytkl žalobci neprověření tohoto svého dodavatele a nevešel na jeho obranu, že s osobou svědka M. CH., jako jednatele tohoto dodavatele, spolupracoval již v minulosti jako s podnikající fyzickou osobou, zná jej 20 let, jsou dlouhodobí kamarádi a spoléhal tedy na to, co mu svědek M. CH. řekl. Žalovaný proto právem nepovažoval žalobcovu osobní známost či předchozí obchodní zkušenost s fyzickou osobou v pozici jednatele dodavatele dostatečným pro ověření obchodního partnera u obchodu s hodnotou plnění v řádu desítek milionů korun, když běžnou obchodní činností tohoto dodavatele nebyl nákup a prodej palet, jak vyplývá i z tehdy funkčních webových stránek tohoto dodavatele. Stejně tak nahlížel žalovaný na neexistenci písemné smlouvy tohoto, i dle žalobcova tvrzení, největšího dodavatele, ačkoli se jednalo o dodávky celkem cca 250 000 kusů palet ve značné finanční hodnotě. Tím spíše, kdy s podstatně menšími dodavateli měl žalobce písemné smlouvy uzavřeny. To vše dle žalovaného svědčilo o tom, že se u společnosti Kalkwerke nejednalo o standardní obchodní spolupráci. "
66. Za nestandardní žalovaný právem shledal i úhradu u plnění zápočtem peněžních půjček v celkové výši 70% celkové fakturované částky, jakož i skutečnost, že úhrady na bankovní účet tohoto dodavatele byly z bankovního účtu obratem převedeny na jiný z bankovních účtů této společnosti a odtud následně vybírány, případně převáděny na soukromý účet svědka M. CH. Také to dle žalovaného svědčí, že se nejednalo o běžné obchody a že tyto úhrady plnění lze považovat za nestandardní ve smyslu zde označených rozsudků NSS. Za nestandardní žalovaný rovněž důvodně považoval navázání spolupráce žalobce s tímto Shodu s prvopisem potvrzuje K. N.

dodavatelem oslovením ze strany společnosti Kalkwerke, která znala obchodní činnost žalobce, kdy ze skutkového stavu vyplynulo, že se žalobce nezajímal o původ palet, ačkoli riskoval nedodržení smlouvy s odběratelem společností DS Smith parking Czech Republic, pokud by dodal palety v nižší kvalitě, než bylo požadováno. Žalovaný rozumně uvážil rovněž nestandardní podmínky pronájmu skladovacích prostor společnosti Kalkwerke, kdy žalobce umožnil tomuto svému dodavateli využívat část svého areálu v Poleradech. Podmínky tohoto užívání však žalobce neuměl blíže specifikovat. Také soud považuje i tuto skutečnost za velmi neobvyklou a nevhodnou, neboť žalobce přenechal tomuto svému dodavateli bezúplatně a bez uzavření jakékoli smlouvy část svého areálu, ačkoli sám za tyto prostory nájem platil, a i jiné subjekty mu za využívání areálu platily a měl s nimi uzavřenou písemnou smlouvu. Žalovaný v této souvislosti důvodně zdůraznil, že primárním účelem společnosti je dosahovat zisku a je tak nesmyslné, aby žalobce prostory, za které sám platí nájem, nechával někomu k užívání bezúplatně.

