



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Martina Kříže a soudkyň Mgr. et Mgr. Lenky Bahýřové, Ph.D., a Mgr. Věry Jachurové v právní věci

žalobkyně: **V-Voříšek CZ s.r.o.**, IČO: 275 24 299
sídlem Františka Diviše 710/65, Uhřetěves, 104 00 Praha
proti

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

za účasti: **Mgr. Tomáš Linha**, advokát, insolvenční správce žalobkyně
sídlem Trojanova 342/18, 120 00 Praha

o žalobě proti rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 28. 11. 2016,
č.j. 52884/16/5300-21442-711916

takto:

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

Odůvodnění:

I. Předmět řízení a jeho předcházející průběh

1. Žalobkyně se podanou žalobou domáhala zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 28. 11. 2016, č.j. 52884/16/5300-21442-711916 (dále jen „napadené rozhodnutí“), kterým bylo zamítnuto její odvolání proti rozhodnutím Finančního úřadu pro hlavní město Prahu,

Územní pracoviště 4 (dále jen „správce daně“ nebo „finanční úřad“) ve věci daně z přidané hodnoty (DPH) ze dne 17. 4. 2015, č.j. 2789068/15/2004-52522-108828 (dále jen „platební výměr za říjen 2012“), č.j. 2796724/15/2004-52522-108828 (dále jen „platební výměr za listopad 2012“) a č.j. 2806104/15/2004-52522-108828 (dále jen „platební výměr za prosinec 2012“).

2. Ze správního spisu vyplývá, že za zdaňovací období říjen až listopad 2012 žalobkyně uplatňovala nárok na odpočet daně téměř výhradně z přijatých daňových dokladů vystavených společností ANCHOR PLUS s.r.o., IČO: 292 09 641 (dále jen „ANCHOR PLUS“) za dodávku měděných katod (dále také jen „Cu katody“). Za říjen 2012 činil základ daně 16 640 256 Kč (daň v základní sazbě 3 328 051,20 Kč), za listopad 2012 činil základ daně 67 067 169,50 Kč (daň v základní sazbě 13 413 433,91 Kč) a za prosinec 2012 činil základ daně 17 230 991,16 Kč (daň v základní sazbě 3 346 198,23 Kč).
3. Finanční úřad zaslal společnosti ANCHOR PLUS předvolání k jednání, zástupce společnosti se však k jednání bez omluvy nedostavil, s finančním úřadem společnost nekomunikovala. Dále bylo zjištěno, že proti této společnosti jsou vedena daňová řízení za více zdaňovacích období, společnost má jediného zaměstnance, v obchodním majetku je evidováno jedno osobní vozidlo a skladovací prostory nemá, skladovou evidenci nevede a doklady za dopravu nebyly finančnímu úřadu předloženy. V platebním výměru za říjen 2012 finanční úřad dále uvedl, že tato společnost za zdaňovací období červenec a srpen 2012 deklarovala předloženými fakturami a mezinárodními nákladovými listy, že dodavatelem Cu katody byla maďarská společnost CMT-Cop Metal Trade, VAT ID: HU23962017 (dále jen „CMT-Cop“). Cu katody měly být uskladněny v Technologickém parku v obci Zvěřínec, jehož majitelem je společnost Kim Invest; finanční úřad však zjistil, že skladovací prostory zde tato společnost nikdy pronajaty neměla. Za předmětné zdaňovací období byl u této společnosti proveden postup k odstranění pochybností, společnost ANCHOR PLUS však na výzvu nereagovala, nepředložila ani nenavrhlala žádné důkazní prostředky. Následně jí byla vyměřena daň dle ust. § 108 odst. 1 písmena k) zákona č. 235/2004, o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“). Finanční úřad však nezjistil, kdo byl dodavatelem Cu katod v období měsíce října 2012.
4. Finanční úřad také shledal nedůvěryhodnost dodavatele žalobkyně, neboť společnost ANCHOR PLUS byla ode dne 7. 1. 2014 evidována jako nespolehlivý plátců daně a nezveřejnila žádné číslo bankovního účtu ve smyslu ust. § 96 odst. 1 zákona o DPH. Podle předložených daňových dokladů mělo být zboží (Cu katody) žalobkyní nakoupeno právě od společnosti ANCHOR PLUS a následně obratem prodáno vždy s nízkým ziskem společnosti ZE-KOV METAL s.r.o., IČO: 289 29 331 (dále jen „ZE-KOV METAL“). Z předložených výpisů z účtu žalobkyně vedeného u České spořitelny a. s., pak vyplynulo, že v rychlém sledu rovněž proběhly vzájemné platby za plnění uskutečněná v měsíci říjnu 2012 (tj. bezprostřední úhrada dodavateli ANCHOR PLUS a zároveň úhrada od odběratele ZE-KOV METAL. Za daňové období měsíců listopad 2012 a prosinec 2012 nebyly na daném účtu evidovány žádné úhrady přijatých daňových dokladů od dodavatele ANCHOR PLUS. Ohledně přepravy žalobkyně uvedla, že ji nezajišťovala ani v případě nákupu zboží ani při jeho následném prodeji. Dále bylo zjištěno, že přepravu nezajišťovala ani společnost ZE-KOV-METAL, přičemž ji měla zajišťovat žalobkyně nebo její dodavatel, tj. společnost ANCHOR PLUS (ta však byla nekontaktní a neměla údajné skladovací prostory ani pronajaty).

5. Následně žalobkyně na výzvu finančního úřadu k předložení důkazních prostředků a informací uvedla, že se společností ANCHOR PLUS navázala spolupráci asi v roce 2009. Za společnost jednal pan B., který nabízel různé zboží, mj. i Cu katody. K nabízenému zboží byl vždy zaslán certifikát jeho jakosti, ve kterém bylo uvedeno, jaké kvality bylo dodávané zboží. Tento certifikát byl následně poslán kupujícímu (společnosti ZE-KOV METAL), který žalobkyni potvrdil, zda má o zboží zájem či nikoliv. V případě, že žalobkyně zboží nakoupila s tím, že bude dodáno kupujícímu ZE-KOV METAL – zde se zboží následně vyložilo, kupující jej překontroloval, případně nafotil. Cu katody byly baleny po svazcích řádově od 800-1 300 kg a byly přepáskované. U vykládky nebyl přítomen zástupce žalobkyně, ale byli zde zaměstnanci společnosti ZE-KOV METAL, kteří zboží vyložili.
6. Finanční úřad konstatoval, že žalobkyně navzdory konkrétním požadavkům (výzva ze dne 3.2.2015, č. j. 780657/15/2004-60564-110088) poskytla informace pouze v obecné rovině a svá tvrzení nepodpořila žádnými listinnými důkazními prostředky. Jmenovitě byl identifikován pouze jednatel společnosti ANCHOR PLUS „pan B.“, přičemž podle veřejně přístupného výpisu z obchodního rejstříku bylo zjištěno, že jednatelem společnosti byl pan S. B.. Finanční úřad uvedl, že žalobkyně při realizaci obchodní transakce s komoditou, u které je nezbytné prokazovat, zda jde o zboží opatřené certifikátem jakosti nebo pouze o odpad, by měla tyto listiny archivovat pro prokázání svých tvrzení. V zájmových zdaňovacích obdobích byly obchodní transakce žalobkyně prověřovány jak v rámci kontroly DPH za zdaňovací období leden 2009 až únor 2010, tak v rámci postupů k odstranění pochybností na DPH za zdaňovací období březen 2010, duben 2010, květen 2010, červen 2010, červenec 2010, září 2010, říjen 2010 a listopad 2010. Podle finančního úřadu tak žalobkyni bylo známo, že svá tvrzení má povinnost prokázat. Z toho důvodu nemohly být odstraněny pochybnosti finančního úřadu tvrzením žalobkyně, že všechny certifikáty jakosti obratem zaslala potenciálnímu odběrateli, aniž by je archivovala.
7. Finanční úřad uvedl, že účast žalobkyně v deklarované obchodní transakci naplňuje typické znaky tzv. „průběžkáře“ (subjekt typu „buffer“), tj. daňového subjektu, jehož role je v dané obchodní transakci v zásadě nadbytečná, k nákupu a prodeji zboží dochází v rychlém sledu přímo od dodavatele k odběrateli, a to s nízkým nebo takřka žádným ziskem, přičemž důsledkem je vykázání a platba nízké vlastní daně, a zároveň umožnění vykázání nároku na odpočet daně dalším zúčastněným daňovým subjektům. Podle finančního úřadu tomu nasvědčovala i skutečnost, že společnost ANCHOR PLUS byla ve zdaňovacích obdobích říjen 2012 až prosinec 2012 pro žalobkyni jediným významnějším dodavatelem. Finanční úřad dodal, že existují objektivní okolnosti, ze kterých bylo zřejmé, že žalobkyně při obchodních transakcích nejednala standardním způsobem obvyklým v běžných obchodních vztazích, že si při těchto obchodních transakcích nepočínala obezřetně, a že věděla nebo vědět mohla, že obchodní transakce byly zatíženy podvodem na DPH.
8. Dále finanční úřad uvedl, že plátce daně, který ignoruje okolnosti, jež by mohly být správcem daně vyhodnoceny jako spojení jeho transakcí s podvody na DPH, se tímto sám podvodu účastní a svým jednáním se pak ve smyslu evropské i tuzemské judikatury zbavuje nároku na odpočet daně. K tomu finanční úřad odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 8. 2013, č. j. 7 Afs 80/2012-28, podle kterého „pouze za situace, kdy by plátce daně prokázal, že s přihlédnutím ke všem objektivním okolnostem nemohl mít

žádný důvod domnívat se, že se účastní plnění, které je zasaženo podvodem na DPH, tedy, že byl zapojen do řetězce zcela náhodně, a všechny další objektivní okolnosti nasvědčují tomu, že zboží od deklarovaného dodavatele fakticky přijal, mohl by mu být nárok na odpočet DPH uznán.“

