



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Ladislava Hejtmánka a soudkyň JUDr. Naděždy Treschlové a JUDr. Hany Kadaňové ve věci žalobce: **IPP Invest s.r.o.**, se sídlem Jednořadá 1123/37, Praha 6, IČ: 263 96 815, zastoupen Rambousek a partner a.s., se sídlem Křišťanova 4/1544, Praha 3, IČ: 648 29 391, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 8. 12. 2016, č.j. 54834/16/5300-22443-701226,

takto:

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

Odůvodnění:

Žalobce se žalobou podanou u Městského soudu v Praze domáhal přezkoumání a zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 8. 12. 2016, č.j. 54834/16/5300-22443-701226 (dále též „napadené rozhodnutí“), kterým bylo zamítnuto odvolání žalobce proti platebnímu výměru vydanému Finančním úřadem pro Plzeňský kraj ze dne 8. 12. 2015, č.j. 1835547/15/2312-50522-402251 (dále jen „platební výměr“), jímž byl žalobci vyměřen nadměrný odpočet na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období 2. čtvrtletí 2015 ve výši 124.614 Kč, a toto rozhodnutí bylo potvrzeno.

- [1] Žalobce v podané žalobě uvedl, že zakoupil osobní automobil BMW, u kterého uplatnil nárok na odpočet. Žalovaný toto zdanitelné plnění nezpochybnil, ale dospěl k názoru, že se žalobce zapojil do řetězce v daňovém podvodu, a proto mu odmítl přiznat nárok na odpočet. Žalobce namítal, že nemohl vědět ani předpokládat, že obchodní korporace

BISHOP INVESTMENT s.r.o., se sídlem Heinemannova 2695/6, Praha 6, IČ: 035 68 385 (dále jen „BISHOP“), neplní své povinnosti, protože dodavatele vozu jeho dodavatele, obchodní korporace TN COMPANY s.r.o., se sídlem Plovární 478/1, Plzeň, IČ: 034 77 975 (dále jen „TN COMPANY“), neznal. Namítal, že žalovaný označil tuto společnost jako nespolehlivého plátce až 16. 12. 2016, tj. 8 dní po zamítnutí odvolání.

- [2] Žalobce dále namítal, že není oprávněn zjišťovat údaje z evidence vozidel, tj. nemohl vědět a znát historii vozidel a počet předcházejících majitelů, nemohl tedy znát předchozí obchodní řetězec. Dále uvedl, že není oprávněn zjišťovat u žalovaného plnění daňových povinností jiných daňových subjektů. Rovněž namítal, že nezná definici virtuálního sídla, ani závadovost takového sídla; nikde rovněž není k dispozici seznam těchto virtuálních adres. Žalovaný tak dle žalobce nepředložil žádný relevantní důkaz o vědomostním testu a navíc odmítl vyslechnout navržené svědky.
- [3] Žalobce dále v žalobě uvedl, že napadá rozhodnutí žalovaného z důvodu nepřezkoumatelnosti, nedostatečně zjištěného skutkového stavu a neunesení důkazního břemene, aniž by tyto žalobní body jakkoli dále rozvedl.
- [4] Žalovaný v písemném vyjádření k podané žalobě navrhoval její zamítnutí. K námitce žalobce, že žalovaný neprokázal, že by žalobce věděl nebo mohl vědět, že se účastní podvodu na DPH, žalovaný uvedl, že postačuje, aby v dané věci bylo žalobci prokázáno, že výše uvedené vědět mohl a měl. Uvedl, že spisového materiálu vyplývá dostatečné množství důkazních materiálů dokládajících existenci objektivních okolností, svědčících o tom, že žalobce mohl a měl vědět, že je součástí podvodného jednání (srov. body [45] až [50] napadeného rozhodnutí). Dále uvedl, že ze spisu vyplývá, že žalobce mohl přijmout přiměřená opatření, na základě kterých by prokázal, že o své účasti na daňovém podvodu nevěděl a ani vědět nemohl. Dále uvedl, že žalobci byly kladeny k tíži pouze tzv. objektivní okolnosti, nikoli skutečnosti, které zmiňoval v žalobě.
- [5] K námitce neprovedení svědeckých výpovědí žalovaný uvedl, že odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí, kde bylo dostatečně zdůvodněno, proč nebylo k provedení tohoto důkazního prostředku přistoupeno, a to ani v průběhu odvolacího řízení.
- [6] K námitce nepřezkoumatelnosti a nedostatečně zjištěného skutkového stavu žalovaný uvedl, že v rozhodnutí podrobně vymezil rozhodující skutkové okolnosti a právní rámec, posoudil existenci daňového podvodu, uvedl skutečnosti, které svědčí o tom, že daná transakce byla zasažena podvodem na DPH a které dokládají nestandardnost obchodních transakcí v řetězci, dále posoudil existenci objektivních okolností, konstatoval absenci opatření učiněných za účelem prevence účasti na podvodu a řádně se vypořádal s odvolacími námitkami žalobce. Dále uvedl, že jím zjištěný skutkový stav je úplný a má oporu ve správním spisu.
- [7] K námitce neunesení důkazního břemene žalovaný uvedl, že trvá na tom, že v souladu s judikaturou Soudního dvora Evropské unie i Nejvyššího správního soudu opatřil dostatečné důkazy o tom, že žalobce věděl nebo mohl vědět o svém zapojení do obchodního řetězce zatíženého podvodným jednáním. Uvedl, že má za to, že prokázal účast žalobce na daňovém podvodu a s tím související podvodné uplatnění nároku na odpočet DPH, tedy že zcela unesl důkazní břemeno, které v případě účasti plátce daně na daňovém podvodu tíží správce daně.