67. Žalovaný také důvodně zohlednil nabytí a následný prodej plnění společnosti Kalkwerke a zcela opodstatněně dovozoval nestandardnost obchodů, kdy si sám žalobce vybíral plnění i bez přítomnosti tohoto dodavatele, ten mu následně zcela věřil v počtu a kvalitě odebraných palet, jakož i v případných reklamách. Žalovaný vzal rovněž právem v úvahu, že se žalobce a jeho odběratel nemohli shodnout v tom, jestli byly reklamace uplatněny a jak byly řešeny.
68. Relevantním soud shledává i poukaz žalovaného na nesoulad ve skladové evidenci, z níž nebylo možné určit, od koho byly konkrétně palety pořízeny a komu byly dále dodány, nebylo možné vysledovat proces přeskladňování, jakož i skutečnost, že ne všechny palety byly (například po opravách) naskladňovány, neodpovídala ani jejich cena u palet EUR A a EUR B, přičemž se tato nesrovnalost týkala 41 % celkově prověřovaného množství. A kdy rovněž bylo zjištěno, že ve skladové evidenci nebylo zaevidováno naskladnění palet ve dnech, kdy měly být dodány.
69. Soud považuje za opodstatněný také závěr žalovaného, že se žalobce nechoval jako řádný hospodář, kdy vzhledem ke způsobu vedení skladové evidence nemohl mít přehled o stavu konkrétního druhu palet, jejich kvality, kdy takto vágně vedená evidence pohybu palet nasvědčuje nedůslednému chování žalobce, což vede k závěru, že účelem realizovaných obchodů bylo získání daňové výhody v rozporu se smyslem a účelem daňových právních předpisů (bod 61 až 88 žalobou napadeného rozhodnutí).
70. Soud tak plně podporuje žalovaného v jeho závěru, že u plnění od tohoto dodavatele došlo k narušení neutrality daně, neboť Kalkwerke nepřiznal daň, ta mu byla následně správcem daně doměřena a tuto daň Kalkwerke ani nezaplatil. Obchodování žalobce s danou společností zjevně neodpovídalo typickým, v obchodním prostředí běžným, podmínkám. Soud proto odmítl tvrzení žalobce, že mělo být zohledněno specifikum obchodování na trhu paletového hospodářství. Bylo totiž na žalobci, aby jednal obezřetně, s cílem ujistit se o legalitě uskutečňovaných plnění a dbát povinnosti rozumné péče v rámci systému DPH, jak vyplývá ze shora zmíněných rozsudků SDEU (např. ve věci C-409/04 ze dne 27. 9. 2007), a judikatury NSS, na kterou žalovaný v odůvodnění svého rozhodnutí poukazyval (např. rozsudek ze dne 1. 7. 2022 č. j. 5 Afs 163/2021-41).
71. Nedůvodná je i žalobní námitka, že správce daně rezignoval na kontrolní postupy u Kalkwerke a započal je provádět dříve než u žalobce. Uvedené je v rozporu s obsahem spisového materiálu, jak podrobně rozvádí žalovaný v bodu 170 až 176 svého rozhodnutí. Soud k tomu připomíná, že dodatečné platební výměry byly vydány dne 7. 6. 2022, resp.

Shodu s prvopisem potvrzuje K. N.

dne 17. 10. 2022 a žalobou napadené rozhodnutí je datováno dnem 16. 8. 2023. Závěr žalovaného, že v řetězci existuje dlužná daň a tato přímo souvisí s plněním, z něhož si žalobce nárokoval odpočet daně na vstupu, byl dostatečným způsobem prokázán a žalobou napadeným rozhodnutím bylo vysvětleno, na jakém základě bylo podvodné jednání založeno, a byl spolehlivě podložen závěr daňových orgánů obou stupňů, že byl předmětný řetězec zatížen podvodem na DPH. Pokud žalobce v žalobě rozporoval jednotlivé objektivní okolnosti, které žalovaný shledal nestandardními, a žalobce k tomu namítal, že jsou v rozporu se spisovým materiálem, soud k tomu připomíná právní a judikaturní rámec, který žalovaný v odůvodnění svého rozhodnutí v úvodu vymezil. Z něj mimo jiné vyplývá, že je třeba nahlížet na tyto okolnosti ve svém souhrnu a nevytrhávat je jednotlivě z celku. Soud je ve shodě se žalovaným přesvědčen, že souhrn těchto nestandardních okolností ve všech vzájemných souvislostech nasvědčuje tomu, že žalobce o své účasti v řetězci zasaženém podvodem věděl, či vědět měl a mohl, a že se jedná o indicie, které měly objektivně v žalobci vzbudit podezření, že se účastní řetězce zatíženého podvodem.

