



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu JUDr. Jana Ryby a soudkyň JUDr. Ludmily Sandnerové a Mgr. Ivety Postulkové ve věci

žalobce: **Pulear s.r.o.**, IČO 241 76 435, sídlem Senovážné nám. 978/23,
110 00 Praha 1

zastoupeného: Ekonomické služby Přerov s.r.o., IČO 26835169, sídlem Velká Dlážka
542/4, 750 02 Přerov (jednatel Ing. R. N.)

proti

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

o žalobě proti rozhodnutím žalovaného
ze dne 14. 3. 2016 č. j. 10694/16/5300-21443-711868,
ze dne 15. 3. 2016 č. j. 11760/16/5300-21443-711868,
ze dne 15. 3. 2016 č. j. 11768/16/5300-21443-711868,
ze dne 15. 3. 2016 č. j. 11772/16/5300-21443-711868,
ze dne 18. 3. 2016 č. j. 12438/16/5300-21443-711868 a
ze dne 18. 3. 2016 č. j. 12482/16/5300-21443-711868,

t a k t o :

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

O d ů v o d n ě n í :

[1] Žalobce se domáhá u Městského soudu v Praze (dále jen „*městský soud*“) zrušení rozhodnutí žalovaného, která jsou uvedena v záhlaví rozsudku (dále též „*napadená rozhodnutí*“) a kterými žalovaný zčásti změnil rozhodnutí (platební výměry) Finančního

Shodu s prvopisem potvrzuje:

úřadu pro hlavní město Prahu (dále jen „FÚ“ nebo „správce daně“) na daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za jednotlivá zdaňovací období.

[2] Žalobce se tak domáhá zrušení rozhodnutí žalovaného

- ze dne 14. 3. 2016 č. j. 10694/16/5300-21443-711868, kterým žalovaný změnil rozhodnutí FÚ ze dne 5. 3. 2015 č. j. 1431338/15/2001-52521-109188 (za zdaňovací období únor 2012) tak, že řádek 20 (Dodání zboží do jiného členského státu) se mění z 0 Kč na 2 040 350,- Kč,
- ze dne 15. 3. 2016 č. j. 11760/16/5300-21443-711868, kterým žalovaný změnil rozhodnutí FÚ ze dne 10. 3. 2015 č. j. 1553512/15/2001-52521-109188 (za zdaňovací období březen 2012) tak, že řádek 20 (Dodání zboží do jiného členského státu) se mění z 0 Kč na 2 799 810,- Kč,
- ze dne 15. 3. 2016 č. j. 11768/16/5300-21443-711868, kterým žalovaný změnil rozhodnutí FÚ ze dne 17. 3. 2015 č. j. 1682739/15/2001-52521-109188 (za zdaňovací období duben 2012) tak, že řádek 20 (Dodání zboží do jiného členského státu) se mění z 0 Kč na 698 750,- Kč,
- ze dne 15. 3. 2016 č. j. 11772/16/5300-21443-711868, kterým žalovaný změnil rozhodnutí FÚ ze dne 7. 5. 2015 č. j. 3457497/15/2001-52521-109188 (za zdaňovací období září 2012) tak, že řádek 20 (Dodání zboží do jiného členského státu) se mění z 0 Kč na 546 000,- Kč,
- ze dne 18. 3. 2016 č. j. 12438/16/5300-21443-711868, kterým žalovaný změnil rozhodnutí FÚ ze dne 15. 5. 2015 č. j. 3840563/15/2001-52521-109188 (za zdaňovací období říjen 2012) tak, že řádek 20 (Dodání zboží do jiného členského státu) se mění z 0 Kč na 1 102 080,- Kč, a
- ze dne 18. 3. 2016 č. j. 12482/16/5300-21443-711868, kterým žalovaný změnil rozhodnutí FÚ ze dne 5. 6. 2015 č. j. 4348526/15/2001-52521-109188 (za zdaňovací období leden 2013) tak, že řádek 20 (Dodání zboží do jiného členského státu) se mění z 0 Kč na 869 100,- Kč.

[3] První žalobní námitkou žalobce bylo, že FÚ prováděl ve všech výše uvedených případech u žalobce postupy na odstranění pochybností podle ust. § 89 a § 90 zákona č.280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), přičemž tyto postupy na odstranění pochybností trvaly nepřiměřeně dlouho (cca 3 roky) a jejich průběh byl nezákonný.

[4] Druhou žalobní námitkou žalobce bylo, že žalovaný měl řádně prokázat, že došlo k daňovému podvodu, což žalovaný podle názoru žalobce řádně neprokázal, byť důkazní povinnost tíží žalovaného, a nikoli na základě nedostatečných skutkových zjištění vybrat některého z možných aktérů případného podvodu. V daňovém řízení totiž musí být postaveno najisto, v jakých skutkových okolnostech daňový podvod spočíval.

[5] Třetí žalobní námitkou žalobce bylo, že judikatura Soudního dvora Evropské unie (dále jen „SDEU“) pojmem daňový podvod na DPH označuje situace, v nichž jeden z účastníků neodvede státní pokladně vybranou daň a další si ji odečte, a to za účelem získání zvýhodnění. Žalovaný v rozhodnutích dovozuje, že chybějící daň je identifikována tím, že u jednoho z dodavatelů dodavatele (Bazmatol plus s.r.o. v likvidaci) došlo k narušení

principu daňové solidarity, a to z důvodu nekontaktnosti subjektů [rozsudek Nejvyššího správního soudu (dále jen „NSS“) ze dne 27. 3. 2014 č. j. 7 Afs 66/2013-78].

[6] V rámci čtvrté žalobní námitky žalobce uvádí, že žalovaný v odvolacích řízeních (bod 18. napadených rozhodnutí) odmítl výslech dalších svědků, kterým žalobce chtěl prokázat svá tvrzení ohledně nákupu zboží, pohybu zboží v provozovně, případně dosvědčení přepravy ze strany žalobce do jiného členského státu, a to se zdůvodněním, že je výslech svědků bezpředmětný. Pozoruhodné podle žalobce je na tom to, že žalovaný na jednu stranu právě jako zdůvodnění své argumentace o hypotetické účasti žalobce na daňovém podvodu uvádí, že žalobce dostatečně neprokázal skutečnosti ohledně zdanitelného plnění (nákup zboží, pohyb zboží v provozovně, doprava do jiného členského státu, odběr zboží v jiném členském státě), na druhou stranu neumožní žalobci konzumovat jeho práva stran unesení jeho důkazního břemene.

[7] Později žalobce zaslal městskému soudu „doplnění žaloby“ ze dne 16. 10. 2019, v němž uvádí, že

- podle konstantní judikatury nese v případě daňových podvodů důkazní břemeno správce daně a že svou neúčast na daňovém podvodu nemusí prokazovat, neboť to musí prokázat správce daně, který nedostatečně identifikoval chybějící daň,
- musí být po hmotněprávní stránce postaveno najisto, že ke zdanitelným plněním došlo, aby bylo možno konstatovat daňový podvod, a
- žalobce se dozvěděl o daňovém podvodu až v závěru odvolacího řízení.

[8] K tomuto doplnění „žalobních bodů“ však soud musí uvést, že řízení před správními soudy je vystaveno na zásadě dispoziční a na zásadě koncentrační. První zmíněná zásada reprezentuje východisko, že předmět řízení je v rukách žalobce a soud může věc zpravidla přezkoumat pouze v mezích žalobních bodů [§ 75 odst. 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“)]. Druhá je projevem principu, že žalobce může své žalobní body uplatňovat pouze v zákonem stanovené lhůtě a k později uplatněným námitkám již nelze přihlížet (§ 71 odst. 2 s. ř. s.).

[9] Žalovaný se k podané žalobě vyjádřil tak, že s podanou žalobou nesouhlasí, a navrhl její zamítnutí, když odkázal na odůvodnění napadených rozhodnutí a uvedl věcně tytéž závěry. Nad rámec toho doplnil, že co se týče odkazu na rozsudek NSS ze dne 27. 3. 2014 č. j. 7 Afs 66/2013-78, v dané věci dospěl NSS k závěru, že v daňovém řízení nebyly dostatečně zjištěny okolnosti týkající se předmětných transakcí a osob do nich zapojených. Naopak v žalobcově věci byly zcela zjevně zjišťovány a šetřeny okolnosti týkající se pohybu zboží, jež bylo předmětem zdanitelných plnění, naprosto vyčerpávajícím způsobem.