- [8] Žalobce podal k vyjádření žalovaného repliku, ve které namítal okolnosti týkající se neunesení důkazního břemene žalovaným a nedostatečně zjištěného skutkového stavu. K neunesení důkazního břemene odkázal na judikaturu Soudního dvora Evropské unie, ze které vyplývá, že toto leží od počátku na žalovaném a ten ho nemůže přenést na žalobce. Dále uvedl, že žalovaný v této otázce nesprávně provedl negaci pojmu „péče řádného hospodáře“. Žalobce dále uvedl, že si veškeré podstatné informace z veřejných rejstříků ověřil a jeho dodavatel v nich nebyl uveden. K nedostatečně zjištěnému skutkovému stavu uvedl, že veškeré důkazy žalovaného jsou irelevantní. Uvedl, že skutečnost, že společnost BISHOP nespolupracuje se správcem daně, nemohla být známa ani dodavateli žalobce, žalobce s touto společností vůbec nepřišel do styku. Uvedl, že ani další skutečnost, že dodavatel žalobce hradil svému dodavateli celou částku v hotovosti, mu také nemohla být známa. Uvedl, že platbou marginální části v hotovosti se nedopustil žádného protiprávního jednání. K odkazu smlouvy na neplatnou právní normu uvedl, že toto svědčí pouze o tom, že pro smlouvu byl použit vzor smlouvy podle neplatného zákona, čemuž se při časté změně zákonů nelze divit. K prodeji v rádech několika dnů uvedl, že toto svědčí o schopnosti obchodníka. Dále uvedl, že úvahy žalovaného ohledně ceny vozidla jsou nepřezkoumatelné, přičemž se žalovaný nijak nezabýval jakou motorizací, vybavením a další vlastnosti tato vozidla mají. Rovněž pak zpochybnil, že žalovaný do ceny vozidla započítal i úroky z poskytnutého úvěru. Dále k vystavení nového technického průkazu předmětného vozidla žalobce uvedl, že v napadeném rozhodnutí chybí úvaha, ze které by vyplývala nestandardnost této operace. Dále ke skutečnosti, že se dodavatel žalobce dle svých webových stránek zabývá pronájmem luxusních vozidel, nikoli jejich prodejem, žalobce uvedl, že tato skutečnost naopak prokazuje logiku nákupu ojetého vozidla od takové společnosti, kdy byl reálný předpoklad, že kupuje luxusní vozidlo, které bylo provozováno v půjčovně. K tvrzení ohledně zkušeností s nákupem vozidel BMW žalobce uvedl, že mu není zřejmé, jaké zkušenosti měl při nákupu jednoho vozidla konkrétně získat. Jednotlivé skutečnosti tedy dle žalobce nejsou nestandardní.
- [9] Při ústním jednání konaném před soudem dne 16. 1. 2020 zástupce žalobce zopakoval své dřívější argumenty, především k otázce přenesení důkazního břemene, a odkázal na relevantní judikaturu Nejvyššího správního soudu. Uvedl, že žalobce učinil ve věci vhodná opatření, aby se do daňového podvodu nezapojoval, přičemž spoléhal na kontrolní mechanismy leasingové společnosti.
- [10] Žalovaný při ústním jednání upozornil na to, že žalobce žalobní body nevymezil v zákonné lhůtě pro podání žaloby. Dále uvedl, že důkazní břemeno ohledně přijetí dostatečných opatření leží na daňovém subjektu. Uvedl, že má za to, že daný případ obстоjí i v současné judikatuře, ze které vyplývá, že důkazní břemeno leží pouze na správci daně, neboť na základě objektivních okolností lze dospět k závěru o zapojení žalobce do podvodného řetězce.
- [11] Z obsahu spisového materiálu předloženého žalovaným správním orgánem vyplynuly následující, pro rozhodnutí ve věci samé, podstatné skutečnosti:
- [12] Dne 25. 7. 2015 podal žalobce přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období 2. čtvrtletí 2015, ve kterém deklaroval nadměrný odpočet ve výši 628.054 Kč. Správce daně vyzval žalobce dne 12. 8. 2015 k odstranění pochybností, neboť dospěl k závěru, že žalobci nenáleží nárok na odpočet daně ve výši 503.440 Kč z titulu pořízení osobního automobilu BMW X6 3.0d, VIN: X, za částku v celkové výši 2.900.000 Kč (v základu daně 2.396.560 Kč a DPH 503.440 Kč), neboť deklarovaná transakce byla zasažena podvodem na DPH a

existovaly skutečnosti, které svědčily o tom, že žalobce o svém zapojení do podvodu ve vztahu k DPH mohl a měl vědět.

- [13] Platebním výměrem ze dne 8. 12. 2015, č.j. 1835547/15/2312-50522-402251, byl žalobci vyměřen nadměrný odpočet ve výši 124.614 Kč.
- [14] Žalobce podal dne 5. 1. 2016 proti tomuto platebnímu výměru odvolání, které dne 28. 6. 2016 a dne 8. 7. 2016 doplnil. V odvolání žalobce uváděl obdobné argumenty jako v podané žalobě a v replice.
- [15] Žalobou napadeným rozhodnutím ze dne 8. 12. 2016, č.j. 54834/16/5300-22443-701226, bylo odvolání žalobce zamítnuto a platební výměr byl potvrzen.
- [16] V odůvodnění tohoto rozhodnutí žalovaný zopakoval dosavadní průběh řízení, přehledně vyjmenoval odvolací důvody, uvedl právní rámec posuzované věci, přičemž následně právní úpravu aplikoval na skutkový stav případu a vypořádal se s odvolacími námitkami žalobce.
- [17] Žalovaný v odůvodnění mimo jiné uvedl, že ze spisového materiálu je patrné, že obchodní transakce zúčastněných subjektů nevykazuje znaky standardního obchodního vztahu. Uvedl, že byly zjištěny okolnosti svědčící o existenci daňového podvodu v dodavatelsko-odběratelském řetězci: BISHOP – TN COMPANY – žalobce. Uvedl, že v předmětné transakci byla zjištěna existence chybějící daně, když z odpovědi správce daně místně příslušného společnosti TN COMPANY vyplynulo, že společnost BISHOP nevykázala v daňovém přiznání k DPH uskutečnění transakce (dodání předmětného vozidla) ve prospěch TN COMPANY, ačkoliv vystavila ve prospěch této společnosti daňový doklad. Dále uvedl, že se v případě vyskytují typické znaky pro řetězové obchody. Korporace BISHOP se svým místně příslušným správcem daně nespolupracuje, podává pouze nulová daňová přiznání a z důvodu nekontaktnosti není možné údaje uvedené v přiznání k DPH ověřit. Rovněž zmínil, že tato společnost sídlí na virtuální adrese, má základní kapitál 1.000 Kč a předmět podnikání v zakladatelské listině je vymezen velmi široce. Za další typický znak žalovaný označil nízkou daňovou povinnost společnosti TN COMPANY při současné deklaraci vysokých vstupů i výstupů. O existenci podvodu pak svědčily i podezřelé obchodní podmínky mezi jednotlivými články řetězce – úhrada částky 2.850.000 Kč mezi BISHOP a TN COMPANY měla být provedena v hotovosti, při transakci mezi TNC a žalobcem byla hrazena záloha ve výši 270.000 Kč, další úhrada částky ve výši 600.000 Kč v hotovosti byla rozložena do úhrad po 200.000 Kč, vždy den po dni. Nestandardní bylo také požadování úhrady zálohy a její provedení ihned v den vystavení zálohové faktury. Za nestandardní také žalovaný označil skutečnost, že žalobce společnosti TN COMPANY poskytl statisícové částky v hotovosti ještě před tím, než byla mezi nimi vůbec uzavřena kupní smlouva, ze které je zřejmé, že odkazuje na již neplatnou právní normu, a to zákon č. 513/1999 Sb., obchodní zákoník, v platném znění (dále jen „obchodní zákoník“). O existenci podvodu pak dle žalovaného svědčila i deklarovaná částka za ojeté vozidlo, a rovněž rychlý sled událostí ve věci postupného přeprdeje vozidla (BISHOP uskutečnila ve prospěch TN COMPANY zdanitelné plnění dne 23. 4. 2015, TN COMPANY ve prospěch žalobce dne 28. 4. 2015).
- [18] Následně žalovaný vyjmenoval jednotlivé objektivní skutečnosti svědčící o tom, že zdanitelné plnění bylo součástí daňového podvodu, resp. skutečnosti, ze kterých mohl žalobce o svém zapojení do řetězce zasaženého daňovým podvodem vědět:

