



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Jaroslavy Skoumalové a soudců Mgr. Petra Sedláka, Ph.D. a JUDr. Václava Štencla, MA v právní věci

žalobkyně: **WAY MORAVA, s.r.o.**, IČ: 25900218
sídlem Bohunická cesta 727/15, 664 48 Moravany
zastoupen Mgr. Pavlem Kandalcem, Ph.D., LL.M., advokátem
sídlem Moravské nám. 629/4, 602 00 Brno

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

o žalobách proti rozhodnutím žalovaného ze dne 18. 1. 2018, č. j. 2680/18/5300-22444-704601, ze dne 18. 1. 2018, č. j. 2675/18/5300-22444-704601, ze dne 18. 1. 2018, č. j. 2679/18/5300-22444-704601,

takto:

- I. Žaloby se **zamítají**.
- II. Žalobce **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému se **nepřiznává** náhrada nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Předmět řízení

1. Žalobou evidovanou u Krajského soudu v Brně pod sp. zn. 31Af 6/2018 se žalobkyně domáhala zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 18. 1. 2018, č. j. 2680/18/5300-22444-704601, kterým bylo zamítnuto odvolání žalobkyně proti rozhodnutím Finančního úřadu pro Jihomoravský kraj, územního pracoviště Brno-venkov - dodatečným platebním výměrům za leden 2014, č. j. 2306519/17/3005-52521-711792, včetně penále v celkové výši 285 730,- Kč, za prosinec 2014, č. j. 2314217/17/3005-52521-711792, včetně penále v celkové výši 3 872 325,- Kč, a za květen 2015, č. j. 2314366/17/3005-52521-711792, včetně penále v celkové výši 4 018 204,- Kč, všechny ze dne 10. 5. 2017.
2. Žalobou evidovanou u Krajského soudu v Brně pod sp. zn. 31Af 7/2018 se žalobkyně domáhala zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 18. 1. 2018, č. j. 2675/18/5300-22444-704601, kterým bylo zamítnuto odvolání žalobkyně proti rozhodnutím Finančního úřadu pro Jihomoravský kraj, územního pracoviště Brno-venkov - dodatečným platebním výměrům za říjen 2013, č. j. 2306294/17/3005-52521-711792, včetně penále v celkové výši 1 045 296,- Kč, za březen 2014, č. j. 2313295/17/3005-52521-711792, včetně penále v celkové výši 1 051 092,- Kč, za květen 2014, č. j. 2313344/17/3005-52521-711792, včetně penále v celkové výši 617 148,- Kč, za červen 2014, č. j. 2313366/17/3005-52521-711792, včetně penále v celkové výši 529 200,- Kč, za září 2014, č. j. 2313411/17/3005-52521-711792, včetně penále v celkové výši 1 066 106,- Kč, za říjen 2014, č. j. 2313450/17/3005-52521-711792, včetně penále v celkové výši 950 226,- Kč, za listopad 2014, č. j. 2314121/17/3005-52521-711792, včetně penále v celkové výši 2 174 142,- Kč, za únor 2015, č. j. 2314282/17/3005-52521-711792, včetně penále v celkové výši 1 084 977,- Kč, za březen 2015, č. j. 2314324/17/3005-52521-711792, včetně penále v celkové výši 840 500,- Kč, a za červen 2015, č. j. 2314409/17/3005-52521-711792, včetně penále v celkové výši 521 388,- Kč, všechny ze dne 10. 5. 2017.
3. Žalobou evidovanou u Krajského soudu v Brně pod sp. zn. 31Af 8/2018 se žalobkyně domáhala zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 18. 1. 2018, č. j. 2679/18/5300-22444-704601, kterým bylo zamítnuto odvolání žalobkyně proti rozhodnutím Finančního úřadu pro Jihomoravský kraj, územního pracoviště Brno-venkov - dodatečným platebním výměrům za srpen 2013, č. j. 2302783/17/3005-52521-711792, včetně penále v celkové výši 3 042 192,- Kč, za září 2013, č. j. 2305583/17/3005-52521-711792, včetně penále v celkové výši 4 683 530,- Kč, 3) za listopad 2013, č. j. 2306345/17/3005-52521-711792, včetně penále v celkové výši 534 416,- Kč, 4) prosinec 2013, č. j. 2306439/17/3005-52521-711792, včetně penále v celkové výši 505 320,- Kč, všechny ze dne 10. 5. 2017.

II. Obsah žalob

4. S ohledem na shodu obsahu jednotlivých žalob, shrnuje soud jejich obsah společně.

5. V rámci žalobních bodů uvedla žalobkyně, že nárok na odpočet daně z přidané hodnoty i osvobození od této daně na dodání zboží do jiného členského státu EU uplatnila oprávněně, když na základě výsledků kontrolního zjištění č. j. 43493/17/2809-60562-603596 doložila chybějící doklady prokazující skutečně zdanitelné plnění, navrhla doplnění dokazování a polemizovala s některými závěry správce daně I. stupně.
6. K postupu správce daně namítla, že tento pouze ve zprávě o daňové kontrole předložené důkazy vyjmenoval a shrnul, že žalobkyně pochybnosti neodstranila. Zdůraznila, že navrhovala provedení výsledku konkrétních osob (a uvedla i k čemu měly tyto osoby vypovídat), avšak správce daně výsledky neprovedl s tím, že nabyl pochybnosti o důvěryhodnosti společností, jejichž statutárními orgány byly osoby navržené žalobkyní jako svědci, a tedy nabyl pochybnosti i o důvěryhodnosti těchto svědků. S tímto odůvodněním se posléze ztotožnil i žalovaný.
7. Žalobkyně namítla, že pouhé pochybnosti správce daně nemohou obstát jako odůvodnění odmítnutí provedení důkazů a správce daně měl hodnotit důvěryhodnost svědků až po jejich výsledku a nikoliv pouze na základě svých pochyb o důvěryhodnosti společností. Postup, kdy byl hodnocen výsledek navrženého (tudiž zatím neprovedeného) důkazu je v příkrém rozporu s právem na spravedlivý proces i se základními zásadami daňového řízení.
8. Zároveň namítla, že již ve svém vyjádření navrhovala doplnit dokazování ohledně skutečně přepravy, neboť správce daně pominul další, žalobkyní tvrzené způsoby přepravy. K tomu uvedla i konkrétní osoby a to, k čemu měly tyto osoby vypovídat, a nesouhlasila s důvody, pro které správce daně navržené svědky odmítl vyslechnout, neboť správce daně nemůže předjímat, které konkrétní skutečnosti by se měly provedeným důkazem zjistit. Správce daně zároveň nevyhověl návrhu na provedení důkazu celou zprávu o fyzické kontrole, u které byla ověřena fyzická existence kleštíček na klíšťata. Dále brojila i proti nekonzistentnosti vyjádření správce daně k hodnocení záruky a ceny zboží, přičemž následně uvedla důvody, proč určité zboží bylo ve slevě s tím, že k těmto důvodům správce daně nepřihlédl a předjímal obsah výpovědí a hodnocení důkazů.
9. Následně v podané žalobě odkázala na třetí část svého vyjádření, ve které polemizovala s některými závěry správce daně, např. že musela vědět o tom, že se účastní daňových podvodů ze zastoupení společností REYNA s.r.o., za kterou jednal Ing. Z.Z., který vystupoval zároveň i za jiný daňový subjekt, který se měl dopustit zapojení v podvodných řetězcích, a brojila proti souvisejícím závěrům správce daně prvního stupně i žalovaného, kteří shodně pomíjí, že uvedená společnost poskytuje daňové poradenství prostřednictvím daňového poradce. Dovožovat podle žalobkyně jakékoliv závěry z výběru daňového poradce je pak stejně nepřipustné jako dovozovat např. vinu obviněného podle toho, kterého si zvolí obhájce. Dále namítla, že nebyl proveden navrhovaný výslech svědka k časové souvislosti zastupování jmenovaným zástupcem.
10. Dále namítla, že závěry správce daně prvního stupně i žalovaného jsou z podstatné části opřeny o skutečnosti spočívající v problematickém plnění daňových povinností jiných daňových subjektů než žalobkyně. Brojila proti důsledkům závěru, že od určitého data jiný subjekt neplnil daňové povinnosti a že byl taktéž zveřejněn jako nespolehlivý plátcе daně s tím, že se o této skutečnosti nemohla dozvědět v době, kdy k obchodní transakci došlo.