[10] V replice k tomuto vyjádření žalobce namítá, že žalovaný bagatelizuje výslech navržených svědků a nedůvodně předjímá, jak by výslechy dopadly.

[11] Z předloženého správního spisu vyplývají tyto podstatné skutečnosti:

[12] FÚ vydal šest platebních výměrů, proti nimž podal žalobce včasné odvolání:

Shodu s prvopisem potvrzuje:

1. platební výměr č.j. 1431338/15/2001-52521-109188 ze dne 5. 3. 2015, kterým byla daňovému subjektu vyměřena DPH za zdaňovací období únor 2012 ve výši 43 073,- Kč.

2. platební výměr č.j. 1553512/15/2001-52521-109188 ze dne 10. 3. 2015, kterým byla daňovému subjektu vyměřena DPH za zdaňovací období březen 2012 ve výši 36 134,- Kč.

3. platební výměr č.j. 1682739/15/2001-52521-109188 ze dne 17. 3. 2015, kterým byla daňovému subjektu vyměřena DPH za zdaňovací období duben 2012 ve výši nadměrného odpočtu ve výši 9 877,- Kč

4. platební výměr č.j. 3457497/15/2001-52521-109188 ze dne 7. 5. 2015 (podepsaný 6. 5. 2016), kterým byla daňovému subjektu vyměřena DPH za zdaňovací období září 2012 ve výši 33 469,- Kč.

5. platební výměr č.j. 3840563/15/2001-52521-109188 ze dne 15. 5. 2015 (podepsaný 14. 5. 2016), kterým byla daňovému subjektu vyměřena DPH za zdaňovací období říjen 2012 ve výši 31 114,- Kč.

6. platební výměr č.j. 4348526/15/2001-52521-109188 ze dne 5. 6. 2015, kterým byla daňovému subjektu vyměřena DPH za zdaňovací období leden 2013 ve výši 8 254,- Kč.

[13] Žalovaný následně vydal výše uvedená napadená rozhodnutí, kterými o odvoláních žalobce rozhodl tak, jak je uvedeno v odstavcích [1] a [2].

[14] V napadených rozhodnutích je předmětem přijatých zdanitelných plnění zboží stejného druhu, mezi stejnými odběrateli a dodavateli, jednání dodavatelů a odběratelů vykazuje stejné znaky, avšak za různá zdaňovací období. Odůvodnění všech rozhodnutí jsou proto identická.

[15] Aby plátcí daně vznikl právní nárok na odpočet DPH, musí být splněny hmotněprávní a formální podmínky nároku na odpočet vyplývající z ust. § 72 a § 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále „zákon o DPH“). Z hlediska hmotněprávních podmínek vzniku nároku na odpočet daně zdůrazňuje SDEU, že plnění musí být poskytnuto ve vztahu osob povinných k dani a použito pro uskutečňování ekonomické činnosti (srov. rozsudek SDEU ze dne 6. 9. 2012 ve věci C-324/11 Gabor Toth, bod 26; všechny rozsudky tohoto soudu jsou dostupné na <http://curia.europa.eu/>). To je v souladu s ust. § 72 odst. 1 zákona o DPH, kde je stanoveno, že nárok na odpočet daně má plátce daně v případě, kdy přijatá zdanitelná plnění použije v rámci své ekonomické činnosti pro účely uskutečňování plnění vyjmenovaných v odst. 1 písm. a) až e) ust. § 72 zákona o DPH. Lze proto uzavřít, že k učinění závěru o existenci nároku na odpočet daně, je nezbytné ověřit, zda bylo plnění opravdu uskutečněno a zda bylo použito pro účely uskutečňování zdanitelných plnění (srov. rozsudek SDEU ze dne 6. 12. 2012 ve věci C-285/11 Bonik EOOD, dále jen „Bonik“, bod 31).

[16] Nárok na odpočet daně prokazuje plátce podle ust. § 73 odst. 1 zákona o DPH daňovým dokladem, vystaveným plátcem, který musí splňovat všechny náležitosti

stanovené zákona o DPH, tzn. náležitosti podle ust. § 26 až 35a zákona o DPH, což představuje formální podmínku nároku na odpočet daně. Za splnění hmotněprávních a formálních podmínek nároku na odpočet daně je daňovému subjektu nárok na odpočet daně přiznán, neboť, jak SDEU ve svých rozsudcích opakovaně rozhodl, je nárok na odpočet daně daný článkem 167 a dalšími Směrnice Rady č. 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006, o společném systému DPH (dále jen „*Směrnice*“) nedílnou součástí systému DPH a v principu nesmí být omezen. Výjimku z tohoto principu poté představuje situace, kdy daňový subjekt uplatňuje nárok na odpočet daně podvodně nebo zneužívajícím způsobem (srov. rozsudek SDEU ze dne 21. 6. 2012 ve spojených věcech C-80/11 a C-142/11 Mahageben a Peter David, dále jen „*Mahageben*“, bod 41).

[17] Ohledně podvodného jednání je v odůvodnění uvedeno, že pouhá existence daňového podvodu nepostačuje k tomu, aby daňovému subjektu nárok na odpočet daně nebyl přiznán. SDEU uvedl, že otázka, zda byla nebo nebyla DPH za předchozí nebo následující prodej zaplacená do státní pokladny, nemá vliv na nárok na odpočet daně. Nárok na odpočet není dotčen okolností, že v řetězci dodávek je jedno z předcházejících nebo následujících plnění zasaženo daňovým podvodem, jestliže tuto skutečnost daňový subjekt nevěděl nebo vědět nemohl (viz bod 45 a 49 rozsudku SDEU ve spojených věcech C-439/04 a C-440/04 Alex Kittel a Recolta Recycling ze dne 6. 7. 2006, dále jen „*Kittel*“).

[18] Zaprvé je proto nutné zkoumat existenci daňového podvodu a v případě jeho zjištění je k odepření nároku na odpočet daně nutno prokázat, že o tomto podvodu osoba povinná k dani věděla nebo vědět mohla a měla. Za takových podmínek lze poté osobu povinnou k dani činit odpovědnou za zapojení se do obchodní transakce zasažené daňovým podvodem. Důkazní břemeno ohledně prokázání účasti daňového subjektu na daňovém podvodu leží na správci daně. K přenesení tohoto důkazního břemene zpátky na daňový subjekt dochází na základě tzv. vědomostního testu. V rámci vědomostního testu správce daně musí nejdříve zkoumat nestandardnosti posuzované obchodní transakce (tzv. objektivní okolnosti) a následně posoudit opatření přijatá daňovým subjektem k zamezení jeho možné účasti na daňovém podvodu. V případě nepřijetí dostatečných opatření lze mít s přihlédnutím k objektivním okolnostem za prokázané, že daňový subjekt věděl nebo vědět mohl a měl, že se svou transakcí účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH.

[19] V rámci nyní projednávaného případu je pak nesporné, že k uskutečňování zdanitelných plnění mělo docházet od dodavatele Bazmatol plus s.r.o. v likvidaci k ORLEN gas ČR s.r.o. a následně k odvolateli v rámci tuzemských plnění – dodání zboží (podle § 13 zákona o DPH). Odvolatel poté dodával zboží v rámci intrakomunitárních plnění (podle § 64 zákona o DPH) na Slovensko odběrateli BLOCKTRADE s.r.o., odkud mělo být dodáváno do Polska odběrateli TEGE-PLAST SPOLKA z.o.o. Fakticky pohyb zboží a plateb dokládají především vystavené doklady. Nebylo možné prověřit počátek a konec fakturačního řetězce, tj. původ zboží a konečného odběratele, neboť korporace Bazmatol plus s.r.o. v likvidaci na počátku a korporace TEGE-PLAST SPOLKA z o. o. na konci řetězce jsou nekontaktní.