72. V podrobnostech soud poukazuje na odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí, jemuž i v tomto rozsahu plně přisvědčuje (vymezení právního rámce v bodech 63 až 91, zjištění o obchodním řetězci v bodech 64 až 65, vymezení nestandardních okolností v obchodování žalobce s tímto dodavatelem v bodech 67 až 88, kontrolní postupy u Kalkwerke v bodech 166 až 176, shrnutí objektivních okolností svědčících o tom, že žalobce mohl vědět, že je součástí řetězce zasaženého podvodem v bodech 94 až 115).
73. Pokud žalobce v této souvislosti poukazyval na to, že mu žalovaný „nepříliš srozumitelným způsobem“ vytýkal navázání spolupráce s tímto dodavatelem, a dále, že u tvrzení o nesouladu ve skladové evidenci „zcela opomíjí vysvětlení žalobce, které mu opakovaně poskytoval o vedení skladové evidence,“ pak k tomu soud pro úplnost opětovně uvádí, že nepřezkoumatelnost, která je podstatou tohoto žalobního tvrzení v posouzení žalovaného (bod 183 a následující, bod 194 a následující) neshledal. V odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí totiž žalovaný pečlivě a podrobně vysvětlil své stanovisko k obdobným odvolacím důvodům žalobce, a soud pro stručnost na jeho stanovisko odkazuje. Podle stanoviska soudu se o nepřezkoumatelnost žalobou napadeného rozhodnutí v tomto rozsahu ani jednat nemůže, neboť je z obsahu žaloby zřejmé, že žalobce odůvodnění rozhodnutí žalovaného porozuměl, jak je patrné z žalobou uplatněných bodů, kterými proti závěrům žalovaného rozhodnutí brojí.
74. Žalobní tvrzení ohledně „hodnocení rozumných opatření“ nějak nezpochybňují závěry žalovaného, který se otázkou přijetí rozumných opatření a dobrou vírou žalobce při obchodování s tímto dodavatelem zabýval v rámci vědomostního testu (bod 118 až 122). Nemohla tak být zpochybněna relevantnost závěru žalovaného, že z provedených zjištění nevyplývá, že žalobce činil jakákoliv opatření k eliminaci možného rizika zapojení se do transakcí zasažených podvodem na DPH, kdy ani v reakci na výzvu žádná opatření neuvedl. Pouze rozporoval jednotlivé nestandardnosti a objektivní okolnosti uváděné správcem daně. V podrobnostech soud opětovně odkazuje na výše uvedenou část žalobou napadeného rozhodnutí, neboť neshledává účelným i v tomto rozsahu dopodrobna opakovat stanovisko žalovaného, jemuž není co vytknout.
75. Opodstatněným soud neshledal ani žalobní tvrzení, že žalovaný hodnotil jednotlivé důkazy nedostatečně, zpochybnoval je, popřípadě je interpretoval pro žalobce nepříznivým způsobem, ačkoli měl žalobce zájem na řádné spolupráci se správcem daně, a že uvedený postup hraničí s libovůlí správce, resp. žalovaného. Jak již bylo uvedeno výše s poukazem na Shodu s prvopisem potvrzuje K. N.

rozhodnou právní úpravu a judikатурní principy (nejen) k této otázce, je to žalobce, kterého tíží důkazní břemeno prokázat nárok na odpočet daně. Zároveň není povinností správce daně vyhledávat důkazy ve prospěch žalobce. Soud při tom neshledal neobjektivní hodnocení důkazů, které žalobce správci daně, resp. žalovanému předestřel. Podle stanoviska soudu správce daně a žalovaný na podkladě zjištěného skutkového stavu správně identifikovali, jednak podvodný řetězec narušením neutrality daně, jednak i objektivní okolnosti, na jejichž základě žalobce vědět měl a mohl, že se svým obchodním jednáním účastní transakcí zasažených podvodem na DPH, aniž by žalobce vyjevil, jaká opatření k zamezení takové možné účasti přijal. Uvedené platí tím spíše, že na výzvu správce daně (ze dne 22. 11. 2021), žalobce nereagoval.