9. Ve věci daňových dokladů za daňové období říjen 2012 až prosinec 2012 obdržel finanční úřad odpověď Územního pracoviště v Poděbradech, ze které vyplynulo, že společnost ZE-KOV METAL v platebních výměrech specifikované doklady zahrnula do evidence pro účely DPH za zdaňovací období říjen 2012 až prosinec 2012, kdy s danou komoditou obchodovala běžně. Spolupráce s žalobkyní probíhala pouze v období říjen až prosinec 2012 na základě smlouvy ze dne 25. 10. 2012. Zboží bylo prodáno společnosti HOPR TRADE CZ, s.r.o., IČO: 268 69 306 (dále jen „HOPR TRADE“). Finanční úřad tak na základě předložených dokladů a v návaznosti na výsledek vyhledávací činnosti za zdaňovací období říjen 2012 až prosinec 2012 konstatoval, že žalobkyně neodstranila pochybnosti o splnění podmínek pro oprávněný postup při uplatňování nároku na odpočet daně dle dokladů o nákupu zboží v souladu s ust. § 72a násl. zákona o DPH.
10. Pro úplnost finanční úřad doplnil, že žalobkyně dne 2.4.2015 doručila do schránky finančního úřadu podání označená jako Návrh na pokračování v dokazování s návrhem na provedení dalších důkazních prostředků ve věci postupu k odstranění pochybností u DPH za zdaňovací období říjen až listopad 2012 podle ust. § 90 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“). Žalobkyně zde vyjádřila svůj názor, že v průběhu daňového řízení byla prokázána fakticita přijatých zdanitelných plnění od společnosti ANCHOR PLUS, přijatá zdanitelná plnění použila ke své ekonomické činnosti, a tudíž jí vznikl nárok na odpočet DPH z přijatých zdanitelných plnění od společnosti ANCHOR PLUS. Zároveň žalobkyně vyjádřila nesouhlas se závěrem finančního úřadu, že věděla a vědět měla, že zboží dodané společností ANCHOR PLUS bylo zatíženo podvodem na DPH. Žalobkyně současně uvedla, že přílohou výše uvedeného podání byla Osvědčení o kvalitě a množství k jednotlivým dodávkám od společnosti ANCHOR PLUS ve zdaňovacím období říjen 2012 až listopad 2012, která žalobkyně s ohledem na množství písemností zaslala v samostatném písemném podání. Finančnímu úřadu v přiměřené lhůtě deseti dnů však nebylo toto písemné podání doručeno. Správci daně tedy nebyly doloženy žádné další důkazní prostředky a vyjádření žalobkyně ze dne 2. 4. 2015 zůstalo v rovině nesouhlasu s jednotlivými závěry finančního úřadu. Skutečnost, že finanční úřad nerozporoval uskutečnění zdanitelných plnění pro odběratele ZE-KOV METAL, automaticky neprokazovala, že zboží bylo přijato právě od dodavatele ANCHOR PLUS. Žalobkyně se podle finančního úřadu nijak nevyjádřila ani k tomu, že na jejím bankovním účtu nebyly evidovány úhrady přijatých daňových dokladů od dodavatele ANCHOR PLUS za další šetřená zdaňovací období listopad 2012 a prosinec 2012. Finanční úřad proto setrval na svých závěrech obsažených ve sděleních o výsledku postupu k odstranění pochybností ze dne 12. 3. 2015, č. j. 1661098/15/2004-60564-110088, č. j. 1660514/15/2004-60564-110088 a č. j. 1660149/15/2004-60564-110088.
11. Finanční úřad tak konstatoval, že předloženými důkazními prostředky nebyly odstraněny pochybnosti správce daně o správnosti, průkaznosti a úplnosti a o pravdivosti údajů uvedených v přiznání k DPH za zdaňovací období říjen 2012 až prosinec 2012 a vydal shora uvedené platební výměry. K odvolání žalobkyně proti těmto platebním výměrům pak žalovaný vydal napadené rozhodnutí. V jeho odůvodnění uvedl, že žalobkyně splnila formální i hmotněprávní podmínky pro vznik nároku na odpočet DPH z plnění

uvedených na předložených daňových dokladech. V takové situaci lze dle judikatury Soudního dvora Evropské unie (dále jen „SDEU“) odmítnout uplatněný nárok na odpočet daně v případě, kdy se prokáže, že plátce daně (žalobkyně) věděl nebo mohl vědět, že je součástí řetězce zatíženého daňovým podvodem. Žalovaný proto zkoumal, zda byly naplněny podmínky pro vyloučení žalobkyní uplatněného nároku na odpočet daně.

12. Správci daně se podle žalovaného nepodařilo s jistotou zjistit, odkud zboží pro dodavatele ANCHOR PLUS pochází, protože společnost ANCHOR PLUS s finančním úřadem nespolupracovala. Za zdaňovací období červenec a srpen 2012 však bylo zjištěno, že dodavatelem společnosti ANCHOR PLUS byla maďarská společnost CMT-Cop, která měla Cu katody uskláňovat v Technologickém parku Hořátek ve Zvěřinku. Majitelem skladu byla společnost KIMM Invest s.r.o., IČO: 264 36 515. Správce daně u místně příslušného správce daně zjistil, že společnost ANCHOR PLUS neměla v Technologickém parku nikdy pronajaty skladovací prostory.
13. Podle dokladů předložených společností ZE-KOV METAL bylo zboží (Cu katody) přepravováno srbskými řidiči. Společnost ZE-KOV METAL navíc předložila certifikáty kvality zboží vystavené srbskou společností RTB Bor Grup, Rudarsko-topionicarski basen Bor d. o. o. (dále jen „RTB Bor“) pro společnost CMT-Cop. Žalovaný tak předpokládal, že v předmětných zdaňovacích obdobích zboží pocházelo ze Srbska od výše uvedených dodavatelů. Původ zboží ze Srbska potvrdil i odběratel ZE-KOV METAL při jednom z místních šetření a v rámci doplnění odvolacího řízení původ zboží potvrdila předložením totožných certifikátů žalobkyně. Ta v posledním vyjádření navíc výslovně uvedla, že zboží pocházelo ze srbské hutě společnosti RTB Bor. To, zda a jakým způsobem byla v řetězci zapojena společnost CMT-Cop, však nezminila.
14. Na základě údajů z daňových tvrzení společnosti ANCHOR PLUS za předmětná zdaňovací období správce daně zjistil, že tato společnost vykázala dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku v řádu desítek miliónů korun. Současně však v obdobných hodnotách uplatnila i nároky na odpočet daně z titulu přijetí zdanitelných plnění od plátců. Výsledkem tak byla tvrzená vlastní daňová povinnost v řádu tisíců nebo desítek tisíc korun. Společnost ANCHOR PLUS nespolupracovala se správcem daně a na jeho výzvy nepředložila žádné doklady prokazující opodstatněnost jejích tvrzení. Daň z přidané hodnoty stanovená správcem daně za zdaňovací období říjen 2012 nebyla uhrazena a DPH za zdaňovací období listopad 2012 a prosinec 2012 byla vyměřena na 0,- Kč. Žalovaný tak konstatoval, že daň nebyla odvedena ani za jedno z předmětných zdaňovacích období.
15. Žalovaný dále uvedl, že bylo zjištěno, že na adrese sídla společnosti ANCHOR PLUS ke dni vydání rozhodnutí sídlilo celkem 97 ekonomických subjektů. Společnosti ANCHOR PLUS byl s účinností od 7. 1. 2014 přidělen statut nespolehlivého plátce. Žalovaný zdůraznil, že žalobkyně nakoupila a prodala předmětné zboží zpravidla v jednom dni, přičemž přepravu nezajišťovala. Stejně rychle probíhaly i úhrady zboží, přičemž začátek spolupráce žalobkyně a jejího dodavatele byl nejasný. Ačkoliv žalobkyně přímo potvrdila, že zboží pocházelo ze Srbska, ze spisového materiálu nevyplývaly žádné informace o tom, kdo hradil celní poplatky.

16. Žalovaný tak konstatoval, že výše uvedené řetězce vykazovaly znaky, které jsou typické pro daňové podvody. O fyzické existenci zboží není pochyb, avšak komodita (měděné katody) byla přeprodávána v řetězci společností, ve kterých se vyskytoval nekontaktní dodavatel sídlící na virtuální adrese a neodvádějící DPH. V každé z šetřených transakcí je možné identifikovat chybějící daň. Žalovaný proto konstatoval, že výše uvedené řetězce byly zasaženy podvodem ve smyslu judikatury SDEU a Nejvyššího správního soudu, neboť v nich došlo k neodvedení daně, avšak žalobkyně uplatnila nárok na odpočet DPH. Tím byl podle žalovaného narušen princip daňové neutrality, na kterém je založen systém DPH. Žalobkyně vystupovala v předmětných transakcích jako tzv. „buffer“ – průběžkář. V daném případě bylo tedy zjištěno, že v předmětných řetězcích došlo k narušení neutrality daně a současně že posuzované obchodní transakce neodpovídaly podmínkám, které byly typické a v obchodním prostředí běžné pro podnikatelské subjekty. Stejně tak společnosti figurující v předmětných řetězcích se nejevily jako standardní podnikatelé. Na základě tohoto žalovaný konstatoval, že předmětné obchodní transakce žalobkyně byly zatíženy podvodem na DPH.
17. V průběhu řízení byly podle žalovaného zjištěny objektivní okolnosti, které ve svém souhrnu prokázaly, že žalobkyně o svém zapojení do odvodu na DPH věděla či vědět mohla. Žalobkyně nejprve měla přijmout certifikát jakosti od společnosti ANCHOR PLUS, zaslat jej společnosti ZE-KOV METAL a v případě zájmu zboží nakoupit. Ze spisového materiálu vyplývá, že tyto akce se uskutečňovaly vždy v jednom dni. Ve stejný den mělo dále dojít k uskutečnění přepravy zboží z neznámého místa (dle dostupných informací nejspíše ze Srbska) do areálu společnosti ZE-KOV METAL. Ve stejné krátkém časovém období rovněž docházelo k realizaci úhrad zboží jak ze strany společnosti ZE-KOV METAL žalobkyni, tak ze strany žalobkyně společnosti ANCHOR PLUS. U některých dodávek dokonce docházelo v jednom dni i k prodeji dalšímu článku řetězce (HOPR TRADE), přičemž zboží mělo být přepraveno ze Srbska v jednom dni až k němu.
18. Žalobkyně dle svého tvrzení přepravu nezajišťovala ani při koupi, ani při následném prodeji, zajišťovali ji podle ní dodavatelé a odběratelé. Hlavní odběratel žalobkyně, společnost ZE-KOV METAL, však uvedla, že přeprava byla zahrnuta v ceně zboží, společnost ZE-KOV METAL ji nikdy nezajišťovala, a dále uvedla, že v případě nákupu od žalobkyně dopravu zajišťovala právě žalobkyně. Následnou přepravu od společnosti ZE-KOV METAL pro odběratele pak měl zajišťovat její odběratel. Tato skutečnost se žalovanému jevila nestandardní a podezřelá, protože v některých případech bylo zboží dopravováno jediným dopravcem minimálně od společnosti ANCHOR PLUS až po společnost HOPR TRADE a nebylo jasné, kdo měl přepravu zajišťovat, když žalobkyně tvrdila, že to byla společnost ANCHOR PLUS, a odběratel ZE-KOV METAL naopak tvrdil, že ji zajišťovala žalobkyně a její odběratel, v tomto případě společnost HOPR TRADE. Ověřit zajištění přepravy u jediného dodavatele žalobkyně, společnosti ANCHOR PLUS, nebylo z důvodu nekontaktnosti možné. Žalovaný neměl k dispozici žádné přepravní smlouvy, CMR listy ani objednávky či informace o pojištění. Nebylo tak možné zjistit, kdo a na čí náklady přepravu zajišťoval.
19. Dále ze spisového materiálu vyplynulo, že zboží bylo přepravováno z blíže neuvedeného místa (nejspíše v Srbsku) srbskými řidiči buď rovnou společností HOPR TRADE nebo pouze do skladu společnosti ZE-KOV METAL nebo ZEKOV METAL CANARIA, SOCIED LIMITADA (dále jen „ZEKOV METAL CANARIA“), odkud bylo následně za

využití jiného dopravce (dle znění jmen řidičů pravděpodobně českého) dodáno dalším odběratelům. Žalobkyně dle svých tvrzení zboží nikdy osobně nepřebírala a nekontrolovala. Podle jejího vyjádření kontroly neprobíhaly, protože se jednalo o standardizované zboží, a ke kontrolám tak nebyl důvod.

