



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Milana Procházky a soudců JUDr. Ing. Venduly Sochorové a JUDr. Petra Polácha ve věci

žalobce: D. R.

proti
žalovanému: Odvolací finanční ředitelství
sídlem Masarykova 31, Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 11. 6. 2018, č. j. 26123/18/5300-21441-702127

takto:

- I. Žaloba se zamítá.
- II. Žalobce nemá právo na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému se náhrada nákladů řízení nepřiznává.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

- 1. V projednávané věci jde o doměření daně z přidané hodnoty žalobci.
- 2. Finanční úřad pro Jihomoravský kraj (dále jen „správce daně“) zahájil dne 15. 12. 2014 u žalobce kontrolu na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období 4. čtvrtletí 2012 a leden

až červenec 2013. Na jejím základě dospěl k závěru, že žalobce neprokázal přijetí plnění (obuv, vruty, turbo-jet, kosmetika, inject paper) od deklarovaného dodavatele PRV-SOLAR s. r. o. (dále též „PRV-SOLAR“) podle § 72 odst. 1 a odst. 3 a § 73 odst. 1 písm. a) zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění platném a účinném pro předmětná zdaňovací období. Dále žalobce podle správce daně uplatnil duplicitně nárok na odpočet (v únoru 2013 a březnu 2013) a v jiné výši, než bylo uvedeno na daňových dokladech. Správce daně proto vydal dne 25. 9. 2017 dodatečné platební výměry č. j. 4113799/17/3001-52521-705733, č. j. 4113859/17/3001-52521-705733, č. j. 4113886/17/3001-52521-705733, č. j. 4113917/17/3001-52521-705733, č. j. 4113945/17/3001-52521-705733, č. j. 4113967/17/3001-52521-705733, č. j. 4113997/17/3001-52521-705733 a č. j. 4114044/17/3001-52521-705733, kterými žalobci stanovil daň z přidané hodnoty v celkové výši 3 503 403 Kč a penále ve výši 700 678 Kč.

3. V průběhu odvolacího řízení dospěl žalovaný k odlišnému právnímu názoru, se kterým seznámil žalobce dne 18. 4. 2018. Měl za to, že žalobce splnil hmotněprávní podmínky nároku na odpočet daně, ale obchodní transakce zúčastněných subjektů byly zatíženy podvodem na dani, o které žalobce věděl nebo vědět měl, přičemž neučinil přiměřená opatření, aby se nestal účastníkem podvodu na dani z přidané hodnoty. Žalovaný proto odvolání žalobce proti dodatečným platebním výměrům napadeným rozhodnutím zamítl a rozhodnutí správce daně potvrdil.

II. Obsah žaloby

4. Žalobce v podané žalobě namítl, že napadené rozhodnutí je nepřezkoumatelné. Absentují v něm konkrétní okolnosti, ze kterých žalovaný dovozuje, že se žalobce účastnil podvodného jednání nebo o něm věděl či měl vědět. Napadené rozhodnutí je nepřezkoumatelné rovněž z důvodu, že ve výroku není uveden zákon, podle kterého žalovaný rozhodoval.
5. Došlo k porušení § 8 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, tím, že v jiném daňovém řízení vedeném se žalobcem, které se týkalo skutkově obdobné věci, ovšem jiné daně, rozhodl správce daně o daňové povinnosti žalobce pomocí pomůcek. Obdobně jako ve věci daně z příjmů měla být i daň z přidané hodnoty stanovena za pomocí pomůcek, nikoliv dokazováním. Postupem správních orgánů tak došlo k porušení práva žalobce na spravedlivý proces.
6. Žalobce v odvolání proti dodatečným platebním výměrům navrhl provést důkazy za účelem zjištění skutkového stavu. Žalovaný jeho návrhy neprovedl a svůj postup neodůvodnil, čímž porušil § 102 odst. 3 daňového řádu.
7. Závěry žalovaného nemají oporu ve zjištěném skutkovém stavu. Nelze klást k tíži žalobce, že obstaral daňová přiznání dodavatele PRV-SOLAR ani skutečnost, že PRV-SOLAR a odběratel DANT Investment s. r. o. (dále též „DANT Investment“) sídlí na virtuální adrese.
8. Žalobce nebyl účasten podvodu na DPH se společnostmi PRV-SOLAR a DANT Investment. Jeho cílem bylo uskutečnit zdanitelná plnění, nikoliv čerpat výhody z neodvedení daně uvedenými společnostmi. Na předmětných obchodních případech nelze spatřovat nic nestandardního, ani podezřelého.
9. Nebylo postaveno najisto, v jakých skutkových okolnostech daňový podvod spočíval, ani to, že žalobce o podvodu věděl nebo vědět měl. Žalovaný nedokázal přesvědčivě popsat a

prokázat ani ztrátu daně, ani daňový podvod. Skutečnost, že společnosti PRV-SOLAR a DANT Investment nedovedly daň z přidané hodnoty, nelze klást k tíži žalobce. Žalobce učinil vše, co po něm bylo možno rozumně požadovat, aby se o podvodu dozvěděl.

