



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Mgr. Gabriely Bašné a soudkyň JUDr. Evy Pechové a Mgr. Martiny Weissové ve věci

žalobce: **OR-IT solutions s.r.o.**, IČO 24194085
sídlem Pod višňovkou 1662/21, 140 00 Praha 4
zastoupený společností Rambousek a partner a.s., IČO
64829391
proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
se sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 6. 9. 2017, č. j. 38678/17/5300-22443-702189,

takto:

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

Odůvodnění:

I. Základ sporu

1. Žalobce se podanou žalobou domáhal přezkoumání a zrušení v záhlaví uvedeného rozhodnutí, kterým žalovaný zamítl odvolání žalobce a potvrdil rozhodnutí Finančního úřadu pro hlavní město Prahu (dále jen „správce daně“) ze dne 22. 2. 2016, č. j. 1087449/16/2004-52524-110582 (dále jen „platební výměr“), kterým byl vyměřen na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období září 2014 nadměrný odpočet ve výši 13 598 Kč.
2. Žalobce u správce daně uplatnil nárok na odpočet daně ve smyslu § 72 a násl. zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění rozhodném (dále jen „ZDPH“). Správce daně a ani žalovaný žalobcem nárokováný odpočet daně ve výši 128 940 Kč z titulu pořízení osobního automobilu neuznali, neboť dospěli k závěru, že žalobce věděl nebo vědět mohl a měl, že se účastní podvodu ve vztahu k dani z přidané hodnoty.

II.

Obsah žaloby, vyjádření žalovaného a repliky žalobce

3. Žalobce v žalobě tvrdil, že potřeboval k výkonu své činnosti osobní automobil. Jelikož se v problematice koupě automobilů neorientoval, pověřil za tímto účelem odborníka, s nímž uzavřel mandátní smlouvu. Žalobce netušil, že i osobní automobily mohou být komoditou, kterou lze využít k daňovým podvodům. Jednalo se pro něj o zcela marginální záležitost; v roce 2014 nadto nebylo obecně známo, že se plátce může nevědomky zapojit do podvodného řetězce v rámci jakékoliv komodity.
4. Žalobce namítal, že s ním nebyla projednána zpráva o daňové kontrole. Uvedl, že správce daně odmítal pokračovat v projednání zprávy a odkazoval ho s připomínkami na odvolání. Připomínky žalobce byly zjevně oprávněné, jelikož žalovaný musel dokazování doplňovat. Ovšem tímto postupem byla porušena metoda dvojinstančnosti řízení. Žalobce vysvětlil, že doplnit nepožadoval výsledek kontrolního zjištění, nýbrž zprávu o daňové kontrole dle § 86 odst. 2 písm. b) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění rozhodném (dále jen „daňový řád“). Toto právo mu však bylo upřeno. Dodal, že žalovaný slučuje dva rozdílné právní instituty, a to seznámení s výsledkem kontrolního zjištění a projednání zprávy o daňové kontrole; rozlišením těchto institutů se zabývá Ústavní soud v nálezu ze dne 27. 8. 2001, sp. zn. IV. ÚS 121/01. Poukázal rovněž na rozdíly vyplývající z § 88 a § 86 daňového řádu. Shrnul, že seznámení s výsledkem kontrolního zjištění sice proběhlo korektně, ale žalobce byl zkrácen na svých subjektivních právech, když s ním nebyla projednána zpráva o daňové kontrole a nemohl navrhnout další důkazy.
5. Žalobce dále namítal neunesení důkazního břemene v případě vědomostního testu. Uvedl, že podle judikatury SDEU (rozsudky SDEU ve věci C-324/11, ve spojené věci C-80/11 a C-142/11, ve věci C-273/11, ve věci C-285/11 či ve spojené věci C-642/11 a C-643/11) leží důkazní břemeno na správci daně, resp. na žalovaném. Nárok na odpočet lze odeprít pouze tehdy, pokud správce daně prokáže, že daňový subjekt měl a mohl vědět o daňovém podvodu. Přičemž správní orgány za dostačující kritéria pro ověření nezapojení se do podvodného řetězce označily ověření dodavatele v obchodním rejstříku, v insolvenčním rejstříku a v seznamu nespolehlivých plátců daňovým subjektem; což za situace, kdy obchodní partner nevykazuje známky nestandardního chování a nejsou u něj žádné pochybnosti, lze považovat za dostačující. Žalobce namítal, že žalovaný neodůvodnil, proč

postupoval v rozporu s § 8 odst. 2 daňového řádu a proč po žalobci požadoval předložení dalších důkazů. Žalobce se po celou dobu choval standardně a nelze mu dávat k tíži, že se plně nevěnoval detailnímu prověřování jednoho marginálního případu a věnoval se místo toho svému podnikání. Dodal, že i kdyby provedl prověření v maximální možné míře, nebyl by schopen rozpoznat, že se jedná o podvodný řetězec. Připomněl, že se jedná o zdaňovací období roku 2014, kdy povědomost o daňových podvodech nebyla a přijatá opatření byla obvyklá tehdejší době.

6. Žalobce dále rozporoval jednotlivé objektivní skutečnosti. K rozdílu dat na daňovém dokladu a v evidenci vozidel uvedl, že si ho nevšiml, protože se jednalo o ojedinělou transakci; rozdíl tří dnů ve shodném zdaňovacím období je nadto nezaznamenatelný. Uvedl, že buď mohlo dojít k pochybení při vystavení daňového dokladu, nebo osobní automobil ještě nebyl předán a žalobce ekonomické vlastnictví nabyt až 15. 9. 2014. Pokud jde o nesoulad dat týkající se plných mocí, žalobce konstatoval, že se opět jedná o odstup jednoho dne, který nebyl schopen zaregistrovat, natož mu přikládat důležitost. Navíc ani žalovaný neuvedl, jak se žalobce mohl o těchto zplnomocněních dozvědět. Co se týče provedení technické prohlídky, žalobce zopakoval, že ekonomické vlastnictví nabyt až dne 15. 9. 2014; rozdíl tří dnů si tehdy nevšiml, takže se k němu nemůže vyjádřit ani po třech letech. Upozornil, že je běžné, že se technická prohlídka provádí na budoucího majitele, takže je možné, že dne 11. 9. 2014 proběhla technická prohlídka ještě za držení automobilu předchozím vlastníkem, který jej následně převedl na společnost CARWELT s.r.o. a ta na žalobce, ovšem ten mu byl předán až dne 15. 9. 2014. Zdůraznil, že se jedná o rozpor v řádu dnů a žalobce o těchto transakcích nemohl mít ani tušení. Pokud jde o částečné uhrazení zálohou ve výši 443 400 Kč, žalobce uvedl, že je logické, že zaplatil částku tři dny poté, co byl vystaven daňový doklad, jedná se o běžnou obchodní praxi. Poukázal na to, že platba proběhla přes bankovní účet, tudíž byla průkazná. Žalobce dále konstatoval, že pověřil Bc. H. nákupem vozu a nezkoumal, zda ten si opisoval cenu v prodejně či mu byla nabídnuta jiným způsobem. Žalobce nemohl tento rozpor detekovat, neboť vyšel najevo až při svědecké výpovědi, tedy několik roků poté. Dodal, že vzhledem k času mezi nákupem a prováděnou svědeckou výpovědí si svědek nemůže přesně u každého vozidla pamatovat jeho minulost, takže tuto drobnou nepřesnost nelze vyhodnotit jako rozpor mezi výpovědí a skutečností. Pokud jde o fakturaci služeb souvisejících s dovozem vozidla a jeho uvedením do provozu společností CARWELT s.r.o., žalobce uvedl, že neměl povinnost předkládat žádné důkazy, protože důkazní břemeno leží na žalovaném. Rovněž uvedl, že neví, proč by mu měl jeho dodavatel ještě zvlášť účtovat služby, které byly obsaženy v ceně kupovaného osobního automobilu. K absenci písemné obchodní smlouvy k obchodní spolupráci žalobce a společnosti CARWELT s.r.o. žalobce konstatoval, že od společnosti CARWELT s.r.o. zakoupil osobní automobil a na to byl řádně vystaven daňový doklad. V podnikatelských vztazích není obvyklé, aby se sepisovaly ještě další smlouvy, když daňový doklad obsahuje veškeré náležitosti. Namítal, že žalovaný nedoložil, že se jedná o neobvyklou. Žalobce nesouhlasil ani s tím, že by neověřil svého dodavatele. Uvedl, že 50% obchodních korporací nezakládá žádné údaje do obchodního rejstříku a 80% korporací nemá založeny ve Sběrce listin všechny listiny. Ze zcela obvyklých skutečností nelze dovozovat vědomost žalobce o zapojení se do daňového podvodu.
7. Žalobce shrnul, že žalovaný neunesl své důkazní břemeno. Žalobce totiž nemohl některé skutečnosti kladené mu k tíži ani tušit a některé byly zcela obvyklé a v souladu se zákonem. Uvedl, že jedinou indicií mohl být nesoulad data zápisu do evidence motorových vozidel a uskutečnění zdanitelného plnění na daňovém dokladu. Žalobci však rozdíl tří dní

Shodu s prvopisem potvrzuje S. K.

zcela unikl, protože se jednalo o stejné zdaňovací období a nebyl by tak ani důvod tuto nesrovnalost řešit. Navíc se mohlo jednat o nabyté ekonomického vlastnictví z hlediska DPH, které se od soukromého vlastnictví liší. Žalovaný však tuto možnost nezkoumal, ani se jí nezabýval. Žalobce uzavřel, že nemohl vědět o tom, že se v předchozím obchodním řetězci stal podvod, a žalovaný nepřinesl žádný důkaz, který by toto prokázal.