20. Žalobkyně neměla s dodavatelem uzavřenou žádnou písemnou smlouvu, dle svých vyjádření s ním měla komunikovat pouze telefonicky nebo emailem, což je podle žalovaného při obchodech tohoto rozsahu značně neobvyklé. Písemné rámcové kupní smlouvy byly uzavřeny pouze s odběratelem ZE-KOV METAL (ze dne 25. 10. 2012) a ZEKOV METAL CANARIA (také ze dne 25. 10. 2012). Obě smlouvy byly totožného znění. Rámcové kupní smlouvy byly velmi obecné, předmět smluv byl charakterizován pouze jako „zboží a výrobky“ a objem nebyl specifikován. Podle tvrzení společnosti ZE-KOV METAL na každou dodávku existovala písemná objednávka. Přijaté daňové doklady měly vždy datum splatnosti ve stejný den, jako bylo datum uskutečnění daňového plnění. Uvedené datum ale nebylo žalobkyní vždy dodržováno, plnění většinou byla hrazena v rozmezí dvou až osmi dnů po dni uskutečnění zdanitelného plnění. Úhrady zboží probíhaly formou bankovního převodu na účet společnosti ANCHOR PLUS vedený u banky UniCredit v Srbsku. Žalobkyně měla přitom vedený účet ve stejné srbské bance jako její dodavatel, ačkoliv se jednalo o dvě české společnosti, což bylo dle žalovaného možno rovněž považovat za nestandardní okolnost. Většina plateb pro dodavatele byla zasílána právě z tohoto účtu a všechny platby byly hrazeny v eurech. Ve většině případů docházelo v jednom dni k přijetí úhrady od odběratele a k uhrazení faktury dodavateli.
21. Dále žalovaný v tabulce poukázal na skutečnost, že rozdíl mezi kupní a prodejní cenou byl velmi nízký, kdy přírážka žalobkyně činila ve většině případů méně než 1%. V jednom z plnění byla dokonce záporná, kdy žalobkyně prodala zboží o 22 503,32 Kč levněji, než jej pořídila. Jedno z plnění bylo v rozporu s popisovaným časovým průběhem dodávek, u jednoho plnění (č. 11 v tabulce na str. 16 napadeného rozhodnutí) bylo na daňovém dokladu přijatém od společnosti ANCHOR PLUS (č. 2012-097) uvedeno datum uskutečnění zdanitelného plnění 13. 11. 2012, ale datum uskutečnění zdanitelného plnění dalšího prodeje v řetězci, společnosti ZEKOV METAL CANARIA bylo dle daňového dokladu (č. 2012035) dne 12. 11. 2012.
22. Na základě těchto skutečností žalovaný konstatoval, že v daném případě existovaly takové nestandardnosti, resp. indicie o riziku zapojení do podvodného řetězce, které byly žalobkyní známy a jež ve svém souhrnu tvořily logický a ucelený soubor vzájemně se doplňujících a na sebe navazujících skutečností, které spolehlivě prokázaly, že žalobkyně věděla či minimálně vědět mohla (tj. měla alespoň nabyt podezření) o tom, že se účastní řetězce zasaženého podvodem na DPH.
23. Vzhledem k uvedeným objektivním okolnostem bylo dle názoru žalovaného od žalobkyně možné očekávat, že přijme veškerá opatření, která vůči ní mohla být rozumně požadována s ohledem na okolnosti případu, aby zajistila svou neúčast na daňovém podvodu. Žalobkyně jasně věděla, že v obchodních transakcích sehrává roli překupníka. Bylo vysoce nestandardní, aby obchodník v případě plnění v řádech desítek milionů korun (v uvedených zdaňovacích obdobích se navíc jednalo o jeho jedinou významnější činnost) nezajišťoval nic jiného než pouhé přeposílání úhrad a vědomě se nezajímal o jakékoliv podrobnosti týkající se zboží, o jeho kvalitu či o jeho přepravu.

24. Tyto skutečnosti měly vést žalobkyni k přijetí opatření za účelem zamezení možné účasti na podvodném jednání. Nic takového však žalobkyně neučinila a nepřijala potřebná opatření, která po ní mohla být rozumně vyžadována k ověření, zda plnění, která provádí, jí nevedou k účasti na daňovém podvodu. Žalobkyně měla především v rámci obezřetnosti prověřovat své obchodní partnery, zjišťovat původ zboží, provádět přejímky a kontroly zboží, dostatečně se zajímat o to, kdo uskutečňuje a hradí přepravu, uzavírat s dodavatelem písemné kupní smlouvy a předně měla zjišťovat, jaká je její skutečná role při přeprodeji zboží v takovémto rozsahu, tj. zejména zjišťovat, za jaké protiplnění jí náleží dosahovaná přírážka.
25. Žalovaný konstatoval, že z judikatury Nejvyššího správního soudu pro podnikatele nevyplývá bezbřehá ochrana nároku na odpočet, ale povinnost věnovat zvýšenou pozornost interním kontrolním mechanismům, aby v případě odhalení podvodného jednání nevznikly pochybnosti, že o podvodu věděl či se zřetelem ke všem okolnostem vědět mohl. Je totiž věcí daňového subjektu, aby přizpůsobil svou obchodní činnost konkrétním podmínkám a při sjednávání obchodních kontraktů, zvláště se značným finančním dopadem, se v rámci možností snažil dbát na bezproblémovost svých obchodních partnerů (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 10. 2015, č. j. 7 Afs 237/2015-33). Žalovaný uzavřel, že v případě zdanitelných plnění přijatých žalobkyní dle posuzovaných daňových dokladů byly zjištěny takové skutečnosti, které značí, že tyto transakce byly zasaženy podvodem na DPH a současně bylo objektivními okolnostmi ve spojení s absencí rozumných opatření učiněných za účelem prevence účasti na podvodu ověřeno, že žalobkyně o své účasti v podvodném řetězci vědět mohla a měla.

II. Obsah žaloby

26. **V prvním žalobním bodě** žalobkyně namítala marné uplynutí lhůty pro stanovení daně. Uvedla, že lhůta pro stanovení daně podle § 148 odst. 1 daňového řádu činí 3 roky a počíná běžet dnem, v němž uplynula lhůta pro podání řádného daňového tvrzení nebo v němž se stala daň splatnou, aniž by zde byla současně povinnost podat řádné daňové tvrzení. Lhůta pro stanovení daně se podle ust. § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu prodlužuje o 1 rok, pokud v posledních 12 měsících před uplynutím dosavadní lhůty pro stanovení daně došlo k oznámení rozhodnutí o stanovení daně.
27. V posuzovaném případě byly dne 23.4.2015 žalobkyni doručeny platební výměry na DPH vydané dne 16.4.2015 pod č.j. 2789068/15/2004-52522-108828, č.j. 2796724/15/2004-52522-108828 a č.j. 2806104/15/2004-52522-108828, čímž se lhůta pro stanovení daně prodloužila o 12 měsíců. Rozhodnutí žalovaného musí být v prekluzivní lhůtě pro stanovení daně pravomocné, tj. musí být vyřízeno odvolání žalobkyně. To se však nestalo. Za zdaňovací období říjen 2012 bylo rozhodnutí žalovaného žalobkyni doručeno dne 1. 12. 2016, tedy po marném uplynutí prekluzivní lhůty pro stanovení daně podle ust. § 148 daňového řádu, která uplynula dnem 25. 11. 2016.
28. **Ve druhém žalobním bodě** žalobkyně namítla, že nebyl v řízení v prvním stupni vypořádán návrh na pokračování v dokazování včetně důkazních návrhů žalobkyně, který byl podán dne 2.4.2015. Finanční úřad nevyčkal pouhopouhých 11 pracovních dnů, v nichž žalobkyně doplnila svá podání o avizovanou přílohu, neboť pro její rozsah nebylo možné ji zaslat elektronicky. Jednání finančního úřadu podle žalobkyně směřovalo ke

zkrácení jejích práv. Finanční úřad měl podle zákona postupovat tak, že žalobkyni vyzve k odstranění vad podání, které z takového podání musely být správci daně zjevné. Žalovaný se však nekriticky přichýlil k názoru finančního úřadu a návrhy na pokračování v dokazování ze dne 2. 4. 2015 nikterak nevypořádal, stejně tak jako tam obsažené důkazní návrhy.

29. **Ve třetím žalobním bodě** žalobkyně namítla, že žalovaný nesprávně aplikoval judikaturu Nejvyššího správního soudu a SDEU týkající se odepření nároku na odpočet DPH plátcí, který splnil všechny hmotněprávní i formální zákonné požadavky na odpočet daně z přijatých zdanitelných plnění pro zasažení dodávky zboží podvodem na DPH. Žalovaný toliko účelově aplikoval fragmenty této judikatury, aby odůvodnil svůj bezprávný postup. Přehlížel přitom definici podvodu na DPH, jehož se měl plátce zúčastnit, a ochranu principu neutrality. Odepření nároku na odpočet DPH by mělo být jen výjimečným excesem z obecného pravidla. Žalovaný si svou situaci zjednodušil a nezákonně přenesl plnou odpovědnost za páchaní podvodu třetími osobami na samotnou žalobkyni.
30. **Ve čtvrtém žalobním bodě** žalobkyně namítla, že žalovaný měl na posuzovanou věc aplikovat ust. § 109 zákona o DPH a nikoli jen obecné principy vymezené v judikatuře Nejvyššího správního soudu a SDEU. Postupem žalovaného došlo k porušení čl. 2 odst. 2 a čl. 4 odst. 1 Listiny základních práv a svobod.
31. Žalobkyně uvedla, že žalovaný proti ní uplatnil v podstatě ručení za neodvedenou daň třetími osobami. Právní úprava ručení za nesplnění daňové povinnosti u daně z přidané hodnoty za třetí osoby je obsažena v ust. § 109 zákona o dani z přidané hodnoty a žalovaný měl postupovat *secundum et intra legem*. Žalovaný však jednal *praeter legem*, což je postup, který orgánu veřejné správy nepřisluší (žalobkyně v této souvislosti odkázala na judikaturu Ústavního soudu, např. nálezy sp. zn. Pl. ÚS 8/06 ze dne 1. března 2007, sp. zn. Pl. ÚS 45/2000 ze dne 14. 2. 2001). Tímto postupem žalovaný porušil zásadu legality zakotvenou v ust. § 5 odst. 1 daňového řádu.
32. **V pátém žalobním bodě** žalobkyně namítla, že žalovaný nesprávně identifikoval a vyhodnotil jím tvrzené tzv. „objektivní skutečnosti“, které měly zakládat odpovědnost žalobkyně za tvrzený podvod na DPH spáchaný jinými osobami. Podle názoru žalobkyně z označených skutečností nebylo možné úspěšně dovodit podle české i evropské judikatury, že by žalobkyně nesla za spáchané podvody právní odpovědnost v tom smyslu, že věděla či měla vědět, že pořizovala zboží je zasažené podvodem na dani z přidané hodnoty. Podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 10. 2015, č. j. 7 Afs 237/2015-33 bylo na daňovém orgánu, aby prokázal, že plátce daně věděl nebo musel vědět, že k takovému podvodu došlo. Žalovaný se v odvolacím řízení zabíral jednotlivými okolnostmi, z nichž dovodil, že žalobkyně měla vědět o pořízení zboží zasaženého podvodem na DPH. Jednotlivé okolnosti však byly žalobkyní vyvráceny. Žalobkyně zde odkázala na rozsudek Krajského soudu v Plzni ze dne 26.1.2016, č.j. 57 Af 7/2014-125, z něhož citovala.
33. **V šestém žalobním bodě** žalobkyně namítla, že žalovaný v rozporu s logikou a judikaturou FIRST-TIER TRIBUNAL (TAX CHAMBER) Spojeného království Velké Británie a Severního Irska sp. zn. TC 00410 ze dne 3. 3. 2010 ve věci BRAYFAL LTD., a Krajského soudu v Ostravě ze dne 30.4.2014, č.j. 22 Af 22/2012-247 neuvedl, jaká opatření žalobkyně

mohla přijmout, a přesto nepřijala, a to navíc taková opatření, která mohla účinně zabránit pořízení zboží zasaženého podvodem na DPH.