1. Žalobce pořídil luxusní vozidlo od společnosti TN COMPANY, která se oficiálně prodejem takových vozidel nezabývá, neboť dle veřejně přístupného obchodního rejstříku a zakladatelské listiny je zřejmé, že podnikáním této společnosti je výroba, obchod a služby neuvedené v přílohách živnostenského zákona, hostinská činnost, prodej kvasného lihu, konzumního lihu a lihovin, pronájem nemovitostí, bytů a nebytových prostor a že byla založena na podzim roku 2014. Z webových stránek této společnosti vyplývá, že se zabývá pronájmem luxusních vozidel.
 2. Cena, za kterou žalobce předmětné BMW pořídil. Žalobce jej jako ojeté pořídil za cenu, jež vysoce převyšuje cenu, za kterou jsou prodávána taková vozidla nová – viz nabídka prodejce INVELT za cenu 2 až 2,5 milionu Kč, vč. DPH. Této cenové hladině odpovídají i nabídky jiných autorizovaných prodejců. Žalobce však vozidlo pořídil za cenu 2,9 milionů Kč, vč. DPH. Nadto mu byl na úhradu 2.030.000 Kč poskytnut úvěr, po jehož úhradě pořizovací cena předmětného BMW dosáhne částky 3.221.805 Kč (870.000 Kč v hotovosti + 72 splátek po 32.664 Kč korporaci s Autoleasing, a.s. Tuto cenu nelze dle žalovaného považovat za obvyklou.
 3. Způsob, jakým žalobce hradil deklarovanou částku dodavateli TN COMPANY. Hotovostní úhradu nelze považovat za transparentní způsob úhrady, zvláště s ohledem na ostatní zjištěné okolnosti, ze kterých k transakci mezi žalobcem a korporací TN COMPANY došlo, a s ohledem na to, že společnost TN COMPANY poskytla svému správci daně účet, na který lze zasílat bezhotovostní úhrady, a tento byl zveřejněn již od 1. 1. 2015.
 4. Žalobce poskytl společnosti TN COMPANY statistické částky v hotovosti ještě před tím, než byla mezi nimi vůbec vystavena kupní smlouva, až z které vyplývá závazek pro TN COMPANY předat žalobci předmět koupě. Kupní smlouva byla uzavřena dne 29. 4. 2015, tj. dva dny poté, co byla žalobci vystavena zálohová faktura ve výši 270.000 Kč a tentýž den uhrazena, a den poté, co bylo dle tvrzení žalobce uhrazeno v hotovosti dalších 200.000 Kč.
 5. Samotná kupní smlouva nebyla uzavřena dle platné právní normy, neboť byla uzavřena dle již neplatného obchodního zákoníku.
 6. Zkušenosti žalobce s nákupem vozidel BMW, který sám v odvolání obecně zmínil, že „nějaké“ vozidlo BMW již v minulosti pořizoval, a to od německého dodavatele.
- [19] Žalovaný dále uvedl, že nelze popřít a vyvrátit faktickou existenci zboží, ani to, že k obchodům mezi jednotlivými subjekty docházelo, avšak v průběhu celého řízení dospěl ke zjištění prokazující existenci objektivních skutečností, svědčících o podvodném jednání zúčastněných stran. Žalovaný uvedl, že žalobce nepřijal veškerá opatření, která mohou být po něm rozumně požadována k ověření, že plnění, které provádí, jej nepovede k účasti na daňovém podvodu. Žalovaný označil obchodní jednání žalobce za neopatrné, nelogické a v podnikatelském prostředí neobvyklé. Konstatoval, že žalobce, resp. jeho statutární zástupce nejednal s péčí řádného hospodáře. Dále žalovaný v odůvodnění uvedl, že správce daně založil svůj závěr na tom, že žalobce mohl a měl vědět, že se posuzovanou transakcí účastní podvodu na DPH, na vyhodnocení objektivních skutečností ve vztahu k opatřením, která žalobce učinil, resp. neučinil. Následně se žalovaný zabýval celkem devíti odvolacími důvody (srov. body [62] až [85] napadeného rozhodnutí).

- [20] Městský soud v Praze na základě žaloby, v rozsahu žalobních bodů, kterými je vázán (§ 75 odst. 2 s. ř. s.), přezkoumal napadená rozhodnutí, včetně řízení, která jejich vydání předcházela. Při přezkoumání rozhodnutí soud vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 odst. 1 s. ř. s.) a dospěl k závěru, že žaloba nebyla podána důvodně.
- [21] Nejprve soud považuje za vhodné uvést, že pokud žalobce dne 19. 5. 2017 doručil soudu elektronickou cestou podání nazvané „Vyjádření k replice žalovaného“, soud se nemohl obsahem tohoto podání (srov. bod [9] tohoto rozsudku) blíže zabývat z důvodu jeho opožděného podání.
- [22] Podle ustanovení § 72 odstavec 1 věta první s. ř. s. platí, že žalobu lze podat do dvou měsíců, poté, kdy rozhodnutí bylo žalobci oznámeno doručením písemného vyhotovení nebo jiným zákonem stanoveným způsobem, nestanoví-li zvláštní zákon lhůtu jinou. Podle ustanovení § 71 odstavec 2 věta třetí s. ř. s. rozšířit žalobu na dosud nenapadené výroky rozhodnutí nebo ji rozšířit o další žalobní body může žalobce jen ve lhůtě pro podání žaloby.
- [23] V nyní posuzované věci bylo žalobou napadené rozhodnutí žalobci doručeno dne 8. 12. 2016, zákonná dvouměsíční lhůta pro podání žaloby či pro její rozšíření uplynula dne 8. 2. 2017. Na základě toho soud dovodil, že podání žalobce ze dne 19. 5. 2017 byla podána po zákonem stanovené lhůtě pro podání žaloby. Zároveň soud dospěl k závěru, že podání není upřesněním žalobních bodů, neboť žalobce v podané žalobě uvedl pouze nadpisy žalobních bodů „III. Nepřezkoumatelnost a nedostatečně zjištěný skutkový stav“ a „IV. Neunesení důkazního břemene“, aniž by tyto žalobní body (nadpisy) jakkoli konkretizoval. Na obsah podání ze dne 19. 5. 2017 nelze tedy nahlížet jako na doplnění již vzneseného žalobního bodu, ačkoliv v tomto podání žalobce uvedl totožné nadpisy, neboť takový postup nelze dle názoru soudu aprobovat, tj. do žaloby uvést bez bližšího odůvodnění pouze nadpisy žalobních bodů a jejich odůvodnění předložit až dodatečně kdykoli v řízení. Obsah podání ze dne 19. 5. 2017 tak soud hodnotí jako formulaci nových, dosud v žalobě neuvedených žalobních bodů, které nemohl z důvodu opožděnosti žalobních tvrzení v těchto podáních meritorně přezkoumat.
- [24] Pouze obiter dictum a obecně soud k „žalobním nadpisům“ týkajícím se nepřezkoumatelnosti, nedostatečně zjištěného skutkového stavu věci a neunesení důkazního břemene uvádí, že tyto neshledal důvodnými, jak bude konkrétněji rozvedeno dále.
- [25] Žalobce se před správcem daně domáhal nároku na odpočet daně ve smyslu ustanovení § 72 a násl. zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném pro příslušné zdaňovací období (dále jen „zákon o DPH“). Správce daně i žalovaný však dospěli k závěru, že podmínky pro přiznání nároku splněny nebyly, a naopak, že bylo zjištěno zapojení žalobce do podvodného řetězce.
- [26] Vzhledem ke skutečnosti, že daná oblast spadá do unijního práva, shledává soud vhodným připomenout i unijní úpravu nároku na odpočet daně, princip daňové neutrality, výklad otázky zneužití práva a aspekty zapojení do podvodného řetězce.
- [27] Unijní úprava daně z přidané hodnoty vychází z článku 113 Smlouvy o fungování EU, na níž navazuje tzv. Šestá směrnice č. 2006/112/ES [Směrnice Rady ze dne 17. 5. 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – společný