10. Navrhl proto, aby soud napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

III. Vyjádření žalovaného

11. Žalovaný ve vyjádření k žalobě uvedl, že odůvodnění napadeného rozhodnutí splňuje požadavky daňového řádu. Je v něm detailním způsobem popsáno deset objektivních okolností svědčících o tom, že žalobce mohl vědět, že je součástí podvodného řetězce.
12. Ve výroku napadeného rozhodnutí žalovaný uvedl ustanovení, podle kterých procesně rozhodoval. Hmotněprávní ustanovení jsou pak obsažena v odůvodnění napadeného rozhodnutí. Povinností žalovaného není uvádět všechna aplikovaná ustanovení do výroku rozhodnutí. Napadené rozhodnutí je proto plně přezkoumatelné.
13. Žalovaný nekladl žalobci k tíži, že neunesl důkazní břemeno ohledně jeho účasti na daňovém podvodu, ani to, že získal od svých obchodních partnerů jejich daňová přiznání. Na tuto skutečnost pouze upozornil jako na jednu z nestandardností v podvodném řetězci.
14. Dokazování bylo provedeno v souladu s § 8 odst. 1 daňového řádu. Důkazy předložené v průběhu odvolacího řízení žalovaný popsal a detailně se k nim vyjádřil. Žalobcem navržené důkazy nelze brát jako důkazy prokazující žalobcovu nevědomou účast na podvodném jednání.
15. Nezákonnost nelze spatřovat ani ve skutečnosti, že daň z přidané hodnoty byla stanovena na základě dokazování, zatímco v jiném daňovém řízení byla daň stanovena na základě pomůcek. Žalobce směšuje dohromady dvě různá daňová řízení, přičemž obě se týkají rozdílné daně a vycházejí z jiného hmotněprávního předpisu. Daň z přidané hodnoty a daň z příjmů nemusí být stanoveny stejným způsobem.
16. V projednávané věci existuje dostatek objektivních okolností svědčících o tom, že žalobce o podvodu na dani z přidané hodnoty vědět mohl a měl. I bez odborných znalostí v daném oboru bylo možné seznat, že existovaly zcela zjevné indicie svědčící o účasti žalobce na daňovém podvodu. Nebylo proto nutné zkoumat standardy v daném odvětví. Žalobce nebyl v předmětných obchodních případech dostatečně obezřetný a nepřijal rozumná opatření, aby vyloučil svoji účast na podvodném jednání.
17. Navrhl proto, aby soud žalobu zamítl.

IV. Posouzení věci soudem

18. Soud přezkoumal rozhodnutí žalovaného v mezích uplatněných žalobních bodů. Ověřil přitom, zda rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (*ex officio*), a vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodnutí žalovaného.
19. O žalobě rozhodl soud bez nařízení jednání v souladu s § 51 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále též „s. ř. s.“).
20. Dospěl k závěru, že **žaloba není důvodná**.

21. Nejprve se soud zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí [bod IV. A) rozsudku]. Poté hodnotil námitku nesprávného posouzení existence daňového podvodu a vědomosti žalobce o něm [bod IV. B) rozsudku], resp. námitku nepřípustného přenášení důkazního břemene [bod IV. C) rozsudku]. Závěrem se věnoval námitce opomenutých důkazů a nesprávného stanovení daně [bod IV. D) rozsudku].

IV. A) Námitka nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí

22. Žalobce v podané žalobě uplatnil mj. námitku nepřezkoumatelnosti, proto se soud nejprve zabýval otázkou, zda je napadené rozhodnutí žalovaného způsobilé soudního přezkumu. Případná nepřezkoumatelnost správního rozhodnutí (ať už pro jeho nesrozumitelnost nebo pro nedostatek důvodů) by totiž byla vadou natolik závažnou, k níž je soud povinen přihlížet z úřední povinnosti a pro kterou by muselo být rozhodnutí žalovaného dle § 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s. zrušeno (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 6. 2004, č. j. 5 A 157/2002-35).
23. Žalobce spatřuje nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí v tom, že v něm absentují konkrétní a jednoznačné důkazy či skutečnosti, z nichž by vyplývala jeho účast na daňovém podvodu.
24. Z napadeného rozhodnutí je zřejmé, že žalovaný v něm nejprve obsáhle vymezil právní úpravu a judikaturu vztahující se k nároku na přiznání odpočtu daně z přidané hodnoty a k daňovým podvodům. Uvedl, že aby plátcí daně vznikl právní nárok na odpočet daně z přidané hodnoty, musí být splněny hmotněprávní a formální podmínky. Pokud jsou zákonné podmínky splněny, je daňovému subjektu nárok uznán. Výjimku z tohoto pravidla představuje situace, kdy daňový subjekt uplatňuje nárok na odpočet daně podvodně nebo zneužívajícím způsobem. Zaprvé je proto nutné zkoumat existenci daňového podvodu. V případě jeho zjištění musí správce daně prokázat, že osoba povinná k dani o tomto podvodu věděla nebo vědět mohla a měla.
25. Poté žalovaný v bodech 30 až 71 napadeného rozhodnutí aplikoval právní základ na zjištěný skutkový stav. Identifikoval chybějící daň a rozsáhle popsal okolnosti, ze kterých podle něj vyplývá existence daňového podvodu (str. 10 až 15 napadeného rozhodnutí). Následně žalovaný zkoumal objektivní okolnosti, na základě kterých lze dojít k závěru, že žalobce mohl a měl vědět, že se svým plněním účastní podvodného jednání. Podrobně odůvodnil deset objektivních okolností, které by měly u obezřetného plátce vzbudit pochybnosti o tom, zda plnění, jehož se účastní, nepovedou k účasti na podvodném jednání. Dospěl k závěru, že bylo nalezeno dostatečné množství objektivních okolností svědčících o tom, že žalobce musel vědět, že je součástí podvodného jednání (str. 15 – 20 napadeného rozhodnutí). Zabýval se rovněž otázkou, zda žalobce přijal veškerá rozumná opatření za účelem zamezení podvodu. Závěrem na str. 21 až 27 se žalovaný detailně vyjádřil k odvolacím námitkám žalobce.
26. Na základě výše uvedeného soud konstatuje, že z napadeného rozhodnutí je jasné seznatelné, které skutečnosti vzal žalovaný za podklad svého rozhodnutí, jak se vypořádal s jednotlivými námitkami žalobce, podle které právní normy rozhodl i jakými úvahami se řídil při hodnocení důkazů. Námitka nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí proto není důvodná. Ostatně sám žalobce se závěry žalovaného o existenci daňového podvodu či o vědomosti žalobce o něm v podané žalobě rozsáhle polemizuje, což by v případě nepřezkoumatelného rozhodnutí nebylo možné.