11. Podle žalobkyně jsou nepřipustné závěry správce daně i žalovaného v otázce neprokázání přijetí rozumných opatření k zabránění její účasti na daňovém podvodu, neboť podle ní bylo naopak na správci daně, aby prokázal, že žalobkyně tuto skutečnost musela vědět, a neschopnost správce daně dostat tomuto požadavku nelze přičítat žalobkyni, což souvisí i s tím, že nebyly provedeny žalobkyní navržené důkazní prostředky.
12. Závěrem žalobkyně namítla, že byl postupem žalovaného porušen princip dvojinstančnosti řízení, když žalovaný v napadeném rozhodnutí použil k odůvodnění vydání platebních výměrů správcem daně často zcela jiné argumenty, než které uplatnil správce daně a na kterých bylo založeno vydání předmětných platebních výměrů.

III. Vyjádření žalovaného

13. Žalovaný se k jednotlivým žalobám vyjádřil v podáních, ve kterých setrval na právním názoru uvedeném v žalobou napadených rozhodnutích a plně na ně odkázal s tím, že předložené námitky žalobkyně se neustále ve všech jejích podáních opakují. K tomu odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 1. 2007, č. j. 8 Afs 55/2005 - 74.
14. S ohledem na to žalovaný ve stručnosti k jednotlivým námitkám uvedeným ve všech žalobách shodně uvedl následující. K námitce týkající se dle žalobkyně oprávněně uplatněného nároku na odpočet daně z přidané hodnoty i osvobození od této daně na dodání zboží do jiného členského státu odkázal na provedené daňové kontroly na dani z přidané hodnoty a veškeré související úkony s tím, že výsledky kontrol byly shrnuty v jednotlivých zprávách o daňové kontrole. Shrnul, že v posuzovaných obchodních řetězcích došlo k narušení neutrality daně a posuzované obchodní transakce neodpovídaly podmínkám, které jsou typické a v obchodním prostředí běžné, stejně tak korporace figurující v předmětných řetězcích se nejeví jako standardní podnikatelé. Na základě předložených daňových dokladů žalobkyně prokázala existenci obchodních transakcí pouze formálně, nicméně tímto úkonem neprokázala, že jednala v dobré víře a že přijala veškerá rozumná opatření, aby zamezila svojí účasti na daňovém podvodu.
15. K námitce týkající se odepření žalobkyní navržených svědeckých výpovědí, uvedl, že prvostupňový správce daně velmi podrobně zdůvodnil odmítnutí provedení navržených svědeckých výpovědí, a to v příslušné zprávě o daňové kontrole. Dále poukázal na to, že navrhované výslechy svědků měly dle žalobkyně rozptýlit pochybnosti správce daně a upřesnit, jakým způsobem fakticky došlo k dojednání a následnému uskutečnění obchodních transakcí mezi žalobkyní a jejími obchodními partnery, avšak nárok na odpočet daně byl žalobkyni odmítnut z důvodu její účasti na podvodném jednání, o kterém věděla či vědět mohla, neboť nepřijala taková potřebná opatření, aby své účasti na podvodu na DPH předešla. Tyto závěry prvostupňového správce daně by tak navrhované svědecké výpovědi nevyvrátily.
16. K námitce týkající se zastoupení společností REYNA s.r.o., uvedl, že Ing. Z. Z. resp. společnost REYNA s.r.o. zastupuje jednotlivé společnosti ve zjištěném podvodném řetězci transakcí včetně žalobkyně, což samo o sobě poukazuje na nestandardnost chování

uvedených daňových subjektů a vykazuje určité znaky propojenosti těchto daňových subjektů. Zdůraznil, že tento argument byl použit jako podpůrný a znovu odkázal na zjištěné skutečnosti. Žalobkyně měla možnost uvést, jaká přijala opatření, a dále je zřejmé, že měla a mohla vědět, že je článkem v řetězci plátců DPH, a ze zjištěných skutečností dále plyne, že nelze seznat, že by žalobkyně jednala v dobré víře a přijala veškerá rozumná opatření, která po ni lze požadovat, aby zamezila svoji účasti na daňovém podvodu. Zdůraznil, že v jednotlivých obchodních řetězcích byly prvostupňovým správcem daně identifikovány subjekty, které vykazují znaky missing tradera nebo buffera, a byly rovněž zjištěny skutečnosti nasvědčující tomu, že v každém vytvořeném řetězci byla krácena daň z přidané hodnoty, kterou si poté v pozici brokera ve formě nároku na odpočet daně uplatnila žalobkyně.

17. Zároveň konstatoval, že pokud by byla žalobkyně dostatečně obezřetná a důkladně ověřovala své obchodní partnery, mohla si zjistit o nich skutečnosti stejně jako prvostupňový správce daně, který vycházel v převážné většině z veřejně dostupných informací, a doplnil, že s účinností ode dne 1. 1. 2013 obsahuje zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ustanovení § 106a, které stanoví podmínky pro aplikaci nového právního institutu tzv. nespolehlivého plátce, přičemž až ode dne 16. 10. 2014 byly podmínky pro aplikaci institutu rozšířeny dodatkem tak, že dopadají na více daňových subjektů. Zároveň má žalovaný za to, že proto označení za nespolehlivého plátce ve veřejném registru DPH není a nemůže být v tak širokém spektru podnikatelských činností jediným krokem ověření dodavatele, ani jediným signálem rizikovosti obchodního partnera.
18. Následně konstatoval, že má za to, že nedošlo k porušení zásady dvojinstančnosti. S odkazem na judikaturu Nejvyššího správního soudu konstatoval, že daňové řízení je svázáno zásadou jednotnosti řízení a s ohledem na tuto zásadu není nutné v rozhodnutí o odvolání obsáhle opakovat závěry obsažené v rozhodnutích prvního stupně. Zároveň zdůraznil, že v rámci odvolacího řízení žalovaný ke změně právního názoru nedošel ani neprováděl dokazování, a i proto má za to, že k porušení principu dvojinstančnosti řízení nedošlo.

IV. Posouzení věci soudem

19. Krajský soud v Brně na základě včas podané žaloby přezkoumal napadené rozhodnutí žalovaného v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2, věta první, s. ř. s.), jakož i řízení předcházející jeho vydání. Při přezkoumání rozhodnutí vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správních orgánů (§ 75 odst. 1 s. ř. s.). O žalobě soud rozhodl za podmínek ustanovení § 51 s.ř.s.
20. Usnesením ze dne 20. 1. 2016, č. j. 31Af 6/2018-50, rozhodl soud o spojení věcí projednávaných pod sp. zn. 31Af 6/2018, 31Af 7/2018 a 31Af 8/2018 ke společnému projednání, neboť dospěl k závěru, že spolu skutkově souvisí.