34. Žalobkyně konstatovala, že prověřila dodavatele ANCHOR PLUS ve veřejně dostupných rejstřících a dospěla k závěru, že korporace existuje, byla řádně registrovaná k DPH a měla zveřejněny bankovní účty u svého místně příslušného správce daně. Tedy neexistovala žádná okolnost, která by měla u žalobkyně vzbudit vyšší míru obezřetnosti. Proto nebylo možné po žalobkyni spravedlivě požadovat, aby prováděla další složitá a nákladná vyšetřování, na které nejenže neměla patřičná oprávnění, ale byla i nad míru zatěžující. K obdobnému závěru podle žalobkyně dospěl i Soudní dvůr Evropské unie v odůvodnění rozsudku ve spojených věcech C-80/11 a C-142/11 (Mahagében, Péter Dávid).
35. Žalobkyně tak uzavřela, že žalovaný neoznačil opatření, která žalobkyně měla přijmout, a která na ni bylo možné spravedlivě požadovat, a která by byla sto zabránit pořízení zboží zasaženého podvodem na DPH; žalobkyně v intencích citované judikatury nemohla vědět, že pořizuje zboží zasažené podvodem na DPH.

III. Vyjádření žalovaného

36. Žalovaný navrhl, aby byla žaloba zamítnuta. Ve vyjádření k žalobě uvedl, že lhůta pro stanovení daně byla v daném případě zachována. Daňové přiznání k DPH za zdaňovací období říjen 2012 bylo žalobkyní podáno dne 28. 12. 2012. Podáním daňového přiznání začala lhůta znovu běžet ode dne, kdy byl tento úkon učiněn. Následně pak dle § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu byla lhůta pro stanovení daně prodloužena o 12 měsíců, takže by uplynula až dne 29. 12. 2016. Rozhodnutí o odvolání ze dne 28. 11. 2016 však bylo žalobkyni doručeno dne 1. 12. 2016, a lhůta tak zůstala zachována.
37. Žalovaný v rámci odvolacího řízení posuzoval, zda existovaly objektivní okolnosti, které by prokazovaly, že žalobkyně vědět mohla a měla, že je součástí podvodu na DPH ve smyslu judikatury SDEU. Žalobkyně si nepočínala při svém obchodním jednání s dodavatelem tak, jak je obvyklé, tedy s péčí řádného hospodáře, a její jednání tak bylo možné označit jako neobezřetné a neodpovědné ve smyslu judikatury Nejvyššího správního soudu.
38. Tvzení žalobkyně týkající se nesprávnosti závěrů žalovaného a jeho právního názoru označil žalovaný za účelová. Žalobkyně nepředložila žádné důkazní prostředky, které by vyvrátily objektivní okolnosti sepsané a řádně vyhodnocené žalovaným v rozhodnutí o odvolání. Žalovaný je přesvědčen, že provedený vědomostní test v podobě prokázání objektivních okolností popsanych na str. 15 a násl. napadeného rozhodnutí jasně ukázal, že žalobkyně o svém zapojení do podvodu na DPH vědět mohla a měla. K objektivním okolnostem patřila absence písemné smlouvy mezi žalobkyní a dodavatelem zboží, komunikace mezi obchodními partnery pouze po telefonu či emailem, nezajišťování přepravy žalobkyní, absence jakékoli kontroly zboží, rychlost provádění obchodních transakcí atd.
39. S námitkou nesprávně aplikovaného ručení za neodvedenou daň třetími osobami a nevypořádání se s návrhem na pokračování v dokazování se žalovaný již vypořádal v napadeném rozhodnutí, na které v tomto směru odkázal. Žalovaný se taktéž vyjádřil k otázce dobré víry žalobkyně i přijetí rozumných opatření, které měla žalobkyně

přijmout k zabránění pořízení zboží zasaženého daňovým podvodem, kdy žalobkyně v obchodním řetězci nezajišťovala jinou roli, než přeposílání úhrad v řádech desítek milionů Kč, a přesto se nezajímala o zboží jako takové, jeho kvalitu, přepravu atd. Žalovaný již uvedl, že žalobkyně měla především prověřovat své obchodní partnery, zjišťovat původ zboží, provádět přejímky zboží, zajímat se o skutečnosti týkající se přepravy zboží, mohla uzavírat písemné smlouvy atd. V případě, že tak nečinila, zákon žalobkyni nepřiznává bezbřehou ochranu jejího nároku na odpočet.

40. K námitce uvedené ve čtvrtém žalobním bodu posléze žalovaný své vyjádření doplnil tak, že nárok na odpočet daně prokazuje podle § 73 odst. 1 zákona o DPH plátce daně, a to daňovým dokladem, který musí splňovat všechny zákonem stanovené náležitosti. Výjimku z tohoto principu však představuje situace, kdy daňový subjekt uplatňuje nárok na odpočet daně podvodně nebo zneužívajícím způsobem. K tomu žalovaný odkázal na obsáhlou judikaturu SDEU i judikaturu tuzemských soudů. Ve vztahu k institutu ručení pak uvedl, že upřednostnění tohoto institutu před odepřením nároku na odpočet DPH považuje za nevhodné i z toho důvodu, že takový postup skrývá riziko možného zneužití ze strany podvodných subjektů. S odkazem na judikaturu NSS pak žalovaný konstatoval, že odepření nároku na odpočet daně je třeba striktně odlišovat od ručení za daňovou povinnost jiné osoby, jelikož odpočet daně i ručení podléhají různým podmínkám a ustanovením směrnice o DPH. Závěr o přednosti ručení před odepřením nároku na odpočet daně vyslovený v rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 20. 12. 2017, č.j. 22 Af 33/2016-60 žalovaný považuje za excés, neboť pravidlo přednosti ručení před odmítnutím nároku na odpočet daně v nalézacím řízení není žádným způsobem stanoveno a ani není dovozeno judikaturou.

IV. Posouzení věci soudem

41. Městský soud v Praze přezkoumal napadené rozhodnutí i řízení, které mu předcházelo, a to v rozsahu žalobních bodů, kterými je vázán; přitom vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 odst. 1, 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů, dále jen „s. ř. s.“).
42. Podstatou sporu mezi účastníky je neuznání (odepření) nároku žalobkyně na odpočet DPH. Žalobkyně se před správcem daně domáhala nároku na odpočet daně dle § 72 zákona o DPH, což žalovaný neuznal, neboť na základě několika objektivních okolností dospěl k závěru, že žalobkyně věděla nebo vědět mohla, že se účastní daňového podvodu. Vzhledem ke vzájemné logické provázanosti a obsahové souvislosti stěžejních žalobních námitek, uplatněných ve **třetím a pátém žalobním bodě**, soud vypořádal tyto žalobní body před dalšími uplatněnými námitkami a zároveň současně.
43. Podle § 72 odst. 1 zákona o DPH *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.*

44. Problematikou karuselových (kolotočových) podvodů se již v celé řadě případů zabýval Nejvyšší správní soud i SDEU; z judikatury těchto soudů zdejší soud při rozhodování v dané věci vycházel. V rozsudku ze dne 25. 6. 2015, č. j. 6 Afs 130/2014-60, Nejvyšší správní soudu shrnul, že v případech karuselových podvodů „(...) je zásadní interpretace a následná aplikace pojmu *podvod na DPH*. Ten je správními soudy užíván ve smyslu judikatury Soudního dvora, týkající se zneužití práva či kolotočových 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 *„věc Optigen“*), a ze dne 6. 7. 2006 ve spojených věcech C-439/04 a C-40/04 *Axel Kittel* proti Belgickému státu a Belgický stát proti *Recolta Recycling SPRL*, Sb. rozh., s. I-6161 (dále jen *„věc Kittel“*), 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 *„věc Mahagében“*)]. Judikatura Soudního dvora tímto pojmem označuje situace, v nichž jeden z účastníků neodvede státní pokladně vybranou daň a další si ji odečte, a to za účelem získání zvýhodnění, které je v rozporu s účelem šesté směrnice, neboť uskutečněné operace neodpovídají běžným obchodním podmínkám. (...) ve všech případech jde v podstatě o to, že není odvedena určitá částka získaná jako DPH (srov. k tomu rozsudek NSS ze dne 18. 3. 2010, č. j. 9 Afs 83/2009 - 232).
45. Posuzování subjektivní stránky jednání stěžovatelky, tedy hodnocení její vědomosti o daňovém podvodu, částečně souvisí s (...) s interpretací daňového podvodu. (...) (N)árok 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). (...) 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). Uvedený výklad Soudního dvora převzala i judikatura Nejvyššího správního soudu. Ta potvrdila, že každá účetní transakce mezi dodavatelem a jeho odběratelem v řetězci musí být posuzována sama o sobě a charakter jednotlivých transakcí v řetězci nemůže být změněn předchozími nebo následnými událostmi (srov. rozsudek ze dne 27. 7. 2007, č. j. 5 Afs 129/2006 - 142).
46. Zásada daňové neutrality brání obecné diferenciaci mezi legálními a protiprávními plněními. Proto subjekty, které přijmou veškerá opatření, jež 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 ztrátou svého nároku na odpočet DPH odvedené na vstupu (viz rozsudek ze dne 11. 5. 2006 *Commissioners of Customs & Excise a Attorney General* proti *Federation of Technological Industries* a další, C-384/04, Sb. rozh., s. I 4191, bod 33). 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 účastnící 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 Nejvyššího správního soudu (např. 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). Není tedy povinností správních orgánů či dokonce správních soudů prokázat, jakým způsobem a konkrétně kterým z dodavatelů v řetězci byl spáchán podvod. V daňovém řízení musí být nicméně postaveno najisto, v jakých skutkových okolnostech daňový podvod spočíval. Správce daně přitom může vycházet z mnoha indicií, které jsou mu k dispozici.