system daně z přidané hodnoty, jednotný základ daně č. 77/388/EHS tzv. „Šestá směrnice“, respektive směrnice Rady 2006/112/ES, ze dne 28. 11. 2006, o společném systému daně z přidané hodnoty, která nahradila (bez obsahové změny) původní Šestou směrnici]. Ta v článku 1 odst. 2 uvádí základní princip fungování systému daně z přidané hodnoty, a sice že *„se na zboží a služby uplatňuje všeobecná daň ze spotřeby v přesném poměru k ceně zboží a služeb, bez ohledu na počet plnění uskutečněných ve výrobním a distribučním procesu před stupněm, ve kterém je daň uplatněna. Každé plnění podléhá DPH vypočítané z ceny zboží nebo služby podle sazeb platných pro toto zboží nebo tuto službu po odpočtu daně, kterou byly přímo zatíženy jednotlivé nákladové prvky tvořící cenu. Společný systém DPH se uplatňuje až do stupně maloobchodu včetně.“*

- [28] Toto ustanovení v sobě zakotvuje tzv. princip daňové neutrality. Ta spočívá v tom, že jednotlivé subjekty v rámci produkčního řetězce jsou zdaněny pouze v případě, že je vytvořena dodatečná (přidaná) hodnota. Daň z přidané hodnoty tak zdaňuje mezní produkty ekonomické činnosti subjektů, a to v jednotlivých fázích obratu. DPH se vybírá po částech při vzniku každého dodatečného produktu (přidané hodnoty), přičemž břemeno uhrazení celé daně leží na konečném zákazníkovi (spotřebiteli).
- [29] Šestá směrnice byla provedena do českého právního řádu pomocí zákona o DPH, který konstruuje systém daňových odpočtů, na základě nichž je zachován princip daňové neutrality. Plátcí daně vznikne nárok na odpočet při splnění podmínek podle ustanovení § 72 zákona o DPH. Podle tohoto ustanovení platí, že nárok na odpočet plátcí daně vznikne, pokud přijatá zdanitelná plnění použije pro uskutečnění své ekonomické činnosti podle podmínek ustanovení § 72 – 79 zákona o DPH.
- [30] Problematika nároku na odpočet daně je upravena v ustanovení § 72 zákona o DPH. Otázky podmínek pro uplatnění nároku na odpočet daně upravuje zákon o dani z přidané hodnoty ve svém ustanovení § 73. Primárně právě v souvislosti s předmětnými ustanoveními rozhodoval správce daně a následně i žalovaný. V souladu s konstantní a dlouhodobou judikaturou Soudního dvora EU přitom platí, že osoba povinná k dani, která věděla nebo měla vědět, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH, musí být pro účely směrnice považována za osobu účastnící se tohoto podvodu, a to bez ohledu na to, zda má z následného prodeje zboží prospěch, či nikoli (tzv. vědomostní test). V takové situaci totiž osoba povinná k dani pomáhá pachatelům podvodu a stává se jejich spolupachatelem (viz body 56 a 57 rozsudku ze dne 6. 7. 2006 ve spojených věcech C-439/04 a C-440/04 Axel Kittel proti Belgickému státu a Belgický stát proti Recolta Recycling SPRL, Sb. rozh., s. I-6161). Z judikatury dále plyne, že daňové orgány nemají povinnost prokázat, jakým způsobem a konkrétně kterým z dodavatelů v řetězci byl spáchán podvod, musí však postavit najisto, v jakých skutkových okolnostech podvod spočíval (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 6. 2015, č.j. 6Afs 130/2014 - 60, publikovaný pod č. 3275/2015 ve Sbírce NSS); musí vysvětlit, v čem tkvěla podstata daňového podvodu, či vylicit řetězec skutkových okolností, ze kterých je v souhrnu možné dovozovat, že se o daňový podvod jednalo. Dospěje-li pak správce daně k závěru, že se daňový subjekt účastnil podvodného jednání, případně o tomto podvodném jednání v obchodním řetězci mohl a měl vědět, byl povinen shromáždit dostatečné množství důkazů, které tento závěr podporují (viz rozsudek Soudního dvora ze dne 21. června 2012 ve spojených věcech C-80/11 a C-142/11, Mahagében kft proti Nemzeti Adó- és Vámhivatal Dél-dunántúli Regionális Adó Főigazgatósága a Péter Dávid proti Nemzeti Adó- és Vámhivatal Észak-alföldi Regionális Adó Főigazgatósága). Důkazní břemeno v

tomto ohledu nese správce daně. Platí přitom, že k přesunu důkazního břemene na daňový subjekt v tom smyslu, že má prokázat, že se daňového podvodu neúčastnil, nedochází (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 10. 2016, č.j. 6Afs 170/2016 - 30, a ze dne 21. 12. 2016, č. j. 6Afs 147/2016 - 28).

[31] Z hlediska posouzení nároku na odpočet daně jsou pro učinění závěru o existenci daňového podvodu rozhodné všechny objektivní okolnosti vykázané transakce, včetně právní, obchodní a osobní vazby mezi zúčastněnými subjekty, v úvahu je nutné vzít okolnosti obchodních transakcí, např. zda předmětné obchodní transakce neprobíhaly za podmínek krajně neobvyklých či nelogických, zda docházelo k úhradám fakturovaných částek, zda byly pohledávky řádným způsobem vymáhány, zda způsob obchodování nebyl dlouhodobě nestandardní nebo zda nedošlo k absenci účinných kontrolních mechanismů (viz rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 5. 2015, č. j. 6Afs 130/2014 - 60, a ze dne 10. 6. 2015, č. j. 2Afs 15/2014 - 59). V rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 8. 2016, č. j. 2 Afs 55/2016 - 38 byly (čistě demonstrativním způsobem) jako typické rysy daňového podvodu definovány následující okolnosti: *„jedná se o řetězovou transakci s prvotním nákupem v jiném členském státu, jeden z článků řetězce po uskutečnění transakci neodvedl DPH a je nekontaktní a přeprodej zboží mezi více subjekty nedává žádný ekonomický smysl. Řada účastníků dané obchodní transakce se registrovala k dani těsně před zahájením obchodní operace, je dáno osobní propojení mezi jednotlivými subjekty, sjednané smlouvy nejsou datovány a neodpovídají skutečnosti, řada jednotlivců je nekontaktních či nemá žádné bližší informace o provedené transakci, jednotlivé subjekty operovaly s více bankovními účty, které neoznámily správci daně, a docházelo k výběrům značných částek v hotovosti zúčastněnými subjekty“.*

[32] Jde-li potom o vědomost daňového subjektu o daňovém podvodu, Nejvyšší správní soud k rozložení důkazního břemene mezi daňový subjekt a správce daně ustáleně judikuje, že daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém přiznání a v jiných podáních nebo k jejichž průkazu byl správcem daně vyzván (ustanovení § 92 odst. 3 a 4 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění zákona č. 375/2015 Sb.). Daňový subjekt dokládá svá tvrzení především svým účetnictvím a jinými povinnými záznamy. Správce daně však může vyjádřit pochybnosti ohledně věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů, přičemž nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují natolik vážné a důvodné pochyby, že činí účetnictví nevěrohodným, neúplným, neprůkazným nebo nesprávným. Pokud správce daně unese své důkazní břemeno ve vztahu k výše popsaným skutečnostem, je na daňovém subjektu, aby prokázal pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví a jiných povinných záznamů ve vztahu k předmětnému účetnímu případu, popřípadě aby svá tvrzení korigoval. Daňový subjekt bude tyto skutečnosti prokazovat zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím a evidencemi (např. rozsudky ze dne 30. 1. 2008, č.j. 2Afs 24/2007 - 119, publikovaný pod č. 1572/2008 ve Sbírce NSS, ze dne 18. 1. 2012, č.j. 1Afs 75/2011 - 62 nebo ze dne 14. 12. 2016, č.j. 4Afs 179/2016 - 60).