[20] Po provedeném dokazování musel správce daně dojít k závěru, že prověřované obchodní transakce byly zasaženy daňovým podvodem a všechny osoby, jež se podílely na

prověřovaných transakcích, věděly, že se dopouští takového jednání, a to z následujících důvodů:

- a) Doklady od dodavatele (Bazmatol plus s.r.o. vs. OR-LEN gas ČR s.r.o.) byly předloženy pouze od dodavatele OR-LEN gas ČR s.r.o. Na těchto dokladech je uvedena korporace Bazmatol plus s.r.o., avšak nikoli s dovětkem „v likvidaci“, ačkoli je takto zapsána v obchodním rejstříku od 02. 03. 2011. Ačkoliv se jednalo o doklad na vysoké finanční částky, OR-LEN gas ČR s.r.o. si správné označení osoby uskutečňující zdanitelné plnění a vystavující daňové doklady nezajistil. Dodací list neobsahuje jméno a podpis konkrétní osoby potvrzující převzetí zboží.
- b) V rámci transakcí dodavatel (OR-LEN gas ČR s.r.o.) - odvolatel (Pulear s.r.o.) byla předložena jedna objednávka, na níž není uveden údaj o zápisu podnikatele v obchodním rejstříku. Dodací list (jež má být podle Rámcové kupní smlouvy ze dne 17. 11. 2011 považován za doklad nutný k převzetí a užívání zboží) neobsahuje především jméno a podpis konkrétní osoby potvrzující převzetí zboží.
- c) V rámci transakcí odvolatel (Pulear s.r.o.) – odběratel BLOCKTRADE s.r.o. nebyla předložena žádná objednávka, faktura vystavená odvolatelem neobsahuje veškeré smlouvou stanovené náležitosti, neboť v nich nejsou uvedena čísla objednávek a dodacích listů.
- d) Na dodavatelem předložených dokladech vztahujících se k příjmovým pokladním transakcím uskutečněným ve dnech 09. 10. 2012 a 16. 10. 2012 je uvedeno pouze datum 01. 11. 2012 (zúčtování), ačkoli podle ust. § 11 odst. 2 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, je účetní jednotka povinna vyhotovovat účetní doklady bez zbytečného odkladu po zjištění skutečností, které se jimi zachycují.
- e) Z podpisů na pokladních dokladech lze jen stěží identifikovat toho, kdo hotovostní platbu (v řádech statisíců) vydal a kdo přijal. V případě úplné absence podpisů pak již není ověřeno, že k peněžní transakci došlo.
- f) Ačkoliv ze smlouvy s dodavatelem OR-LEN gas ČR s.r.o. vyplývá, že splatnost faktury je podle dohodnutého data uvedeného na faktuře (pokud je takto uvedena), a na faktuře vystavené dodavatelem za toto zdanitelné období byla uvedena splatnost 04. 10. 2012 (pomineme-li skutečnost, že úhrady měly být provedeny na základě platebního příkazu), 2 ze 4 úhrad byly odvolatelem provedeny až po splatnosti.
- g) Nebyla žádným způsobem doložena přeprava zboží od Bazmatol plus s.r.o. k OR-LEN gas ČR s.r.o. (do jeho provozovny v Jablunkově – Návsí), kterou měla hradit podle výpovědi pana L. H. korporace Bazmatol plus s.r.o., stejně jako od OR-LEN gas ČR s.r.o. k odvolateli (do provozovny ve Fryštáku), např. přepravními listy, doklady potvrzující pojištění, úhradu silniční daně, případně platby dálničních poplatků či mýtného, pracovní výkazy řidičů, knihy jízd či v případě využití služeb smlouva o pronájmu vozidla, smlouva o přepravě aj.
- h) Z dokladů dodavatele odvolatele (korporace OR-LEN gas ČR s.r.o.) vyplývá, že v některých obdobích byly kupní ceny zboží, za které je dodavatel pořídil, vyšší, než za jaké zboží následně prodával odvolateli.
- i) Většina transakcí v předmětných obdobích probíhala tak, že korporace OR-LEN gas ČR s.r.o. (jednatele R. Ľ. a L. H.) prodávala zboží odvolateli, který jej následně dodával slovenské korporaci BLOCKTRADE s.r.o. (jednatel R. Ľ.). Docházelo tak

Shodu s prvopisem potvrzuje:

- k prodejm zboží mezi propojenými osobami přes další subjekt, což se jeví jako nelogické obchodní jednání, které nemá z ekonomického hlediska opodstatnění.
- j) V případě dodavatele (OR-LEN gas ČR s.r.o.) a odběratele (BLOCKTRADE, s.r.o.) lze jednoznačně konstatovat propojení v osobě pana R. Ľ. - jednatele a společníka OR-LEN a současně jednatele a společníka BLOCKTRADE s.r.o.
 - k) Zcela zřejmé je dále propojení odběratele BLOCKTRADE s.r.o. s polským odběratelem TEGE-PLAST SPOLKA z.o.o., a to v osobě pana M. P. P., který měl být také obchodním zástupcem BLOCKTRADE s.r.o. a současně jednatelem TEGE-PLAST SPOLKA z.o.o. Za zmínku stojí též účast pana M. P. P. v polské korporaci BLOCK TRADE SPOLKA z o. o. jež byla založena odběratelem BLOCKTRADE s.r.o. a v níž působil pan R. Ľ.
 - l) Poslední článek – polský odběratel TEGE-PLAST SPOLKA z.o.o. nedeklaroval přijetí předmětného zboží a navíc se nejedná o subjekt (dle informací z veřejného rejstříku), který by se zabýval výrobou nábytku a tedy by využíval zboží jako materiál do svých produktů.

[21] Z výše uvedeného podle napadených rozhodnutí vyplývá, že žalobce ignoroval řadu nestandardních okolností, které nasvědčovaly nejen neobvyklosti obchodů, ale svědčily i o tom, že je účasten na transakcích zatížených podvodem. Žalobce se nechoval obezřetně a odpovědně a neučinil žádná opatření k tomu, aby se nestal účastníkem na daňovém podvodu. Vzhledem ke všem těmto uvedeným objektivním i subjektivním kritériím lze konstatovat, že popsání skutečnosti, i když každá sama o sobě nemusí být nezákonná, ve svém souhrnu tvoří logicky a ucelený soubor vzájemně se doplňujících a na sebe navazujících nepřímých důkazů, které prokazují skutečnost, že odvolatel věděl nebo vědět mohl a měl, že se účastní na plnění, které je součástí „řetězce“ plátců, kde není podstatný obsah prodeje zboží, ale účelem je získání daňového zvýhodnění, tzn. že je zapojen do podvodů na DPH. Za těchto okolností měl odvolatel předpokládat, že obchodní transakce budou zpochybněny a správce daně oprávněně neuzná jeho nárok na odpočet daně.

[22] Ve věci samé rozhodl městský soud bez nařízení jednání, neboť s tím účastníci vyslovili souhlas (§ 51 odst. 1 s. ř. s.).

[23] Městský soud přezkoumal napadená rozhodnutí, včetně řízení, která jejich vydání předcházela, v rozsahu uplatněných žalobních bodů, kterými je vázán (§ 75 odst. 2 s. ř. s.), přičemž podle ust. § 75 odst. 1 s. ř. s. vycházel ze skutkového i právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu.

[24] Podle ust. § 72 odst. 1 zákona o DPH, ve znění účinném pro rozhodná období: „Plátce je oprávněn k odpočtu daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, které v rámci svých ekonomických činností použije pro účely uskutečňování

- a) zdanitelných plnění dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku,
- b) plnění osvobozených od daně s nárokem na odpočet daně s místem plnění v tuzemsku,
- c) plnění s místem plnění mimo tuzemsko, pokud by měl nárok na odpočet daně, jestliže by se uskutečnila s místem plnění v tuzemsku,
- d) plnění uvedených v § 54 odst. 1 písm. a) až j), l) až u) a y) a v § 55 s místem plnění ve třetí zemi, nebo pokud jsou taková plnění přímo spojena s vývozem zboží, nebo
- e) plnění uvedených v § 13 odst. 9 písm. a), b), d) a e) a v § 14 odst. 5,

Shodu s prvopisem potvrzuje:

f) rozhlasového nebo televizního vysílání prováděného provozovateli vysílání ze zákona.“

[25] Podle ust. § 73 odst. 1 zákona o DPH, ve znění účinném pro rozhodná období: „Pro uplatnění nároku na odpočet daně je plátce povinen splnit tyto podmínky:

- a) při odpočtu daně, kterou vůči němu uplatnil jiný plátce, mít daňový doklad,*
- b) při odpočtu daně, kterou plátce uplatnil při poskytnutí zdanitelného plnění osobou povinnou k dani neusazenou v tuzemsku nebo jiným plátcem, anebo kterou plátce uplatnil při 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. 2 až 4, daň přiznat a mít daňový doklad,*
- d) při odpočtu daně při dovozu zboží, není-li plátce povinen postupovat podle § 23 odst. 2 až 4, vyměřenou daň zaplatit a mít daňový doklad, nebo*
- e) při odpočtu daně, kterou plátce uplatnil v případě plnění podle § 13 odst. 4 písm. b), daň přiznat a mít daňový doklad; nemá-li plátce daňový doklad, lze nárok prokázat jiným způsobem.“*

[26] První žalobní námitkou žalobce bylo, že správce daně prováděl ve všech výše uvedených případech u žalobce postupy na odstranění pochybností podle ust. § 89 a § 90 daňového řádu, přičemž tyto postupy na odstranění pochybností trvaly nepřiměřeně dlouho (cca 3 roky) a jejich průběh byl nezákonný, což podle žalobce konstatoval i městský soud.