8. Žalobce navrhl, aby soud zrušil žalobou napadené rozhodnutí.
9. Žalovaný ve vyjádření k žalobě ze dne 1. 3. 2018 setrval na tom, že v daném případě bylo postupováno zcela v souladu se zákonem. K žalobní námitce týkající se neprojednání zprávy o daňové kontrole odkázal na body [60] až [64] odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí. Vysvětlil, že daňová kontrola se rozpadá do několika samostatných fází. První fází je seznámení daňového subjektu s výsledkem kontrolního zjištění, druhou fází je vyjádření daňového subjektu k výsledku kontrolního zjištění (tato část je fakultativní; záleží pouze na procesní aktivitě daňového subjektu) a třetí, konečnou fází je podepsání zprávy o daňové kontrole s daňovým subjektem. Vzhledem k tomu, že žalobce správci daně nepředložil žádné vyjádření k výsledku kontrolního zjištění, platilo, že kontrolní zjištění, s nímž byl žalobce seznámen, je konečným výsledkem daňové kontroly. Dodal, že žalobcem odkazovaný § 86 odst. 2 písm. b) daňového řádu upravuje jinou fázi daňové kontroly, a sice samotný průběh, v němž jsou shromažďovány důkazní prostředky. Zdůraznil, že při projednání a podpisu zprávy o daňové kontrole je daňový subjekt oprávněn podávat pouze námitky proti „zbylým částem“ zprávy o daňové kontrole, např. proti úplnosti odkazů na protokoly a úředním záznamům, nikoliv proti výsledku kontrolního zjištění. Nesouhlasil s tím, že by doplněním dokazování byla porušena zásada dvojinstančnosti; naopak se jednalo o zákonem předvídaný postup v § 115 daňového řádu.
10. Žalovaný odmítl rovněž žalobní námitku týkající se důkazního břemene v případě vědomostního testu. Konstatoval, že tím, že prokázal existenci daňového podvodu i existenci okolností svědčících o tom, že žalobce mohl a měl vědět o své účasti na daňovém podvodu, byla splněna důkazní povinnost správce daně, potažmo žalovaného. Tím došlo k přenesení důkazního břemene na žalobce. Zdůraznil, že kdyby si žalobce svého obchodního partnera ověřil v obchodním rejstříku, zjistil by, že sídlí na virtuálním sídle a nezveřejňuje své účetní závěrky, což mělo být varovným signálem. Shodně lze za nestandardní považovat absenci jakékoliv smluvní dokumentace, a to právě i s ohledem na skutečnost, že se nejednalo o běžný obchodní styk žalobce, s nímž by měl zkušenosti a který by byl uskutečňován s prověřeným obchodním partnerem. Odmítl rovněž argumentaci žalobce, že v roce 2014 byla povědomost o daňových podvodech minimální. Žalovaný poté odkázal na vypořádání námitek týkajících se jednotlivých důkazů v daném případě, které provedl v bodech [70] až [77] žalobou napadeného rozhodnutí. Dodal, že žalobce v průběhu celého řízení argumenty a důkazy žalovaného odbývá toliko nepodloženými a vágními tvrzeními, aniž by předložil jediný důkazní prostředek, k čemuž byl v průběhu daňové kontroly k doložení svých tvrzení a dále po přenesení důkazního břemene povinen.
11. Žalovaný navrhl, aby soud nedůvodnou žalobu zamítl.
12. Žalobce v replice ze dne 20. 3. 2018 uvedl, že § 86 odst. 2 daňového řádu umožňuje předkládat a navrhopvat důkazy až do ukončení kontroly. Jestliže tedy žalovaný odmítá tyto důkazy již po projednání výsledku kontrolního zjištění, tak se jedná o postup v rozporu se zákonem. Žalobce nesouhlasil ani s názorem žalovaného dohledně důkazního

Shodu s prvopisem potvrzuje S. K.

břemene. Odkázal na rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 8. 2013, č. j. 5 Afs 83/2012-46, ze dne 30. 1. 2018, č. j. 5 Afs 60/2017-60, a ze dne 21. 12. 2016, č. j. 6 Afs 252/2016-35. Dovodil z nich, že body [16] až [31] žalobou napadeného rozhodnutí jsou v rozporu i s judikaturou SDEU. Poukázal taktéž na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2018, č. j. 5 Afs 60/2017-60, a uvedl, že v daném případě žalovaný daňový podvod popsal toliko jako domněnku, že patrně nebyla odvedena daň, když se mu nepodařilo některé předchozí články obchodního řetězce kontaktovat. Žalovaný však nebyl schopen určit, zda vůbec došlo v řetězci ke zkrácení daně, natož aby popsal daňový podvod a určil spojitost s žalobcem. Důkazy žalovaného o tom, že žalobce věděl o zapojení do podvodného řetězce, označil za nedostatečné.

13. Žalovaný reagoval vyjádřením ze dne 25. 7. 2018, neboť s právním názorem žalobce uvedeným v replice nesouhlasil. Uvedl, že názor, že důkazní břemeno ve vztahu k opatřením, která žalobce přijal k zabránění jeho účasti na podvodu na dani z přidané hodnoty, spočívalo výhradně na žalobci, je podpořen nejen judikaturou zmíněnou v žalobou napadeném rozhodnutí, nýbrž jej lze dovodit i z žalobcem citovaného rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 8. 2013, č. j. 5 Afs 83/2012-46, resp. rozsudků JET GROUP a VYRTYCH. Odmítl, že by po žalobci požadoval, aby prokazoval, co nelze ovlivnit; úvaha žalobce, že nebyl vůbec povinen prokazovat, jaká opatření přijal k zamezení účasti na daňovém podvodu, je však zcela lichá. Nesouhlasil ani s tvrzením žalobce, že žalovaný nebyl schopen určit, zda došlo v řetězci ke zkrácení daně, nepopsal daňový podvod a tento ani s určitostí nespojil s žalobcem. Uvedl, že tato pouze obecná tvrzení žalobce jsou v přímém rozporu s obsahem žalobou napadeného rozhodnutí, v němž žalovaný všechny zjištěné skutečnosti řádně popsal a vyvodil z nich adekvátní závěry, na jejichž správnosti trvá. Dále podrobně vysvětlil právní rámec daňových podvodů, resp. podvodů na dani z přidané hodnoty.
14. Žalobce reagoval svým podáním ze dne 10. 12. 2018, ve kterém zdůraznil, že se nezabývá obchodem s osobními automobily, a proto podle judikatury kritéria na opatření, kterými měl zjišťovat eventuální zapojení do daňového podvodu, jsou mnohem nižší intenzity, než pokud by se v této oblasti běžně pohyboval. S odkazy na judikaturu Nejvyššího správního soudu setrval na tom, že přenos důkazního břemene na žalobce ze žalovaného nemohl nastat. Zopakoval, že žalovaný ani neprokázal chybějící daň, přičemž ani tento samotný fakt by nepostačoval k prokázání, že se jednalo o daňový podvod. Shrnul, že žalovaný neprokázal, že se jedná o podvodný řetězec. Všechny důkazy, které žalovaný předložil, svědčí o reálném životě a rozhodně se nejedná o indicie, které by prokazovaly vědomou účast žalobce na podvodu.

III.

Obsah správního spisu

15. Ze správního spisu vyplynulo, že žalobce podal přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období září 2014, ve kterém deklaroval nadměrný odpočet ve výši 141 888 Kč. Spolu s přiznáním k DPH žalobce podal rovněž Vysvětlení k nadměrnému odpočtu, v němž uvedl, že v září 2014 pořídil mj. automobil X (dále jen „osobní automobil“), přičemž vykázaný nadměrný odpočet je právě z důvodu pořízení tohoto majetku; doložil taktéž opis příslušné faktury č. 2014080.
16. Správce daně vydal dne 19. 11. 2014 výzvu k odstranění pochybností. Žalobce na výzvu reagoval podáním ze dne 25. 11. 2014. Následně správce daně žalobci zaslal Sdělení

výsledku postupu k odstranění pochybností ze dne 31. 12. 2014 spolu s příslušným úředním záznamem ze dne 31. 12. 2014. Žalobce v návaznosti na toto sdělení navrhl pokračování v dokazování. Správce daně shledal důvody k pokračování v dokazování a dne 1. 2. 2015 zahájil daňovou kontrolu, jejímž předmětem byla daň z přidané hodnoty za zdaňovací období září 2014. Správce daně žalobci zaslal Sdělení výsledku kontrolního zjištění ze dne 30. 12. 2015; následně se dne 20. 1. 2016 konalo ústní jednání ve věci této písemnosti.