27. Dále spatřoval žalobce nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí ve skutečnosti, že z výroku napadeného rozhodnutí není zřejmé, podle jakých ustanovení zákona žalovaný rozhodl.
28. Žalovaný v záhlaví napadeného rozhodnutí uvedl, že rozhodoval jako odvolací orgán podle § 114 odst. 1 a § 114 odst. 2 daňového řádu. Ve výroku napadeného rozhodnutí pak konstatoval, že rozhodoval podle § 116 odst. 1 písm. c) daňového řádu a podle zákona o dani z přidané hodnoty.
29. Soud odmítá výtky žalobce, že došlo k porušení § 102 odst. 1 písm. d) daňového řádu tím, že výroková část rozhodnutí neobsahuje odkaz na právní předpis, podle něhož bylo rozhodováno. Lze odkázat např. na závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 2. 2009, č. j. 1 Afs 103/2009-232, podle nichž smyslem požadavku, aby ve výroku byly uvedeny právní předpisy, podle nichž bylo rozhodováno, je zajistit informovanost daňového subjektu o tom, podle jakého předpisu mu byla daň vyměřena. Obsahem pojmu „právní předpis“ se zabýval např. Ústavní soud ve svém nálezu sp. zn. II. ÚS 157/97 ze dne 27. 6. 2000 (N 99/18 SbNU 363), v němž vyslovil, že *„výraz „právní předpis“ v zákonném textu znamená tedy především formu práva. Nelze ho považovat za synonymní s pojmem „ustanovení“, které tvoří součást právního předpisu, je však zpravidla pouze jeho zlomkem.“* Podle soudu není rozumné interpretovat obrat „právní předpis“ obsažený v § 102 odst. 1 písm. d) daňového řádu natolik extenzivně, že by znamenal totéž, co konkrétní použité ustanovení právního předpisu (přiměřeně srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 3. 2008, č. j. 9 Afs 154/2007-64, ze dne 23. 5. 2007, č. j. 1 Afs 15/2007-60, nebo ze dne 7. 6. 2007, sp. zn. 7 Afs 120/2006, vztahující se k úpravě obsažené v zákoně o správě daní a poplatků). Odkaz na zákon o dani z přidané hodnoty a na daňový řád, které byly ve výroku napadeného rozhodnutí uvedeny, vyhovují požadavku na zajištění informovanosti žalobce o tom, podle jakého předpisu bylo ve věci postupováno.
30. Námitka nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí tak není důvodná.

IV. B) Námitka nesprávného posouzení existence daňového podvodu a vědomosti žalobce o něm

31. Žalobce dále namítl, že u předmětných obchodních transakcí nebyly naplněny znaky podvodu na dani z přidané hodnoty, resp. že žalobce o existenci podvodu nevěděl.
32. Soud proto hodnotil, zda žalovaný odepřel žalobci nárok na odpočet daně z přidané hodnoty z důvodu jeho vědomé účasti na daňovém podvodu v souladu se zákonem či nikoliv.
33. Vnitrostátní úprava daně z přidané hodnoty se v jednotlivých členských státech EU řídí směrnicí Rady 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2006, o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „Směrnice“), která nahradila šestou směrnicí Rady 77/388/EHS ze dne 17. 5. 1977, o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu.
34. Z judikatury Soudního dvore EU (dále též „SDEU“) vyplývá, že situace, kdy daňový subjekt uplatňuje nárok na odpočet daně podvodně nebo zneužívajícím způsobem, je výjimkou z principu, že při splnění hmotněprávních a formálních podmínek nároku na odpočet daně je daňovému subjektu tento nárok přiznán (srov. rozsudek SDEU ze dne 21. 6. 2012 ve spojených věcech C-80/11 a C-142/11, *Mahagében a Péter Dávid*, bod 41).
35. Samotná existence podvodného jednání k odepření nároku na odpočet nestačí. Nárok na odpočet není dotčen, jestliže v řetězci dodávek bylo jedno z předcházejících nebo následujících plnění zasaženo daňovým podvodem, pokud to daňový subjekt nevěděl nebo

vědět nemohl (viz bod 45 a 49 rozsudku SDEU ze dne 6. 7. 2006 ve spojených věcech C-439/04 a C-440/04, *Axel Kittel a Recolta Recycling*, nebo nověji rozsudek SDEU ze dne 28. 7. 2016 ve věci C-332/15, *Giuseppe Astone*). Je proto nutné zkoumat existenci daňového podvodu a v případě jeho zjištění musí správce daně pro odepření nároku na odpočet daně prokázat, že o tomto podvodu osoba povinná k dani věděla nebo vědět mohla a měla (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 1. 12. 2016, č. j. 9 Afs 115/2016-57, nebo ze dne 27. 2. 2018, č. j. 4 Afs 228/2017-31).