[33] Pokud daňový subjekt prokáže uskutečnění zdanitelného plnění, může správce daně odmítnout nárok na odpočet daně v případě, že dostatečně prokáže objektivní okolnosti umožňující učinit závěr, že daňový subjekt věděl nebo minimálně mohl a měl vědět, že plnění uplatňované k odůvodnění nároku na odpočet bylo součástí podvodu spáchaného

dodavatelem či jiným subjektem operujícím v dodavatelském řetězci (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 1. 2016, č.j. 4 Afs 233/2015 - 47). Odpovědnost za zjištění skutkového stavu věci včetně zjištění objektivních okolností, z nichž plyne, že se daňový subjekt zapojil do daňového podvodu, tedy nese správce daně. Nelze přitom v žádném případě uvažovat o přesunu důkazního břemene na daňový subjekt, aby prokázal, že se daňového podvodu neúčastnil. Daňový subjekt nicméně může důkazní pozici správce daně do jisté míry zjednodušit tím, že zjištění správce daně nevyvrací, nenabízí jiné varianty skutkového děje nebo nerozporuje dosud učiněné závěry. *„Pokud správce daně prokáže objektivní okolnosti svědčící o vědomosti daňového subjektu o účasti v řetězci zasaženém podvodem na DPH a daňový subjekt k tomu žádnou kvalifikovanou obranu nenabídne, nelze po správci daně vyžadovat, aby za daňový subjekt domýšlel všechna myslitelná tvrzení či možné skutkové verze a v rozhodnutí se s nimi vypořádal. Totéž platí o situaci, kdy daňový subjekt sice o tom, že se svými transakcemi účastní podvodu, nevěděl, ale jen proto, že se nechoval s mírou obezřetnosti, kterou by bylo možné po daňovém subjektu v obdobném postavení a situaci spravedlivě požadovat – nenabídne-li daňový subjekt sám omluvitelné vysvětlení své neobezřetnosti, nelze po správci daně požadovat, aby za něho taková hypotetická vysvětlení domýšlel a prověřoval je.“* Je tedy na správci daně, aby prokázal buď vědomost daňového subjektu o účasti na podvodu, anebo takovou neobezřetnost, že kdyby k ní nedošlo, daňový subjekt by s největší pravděpodobností rozpoznal, že se do podvodu na DPH svým jednáním zapojil, a mohl by se takového zapojení vyvarovat (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 5. 2018, č.j. 9Afs 194/2017 - 34).

- [34] Správce daně při posuzování vědomosti daňového subjektu o zapojení do daňového podvodu pak hodnotí, zda daňový subjekt přijal při výkonu své činnosti taková opatření, která od něj lze rozumně vyžadovat, aby zajistil, že jeho plnění není součástí daňového podvodu. Povinnost tvrdit a prokázat přijetí adekvátních opatření, resp. dobrou víru v to, že svým jednáním nepřispívá k podvodu na DPH, má pak daňový subjekt uplatňující nárok na odpočet daně (viz rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 8. 2013, č.j. 5 Afs 83/2012 - 46, a ze dne 28. 1. 2016, č.j. 4 Afs 233/2015 - 47).
- [35] Podle ustanovení § 8 odst. 1 daňového řádu *„správce daně při dokazování hodnotí důkazy podle své úvahy. Správce daně posuzuje každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti; přitom přihlíží ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo.“*
- [36] Podle ustanovení § 93 odst. 1 daňového řádu lze jako důkazních prostředků užít *„všech podkladů, jimiž lze zjistit skutečný stav věci a ověřit skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně a které nejsou získány v rozporu s právním předpisem, a to i těch, které byly získány před zahájením řízení. Jde zejména o tvrzení daňového subjektu, listiny, znalecké posudky, svědecké výpovědi a ohledání věci.“*
- [37] Podle ustanovení § 93 odst. 2 daňového řádu *„za podmínek podle odstavce 1 lze jako důkazní prostředky použít i veškeré podklady předané správci daně jinými orgány veřejné moci, které byly získány pro jimi vedená řízení, jakož i podklady převzaté z jiných daňových řízení nebo získané při správě daní jiných daňových subjektů.“*
- [38] Nejvyšší správní soud již v rozsudku č.j. 5Afs 131/2004 – 45 uvedl, že nelze důkazní břemeno daňového subjektu pojímat extenzivně a rozšiřovat je na prokázání i těch skutečností, ohledně kterých taková povinnost stíhá zcela jiný subjekt. Rovněž v rozsudku č.j. 5 Afs 83/2012 – 46 soud konstatoval: *„Důkazní břemeno daňového subjektu není bezbřehé (§ 92 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, a § 64 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané*

hodnoty); naopak je omezeno principy fungování jednotného trhu. Stejně jako si daňový subjekt, jakožto dodavatel, nemůže při svých obchodních aktivitách počínat neopatrně, neboť by pak nebyl schopen prokázat dobrou víru, resp. musí přijmout „všechna opatření, která po něm mohou být rozumně požadována, aby zajistil, že operace, kterou provádí, jej nepovede k účasti na daňovém podvodu“, je i stát při prosazování svých zájmů (řádný výběr DPH) povinen brát výše uvedené principy na zřetel. Důkazní břemeno daňového subjektu, tj. přijetí „všech“ opatření, tak může být státem vynucováno pouze s respektem k základním svobodám zavedeným Smlouvou o fungování EU, jako je zejména volný pohyb zboží a služeb.“ Lze poukázat rovněž např. na rozsudek NSS č.j. 6 Afs 170/2016 – 30, ze dne 5. 10. 2016, v němž se uvádí: „Pokud tedy stěžovatel (zde žalovaný správní orgán – pozn. NSS) tvrdí, že žalobkyně se účastnila podvodného jednání s cílem získat neoprávněně nárok na odpočet DPH, je povinností stěžovatele shromáždit dostatečné množství důkazů, které tento závěr podporují (k tomu viz také rozsudek Soudního dvora ze dne 21. června 2012 ve spojených věcech C-80/11 a C-142/11, Mahagében kft proti Nemzeti Adó- és Vámhivatal Dél-dunántúli Regionális Adó Főigazgatósága a Péter Dávid proti Nemzeti Adó- és Vámhivatal Észak-alföldi Regionális Adó Főigazgatósága, bod 49). O přesunu důkazního břemene na žalobkyni, aby prokázala, že se daňového podvodu neúčastnila, nelze v právním státě uvažovat (čímž však není řečeno, že žalobkyně nemůže na svou obhajobu důkazy předkládat).“

[39] Podvody na DPH se Nejvyšší správní soud již mnohokrát zabýval, přičemž se v této problematice opírá o judikaturu Soudního dvora týkající se zneužití práva či karuselových podvodů na DPH [již výše citované 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. (dále jen „Optigen“), a ze dne 6. 7. 2006 ve spojených věcech C-439/04 a C-440/04 Axel Kittel proti Belgickému státu a Belgický stát proti Recolta Recycling SPRL, (dále jen „Kittel“), naposledy rozsudek Soudního dvora ze dne 21. 6. 2012, ve spojených věcech Mahagében kft a Péter Dávid, C-80/11 a C-142/11, (dále jen „Mahagében“)].