17. Ze Zprávy o daňové kontrole vyplývá, že správce daně neuznal žalobcem nárokováný odpočet daně z titulu pořízení osobního automobilu, resp. z daňového dokladu č. 2014080 vystaveného jménem CARWELT s.r.o. Správce daně tak dospěl k závěru, že žalobci nárok na odpočet daně ve výši 128 940 Kč nenáleží. Ve Zprávě je dále uvedeno, že tato byla projednána s žalobcem dne 15. 2. 2016. Ve správním spise je založen rovněž protokol o příslušném ústním jednání, který však žalobce odmítl podepsat z důvodu, že navrhoval další důkazy, na což měl ve smyslu § 86 daňového řádu právo, a správce daně se těmito důkazy nehodlal zabývat a odkázal žalobce na odvolací řízení, čímž porušil zásadu dvojinstančnosti; žalobce rovněž uvedl, že správce daně odmítal odpovědět na jeho otázky. Žalobce nepovažoval toto ústní jednání za projednání Zprávy o daňové kontrole. Správce daně v protokolu o ústním jednání naopak uvedl, že žalobce navrhl provést jeden konkrétní důkaz, a to zjišťování, zda ve fakturačním řetězci existuje nespolehlivý plátc. Správce daně odkázal na vypořádání tohoto návrhu ve Zprávě o daňové kontrole; měl taktéž za to, že na otázky žalobce bylo reagováno a sděleno vše k věci. Správce daně měl za to, že Zpráva o daňové kontrole projednána byla.
18. Správce daně poté vydal platební výměr, proti kterému se žalobce bránil odvoláním ze dne 20. 3. 2016. Žalovaný přezkoumal odvolací spis a dospěl k závěru, že byl neúplný a proto uložil správci daně předložený odvolací spis v příslušném směru doplnit. Správce daně doplnil odvolací řízení podáním ze dne 20. 4. 2017. Žalovaný poté žalobce seznámil se zjištěnými skutečnostmi a vyzval jej k vyjádření se, na což žalobce reagoval svým podáním ze dne 18. 8. 2017.
19. Žalovaný následně zamítl odvolání žalobce proti platebnímu výměru žalobou napadeným rozhodnutím. V odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí konstatoval, že dospěl k závěru, že prověřovaná obchodní transakce žalobce byla zasažena podvodem na DPH. Podle názoru žalovaného byly v průběhu řízení nalezeny objektivní skutečnosti ve smyslu judikatury SDEU, které prokazují, že žalobce mohl a měl vědět, že přijatá zdanitelná plnění jsou součástí daňového podvodu na DPH. Žalovaný se proto ztotožnil se správcem daně v otázce neuznání nároku na odpočet daně podle § 72 ZDPH. Uvedl, že pojmem podvod se označují situace, v nichž jeden z účastníků neodvede státní pokladně vybranou daň a další si ji odečte, a to za účelem získání zvýhodnění, které je v rozporu s účelem směrnice Rady č. 2006/112/ES, neboť uskutečněné operace neodpovídají běžným obchodním podmínkám. Shrnul, že jím bylo zkoumáno, zda 1) existuje podvodný řetězec subjektů a chybějící daň ve smyslu judikatury SDEU; 2) existují objektivní okolnosti svědčící o vědomosti žalobce o podvodném jednání; 3) byla žalobcem přijata veškerá opatření, která po něm mohou být s ohledem na konkrétní okolnosti případu rozumně vyžadována, aby tak zajistil svou neúčast na daňovém podvodu.
20. Žalovaný mj. v odůvodnění uvedl, že ze spisového materiálu je patrné, že byl zjištěn dodavatelsko-odběratelský řetězec, v němž mělo dojít k postupnému dodání předmětného osobního automobilu mezi společnostmi ATD Europe s.r.o. – LAYMOORE s.r.o. –

STYLE CAR s.r.o. – CARWELT s.r.o. – žalobce. Podrobně rozebral (viz body [42] až [49] odůvodnění), v jakých skutkových okolnostech podvodné jednání spočívalo. Poté konstatoval, že stran transakcí mezi článkem obchodního řetězce a žalobcem byly zjištěny objektivní okolnosti, které ve svém komplexu vytvářejí soubor nepřímých důkazů, z něhož vyplývá, že žalobce mohl a měl vědět, že je účasten podvodného jednání na DPH, a to:

- osobní automobil byl registrován v databázi evidence vozidel na žalobce již k datu 12. 9. 2014, přičemž daňový doklad č. 2014080, na základě kterého žalobce uplatňuje nárok na odpočet daně, uvádí datum uskutečnění zdanitelného plnění až den 15. 9. 2014;
- žalobce zmocnil Ing. Z. A., který zatupoval společnost CARWELT s.r.o., k veškerým úkonům souvisejícím se zaregistrováním osobního automobilu ještě před zakoupením osobního automobilu od společnosti CARWELT s.r.o., nadto v době, kdy ani společnost CARWELT s.r.o. neměla být dle předložených důkazních prostředků vlastníkem osobního automobilu; přitom ten samý den (11. 9. 2014) podal Ing. Z. A. i žádost o schválení technické způsobilosti osobního automobilu;
- dne 11. 9. 2014 byla u osobního automobilu provedena technická prohlídka, přičemž dle protokolů byl jako provozovatel uveden žalobce a jako žadatel společnost CARWELT s.r.o., tedy osoby, které v té době nebyly jeho majiteli a podle předložených důkazních prostředků tento osobní automobil neměly k dispozici; dle předávacího protokolu měla společnost CARWELT s.r.o. osobní automobil převzít až dne 12. 9. 2014, žalobce jej měl pořídit dle předloženého daňového dokladu až dne 15. 9. 2014;
- v průběhu daňové kontroly se správci daně nepodařilo zjistit původ osobního automobilu, od koho a kdy společnost ATD Europe s.r.o., stojící na počátku doposud zjištěného řetězce, osobní automobil pořídila, tedy kdo měl být vlastníkem osobního automobilu v době provedení technické prohlídky dne 11. 9. 2014;
- dle předložených důkazních prostředků byl osobní automobil částečně uhrazen zálohou ve výši 443 400 Kč, přičemž z bankovního účtu žalobce je tato platba odepsána dne 18. 9. 2014; žalobcem předložený daňový doklad, na základě kterého uplatňoval nárok na odpočet daně, ale byl vystaven již dne 15. 9. 2014, tedy před odepsáním předmětné platby z účtu žalobce, a je na něm uveden odpočet přijaté kauce ve výši 443 400 Kč, která nebyla v době vystavení daňového dokladu ještě uhrazena;
- žalobce tvrdil, že Bc. H. (údajně pracující pro žalobce na základě mandátní smlouvy) dle vlastního uvážení a zkušeností procházel nabídky různých prodejců a na základě tohoto zjištění vybral konkrétní autosalon s nejlepší nabídkou, přičemž u vybraného prodejce CARWELT s.r.o. si pak opsal specifikaci osobního automobilu s tím, že nabízená cena byla uvedena přímo u vozu v prodejně, a proto ji nebylo potřeba nijak dále předběžně potvrzovat; tvrzení žalobce je však v rozporu se skutečnostmi zjištěnými správcem daně při místním šetření u CARWELT s.r.o., neboť ten zjistil, že společnost CARWELT s.r.o. nemá a neměla k dispozici prodejnu či autosalon s vystavenými vozidly nabízenými k prodeji;

Shodu s prvopisem potvrzuje S. K.

- společnost CARWELT s.r.o. na stránkách www.carwelt.cz nabízí „dovoz a registrace – všechny právní úkony spojené s dovozem vozidla a jeho uvedením do provozu (vystavení Technického průkazu, STK, emise, evidenční prohlídka atd.) provádíme za pevně stanovenou a příznivou cenu“; žalobce však v průběhu řízení nepředložil žádný daňový doklad, ze kterého by vyplývalo, že společnost CARWELT s.r.o. tyto služby žalobci vyfakturovala, přičemž v této souvislosti zmocnil k jeho zaregistrování třetí osobu Ing. Z. A.; z předloženého účetního deníku žalobce je rovněž zřejmé, že i poskytnuté související službě se zaregistrováním osobního automobilu nebylo účtováno;
- k obchodní spolupráci společnosti CARWELT s.r.o. a žalobce nebyla doložena žádná písemná obchodní smlouva;
- společnost CARWELT s.r.o. vznikla 16. 7. 2012 a účetní závěrky za roky 2012 a 2013 založila do Sbírky listin dne 3. 12. 2014, tedy po uskutečnění předmětné obchodní transakce.