36. V projednávaném případě žalovaný potvrdil, že žalobce splnil zákonné podmínky pro přiznání nároku na odpočet daně podle § 72, resp. § 73 zákona o DPH. Nárok na odpočet daně mu proto mohl být odepřen jen tehdy, pokud by finanční orgány prokázaly skutečnosti, s nimiž judikatura SDEU zánik nároku spojuje (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 7. 2018, č. j. 5 Afs 252/2017-31, bod 36). Současně však platí, že není povinností správních orgánů či soudů prokázat, jakým způsobem a konkrétně kterým z dodavatelů v řetězci byl spáchán podvod; musí však být postaveno najisto, v jakých skutkových okolnostech daňový podvod spočíval, přičemž správce daně může vycházet i jen z indicií, které mu jsou k dispozici (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 8. 2016, č. j. 2 Afs 55/2016-38, nebo ze dne 25. 6. 2015, č. j. 6 Afs 130/2014-60).
37. Posuzování toho, zda daňový subjekt nárokuující si odpočet daně „zavinil“ svou účast na podvodu na DPH, musí z povahy věci následovat až poté, co správce daně prokáže, že k daňovému podvodu vůbec došlo. Nejvyšší správní soud ostatně již v rozsudku ze dne 30. 5. 2013, č. j. 1 Afs 13/2013-61, zdůraznil, že v daňovém řízení musí být postaveno najisto, v jakých skutkových okolnostech daňový podvod spočíval. Pokud by tomu tak nebylo, jen stěží by správce daně mohl unést důkazní břemeno stran prokázání existence objektivních okolností, na základě kterých příslušný daňový subjekt věděl nebo musel vědět, že předmětným plněním participuje na transakci zasažené daňovým podvodem (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 6. 2019, č. j. 2 Afs 162/2018-43).
38. Pro posouzení, zda se žalobce účastnil podvodu na DPH spáchaného některým z účastníků v řetězci, je třeba postupovat v několika krocích. Nejprve je třeba zjistit, zda k podvodu spáchanému dodavatelem došlo. Pokud ano, je třeba na základě objektivních skutkových okolností posoudit, zda žalobce věděl, anebo měl vědět, že se svým nákupem (a prodejem) účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH, a zda přijal veškerá opatření, která od něj mohla být rozumně vyžadována, aby zajistil, že přijetí plnění nepovede k účasti na podvodu (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 8. 2017, č. j. 1 Afs 16/2017-47).
39. Soud tedy hodnotil, zda žalovaný v napadeném rozhodnutí dostatečně určitě popsal, v čem daňový podvod spočíval, zda obстоjí závěr žalovaného o vědomosti žalobce o podvodu na DPH, resp. jeho závěr o tom, že žalobce nepřijal dostatečná opatření, která od něj mohla být rozumně vyžadována, aby své účasti na podvodu zabránil.

IV. B. 1) Existence podvodu na dani z přidané hodnoty

40. Žalobce tvrdil, že u žádného článku obchodního řetězce správní orgány neprokázaly, že by vznikla daňová povinnost, která nebyla přiznána.
41. Ze správního spisu vyplývá, že zboží typu obuv, vruty, turbo-jet, kosmetika Career a inject paper, s nímž žalobce obchodoval, mělo být přeprodáváno mezi společnostmi:

PRV-SOLAR (CZ) → žalobce (CZ) → DANT Investment (SK)

42. Z dokladů a písemností shromážděných v daňovém řízení bylo zjištěno, že odpočet daně v celkové výši 3 502 584 Kč byl žalobcem nárokován za nákup obuvi, vrutů, turbojet, kosmetiky Career a inject paperu na základě daňových dokladů vystavených od 27. 12. 2012 do 26. 7. 2013 společnostmi PRV-SOLAR.
43. Žalovaný uvedl, že v případě deklarovaného dodavatele PRV-SOLAR se jednalo o nekontaktní společnost, v důsledku čehož nelze vysledovat původ zboží a není zřejmé, zda původní vlastník byl plátcem daně z přidané hodnoty. U nekontaktního dodavatele PRV-SOLAR bylo prokázáno, že neodvedl daň na výstupu. Za předmětná zdaňovací období 4. čtvrtletí 2012, leden 2013 až květen 2013 PRV-SOLAR daňová přiznání k dani z přidané hodnoty nepodal, za zdaňovací období červen 2013 a červenec 2013 sice přiznání k dani z přidané hodnoty podal, ale daňovou povinnost neuhradil. V průběhu kontroly společnost PRV-SOLAR podala přiznání k dani z přidané hodnoty i za zdaňovací období březen 2013, duben 2013 a květen 2013, ale daňové povinnosti z nich vyplývající neuhradila. Za zdaňovací období 4. čtvrtletí 2012, leden 2013 a únor 2013 nebyla přiznání k dani z přidané hodnoty podána ani dodatečně, zejména nebyla předložena evidence pro daňové účely podle § 100 zákona o dani z přidané hodnoty.
44. Z uvedeného vyplývá, že žalovaný dostatečně konkrétně identifikoval chybějící daň, jako daň neuhrazenou dodavatelem žalobce PRV-SOLAR.
45. Žalovaný v bodech 36 a násl. napadeného rozhodnutí dále vyjmenoval několik nestandardních okolností předmětného obchodního řetězce:
 - a) na počátku řetězce není znám prvotní majitel deklarovaného zboží, nelze tak dohledat původ zboží (jednatel PRV-SOLAR Jaroslav Vinický v rámci svědecké výpovědi nebyl schopen uvést ani jednoho svého dodavatele);
 - b) první známý článek v obchodním řetězci PRV-SOLAR je pro správce daně nekontaktní;
 - c) chování žalobce je minimálně z pohledu ekonomicky se chovajícího subjektu značně nestandardní, neboť nakupuje a prodává zboží s minimálním ziskem ve výši 0,025 %;
 - d) předmětem obchodních transakcí bylo zboží bez dostatečné identifikace (vruty, obuv) a drogistické zboží s prošlou expirační dobou;
 - e) žalobce hradil svému dodavateli platby za zboží převodem z účtu na účet; jednalo se pouze o částečné úhrady, přičemž každé této úhradě předcházela vklad v hotovosti téhož dne či den předem na účet žalobce; dodavatel PRV-SOLAR úhrady od žalobce vybíral v hotovosti, a to ihned v den po připsání platby, nebo nejpozději do čtyř dnů, přičemž se jednalo o statisíce korun či hodnoty v řádu přesahující milion korun; doplatek fakturované částky za dodané zboží byl žalobcem hrazen v hotovosti; odběratelem DANT Investment platil žalobci za v hotovosti či vkladem hotovosti na bankovní účet žalobce;
 - f) sídlo žalobce je pouze virtuální, tj. nesplňuje definici sídla osoby povinné k dani podle § 4 odst. 1 písm. i) zákona o dani z přidané hodnoty (žalobce zde nemá personální zázemí, ani zde nevykonává ekonomickou činnost, správci daně není