IV.a) Vymezení rozsahu žalobních bodů a námitka porušení principu dvojinstančnosti

21. Předem vypořádání jednotlivých žalobních bodů musí soud konstatovat, že žalobkyně v převážené většině žalobních bodů brojí proti postupu správce daně prvního stupně a

nijak nereaguje na vypořádání svých odvolacích námitek v žalobami napadených rozhodnutích. Soud se na tomto místě ztotožňuje se žalovaným, který případně odkázal ve svých vyjádřeních na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 1. 2007, č. j. 8 Afs 55/2005-74, dle kterého *„uvedení konkrétních žalobních námitek nelze nahradit zopakováním námitek uplatněných v odvolání, či snad pouhým odkazem na takové podání (jak do značné míry učinil stěžovatel) již proto, že odvolací námítka směřovaly proti jinému rozhodnutí (proti rozhodnutí správce daně), než které bylo předmětem přezkumu krajským soudem (rozhodnutí žalovaného). Žalobce je povinen jím spatřované důvody nezákonnosti napadeného rozhodnutí správního orgánu v žalobě explicitně uvést a vymezit tak rozsah soudní kontroly správního rozhodnutí (srov. rozsudek Vrchního soudu v Praze ze dne 17. 2. 1995, čj. 6 A 15/94-39, SP č. 136).“* Je vhodné připomenout, že citované rozhodnutí je součástí konstantních požadavků Nejvyššího správního soudu na vymezení rozsahu přezkumu, který je realizován v řízení před správními soudy (srov. z poslední doby např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 8. 2019, č. j. 1 Afs 75/2019-34, ev. ze dne 9. 7. 2019, č. j. 7 Afs 161/2018-28, a další).

22. O postupu žalovaného hovoří žalobkyně pouze na čtyřech místech jinak relativně podrobných žalob, přičemž na dvou se odkazuje pouze na to, že nesouhlasí s tím, že žalovaný aproboval postup správce daně. Jediná, v zásadě ucelená argumentace žalobkyně k postupu žalovaného směřuje k hodnocení účasti společnosti REYNA s.r.o., jako jedné z indicií daňového podvodu. A konečně závěrem konstatovala žalobkyně, že by *„chtěla podotknout, že dle jejího názoru byl postupem žalovaného porušen princip dvojinstančnosti řízení, když žalovaný v napadeném rozhodnutí použil k odůvodnění vydání platebních výměrů správcem daně I. stupně často zcela jiné argumenty, než které uplatnil správce daně I. stupně a na kterých bylo založeno vydání předmětných platebních výměrů.“*
23. Z uvedeného jasně plyne, že jádrem žalobní argumentace je spor žalobkyně s názory správce daně, přičemž, jak sama uvádí, žalovaný v napadeném rozhodnutí použil *„často zcela jiné argumenty, než které uplatnil správce daně I. stupně“*. Úkolem soudu je však přezkoumávat zákonnost napadeného rozhodnutí, tj. rozhodnutí žalovaného, a povinností žalobkyně je jasně formulovat žalobní body obsahující argumentaci, ze které budou patrné důvody, pro které považuje žalobkyně rozhodnutí žalovaného za nezákonné. Soud se proto na prvním místě zabýval fakticky jedinou námitkou, která směřovala výslovně proti postupu žalovaného, a to námitkou porušení dvojinstančnosti řízení před orgány daňové správy.
24. Judikatura správních soudů (srov. např. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 4. 2009, č. j. 8 Afs 15/2007-75) opakovaně konstatovala skutečnost, která vyplývala jak dříve ze zákona o správě daní a poplatků, tak v současnosti i ze zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, že v daňovém řízení odvolací orgán nemá možnost v případě zjištění pochybení správce daně v prvostupňovém řízení nebo vadného rozhodnutí napadené rozhodnutí zrušit a věc vrátit správci daně k novému řízení. Se zrušením rozhodnutí správce daně odvolací orgán proto rozhoduje o zastavení řízení a v souladu se zákonem proto není možné, aby správce daně pokračoval po zrušení daňového rozhodnutí v daňovém řízení a ve věci znovu rozhodl. Pokud má tedy odvolací orgán pochybnosti o postupu správce daně nebo o jeho právních závěrech, přijatých na základě zjištěného

skutkového stavu, musí být tyto vady odstraněny v rámci odvolacího řízení. Takový postup umožňuje žalovanému ustanovení § 115 daňového řádu.

25. Podle ustanovení § 115 odst. 1 daňového řádu může odvolací orgán (žalovaný) v rámci odvolacího řízení provádět dokazování k doplnění podkladů pro rozhodnutí nebo k odstranění vad řízení, anebo toto doplnění nebo odstranění vad uložit správci daně, který napadené rozhodnutí vydal, se stanovením přiměřené lhůty.
26. Podle ustanovení § 115 odst. 2 daňového řádu, provádí-li odvolací orgán v rámci odvolacího řízení dokazování, seznámí před vydáním rozhodnutí o odvolání odvolatele se zjištěnými skutečnostmi a důkazy, které je prokazují, a umožní mu, aby se k nim ve stanovené lhůtě vyjádřil, popřípadě navrhl provedení dalších důkazních prostředků. Obdobně postupuje odvolací orgán i v případě, kdy dospěje k odlišnému právnímu názoru, než správce daně prvního stupně, a tato změna by ovlivnila rozhodnutí v neprospěch odvolatele.
27. Z obsahu správního spisu soud zjistil, že žalovaný doplňoval dokazování a opětovně hodnotil zjištěný skutkový stav. Tato skutečnost v *Seznámení se zjištěnými skutečnostmi a odlišným právním názorem a výzvě k vyjádření se v rámci odvolacího řízení* ze dne 20. 11. 2017, č. j. 49697/17/5300-22444-704601, na kterou reagovala žalobkyně podáním ze dne 6. 12. 2017, kterým doplnila další důkazní prostředky, které následně vyhodnotil žalovaný v napadených rozhodnutích.
28. Doplnění řízení a dokazování v rámci odvolacího řízení nelze považovat za nepřipustné, stejně jako změnu právního hodnocení provedenou v rámci odvolacího řízení, ani s ohledem na zásadu dvojinstančnosti, neboť jejím smyslem je garantovat daňovému subjektu projednání věci a její posouzení ve dvou stupních. Nicméně zároveň slouží i k nápravě a odstranění vad rozhodnutí prvního stupně, a to i v neprospěch odvolatele, pokud to plyne ze zákona (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 11. 2016, č. j. 7 Afs 178/2016-18). V nyní posuzovaných věcech bylo zachováno právo žalobkyně na projednání věci ve dvou instancích a změna právního hodnocení a doplnění skutkových zjištění proběhlo po procesní stránce zcela v souladu se zákonem a nelze proto na základě tohoto žalobního bodu konstatovat nezákonnost žalobou napadených rozhodnutí.

IV.b) Námitky zpochybňující dostatečná skutková zjištění správce daně

29. V rámci žalobních bodů zpochybnila žalobkyně postup správce daně, který odmítl provést výslechy níže uvedených svědků, a zároveň uvedla, že „*Správce daně I. stupně odmítl důkazy provést s odůvodněním, že nabyt pochybnosti o důvěryhodnosti společností, jejichž statutárními orgány byly osoby navržené žalobkyní jako svědci, a tedy nabyt pochybnosti i o důvěryhodnosti těchto svědků. S tímto odůvodněním se posléze ztotožnil i žalovaný.*“
30. Žalobkyně navrhla provedení výslechu následujících osob a z uvedených důvodů. Svědek **L. P.** (může rozptýlit pochybnosti správce daně o dojednání a následnému uskutečnění obchodních transakcí mezi žalobkyní a společností Professional Marketing, s.r.o.), svědek **J. H.** (může rozptýlit pochybnosti správce daně o dojednání a následnému uskutečnění obchodních transakcí mezi žalobkyní a společností DanStar, s.r.o.), svědek **M. H.** (může

rozptýlit pochybnosti správce daně o dojednání a následnému uskutečnění obchodních transakcí mezi žalobkyní a společností Verena Trade s.r.o.), svědek F. Ž. (může rozptýlit pochybnosti správce daně o dojednání a následnému uskutečnění obchodních transakcí mezi žalobkyní a společností Ponshop s.r.o.), svědek P. V. (může rozptýlit pochybnosti správce daně o dojednání a následnému uskutečnění obchodních transakcí mezi žalobkyní a společností VAPEE Morava s.r.o. a k uskutečnění přepravě zboží), svědkyně J. J. (může rozptýlit pochybnosti správce daně o dojednání a následnému uskutečnění obchodních transakcí mezi žalobkyní a společností KAZIT, s.r.o.) a svědek P. F. (může rozptýlit pochybnosti správce daně o dojednání a následnému uskutečnění obchodních transakcí mezi žalobkyní a společností G-ELECTRIK SPOLKA).