21. Žalovaný měl za to, že bylo nalezeno dostatečné množství důkazních prostředků dokládajících existenci objektivních okolností svědčících o tom, že žalobce mohl a měl vědět, že je součástí podvodného jednání. Zabýval se proto dále otázkou, zda žalobce přijal veškerá rozumná opatření. Konstatoval, že žalobce nepřijal vůbec žádná opatření, která by bylo možné od něj v takové situaci rozumně vyžadovat k zabránění své účasti na daňovém podvodu. Uvedl, že žalobce nebyl obezřetný a opatrný v obchodním vztahu s dodavatelem CARWELT s.r.o. a nemohl být v dobré víře. Žalobce ignoroval výše uvedené objektivních skutečnosti, které mu byly známy a které ve vzájemných souvislostech měly vyvolat pochybnosti o standardnosti předmětné obchodní transakce. Žalobce si neověřoval svého dodavatele. Kdyby přijal příslušná opatření, zjistil by, že sídlo společnosti CARWELT s.r.o. je na adrese, kde má sídlo více jak 1 000 dalších společností, a že od doby svého vzniku (do doby uskutečnění předmětné transakce) ve Sbírce listin nezveřejnila žádné informace o své podnikatelské činnosti. Rovněž měl trvat na vyhotovení podrobné písemné smlouvy k předmětné obchodní transakci, ve které by bylo upraveno například zajištění závazku či záruka za vady zboží atd. Žalovaný proto konstatoval, že ačkoliv žalobce naplnil všechny hmotněprávní podmínky pro uplatnění nároku na odpočet daně z plnění přijatého od společnosti CARWELT s.r.o., tento nárok mu žalovaný odepřel v souladu s judikaturou SDEU v důsledku prokázání účasti žalobce na podvodném jednání. Uvedl, že tyto skutečnosti, byť každá sama o sobě není nezákonná, ve svém souhrnu tvoří logický a ucelený soubor vzájemně se doplňujících a na sebe navazujících nepřímých důkazů, které prokazují skutečnost, že žalobce věděl či minimálně vědět mohl o své účasti na podvodném jednání za účelem získání výhody v systému fungování daně z přidané hodnoty. Dodal, že žalobce se nemůže dovolávat dobré víry, neboť nepřijal v zájmu minimalizace podnikatelského rizika dostatečně přiměřená opatření, aby vyloučil objektivní pochybnosti o způsobu realizace deklarované dodávky osobního automobilu od dodavatele CARWELT s.r.o.
22. Žalovaný odmítl námitku žalobce, že s ním správce daně neprojednal zprávu o daňové kontrole způsobem popsáným v nálezů Ústavního soudu ze dne 27. 8. 2001, sp. zn. IV. ÚS 120/01. Uvedl, že ze správního spisu vyplývá, že žalobce byl s výsledkem kontrolního zjištění seznámen, žalobci byla dána možnost se k výsledku kontrolního zjištění vyjádřit a navrhnout jeho doplnění. Dodal, že podat vyjádření k výsledkům kontrolního zjištění je právem žalobce, přičemž žalobce tohoto svého práva nevyužil. Kontrolní zjištění tak bylo

konečným výsledkem daňové kontroly. Uvedl dále, že v žalobcem odkazovaném nálezu Ústavního soudu se jednalo o zcela odlišnou situaci od nynějšího případu. Pokud jde o žalobcem odkazovaný rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 10. 2. 2011, č. j. 10 Af 89/2010-38, odkázal žalovaný na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 9. 2012, č. j. 7 Afs 20/2012-41.

23. Žalovaný nesouhlasil ani s tím, že by byl platební výměr nepřezkoumatelný. Přisvědčil sice žalobci, že ze strany správce daně nebylo dostatečně zkoumáno, zda předmětná obchodní transakce naplňuje znaky podvodného jednání na DPH a zda je tedy žalobcem nárokováný odpočet možné odmítnout v souladu s judikaturou SDEU, zejm. s ohledem na rozhodnutí C-439/04 Alex Kittel. Měl však za to, že pochybení správce daně bylo napraveno v rámci odvolacího řízení ve smyslu § 115 odst. 1 daňového řádu. Uvedl dále, že existenci chybějící daně se dostatečně zabýval a v souladu se závěry SDEU i Nejvyššího správního soudu má za to, že existence chybějící daně, potažmo podvodného jednání, byla prokázána. Dodal, že v předmětné věci nebyla zpochybňována fakticita uskutečnění plnění ani cena plnění, ale skutečnost, že předmětné plnění bylo zasaženo podvodem, přičemž žalobce o tom vědět mohl a měl a neučinil taková opatření, aby své účasti v tomto podvodném jednání zabránil.
24. Za nedůvodnou považoval rovněž námitku, že nebylo postaveno najisto, že daňová povinnost stíhá právě žalobce. Uvedl, v daném případě bylo prokázáno, že přijatelné plnění bylo součástí daňového podvodu, kterého se žalobce účastnil. Za okolností, že o této skutečnosti žalobce na základě objektivních okolností vědět mohl a měl a neučinil taková opatření, aby se vyhnul účasti na podvodném jednání, nevznikl žalobci nárok na odpočet daně. Zdůraznil, že tvrzení žalobce, že si ověřoval své dodavatele, je v rozporu s jeho skutečným jednáním. Kdyby tak učinil, musel by totiž zjistit, že sídlo dodavatele CARWELT s.r.o. je na adrese, kde má sídlo více jak 1 000 dalších společností, a to, že tento dodavatel nezveřejnil do doby uskutečnění předmětné transakce ve Sbírce listin žádné informace o své podnikatelské činnosti.
25. Žalovaný nesouhlasil ani s námitkou neunesení důkazního břemene. Konstatoval, že tím, že prokázal existenci daňového podvodu, ale i existenci okolností svědčících o tom, že žalobce mohl a měl vědět o své účasti na daňovém podvodu, byla splněna důkazní povinnost správních orgánů. Došlo tak k přenesení důkazní povinnosti na žalobce. Ten však své důkazní povinnosti nedostál, když neprokázal přijetí opatření, jež mohou být po něm rozumně požadována k tomu, aby své účasti na podvodu zabránil. Žalovaný zopakoval jednotlivá objektivní kritéria, vypořádal se s námitkami žalobce a setrval na tom, že bylo zjištěno dostatečné množství objektivních okolností, které ve svém komplexu vytvářejí soubor nepřímých důkazů, kterými bylo prokázáno, že žalobce věděl nebo měl vědět, že je účasten podvodného jednání na DPH.

IV.

Posouzení žaloby

26. Soud ve věci rozhodl bez nařízení jednání podle § 51 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“), neboť žalobce i žalovaný s tímto postupem souhlasili.
27. Na základě podané žaloby přezkoumal Městský soud v Praze napadené rozhodnutí, jakož i řízení, které jeho vydání předcházelo, a to v mezích žalobcem uplatněných žalobních

bodů, přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 s. ř. s.).

28. Žaloba není důvodná.

29. Při posouzení věci soud vyšel z následující právní úpravy:

30. Podle § 86 odst. 2 písm. b) daňového řádu „[d]aňový subjekt, u něhož je prováděna daňová kontrola, má právo předkládat v průběhu daňové kontroly důkazní prostředky nebo navrhnout provedení důkazních prostředků, které on sám nemá k dispozici.“

31. Podle § 88 odst. 1 daňového řádu „[o] zahájení, průběhu a ukončení daňové kontroly sepíše správce daně zprávu o daňové kontrole, která obsahuje výsledek kontrolního zjištění, včetně hodnocení důkazů zjištěných v průběhu daňové kontroly, a odkaz na protokoly nebo úřední záznamy o a) zahájení daňové kontroly podepsaný úřední osobou a daňovým subjektem, b) jednáních vedených v průběhu daňové kontroly, c) skutečnostech zjištěných správcem daně mimo jednání, d) seznámení daňového subjektu s výsledkem kontrolního zjištění, e) vyjádření daňového subjektu obsahující tvrzení, návrhy nebo výhrady daňového subjektu k výsledku kontrolního zjištění, f) stanovisku správce daně k jednotlivým tvrzením, návrhům nebo výhradám daňového subjektu.“

32. Podle § 88 odst. 2 daňového řádu „[s]právce daně seznámí daňový subjekt s výsledkem kontrolního zjištění, včetně hodnocení dosud zjištěných důkazů, a předloží mu jej k vyjádření.“

33. Podle § 88 odst. 3 daňového řádu „[n]a žádost daňového subjektu stanoví správce daně přiměřenou lhůtu, ve které se může daňový subjekt vyjádřit k výsledku kontrolního zjištění a navrhnout jeho doplnění. Nedojde-li na základě tohoto vyjádření ke změně výsledku kontrolního zjištění, nelze již v rámci projednání zprávy o daňové kontrole navrhnout jeho další doplnění.“

34. Podle § 88 odst. 4 daňového řádu „[z]právu o daňové kontrole podepisuje kontrolovaný daňový subjekt a úřední osoba. Správce daně po podpisu předá stejnopis zprávy o daňové kontrole kontrolovanému daňovému subjektu. Podpisem zprávy o daňové kontrole je ukončeno její projednání, zpráva o daňové kontrole se považuje za oznámenou a současně je ukončena daňová kontrola.“

35. Podle § 72 odst. 1 ZDPH „[p]látce 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. 8 písm. a), b), d) a e) a v § 14 odst. 5.“

36. Podle § 73 odst. 1 ZDPH „[p]ro 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 pořízení 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. 3 až 5, daň přiznat a mít daňový doklad, d) při odpočtu daně při

Shodu s prvopisem potvrzuje S. K.

dovozu zboží, není-li plátce povinen postupovat podle § 23 odst. 3 až 5, 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.“