47. Nejvyšší správní soud dále v rozsudku ze dne 10.6.2015, č.j. 2 Afs 15/2014-59 k prokazování zavinění dovodil, že „(p)ři obecném hodnocení subjektivní stránky daňového subjektu je prakticky bez významu také to, v jakém hospodářském odvětví proběhlo podvodné jednání a zda toto odvětví již bylo či nebylo zasaženo podvody na DPH“. Vycházel přitom z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 4. 2008, č. j. 2 Afs 35/2007 - 111, podle něhož „(...) jedním z hledisek pro posouzení subjektivní stránky jednání daňového subjektu mohou být i skutečnosti, které by pouze samy o sobě k závěru nepříznivému pro daňový subjekt nepostačovaly – tedy např. skutečnost, že v minulosti již byl daňový subjekt seznámen s tím, že se stal (byť tehdy třeba naprosto bez jakéhokoliv zavinění) článkem v podvodném řetězci k dani z přidané hodnoty. (...) Toto posouzení bude vždy věcí individuálního posouzení správce daně, který musí v každém případě prokázat okolnosti nasvědčující tomu, že se jedná o takový případ. Obecně lze říci, že vyšší nároky bude možno klást na subjekty na trhu zavedené a s touto v České republice objektivně existující problematikou podvodů na dani z přidané hodnoty prokazatelně seznámené“.
48. V rozsudku ze dne 23.8.2013, č.j. 5 Afs 83/2012–46 pak Nejvyšší správní soud k otázce rozložení důkazního břemene při prokazování karuselových podvodů konstatoval, že „[...] důkazní břemeno nelze pojímat extenzivně a je nutno vymezit jeho rozměr. Jestliže tedy stěžovatel v daňovém přiznání tvrdil, že uskutečnil intrakomunitární plnění, a z toho důvodu uplatnil osvobození od daně, bylo součástí jeho důkazního břemene nejen prokázat, že odběratel je osobou registrovanou k dani v jiném členském státě, ale rovněž, že zboží bylo do tohoto státu skutečně přepraveno, a v intencích judikatury SDEU, jakož i v intencích rozhodnutí zdejšího soudu č. j. 8 Afs 14/2010 - 195 i to, že přijal veškerá opatření, která od něj mohou být rozumně vyžadována k ověření, že jeho plnění nepovede k účasti na daňovém podvodu“. Dále uvedl, že důkazní břemeno je omezeno principy fungování jednotného trhu a přijetí uvedených opatření může být státem vynucováno pouze s respektem k základním svobodám zavedeným Smlouvou o fungování Evropské unie, jako je zejména volný pohyb zboží.
49. Nejvyšší správní soud opakovaně uvedl, že existence daňové ztráty je základním předpokladem pro to, aby žalobkyně mohla být odpovědná za účast na daňovém podvodu. Je tak na správci daně, aby popsal, v čem spočívala podstata podvodu, kvalifikoval jej a vylicil řetězec skutkových okolností, ze kterých by v souhrnu bylo možné dovozovat, že se o daňový podvod jednalo. Jak vyplývá též z konstantní judikatury Ústavního soudu, „prokazování nároku na odpočet daně je prvotně záležitostí dokladovou, současně je však třeba respektovat soulad s faktickým stavem. To znamená, že ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi nemohou být podkladem pro uznání nároku na odpočet daně z přidané hodnoty, není-li prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo tak, jak je v dokladech prezentováno. Důkaz daňovým dokladem (ve smyslu § 19 odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty) je pouze formálním důkazem dovršujícím hmotně právní aspekty skutečného

provedení zdanitelného plnění. Jestliže zdanitelné plnění nebylo uskutečněno, jak je plátcem deklarováno, nemůže být důkazní povinnost naplněna pouhým předložením, byť formálně správného, daňového dokladu (srovnej nálezy Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 1841/07)“ (cit. z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 21.4.2010, č.j. 9 Afs 111/2009–274, srov. též např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10.11.2015, č.j. 9 Afs 163/2015-44).

50. Při obchodování v řetězci je v souladu s judikaturou Soudního dvora nárok na odpočet daně chráněn pouze za situace, že plátce daně o záměru zkrátit daň nevěděl a ani nemohl s přihlédnutím ke všem objektivním okolnostem vědět. Takový výklad je v souladu s cílem Šesté směrnice Rady ze dne 17. 5. 1977, o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obrátu - Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně 77/388/EHS, (dále jen „Šestá směrnice“), neboť tím, že ztěžuje podvodná plnění, jim může i zabránit [(bod 58 rozsudku C-439/04), bod 76 rozsudku C-487/01 a C-7/02 (rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 21. 4.2010, č. j. 9 Afs 111/2009 – 274)]. *„Pouze za této situace je na místě trvat na tom, že každé plnění musí být zohledněno samo o sobě a povaha určitého plnění v řetězci dodávek se nemůže měnit na základě předcházejících nebo následujících událostí. Pravidlo, že každé plnění je třeba posuzovat samostatně a samo o sobě, bez ohledu na jeho účel nebo výsledky, totiž vychází z požadavku, aby společný systém DPH byl neutrální, a ze zásady právní jistoty, která vyžaduje, aby používání právních předpisů Společenství bylo předvídatelné pro subjekty, na které se vztahuje. V opačném případě, tedy je-li 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 dani z přidané hodnoty, je věcí vnitrostátního soudu odmítnout takové osobě povinné k dani přiznat nárok na odpočet - viz právní závěr Soudního dvora ve spojených věcech C-439/04 a C-440/04 Axel Kittel proti Belgickému státu a Belgický stát proti Recolta Recycling SPRL [2006] Sb.“* Soudní dvůr dokonce v těchto rozhodnutích uvedl, že *„osoba povinná k dani, která věděla nebo měla vědět, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH, musí být pro účely šesté směrnice považována za osobu účastnící 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“* (rozhodnutí Soudního dvora Evropské unie C-439/04 a C-440/04 Axel Kittel proti Belgickému státu a Belgický stát proti Recolta Recycling SPRL [2006] Sb.)
51. Městský soud v Praze s ohledem na shora citovanou judikaturu shrnuje, 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. 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. také rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 1. 2016, č. j. 4 Afs 233/2015-47).
52. V aktuálním případě žalovaný skutečnost, že předmětná plnění byla součástí podvodu na DPH, vystavěl na šesti okolnostech:
 1. Přijetí certifikátu jakosti od dodavatele (společnosti ANCHOR PLUS), zaslání jej odběrateli (společnosti ZE-KOV METAL) a nákupu zboží od dodavatele, potažmo

i k uskutečnění přepravy zboží ze zahraničí do areálu odběratele, docházelo v jeden tentýž den.

2. Žalobkyně nezajišťovala přepravu ani při koupi zboží od dodavatele ani při následném prodeji odběrateli, přičemž není známo, kdo měl přepravu uskutečňovat.
 3. Žalobkyně nepřebírala a nekontrolovala zboží.
 4. Žalobkyně neměla uzavřenou s dodavatelem zboží žádnou písemnou smlouvu. Písemné rámcové smlouvy byly uzavírány pouze s odběratelem ZE-KOV METAL a ZEKOV METAL CANARIA.
 5. Přijaté daňové doklady měly vždy datum splatnosti ve stejný den, jako bylo datum uskutečnění zdanitelného plnění. Úhrady zboží probíhaly formou bankovního převodu na účet společnosti ANCHOR PLUS vedený u banky UniCredit v Srbsku, přičemž žalobkyně měla účet vedený ve stejné srbské bance, ačkoliv žalobkyně i společnost ANCHOR PLUS byly společnostmi české. Ve většině případů docházelo k přijetí úhrady od odběratele a k uhrazení faktury dodavateli v jednom dni.
 6. Rozdíl mezi kupní a prodejní cenou byl velmi nízký, v jednom případě byla přírážka za zboží záporná.
53. Žalobkyně následně v podané žalobě argumentovala tím, že přijala opatření, aby zabránila tomu, že plnění bude zasaženo podvodem na DPH, neboť svého dodavatele ANCHOR PLUS prověřila ve veřejně dostupných rejstřících a dospěla k závěru, že korporace existuje, je registrována k DPH a má zveřejněný bankovní účet u místně příslušného správce daně.
54. Podle názoru soudu je třeba přisvědčit žalovanému v tom, že řada okolností v nyní projednávané věci nasvědčuje závěru, že nešlo o zcela standardní obchodní případy, ale o podvodné jednání za účelem krácení daně. Mezi jeho typické rysy se řadí zejména skutečnost, že se jedná o řetězovou transakci s prvotním nákupem zboží v jiném členském státu, přičemž jeden z článků řetězce po uskutečnění transakci neodvedl DPH a je nekontaktní. Žalobkyně neměla s dodavatelem uzavřenou žádnou smlouvu a nebylo zřejmé, jak dochází k přepravě zboží. Rovněž i způsob placení a rychlost dodání byly v daném případě značně podezřelé.
55. Dodavatelem předmětných Cu katod byla pro žalobkyni společnost ANCHOR PLUS. Tato společnost dle spisového materiálu měla v rozhodné době podle obchodního rejstříku jednoho jednatele, a to Š. B., který byl zároveň jediným společníkem společnosti (viz úplný výpis z obchodního rejstříku ze dne 2. 9. 2015 na č. l. 27 ve složce 10/2012). Jmenovaný byl dle sdělení Finančního úřadu pro Jihomoravský kraj také jediným zaměstnancem společnosti (viz odpovědi na dožádání ze dne 6. 5. 2013, č. j. 1888104/13/3003-05403-708445, č. j. 1888217/13/3003-05403-708445, č. j. 1888242/13/3003-05403-708445). Podle odpovědi Finančního úřadu pro Jihomoravský kraj ze dne 16. 6. 2015, č. j. 2765171/15/3003-60565-708445 (na č. l. 27 ve složce 10/2012 spisového materiálu) byla tato společnost pro správce daně nekontaktní a se správcem daně nespolupracovala. Společnosti byly doručeny výzvy k odstranění pochybností za zdaňovací období měsíců říjen až prosinec 2012, avšak společnost na ně nikterak nereagovala.