31. Seznam navržených svědků je třeba rozdělit na společnosti, které dodávaly zboží žalobkyni, a na společnosti, které od ní měly zboží odebírat.
32. Případného odpočtu daně na vstupu se týkala svědectví svědků L. P. (Professional Marketing, s.r.o.), J. H. (DanStar, s.r.o.), M. H. (Verena Trade s.r.o.), F. Ž. (Ponshop s.r.o.) a P. V. (VAPEE Morava s.r.o.).
33. Je sice pravdou, že se žalovaný v napadených rozhodnutích ztotožnil se závěry správce daně, že výpovědi jednotlivých uvedených svědků by vzhledem k množství získaných ostatních důkazních prostředků a jejich váze nepřevýšily váhu ostatních důkazních prostředků, nicméně žalobkyně zcela pominula klíčový závěr žalovaného obsažený ve všech rozhodnutích, a to, že hmotněprávní podmínky nároku na odpočet DPH dle ustanovení § 72 a § 73 zákona o DPH byly splněny.
34. Klíčovou otázkou proto nebylo, zda mezi žalobkyní a uvedenými společnostmi došlo k dojednání a uskutečnění obchodních transakcí, ale to, zda věděla nebo vědět mohla vzhledem k přijatým potřebným opatřením o účasti na podvodném jednání, resp. to, zda přijala dostatečná opatření, aby své účasti na podvodu na DPH předešla.
35. První část žaloby (do bodu, kde se žalobkyně zabývá prokázáním uskutečnění přepravy zboží jejím odběratelům) se týká výlučně uskutečnění zdanitelných plnění ve vztahu od dodavatelů žalobkyně k ní, tj. prokázáním nároku na odpočet DPH na vstupu (§ 72 a násl. zákona o DPH). Z napadených rozhodnutí má soud za prokázané, že žalovaný tento nárok v rovině prokázání zdanitelných plnění nezpochybňoval.
36. Pokud považuje žalobkyně za nezákonný postup žalovaného, kdy je hodnocen výsledek navrženého (tudiž zatím neprovedeného) důkazu, tj. v nyní posuzovaném případě výsledek svědka, musí soud odkázat na ustanovení § 92 odst. 2 daňového řádu (*Správce daně dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji, a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů.*) s tím, že je odpovědností správce daně, potažmo žalovaného, dostatečné zjištění skutkového stavu. Žalovaný se navrženými důkazy zabýval, vysvětlil, z jakého důvodu je neprovedl, resp. se ztotožnil s důvody správce daně. Jelikož i v žalobě zopakovala žalobkyně, že výsledek svědků se měl (jak je patrné z výše uvedeného) týkat dojednání a následného uskutečnění obchodních transakcí, má soud za to, že s ohledem na konstatování splnění hmotněprávních podmínek pro uplatnění nároku na odpočet DPH dle § 72 a násl. zákona o DPH, by provádění dalších svědeckých

výpovědí prokazujících splnění hmotněprávních podmínek pro uplatnění nároku na odpočet DPH dle § 72 a násl. zákona o DPH bylo zcela nadbytečné.

37. Oproti tomu společnosti G-ELECTRIK SPOLKA a KAZIT, s.r.o. figurují v napadených rozhodnutích v souvislosti se závěry žalovaného stran neuznání osvobození od daně na výstupu s ohledem na neprokázání dodání zboží do jiného členského státu.
38. Pravděpodobně ve vztahu k dodání zboží do jiného členského státu poukazovala žalobkyně na nesprávné posouzení navržených výpovědí svědkyně J. J. (KAZIT, s.r.o.) a svědka P. F. (G-ELECTRIK SPOLKA). Taktéž v té souvislosti se domáhal provedení výsledku svědků J.O., L. M. a P. V. k okolnostem přepravy zboží do jiného členského státu.
39. Osvobození od DPH z důvodu dodání zboží do jiného členského státu se týká (dle napadených rozhodnutí) společností G-ELECTRIK SPOLKA, SELENA Spolka, SIMO Spolka a KAZIT, s.r.o. Ke společnostem SELENA Spolka a SIMO Spolka se žalobkyně v podaných žalobách nevyjadřuje ani konkrétně k nim nenavrhuje doplnění dokazování.
40. V napadených rozhodnutích jsou jasně popsány konkrétní obchodní transakce mezi konkrétními subjekty, během kterých mělo dojít k dodání zboží do jiného členského státu. Žalovaný jasně popisuje jaké zboží, na základě jakého dokladu a kterým přepravcem mělo být dodáno do jiného členského státu. Z napadených rozhodnutí plynou následující obchodní transakce, vč. označení dopravy:
41. Leden 2014 - G-ELECTRIK SPOLKA doklad č. 140120040 (spotřebiče ETA), přepravce HRABINA TRANS s.r.o., CMR č. 0561159 vozidlo „RZ“ x + x, G-ELECTRIK SPOLKA doklad č. 140120041 (elektrospotřebiče různých značek), přepravce HRABINA TRANS s.r.o., CMR c. 0561160, vozidlo „RZ“ x + x.
42. Prosinec 2014 - SELENA Spolka daňové doklady č. FV140120582 a c. FV140120593 (kameny, osvěžovače vzduchu a vonné šumivé koule), přepravce Control Point s.r.o., řidič T., doklad č. x, vozidlo RZ x(+CMR), doklad č. x, vozidlo RZ x (+CMR c. x).
43. Květen 2015 - SIMO Spolka daňové doklady c. FV150120296 až c. FV150120301 („kameny a tělíčka“), přepravce Control Point s.r.o., řidič O., doklad č. x (CMR c. x).
44. Srpen 2013 - KAZIT, s.r.o. daňové doklady č. FV130120383 a c. FV130120385 (FLASCH disky a různé elektronické komponenty), přepravce NANIKA company s.r.o., doklad č. VF2013/0140 (CMR č. 1364555), vozidlo x.
45. Prosinec 2013 - G-ELECTRIK SPOLKA vystavené faktury č. 130120548, č. 130120549 a č. 130120550 (kleštičky na klíšťata), přepravce J. O., CMR pouze k faktuře č. 130120548, vozidlo RZ x.
46. Září 2013 - G-ELECTRIK SPOLKA doklady č. 130120388 a č. 130120389 (plastové díly do aut a výklopné schránky), přepravce VKS GROUP s.r.o., CMR č. 1364553 a č. 1364554, vozidlo RZ x + přívěs RZ x.
47. Listopad 2013 - G-ELECTRIK SPOLKA doklady č. 130120525, č. 130120526 a č. 130120527 (vysavače zn. ETA), CMR č. 0561126, č. 0561127 a č. 0561129. CMR č. 0561126

Shodu s prvopisem potvrzuje P. H.

převpravce HRABINA TRANS s.r.o., vozidlo RZ x + x, CMR c. 0561127 převpravce HRABINA TRANS s.r.o., vozidlo RZ x + x, CMR č. 0561129 převpravce HRABINA TRANS, vozidlo RZ x + x.