[40] Jak již bylo výše uvedeno, judikatura Soudního dvora jako 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 Směrnice o DPH, neboť uskutečněné operace neodpovídají běžným obchodním podmínkám. Ve věci Optigen bylo zdůrazněno, že nárok na odpočet daně nemůže být dotčen tím, že v řetězci dodávek je jiná předchozí nebo následná transakce zatížena skutečnostmi, o kterých plátce neví nebo nemůže vědět. Zavedení systému odpovědnosti bez zavinění by totiž překračovalo rámec toho, co je nezbytné pro ochranu plateb do veřejného rozpočtu (srov. rozsudky ze dne 11. 5. 2006, Federation of Technological Industries a další, C-384/04, Sb.) „Vzhledem k tomu, že odmítnutí nároku na odpočet podle bodu 45 tohoto rozsudku je výjimkou ze základní zásady, kterou tento nárok představuje, je na daňovém orgánu, aby dostatečně právně prokázal objektivní okolnosti umožňující učinit závěr, že osoba povinná k dani věděla nebo musela vědět, že plnění uplatňované k odůvodnění nároku na odpočet bylo součástí podvodu spáchaného dodavatelem či jiným subjektem operujícím v dodavatelském řetězci na vstupu“ (Mahagében, bod 49). V rozsudku ze dne 21. 2. 2008, Netto Supermarkt, C-271/06, Soudní dvůr konstatoval: „Zejména pokud jde o zásadu proporcionality, Soudní dvůr již rozhodl, že v souladu s touto zásadou musejí členské státy využívat prostředků, které sice umožňují účinně dosáhnout cíle sledovaného vnitrostátním právem, avšak co nejméně narušují cíle a zásady stanovené dotčenými předpisy Společenství (viz rozsudky Molenbeide a další, uvedený výše, bod 46, jakož i ze dne 27. září 2007, Teleos a další, C-409/04, Sb.[bod 19]. Je tak

sice legitimní, že se opatření přijatá členským státem snaží o co nejúčinnější ochranu plateb do veřejného rozpočtu, avšak tato opatření nesmějí přesahovat rámec toho, co je za tímto účelem nezbytné (viz zejména výše uvedené rozsudky Molenheide a další, bod 47, jakož i Federation of Technological Industries a další, bod 30)[bod 20]. V uvedeném rozsudku mimo jiné SDEU poukázal na to, že „v souvislosti s podvodem, kterého se dopustila třetí osoba, musí být veškeré rozložení rizika mezi dodavatele a daňovou správu v souladu se zásadou proporcionality (rozsudek Teleos a další, uvedený výše, bod 58). Tak tomu není tehdy, jestliže daňový systém přenáší veškerou odpovědnost za zaplacení DPH na dodavatele, bez ohledu na to, zda se tento podíl na podvodu, kterého se dopustil kupující, či nikoli (viz v tomto smyslu rozsudek Teleos a další, uvedený výše, bod 58).“

[41] Uvedený výklad Soudního dvora převzala i judikatura Nejvyššího správního soudu. Ta potvrdila, že každá účetní transakce v řetězci musí být posuzována sama o sobě a charakter jednotlivých transakcí v řetězci nemůže být změněn předchozími nebo následnými událostmi (srov. rozsudek NSS ze dne 27. 7. 2007, č.j. 5Afs 129/2006 - 142). Zásada daňové neutrality brání obecné diferenciaci mezi legálními a protiprávními plněními. Proto 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 (viz rozsudek Soudního dvora ze dne 11. 5. 2006 Commissioners of Customs & Excise a Attorney General proti Federation of Technological Industries a další, C-384/04). Ústavní soud např. v usnesení ze dne 23. 11. 2010, sp. zn. IV. ÚS 1885/10, uvedl, že „se nelze ztotožnit ani se stěžovatelčím přesvědčením, že správní soudy chápou pojem podvodu na DPH odlišně od judikatury Soudního dvora, protože v odůvodnění svého rozhodnutí se nespokojily pouze se zjištěním, že v řetězci transakcí předcházejících dodání zlata stěžovatelce nebylo zaplacen DPH, ale v souladu se závěry vyslovenými Soudním dvorem zkoumaly subjektivní stránku, tj. zda stěžovatelka věděla nebo měla vědět, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH, a hodnocením zjištění učiněných správními orgány dospěly soudy ke kladnému závěru“ (srov. rovněž usnesení ze dne 7. 3. 2012, sp. zn. II. ÚS 296/12, nebo usnesení ze dne 26. 1. 2011, sp. zn. III. ÚS 3587/10, ze dne 15. 11. 2010, sp. zn. I. ÚS 1991/10, a další).

[42] V daném případě nebyl žalobci uznán nárok na odpočet daně z přidané hodnoty z toho důvodu, že žalovaný dospěl k závěru, že žalobce vědět mohl a měl, že předmětné plnění je součástí podvodu na dani z přidané hodnoty. Žalovaný tuto skutečnost vystavil na 6 objektivních okolnostech:

1. Žalobce pořídil luxusní vozidlo od společnosti TN COMPANY, která se oficiálně prodejem takových vozidel nezabývá, pouze z webových stránek této společnosti vyplývá, že se zabývá pronájmem luxusních vozidel.
2. Cena, za kterou žalobce předmětné BMW pořídil, není cenou obvyklou
3. Způsob, jakým žalobce hradil deklarovanou částku dodavateli TN COMPANY.
4. Žalobce poskytl společnosti TN COMPANY statisícové částky v hotovosti ještě před tím, než byla mezi nimi vůbec vystavena kupní smlouva, až z které vyplývá závazek pro TN COMPANY předat žalobci předmět koupě.

5. Samotná kupní smlouva nebyla uzavřena dle platné právní normy, neboť byla uzavřena dle již neplatného obchodního zákoníku.

6. Zkušenosti žalobce s nákupem vozidel BMW.

[43] Dle názoru soudu je žalovanému třeba přisvědčit v tom, že řada okolností v nyní projednávané věci nasvědčuje jeho závěru, že nešlo o standardní obchodní případ, ale o podvodné jednání za účelem krácení daně. Mezi jeho typické rysy se řadí zejména skutečnost, že se jedná o řetězovou transakci, přičemž jeden či více článků řetězce po uskutečněné transakci neodvedl DPH, je nekontaktní, docházelo opakovaně k platbám statisícových částek v hotovosti apod.