76. Soud nemohl vejít ani na argumentaci žalobce, že by skutkový stav, ze kterého žalovaný vycházel, neměl oporu ve spisové dokumentaci, a že by snad bylo žalobou napadené rozhodnutí z tohoto důvodu nepřezkoumatelné. Žalobce toto žalobní tvrzení vznesl obecně a nekonkrétně, a soud sám takové pochybení žalovaného nezjistil.
77. Námitky nejsou důvodné.
78. Za opodstatněné soud nepovažuje ani žalobní námitky ve vztahu k dodavateli Povera, resp. námitky proti závěru žalovaného, že žalobce neprokázal deklarovaný rozsah uskutečnění zdanitelného plnění ve své ekonomické činnosti, a tedy nesplnil podmínky pro uznání nároku na odpočet DPH dle § 72 a § 73 ZDPH. Žalobce se mýlí, pokud poukazuje pouze na primární daňové doklady (odsouhlasené předávací protokoly provedení díla, objednávky, faktury) a svědecké výpovědi s tvrzením, že byl rozsah díla těmito důkazy prokázán, neboť z nich lze dovodit existenci několika stupňového kontrolního mechanismu, kterým byl rozsah díla evidován. Soud v této souvislosti opětovně poukazuje na právní a judikатурní rámec, který žalovaný ve svém rozhodnutí při posouzení skutkového stavu i v tomto směru vymezil. Z něj jednoznačně vyplývá, že nárok na odpočet daně nemá základ ve formálním dokladu, ale v existenci zdanitelného plnění (bod 51 a 52 žalobou napadeného rozhodnutí). Je třeba dále zkoumat, zda jsou naplněny i hmotně právní podmínky pro uplatnění nároku, tedy zda plnění na uvedených dokladech bylo přijato tak, jak je deklarováno a použito v souvislosti s ekonomickou činností žalobce. Tedy, zda žalobce unesl své důkazní břemeno prokázání, že se plnění uskutečnilo tak, jak deklaroval na daňovém dokladu, v deklarovaném rozsahu a prokázal tak oprávněnost nároku na odpočet dle § 72 a § 73 ZDPH.
79. Žalovaný se otázkou plnění od tohoto dodavatele podrobně zabýval v bodech 123 až 143 žalobou napadeného rozhodnutí, a soud na jeho závěry plně vešel. Z odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí je totiž zřejmé, že žalovaný pečlivě posoudil zjištěný skutkový stav, kdy zejména zohlednil výpovědi jednatele společnosti Povera V. B. (dále též „svědek V. B.“). Z nich je, ve spojení s vyjádřením žalobce, patrné, že práce měly být prováděny na základě smlouvy o dílo, smluvní podmínky byly dodrženy, práce mělo provádět několik pracovníků subdodavatelské společnosti Xaramonta (dále též „Xaramonta“), a dalších pět až šest živnostníků, jejichž přesné počty nebyly stanoveny. V odůvodnění je podrobně popsán mechanismus realizace daného plnění bez toho, že by bylo zjištěno provedení prací přímo dodavatelem Povera. Žalobce přitom jména pracovníků vykonávajících práce neznal, neevidoval je a nevěděl, jestli se jednalo vždy o stejné osoby. Jeho zaměstnankyně přitom ale měla tyto osoby (pracovníky) proškolit z hlediska ochrany a bezpečnosti práce a proti podpisu jim předat pracovní a ochranné pomůcky. Takové doklady však nebyly dohledány. Žalobce sice předložil jmenný seznam osob, které měly práce provádět, ale bez uvedení

Shodu s prvopisem potvrzuje K. N.

zdroje, od kterého byl takový seznam získán. Žalobce přímo identifikoval pouze svědka V. B., tedy jednatele dodavatele Povera.