48. Zároveň z napadených rozhodnutí zcela jasně plyne, že se žalovaný v odvolacím řízení dodáním zboží do jiných členských států podrobně zabýval a v napadených rozhodnutích zcela jasně uvedl důvody, proč považoval tvrzení žalobkyně stran dodání zboží a přepravy za neprokázaná. Soud je dalek toho opakovat veškerá skutková zjištění žalovaného, proto jen stručně rekapituluje, že zásadním důvodem pro závěr o neprokázání dodání zboží do jiného členského státu je nevěrohodnost dokladů předložených samotnou žalobkyní, tj. výsledky porovnání tvrzení žalobkyně s výpisy z mýtných systémů jiných členských států, uvedení zcela jiných odběratelů na CMR atd. Zároveň je z napadených rozhodnutí zcela zřejmé, jakým způsobem se žalovaný vypořádal s návrhy na výsledky svědků O., M. a V. v bodech 133. až 135., resp. 147. a 148. rozhodnutí č. j. 2679/18/5300-22444-704601, resp. v bodech 144. až 148., resp. 160. až 163. rozhodnutí č. j. 2680/18/5300-22444-704601. Na tyto závěry však žalobkyně v podaných žalobách nijak nereaguje.
49. Soud k žalovaným provedenému doplnění dokazování a k hodnocení důkazů nemá co doplnit, neboť se s provedeným dokazováním a jeho hodnocením zcela ztotožňuje. Z obsahu správního spisu jasně plyne, že žalobkyně neprokázala realizaci dodání zboží do jiného členského státu. Samotné výsledky navržených svědků stran přepravy podle názoru soudu nemohou vyvrátit skutková zjištění, která vyplývají z údajů v mýtných systémech ať již Polska nebo Slovenska a z údajů z mezinárodních nákladových listů CMR, jelikož tyto údaje jasně vyvracejí tvrzení o žalobkyně o realizovaných přepravách zboží do jiných členských států.
50. Stejně jako výše soud musí soud odkázat na ustanovení § 92 odst. 2 daňového řádu (*Správce daně dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji, a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů.*) s tím, že je odpovědností správce daně, potažmo žalovaného, dostatečné zjištění skutkového stavu. Žalovaný se navrženými důkazy zabýval, vysvětlil, z jakého důvodu je neprovedl.
51. Shora uvedené platí i v případě navrhovaného důkazu celou zprávou o fyzické kontrole, u které byla ověřena fyzická existence kleštiček na klíšťata. Samotné prokázání fyzické existence kleštiček na klíšťata není podle názoru soudu v nyní posuzovaných věcech klíčové. V případě odpočtu daně na vstupu není plnění žalobkyní zpochybňováno, v případě daně na výstupu nebylo prokázáno dodání zboží do jiného členského státu. Samotná existence zboží proto není pro soud relevantním dokladem toho, že by zboží bylo skutečně dodáno do jiného členského státu.
52. Totéž platí i pro tvrzení o nekonzistentnosti vyjádření správce daně k hodnocení záruky a ceny zboží a důvodech, proč určité zboží bylo ve slevě. Tyto skutečnosti nejsou podle názoru soudu ze stejných důvodů podstatné. Podle žalovaného došlo ke splnění hmotněprávních podmínek dle ust. § 72 zákona o DPH a zároveň neprokázání dodání zboží do jiného členského státu. Za této situace nejsou otázky záruk zboží a jeho ceny relevantní.

IV.c) Účast žalobkyně na daňovém podvodu

Shodu s prvopisem potvrzuje P. H.

a) Skutkové okolnosti

53. Z napadených rozhodnutí je patrné, že klíčovým závěrem žalovaného je závěr o nepřijetí dostatečných opatření, kterými by žalobkyně předešla své účasti na daňovém podvodu. Tento závěr, resp. skutečnosti, které vedly žalovaného k přijetí závěru o nepřijetí dostatečných opatření, jsou v napadených rozhodnutích zcela jasně a zřetelně popsány. Žalovaný v napadených rozhodnutích popsal u jednotlivých případů důvody, které ho k jeho závěrům vedly.
54. Jednotlivé hodnocení důvodů pro závěr o účasti žalobkyně na daňovém podvodu uvedl žalovaný v rozhodnutí č. j. 2680/18/5300-22444-704601 v bodech 57 až 86 (k přijetí opatření 79 až 86), v rozhodnutí č. j. 2675/18/5300-22444-704601 v bodech 50 až 89 (k přijetí opatření 82 až 89) a v rozhodnutí č. j. 2679/18/5300-22444-704601 v bodech 54 až 83 (k přijetí opatření 76 až 83). Z jednotlivých skutkových zjištění konstatoval zejména následující.

Dodavatelé žalobkyně – rozhodnutí žalovaného č. j.: 2680/18/5300-22444-704601

55. Společnost Professional Marketing s.r.o. – nekontaktní, nespolupracující se správcem daně, sídlící na virtuální adrese, daňová přiznání do měsíce srpna roku 2014 s vykázanou malou daňovou povinností, od července roku 2013 však své povinnosti nehradila. Již v průběhu obchodování se jednatelem společnosti stal občan Rumunská. (Společnost má s účinností od 25. 08. 2015 statut nespolehlivého plátce.)
56. Společnost HLEDONEX s.r.o. - nepodávala od měsíce srpen roku 2014 daňová přiznání, na adrese zapsané v obchodním rejstříku nesídlila a se správcem daně nespolupracovala.
57. Společnost NPBPS s.r.o. – v rámci postupu k odstranění pochybností reagovala na výzvu správce daně, ale nárok na odpočet daně neprokázala, se správcem daně nespolupracuje, sídlí na virtuální adrese, podává daňová přiznání s téměř vyrovnanými přijatými a uskutečněnými zdanitelnými plněními, která nelze ověřit. (Společnost má s účinností od 28. 07. 2015 statut nespolehlivého plátce.)
58. Uvedené společnosti v rámci obchodů se žalobkyní obchodovaly se zbožím pro ně nestandardním, se kterým nikdy předtím neobchodovaly.
59. Dále žalovaný zjistil a konstatoval, že obchodní spolupráce mezi odvolatelem a jeho dodavatelem nebyla upravena žádnou obchodní smlouvou, a to ani v případě, že se jednalo o obchodní transakce přesahující za jednotlivé dodávky cca 1 mil. až 3 mil. Kč. Na jednotlivé zboží nebylo sjednáno pojištění a nebyly sjednány ani žádné zajišťovací instituty.
60. Žádný z dodavatelů odvolatele od svého vzniku (zápisu do Obchodního rejstříku) ve Sbírce listin nezveřejnil žádné informace o své podnikatelské činnosti, nezveřejnil účetní závěrky, ani přílohy k účetním závěrkám.
61. Většina faktur vystavených společností Professional Marketing s.r.o. byla uhrazena zápočtem, který odvolatel eviduje pod č. 14IN00406 v celkové výši 30 492 650 Kč, nicméně žalobkyně nedoložila, proti čemu jsou faktury, resp. jejich úhrady, započteny.