56. Z přiložených daňových přiznání za měsíce říjen až prosinec 2012 společnosti ANCHOR PLUS vyplývá, že tato společnost deklarovala pořízení zboží a služby z jiného členského státu a dodání zboží do jiného členského státu, avšak dle dožádaného správce daně nepředložila evidenci pro účely DPH, doklady týkající se pořízení zboží z tuzemska a z jiného členského státu, doklady týkající se dodání zboží do jiného členského státu, doklady týkající se přepravy, skladovou evidenci a další účetní doklady (včetně dokladů o úhradě jednotlivých plnění), ke kterým byla v předmětné výzvě vyzvána. Vzhledem k tomu, že obchodní korporace ANCHOR PLUS neprokázala přijatá zdanitelná plnění a uskutečněná zdanitelná plnění, ale vystavila doklady, na kterých uvedla daň, vznikla jí povinnost přiznat a zaplatit tuto daň. Ve výsledku postupu k odstranění pochybnosti za zdaňovací říjen roku 2012 byla správcem daně stanovena vlastní daňová povinnost ve výši 33 793 395 Kč (viz úřední záznam ze dne 1. 3. 2013, č.j. 1421916/13/3003-05403-708445). Za zdaňovací období měsíců listopad a prosinec 2012 nebyly správci daně předloženy žádné daňové doklady, a proto správce daně za toto zdaňovací období vyměřil daňovou povinnost ve výši 0,- Kč (viz úřední záznamy ze dne 22. 7. 2013, č. j. 2702683/13/3003-05404-705743 a č. j. 2702685/13/3003-05404-705743).
57. Ze spisového materiálu nevyplývá, odkud Cu katody původně pocházejí, jelikož, jak zdůraznil žalovaný, společnost ANCHOR PLUS se správcem daně nespolupracovala. Nicméně za zdaňovací období červenec a srpen 2012 vyplynulo, že dodavatelem společnosti ANCHOR PLUS byla maďarská společnost CMT-Cop., a zboží mělo být dopravováno prostřednictvím srbských dopravců ze Srbska, místo nakládky mělo být u srbské obchodní korporace RTB Bor, převezeno bylo přímo do skladu v Technologickém parku Hořátek 104, Zvěřinek, kde však společnost ANCHOR PLUS neměla dle zjištění správce daně pronajaté žádné skladovací prostory. Lze tak důvodně předpokládat, že i v období měsíců říjen až prosinec 2012 pocházely Cu katody právě ze Srbska. Lze navíc dodat, že správci daně nebyly předloženy doklady, které by prokazovaly, že zboží ze třetí země (Srbsko) vstoupilo na území Evropské unie a společnost ANCHOR PLUS nikdy nepředložila žádné důkazní prostředky, ze kterých by bylo zřejmé, že zajišťovala a hradila dopravu zboží k tuzemským odběratelům, nikdy neprokázala, že zboží fakticky převzala, a neprokázala, že skutečně došlo k dodání zboží dle ust. § 13 zákona o DPH.
58. K tomu je nutno uvést, že není zřejmé, kdo dopravu zboží hradil, resp. kdo ji uskutečňoval. Žalobkyně uvedla, že dopravu nezajišťovala a že ji zajišťovali dodavatelé a odběratelé. Ze shora uvedeného vyplývá, že nebylo možné ověřit, zda dopravu hradil dodavatel, tedy společnost ANCHOR PLUS. Zároveň dne 3. 3. 2015 žalobkyně správci daně sdělila, že zboží předává *kupující* na místo určení (nicméně pravděpodobně bylo myšleno, vzhledem k dalšímu textu, že zboží dodá *prodávající*) (viz č. l. 18 ve složce 10/2012 správního spisu). Naproti tomu odběratel, společnost ZE-KOV METAL se dle protokolu o místním šetření ze dne 9. 9. 2013 vyjádřil tak, že ve většině případů je zboží dopravováno přímo od dodavatele k odběrateli s tím, že tato společnost dopravu nezajišťuje, že ji zajišťuje buď sama žalobkyně, nebo její obchodní partner. Zároveň se v protokolu uvádí, že zboží původem pochází ze Srbska a je zřejmé, že jej převáželi srbsí řidiči.
59. Co se týče provedených plateb mezi dodavatelem (ANCHOR PLUS) a žalobkyní, z faktur - daňových dokladů založených ve spisovém materiálu je zřejmé, že společnost ANCHOR PLUS jakožto společnost založená dle českého práva a se sídlem v České republice

přijímala své platby na účet vedený bankovní institucí UniCredit Bank v Srbsku. Zároveň i žalobkyně jakožto česká společnost měla vedený účet u stejné banky v Srbsku, a kupní cenu svému dodavateli hradila právě z tohoto účtu (viz výpis z účtu žalobkyně u společnosti UniCredit Bank v Srbsku ze dne 26. 6. 2013 v Příloze odvolání na č. 1. 2 odvolacího správního spisu), což jen dokládá nestandardnost celého obchodu, případně i bližší vztah mezi oběma společnostmi. Lze sice připustit, že účet mohl být žalobkyní zřízen za účelem urychlení bankovních transakcí, nicméně z výpisů z účtu založených ve spise je zřejmé, že žalobkyně užívala pro platby společnosti ANCHOR PLUS jak účet vedený v Srbsku, tak účet vedený českou bankovní institucí, a oba účty žalobkyně používala také pro přijímání plateb od odběratelů. Žalovaný zároveň správně zdůraznil, že „[j]e nesporné, že bezhotovostní transakce mezi srbskými a českými bankami s sebou mohou nést jisté časové zdržení a finanční zatížení v podobě poplatků. Ačkoliv je to společnost Anchor, která měla nakupovat zboží od srbské společnosti RTB Bor a dále je prodávat českému odběrateli (odvolateli) a nést tak výše zmíněné zatížení v podobě časové prodlevy a poplatků u plateb z České republiky, z vyjádření odvolatele vyplývá, že odvolatel si měl jet osobně založit účet do Srbska, aby toto „břemeno“ přešlo na něj.“ Soud se ztotožňuje se závěrem žalovaného, že pochybnosti o standardnosti takového chování jsou důvodné. Není totiž jasné, proč uvedenou zátěž převzala na sebe právě žalobkyně a nikoliv třeba její odběratelé, když jejich úloha při přeprodeji zboží měla být stejná.

60. Z podkladů k dani z přidané hodnoty za říjen 2012 (Příloha k č. 1. 10 ve složce 10/2012 správního spisu), za listopad 2012 (Příloha k č. 1. 10 ve složce 11/2012 správního spisu) a prosinec 2012 (Příloha k č. 1. 13 ve složce 12/2012 správního spisu) je zřejmé, že ve většině případů ještě v tentýž den, který byla vyhotovena faktura – daňový doklad, žalobkyně tuto fakturu dodavateli ANCHOR PLUS zaplatila, a kdy i datum splatnosti bylo stanoveno ve většině případů zcela nezvykle, a to na tentýž den, kdy byla faktura vystavena. Zároveň v tentýž den byla ihned vystavena žalobkyní faktura odběrateli společnosti ZE-KOV METAL, potažmo ZEKOV METAL CANARIA a mnohdy byla tentýž den i tato faktura odběratelem zaplacená (viz kopie faktur vystavených žalobkyní společnosti ZE-KOV METAL a ZEKOV METAL CANARIA, založených ve výše uvedených přílohách správního spisu). U některých dodávek dokonce docházelo v jednom dni i k prodeji dalšímu článku řetězce, společnosti HOPR TRADE.
61. Na rozdíl od vztahu ke svému dodavateli (společnosti ANCHOR PLUS), který neměla žalobkyně upravený písemně, ve vztahu ke svým odběratelům (společnosti ZE-KOV METAL a ZEKOV METAL CANARIA) měla žalobkyně sepsanou rámcovou smlouvu (viz rámcová smlouva se společností ZE-KOV METAL s. r. o ze dne 25. 10. 2012 a rámcová smlouva se společností ZEKOV METAL CANARIA ze dne 28. 10. 2012). Tyto (až na osobu kupujícího totožné) smlouvy jsou však i dle názoru soudu poměrně obecné a nikterak blíže povinnosti stran nestanovují, předmět smluv byl charakterizován pouze jako „prodej a koupě zboží a výrobků v komoditě obou smluvních stran.“ Nikterak v nich nebyla specifikována cena zboží, jeho kvalita, časové rozpětí, po které bude obchod probíhat ani určení zboží, které bude součástí obchodu. Podle rámcové smlouvy měl kupující odebírat zboží v blíže neurčeném skladu žalobkyně (viz čl. II bod 3 rámcových smluv), což však neodpovídalo skutečnosti, jelikož zboží, jak bylo uvedeno výše, mělo být přepravováno přímo a k přeskladnění u žalobkyně nedocházelo. Lze sice připustit, že odběratelem byly vystavovány objednávky na požadované zboží, tyto však byly vystavovány ve stejný den jako daňové doklady a dodací listy a obsahovaly pouze

informaci o objednání Cu katod, jejich množství, jednotkové ceně za tunu a konečné ceně. Navzdory tomu, že v rámcových smlouvách bylo uvedeno, že objednávky budou obsahovat také „množství, obal a předpokládaný termín realizace dodávky“ (viz čl. I bod 2 rámcových smluv), žádná z objednávek tuto informaci v rozporu s rámcovou smlouvou neobsahuje.

62. Zároveň nelze přehlédnout, že rozdíl mezi kupní cenou (zboží nakoupeného od odběratele ANCHOR PLUS) a prodejní cenou (společnostem ZE-KOV METAL a ZEKOV METAL CANARIA) byl zcela zanedbatelný a zcela proti obchodnímu smyslu, kterým je dosahování zisku, kdy tyto obchodní transakce znamenaly pro žalobkyni pouhý minimální zisk, v jednom případě dokonce zisk záporný. K tomu soud pro přehled a stručnost odkazuje na tabulku na str. 16 napadeného rozhodnutí.
63. Hodnoceno v souhrnu, žádná z uvedených listin neprokazuje tvrzenou požadovanou opatrnost žalobkyně při výběru svých obchodních partnerů, kdy naopak celá obchodní transakce je objektivně podezřelého charakteru. Lze tak plně souhlasit se žalovaným, že se žalobkyně účastnila podvodného řetězce zejména mezi společnostmi ANCHOR PLUS – žalobkyně – ZE-KOV METAL, ZEKOV METAL CANARIA – HOPR TRADE, PLYNOPOL s.r.o., IČO: 646 52 904 (viz graf na č. l. 11 napadeného rozhodnutí).
64. Vzhledem k výše uvedeným skutečnostem, které vyplývají z předloženého správního spisu, je zřejmé, že jak dodavatel žalobkyně, společnost ANCHOR PLUS, tak její odběratelé, společnosti ZE-KOV METAL a ZEKOV METAL CANARIA vykazovaly rysy svědčící o podvodném jednání. Žalobkyně s těmito společnostmi buďto smlouvu nesepsala (ANCHOR PLUS) nebo sepsala a předložila pouze rámcovou smlouvu, jejíž předmět byl velmi obecný a jejímiž podmínkami se stejně smluvní strany, zejména při objednávání zboží, neřídily (ZE-KOV METAL a ZEKOV METAL CANARIA). Dodavatel společnosti sídlil na virtuální adrese, neměl skladovací prostory, stanovenou daň za zdaňovací období říjen 2012 ani vlastní tvrzenou daňovou povinnost za zdaňovací období listopad 2012 a prosinec 2012 neuhradil a byl pro správce daně nekontaktní. Dodávku zboží měl přímo odběrateli realizovat právě dodavatel, mělo k ní docházet v tentýž den, kdy byla vystavena faktura, která byla ve většině případů ještě tentýž den žalobkyni uhrazena, načež byla žalobkyní vystavena faktura odběrateli, která taktéž byla obratem uhrazena. Zároveň v zájmovém období žalobkyně takto prováděla obchody v řádech desítek milionů korun s průměrnou ziskovostí nižší než 1% (viz tabulka na č. l. 16 napadeného rozhodnutí). Jak již uvedl Krajský soud v Ústí nad Labem v rozsudku ze dne 23. 11. 2011, č. j. 15 Ca 61/2009-43, „[h]odnocení všech okolností může vyvrátit nebo potvrdit reálnost deklarovaného obchodu a tím i oprávněnost uplatňovaného nadměrného odpočtu DPH. Jednou z podstatných okolností je skutečnost, že v rozporu se svým účelem se daňový subjekt zjevně nesnažil dosáhnout zisku, neboť některé dodávky prodal za nižší cenu, než byla cena nákupní, a to aniž by ho k tomu nutila ekonomická situace.“ Výše uvedené skutečnosti tak ve svém souhrnu charakteristické pro podvodné řetězce vytvořené za účelem získání nadměrných odpočtů.
65. Lze připustit, že dodavatel žalobkyně nemusel být přímo ve sféře jejího vlivu, ale to, že se žalobkyně nezajímala o historii svých obchodních partnerů, jejich zázemí, personální a majetkové poměry a ani smluvně neměla své obchodní vztahy řádně ošetřeny a pouze jí postačila e-mailová komunikace, zaslání osvědčení o kvalitě zboží, a následně bez dalšího

realizovala dodání tohoto zboží bez jeho fyzické kontroly či bez jeho fyzického přebrání až ke svému dodavateli, nesvědčí o její obezřetnosti, kterou lze v tak velkých objemech zboží předpokládat. Soud vzhledem k výše uvedeným skutečnostem aproboval závěr žalovaného, že žalobkyně vědět mohla a měla o tom, že je součástí podvodného jednání na DPH. Tzv. objektivní okolnosti, které ve svém rozhodnutí označil žalovaný a které žalobkyně rozporovala, ve svém souhrnu svědčí o tom, že žalobkyně si při svých obchodech nepočínala náležitě obezřetně, a důvodně tak vyvolala podezření, že se účastní podvodných jednání, nebo o nich alespoň minimálně vědět mohla a měla.