80. Konkrétní pochybnosti o deklarovaném rozsahu uskutečnění plnění žalovaný blíže rozvedl v bodech 132 a následující žalobou napadeného rozhodnutí, kde shrnul pochybnosti správce daně o množství pracovníků, množství opravených kusů a odpracovaných hodin, nedoložení důkazních prostředků prokazujících tvrzený rozsah s tím, že k odstranění pochybností nepřispěly ani provedené svědecké výpovědi. Přes žalobcem předložené doklady a provedené svědecké výpovědi se tak nepodařilo objasnit počty a identitu osob provádějících práce, jaké konkrétní práce byly kterou konkrétní osobou provedeny, ani to, v jakém množství měly být práce provedeny. Uvedenému nepomohlo ani sdělení svědka V. B., který označil jako osobu jednající za subdodavatele Xaramonta pana V. F. Ten však uvedl, že k jednání za společnost Xaramonta zmocnil jinou osobu (pana P. H.). O této osobě se však jednatel Povera svědek V. B. nezmnínil. Po prověření v evidenci cizinců u Ministerstva práce a sociálních věcí byla většina jmen bez záznamu. Někteří cizinci byli evidovaní jako dělníci a pomocní pracovníci, ale u jiných společností, než u subdodavatele Xaramonta. Nebylo tedy zřejmé, zda tyto osoby vůbec pro žalobce práce vykonávaly, a pokud ano, jako či zaměstnanci.
81. Na výzvu k prokázání skutečností (č. j. 3438440/21/3216-60563-800821), jíž správce daně žalobce vyzval, aby prokázal, že uplatnil nárok na odpočet dle formálních dokladů od společnosti Povera v souladu s § 72 a § 73 z důvodu pochybností zde uvedených (a v žalobou napadeném rozhodnutí vymezených bodech 125 až 138), však žalobce nereagoval. Za tohoto stavu soud považuje za opodstatněný závěr správce daně a žalovaného, že žalobce své důkazní břemeno neunesl a pochybnosti správce daně nevyvrátil, tedy nesplnil (ani) v tomto rozsahu podmínky pro uznání nároku na odpočet dle shora citovaných ustanovení ZDPH.
82. Žalovaný k tomu v odvolacím řízení doplnil daňové řízení o výslech svědka F. H. (bod 151 až 153). Daná svědecká výpověď však k unesení důkazního břemene žalobcem o oprávněnosti nárokovaného odpočtu daně splnění od dodavatele Povera nepřispěla, neboť svědek nebyl schopen se k rozporovanému rozsahu přijaté pracovní síly vyjádřit. Žalovaný ale neopomněl vysvětlit, proč neshledal pro posouzení rozsahu uskutečnění zdanitelného plnění v ekonomické činnosti žalobce za rozhodnou skutečnost, že svědek V. B. (jednatel Povera) do areálu docházel a pracovníky kontroloval, případně řešil s kolegy svědka výkazy směn jednotlivých pracovníků. Bylo tomu tak proto, že (ani) ze svědecké výpovědi svědka V. B. nevyplývalo, v jakém rozsahu měly být předmětné práce žalobcem přijaty, kdy ve vztahu k rozsahu plnění svědek pouze uvedl, že pro žalobce pracovalo asi 20 až 25 cizinců. Tyto pracovníky ale nebylo možné bez dalšího přiřadit k dodavateli Povera, neboť žalobce označil dvě společnosti dodávající cizince. Uvedená svědecká výpověď tedy pouze potvrdila, že nějaké plnění společnost Povera pro žalobce uskutečnila, svědecká výpověď ale nerozptýlila pochyby správce daně o rozsahu tohoto plnění. V podrobnostech soud odkazuje na body 144 až 153 žalobou napadeného rozhodnutí.
83. Soud neshledal opodstatněným ani žalobní tvrzení, že správce daně nedůvodně zpochybňoval žalobcem předložené důkazy vlastními výpočty, a že byl požadavek správce daně, aby si svědkové pamatovali, které konkrétní osoby v rozhodném období v provozovně pracovali, nepřiměřeným. Správce daně totiž unesl své důkazní břemeno, kdy identifikoval vážné a důvodné pochybnosti dle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu. Bylo tak na žalobci, aby prokázal pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost svého účetnictví ve vztahu k tvrzeným nárokovaným plněním od dodavatele Povera. Na Shodu s prvopisem potvrzuje K. N.

výzvu k prokázání skutečností však žalobce nereagoval a důkazní břemeno tak neunesl. Pochybnosti správce daně o způsobu evidence daného obchodního případu správce daně vyjevil právě ve výzvě k prokázání skutečností, přičemž dle ustálené judikatury správních soudů nemusí správce daně prokázat skutečnosti vyvracející věrohodnost předložených evidencí konkrétně (např. rozsudek ze dne 7. 10. 2021 č. j. 1 Afs 445/2020-56). Je pravdou, že svědecké výpovědi ve vztahu k tomuto dodavateli potvrdily, že nějaká plnění vůči žalobci uskutečněna byla. Nebyly jimi však rozptýleny pochybnosti správce daně o rozsahu takového plnění. Pokud žalobce tyto pochyby ani svědeckými výpověďmi nerozptýlil, pak neunesl důkazní břemeno prokázat rozsah uskutečnění zdanitelného plnění od společnosti Povera. Závěry správce daně a žalovaného jsou tak důvodné.