62. Oficiální webové stránky s profilem uvedených společností a nabídkou jejich zboží nebyly nalezeny.

Odběratelé žalobkyně – rozhodnutí žalovaného č. j.: 2680/18/5300-22444-704601

63. Společnost G-ELETRIK SPOLKA - zahájila činnost dne 19. 8. 2013, ředitelem byl pan P. F., nepodala žádné hlášení týkající se intrakomunitárních transakcí za zdaňovací období měsíců září až prosinec roku 2013 a ani za leden roku 2014. Žalobkyně se svým odběratelem neměla žádné smluvní ujednání, přestože se jednalo o obchodní případy dodání zboží v řádech milionů Kč, bylo obchodováno se zbožím, se kterým neměla žalobkyně žádné zkušenosti. Přesto prodávala zboží bez záruky, nebylo sjednáno ani pojištění zboží při přepravě. Předchozí obchody se společností G-ELETRIK SPOLKA v řádu 10 mil. Kč uzavírala žalobkyně asi měsíc po zahájení činnosti polské společnosti.
64. Společnost SELENA Spolka - byla zaregistrována k DPH dne 15. 11. 2013, pro správce daně je nekontaktní, v souvislosti se žalobkyní nebyly vykázány žádné obchodní transakce. V sídle společnosti nebyly zjištěny žádné známky provozování obchodní činnosti, nacházejí se zde pouze ruiny užitkových prostor. Žalobkyně neměla s odběratelem žádné smluvní ujednání, přestože se jednalo o obchodní případy dodání zboží v řádech milionů Kč, bylo obchodováno se zbožím, se kterým neměla žalobkyně žádné zkušenosti. Přesto prodávala zboží bez záruky, nebylo sjednáno ani pojištění zboží při přepravě.
65. Společnost SIMO Spolka - zahájila ekonomickou činnost dne 19. 1. 2015, k DPH byla zaregistrována dne 20. 2. 2015, pro správce daně je nekontaktní, sídlí na virtuální adrese. Žalobkyně neměla s odběratelem žádné smluvní ujednání, přestože se jednalo o obchodní případy dodání zboží v řádech milionů Kč, bylo obchodováno se zbožím, se kterým neměla žalobkyně žádné zkušenosti. Přesto prodávala zboží bez záruky, nebylo sjednáno ani pojištění zboží při přepravě. Obchody mezi žalobkyní a společností SIMO Spolka v řádu 14 mil. Kč byly uzavírány asi 4 měsíce po zahájení obchodní činnosti polské společnosti.

Dodavatelé žalobkyně – rozhodnutí žalovaného č. j. 2675/18/5300-22444-704601

66. V dotčených zdaňovacích obdobích byli zjištěni pouze dodavatelé, nebyl realizován prodej do jiného členského státu, jednotlivé obchody popsal žalovaný pod body 38 až 49 rozhodnutí, vč. dotčených společností a obchodovaného zboží.
67. Společnost Professional Marketing s.r.o. – nekontaktní, nespolutracující se správcem daně, sídlící na virtuální adrese, daňová přiznání do měsíce srpna roku 2014 s vykázanou malou daňovou povinností, od července roku 2013 však své povinnosti nehradila. Již v průběhu obchodování se jednatelem společnosti stal občan Rumunska. (Společnost má s účinností od 25. 08. 2015 statut nespolehlivého plátce.)
68. Společnost HLEDONEX s.r.o. - nepodávala od měsíce srpen roku 2014 daňová přiznání, na adrese zapsané v obchodním rejstříku nesídlila a se správcem daně nespolutracovala.
69. Společnost NPBPS s.r.o. – v rámci postupu k odstranění pochybností reagovala na výzvu správce daně, ale nárok na odpočet daně neprokázala, se správcem daně nespolutracuje, sídlí na virtuální adrese, podává daňová přiznání s téměř vyrovnanými přijatými a

uskutečněnými zdanitelnými plněními, která nelze ověřit. (Společnost má s účinností od 28. 07. 2015 statut nespolehlivého plátce.)

70. Společnost TURNUS s.r.o. - daňová přiznání za jednotlivá zdaňovací období roku 2014 a 2015 byla podávána, ale daňové povinnosti nebyly uhrazeny, společnost sídlí na virtuální adrese, jejím zmocněncem je na základě plné moci občan Slovenské republiky, který se správcem daně nespolupracuje.
71. Společnost DanStar, s.r.o. - sídlí na virtuální adrese, jednatel se správcem daně nekomunikuje, daňová přiznání za jednotlivá zdaňovací období roku 2013 až 2015 byla podávána, ale daňové povinnosti nebyly uhrazeny. Společnost má s účinností od 30. 04. 2016 statut nespolehlivého plátce.
72. Společnost N-JOY export s.r.o. - sídlo na virtuální adrese, se správcem daně nekomunikuje, v podaných daňových přiznáních za jednotlivá zdaňovací období roku 2014 a 2015 vykazovala pouze daňové povinnosti, které však neuhradila.
73. Uvedené společnosti obchodovaly se zbožím pro ně nestandardním, se kterým nikdy předtím neobchodovaly, přičemž zboží bylo mezi uvedenými společnostmi v řetězci předprodáno týž den nebo během několika málo dnů.
74. Dále žalovaný zjistil a konstatoval, že obchodní spolupráce mezi odvolatelem a jeho dodavatelem nebyla upravena žádnou obchodní smlouvou, a to ani v případě, že se jednalo o obchodní transakce přesahující za jednotlivé dodávky cca 1 mil. až 3 mil. Kč. Na jednotlivé zboží nebylo sjednáno pojištění a nebyly sjednány ani žádné zajišťovací instituty.
75. Žádný z dodavatelů odvolatele (kromě společnosti VAPEE Morava s.r.o.) od svého vzniku (zápisu do Obchodního rejstříku) ve Sbírce listin nezveřejnil žádné informace o své podnikatelské činnosti, nezveřejnil účetní závěrky, ani přílohy k účetním závěrkám.
76. Většina faktur vystavených společností Professional Marketing s.r.o. byla uhrazena zápočtem, který odvolatel eviduje pod č. 14IN00406 v celkové výši 30 492 650 Kč, nicméně žalobkyně nedoložila, proti čemu jsou faktury, resp. jejich úhrady, započteny.
77. Úhrada faktur společnosti Verena Trade s.r.o. nebyla doložena. Správce daně zjistil, že na účet společnosti byly zasílány peníze ve značně vysokých částkách nejen od odvolatele, ale, mimo jiné, i od společnosti VAPEE Morava s.r.o. a tyto byly vybírány v hotovosti jednatelem společnosti Verena Trade s.r.o. nebo připisovány (mimo jiné) na účty společnosti CORNIX INVEST s.r.o., společnosti Ponshop a společnosti SULTIA s.r.o.
78. Úhrada automobilu Mercedes-Benz společnosti Ponshop nebyla odvolatelem doložena. Správce daně zjistil, že na účet společnosti byly zasílány peníze ve značně vysokých částkách nejen od odvolatele, ale, mimo jiné, i od společnosti Verena Trade s.r.o. a společnosti VAPEE Morava s.r.o. Připsané částky byly následně vybírány v hotovosti jednatelem společnosti Ponshop nebo byly přeposílány (mimo jiné) na účet společnosti NPBPS s.r.o.

79. Dále správce daně zjistil, že v jednom z popsáných případů měla společnost N-JOY export s.r.o. vystavit pro společnost VAPEE Morava s.r.o. daňový doklad s datem uskutečnění zdanitelného plnění 6. 5. 2014 na dodání zboží v celkové výši cca 2,9 mil. Kč se splatností 6. 7. 2014. Dále uvedl, že se jednalo o dodání stejného zboží, které společnost VAPEE Morava s.r.o. tentýž den dodala odvolateli. Ze Smlouvy o postoupení pohledávky ze dne 26. 5. 2014, kde jako postupitel je uvedena společnost N-JOY export s.r.o. a jako postupník společnost DanStar, s.r.o., je zřejmé, že společnost N-JOY export s.r.o. svou pohledávku vůči společnosti VAPEE Morava s.r.o. ve výši cca 2,9 mil. Kč postoupila společnosti DanStar, s.r.o. V Oznámení o jednostranném zápočtu pohledávek a závazku, jež zaslala společnost DanStar, s.r.o. společnosti VAPEE Morava s.r.o., jsou započteny pohledávky ve výši cca 3,2 mil. Kč a závazky v téže výši. Skutečnosti uvedené v tomto bodě byly prvostupňovému správci daně sděleny společností VAPEE Morava s.r.o. v odpovědi na výzvu ke splnění povinností, jež byla této společnosti prvostupňovým správcem daně zaslána.
80. Následně žalovaný popsal propojení společností SULTIA s.r.o. a TURNUS s.r.o., společností DanStar, s.r.o. a NPBPS s.r.o., dále i společností Control Point s.r.o., NPBPS s.r.o. a Professional Marketing s.r.o. a s tím související i odkoupení pohledávek a zastupování většiny dotčených společností prostřednictvím společnosti REYNA s.r.o., resp. jejím jednatelem Ing. Z. Z.
81. Oficiální webové stránky s profilem společností a nabídkou zboží nebyly nalezeny u žádného z dodavatelů odvolatele.