[44] Výše zmiňované objektivní okolnosti žalobce v podané žalobě pouze obecně rozporoval v tom, že žalovaný nepředložil žádný relevantní důkaz o vědomostním testu. Soud dospěl k závěru, že výše uvedené objektivní okolnosti naopak svědčí o tom, že žalovaný v řízení dospěl k jednoznačnému závěru, že žalobce mohl a měl vědět, že je součástí podvodu na DPH. Za ty nejdůležitější indicie soud považuje zejména cenu vozidla, kdy žalovaný s odkazem na nabídku prodejce INVELT a dalších autorizovaných prodejců shledal, že výsledná cena 3.221.805 Kč není cenou obvyklou za předmětné ojeté vozidlo. Dle názoru soudu pořízení ojetého vozidla v této cenové hladině, když na trhu byla dostupná ojetá vozidla v obdobné kvalitě a vybavení za cenu 2 až 2,5 milionů Kč, nejví jako hospodárné a tržně logické jednání. Skutečnost, že na předmětné vozidlo byl poskytnut úvěr, je dle názoru soudu nerozhodná, neboť kontrolní mechanismy leasingové společnosti rozhodně nelze považovat za směrodatné. V souhrnu tedy žalobce za předmětné vozidlo zaplatil částku 3.221.805 Kč – 870.000 Kč v hotovosti a pak 72 splátek po 32.664 Kč leasingové společnosti v rámci poskytnutého úvěru).

[45] Za druhou podstatnou indicii soud považuje skutečnost, že mezi společnostmi TN COMPANY a žalobcem bylo uhrazeno celkem 870.000 Kč v hotovosti, přičemž toto bylo rozloženo do úhrad po 270.000 Kč a 3x 200.000 Kč, placených vždy den po dni, z čehož vyplývá evidentní snaha vejít se do zákonného limitu pro výše denních hotovostních plateb. Nestandardní je rovněž dle soudu požadování úhrady zálohy a její provedení ihned v den vystavení zálohové faktury, jakož i skutečnost, že žalobce společnosti TN COMPANY platil v hotovosti statisícové částky dříve, než byla mezi těmito společnostmi uzavřena kupní smlouva.

[46] Ostatní objektivní skutečnosti uvedené výše soud označuje spíše jako podružné, ovšem ve spojitosti s těmito hlavními nestandardními okolnostmi, lze i v tyto vejít.

[47] Žalobce v podané namítal, že nemohl vědět ani předpokládat, že společnost BISHOP neplní své povinnosti, neboť tuto společnost neznal, dále, že není oprávněn zjišťovat si údaje z evidence vozidel (tj. nemohl znát historii vozidla), že není oprávněn zjišťovat plnění daňových povinností jiných daňových subjektů a že nikdy není k dispozici seznam virtuálních adres. K tomu soud uvádí, že tyto okolnosti týkající se společnosti BISHOP, resp. historie vozidla, žalovaný uváděl ve spojitosti s prokázáním existence samotného daňového podvodu. Z těchto okolností rozhodně žalovaný nedovožoval skutečnost, že žalobce mohl a měl vědět, že je zapojen do daňového podvodu, tj. tyto okolnosti nebyly žalobci kladeny k tíži, žalobce je tedy oprávněně nebyl povinen jakkoliv zjišťovat.

[48] Ke všem objektivním okolnostem lze závěrem uvést, že ze spisového materiálu vyplývá, že byl zjištěn řetězec společností zapojených do obchodu s předmětným vozidlem: BISHOP –

TN COMPANY – žalobce, přičemž je dle názoru soudu nepochybné, že z formálního hlediska bylo vše podloženo tak, aby celá transakce splňovala všechny podmínky pro získání nadměrného odpočtu daně z přidané hodnoty.

- [49] Lze tak shrnout, že vzhledem k uvedeným skutečnostem, které mají oporu v předloženém správním spisu, je zřejmé, že jedním ze subdodavatelů žalobce byla společnost, která vykazovala rysy svědčící o podvodném jednání. Žalobce do tohoto řetězce vstoupil a uzavřel obchod v řádu milionu korun, aniž by postupoval náležitě obezřetně, když takový postup vyplývá z nastíněných objektivních skutečností.
- [50] Výše uvedené objektivní okolnosti jsou ve svém souhrnu, dle názoru soudu, skutečnosti, které jsou charakteristické pro podvodné řetězce vytvořené za účelem vylákání nadměrných odpočtů. Tito subdodavatelé žalobce sice nebyli ve sféře jeho vlivu, avšak soud dospěl stejně jako žalovaný k závěru, že žalobce vědět mohl a měl, že je součástí podvodného jednání na dani z přidané hodnoty. Tzv. objektivní okolnosti, které ve svém rozhodnutí označil žalovaný, ve svém souhrnu svědčí o tom, že žalobce si při svých obchodech nepočínal náležitě obezřetně a vyvolal tak podezření správce daně, že se účastní podvodných jednání, nebo o nich alespoň minimálně vědět mohl a měl. V daném případě a ani obecně není po správci daně možné požadovat to, aby postavil na jisto, že byl žalobce součástí podvodného jednání, když ve smyslu uvedené judikatury stačí právě povědomí o této skutečnosti.
- [51] Zmíněné objektivní okolnosti, byť každá sama o sobě nepředstavuje nezákonné jednání, ve svém souhrnu prokazují skutečnost, že žalobce o podvodu na DPH věděl, nebo minimálně vědět mohl a měl.
- [52] V daném případě je s ohledem na důkazní materiál shromážděný správcem daně a žalovaným nepochybné, že na žalobce nelze hledět jako na osobu jednající v dobré víře, která přijala veškerá rozumná opatření, aby zajistila, že operace, kterou provádí, nepovede k účasti na daňovém podvodu.
- [53] Důkazní břemeno ohledně opatření, které žalobce přijal k zabránění podvodu na dani, spočívá výlučně na daňovém subjektu, jenž požaduje nárok na odpočet DPH. Povinností správce daně proto nebyla identifikace určitých opatření, ani vymezení opatření, která žalobce přijmout mohl. Daňový subjekt musí dle názoru soudu své obchodní aktivity přizpůsobit konkrétním podmínkám rizika daňového podvodu a při obchodování (obzvláště se značným finančním rozsahem) využít potřebných institutů. Je zcela věcí daňového subjektu, jaké důkazní prostředky ve vztahu k prokázání tvrzené skutečnosti zvolí. Samotné přesné vymezení nástrojů, jimiž by bylo možno absolutně prokázat určité skutečnosti, není možné pro potřeby praxe definovat. Konkrétní vymezení či naopak přílišná obecnost by v konečném důsledku vyloučila nechtěně i případy, které by svou povahou měly spadat do určité kategorie rizikových obchodů.
- [54] Závěr žalovaného o tom, že zdanitelná plnění podle žalobcem předložené faktury jsou součástí podvodu na DPH a že žalobce vědět mohl a měl, že je součástí tohoto podvodu, mají oporu ve zjištěném skutkovém stavu, jak byl popsán v napadeném rozhodnutí. Už na základě některých zjištěných skutečností mohl mít dle názoru soudu žalobce při běžné míře opatrnosti pochybnosti o standardnosti obchodních vztahů, do nichž se chystal vstoupit. Žalobce sice sám obchodoval způsobem, který není nezákonný, ale vzbudil u správce daně, stejně jakož i u soudu pochybnost, která vede k neuznání odpočtu. Důkazy proti daňovému subjektu, pokud je jich více, jako je tomu v daném případě, vyznívají

v neprospěch žalobce. Soud na jedné straně uznává, že pro uskutečnění obchodů je dnes nutná flexibilita a rychlost jednání, ale na druhé straně určitá obezřetnost je nutná a žádoucí.