známo, že by žalobce měl majetek, či zaměstnance); obdobně lze výše uvedené tvrdit i v případě dodavatele PRV-SOLAR a odběratele DANT Investment;

- g) PRV-SOLAR neplní povinnosti vyplývající ze zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, a to povinnost zveřejnit účetní uzávěrku (účetní závěrka byla zveřejněna ve Sbírce listin pouze za rok 2010); PRV-SOLAR na svém daňovém účtu vykazuje vysoké nedoplatky (ke dni vydání rozhodnutí evidoval správce daně u této společnosti nedoplatek přesahující 2,5 mil. Kč); PRV-SOLAR neplní vůči správci daně své povinnosti peněžité a nepeněžité povahy;
- h) žalobce v průběhu daňového řízení předložil správci daně daňové přiznání dodavatele PRV-SOLAR i odběratele DANT Investment, přestože tyto subjekty jej nepředložily svému místně příslušnému správci daně.
- i) z odpovědi na mezinárodní dožádání bylo zjištěno, že DANT Investment je na území Slovenska pro správce daně nekontaktní, jednatel Dávid Rác se na adrese sídla společnosti, ani na adrese trvalého pobytu nezdržuje, DANT Investment nepodala přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období 4. čtvrtletí 2012 ani za 1. čtvrtletí 2013 až 3. čtvrtletí 2013, daň z přidané hodnoty nebyla tímto odběratelem přiznána ani uhrazena.

- 46. Žalovaný na základě výše uvedeného uzavřel, že společnosti PRV-SOLAR a DANT Investment nevykazují známky standardního podnikatele. Jsou pro správce daně nekontaktní, sídlily na „virtuální adrese“, nemají žádné materiální ani personální zázemí, nedisponují žádnými skladovacími prostory, vůči správci daně se chovají netransparentně a neplní si své daňové povinnosti. Podíl PRV-SOLAR byl postižen exekucí a tomuto dodavateli i odběrateli DANT Investment v následném období byla zrušena registrace k dani z přidané hodnoty z moci úřední. Žalobce navíc obchodoval se zbožím, které nebylo řádně identifikováno nebo bylo po datu expirace.
- 47. Soud souhlasí se žalovaným, že popsané skutečnosti ve svém celku svědčí o tom, že předmětné obchodní transakce, kterých se účastnil žalobce, jsou zatíženy podvodem na DPH. Dodavatel žalobce (PRV-SOLAR) neodvedl daň z přidané hodnoty do státního rozpočtu. Žalobce si přitom jako následující článek řetězce uplatnil nárok na odpočet daně na vstupu z posuzovaných plnění za současného uplatnění osvobození od daně při jejich prodeji na Slovensko. Současně existovaly pochybnosti o odvedení daně odběratelem žalobce DANT Investment na Slovensku (viz podrobněji bod 54 napadeného rozhodnutí).
- 48. Soud je přesvědčen, že žalovaný se otázkou existence podvodu v napadeném rozhodnutí dostatečně zabýval (zejména str. 10 až 15 napadeného rozhodnutí) a v souladu s judikaturou Nejvyššího správního soudu vysvětlil, v čem daňový podvod spočíval, resp. u jakého článku došlo ke ztrátě daně (viz např. žalobkyní citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 12. 2015, č. j. 9 Afs 163/2015-44).
- 49. Námitka neprokázání existence daňového podvodu žalovaným tak není důvodná.

IV. B. 2 Vědomost žalobce o podvodu na dani z přidané hodnoty

- 50. Žalobce dále zpochybňoval závěr žalovaného, že žalobce o svém zapojení do podvodného jednání věděl nebo vědět mohl.
- 51. Správní orgány v posuzované věci zjistily následující objektivní okolnosti: (1) nedostatečná specifikace dodávaného zboží, (2) prošlá doba trvanlivosti pořízeného drogistického zboží,