Dodavatelé žalobkyně – rozhodnutí č. j.: 2679/18/5300-22444-704601

82. Společnost Professional Marketing s.r.o. – nekontaktní, nespolupracující se správcem daně, sídlící na virtuální adrese, daňová přiznání do měsíce srpna roku 2014 s vykázanou malou daňovou povinností, od července roku 2013 však své povinnosti nehradila. Již v průběhu obchodování se jednatelem společnosti stal občan Rumunska. (Společnost má s účinností od 25. 08. 2015 statut nespolehlivého plátce.)
83. Odvolatel obchodoval se zbožím pro něj nestandardním, se kterým nikdy předtím neobchodoval, přičemž dotčené zboží pořizoval pouze od jednoho obchodního partnera.
84. Dále žalovaný zjistil a konstatoval, že obchodní spolupráce mezi odvolatelem a jeho dodavatelem nebyla upravena žádnou obchodní smlouvou, a to ani v případě, že se jednalo o obchodní transakce přesahující za jednotlivé dodávky cca 2 mil. až 6 mil. Kč. Na jednotlivé zboží nebylo sjednáno pojištění a nebyly sjednány ani žádné zajišťovací instituty.
85. Společnost Professional Marketing s.r.o. od svého vzniku (zápisu do Obchodního rejstříku) ve Sbírce listin nezveřejnila žádné informace o své podnikatelské činnosti, nezveřejnila účetní závěrky, ani přílohy k účetním závěrkám.

86. Ze žádného vyjádření odvolatele nevyplývá, jak konkrétně byly obchody realizovány. Nesdělil a ani žádným způsobem nedoložil, zda a jakým způsobem bylo zboží přepravováno od dodavatele společnosti Professional Marketing s.r.o. k odvolateli.
87. Většina faktur vystavených společností Professional Marketing s.r.o. byla uhrazena zápočtem, který odvolatel eviduje pod c. 14IN00406 v celkové výši 30 492 650 Kč. Z předloženého interního dokladu však není zřejmé, proti čemu jsou faktury, resp. jejich úhrady, započteny.
88. Oficiální webové stránky s profilem společnosti Professional Marketing s.r.o. a nabídkou jejího zboží nebyly nalezeny.

Odběratelé žalobkyně – rozhodnutí č. j.: 2679/18/5300-22444-704601

89. Společnost KAZIT, s.r.o. - jednatelkou společnosti KAZIT, s.r.o. v době deklarovaného obchodního případu byla paní J. J., bytem T. S. 31, O. V říjnu 2014 společnost změnila název i sídlo, současným jednatelem je občan Rumunska. Společnost za zdaňovací období srpen roku 2013 podala daňové přiznání, v němž vykazala i pořízení zboží z jiného členského státu, nebylo však prokázáno, že se jedná právě o zboží dodané odvolatelem.
90. Společnost G-ELECTRIK SPOLKA - zahájila činnost dne 19. 8. 2013, ředitelem byl pan P. F. Společnost nepodala žádné hlášení týkající se intrakomunitárních transakcí za zdaňovací období měsíců září až prosinec roku 2013 a ani za leden roku 2014. Nebylo potvrzeno, že předmětné zboží v hodnotě cca 26 mil. Kč společnost G-ELECTRIK SPOLKA přijala, zaúčtovala a přiznala ke zdanění. Žalobkyně neměla se svým odběratelem žádné smluvní ujednání, přestože se jednalo o obchodní případy dodání zboží v řádech milionů Kč, s jehož obchodováním neměla žádné zkušenosti. Odvolatel zboží prodával bez záruky, nebylo sjednáno ani pojištění zboží při přepravě. Bez zajímavosti jistě není ani skutečnost, že obchody v řádu 10 mil. Kč byly uzavírány asi měsíc po zahájení činnosti polské společnosti.

b) role společnosti REYNA s.r.o. a Ing. Z. Z.

91. Závěry o své účasti na daňovém podvodu zpochybňovala žalobkyně mimo jiné polemikou se závěry správce daně, že musela vědět o tom, že se účastní daňových podvodů ze zastoupení společností REYNA s.r.o., za kterou jednal Ing. Z. Z., který vystupoval zároveň i za jiný daňový subjekt, který se měl dopustit zapojení v podvodných řetězcích.
92. Personální propojení jednotlivých identifikovaných subjektů prostřednictvím společnosti REYNA s.r.o., resp. Ing. Z. Z., je pouze jednou, nikoliv jedinou (a jak plyne z uvedeného ani ne rozhodujících) indicií, která vedla žalovaného k závěru o účasti žalobkyně na daňovém podvodu, a jak vyplývá z citovaných rozhodnutí, žalovaný se s ní vypořádával toliko v rámci vypořádání odvolacích námitek. Pouze v případě rozhodnutí č. j. 2675/18/5300-22444-704601 na účast společnosti REYNA s.r.o. odkazuje v bodu 79 („*Odvolací orgán na tomto místě musí také zmínit skutečnost, že většinu společností uvedených v tomto rozhodnutí v některé fázi daňového řízení zastupovala společnost REYNA s.r.o., resp. její jednatel Ing. Z. Z.*“) s odkazem na zprávu o daňové kontrole.

93. Soud se ztotožňuje se žalovaným, že zastupování jednotlivých subjektů je objektivní skutečností, která vyplynula v rámci daňové kontroly a je zachycena ve zprávě o daňové kontrole. Ve všech rozhodnutích žalovaný uvedl: *„Odvolací orgán zde musí souhlasit se závěrem prvostupňového správce daně, že pravděpodobnost toho, že by Ing. Z. Z., popř. společnost REYNA s.r.o., zastupoval jednotlivé společnosti včetně odvolatele, tj. subjekty z různých míst ČR, pouze náhodně, je velmi nízká. Uvedené zastupování bylo pouze jednou objektivní okolností při definování podvodu na DPH. Co se týče navržené svědecké výpovědi Ing. Z. Z., je i dle odvolacího orgánu nadbytečné ji provádět, neboť časová souvislost při zastupování jednotlivých společností je známa“*. Tyto závěry žalovaného jsou zcela logické, opírají se o skutečnosti zjištěné v rámci daňové kontroly a jejich hodnocení považuje soud za správné. Soud se sice ztotožňuje se žalobkyní v tom, že nelze dovozovat závěry z výběru samotného zástupce, avšak skutečnost, že společnost REYNA s.r.o. propojovala některé ze subjektů, které se účastnily daňových podvodů, může být jednou z indicíí, které sice samostatně neobstojí, ale ve spojení s ostatními, v napadených rozhodnutích uvedenými skutečnostmi, tvoří jasný a logicky ucelený soubor vzájemně provázaných a na sebe navazujících nepřímých důkazů, které spolehlivě prokazují, že žalobkyně nebyla dostatečně obezřetná a v návaznosti na to věděla nebo vědět měla a mohla, že se účastní obchodní transakce zasažené podvodem na DPH. (Soud musí konstatovat, že podstatná zjištění správce daně a žalovaného žalobkyně fakticky ani nijak relevantně žalobními námitkami nezpochybňuje).

c) Plnění daňových povinností jiných daňových subjektů a přijetí rozumných opatření žalobkyní