37. Žalobce předně namítal, že s ním nebyla projednána zpráva o daňové kontrole, přičemž poukazoval zejména na své právo navrhnout důkazy podle § 86 odst. 2 písm. b) daňového řádu a na závěry nálezu Ústavního soudu ze dne 27. 8. 2001, sp. zn. IV. ÚS 121/01.
38. Soud uvádí, že výkladem § 86 a § 88 daňového řádu se Nejvyšší správní soud již mnohokrát zabýval (např. v rozsudcích ze dne 8. 9. 2016, č. j. 10 Afs 103/2016-45, ze dne 19. 1. 2017, č. j. 1 Afs 151/2016-39, ze dne 9. 3. 2017, č. j. 4 Afs 240/2016-71, ze dne 14. 6. 2017, č. j. 1 Afs 362/2016-36, ze dne 22. 3. 2018, č. j. 9 Afs 326/2016-52, ze dne 27. 2. 2019, č. j. 4 Afs 354/2018 – 62, ze dne 30. 5. 2019, č. j. 9 Afs 137/2016-176, či ze dne 29. 1. 2020, č. j. 10 Afs 304/2019-39).
39. Soud poukazuje zejména na právní větu rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 2. 2018, č. j. 9 Afs 305/2016-31, která shrnuje závěry Nejvyššího správního soudu v této otázce následovně: *„[p]rojednání zprávy o daňové kontrole (§ 88 odst. 4 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu) je konečnou fází daňové kontroly. Prostor pro vyjádření a navržení důkazů má daňový subjekt po seznámení se s výsledkem kontrolního zjištění (§ 88 odst. 2 a 3 téhož zákona). Projednání zprávy o daňové kontrole slouží k seznámení daňového subjektu s konečným stanoviskem správce daně, které se projevuje ve zprávě o daňové kontrole, včetně stanoviska, proč nezměnil kontrolní zjištění v návaznosti na vyjádření daňového subjektu, a k podpisu zprávy o daňové kontrole. Při projednání zprávy o daňové kontrole proto mohou být relevantní již například pouze námitky daňového subjektu proti chybějícím podstatným náležitostem předložené zprávy o daňové kontrole nebo to, že správce daně zahrnul do zprávy o daňové kontrole kontrolní zjištění, se kterými dříve daňový subjekt neseznámil, čímž mu nedal možnost se k nim vyjádřit.“* Nejvyšší správní soud se v citovaném rozsudku vyjádřil rovněž k žalobcem odkazovanému nálezu Ústavního soudu sp. zn. IV. ÚS 121/01, ke kterému uvedl, že *„[c]itovaný náleze Ústavního soudu sp. zn. IV. ÚS 121/01 vycházel z právní úpravy dle zákona o správě daní a poplatků, která neobsahovala ustanovení obdobná § 88 odst. 2 a 3 daňového řádu. Zákon o správě daní a poplatků pouze požadoval, aby byla zpráva o daňové kontrole s daňovým subjektem projednána. Ústavní soud proto dospěl k závěru, že „[p]o obsahové stránce musí ‚projednání zprávy‘ obsahovat nejen seznámení daňového subjektu se závěry správce daně, ale i jeho vyjádření ke zjištěným výsledkům, stejně jako reakci správce daně na toto vyjádření.“* Ve věci řešené citovaným nálezem nebylo daňovému subjektu umožněno seznámit se se všemi důkazy, správce daně na jeho návrhy na doplnění dokazování nereagoval, a sdělení správce daně k námitce daňového subjektu bylo neodůvodněné. Nelze tedy souhlasit s tím, že by i podle daňového řádu bylo seznámení daňového subjektu s výsledky kontrolního zjištění součástí projednání zprávy o daňové kontrole, neboť, jak bylo rozvedeno shora, seznámení s výsledky kontrolního zjištění probíhá před projednáním zprávy o daňové kontrole.“
40. Soud v této souvislosti poukazuje rovněž na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 8. 2017, č. j. 7 Afs 68/2017-36, ve kterém Nejvyšší správní soud odkázal na rozsudek téhož soudu ze dne 14. 6. 2017, č. j. 1 Afs 362/2016-36, v němž v bodě [77] vyslovil, že *„[j]e třeba od sebe odlišovat dva okamžiky nastávající v průběhu daňové kontroly, oba upravované v uváděném § 88 daňového řádu: seznámení daňového subjektu s výsledkem kontrolního zjištění (odst. 2 citovaného ustanovení) a seznámení daňového subjektu se zprávou o daňové kontrole (odst. 4). [78] Těžištěm daňové kontroly co do poskytnutí informací daňovému subjektu o jejich*

výsledcích a poskytnutí možnosti se k nim vyjádřit je institut seznámení daňového subjektu s výsledky kontrolního zjištění (§ 88 odst. 2) a na něj navazující institut lhůty k vyjádření se k těmto výsledkům (§ 88 odst. 3). Oba instituty společně vytvářejí procesní záruku náležité zjištěného skutkového stavu během daňové kontroly (srov. rozsudek ze dne 8. 9. 2016, č. j. 10 AfS 103/2016 – 45). První z právě jmenovaných ustanovení slouží k seznámení daňového subjektu s podklady, z nichž bude vycházeno při zpracování zprávy o daňové kontrole. Prostřednictvím něj se výsledky kontrolního zjištění předkládají daňovému subjektu k eventuálnímu vyjádření (srov. obdobně § 36 odst. 3 správního řádu). Na rozdíl od toho je smyslem § 88 odst. 3 daňového řádu zabránit účelovému oddalování projednání zprávy o daňové kontrole a opakovaným doplňováním kontrolních zjištění správce daně (viz obdobně rozsudek ze dne 4. 7. 2013, č. j. 7 AfS 12/2013 – 42). Jeho funkcí je koncentrovat kontrolní postup ve vztahu k doplňování kontrolních skutkových zjištění, a tím tak umožnit následné vydání zprávy o daňové kontrole, která může být stěžejním podkladem rozhodnutí o výši daňové povinnosti (srov. rozsudek č. j. 10 AfS 103/2016 – 45, bod 11). [79] Oproti tomu smyslem seznámení daňového subjektu se zprávou o daňové kontrole je již pouhým formálním zakončením daňové kontroly. Navíc, byla-li kontrolní zjištění stěžovateli sdělena a na základě vyjádření daňového subjektu nedošlo ke změně výsledku kontrolního zjištění, kontrolní závěry již v této fázi nelze změnit (§ 88 odst. 3 daňového řádu).“

41. Soud konstatuje, že s ohledem na výše citovanou judikaturu neshledal v postupu správce daně, resp. žalovaného při projednání zprávy o daňové kontrole žádné pochybení. Těžiště daňové kontroly co do poskytnutí informací o jejích výsledcích představuje institut seznámení daňového subjektu s výsledkem kontrolního zjištění, nikoli následné seznámení daňového subjektu se zprávou o daňové kontrole, v rámci kterého již daňový subjekt není podle § 88 odst. 3 věty druhé daňového řádu oprávněn zpochybňovat výsledek kontrolního zjištění. To platí tím spíše, pokud se daňový subjekt, jako v nyní projednávané věci, ke kontrolním zjištěním nikterak nevyjádří a nenavrhne další doplnění kontrolních zjištění. Soud shrnuje, že v nyní projednávané věci byl žalobce řádně seznámen s výsledkem kontrolního zjištění, ke kterému se v k tomu stanovené lhůtě nevyjádřil. Žalobce nerozporoval, že lhůtu pro vyjádření se k výsledku kontrolního zjištění zmeškal a nenavrl jeho doplnění. Vzhledem k tomu a s ohledem na výslovné znění § 88 odst. 3 daňového řádu žalobce v rámci projednání zprávy o daňové kontrole již neměl zachováno právo navrhopat další doplnění výsledku kontrolního zjištění. Jinak řečeno, žalobce při projednání zprávy o daňové kontrole neměl právo navrhopat další důkazy k prokázání jím tvrzeného skutkového stavu, jak se domníval. Soud rovněž upozorňuje, že námitky žalobce při projednání zprávy o daňové kontrole směřovaly do nesprávnosti výsledků kontrolního zjištění, tedy nejednalo se již v této fázi daňového řízení o tzv. přípustné námitky. Soud k tomu v souladu s rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 5. 2019, č. j. 9 AfS 137/2016-176, uvádí, že „[t]akové námitky však nejsou důvodem pro odepření podpisu zprávy o daňové kontrole. Jde již o spor týkající se věcného posouzení. Věcný nesouhlas daňového subjektu se závěrem správce daně nemá za následek nepoužitelnost zprávy o daňové kontrole jako důkazního prostředku. Nepřesvědčí-li argumentace daňového subjektu správce daně v průběhu daňové kontroly, může být následně uplatněna v odvolacím řízení, případně v řízení soudním.“ Lze tedy shrnout, že žalobce nebyl v průběhu daňové kontroly nijak krácen na svých procesních právech, když správní orgány postupovaly v souladu se zákonem a aktuální judikaturou správních soudů.
42. Soud dodává, že neshledal pochybení ani v postupu žalovaného, který v souladu s § 115 odst. 1 daňového řádu uložil správci daně odvolací spis doplnit, a to svou písemností č. j.

Shodu s prvopisem potvrzuje S. K.

6132/17/5300-22443-702189. Žalovaný totiž žalobce seznámil před rozhodnutím o odvolání s doplněním řízení po podaném odvolání a vyzval jej podle § 115 odst. 2 daňového řádu k uplatnění práva vyjádřit se ke skutečnostem zjištěným v rámci odvolacího řízení. Soud uvádí, že rozhodnutí správce daně a rozhodnutí žalovaného vydané v odvolacím řízení tvoří dohromady jeden celek, přičemž žalovanému nic nebrání v tom, aby doplnil skutková zjištění a případně též přehodnotil závěry správce daně v souladu s § 115 daňového řádu. Žalovaný v rámci odvolacího řízení postupoval zákonem předvídaným způsobem. Soud v této souvislosti poukazuje na právní větu rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 6. 2020, č. j. 1 Afs 438/2017-52, podle které z § 115 odst. 2 daňového řádu „[v]yplývá, že provádí-li odvolací orgán v odvolacím řízení dokazování dle § 115 odst. 1 téhož zákona, je povinen daňový subjekt seznámit nejen s výčtem a obsahem provedených důkazů, ale i se závěry, které z nich pro zjištěný skutkový stav dovozuje, resp. s úvahami, jimiž se při hodnocení důkazů řídil.“ Je tak zřejmé, že žalovaný v nyní projednávané věci postupoval zcela v souladu se zákonem. Soud pak v tomto postupu nespatřuje žalobcem namítané porušení zásady dvojinstančnosti.