[27] Městský soud musí v této souvislosti korigovat žalobcovo tvrzení, neboť mu je z jeho činnosti známo, že tento soud vyslovil, že postup žalovaného při odstranění pochybností byl nezákonný pouze ve čtyřech řešených případech, nikoli ve všech, jak tvrdí žalobce.

[28] Naznačuje-li žalobce, že v důsledku nezákonného postupu žalovaného jsou též závěry, či zjištěné skutečnosti v rozporu se zákonem, v důsledku čehož jsou napadená rozhodnutí sama o sobě nezákonná, pak městský soud se s touto právní argumentací žalobce neztotožňuje.

[29] Samozřejmě, spíše ve výjimečných situacích se může stát, že z řízení, které je samo jako celek zásahem, nebo v němž došlo k nezákonnému zásahu, vzejde rozhodnutí. Tehdy bude vskutku představitelné, že daňový subjekt podá žalobu jak proti nezákonnému zásahu, tak proti rozhodnutí, které z problematického řízení vzešlo. Může se tak stát, že v takovémto (výjimečném) případě bude v souvisejících otázkách rozhodovat soud dvakrát, obvykle nejprve v řízení o zásahové žalobě, posléze v řízení o žalobě proti rozhodnutí (blíže k tomu usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 16. 11. 2016 č. j. 1 Afs 183/2014-55).

[30] Jak ale v návaznosti na výše citovaný rozsudek zdůraznil NSS ve svém rozsudku č. j. 10 Afs 304/2019-39 ze dne 29. 1. 2020, „předmět řízení před soudem však v obou případech zůstává odlišný: předmětem řízení o zásahové žalobě ve věci daňové kontroly není výsledek kontroly, tedy samotný obsah zjištění při kontrole získaných, nýbrž určité mimořádně invazivní jednání správce daně v kontrole (např. nezákonná kontrola v místě sídla podnikatele). Soudní ochrana proti daňové kontrole „neposkytuje ochranu před výsledkem

kontroly, tedy před kontrolními zjištěními“ (ALGON PLUS, bod 43). Naproti tomu výsledek kontroly, finálně ztělesněný v rozhodnutí o doměření daně, je předmětem řízení o žalobě proti rozhodnutí“.

[31] Na závěr tohoto hodnocení je pak v tomto rozsudku vysvětleno, že: *„ochrana poskytovaná zásahovou žalobou v průběhu daňové kontroly může úspěšně směřovat jen proti takovým úkonům či postupům správce daně, které mají samy o sobě zcela zásadní dopad do právní sféry daňového subjektu, a současně není spravedlivé a ústavně konformní požadovat po žalobci, aby s obranou proti takovýmto úkonům vyčkal až na žalobu směřující proti rozhodnutí o daňové povinnosti samotné. Jak tuto judikaturu velmi příhodně shrnul Ústavní soud, třeba odlišit na jedné straně procesní úkony správního orgánu, jejichž účinek se může (mimo samotný průběh řízení) ve sféře účastníka projevit jen v souvislosti s výsledným rozhodnutím, a naproti tomu na straně druhé procesní úkony či opomenutí správního orgánu, „jejichž důsledek se neprojeví nutně v podobě výsledného rozhodnutí, ale které jsou způsobilé účastníka zasáhnout samy i jinak než prostřednictvím takového rozhodnutí“ (nález ze dne 14. 1. 2020, sp. zn. III. ÚS 2383/19, ZCZ, body 32 a 33)“.*

[32] Městský soud k tomu uzavírá, že ve výše citovaném rozsudku žalobce napadal zjištění správce daně v rámci daňové kontroly, nicméně je třeba uvést, že daňová kontrola představuje vedle postupu k odstranění pochybností jeden z alternativních postupů v rámci daňového řízení, tudíž všechny tyto závěry soudu se nutně musí vztáhnout též na případ žalobce.

[33] Výše uvedené závěry platí tím spíše, že ve všech případech žalobce byla spatřována nezákonnost zásahu v postupu na odstranění pochybností podle ust. § 89 daňového řádu výhradně v tom, že tento postup *„trval nepřiměřeně dlouhou dobu“* a že žalovaný navzdory velké složitosti celé věci nepřešel do řízení o daňové kontrole a na místo toho pokračoval v řízení o odstranění pochybností, ačkoli má postup k odstranění pochybností uvedených v ust. § 89 daňového řádu sloužit především k odstranění jednotlivých dílčích pochybností, již konkrétně vyjádřených a nemá sloužit k obsáhlému a časově náročnému dokazování.

[34] Z výše uvedeného si tak nelze představit, že pouze z důvodu nepřiměřeně dlouhé doby vedení řízení o odstranění pochybností ve smyslu § 89 daňového řádu, by všechna skutková zjištění v tomto řízení byla nezákonná.

[35] Jinými slovy řečeno, vyslovení nezákonnosti samotného postupu k odstranění pochybností není vyslovením nezákonnosti samotných zjištění získaných při tomto postupu; proto je žalobcova námitka nedůvodná.

[36] Druhou žalobní námitkou bylo, že žalovaný měl řádně prokázat, že došlo k daňovému podvodu, což žalovaný podle názoru žalobce řádně neprokázal, i když důkazní povinnost tíží žalovaného, a nikoli na základě nedostatečných skutkových zjištění vybrat některého z možných aktérů případného podvodu. V daňovém řízení totiž musí být postaveno najisto, v jakých skutkových okolnostech daňový podvod spočíval.

[37] Městský soud k této námitce žalobce nejprve konstatuje, že posuzuje zákonnost napadeného rozhodnutí pouze z hlediska uplatněných žalobních bodů, kdy platí, že

obecnost žalobního bodu předurčuje též míru obecnosti, v níž probíhá soudní přezkum (rozsudky NSS ze dne 23. 6. 2005 č. j. 7 Afs 104/2004-54, ze dne 24. 8. 2010 č. j. 4 As 3/2008-78 či ze dne 18. 7. 2013 č. j. 9 Afs 35/2012-42). Dále platí, že pokud žalobce v žalobě pouze opakuje námitky, které uvedl již v odvolání, aniž by reagoval na konkrétní způsob, kterým danou námitku vypořádal žalovaný v napadeném rozhodnutí, značně tím snižuje svou šanci na úspěch, neboť soud nemůže domýšlet další její argumenty (rozsudek NSS ze dne 6. 10. 2015, č. j. 6 Afs 9/2015-31).

[38] Co se týče problematiky podvodů na DPH, tou se nescetněkrát zabýval NSS (byť primárně v případech tzv. řetězových obchodů), opíraje se o judikaturu SDEU týkající se zneužití práva či podvodů na DPH [rozsudky 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 & Excise*, C-354/03, C-355/03 a C-484/03, Sb. rozh., s. I-483 (dále jen „*Optigen*“), a 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*, Sb. rozh., s. I-6161 (dále jen „*Kittel*“), naposledy pak rozsudek Soudního dvora ze dne 21. 6. 2012, ve spojených věcech *Mahagében kft* a *Péter Dávid*, C-80/11 a C-142/11, (dále jen „*Mahagében*“)].

[39] Ve věci *Optigen* je zdůrazněno, že nárok na odpočet daně nemůže být dotčen tím, že v řetězci dodávek je jiná předchozí nebo následná transakce zatížena skutečnostmi, o kterých plátce neví nebo nemůže vědět. Zavedení systému odpovědnosti bez zavinění by totiž překračovalo rámec toho, co je nezbytné pro ochranu plateb do veřejného rozpočtu (srov. rozsudky ze dne 11. 5. 2006, *Federation of Technological Industries a další*, C-384/04, Sb. rozh. s. I-4191, bod 32, jakož i ze dne 21. 2. 2008, *Netto Supermarkt*, C-271/06, Sb. rozh. s. I-771, bod 23). Vzhledem k tomu, že odmítnutí nároku na odpočet podle bodu 45 tohoto rozsudku je výjimkou ze základní zásady, kterou tento nárok představuje, je na daňovém orgánu, aby dostatečně právně prokázal objektivní okolnosti umožňující učinit závěr, že osoba povinná k dani věděla nebo musela vědět, že plnění uplatňované k odůvodnění nároku na odpočet bylo součástí podvodu spáchaného dodavatelem či jiným subjektem operujícím v dodavatelském řetězci na vstupu (*Mahagében*, bod 49).