84. Poukaz žalobce na nepřiměřenost požadavků správce daně, aby si svědkové pamatovali konkrétní osoby, soud nepovažuje za nepřiměřený v kontextu zjištěného skutkového stavu. Žalobce měl ostatně možnost prokázat uskutečnění zdanitelného plnění v daném rozsahu jinými důkazními prostředky, což však neučinil. Správce daně při tom nerozporoval, že by dodavatel žalobce společnost Povera, resp. jeho subdodavatel, nemohl službu poskytnout prostřednictvím fyzických osob. Požadavek správce daně, aby žalobce prokázal rozsah uskutečnění zdanitelného plnění od dodavatele Povera, soud shledal opodstatněným, a to se žalobci nezdařilo. Žalobce tak nebyl schopen relevantně zpochybnit výpočty správce daně, jimiž dovozoval rozsah uskutečnění zdanitelného plnění od dodavatele žalobce a jeho subdodavatele.
85. Žalobce se rovněž mylí, pokud nepovažuje pro zjištění rozsahu poskytnutého plnění za významné, jaké práce konkrétní osoby, ve kterých dnech a v jakém množství kusů či hodinách tyto práce uskutečnily, neboť je opak je pravdou. Soud opětovně uvádí, že žalobce stíhá povinnost k tvrzení a povinnost důkazní, kterému ovšem nedostál.
86. Námitky nejsou důvodné.
87. Důvodem pro zrušení žalobou napadeného rozhodnutí se nestala ani obecná tvrzení žalobce o porušení zásad správy daní a jeho ústavně zaručených práv. Žalobce netvrdí, jak konkrétně správce daně a žalovaný do jeho zásadami chráněných práv zasáhli. Soud sám z obecného hlediska porušení zásady legality, zásady ochrany práv a šetření práv daňového subjektu, zásady rovnosti, vstřícnosti a zásady hospodárnosti nenalezl. Nahlížeje ze stejného (obecného) úhlu soud nespátřil v postupu správce daně a žalovaného ani zásah do ústavně zaručených práv žalobce.
88. Pro úplnost soud uvádí, že stejně jako žalovaný neshledal důvod pro opětovný výslech jednatele dodavatele Kalkwerke svědka M. CH., ani pro připojení daňového spisu tohoto dodavatele. Je tomu tak proto, že bývalý jednatel dodavatele Kalkwerke svědek M. CH. byl v daňovém řízení opakovaně vyslechnut, aniž by jeho výpovědi odstranily zjištění o existenci nestandardních skutečností v daném obchodním případě žalobce. Za přínos pro objasnění skutkového stavu soud nepovažuje ani vyžádání a provedení důkazu daňovým spisem tohoto dodavatele. Stěžejní zjištění vyplývají z veřejně dostupných zdrojů anebo jsou mezi účastníky nesporná, dokazování spisem Kalkwerke se tak jeví nadbytečným.
89. V podrobnostech soud odkazuje na rozsáhlé odůvodnění rozhodnutí žalovaného, které v plném rozsahu zodpovídá svou povahou obdobné odvolací námitky, a neshledává účelným vyčerpávající argumentaci žalovaného opakovat. Pro úplnost soud uvádí, že k obdobným závěrům dospěl Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 25. 4. 2024, č. j. 2 Afs 229/2022-43.

Shodu s prvopisem potvrzuje K. N.

V. Závěr a náklady řízení

90. Soud proto žalobu jako nedůvodnou podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
91. Výrok o nákladech řízení je odůvodněn ustanovením § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobce nebyl ve sporu úspěšný, žalovanému správnímu orgánu, který měl úspěch, však důvodně vynaložené náklady řízení nevznikly.

Poučení:

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

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.

Praha 25. září 2024

JUDr. Ivanka Havlíková v. r.
předsedkyně senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje K. N.