- (3) problematické stanovení ceny, (4) platby za dodané zboží dodavateli ve většině případů až po úhradě ze strany odběratele, případně část platby ve stejný den, (5) úhrada za prodej zboží v hotovosti ve statisíkových částkách, (6) formální předávání zboží, (7) absence některých kupních smluv, (8) problematická obchodovatelnost prošlého zboží, (9) prodej zboží předcházející jeho nákupu a (10) téměř nulový zisk žalobce.
52. Soud souhlasí se žalovaným, že objektivní okolnosti zjištěné v posuzované věci ve svém souhrnu svědčí pro závěr, že žalobce věděl nebo vědět mohl a měl, že se přijetím plnění od dodavatele PRV-SOLAR účastní podvodu na DPH.
53. Prvotní objektivní okolností je nedostatečná specifikace dodávaného zboží na fakturách, objednávkách a dodacích listech.
54. Při nákupu obuvi nebyla žalobcem nakupovaná obuv dostatečně specifikována, nebyl uveden typ ani velikost. Z emailové komunikace mezi žalobcem a bývalým jednatelem dodavatele PRV-SOLAR vyplývá, že dodávaná obuv je v poškozených a neoriginálních krabicích. V běžném obchodním styku je proto takové zboží těžko obchodovatelné. Žalobce nepředložil žádné další důkazní prostředky určující specifikaci zboží, přestože specifikace měla být přílohou kupní smlouvy. Nebyly doloženy ani seznamy obuvi k jednotlivým fakturám, ačkoliv tyto seznamy měly být přílohou faktur.
55. Doložená obrazová komunikace dokládá, že drogistické zboží mělo minimální dobu trvanlivosti do roku 2007 a 2009. Účel nákupu takového zboží nebyl žalobcem nijak vysvětlen. Lze tak mít pochyby o reálné využitelnosti předmětného zboží. Žalobce navíc k drogistickému zboží nepředložil žádnou kupní smlouvu.
56. Co se týče pořizování vrutů, předložené objednávky, dodací listy a daňové doklady dokládající pořízení vrutů obsahují pouze jejich průměr, nikoliv však délku. Dostatečná specifikace vrutů není uvedena ani v kupní smlouvě. Lze souhlasit se žalovaným, že bez podrobné specifikace jsou vruty v běžném obchodním styku neobchodovatelné. Není ani zřejmé, podle čeho byla určena cena za toto zboží, neboť žalobce neznal délku vrutů, nakupoval a prodával vruty s odlišným průměrem. Předložený ceník je z roku 2014, ačkoliv nákup a prodej vrutů se uskutečnil naposledy v roce 2013.
57. Nestandardní jsou rovněž platební podmínky předmětných obchodních transakcí. Žalobce za dodávky zboží od dodavatele PRV-SOLAR platil až dodatečně, často až po dni splatnosti, a to buď v hotovosti, nebo převodem či vkladem na účet dodavatele. Platby za zboží proběhly ve většině případů až po úhradě ze strany odběratele, případně ve stejný den. Úhrada za zboží tak byla provázena neobvyklými okolnostmi – probíhala v obráceném sledu, po dni splatnosti, částečně v hotovosti, případně v několika splátkách i za situace, kdy žalobce již měl od odběratele uhrazenou plnou cenu. Ve dvou případech žalobce porušil limit pro platby v hotovosti. Důvody platby v hotovosti žalobce nevysvětlil, přestože na přijatých daňových dokladech byla jako forma úhrady uvedena vždy platba převodem na účet.
58. K hotovostní platbě docházelo i mezi dodavatelem DANT Investment a žalobcem, ačkoliv i v tomto případě je na daňových dokladech uvedena forma úhrady převodem na účet. Místo předání hotovosti žalobce neuvedl. Sídlo společnosti dodavatele DANT Investment je virtuální a je velmi nestandardní předávat statisíkové částky v hotovosti na veřejném místě. Obvyklá je rovněž úhrada takto vysokých částek bezhotovostně.

59. Žalobce předložil správci daně pouze dvě kupní smlouvy ze dne 23. 12. 2012 a 3. 1. 2013 na jednu dodávku obuvi a jednu dodávku vrutů. Ostatní kupní smlouvy předloženy nebyly. Částky uvedené na fakturách přitom neodpovídají částkám uvedeným na předložených kupních smlouvách. Výpověď žalobce stran dopravy zboží se rozchází s údaji uvedenými na předložených smlouvách. V kupních smlouvách není prodávané zboží specifikováno, není v nich specifikováno množství zboží ani způsob úhrady, ačkoliv se dle jednotlivých dokladů jednalo o částky v milionech korun.
60. Část zboží byla žalobcem prodána odběrateli DANT Investment dříve, než byla nakoupena od dodavatele PRV-SOLAR. Uvedená skutečnost svědčí o formálním vystavování daňových dokladů a předem domluveném „scénáři“.
61. Za posuzovaná zdanitelná období žalobce nakoupil zboží od dodavatele PRV-SOLAR v celkové výši 16 775 637 Kč bez DPH (daň ve výši 3 502 584,27 Kč). Toto zboží následně dodal osobě registrované v jiném členském státě společnosti DANT Investment ve výši 17 201 260 Kč a nebyl tak povinen odvést daň na výstupu. Zisk žalobce vypočítaný pouze z nákupních a prodejních cen zboží bez zahrnutí dalších nákladů tak činil pouze 0,025 %. Posuzované obchodní případy představovaly jedinou obchodní činnost žalobce. Na základě výše popsaného modelu podnikání žalobce soud souhlasí se žalovaným, že účelem a smyslem obchodních případů nebyla snaha o dosažení zisku, ale spíše vylákání nároku na odpočet daně.
62. Po komplexním zhodnocení všech popsaných objektivních okolností se soud plně ztotožňuje se žalovaným, že výše uvedené okolnosti měly u obezřetného podnikatele vzbudit pochybnosti o tom, zda plnění, jichž se účastní, nepovedou k účasti na podvodném jednání. Přestože popsané okolnosti samy o sobě nejsou nezákonné (s výjimkou překročení zákonného limitu pro platby v hotovosti), ve svém souhrnu tvoří logický a ucelený soubor vzájemně se doplňujících a na sebe navazujících nepřímých důkazů, které spolehlivě a jednoznačně prokazují, že žalobce o podvodu na DPH věděl či minimálně vědět mohl (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 7. 2013, č. j. 1 Afs 58/2013 - 34). Právě ve svém celku totiž zjištěné objektivní skutečnosti představují takový souhrn nestandardností, které by u obezřetného podnikatele měly vést k pojetí podezření stran skutečného smyslu realizovaných obchodních transakcí. V takových situacích je namísto minimálně vysoký stupeň „prověření“ obchodního partnera ze strany daňového subjektu (srov. též rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 8. 2018, č. j. 2 Afs 399/2017 - 60).
63. Za dané situace tak bylo na místě po žalobci rozumně požadovat, aby přijal opatření, která by zajistila, že se přijetím předmětných plnění nebude podílet na daňovém podvodu.