43. Žalobce dále nesouhlasil s tím, že neunesl důkazní břemeno, resp. namítal, že na něj důkazní břemeno vůbec nemělo být přeneseno. Namítal rovněž, že žalovaným nebylo prokázáno, že věděl nebo vědět mohl a měl o své účasti na daňovém podvodu.
44. Soud uvádí, že plátcí daně vznikne nárok na odpočet při splnění podmínek podle § 72 ZDPH. Podle tohoto ustanovení platí, že nárok na odpočet plátcí daně vznikne, pokud přijatá zdanitelná plnění použije pro uskutečnění své ekonomické činnosti podle podmínek § 72 až § 79 ZDPH. Podmínkou pro vznik nároku plátce DPH na odpočet daně na vstupu tedy je, že zdanitelné plnění přijaté od jiného plátce použije ke své ekonomické činnosti. Splnění této podmínky prokazuje plátce primárně svým účetnictvím, popřípadě dalšími doklady. Daňový subjekt musí v daňovém řízení prokázat nejen, že fakticky bylo uskutečněno zdanitelné plnění, ale taktéž, kdo mu ono plnění poskytl. Od popsané situace je třeba odlišovat případy, kdy daňový subjekt sice prokáže, že se zdanitelné plnění uskutečnilo tak, jak je uvedeno na předložených účetních dokladech, avšak zároveň jsou zjištěny další okolnosti, které přiznání nároku na odpočet DPH v konkrétním případě vylučují. Právě jednou z těchto okolností je zasažení zdanitelného plnění podvodem na DPH (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 11. 2019, č. j. 10 Afs 132/2019-64).
45. Soud nejprve konstatuje, že právní úprava problematiky daňového podvodu na dani z přidané hodnoty má svůj základ v primárním právu Evropského společenství (konkrétně v článku 113 konsolidovaného znění Smlouvy o fungování Evropské unie). Prováděcím předpisem v tomto smyslu je Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2006, o společném systému daně z přidané hodnoty, provedená do české právní úpravy prostřednictvím ZDPH.
46. Podvody na DPH se Nejvyšší správní soud již mnohokrát zabýval (viz rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 9. 2018, č. j. 10 Afs 3/2018-81, ze dne 27. 9. 2018, č. j. 3 Afs 147/2017-41, ze dne 25. 6. 2015, č. j. 6 Afs 130/2014-60, ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119, ze dne 24. 5. 2017, č. j. 5 Afs 144/2016-32, ze dne 11. 11. 2009, č. j. 2 Afs 122/2008-58, či ze dne 24. 5. 2018, č. j. 9 Afs 194/2017-34), přičemž se v této problematice opírá o judikaturu Soudního dvora týkající se zneužití práva či karuselových podvodů na DPH [např. rozsudek ze dne 12. 1. 2006 ve spojených věcech Optigen Ltd a Fulcrum Electronics Ltd (v likvidaci) a Bond House Systems Ltd proti Commissioners of Customs

& Excese, C-354/03, C-355/03 a C-484/03, Sb., rozsudek ze dne 6. 7. 2006 ve spojených věcech C-439/04 a C-440/04 Axel Kittel proti Belgickému státu a Belgický stát proti Recolta Recycling SPRL, a rozsudek ze dne 21. 6. 2012 ve spojených věcech Mahagében kft a Péter Dávid, C-80/11 a C-142/11].

47. Soud shodně s rozsudkem Městského soudu v Praze ze dne 21. 3. 2019, č. j. 11 Af 34/2018-63, uvádí, že v souladu s výše odkazovanou konstantní a ustálenou judikaturou SDEU platí, že osoba povinná k dani, která věděla nebo měla vědět, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH, musí být pro účely směrnice považována za osobu účastnící se tohoto podvodu, a to bez ohledu na to, zda má z následného prodeje zboží prospěch, či nikoli (tzv. vědomostní test). V takové situaci totiž osoba povinná k dani pomáhá pachatelům podvodu a stává se jejich spolupachatelem. Z judikatury dále plyne, že daňové orgány nemají povinnost prokázat, jakým způsobem a konkrétně kterým z dodavatelů v řetězci byl spáchán podvod, musí však postavit najisto, v jakých skutkových okolnostech podvod spočíval (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 6. 2015, č. j. 6 Afs 130/2014-60); musí vysvětlit, v čem tkvěla podstata daňového podvodu, či vylicít řetězec skutkových okolností, z nichž lze v souhrnu dovozovat, že se o daňový podvod jednalo. Dospěje-li pak správce daně k závěru, že se daňový subjekt účastnil podvodného jednání, případně o tomto podvodném jednání v obchodním řetězci mohl a měl vědět, je povinen shromáždit dostatečné množství důkazů, které tento závěr podporují. Důkazní břemeno v tomto ohledu nese správce daně. Platí přitom, že k přenosu důkazního břemene na daňový subjekt v tom smyslu, že má prokázat, že se daňového podvodu neúčastnil, nedochází (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 10. 2016, č. j. 6 Afs 170/2016-30, a ze dne 21. 12. 2016, č. j. 6 Afs 147/2016-28).
48. Pojem „vědět mohl a měl“ užívá i Ústavní soud, a to např. v usnesení ze dne 23. 11. 2010, sp. zn. IV. ÚS 1885/10, kde tento soud mimo jiné uvedl, že *„se nelze ztotožnit ani se stěžovatelčiným přesvědčením, že správní soudy chápou pojem podvodu na DPH odlišně od judikatury Soudního dvora, protože v odůvodnění svého rozhodnutí se nespokojily pouze se zjištěním, že v řetězci transakcí předcházejících dodání zlata stěžovatelce nebylo zapláceno DPH, ale v souladu se závěry vyslovenými Soudním dvorem zkoumaly subjektivní stránku, tj. zda stěžovatelka věděla nebo měla vědět, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH, a hodnocením zjištění učiněných správními orgány dospěly soudy ke kladnému závěru“*.
49. Z hlediska posouzení nároku na odpočet daně jsou pro učinění závěru o existenci daňového podvodu rozhodné všechny objektivní okolnosti vykázané transakce, včetně právní, obchodní a osobní vazby mezi zúčastněnými subjekty, v úvahu je nutné vzít i okolnosti obchodních transakcí, např. zdali předmětné obchodní transakce neprobíhaly za podmínek krajně neobvyklých či nelogických; zdali docházelo k úhradám fakturovaných částek; zdali byly pohledávky řádným způsobem vymáhány; zdali způsob obchodování nebyl dlouhodobě nestandardní nebo zdali nedošlo k absenci účinných kontrolních mechanismů (viz rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 5. 2015, č. j. 6 Afs 130/2014-60, a ze dne 10. 6. 2015, č. j. 2 Afs 15/2014-59). V rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 8. 2016, č. j. 2 Afs 55/2016-38 byly – toliko demonstrativním způsobem – jako typické rysy daňového podvodu definovány následující okolnosti: *„jedná se o řetězovou transakci s prvotním nákupem v jiném členském státu, jeden z článků řetězce po uskutečněné transakci neodvedl DPH a je nekontaktní a přeprodej zboží mezi více subjekty nedává žádný ekonomický smysl. Řada účastníků dané obchodní transakce se registrovala k dani těsně před*

zabájením obchodní operace, je dáno osobní propojení mezi jednotlivými subjekty, sjednané smlouvy nejsou datovány a neodpovídají skutečnosti, řada jednotlivců je nekontaktních či nemá žádné bližší informace o provedené transakci, jednotlivé subjekty operovaly s více bankovními účty, které neoznámily správci daně, a docházelo k výběrům značných částek v hotovosti zúčastněnými subjekty“.