[40] Na tento výklad SDEU navázala též judikatura NSS, která potvrdila, že při prokazování karuselových podvodů je povinností správce daně, aby v konkrétní transakci prokázal objektivní skutečnosti, z nichž lze učinit závěr, že určitý daňový subjekt minimálně věděl, nebo měl vědět, že plnění uplatňované k odůvodnění nároku na odpočet bylo součástí podvodu spáchaného dodavatelem či jiným subjektem operujícím v dodavatelském řetězci (rozsudek NSS ze dne 28. 1. 2016 č. j. 4 Afs 233/2015-57). Naopak povinností daňového subjektu je prokázání, že přijal veškerá opatření, která od něj bylo možné rozumně vyžadovat k ověření, že jeho plnění nepovede k účasti na daňovém podvodu (soud zde tedy zdůrazňuje, že při přenesení důkazního břemene zpět na daňový subjekt je to právě tento daňový subjekt, který má za povinnost prokazovat, že přijal veškerá potřebná opatření).

[41] Pokud je ovšem s přihlédnutím k objektivním skutečnostem prokázáno, že dodání je uskutečněno pro osobu povinnou k dani, která věděla nebo měla vědět, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH, je věcí vnitrostátního soudu

odmítnout takové osobě povinné k dani přiznat nárok na odpočet. Osoba povinná k dani, která věděla nebo měla vědět, že se svým nákupem účastní podvodného plnění, pak musí být pro účely šesté směrnice považována za osobu účastníci se tohoto podvodu, a to bez ohledu na to, zda má z následného prodeje zboží prospěch, či nikoli. V takové situaci totiž osoba povinná k dani pomáhá pachatelům podvodu a stává se jejich spolupachatelem (viz věc *Kittel*, cit. v bodě [47] výše). Tyto principy rovněž následně přejala i judikatura NSS (rozsudky ze dne 30. 4. 2008 č. j. 1 As 15/2008-100 nebo ze dne 30. 7. 2010 č. j. 8 Afs 14/2010-195, publikovaný pod č. 2172/2011 Sb. NSS).

[42] Jak vyplývá z výše uvedeného, při prokazování karuselových podvodů je povinností správce daně, aby v konkrétní transakci prokázal objektivní skutečnosti, z nichž lze učinit závěr, že určitý daňový subjekt minimálně věděl nebo měl vědět, že plnění uplatňované k odůvodnění nároku na odpočet bylo součástí podvodu spáchaného dodavatelem či jiným subjektem operujícím v dodavatelském řetězci. Naopak povinností daňového subjektu je prokázání, že přijal veškerá opatření, která od něj bylo možné rozumně vyžadovat k ověření, že jeho plnění nepovede k účasti na daňovém podvodu (srov. rozsudek NSS ze dne 28. 1. 2016 č. j. 4 Afs 233/2015-47).

[43] V nyní posuzované věci žalobce v přiznáních a evidencích vedených podle ust. § 100 zákona o DPH (dále jen „*Evidence*“) za předmětná zdaňovací období tvrdil, že téměř veškerý jím nárokový odpočet daně je z titulu pořízení plnění od jediného dodavatele OR-LEN gas ČR s.r.o. Předmětem plnění bylo pořízení zboží (nábytkového kování), které následně žalobce dodal do jiného členského státu – Slovenské republiky společnosti BLOCTRADE s.r.o.

[44] V nyní posuzované věci žalovaný skutečnost, že předmětná plnění byla součástí podvodu na DPH, vystavěl na čtyřech základních okolnostech:

- 1) Jediný dodavatel žalobce – společnost OR-LEN gas ČR s.r.o. měla sídla na tzv. virtuálních adresách, kde nebylo možné tento daňový subjekt kontaktovat.
- 2) Jediný dodavatel žalobce – společnost OR-LEN gas ČR s.r.o. nedoložil přepravu zboží k žalobci (provozovna ve Fryštátu).
- 3) V rámci místního šetření správce daně v provozovně žalobce (ve Fryštátu) nebylo správci daně prokázáno faktické uskutečňování plnění tak, jak bylo deklarováno v předložených dokladech a dokumentech.
- 4) Odběratel žalobce – společnost BLOCTRADE s.r.o. podle sdělení slovenského správce daně deklarované skutečnosti zahrnuté do evidence DPH neprokázal, tudíž nelze potvrdit existenci zboží a ani zda k deklarovanému plnění došlo.

[45] Jak přitom vyplývá ze správního spisu, mezi jediným dodavatelem žalobce – společností OR-LEN gas ČR s.r.o. a mezi odběratelem žalobcem – společností BLOCTRADE s.r.o. existovala v době poskytování plnění blízká personální provázanost, poněvadž R. L. byl v rozhodné době společníkem a jednatelem odběratele žalobce a zároveň jednatelem jediného odběratele žalobce – společnosti BLOCTRADE s.r.o.

[46] Jak pak v této souvislosti správně konstatoval žalovaný: *“Jelikož stejná osoba řídila nebo zastupovala dodavatele i odběratele, docházelo fakticky k přeprodávání zboží*

Shodu s prvopisem potvrzuje:

prostřednictvím odvolatele mezi 2 propojenými korporacemi, jež nemělo ekonomické opodstatnění. Odvolatel byl v obchodním řetězci zcela nadbytečně, což mu muselo být zřejmé pouze na základě ověření z veřejných rejstříků. Odvolatel sám žádné odůvodnění, které by vysvětlovalo jeho účast v tomto řetězci, nepodal a jím navržený svědek pan L. H. se odmítl ohledně obchodů mezi odvolatelem a odběratelem BLOCKTRADE vyjádřit, což nasvědčuje o nestandardnosti těchto obchodů.” (viz bod [85] napadených rozhodnutí, resp. u napadeného rozhodnutí č. j. 12482/16/5300-21443-711868 bod [82]).

[47] S tímto závěrem žalovaného se městský soud ztotožňuje, přičemž doplňuje, že žalobce skutečně po dobu celého správního řízení neposkytl správci daně skutečně žádné relevantní vysvětlení toho, v čem přesně jeho obchodní role, naprosto běžná v obdobných podnikatelských vztazích, v tomto řetězci spočívala, toto vysvětlení žalobce neosvětlil soudu ani v podané žalobě.

[48] Pochybnosti o této roli ještě více posiluje skutečnost, že zboží od dodavatele žalobce – společnost OR-LEN gas ČR s.r.o. mělo být k žalobci podle tvrzení svědka L. H. přepraveno z Jabluňkova-Návsí (Moravskoslezský kraj) do Fryštáku (Zlínský kraj), což je cca 120 až 13 kilometrů a od žalobce z Fryštátu k jeho odběrateli - společnosti BLOCKTRADE s.r.o. do obce Svrčinovce (okres Čadra, Slovensko), což je cca 110 kilometrů od žalobce.

[49] Jak přitom výstižně podotkl žalovaný v napadených rozhodnutích „...z *Jablunkova – Návsí přímo do Svrčinovce je vzdálenost pouhých 16 km. Provádění takové dopravy se jeví jako naprosto ne hospodárné. Případně si lze klást otázku, proč bylo zboží převáženo přes Slovensko (prodáváno přes slovenského odběratele), když bylo vzápětí prodáváno a přepravováno do Polska a to odběrateli TEGE-PLAST“ (viz bod [93] napadených rozhodnutí, resp. u napadeného rozhodnutí č. j. 12482/16/5300-21443-711868 bod [94] a u napadeného rozhodnutí č. j. 12438/16/5300-21443-711868 bod [97]).*

[50] K tomu všemu, ze šetření správce daně pak dále vyplývá, že jak jediný dodavatel žalobce - společnost OR-LEN gas ČR s.r.o. nedoložil přepravu zboží k žalobci (provozovna ve Fryštáku), tak ani žalobce věrohodně nedoložil existenci takového zboží a jeho přepravu ke svému odběrateli – společnosti BLOCKTRADE s.r.o. do obce Svrčinovce.