IV. B. 3 Přijetí rozumných opatření žalobcem

64. Od rozumně smýšlejícího podnikatele lze očekávat přijetí takových opatření, kterými by vyloučil svou účast na podvodném jednání.
65. Žalobce v první řadě mohl z obchodního rejstříku zjistit, že jeho dodavatel PRV-SOLAR nemá ve veřejném rejstříku zveřejněnou účetní uzávěrku za roky 2011 a 2012.
66. Žalovaný správně uvedl, že nekontaktnost dodavatele a neplnění jeho povinností vůči správci daně není sice ve sféře vlivu žalobce. Žalobce však obchodní historii svého dodavatele vůbec nezkoumal, nezajímal se o skutečný původ zboží, nevedl přesnou evidenci nakupovaného zboží (např. u vrutů dle jejich délky, u obuvi dle velikosti a typu,

u kosmetiky mu nezáleželo na prošlé expirační době); postačilo mu, že dodavatel dodával předmětné zboží, které obratem přeprodával odběrateli do jiného členského státu osvobozené od DPH. Pokud žalobce přesto se svým dodavatelem spolupracoval, nelze jeho jednání považovat za slučitelné s péčí řádného hospodáře.

67. Neobezřetnost lze spatřovat rovněž ve smluvní dokumentaci předmětných transakcí, resp. v její nedostatečnosti. Žalobce uzavřel kupní smlouvy pouze na dvě dodávky (obuvi a vrutů), přičemž tyto smlouvy byly velmi obecné. Pouze v případě tří dodávek zboží uskutečnil žalobce plnou úhradu kupní ceny převodem z účtu, jak by vyplývalo z vystavených faktur. V dalších dvou případech byla část kupní ceny uhrazena bankovním převodem a druhá část v hotovosti. Většina plateb však proběhla předáním kupní ceny v hotovosti, což korespondovalo tomu, že žalobce přijímal v hotovosti platby za zboží od svého odběratele DANT Investment, přičemž se jednalo dle o platby značného rozsahu.
68. Žalobce nijak neřešil zajištění závazku či záruku za vady zboží. S ohledem na virtuální sídlo dodavatele přitom není zřejmé, jakým způsobem by případné reklamace byly řešeny.
69. Lze tak uzavřít, že žalobce nepřijal taková opatření, která by svou povahou byla schopna reálně předejít a zabránit jeho účasti na podvodu na dani z přidané hodnoty. Nelze konstatovat, že si žalobce počínal v předmětném obchodním vztahu dostatečně obezřetně a opatrně ve snaze vyloučit jeho možnou účast na daňovém podvodu.
70. Soud proto aprobejuje závěr žalovaného, že objektivní okolnosti ve svém souhrnu jasně svědčí o tom, že žalobce o daňovém podvodu věděl nebo mohl a měl vědět, přičemž nepřijal dostatečná opatření, aby svojí účasti na podvodném jednání zabránil.
71. Námitka nesprávného posouzení vědomosti žalobce o účasti na daňovém podvodu tak není důvodná.

IV. C) Námitka nepřípustného přenášení důkazního břemene

72. Žalobce rovněž tvrdil, že žalovaný na něj ve věci podvodu na DPH nesprávně přenesl důkazní břemeno.
73. Z konstantní judikatury Nejvyššího správního soudu plyne, že důkazní břemeno ohledně skutečností prokazujících daňový podvod nese správce daně. O přesunu důkazního břemene na daňový subjekt, aby prokázal, že se daňového podvodu neúčastnil, nelze uvažovat (viz rozsudky 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).
74. Odpovědnost za zjištění skutkového stavu věci, včetně prokázání objektivních okolností, z nichž vyplývá, že si daňový subjekt nepočínal přiměřeně obezřetně, tedy nese výlučně správce daně (resp. žalovaný). To platí bez ohledu na to, jakou procesní taktiku své obrany daňový subjekt zvolí. V oprávnění daňového subjektu nabízet důkazy a uplatnit prostředky ke své obraně je proto zapotřebí primárně vidět právo osoby, proti níž se řízení vede, nikoliv její důkazní břemeno. Nenabízí-li daňový subjekt možné varianty skutkového děje, může tím zjednodušit důkazní pozici správce daně. Na správci daně leží důkazní břemeno k prokázání buď vědomosti daňového subjektu o účasti na podvodu, anebo takové neobezřetnosti, že kdyby k ní nedošlo, daňový subjekt by s největší pravděpodobností rozpoznal, že se do podvodu na DPH svým jednáním zapojil a mohl by se takového zapojení vyvarovat. Budou-li závěry ohledně objektivních okolností nasvědčujících tomu, že daňový subjekt o podvodu na DPH věděl nebo vědět mohl, skutkově podložené, logicky a vzájemně nerozporné a nenabízející rozumně přesvědčivé

vysvětlení, správce daně důkazní břemeno unese. V opačném případě je správce daně povinen daňovému subjektu nárok na odpočet daně uznat.