50. Co se týče vědomosti daňového subjektu o daňovém podvodu, Nejvyšší správní soud k rozložení důkazního břemene mezi daňový subjekt a správce daně ustáleně judikuje, že daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém přiznání a v jiných podáních nebo k jejichž prokázání byl správcem daně vyzván (srov. § 92 odst. 3 a 4 daňového řádu). Daňový subjekt dokládá svá tvrzení především svým účetnictvím a jinými povinnými záznamy. Správce daně však může vyjádřit pochybnosti ohledně věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů, přičemž nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností; je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují natolik vážné a důvodné pochyby, že činí účetnictví nevěrohodným, neúplným, neprůkazným nebo nesprávným. Pokud správce daně unese své důkazní břemeno ve vztahu k výše popsaným skutečnostem, pak je na daňovém subjektu, aby prokázal pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví a jiných povinných záznamů ve vztahu k předmětnému účetnímu případu, popřípadě aby svá tvrzení korigoval. Daňový subjekt bude tyto skutečnosti prokazovat zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím a evidencemi (např. rozsudky ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119, ze dne 18. 1. 2012, č. j. 1 Afs 75/2011-62 nebo ze dne 14. 12. 2016, č. j. 4 Afs 179/2016-60).
51. Pokud daňový subjekt prokáže uskutečnění zdanitelného plnění, může správce daně odmítnout nárok na odpočet daně v případě, že dostatečně prokáže objektivní okolnosti umožňující učinit závěr, že daňový subjekt věděl nebo minimálně mohl a měl vědět, že plnění uplatňované k odůvodnění nároku na odpočet bylo součástí podvodu spáchaného dodavatelem či jiným subjektem operujícím v dodavatelském řetězci (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 1. 2016, č. j. 4 Afs 233/2015-47). Odpovědnost za zjištění skutkového stavu věci včetně zjištění objektivních okolností, z nichž plyne, že se daňový subjekt zapojil do daňového podvodu, tedy nese správce daně. Nelze uvažovat o přesunu důkazního břemene na daňový subjekt, aby prokázal, že se daňového podvodu neúčastnil. Nevyvrací-li však daňový subjekt zjištění správce daně, nenabízí-li jiné možné varianty skutkového děje, nerozporuje-li dosud učiněné závěry, do jisté míry tím může za určitých okolností zjednodušit důkazní pozici správce daně (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 5. 2018, č. j. 9 Afs 194/2017-34). V posledně citovaném rozsudku Nejvyšší správní soud dále uvedl, že „[p]okud správce daně prokáže objektivní okolnosti svědčící o vědomosti daňového subjektu o účasti v řetězci zasaženém podvodem na DPH a daňový subjekt k tomu žádnou kvalifikovanou obranu nenabídne, nelze po správci daně vyžadovat, aby za daňový subjekt domýšlel všechna myslitelná tvrzení či možné skutkové verze a v rozhodnutí se s nimi vypořádal. Totéž platí o situaci, kdy daňový subjekt sice o tom, že se svými transakcemi účastní podvodu, nevěděl, ale jen proto, že se nechoval s mírou obezřetnosti, kterou by bylo možné po daňovém subjektu v obdobném postavení a situaci spravedlivě požadovat – nenabídne-li daňový subjekt sám omluvitelné vysvětlení své neobezřetnosti, nelze po správci daně požadovat, aby za něho taková hypotetická vysvětlení domýšlel a prověřoval je. Stejně tak po něm nelze požadovat, aby opakovaně vyvracel pouhá nesouhlasná tvrzení daňového subjektu s jeho zjištěními, nejsou-li žádným způsobem podložena, zejména nejsou-li

Shodu s prvopisem potvrzuje S. K.

předloženy či navrženy takové důkazy, které by mohly rozumně vést k jejich prokázání. Na správci daně tedy leží důkazní břemeno k prokázání buď vědomosti daňového subjektu o účasti na podvodu, anebo takové neobezřetnosti daňového subjektu, že kdyby k ní nedošlo, subjekt by s největší pravděpodobností rozpoznal, že se do podvodu na DPH svým jednáním zapojil, a mohl by se takového zapojení vyvarovat.“

52. Správce daně při posuzování vědomosti daňového subjektu o zapojení do daňového podvodu hodnotí, zda daňový subjekt přijal při výkonu své činnosti taková opatření, která od něj lze rozumně vyžadovat, aby zajistil, že jeho plnění není součástí daňového podvodu. Povinnost tvrdit a prokázat přijetí dostatečných opatření, resp. dobrou víru v to, že svým jednáním nepřispívá k podvodu na DPH, má daňový subjekt uplatňující nárok na odpočet daně (viz rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 8. 2013, č. j. 5 Afs 83/2012-46, a ze dne 28. 1. 2016, č. j. 4 Afs 233/2015-47). Daňový subjekt musí mít šanci vyvinut se z účasti na podvodu tím, že prokáže, že přijal veškerá rozumná opatření, aby se nezapojil do pochybných obchodních operací, které byly stiženy podvodem (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 11. 2019, č. j. 10 Afs 132/2019-69).
53. Soud shrnuje, že správce daně se tak při podezření na daňový podvod musí zabírat jak naplněním tzv. objektivní stránky, tj. zjištěním, zdali řetězec obchodních transakcí mezi plátcí DPH byl zatížen daňovým podvodem, tak naplněním tzv. subjektivní stránky, tj. posouzením, zdali daňový subjekt učinil vše, co po něm bylo možno rozumně požadovat, aby se dozvěděl o podezřelých skutečnostech, přičemž správce daně hodnotí subjektivní stránku jednání daňového subjektu na základě zjištěné objektivní stránky.
54. V průběhu nyní posuzovaného daňového řízení bylo prokázáno, že žalobce naplnil zákonné podmínky pro přiznání odpočtu na DPH ve smyslu § 72 a násl. ZDPH, a není pochyb o tom, že žalobce splnil veškeré formální zákonné podmínky stanovené ZDPH.
55. Soud však přisvědčuje žalovanému v tom, že řada okolností v nyní projednávané věci nasvědčuje závěru, že nešlo o standardní obchodní případ, nýbrž o podvodné jednání za účelem krácení daně, resp. vylákání nadměrných odpočtů. Jednalo se o řetězovou transakci, v rámci které byl mezi jednotlivými články obchodního řetězce přeprodáván osobní automobil. Tato obchodní transakce přitom neodpovídala podmínkám, které jsou typické a v obchodním prostředí běžné pro subjekty, které se snaží dosahovat ekonomických zisků. Soud odkazuje zejména na zjištění žalovaného, že osobní automobil byl v dodavatelsko - odběratelském řetězci přeprodáván během jediného dne; v případě nákupu a prodeje u společnosti CARWELT s.r.o. se jednalo o 3 dny. Osobní automobil byl v řetězci přeprodáván s minimálním ziskem. U společnosti LAYMOORE s.r.o. a společnosti ATD EUROPE s.r.o. správce daně nebyl schopen ověřit údaje v příslušném daňovém přiznání, rovněž nebylo možné zjistit, od koho osobní automobil společnost ATD EUROPE s.r.o. pořídila. U všech článků řetězce před žalobcem byla nízká daňová povinnost při současné deklaraci vysokých vstupů i výstupů. Úhrada závazku mezi společnostmi STYLE CAR s.r.o. a ATD EUROPE s.r.o. byla hrazena v hotovosti i za cenu opakujících se plateb tak, aby nedošlo k překročení limitu stanoveného zákonem. Žalovaný rovněž zjistil nepravdivý údaj na daňovém dokladu č. 2014080 ze dne 15. 9. 2014 vystaveném společností CARWELT s.r.o., kde je uveden odpočet přijaté kaucí ve výši 443 400 Kč, celkem k úhradě 295 600 Kč, ačkoliv úhrada částky 443 400 Kč je doložena bankovním výpisem až ke dni 19. 9. 2014. Žalovaný poukázal rovněž na absenci smluvní dokumentace mezi společnostmi CARWELT s.r.o. a žalobcem, přičemž se rozhodně nejednalo o zanedbatelnou obchodní transakci. Tvrzením, jímž žalobce bagatelizoval

Shodu s prvopisem potvrzuje S. K.

význam koupě automobilu, soud posoudil toliko jako jeho snahu ospravedlnit své nezodpovědné jednání. Žalovaný dále v odůvodnění vzal v potaz, že kupní smlouva mezi společnostmi LAYMOORE s.r.o. a STYLE CAR s.r.o. ze dne 12. 9. 2015 i předávací protokol z téhož dne jsou pouze obecné a rozporuplné. Jednotlivé společnosti zapojené do řetězce před žalobcem mají v obchodním rejstříku zapsána sídla, kde má své sídlo řádově desítky až stovky dalších společností; společnosti rovněž nezveřejňují (včas, popř. všechny) své účetní závěrky. Dodal, že společnost ATD EUROPE s.r.o. byla zrušena na základě rozhodnutí Městského soudu v Praze s likvidací. Soud rovněž konstatuje, že žalovaný dále v předmětné transakci dostatečně zjistil chybějící daň. Žalovaný uvedl, že chybějící daň zjistil u společnosti ATD EUROPE s.r.o. a společnosti LAYMOORE s.r.o. Obě tyto společnosti sice přiznání za zdaňovací období září 2014 podaly a daň zde deklarovanou uhradily, ovšem ani na výzvu správce daně nepředložily doklady (evidenci podle § 100 ZDPH) potřebné za účelem ověření skutečností uvedených v příslušném přiznání, potažmo toho, zda byla daná transakce v příslušném přiznání zahrnuta.