- [55] Z výše uvedeného je tedy zřejmé, že pouze za situace, kdy by žalobce prokázal, že s přihlédnutím ke všem objektivním okolnostem nemohl mít žádný důvod domnívat se, že se účastní plnění, které je zasaženo podvodem na dani z přidané hodnoty, jinými slovy byl do řetězce zapojen zcela náhodně, mohl by mu být nárok na odpočet daně uznán. Není povinností správních orgánů prokazovat, jakým způsobem a konkrétně kterým z dodavatelů žalobce byl spáchán podvod. Musí být ale postaveno najisto, v jakých skutkových okolnostech daňový podvod spočíval. Zdejší soud se tak ztotožnil se závěry žalovaného, že o náhodnou situaci se v nyní projednávané věci nejedná.
- [56] Je to právě žalobce, který realizuje své obchodní vztahy a je jeho odpovědností realizovat takové vztahy, které jsou v souladu se zákony a jejichž důsledky (např. uplatňování nároku na odpočet daně z plnění nezatíženého podvodným jednáním) jsou zákonem aprobovány. Dle názoru soudu je třeba výše uvedenou náležitou obezřetnost zachovat ve vztahu ke všem subjektům, se kterými daňový subjekt vstupuje do obchodního vztahu.
- [57] K námitce neprovedení svědeckých výpovědí soud uvádí, že se ztotožnil jednak s odůvodněním žalovaného na v bodech [68] až [70] napadeného rozhodnutí, jednak s názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem v žalovaném odkazovaném rozsudku ze dne 5. 8. 2010, č.j. 9 Afs 70/2010 – 181. Z odůvodnění napadeného rozhodnutí jasně vyplývá, proč správce daně nepřistoupil k výsledku navržených svědků. Soud dospěl k závěru, že neprovedením těchto výpovědí nebylo porušeno právo žalobce na spravedlivý proces, neboť pro posuzovaný spor ve věci neuznání nároku na odpočet daně z důvodu vědomé účasti žalobce na podvodu na DPH nebyly předmětné výpovědi podstatné, neboť skutkový stav byl zjištěn bez důvodných pochybností.
- [58] Závěrem je třeba opakovaně zdůraznit, že daňové řízení je podle platného právního řádu České republiky ovládáno zásadou, podle níž je to právě daňový subjekt, kdo tvrdí skutečnosti rozhodné pro správné a úplné vyměření daně, a kdo je v daňovém řízení zatížen břemenem tyto rozhodné skutečnosti prokázat. Podle usnesení Ústavního soudu České republiky, sp. zn. IV. ÚS 298/02, dostupného na www.nalus.cz, je prvotní povinností daňového subjektu přiznat a zaplatit daň v zákonem stanovené výši, a pokud tak neučiní, nezbyvá mu než nést následky tohoto svého jednání. Povinností správce daně je činit opatření potřebná ke správnému a úplnému zjištění, stanovení a splnění daňových povinností. Povinností ani cílem správce daně, ale není za daňový subjekt vyhledávat všechny možnosti, jimiž by daňovou povinnost daňovým subjektům snížil.
- [59] Z uvedeného důvodu bylo na žalobci, aby splnění zákonných podmínek pro realizaci snížení své daňové povinnosti prokázal takovým způsobem, který nevzbuzuje pochybnosti o tom, že je možné uvedené konkrétní skutečnosti daňově zohlednit tak, jak zákon stanoví a jak se žalobce v podaném daňovém přiznání domáhal. Účelem dokazování je zjistit skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti, přičemž je to daňový subjekt, na němž je, aby prokázal správnost údajů, které v daňovém přiznání uvede. Uvedenou zásadu nelze vykládat tak, že správce daně má prokazovat, že údaje uváděné daňovým subjektem jsou správné.
- [60] Povinností správce daně či žalovaného bylo prokázat, že žalobce se vědomě účastnil podvodného daňového řetězce. To podle názoru soudu bylo splněno, když žalovaný zjistil

v rámci dokazování skutečnosti, jež jsou oporou pro uvedený právní závěr, lze jej akceptovat za podmínky, že má oporu v proběhlém důkazním řízení a rovněž za podmínky, je-li takový závěr řádně odůvodněn a správní úvaha vážící se k tomuto závěru je soudem přezkoumatelným způsobem vyjádřena. Soud je toho názoru, že žalovaný v daném případě výše uvedenému závěru soudu dostal. Jak již bylo shora uvedeno, pro to, aby nemusel být přiznán nárok na odpočet, není zapotřebí jednoznačně prokazovat, že žalobce se aktivně zapojil do podvodného jednání a v čem přesně spočívalo. Postačuje, pokud je prokázáno, že žalobce si mohl být podvodného jednání vědom, a v takovém případě je na daňovém subjektu, aby prokázal, že o podvodu nevěděl nebo že učinil vše, co po něm bylo možno rozumně požadovat, aby se o něm dozvěděl. Žalobce by si při obvyklé míře opatrnosti rozhodně mohl být vědom toho, že se jedná o okolnosti podezřelé, a že si mohl či měl být vědom možnosti, že se účastní plnění zatíženého podvodem na DPH. Pokud se snad i za této situace spolehl na ujištění svých dodavatelů a obchodních partnerů, jdou důsledky tohoto jednání k jeho tíži.

- [61] Právě nutnost posoudit nárok na odpočet daně z přidané hodnoty dle judikatury Evropského soudního dvora byla důvodem, pro který žalovaný přistoupil ke zjištění a prokázání, zda se daňový subjekt stal součástí podvodného řetězce vědomým jednáním, včetně hodnocení důkazních prostředků. Žalovaný podrobil svému hodnocení jednotlivé důkazní prostředky a své závěry vyjádřil v napadeném rozhodnutí, jeho postupu nelze nic vytknout a soud dospěl k závěru, že žalovaný se zcela přesvědčivým způsobem a dostatečně obsáhle i srozumitelně vypořádal se všemi žalobcem uplatněnými námitkami. Soud v tomto směru znovu odkazuje na podrobné odůvodnění písemného vyhotovení žalobou napadeného rozhodnutí, kde žalovaný nejen popsal zjištění učiněná na základě listin a výpovědí jednotlivých svědků, ale uvedl i jejich zhodnocení, včetně porovnání s ostatními provedenými důkazy. Závěry přijaté žalovaným jsou logické a nelze jim vytknout nesystematičnost, či žalobcem tvrzenou rozpornost.
- [62] Na úplný závěr pak soud ve zbytku odkazuje na rozsudek zdejšího soudu ze dne 21. 3. 2019, č.j. 11 Af 34/2018-63, který se zabýval obdobnou skutkovou a právní situací jako v nyní projednávaném případě. Soud v podrobnostech na tento rozsudek, který obstál i v kasačním přezkumu (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 11. 2019, č.j. 10 Afs 132/2019-64), plně odkazuje.
- [63] Ze všech shora uvedených důvodů proto soud neshledal žalobu důvodnou a podle ustanovení § 78 odst. 7 s. ř. s. žalobu zamítl.
- [64] Výrok o nákladech řízení je odůvodněn ustanovení § 60 odst. 1 s. ř. s., neboť žalobce nebyl ve sporu úspěšný a žalovanému žádné náklady v řízení nevznikly.

Poučení:

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

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

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

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

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

V Praze dne 16. ledna 2020

JUDr. Ladislav Hejtmánek v. r.
předseda senátu