75. Čím větší aktivitu (kvalifikovanou) daňový subjekt při své obraně vyvine, tím větší nároky budou kladeny na správce daně. Bude povinen svá dosavadní zjištění obhájit a odstranit případné pochybnosti (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 5. 2018, č. j. 9 Afs 194/2017- 34). Platí tedy, že zatímco uskutečnění zdanitelného plnění je povinen prokázat plátce DPH nárokující si odpočet, případnou účast plátce na daňovém podvodu prokazuje správce daně. Daňový subjekt totiž tíží daňové břemeno pouze ve vztahu k těm skutečnostem, které je povinen uvádět v daňovém přiznání, popř. v dalších podáních (viz § 92 odst. 3 daňového řádu).
76. V projednávaném případě žalovaný své důkazní břemeno k prokázání existence daňového podvodu a vědomého zapojení žalobce do něj unesl [viz část IV. B) rozsudku]. V napadeném rozhodnutí dostatečně popsal, v čem podvod na DPH spočíval. Prokázal existenci objektivních okolností svědčících o tom, že žalobce o účasti v řetězci zasaženém daňovým podvodem věděl nebo vědět mohl a měl. Současně nebylo zjištěno, že by žalobce přijal dostatečná opatření k tomu, aby své účasti na podvodu zabránil.
77. Nelze se ztotožnit se žalobcem, že mu byla nesprávně kladena k tíži jeho aktivita stran získání daňového přiznání od svých obchodních partnerů. Žalovaný tuto skutečnost zmínil v souvislosti s identifikací daňového podvodu jako jednu z okolností, které mohou svědčit o celkové nestandardnosti obchodních případů žalobce. Nejednalo se však o zásadní argument žalovaného dokládající vědomost žalobce o účasti na daňovém podvodu.
78. Soud je přesvědčen, že v projednávaném případě nedošlo k porušení § 92 odst. 3 a 4 daňového řádu, tj. k nezákonnému přenášení důkazního břemena na žalobce.
79. Námitka proto není důvodná.

IV. D) Námitka opomenutých důkazů a nesprávného způsobu stanovení daně

80. Žalobce dále tvrdil, že se žalovaný v napadeném rozhodnutí nevyjádřil k navrženým důkazům.
81. Ze správního spisu vyplývá, že žalobce v průběhu odvolacího řízení doložil důkazní prostředky, jimiž hodlal prokázat uskutečnění plnění od dodavatele PRV-SOLAR. Žalovaný k předloženým důkazům (daňové doklady, výpis z bankovního účtu dodavatele PRV-SOLAR a fotografie předmětného zboží) jednotlivě a podrobně uvedl, jak tyto důkazy vyhodnotil (str. 25 až 27 napadeného rozhodnutí). Dospěl k závěru, pro posouzení přijatých plnění jsou předložené důkazní prostředky irelevantní a nelze je osvědčit jako důkazy prokazující žalobcovu nevědomou účast na podvodu na dani z přidané hodnoty. Předložené důkazní prostředky tedy byly žalovaným řádně zhodnoceny.
82. Žalobce v podané žalobě nespecifikuje, které jím navržené důkazy žalovaný neprovedl, případně opomněl v napadeném rozhodnutí zhodnotit. Soud proto pouze v obecné rovině na základě seznámení se se spisovým materiálem konstatuje, že žalovaný postupoval v souladu se zákonem, skutkový stav zjistil dostatečně a v napadeném rozhodnutí se dostatečně přesvědčivě vyjádřil i k žalobcem navrženým důkazům (viz zejm. body 82 až 89 napadeného rozhodnutí). Námitka opomenutých důkazů tak není důvodná.

83. Žalobce nesouhlasil rovněž s tím, že v daňovém řízení týkajícím se daně z příjmů byla jeho povinnost stanovena podle pomůcek, zatímco v nyní projednávané věci dokazováním. Trval na tom, že i v nyní projednávané věci měla být daň stanovena pomůckami.
84. Z § 98 odst. 1 daňového řádu vyplývá, že stanovení daně pomůckami je krajním způsobem stanovení daně v případě, že není možné daň stanovit dokazováním. V projednávaném případě však žalovaný měl dostatek podkladů pro stanovení daně dokazováním a nebylo nutné stanovit daň náhradním způsobem. Lze souhlasit se žalovaným, že řízení týkající se daně z přidané hodnoty a daně z příjmů vycházejí z jiného hmotněprávního předpisu, jsou postavena na rozdílných institutech a mohou vést k odlišnému způsobu stanovení daně; to záleží vždy na konkrétní důkazní situaci daňového subjektu v příslušném daňovém řízení. Soudu ani není zřejmé, kam žalobce předmětnou argumentací směřuje, neboť předmětná tvrzení by mohla být zohledněna spíše v řízení týkajícího se daně z příjmů, v němž bylo rozhodnutí vydáno později. V nyní projednávané věci soud žádné pochybení při volbě způsobu pro stanovení daně neshledal. Ani námitka nesprávného způsobu stanovení daně tedy není důvodná.

V. Závěr a náklady řízení

85. Soud tak na základě všech výše uvedených skutečností neshledal žalobu důvodnou, a proto ji podle ustanovení § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl. Důkazy navržené žalobcem soud neprováděl. Jednalo se o důkazní prostředky směřující k návrhu žalobce na přiznání odkladného účinku žaloby, které byly vyčerpány rozhodnutím soudu o tomto návrhu.
86. O náhradě nákladů řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Žalobce ve věci úspěch neměl (žaloba byla jako nedůvodná zamítnuta), a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému správnímu orgánu, kterému by jinak jakožto úspěšnému účastníku řízení právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, náklady řízení nad rámec jeho běžné administrativní činnosti nevznikly.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu. 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 právních předpisů vyžadováno pro výkon advokacie.

Brno 19. srpna 2020

Mgr. Milan Procházka
předseda senátu