[51] Jinými slovy, městský soud ve shodě s názorem žalovaného konstatuje, že nebyla prokázána přeprava ani při nákupu a ani při prodeji, načež obchody se zbožím byly svědecky potvrzeny pouze ze strany dodavatele žalobce a nikoli také odběratele.

[52] Nutno podotknout, že takové skutečnosti jsou krajně nestandardní a v souvislosti s jinými skutečnostmi jednoznačně odůvodňují závěr správce daně, že žalobce minimálně věděl, že plnění uplatňované k odůvodnění nároku na odpočet bylo součástí podvodu spáchaného dodavatelem či jiným subjektem operujícím v dodavatelském řetězci. V rámci výše uvedeného je tak zřejmé, že správce daně své povinnosti unést své důkazní břemeno ve vztahu k objektivním okolnostem daňového podvodu dostál, přičemž bylo na žalobci vyvrátit jeho tvrzení, respektive prokázat svá tvrzení, která by negovala závěry žalovaného.

Shodu s prvopisem potvrzuje:

[53] Městský soud přitom doplňuje, že ze správního spisu vyplývá, že žalobce se po celou dobu správního řízení omezil pouze na negování závěrů žalovaného s poukazem na předložené daňové doklady bez toho, aby jakkoli reagoval na výtky žalovaného k předloženým dokladům, či doplnil doklady, kterými by něco prokazoval, např. od žalovaného požadované přepravní listy, jak ze strany žalobcova dodavatele, tak odběratele, doklady o pojištění, doklady o úhradě silniční daně, platbami dálničních poplatků či mýtného, pracovními výkazy řidičů, knihami jízd, smlouvami o přepravě, fakturami, či objednávkami přepravy, smlouvami o pronájmu vozidla aj.

[54] Podle ust. § 92 odst. 3 daňového řádu je přitom povinností daňového subjektu prokázat *„všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních“*. Podle odst. 4 téhož ustanovení dále *„pokud to vyžaduje průběh řízení, může správce daně vyzvat daňový subjekt k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, a to za předpokladu, že potřebné informace nelze získat z vlastní úřední evidence“*. Správce daně podle ust. § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu naopak prokazuje *„skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem“*.

[55] Podle výše cit. ustanovení je daňový subjekt povinen prokazovat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém přiznání, nebo skutečností potřebných pro správné stanovení daně, k jejichž prokázání byl správcem daně vyzván. Daňový subjekt prokazuje 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. Správce daně 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, 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, popř. aby svá tvrzení korigoval. Daňový subjekt bude tyto skutečnosti prokazovat zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím a evidencemi (srov. rozsudek NSS ze dne 30. 1. 2008 č. j. 2 Afs 24/2007-119, ze dne 22. 10. 2008 č. j. 9 Afs 30/2008-86, ze dne 18. 1. 2012 č. j. 1 Afs 75/2011-62 nebo ze dne 12. 2. 2015 č. j. 9 Afs 152/2013-49).

[56] NSS v rozsudku ze dne 14. 12. 2016, č. j. 4 Afs 179/2016-60 uvedl: *„[u]vedené zásady vztahující se k průběhu dokazování v daňovém řízení se v zásadě uplatní i v případě, kdy má správce daně podezření, že předmětné transakce byly zatíženy daňovým podvodem. [...] Za takové situace je pak z hlediska posouzení nároku na odpočet daně rozhodné posouzení všech objektivních okolností vykázané transakce, včetně právní, obchodní a osobní vazby mezi zúčastněnými subjekty (blíže viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 4. 2010, č. j. 9 Afs 94/2009 - 156). [...] Kromě objektivních okolností je nutné posoudit i subjektivní stránku jednání, tedy vědomost daňového subjektu o daňovém podvodu. Pokud je s přihlédnutím k objektivním skutečnostem prokázáno, že dodání je uskutečněno pro osobu povinnou k dani,*

kteřá věděla nebo měla vědět, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na dani z přidané hodnoty, je věcí vnitrostátního soudu odmítnout takové osobě povinné k dani přiznat nárok na odpočet (viz rozsudek SDEU ze dne 6. 7. 2006 ve spojených věcech C-439/04 a C- 440/04, Axel Kittel a Recolta Recycling SPRL). Správce daně přitom může vycházet z mnoha indicií, které mu jsou k dispozici (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 6. 2015, č. j. 6 Afs 130/2014 - 60, a další). Subjektivní stránka jednání se posuzuje také podle opatření, která daňové subjekty přijmou, aby zajistily, že jejich plnění nejsou součástí podvodu (viz rozsudek SDEU ze dne 11. 5. 2006 ve věci C-384/04, Federation of Technological Industries a další, bod 33). [...] Prokázat naplnění objektivních a subjektivních okolností daňového podvodu je nepochybně úkolem správce daně. To však nic nemění na průběhu dokazování v daňovém řízení, které k prokázání těchto okolností směřuje. [...] Z judikatury SDEU rovněž neplyne žádná modifikace přenosu důkazního břemene v daňovém řízení, pokud existuje podezření na zatížení transakcí daňovým podvodem.“

[57] Z citovaného rozsudku, který se ostatně vyjadřuje rovněž již k výše vypořádané argumentaci žalobce, se podává, že v případě podezření, že posuzované transakce byly zatíženy daňovým podvodem, platí obecná pravidla pro rozložení důkazního břemene jako v každém jiném daňovém řízení. Nelze tudíž přisvědčit argumentaci žalobce, podle níž důkazní břemeno v prokazování všeho leží výhradně na správci daně s tím, že žalobci postačí po celou dobu daňového řízení pouze odmítat závěry žalovaného, aniž by v průběhu správního řízení předložil žalovanému cokoli, co mohlo jeho závěry vyvrátit a doložit svá tvrzení.

[58] Městský soud proto k danému uvádí, že se ztotožňuje se závěry žalovaného a má za to, že žalovaný se podrobně zaobíral objektivními okolnostmi daňového podvodu, přičemž v napadeném rozhodnutí detailně popisuje, z čeho vyvozuje závěr, že žalobce se na daňovém podvodu participoval (viz bod [74] až [111] napadených rozhodnutí, resp. u napadeného rozhodnutí č. j. 12482/16/5300-21443-711868 bod [73] až [114] a u napadeného rozhodnutí č. j. 12438/16/5300-21443-711868 bod [75] až [117]).

[59] Příklad posuzovaných obchodních transakcí tak vykazoval od počátku některé znaky a okolnosti, které bývají typicky spojené s kolotočovými či řetězovými podvody na dani z přidané hodnoty, např. jeden z článků řetězce po uskutečnění transakci neodvedl DPH a je nekontaktní, přeprodej zboží mezi více subjekty nedává žádný ekonomický smysl, 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 a docházelo k výběrům značných částek v hotovosti zúčastněnými subjekty (k těmto znakům viz rozsudek NSS ze dne 31. 8. 2016 č. j. 2 Afs 55/2016-38). Pozdější nekontaktnost jediného dodavatele žalobce (resp. jejich jednatelů či obecně statutárních orgánů) objektivní skutečnosti pouze dotváří, nebyla to však jediná indicie, která na daňový podvod poukazovala, jak dovozuje žalobce.

[60] Třetí žalobní námitkou bylo, že k prokázání účasti žalobce na daňovém podvodu je existence chybějící daně (viz rozsudek NSS ze dne 27. 3. 2014 č. j. 7 Afs 66/2013-78), kterou žalovaný dovozuje výhradně z nekontaktnosti jednoho z dodavatelů dodavatele žalobce (společnosti Bazmatol plus s.r.o. v likvidaci).

[61] V rámci výše uvedeného lze žalobci přisvědčit v tom, že daňovým podvodem v případě DPH rozumí judikatura SDEU situaci, v níž jeden z účastníků neodvede státní pokladně vybranou daň a další si ji odečte, a to za účelem získání daňového zvýhodnění, které je v rozporu s účelem práva Evropské unie upravujícího společný systém DPH. Obdobně je vymezen daňový podvod i v judikatuře NSS, který se spatřuje podvod v situaci, v níž 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, neboť uskutečněné operace neodpovídají běžným obchodním podmínkám (rozsudek ze dne 21. 4. 2010 č. j. 9 Afs 111/2009-274, ze dne 15. 12. 2011 č. j. 9 Afs 44/2011-343 a ze dne 21. 4. 2010 č. j. 9 Afs 94/2009-156).