66. Pro úplnost je nutno připomenout, že pro odmítnutí nároku na odpočet DPH není povinností správních orgánů či správních soudů prokázat, jakým způsobem a konkrétně kým z účastníků řetězce byl spáchán podvod. Judikatura Soudního dvora pojmem „*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, které je v rozporu s účelem Šesté směrnice Rady ze dne 17.5.1977, o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu, neboť uskutečněné operace neodpovídají běžným obchodním podmínkám. Pouze za situace, kdy by žalobkyně prokázala, že s přihlédnutím ke všem objektivním okolnostem nemohla mít žádný důvod se domnívat, že se svým nákupem účastní plnění, které je zasaženo podvodem na DPH, jinými slovy že byla do řetězce zapojena zcela náhodně a všechny další objektivní okolnosti nasvědčovaly tomu, že zboží od deklarovaného dodavatele fakticky přijala, mohl by jí být nárok na odpočet daně uznán (shodně rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 21. 4.2010, č. j. 9 Afs 111/2009 – 274).
67. **V prvním žalobním bodě** žalobkyně namítala, že ve vztahu ke zdaňovacímu období říjen 2012 žalovaný vydal napadené rozhodnutí po marném uplynutí prekluzivní lhůty pro stanovení daně podle ust. § 148 daňového řádu, která uplynula dnem 25. 11. 2016.
68. Podle § 148 odst. 1 daňového řádu *daň nelze stanovit po uplynutí lhůty pro stanovení daně, která činí 3 roky. Lhůta pro stanovení daně počne běžet dnem, v němž uplynula lhůta pro podání řádného daňového tvrzení, nebo v němž se stala daň splatnou, aniž by zde byla současně povinnost podat řádné daňové tvrzení.*
69. Podle § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu se lhůta pro stanovení daně *prodlužuje o 1 rok, pokud v posledních 12 měsících před uplynutím dosavadní lhůty pro stanovení daně došlo k oznámení rozhodnutí o stanovení daně.*
70. Podle § 148 odst. 3 daňového řádu *byla-li před uplynutím lhůty pro stanovení daně zahájena daňová kontrola, podáno řádné daňové tvrzení nebo oznámena výzva k podání řádného daňového tvrzení, běží lhůta pro stanovení daně znovu ode dne, kdy byl tento úkon učiněn.*
71. Ze spisového materiálu je zřejmé, že přiznání k DPH za zdaňovací období říjen 2012 podala žalobkyně dne 28. 12. 2012. Podle § 148 odst. 3 daňového řádu běžela lhůta pro stanovení daně podle § 148 odst. 1 daňového řádu od tohoto dne a uplynula by dne 28. 12. 2015. Vzhledem k tomu, že dne 16. 4. 2015 byl vydán platební výměr za říjen 2012, který byl žalobkyni doručen dne 23. 4. 2015, lhůta pro stanovení daně se ve smyslu ust. § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu prodloužila o dalších 12 měsíců. Ve smyslu ust. 148 daňového řádu by tak prekluzivní lhůta uplynula až dne 29. 12. 2016 (§ 33 odst. 1 daňového řádu), a nikoliv 25. 11. 2016 tak, jak uvádí žalobkyně. Napadené rozhodnutí

bylo žalobkyni doručeno dne 1. 12. 2016, a lhůta tak zůstala zachována. Uvedená žalobní námitka je tudíž nedůvodná.

72. **Ve druhém žalobním bodě** žalobkyně namítala, že nebyl řádně vypořádán její návrh na pokračování v dokazování včetně všech důkazních návrhů, který byl podán dne 2. 4. 2015. K tomu soud zejména z důvodu stručnosti odkazuje na str. 22 napadeného rozhodnutí, kde se s totožnou námitkou žalovaný přesvědčivě vypořádal již v rámci odvolacího řízení.
73. Dne 18. 3. 2015 bylo žalobkyni doručeno Sdělení o výsledku postupu k odstranění pochybností za zdaňovací období říjen 2012 (č. j. 1660149/15/2004-60564/110088), listopad 2012 (č. j. 1660514/15/2004-60564-110088) a prosinec 2012 (č. j. 1661098/15/2004-60564-110088), přičemž žalobkyni byla v poučení stanovena 15denní lhůta k podání návrhu na pokračování v dokazování spolu s návrhem na provedení dalších důkazních prostředků. V poslední den lhůty, tedy dne 2. 4. 2015 byl správci daně doručen návrh na pokračování v dokazování, zaevidovaný pod č. j. 2522961/15, č. j. 2523010/15 a č. j. 2523075/15. V návrhu žalobkyně uvedla, že součástí přílohy zasílá Osvědčení o kvalitě a množství k dodávkám od společnosti ANCHOR PLUS, přičemž s ohledem na množství písemností zasílá tuto přílohu v samostatném písemném podání. Toto podání však bylo správnímu orgánu prvního stupně doručeno až dne 17. 4. 2015, tedy v den, kdy byla vydána prvostupňová rozhodnutí.
74. Nelze se ztotožnit s žalobkyní, že finanční úřad měl žalobkyni k doplnění jejího podání vyzvat. Jednak k doložení předmětných listin správce daně žalobkyni vyzýval již dne 3. 2. 2015 pod č. j. 780657/15/2004-60564-110088, na což žalobkyně nikterak nereagovala, a jednak i lhůta 11 dnů, jež uběhla od návrhu žalobkyně do vydání rozhodnutí, byla dostatečná, neboť v případě, že by žalobkyně opravdu zaslala bez zbytečného prodlení slibované listiny, by tyto jistě byly finančnímu úřadu v uvedené době doručeny. Žalobkyně však slibované přílohy zaslala až dne 16.4.2015, tedy 14 dnů poté, co jejich zaslání poštou avizovala v návrhu na pokračování dokazování. Nutno dodat, že tento návrh neobsahoval ani žádost o prodloužení stanovené patnáctidenní lhůty, ani dobu, ve které by měla být příloha doručena. Nebylo tak chybou správce daně, že žalobkyně přílohu svého návrhu na pokračování zaslala až dva týdny po uplynutí stanovené lhůty k vyjádření, a že tak správce daně rozhodl bez znalosti této přílohy.
75. V rámci odvolacího řízení nicméně žalovaný předložené listiny zohlednil jako nový důkazní prostředek a vyhodnotil je, což ostatně vyplývá z odůvodnění napadeného rozhodnutí, kde se na str. 22 uvádí, že „[p]ředložená osvědčení o kvalitě a množství obsahují certifikáty vystavené společností RTB Bor pro společnost CMT Cop. Odvolatel při popisu průběhu obchodních transakcí spojitost předmětných transakcí se společností Anchor s transakcemi se společnostmi CMT Cop vůbec nezmiňuje. Původ zboží ze společnosti RTB Bor odvolatel naznačil až ve Vyjádření, konkrétní vztah s touto společností však neupřesnil. I pokud bude odvolací orgán posuzovat předložené certifikáty jako dokumenty vystavené předchozími články dodavatelského řetězce, uvedené certifikáty neprokazují, že se odvolatel choval dostatečně obezřetně, aby se vyhnul své účasti na daňovém podvodu.“ Za této situace se nelze ztotožnit s tvrzením žalobkyně, že nebyl vypořádán její návrh na pokračování dokazování. Žalovaný navržené důkazy v odvolacím řízení provedl, vyhodnotil je a svá zjištění řádně odůvodnil, a to vše v intencích zákonem stanoveného postupu (viz § 114 a násl. daňového řádu).

76. **Ve čtvrtém žalobním bodě** žalobkyně namítala, že žalovaný měl na posuzovanou věc aplikovat ust. § 109 zákona o DPH a nikoliv jen obecné principy vymezené v judikatuře.
77. Možností aplikovat zvláštní institut ručení příjemce zdanitelného plnění podle § 109 odst. 1 zákona o DPH se v obdobné skutkové věci zabýval i Nejvyšší správní soud. Ten ve svém rozsudku ze dne 18. 12. 2018, č. j. 7 Afs 8/2018-56 konstatoval, že *„[p]rávní úprava ručení příjemce zdanitelného plnění obsažená v § 109 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, není speciální právní úpravou vůči odepření nároku na odpočet daně z důvodu zapojení do podvodného řetězce na dani z přidané hodnoty.“*
78. Procesní úprava pro aplikaci daňového ručení je obsažena v § 171 daňového řádu, v hlavě V - Placení daní, dílu IV – Zajištění daní. Toto ustanovení uvádí, že nedoplatek je povinen uhradit také ručitel, pokud mu zákon povinnost ručení ukládá a pokud mu správce daně ve výzvě sdělí stanovenou daň, za kterou ručí, a současně jej vyzve k úhradě nedoplatku ve stanovené lhůtě. Výzvu ručiteli lze vydat, pokud nebyl nedoplatek uhrazen dlužníkem, ačkoliv ten byl o jeho úhradu bezvýsledně upomenut, a nedoplatek nebyl uhrazen ani při vymáhání, pokud není zřejmé, že vymáhání na něm by bylo prokazatelně bezvýsledné. Uvedené podmínky musí být splněny kumulativně.
79. Zvláštní úprava ručení je pak obsažena v § 109 zákona o DPH. Odstavec 1 tohoto ustanovení uvádí, že *plátce, který přijme zdanitelné plnění s místem plnění v tuzemsku uskutečněné jiným plátcem nebo poskytne úplatu na takové plnění (dále jen „příjemce zdanitelného plnění“), ručí za nezaplacenou daň z tohoto plnění, pokud v okamžiku jeho uskutečnění věděl nebo vědět měl a mohl, že a) daň uvedená na daňovém dokladu nebude úmyslně zaplacená, b) plátce, který uskutečňuje toto zdanitelné plnění nebo obdrží úplatu na takové plnění (dále jen „poskytovatel zdanitelného plnění“), se úmyslně dostal nebo dostane do postavení, kdy nemůže daň zaplatit, nebo c) dojde ke zkrácení daně nebo vylákání daňové výhody.*
80. Z výše uvedeného je zřejmé, že institut ručení systematicky spadá do fáze placení daní. V rámci této fáze správy daní pak funguje jako akcesorický a subsidiární prostředek zajištění úhrady daně již stanovené jinému daňovému subjektu (odborná literatura v této souvislosti uvádí, že ručení míří na nedoplatek, tedy na stanovenou, splatnou a neuhrazenou daň – srov. BAXA, J., DRÁB, O., KANIOVÁ, L., LAVICKÝ, P., SCHILLEROVÁ, A. a ŠIMEK, K.. Daňový řád. Komentář. 1. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, a. s., 2011). Odkázat lze též na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 12. 2018, č. j. 7 Afs 8/2018-56.
81. Na příslušnost ručení nikoliv do roviny nalézací, ale do roviny platební (resp. na nutnost odlišování těchto dvou fází daňového řízení) upozorňuje i sám zákonodárce, který v důvodové zprávě k § 172 daňového řádu uvádí následující: *„Nutno připomenout, že daňové řízení probíhá ve dvou fázích. Cílem první fáze je daň zjistit a stanovit (fáze nalézací). V druhé fázi je nutné zajistit zaplacení stanovené daně (fáze platební). Ve fázi nalézací je daňové řízení vztahem mezi daňovým subjektem a správcem daně. Ručitel v tomto případě nemá postavení dalšího účastníka řízení, což odpovídá zejména zásadě procesní ekonomie i zásadě přiměřenosti, neboť opačný přístup by vedl k tomu, že by se veškerá komunikace musela vést jak s daňovým subjektem, tak s ručitelem, přičemž ručitele se výsledek tohoto řízení bude přímo týkat pouze v nepatrném procentu případů (tehdy, kdy daňový subjekt nesplní svou platební povinnost). To*

by ve svých důsledcích vedlo k ne hospodárnému zatěžování ručitelů, kterým by tak byly zasílány písemnosti ze strany finančních úřadů, které se jich přímo netýkají. Ručitele se tak přímo dotýká až fáze platební, a to pouze v případě, kdy nastanou podmínky uvedené v § 171.“