94. Obě shora rekapitulované námitky souvisí se závěry žalovaného o účasti žalobkyně na podvodu na DPH, nicméně zpochybňují toliko dílčí skutková zjištění a právní hodnocení žalovaného.
95. Judikatura Nejvyššího správního soudu (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 12. 2016, č. j. 6 Afs 147/2016 - 28, a ze dne 19. 1. 2017, č. j. 6 Afs 148/2016 - 35, příp. ze dne 24. 5. 2017, č. j. 5 Afs 144/2016 - 32) stanovila poměrně striktní a jasně formulované podmínky pro to, jakým způsobem má správce daně prokazovat účast daňového subjektu na daňovém podvodu, a stejně tak dovodila i jasná pravidla pro rozložení důkazního břemene mezi správce daně a daňový subjekt. Zdejší soud nevidí žádný podstatný důvod pro odchýlení se od uvedených rozhodnutí a obecně vymezených podmínek pro prokazování účasti na daňovém podvodu.
96. Zároveň ale soud musí zdůraznit, že obdobně přísně hledí judikatura správních soudů na vymezení jednotlivých žalobních bodů a jejich prostřednictvím na vymezení rozsahu, v jakém jsou správní soudy oprávněny zkoumat přezkoumatelnost a zákonnost žalobou napadených rozhodnutí. Je proto zcela na adresátu správního rozhodnutí, aby v případě podané žaloby vymezil body, v nichž se závěry žalovaného nesouhlasí.
97. Žalobní body tak, jak je žalobkyně ve vztahu k daňovému podvodu vymezil v jednotlivých žalobách, podle názoru zdejšího soudu, nemohou být důvodem pro zrušení žalobou napadených rozhodnutí, neboť žalovaný komplexně popsal celý průběh podvodu na DPH, kterého se měla žalobkyně účastnit. Zpochybnění dílčích závěrů nebo zjištění žalovaného

je buď nedůvodné, nebo nemůže mít vliv na hodnocení zákonnosti celkových zjištění žalovaného.

98. Při posouzení námitek soud proto vycházel z následujících východisek. Za prvé 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. Za druhé subjekty, které přijmou veškerá opatření, která od nich mohou být rozumně vyžadována, aby zajistily, že jejich plnění nejsou součástí podvodu, bez ohledu na to, zda se jedná o podvod na DPH, nebo jiné podvody, musejí mít možnost důvěřovat legalitě uvedených plnění, aniž by riskovaly ztrátu svého nároku na odpočet DPH odvedené na vstupu. Za třetí osobu povinná k dani, která věděla nebo měla vědět, že se svým nákupem účastní podvodného plnění, pak musí být pro účely tzv. šesté směrnice (směrnice č. 77/388/EHS o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu) považována za osobu účastnící se tohoto podvodu, a to bez ohledu na to, zda má z následného prodeje zboží prospěch, či nikoli, jelikož v takové situaci osoba povinná k dani pomáhá pachatelům podvodu a stává se jejich spolupachatelem. Za čtvrté není povinností správních orgánů či dokonce správních soudů prokázat, jakým způsobem a konkrétně kterým z dodavatelů v řetězci byl spáchán podvod, nicméně v daňovém řízení musí být postaveno najisto, v jakých skutkových okolnostech daňový podvod spočíval. Aby mohly finanční orgány určitému subjektu v souvislosti s daňovým podvodem upřít nárok na odpočet DPH, musí být zjištěno, zda daný subjekt o podvodném jednání svých dodavatelů věděl, nebo s vynaložením přiměřených opatření v rámci své obchodní činnosti vědět mohl (vše srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 10. 2012, sp. zn. 1 Afs 37/2012–50).
99. Z obsahu všech žalobou napadených rozhodnutí, které jsou v souladu se skutkovými zjištěními zachycenými ve správním spisu, vyplývá, že správní orgány se zabývaly jednotlivými okolnostmi, které vedly k závěru o účasti žalobkyně na daňovém podvodu.
100. Soud se ztotožňuje se žalovaným, že způsob obchodování žalobkyně popsany výše a zjištěný správci daně obou stupňů, jak se společnostmi Professional Marketing, s.r.o., DanStar, s.r.o., Verena Trade s.r.o., Ponshop s.r.o., VAPEE Morava s.r.o. (dodavatelé) a společnostmi KAZIT, s.r.o., SELENA Spolka, SIMO Spolka a G-ELECTRIK SPOLKA (odběratelé) vykazuje neodpovídající obecně očekávatelné standardy obsahu a formy právních vztahů.
101. Soud zdůrazňuje, že za zásadní skutečnosti vzbuzující pochybnosti o provedených transakcích považuje zejména to, že dodavatelé i odběratelé žalobkyně jsou povětšinou nekontaktní, sídlí na virtuálních adresách, nebo si neplní své daňové povinnosti (pouze formálně plní povinnost podávat daňová přiznání), je zřejmé personální propojení některých subjektů osobou Ing. Z. (vč. žalobkyně), dále je patrný mechanismus úhrad pohledávek prostřednictvím ničím nedoložených zápočtů, převody peněz mezi subjekty, jejich vybírání v hotovosti. Soud má za prokázané, že v řetězcích bylo obchodováno se zbožím, které nebylo pro zúčastněné standardní, ve velkých objemech, bez uzavírání písemných smluv, bez zajištění, bez záruk. Žalobkyně údajně dodávala zboží subjektům,

které vznikly prakticky těsně před dodávkou, taktéž bez jakýchkoliv smluvních instrumentů.

102. Podle zdejšího soudu jsou okolnosti, které transakce prováděné stěžovatelkou provázely, extrémně podezřelé a nebylo třeba žádných sofistikovaných mechanismů kontroly, aby žalobkyně za okolností shrnutých v předchozím odstavci a podrobněji popsanych výše dovodila, že něco na jejích transakcích s pro ni i ostatní zúčastněné subjekty zcela nestandardním zboží není v pořádku. Není představitelné, aby obdobné jednání při obchodech takového rozsahu a hodnoty u kontrahujících stran nevzbuzovalo obavy stran shora popsanych obchodů.
103. Soud souhlasí se žalobkyní v tom, že bylo na správci daně, aby prokázal nedostatečné přijetí rozumných opatření k zabránění účasti žalobkyně na daňovém podvodu. Na rozdíl do žalobkyně je ale toho názoru, že zjištěný skutkový stav je pro závěry žalovaného zcela dostačující. V souladu se shora uvedenými východisky po zjištění skutkového stavu již žalovaný důkazní břemeno na žalobkyni nepřenesl. To neznámá, že žalobkyně nemohla navrhnout další důkazy, které by zvrátily závěry žalovaného, nicméně soud má za to, že nic z toho, co žalobkyně uvedla v odvolacím řízení, a ani nic, co uvedla v žalobě, není způsobilé vyvrátit skutková zjištění a závěry žalovaného, který se se všemi důkazními návrhy žalobkyně i jejími tvrzeními přezkoumatelně a zcela dostatečně vypořádal.

V. Shrnutí a náklady řízení

104. S ohledem na vše shora uvedené dospěl soud k závěru, že všechna přezkoumávaná rozhodnutí žalovaného, kterými byla jednotlivá odvolání žalobkyně zamítnuta, byla vydána v souladu se zákonem a shora uvedené žalobní námitky nejsou důvodné. Soudu tedy nezbylo, než žalobu jako nedůvodnou podle § 78 odst. 7 s.ř.s. zamítnout.
105. Výroky o nákladech řízení mají oporu v § 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. Žalobkyně v řízení úspěšná nebyla, proto jí právo na náhradu nákladů řízení nepřísluší. Žalovanému, který měl v řízení plný úspěch, však žádné náklady spojené s tímto řízením nad rámec jeho běžné administrativní činnosti nevznikly, proto soud rozhodl, že žalovanému se náhrada nákladů řízení nepřiznává.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí 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 zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Brno 29. ledna 2020

JUDr. Jaroslava Skoumalová v. r.
předsedkyně senátu