56. Lze tedy shrnout, že ze spisového materiálu vyplývá, že byl zjištěn řetězec společností zapojených do podvodné transakce, a to: ATD Europe s.r.o. – LAYMOORE s.r.o. – STYLE CAR s.r.o. – CARWELT s.r.o. – žalobce. V uvedeném dodavatelsko-odběratelském řetězci byla žalovaným zjištěna chybějící daň. Dle názoru soudu je přitom nepochybné, že z formálního hlediska bylo vše podloženo tak, aby celá transakce splňovala všechny podmínky pro získání nadměrného odpočtu DPH.
57. Soud na tomto místě zdůrazňuje, že závěr o spáchání daňového podvodu žalovaný shledal v souhrnu všech objektivních skutečností a jejich vzájemné provázanosti a nikoli v každé jednotlivé skutečnosti samostatně. Soud v této souvislosti připomíná rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 7. 2013, č. j. 1 Afs 58/2013-34, v němž se v bodě [48] odůvodnění uvádí, že „(...) zmíněné indicie, byť každá sama o sobě nejsou nezákonné, ve svém souhrnu tvoří logický a ucelený soubor vzájemně se doplňujících a na sebe navazujících nepřímých důkazů, které spolehlivě a jednoznačně prokazují skutečnost, že stěžovatelka o podvodu na DPH věděla či minimálně vědět mohla. I tyto nepřímé důkazy tak spolehlivě prokazují subjektivní stránku jednání stěžovatelky (srov. rozsudek NSS ze dne 30. 5. 2012, č. j. 1 Afs 26/2012 - 34).”
58. Podstata věci následně stála na zodpovězení otázky, zda žalobce postupoval obezřetně tak, aby korigoval své jednání a přijal taková opatření, která by jeho účast v obchodním řetězci zatíženém daňovým podvodem eliminovala, resp. aby na základě takto přijatých opatření mohl být učiněn závěr, že o účasti na daňovém podvodu vědět neměl, resp. nemohl. Důkazní břemeno ohledně opatření, která žalobce přijal k zabránění podvodu na dani, spočívá výlučně na daňovém subjektu, jenž požaduje nárok na odpočet DPH. Pouze za situace, kdy by žalobce prokázal, že přijal veškerá opatření, která by s přihlédnutím ke všem objektivním okolnostem od něj bylo možné rozumně vyžadovat, nemohl mít žádný důvod domnívat se, že se účastní plnění, které je zasaženo podvodem na dani z přidané hodnoty; jinými slovy, pokud by byl do řetězce zapojen zcela náhodně; mohl by mu být nárok na odpočet daně uznán.
59. Žalobce na svou obranu namítal, že taková opatření přijal; žalobce v této souvislosti rovněž rozporoval některé objektivní okolnosti, ze kterých žalovaný spáchání daňového podvodu usuzoval. V daném případě je však s ohledem na důkazní materiál shromážděný správcem daně a žalovaným nepochybné, že na žalobce nelze hledět jako na osobu jednající v dobré víře, která přijala veškerá rozumná opatření, aby zajistila, že operace, kterou provádí,

nepovede k účasti na daňovém podvodu. V tomto ohledu soud dále odkazuje na podrobnou argumentaci žalovaného v žalobou napadeném rozhodnutí a na hodnocení těchto skutečností provedené správcem daně ve zprávě o daňové kontrole. Soud dodává, že s těmito zcela konkrétními objektivními okolnostmi žalobce nijak kvalifikovaně nepolemizoval; žalobce sice všechny žalovaným tvrzené indicie odmítl, zejména s poukazem na to, co sám považuje za běžnou obchodní praxi, ovšem aniž by předložil jakékoliv důkazy prokazující jeho argumenty a vysvětlující jeho jednání. Žalobce se tedy nedokázal ve vztahu ke zjištění správce daně a žalovaného týkajícím se podezření o jeho vědomé účasti na podvodném řetězci zbavit.

60. Soud zdůrazňuje, že nepovažuje rozdíl tří dnů mezi registrací osobního automobilu v databázi evidence vozidel na žalobce a daňovým dokladem, resp. skutečnost, že osobní automobil byl registrován o tři dny dříve, než byl vystaven příslušný daňový doklad, za nepodstatný. Žalobce na svou obranu uvedl toliko to, že si uvedeného rozdílu nevšiml, přičemž buď mohlo dojít k pochybení při vystavení daňového dokladu, nebo osobní automobil ještě nebyl předán a ekonomické vlastnictví žalobce opravdu nabyl až dne 15. 9. 2014. Soudu není jasné, jakým způsobem by měl žalovaný „nést důkazní břemeno“ přechodu ekonomického vlastnictví, jak uvádí žalobce. Žalovaný zjistil nesoulad mezi dny registrace osobního automobilu a vystavení daňového dokladu; tento rozdíl pak oprávněně vzbudil pochybnosti žalovaného o průběhu transakce. Za této situace bylo na žalobci, aby uvedený rozpor v datech logicky vysvětlil. Soud totiž přisvědčuje žalovanému, že je minimálně velmi nestandardní, že osobní automobil byl registrován na žalobce ještě před tím, než na něj byl převeden, a to zvláště za situace, kdy mezi žalobcem a dodavatelem nebyla uzavřena písemná smlouva a tak jediným dokladem o tomto převodu je právě uvedený daňový doklad. Soud konstatuje, že další žalovaným detekované rozpory v datech (udělení zplnomocnění, schválení technické způsobilosti vozidla, provedení technické prohlídky) již nevzbuzují tak velké pochybnosti, nicméně s ohledem na shora uvedenou nejasnost ohledně data převodu osobního automobilu nedodávají celé transakci na důvěryhodnosti. Soud dále zdůrazňuje, že zaplacení částky 443 400 Kč tři dny po vystavení daňového dokladu nepovažuje za obvyklé především vzhledem k nezanedbatelné výši a k charakteru této částky. Jednalo se totiž o „kauci“, jejíž odpočet byl na tomto daňovém dokladu uveden, která však zřejmě nebyla v době vystavení daňového dokladu ještě uhrazena. K tomu se však žalobce vůbec nevyjádřil a pouze obecně konstatoval, že je běžnou obchodní praxí platit částky tři dny po vystavení daňového dokladu a že částku zaplatil „průkazně“ převodem na bankovní účet. Soud rovněž konstatuje, že pouhá skutečnost, že žalobce pořízením osobního automobilu pověřil třetí osobu, jej nezbavuje odpovědnosti za celou transakci; soud považuje za rozumné a rovněž tak za obvyklé, aby se i v takovém případě žalobce zajímal, jakým způsobem bylo vozidlo vybráno, za jakou cenu a od koho bylo pořízeno apod. Soud nemůže přisvědčit námitce žalobce, že v podnikatelských vztazích není obvyklé, aby se spisovaly smlouvy, je-li vystaven daňový doklad. Naopak vzhledem k předmětu převodu, kterým je osobní automobil, k poměrně vysoké kupní ceně a k tomu, že se nejedná o komoditu, se kterou žalobce běžně obchoduje, lze uzavření písemné smlouvy považovat za více než žádoucí. V takové smlouvě by pak mohly být upraveny i záležitosti, které v daňovém dokladu zjevně nemají místo, jako je např. způsob úhrady kupní ceny či sankce v případě výskytu vad atp. Žalobce tudíž měla skutečnost, že smlouva byla uzavřena toliko ústně, naopak minimálně vybudit k vyšší míře obezřetnosti a kontroly nad prováděnou transakcí. Snaha žalobce vyvinut se tvrzením, že se musel věnovat svému podnikání a nikoli detailnímu prověřování

tohoto marginálního případu, pak zajisté již sama o sobě nesvědčí o přijetí veškerých opatření na straně žalobce k zajištění toho, že sporná transakce nepovede k účasti na daňovém podvodu. Soud nesouhlasí ani s námitkou žalobce, že nezakládání účetních závěrek, popř. jiných údajů do Sbírky listin je natolik běžné, že z toho nelze nic dovozovat. I kdyby tvrzení žalobce o tom, že 50 %, resp. 80 % obchodních korporací nezakládá do obchodního rejstříku povinné údaje, bylo pravdivé, ničeho to nemění na tom, že se jedná o ryze nezákonnou praxi, jakož i na tom, že bez údajů ve Sbírce listin žalobce nemohl řádně ověřit důvěryhodnost svého obchodního partnera. Soud shrnuje, že žalobce neuvedl žádné konkrétní opatření, které přijal, aby zajistil řádný průběh obchodních případů. Nepředložil ani žádný důkaz, kterým by zpochybnil závěry o tom, že nejednal s veškerou rozumnou opatrností a v dobré víře. Pokud žalobce v žalobě sporoval posouzení způsobu fakturace služeb souvisejících s dovozem automobilu společností CARWELT s.r.o. soud k tomu uvádí, že se jednalo jen o jednu ze skutečností, vymykající se obvyklé praxi a principům obezřetného obchodování, na které správní orgány v dané věci demonstrovaly zjištěný závadný stav. Soud dodává, že se sice mohlo jednat toliko o výjimečnou situaci, o ojedinělou neopatrnost žalobce či o jednoho náhodného dodavatele zapojeného do podvodného jednání; to však žalobcovo počínání nijak neospravedlňuje. Stejně tak si je soud vědom i toho, že se jednalo o jednorázový nákup osobního automobilu prostřednictvím třetí osoby, nikoliv o hlavní podnikatelskou činnost žalobce; přesto a s ohledem na výše uvedené má soud za to, že tím spíš měl být žalobce opatrný a obezřetný.

61. Soud tak shodně se žalovaným uzavírá, že všechny objektivní okolnosti, byť každá sama o sobě nepředstavuje nezákonné jednání, tvoří logický a ucelený soubor vzájemně se doplňujících nepřímých důkazů, které ve svém souhrnu prokazují skutečnost, že žalobce o podvodu na DPH věděl, nebo minimálně vědět mohl a měl.

IV.

Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

62. Lze tak uzavřít, že žalobou napadené rozhodnutí bylo vydáno v souladu se zákonem a judikaturou soudů, soud ve správním řízení neshledal ani procesní pochybení, která by měla za následek nezákonnost žalobou napadeného rozhodnutí, proto soud nedůvodnou žalobu podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
63. Výrok o nákladech řízení pod bodem II. rozhodnutí je odůvodněn § 60 odst. 1 s. ř. s., neboť žalobce nebyl ve věci samé úspěšný a úspěšnému žalovanému však prokazatelné náklady řízení nad rámec běžných činností správního úřadu 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.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Shodu s prvopisem potvrzuje S. K.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

Praha 16. listopadu 2020

Mgr. Gabriela Bašná v.r.
předsedkyně senátu