82. Dále lze poukázat na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 2. 2018, č. j. 5 Afs 78/2017 - 33, podle něhož „[i] pro ručení zakotvené v § 109 zákona o dani z přidané hodnoty platí obecná východiska právní teorie. Je institutem zajišťovacím a přistupuje k hlavnímu závazku, má akcesorický charakter a proto je existenčně vázán na zajištěný hlavní závazek a sleduje jeho osud; rozsah ručení je odvozen od hlavního závazku; zaniká společně se závazkem hlavním, není-li zákonem stanoveno jinak (§ 171 odst. 2 daňového řádu). Dalším znakem ručení je jeho subsidiární povaha; může nastoupit až v okamžiku, kdy dlužník nesplní svůj dluh (nebo jeho část), který je ručením zajištěn.“
83. Jak již uvedl Nejvyšší správní soud, tak i v právu soukromém je ručení institutem zajišťovacím a akcesorickým, jehož základní podmínkou je existence platného závazku mezi věřitelem a dlužníkem (a nikoliv institutem patřícím do fáze zjišťování existence závazku). Nejvyšší správní soud přitom setrvale akcentuje institut jednotnosti a nerozpornosti právního řádu. Ten mimo jiné vyžaduje, aby stejný právní institut, který je vlastní více právním odvětvím, byl koncipován a vykládán shodně. K tomu viz např. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 10. 2008, č. j. 9 Afs 58/2007 - 96, ve kterém se dále uvádí, že „nelze přijmout názor, podle kterého jsou ručení ve veřejném právu a ručení v soukromém právu něco odlišného. Ručení je obecným institutem vlastním celému právnímu řádu, pro který mohou, pokud je to racionální anebo pokud tak zákonodárce výslovně stanoví, existovat v jednotlivých právních odvětvích odlišnosti. Ty ostatně existují i v rámci samotného práva soukromého (srovnej odlišnosti v úpravě ručení dle občanského zákoníku a zákoníku obchodního odůvodněné rozdílnými požadavky na zajištění závazků ve vztazích mezi občany oproti obchodnímu životu). Odlišnosti však nikdy nemohou přesáhnout do samé podstaty tak tradičního institutu, jakým ručení bezesporu odedávna je. Je-li veřejnoprávní úprava strohá, neúplná či rozporná, její výklad v aplikační praxi správních orgánů a soudů by měl hledat shodu, nikoliv vytvářet umělé rozpory (srov. v tomto ohledu rozsudek rozšířeného senátu NSS ze dne 26. 10. 2005, č. j. 1 Afs 86/2004 - 54, č. 792/2006 Sb. NSS; tomuto právnímu názoru výslovně přitakalo plénum Ústavního soudu v nálezu ze dne 29. 1. 2008, sp. zn. Pl. ÚS 72/06, č. 291/2008 Sb., bod 50)“ (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 12. 2018, č. j. 7 Afs 8/2018-56).
84. Nejvyšší správní soud pak v rozsudku ze dne 18. 12. 2018, č. j. 7 Afs 8/2018-56 konstatoval, že „[n]a výše uvedeném nic nemění to, že § 109 odst. 1 zákona o DPH neváže vznik ručitelského závazku pouze na nezaplacení daňové povinnosti na straně osoby, za kterou ručitel ručí, nýbrž i na to, že subjekt věděl nebo vědět měl a mohl o zákonem vyjmenovaných situacích uvedených v § 109 odst. 1 zákona o DPH (stran § 109 odst. 2 zákona o DPH viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 2. 2018, č. j. 5 Afs 78/2017 - 33). Podmínka, že daňový subjekt věděl nebo vědět měl a mohl, nezakládá srovnatelnost ručení s doktrínou odepření nároku na odpočet daně, nýbrž je „pouze“ dalším předpokladem pro aplikaci ručení (předpokladem vycházejícím zejména ze zásady právní jistoty a ze zásady proporcionality – viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 2. 2018, č. j. 5 Afs 78/2017 - 33).“ Jinými slovy, „současná podoba § 109 odst. 1 zákona o DPH představuje „pouhý“ zvláštní případ ručení jako zajišťovacího institutu majícího své místo v dílčím daňovém řízení při placení daní, nikoliv obecnou úpravu reakce na veškeré myslitelné daňové podvody“.

85. Nejvyšší správní soud se daňovými dopady podvodu na DPH zabýval již nesčetněkrát a setrvale aplikoval doktrínu neuznání nároku na odpočet daně. Činil tak i po zavedení institutu ručení do zákona o DPH. Nejvyšší správní soud přitom nikdy „nedospěl k závěru ohledně nutnosti přednostní aplikace ručení namísto odepření nároku na odpočet daně z důvodu speciality právní úpravy ručení. Naopak zcela konzistentně judikuje, že pokud orgány finanční správy při stanovování daňové povinnosti shledají, že se daňový subjekt účastnil daňového podvodu, mohou mu v souladu s uvedenou doktrínou odepřít nárok na odpočet daně“ (cit. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 12. 2018, č. j. 7 Afs 8/2018-56). Ani čtvrtá žalobní námitka tak není důvodná.
86. **V šestém žalobním bodu** žalobkyně odkazovala na judikaturu správních a zahraničních soudů, podle které dospěje-li správce daně k závěru, že přijatá opatření byla nedostatečná, musí specifikovat také to, v čem byla nedostatečná, jakož i to, co podle jeho názoru měl daňový subjekt učinit a neučinil (viz rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 30. 4. 2014, č. j. 22 Af 22/2012-247).
87. K tomu Nejvyšší správní soudu v rozsudku ze dne 28. 1. 2016, č. j. 4 Afs 233/2015 uvedl, že „*důkazní břemeno ohledně opatření, které daňový subjekt přijal k zabránění podvodu na dani, spočívá výlučně na daňovém subjektu, jenž požaduje nárok na odpočet DPH. Povinností správce daně proto nebyla ani identifikace určitých opatření, ani vymezení opatření, která stěžovatel přijmout mohl. Stačilo pouze, aby prokázal objektivní skutečnosti, z nichž vyplývalo, že stěžovatel minimálně věděl, nebo mohl vědět, o své účasti na daňovém podvodu. Jelikož důkazní břemeno ohledně přijatých opatření spočívalo výlučně na stěžovateli a stěžovatel neprokázal, že by nějaká taková preventivní opatření přijal, zdejší soud konstatuje, že stěžovatel neunesl své důkazní břemeno ohledně míry zavinění při účasti na daňovém podvodu.*“
88. K odkazované judikatuře zdejší soud dále uvádí, že rozsudek BRAYFAL LTD je rozhodnutí britského soudu, kterým žalovaný ani Městský soud v Praze není vázán. Rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 30. 4. 2014, č. j. 22 Af 22/2012 - 247 se vztahuje ke způsobu, jakým má správce daně hodnotit přijatá preventivní opatření daňovým subjektem. Krajský soud v Ostravě v něm obecně konstatoval, že „*[...] dospěje-li správce daně k závěru, že přijatá opatření byla nedostatečná, musí specifikovat také to, v čem byla nedostatečná, jakož i to, co podle jeho názoru měl daňový subjekt učinit a neučinil*“ (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 1. 2016, č. j. 4 Afs 233/2015 – 47).
89. Žalovaný nicméně v napadeném rozhodnutí (str. 17) pod explicitně nadepsaným bodem č. 4. 2. 3. *Přijetí rozumných opatření a dobrá víra odvolatele* zcela jasně uvedl, v čem spatřuje neobezřetnost žalobkyně, která měla „*především v rámci obezřetnosti prověřovat své obchodní partnery, zjišťovat původ zboží, provádět přejímky a kontroly zboží, dostatečně se zajímat o to, kdo uskutečňuje a hradí přepravu, uzavírat s dodavatelem písemné kupní smlouvy*“, a také měla zjišťovat, jaká je její skutečná role při přeprodeji zboží v takovémto rozsahu - tj. zejména zjišťovat, za jaké protiplnění ji náleží dosahovaná přírážka. Z uvedeného vyplývá, že ani tato žalobní námitka není důvodná.

V. Závěr a náklady řízení

90. Na základě výše uvedeného lze uzavřít, že napadené rozhodnutí obsahuje všechny zákonem předpokládané náležitosti, je v něm náležitě vymezen předmět řízení i hlediska, z

nichž byla rozhodnutí správního orgánu prvního stupně zkoumána. Žalovaný v něm rovněž detailně popsal rozhodný skutkový stav a rozvedl právní závěry z něho vyplývající, přičemž výrok napadeného rozhodnutí má v těchto důvodech oporu. V napadeném rozhodnutí je jasně a jednoznačně uvedeno, jak odvolací orgán rozhodl o odvolání, z jakých důvodů tak učinil, i to, jak uvážil o odvolacích námitkách a tvrzeních žalobkyně.

91. Vzhledem k tomu, že soud neshledal žalobu důvodnou, podle § 78 odst. 7 s.ř.s. ji zamítl. Učinil tak bez jednání, neboť pro tento postup byly splněny zákonné podmínky (§ 51 odst. 1 s.ř.s.).
92. O nákladech řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s.ř.s. Ve věci měl plný úspěch žalovaný, jemuž však v řízení žádné náklady nad rámec jeho běžných činností nevznikly.
93. Soud neuložil osobě zúčastněné na řízení žádnou povinnost a neshledal ani důvody hodné zvláštního zřetele, pro které by jí mohl přiznat právo na náhradu dalších nákladů řízení. Proto v souladu s § 60 odst. 5 s.ř.s. ve třetím výroku rozsudku rozhodl, že osoba zúčastněná na řízení nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Poučení:

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. 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 14. ledna 2020

Mgr. Martin Kříž v. r.
předseda senátu