[62] Důsledkem daňového podvodu je pak tzv. „chybějící daň“, která představuje určitou částku, v rámci níž některý z článků řetězce jednoduše v určitém okamžiku v minulosti nesplnil svou daňovou povinnost (ať již povinnost daň přiznat, přiznat ji pravdivě, nebo daň zaplatit). Městský soud však má za to, že tato částka nemusí být naprosto přesně konkretizována, neboť to ani není v rámci „sofistikovanějších“ řetězových podvodů možné.

[63] Jak je totiž městskému soudu z jeho rozhodovací činnosti známo, v případech řetězových podvodů téměř výjimečně dochází k situacím, o kterých nemohou stran chybějící daně vzniknout žádné pochybnosti. Naopak v praxi dochází nejčastěji k situacím, kde daňový subjekt vůbec nepodá daňové přiznání (daň na výstupu tudíž nepřizná), nebo daňové přiznání podá, výslednou daňovou povinnost uhradí, avšak z důvodu nespolupráce subjektu (například odběratele) nelze ověřit přijatá a uskutečněná plnění, na jejichž základě výsledná daňová povinnost vznikla, nebo se tento subjekt v průběhu správního řízení stane nekontaktním, a tudíž nelze ověřit, zda daň z konkrétních zdanitelných plnění skutečně přiznal a uhradil.

[64] Nicméně to se bez předložení Evidence pro účely DPH podle ust. § 100 zákona o DPH zjistit objektivně nedá, daňová přiznání totiž obsahují souhrn částek DPH z celkových přijatých, resp. uskutečněných zdanitelných plnění bez konkretizace výše daně z jednotlivých daňových dokladů. V takovém případě lze, a to výhradně s ohledem na objektivní okolnosti a okolnosti celého případu, dospět k závěru, že „byla zjištěna chybějící daň“, resp. vycházet z předpokladu, že daň chybí, pokud nelze ověřit to, zda v přiznáních za předmětná zdaňovací období, včetně uhrazené daně, odpovídají skutečnosti.

[65] Se žalobcem se lze bezpochyby shodnout v názoru, že pouhá nekontaktnost jednoho, či dvou článků podvodného řetězce v zásadě nepostačuje ke konstatování podvodu na DPH – spolu s prokázanými objektivními skutečnostmi však již dozajista lze poukázat na podvod na DPH.

[66] Jiný výklad by totiž vedl k tomu, že by byla vytvořena takřka dokonalá „živná půda“ pro páchaní podvodů na DPH. Při existenci jakéhokoli subjektu v podvodném řetězci transakcí, který znemožní daňovým orgánům prověření přijatých a uskutečněných plnění (u něhož by v ideální situaci, tj. při možnosti prověření jeho tvrzení nakonec daň v přesné výši chyběla), by totiž ostatní nepoctiví obchodníci (vědomí účastníci podvodu) nemohli být za podvod na DPH činení nikdy odpovědnými.

[67] Jak též konstatoval NSS v rozsudku ze dne 12. 6. 2019 č. j. 2 Afs 162/2018-43 „prokazování skutečného úmyslu daňového subjektu ve vztahu k neodvedení daně zpravidla přesahuje praktické možnosti dokazování ve správním řízení, pročez lpění na něm by mohlo vést k neefektivnosti odhalování daňových podvodů, a tedy i sanování jejich dopadů na veřejný rozpočet. Příčinou bývá často nekontaktnost, nespolupráce či nesolventnost některého ze článků řetězce vedoucí k nemožnosti ověření správnosti a úplnosti údajů deklarovaných v daňovém přiznání, fakticity plnění souvisejících s uplatněným nárokem na odpočet, doměření daně či jejího exekučního vymáhání. Proto po orgánech finanční správy nelze podle ustálené judikatury v zásadě požadovat, aby přesně popsaly, který článek (a jakou měrou) profitoval z neodvedení daně. Společným typickým znakem podvodů na dani z přidané hodnoty je praktická nemožnost dopátrat se skutečného důvodu neodvedení daně, stejně jako organizátorů a beneficentů podvodu. Tato zmíněná praktická nemožnost je sama o sobě objektivním faktem, který je nutno považovat za zásadní v procesu konstatování existence daňového podvodu; je tudíž nezbytné, aby správce daně takovou skutečnost v odůvodnění svého rozhodnutí (zprávy o daňové kontrole) srozumitelně a přehledně popsal a podložil zjištěními majícími podklad ve spisu. Aby bylo možné důvodně konstatovat existenci daňového podvodu na DPH, musí k tomu přistoupit ještě další objektivní okolnosti, které teprve ve svém celkovém souhrnu mohou případně představovat dostatečný podklad pro přijetí domněnky, že porušení neutrality daně bylo v konkrétní věci následkem cílené snahy získání neoprávněného daňového zvýhodnění.

[68] Odvolává-li se žalobce na rozsudek NSS ze dne 27. 3. 2014 č. j. 7 Afs 66/2013-78, tak k němu lze uvést, že závěr tohoto citovaného rozsudku vycházel z toho, že v podvodném řetězci zatížil daní někdo, kdo se ve skutečnosti na žádné transakci, s níž by mělo být zdanění spojeno, nepodílel. V tomto lze spatřovat dost podstatný rozdíl, poněvadž v nyní projednávané věci žalovaný naopak podvod popsal, uvedl, v čem spočívala jeho podstata, tedy jej kvalifikoval, resp. vyličil řetězec skutkových okolností, ze kterých je v souhrnu možné dovozovat, že se o daňový podvod jednalo, a vyjádřil se též k pojmu chybějící daň (nebo též daňové ztráty) a jak si jej vykládá. Svůj závěr, že žalobce se účastnil daňového podvodu, tak žalovaný nepostavil pouze na nekontaktnosti obchodníka v řetězci, a proto není pro právě projednávanou věc citovaný rozsudek přílehlavý.

[69] Čtvrtou žalobní námitkou žalobce bylo, že žalovaný v napadených rozhodnutích odmítl výslech dalších svědků, kterým žalobce chtěl prokázat svá tvrzení ohledně nákupu zboží, pohybu zboží v provozovně, případně dosvědčení přepravy ze strany žalobce do jiného členského státu, a to s zdůvodněním, že je výslech svědků bezpředmětný.

[70] Městský soud v této souvislosti musí dát žalobci za pravdu v tom, že argumentace žalovaného je zavádějící, když na jedné straně účast žalobce na daňovém podvodu zdůvodňuje skutečnostmi ohledně zdanitelného plnění a na druhou stranu nepřistoupil k výsledku žalobcem navrhovaných svědků z důvodu, že „nestaví na tom, že by deklarovaná zdanitelná plnění fakticky uskutečněna nebyla“, a proto „je již navrhovaný výslech svědků bezpředmětný“ (viz bod [8] napadených rozhodnutí), respektive, že „uskutečnění těchto plnění nebylo dostatečně prokázáno odvolatel měl a mohl vědět, že jsou součástí podvodného jednání“ (viz dále bod [46] napadených rozhodnutí).

[71] Podle městského soudu se tak bezpochyby jedná o pochybení žalovaného, jenž měl v napadeném rozhodnutí svou úvahu o nepřipuštění výpovědi svědků pregnantněji zdůvodnit, avšak podle názoru městského soudu nedosáhlo takové intenzity, aby vedlo ke zrušení napadených rozhodnutí.

[72] Jak totiž vyplývá ze správního spisu, ve věci bylo provedeno rozsáhlé dokazování (z dokladů předložených žalobcem, místního šetření v provozovně žalobce provedeného dne 18. 4. 2013, sdělení slovenské daňové zprávy ze dne 14. 1. 2014, sdělení polské daňové zprávy ze dne 16. 5. 2014, výslechem L. H. ze dne 27. 1. 2016 aj.), kdy veškeré provedené důkazní prostředky byly žalovaným posuzovány právě z toho hlediska, zda prokazují, zda žalobce fakticky přijal plnění od plátců uvedených na dokladech, na základě nichž uplatňoval nárok na odpočet na dani z přidané hodnoty.

[73] Jak též vyplývá ze správního spisu, žalobce trval po celou dobu řízení na výsledku pana L. H., jenž měl podle žalobce vysvětlit obchodní jednání a opodstatněnost transakcí, které uskutečňovaly korporace dodavatele OR-LEN gas ČR s.r.o. a odběratele BLOCKTRADE s.r.o. Svědek sice potvrdil prodej zboží odvolateli, avšak ohledně dodávek uskutečňovaných odvolatelem nebyl schopen poskytnout jakékoliv relevantní informace, neboť neměl u odběratele BLOCKTRADE s.r.o. žádnou řídicí funkci, nepůsobil zde jako obchodní zástupce, nebyl k ničemu delegovaný a nemohl se tak k ničemu vyjádřit.

[74] Jak proto správně v této souvislosti konstatoval žalovaný: *„Namísto předkládání důkazů o plněních a jednoznačného vysvětlení a prokázání účelu svého zapojení v těchto transakcích se odvolatel v návrhu na pokračování v dokazování (č. j. 3179855/15 ze dne 19. 04. 2015) omezil pouze na navržení svědecké výpovědi pana L. H., který měl vysvětlit „obchodní jednání firmy OR-LEN gas ČR s.r.o. a BLOCKTRADE s.r.o.“. V odvolání pak odvolatel znovu odkazoval na nutnost provedení svědecké výpovědi pana H. s tím, že osvětlí tyto obchodní operace a jejich ekonomické opodstatnění. Jak však vyplynulo z následně provedené výpovědi, právě pan L. H. (jehož svědecká výpověď měla být důležitým důkazním prostředkem, jímž chtěl odvolatel prokázat tyto obchody), se odmítl k obchodům mezi odvolatelem a odběratelem BLOCKTRADE vyjádřit. Z tvrzení odvolatele v Odpovědi (viz bod [8]) pak vyplývá, že ohledně transakci s odběratelem BLOCKTRADE, komunikoval odvolatel téměř výhradně s panem H. Odvolací orgán se tedy pozastavuje nad skutečností, že odvolatel sjednával obchody v tak vysokém finančním objemu s osobou, jež k tomu nebyla oprávněna a která tuto svoji účast následně popřela“* (srov. bod [116] napadených rozhodnutí, resp. u napadeného rozhodnutí č. j. 12482/16/5300-21443-711868 bod 119] a u napadeného rozhodnutí č. j. 12438/16/5300-21443-711868 bod [122]).

[75] V této souvislosti je třeba uvést, že žalobce byl s výpovědí p. L. H. a též se všemi zjištěnými skutečnostmi v rámci doplněného dokazování seznámen prostřednictvím dokumentu nazvaného *„Seznámení se zjištěnými skutečnostmi a výzva k vyjádření se v rámci odvolacího řízení“* ze dne 9. 2. 2016, č.j. 5841/16/5300-21443-711868 (dále jen *„Seznámení se zjištěnými skutečnostmi“*), z něhož je naprosto zjevně patrné, jak je hodnocena výpověď navrženého svědka p. L. H. a též předložené listiny vztahující se k provedení přepravy zboží.

[76] S obsahem tohoto hodnocení tak byl žalobce podrobně obeznámen, proto se k tomuto hodnocení obsáhle vyjádřil ve svém podání nazvaném „*Odpověď na Výzvu k vyjádření*“ ze dne 3. 3. 2016, kde rovněž navrhl vyslechnout R. L., jenž měl potvrdit nákup zboží od společnosti OR-LEN gas ČR s.r.o., dále P. A. P., jenž měl potvrdit odběr zboží a jednání za firmu Berguna, dále R. L., jednatele společnosti BLOKADETRADE s.r.o. a nakonec B. F., která měla potvrdit zapůjčení motorového vozidla a dosvědčit pohyb zboží, více však není v žalobcově odpovědi rozvedeno.

[77] Městský soud v této souvislosti konstatuje, že bylo povinností žalobce nejen navrhnout provedení výpovědi svědků, nýbrž i podrobně zdůvodnit, z jakého konkrétního důvodu měla být jejich výpověď v daném řízení přínosná. To žalobce neučinil ani v žalobě, ani v dalším podání, zvláště pak za situace, kdy v Seznámení se zjištěnými skutečnostmi je žalovaným jasně popsáno, z jakých důvodů jsou některá tvrzení žalobce považována za nevěrohodná, resp. stále neprokázaná.

[78] Například v tomto Seznámení se zjištěnými skutečnostmi je k prověření provedení přepravy zboží jasně uvedeno, že předložená Smlouva o nájmu nákladního vozidla ze dne 1. 2. 2012 (včetně dvou dodatků) mezi společnostmi BLACK DANGER s.r.o. a LPG refueling s.r.o. „*neproказuje odvolatelem tvrzené používání vozidla*“, neboť žalobce „*nepředložil žádný důkaz svědčící o tom, že vozidlo zboží přepravovalo (např. odvolatelem uzavřená smlouva o pronájmu vozidla, objednávka, doklad za výpůjčku vozidla, doklady o úhradách za pronájem vozidla či přepravu, doklad prokazující nákup pohonných hmot)*“. (viz str. 8 bod 20 výše uváděného Seznámení).

[79] Městskému soudu pak není známo, v čem přesně mohla být výpověď jednatelek společnosti LPG refueling s.r.o. B. F. přínosná, pokud ta si pronajímala nákladní vozidlo od společnosti BLACK DANGER s.r.o., přičemž nájemní smlouva jí zakazovala tento automobil užívat třetí osobě, a ona sama zboží nepřevážela, takže její výslech byl skutečně zcela nadbytečný.

[80] Stejně je tomu v případě žalobcem navrženého svědka pana P.A.P., jenž mohl nanejvýš osvědčit přepravu zboží od žalobce k jinému odběrateli, a to společnosti BERGUNA, nikoli však BLOCKTRADE s.r.o., toto však není předmětem souzené věci, takže jeho výpověď byla skutečně pro posuzovanou věc bezpředmětná.

[81] Pokud jde o R. L., jednatele společnosti OR-LEN gas. s.r.o. a BLOKADETRADE s.r.o., ten byl po celou dobu daňového řízení takřka nekontaktní, na opakovaná předvolání slovenské daňové správy se opakovaně nedostavoval a jednal se správními orgány pouze prostřednictvím zplnomocněných zástupců, z čehož vyplývá, že žalovaný se formou mezinárodního dožádání pokusil svědka vyslechnout, a to, že se tak nestalo, nemůže jít nyní podle názoru soudu k tíži žalovaného.

[82] Z výše uvedeného tudíž vyplývá, že žalovaný v rámci odvolacího řízení neprovedl výslech žalobcem navrhovaných svědků z důvodu uvedených např. v rozsudku NSS ze dne 14. 8. 2014 č. j. 6 Afs 117/2014-49, v němž je mimo jiné uvedeno, že *podle judikatury Ústavního soudu v zásadě nelze spatřovat porušení procesních práv účastníka pouze v tom, že rozhodující subjekt nevyhoví všem jeho důkazním návrhům (nález Ústavního soudu ze dne 21.*

března 2002 sp. zn. I. ÚS 55/01, N 36/25 SbNU 279, citovaná rozhodnutí Ústavního soudu jsou dostupná z <http://nalus.usoud.cz>). Na druhou stranu tento proces nemůže vykazovat prvky libovůle rozhodujícího orgánu. V souladu s tím Ústavní soud stanovil, že neakceptování důkazního návrhu účastníka lze ospravedlnit (1) z důvodů nadbytečnosti navrhovaného důkazu; (2) jestliže tvrzená skutečnost, k jejímuž ověření nebo vyvrácení je navrhován důkaz, nemá relevantní souvislost s předmětem řízení a (3) pokud důkaz není s to ani ověřit, ani vyvrátit tvrzenou skutečnost, čili ve vazbě na toto tvrzení nedisponuje vypovídací potencií (nález Ústavního soudu ze dne 8. prosince 2009, sp. zn. I. ÚS 118/09, N 254/55 SbNU 455).

[83] V nyní projednávaném případě lze tak uzavřít, že výslech svědka P. A. P. žalovaný neprovedl z důvodu uvedeného pod bodem (2) a dalšího svědka B. F. z důvodu uvedeného pod bodem (3) citovaného nálezu Ústavního soudu, což je legitimní důvod, poněvadž takový důkaz nemohl přinést další objasnění skutkového základu věci.

[84] Z výše uvedených důvodů dospěl městský soud k závěru, že žaloba není důvodná, a proto ji podle ust. § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.

[85] Výrok o náhradě nákladů řízení je odůvodněn ustanovením § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož má účastník, který měl ve věci úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem. Vzhledem k tomu, že žalovanému hodnotitelné procesní náklady nevznikly, městský soud rozhodl tak, jak je uvedeno ve výroku.

P o u č e n í :

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

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

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 23. července 2020

Shodu s prvopisem potvrzuje:

JUDr. Jan Ryba
předseda senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje: