



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ústí nad Labem - pobočka v Liberci rozhodl v senátu složeném z
předsedkyně Mgr. Lucie Trejbalové a soudkyň Mgr. Karolíny Tylové, LL.M., a Mgr. Hany
Ptáčkové ve věci

žalobkyně:



sídlem



zastoupena advokátem Mgr. Danielem Čekalem
sídlem Na Florenci 2116/15, 110 00 Praha 1

proti

žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**

sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 2. 11. 2018, č. j. 47948/18/5300-22441-708274

takto:

- I. Žaloba proti rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 2. 11. 2018, č. j. 47948/18/5300-22441-708274, se zamítá.
- II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Předmět řízení

1. Žalobkyně se domáhá přezkumu shora označeného rozhodnutí, kterým žalovaný zamítl odvolání žalobkyně a potvrdil platební výměry, resp. dodatečný platební výměr na daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období únor až červenec 2016 Finančního úřadu pro Liberecký kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 13. 4. 2018, č. j. 612756/18/2606-50524-505902,
 č. j. 612942/18/2606-50524-505902, č. j. 613022/18/2606-50524-505902,
 č. j. 613105/18/2606-50524-505902, č. j. 613292/18/2606-50524-505902
 a č. j. 61355/18/2606-50524-505902.
2. Žalobkyně podala za uvedená zdaňovací období řádná daňová přiznání k DPH, ve kterých podle správce daně vykazovala vysoké hodnoty přijatých a uskutečněných zdanitelných plnění s nízkou vlastní daňovou povinností.
3. Správce daně na základě vzniklých pochybností o přijatých zdanitelných plněních dle § 72 a § 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“), zahájil u žalobkyně postup k odstranění pochybností za zdaňovací období únor, březen, duben, červen a červenec 2016. Protože jeho pochybnosti nebyly odstraněny, byla u žalobkyně postupně zahájena daňová kontrola za zdaňovací období únor, březen, duben, červen a červenec 2016, následně i za květen 2016, na základě čehož došlo k rozšíření rozsahu daňových kontrol za zdaňovací období únor, březen, duben, červen a červenec 2016. Správce daně se v průběhu daňové kontroly mj. zaměřil na odpočet daně týkající se žalobkyní deklarovaných přijatých zdanitelných plnění za pořízení luxusních vozidel nárokováný na ř. 40 daňových přiznání.
4. Správce daně vydal v průběhu roku 2017 jednotlivé výzvy k prokázání skutečností, a to nároku
 na odpočet daně z přijatých zdanitelných plnění (na základě identifikovaných daňových dokladů) v souladu s § 72 a § 73 zákona o DPH a ve smyslu Směrnice rady č. 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2006 o společném systému DPH (dále jen „Směrnice“), v nichž žalobkyni vysvětlil, z jakých důvodů má za to, že předmětná přijatá zdanitelná plnění jsou zasažena podvodem
 na DPH, a proč dospěl k závěru, že žalobkyně o daňovém podvodu mohla vědět, a jimiž žalobkyni vyzval, aby prokázala, že nárok na odpočet daně uplatňuje v souladu se zákonem o DPH a ve smyslu Směrnice.
5. S výsledkem kontrolních zjištění byla žalobkyně seznámena ve dnech 12. a 13. 2. 2018. Správce daně následně vyhotovil zprávy o daňové kontrole ve vztahu k jednotlivým zdaňovacím obdobím, zprávy byly žalobkyni doručeny dne 9. 4. 2018. Z těchto zpráv ve stručnosti řečeno vyplývá, že žalobkyně byla v předmětných zdaňovacích obdobích zapojena do řetězového prodeje zboží – luxusních aut, a to nových i ojetých, přičemž obchodní transakce týkající se prodeje luxusních aut byly zasaženy podvodem na DPH. Správce daně popsal, na základě jakých skutečností dovedl chybějící DPH a uvedl i objektivní okolnosti svědčící o

tom,

že žalobkyně přinejmenším mohla a měla vědět o své účasti na podvodných transakcích. Z uvedených důvodů správce daně neuznal žalobkyni nárok na odpočet DPH celkem ve výši 8 232 252 Kč.

6. Na základě výsledků daňové kontroly vydal správce daně dne 13. 4. 2018 platební výměry (zdaňovací období únor až duben 2016 a červen a červenec 2016) a dodatečný platební výměr (zdaňovací období květen 2016), jimiž žalobkyni vyměřil, resp. doměřil DPH v celkové výši 6 657 059 Kč a současně sdělil výši penále 233 648 Kč. Proti platebním, resp. dodatečnému platebnímu výměru se žalobkyně odvolala.
7. O odvoláních žalobkyně rozhodl žalovaný rozhodnutím ze dne 2. 11. 2018 shora popsaným způsobem. Žalovaný v odůvodnění rozhodnutí zrekapituloval závěry správce daně, poté se věnoval rozboru právní úpravy nároku na odpočet daně a shrnul judikaturní závěry správních soudů a rovněž Soudního dvora Evropské unie (dále jen „SDEU“) týkající se podvodů na DPH.
8. Žalovaný konstatoval, že žalobkyně nárokovala odpočet DPH z plnění přijatých od společností [REDAKCE], [REDAKCE] a [REDAKCE] za pořízení luxusních vozidel. Žalobkyně nárok doložila daňovými doklady, formální podmínky byly tedy splněny, předmět plnění (nová a ojetá luxusní vozidla) byla skutečně dodána žalobkyni a žalobkyní použita pro ekonomickou činnost, tedy i hmotněprávní podmínky pro nárok na odpočet daně byly splněny. Správce daně zjistil, že uvedené společnosti vystavily v předmětných zdaňovacích obdobích daňové doklady v souhrnné výši v základu daně 39 134 049 Kč a DPH 8 232 252 Kč. Vozidla společnosti pořídily v jiném členském státě, z obchodů nepřiznaly ani nezaplatily DPH při pořízení zboží z jiného členského státu, následně vozidla prodaly žalobkyni, která uplatnila nárok na odpočet daně a dále vozidla prodávala společnosti [REDAKCE]. Společnost [REDAKCE] přitom nezveřejňovala účetní závěrku, změnila jednatele, na uvedeném sídle se fakticky nezdržovala, jednalo se o hromadnou adresu, nikde se neprezentovala, neměla vlastní webové stránky, žádné zaměstnance ani provozovnu, následně jí byla zrušena registrace k DPH a byla vedena jako nespolehlivý plátec, na výzvu správce daně nereagovala. Za zdaňovací období únor až červenec 2016 podala daňová přiznání, ve kterých vykazala vysoké hodnoty přijatých i uskutečněných zdanitelných plnění, s nízkou daňovou povinností, daňové povinnosti nebyly uvedenou společností uhrazeny, u správce daně byly evidovány nedoplatky v řádu milionů Kč. Společnost nepřiznala ani nehradila DPH z obchodů s vozidly, týkajících se pořízení zboží z jiného členského státu. Ke společnosti [REDAKCE] správce daně obdobně zjistil, že neměla provozovnu, nezveřejňovala účetní závěrku, jednatelka [REDAKCE] byla pouze formálním jednatelem, jako svědek totiž vypověděla, že jednatelem je na základě nabídky neznámého člověka z Prahy, kterého od srpna 2015 neviděla. Společnost od zdaňovacího období únor 2016 nepodávala daňová přiznání, nepřiznala žádné pořízení zboží z jiného členského státu, jsou u ní evidovány nedoplatky v řádu milionů Kč, je nekontaktní. Společnost [REDAKCE] také nemá nahlášenou provozovnu, nezveřejňovala účetní závěrky, změnila jednatele, registrace jí byla zrušena, byla zapsána jako nespolehlivá osoba, neměla žádné webové stránky, kde by se prezentovala v obchodě s motorovými vozidly. Za zdaňovací období červenec 2016 podala daňové přiznání, vykazala v něm vysoké hodnoty přijatých i uskutečněných zdanitelných plnění s výslednou daňovou povinností,

kteřou neuhradila, nepřiznala pořízení zboží z jiného členského státu a neuhradila DPH z těchto obchodů a správce daně u této společnosti eviduje nedoplatky v milionových hodnotách.

9. Žalovaný zhodnotil, že uvedené společnosti vykazovaly shodné znaky, neboť byly založeny téměř ve shodnou dobu, a to v druhé polovině roku 2015, sídla jsou evidována na tzv. office house adresách, správce daně identifikoval chybějící daň v řetězci, eviduje u společností vysoké nedoplatky, společnosti jsou nekontaktní, nepotvrdily předmětné transakce v daňových tvrzeních, a pokud daňová přiznání podaly, vykazovaly vysoké hodnoty přijatých a uskutečněných zdanitelných plnění s daňovou povinností, kterou nehradily a nepřiznaly žádné pořízení zboží z jiného členského státu, mají zrušenou registraci k DPH a jsou evidovány jako nespolehlivý plátců nebo nespolehlivá osoba, neprezentovaly se na webových stránkách jako obchodník s luxusními vozidly, neměly zaměstnance a žádné zázemí, sklad či provozovnu, nezveřejňovaly účetní závěrky. Dále žalovaný přihlédl k tomu, že dodávky předmětného zboží byly smluvně ošetřeny, ovšem kupní smlouvy a objednávky byly shodného znění a obsahovaly pouze obecná ustanovení. To považoval žalovaný za nestandardní, očekával by ustanovení týkající se odpovědnosti za vady, záruky za jakost, nebyly řešeny platební podmínky, předání dokladů atd. Nebylo doloženo, jakým způsobem žalobkyně ověřovala funkčnost a technický stav u ojetých vozidel. Mezi další nestandardní znak řadil žalovaný úhradu kupní ceny, která byla placena někdy v hotovosti, ačkoli na daňových dokladech byl uveden požadavek na zaplacení kupní ceny bezhotovostním převodem. U některého zboží byla cena uhrazena částečně, u dalšího vozidla nebyla úhrada celkové částky kupní ceny žalobkyní doložena. Žalobkyně se nebránila v určitém případě poskytnout úhradu na účet, který nebyl zveřejněn správcem daně v registru plátců DPH.
10. Žalobkyně podle žalovaného nedoložila, jakým způsobem provedla výběr obchodního partnera, nedoložila cenovou nabídku potenciálních partnerů, nesdělila bližší informace týkající se obchodní spolupráce a jakým způsobem ověřovala osoby, které by mohly jednat za dodavatele, nedokázala popsat obchodování s jednotlivými dodavatelskými společnostmi. Odpovědi jednatelů byly pouze obecné, ani jeden z jednatelů nedokázal popsat obchodování s jednotlivými dodavateli, jednatel [XX] odkazoval správce daně na druhého jednatele a zaměstnance [XX], druhý jednatel [XX] také odkazoval na zaměstnance [XX], zaměstnanec [XX] rovněž podrobnosti ohledně přebírání a předávání vozidel nesdělil. Podle žalovaného došlo v obchodních řetězcích k narušení neutrality daně, byla prokázána existence chybějící daně u přímých dodavatelů žalobkyně. Obchodní transakce neodpovídaly běžným obchodním podmínkám, obchodní společnosti figurující v řetězci se nejevily jako standardní podnikatelské subjekty. Žalovaný tedy dovodil zasažení transakcí žalobkyně podvodem na DPH.
11. Poté žalovaný provedl vědomostní test, zabýval se existencí objektivních okolností, z nichž by vyplývalo, že žalobkyně měla a mohla vědět, že předmětné plnění je součástí daňového podvodu. Žalovaný zopakoval, že dodavatelé vykazovali znaky nedůvěryhodnosti. Kupní smlouvy či závazné objednávky na prodej od všech dodavatelů byly shodného znění a pouze obecné. Další objektivní okolnost žalovaný spatřoval ve způsobu úhrady kupních cen za předmětná plnění, zmínil platby v hotovosti, ačkoli na daňových dokladech byl uveden

požadavek na zaplacení ceny bezhotovostním převodem, v některém případě byla kupní cena

za předmětné zboží uhrazena pouze částečně, v jednom případě nebyla úhrada celkové částky kupní ceny správcem daně doložena. Dodavatelé XXX a XXX požadovali uhradit kupní cenu

na společnost XXX, a. s. Žalobkyně se nebránila poskytnout úhradu v případě daňového dokladu od dodavatele XXX na účet, který nebyl zveřejněný správcem daně. Podle názoru žalovaného žalobkyně nedoložila, jakým způsobem provedla výběr obchodního partnera, nesdělila bližší informace týkající se navázání obchodní spolupráce, či jakým způsobem si ověřovala osoby, které by mohly jednat za dodavatele. Ani jeden z jednatelů žalobkyně neměl bližší povědomí o obchodování s dodavateli, jednatelé přenášeli odpovědnost za obchodní případ jeden na druhého a společně na zaměstnance XXX, který však žádné konkrétní informace k transakcím nevěděl. I tyto okolnosti považoval žalovaný za nestandardní a nelogické, vymykající se běžným obchodním praktikám, svědčící o lhostejnosti při předávání zodpovědnosti. Podle žalovaného vykazoval obchodní vztah mezi žalobkyní a dodavatelem nestandardní znaky, které byly žalobkyni známy a ve svém souhrnu tvořily logický a ucelený soubor vzájemně se doplňujících a na sebe navazujících skutečností, které prokazují, že žalobkyně věděla, nebo měla vědět o tom, že se účastní řetězce zasaženého podvodem na DPH.

12. Dále se žalovaný zabýval tím, zda žalobkyně přijala rozumná opatření k tomu, aby zabránila své účasti na podvodu na DPH a zda byla v dobré víře. Žalobkyně při přijetí rozumných opatření mohla získat informace o možné problémovosti obchodních partnerů, neměla ignorovat zjevné známky nespolehlivosti, jakými jsou virtuální sídla, nezveřejňování účetních závěrek, absence sebe propagační činnosti. Měla klást větší důraz na smluvní dokumentaci, její konkrétnost, rovněž bylo možné požadovat, aby prováděla důkladnou kontrolu předmětného zboží a zjišťovala technický stav předmětného zboží a zcela hradila kupní ceny způsobem uvedeným na daňových dokladech, případně bezhotovostně na účty dodavatelů zveřejněné správcem daně v registru plátců DPH. Žalovaný uzavřel, že transakce byly zasaženy podvodem na DPH, obchodní transakce neodpovídaly běžným obchodním podmínkám a na základě objektivních okolností ve spojení s absencí rozumných opatření učiněných za účelem prevence účasti na daňovém podvodu bylo prokázáno, že žalobkyně o své účasti v podvodném řetězci věděla nebo měla vědět, což je důvodem pro odmítnutí nároku na odpočet z předmětných plnění.

II. Žaloba

13. Ve včasné žalobě žalobkyně namítala, že správce daně nesprávně zjistil skutkový stav a nesprávně aplikoval právní předpisy. Nezabýval se transakcemi ani podklady, které přiložila k daňovým přiznáním. Neuvedl, jaké vady v dokladech spatřuje a jaké další dokumenty k prokázání daňového tvrzení požaduje. Řízení tak bylo v rozporu se základními zásadami daňového řízení, a proto procesně vadné.
14. Správce daně, resp. žalovaný neprokázali a nedoložili zapojení žalobkyně do podvodného řetězce. Správce daně neprokázal, zda žalobkyně přijala opatření, která po ní lze rozumně požadovat a zda tedy věděla nebo vědět měla a mohla, že se účastní podvodu na DPH. Na svou obranu žalobkyně uvedla, že je dlouhodobě podnikající a finančně stabilizovanou společností specializující se na prodej luxusních a sportovních automobilů. Obchodní

transakce byly standardní, nikoli ekonomicky nevýhodné, logicky zdůvodnitelné, založené na dlouhodobých osobních vztazích. Žalobkyně přijatá i uskutečněná zdanitelná plnění řádně eviduje, stejně jako koupené i prodané automobily, nezískala žádné daňové zvýhodnění, vede řádně dokumentaci. Úhrady kupních cen prováděla dle preference zákazníka, zčásti v hotovosti, zčásti přes devizové společnosti, např. přes [REDACTED] jako licencovanou společnost podléhající dohledu ČNB. Úhrady dodavateli jsou prováděny po obdržení ceny/zálohy za prodávané vozidlo. Žalobkyně dbá na dlouhodobou spolupráci (včetně společností [REDACTED], [REDACTED] a [REDACTED]), preferuje ty, které zná (např. pány [REDACTED], [REDACTED]), své dodavatele si prověřovala v obchodním rejstříku, registru neplátců i registru plátců DPH, přičemž obchodní partneři nebyly v rozhodnou dobu nespolehlivými plátcí. Virtuální sídla nejsou podle žalobkyně nezákonná, některé společnosti nepotřebují kamenné prodejny, stejně tak tisíce společností nezakládají účetní závěrky do sbírky listin obchodního rejstříku. Žalobkyně zdůraznila, že transakce se fakticky uskutečnily, přičemž žalobkyně nezískala žádné daňové zvýhodnění.

15. Dále žalobkyně správci daně vytýkala, že se výši vyměřené daně v platebních výměrech nijak nezabýval, jen konstatoval, že se jedná o zdanitelná plnění v oddílu C daňových příznání. Žalobkyně zopakovala, že správce daně byl povinen prokázat, že žalobkyně o podvodném jednání věděla nebo vědět mohla. Správce daně se nezabýval výši plnění, obdobím, způsobem úhrady, dodávkou zboží apod., zda jsou doklady pro odpočet daně dostatečné. Žalobkyně zdůraznila, že za dodané zboží zaplatila, zboží dále prodala, žádná výhoda jí nevznikla, transakce byly standardní, za obvyklé ceny i marže. Podle žalobkyně stanovil správce daně vyměřenou částku nejasně, nelogicky, svévolně, proto je rozhodnutí nezákonné.
16. V posledním žalobním bodu žalobkyně namítala, že se žalovaný nezabýval porušením základních zásad správy daní. Správce daně porušil zásadu zákazu zneužití správního uvážení, neboť důvody pro vydání platebních výměrů nejsou jasné, nemají oporu ve spise, netvoří logický, ničím nerušený a ucelený soubor, který by spolehlivě prokazoval tvrzení správce daně. Správce daně automaticky považoval žalobkyni za nesolventního podvodného podnikatele. Žalobkyně v této souvislosti zopakovala, že podniká standardně a úspěšně, rovněž předmětné transakce byly standardní. Porušena byla také zásada proporcionality, neboť se správce daně nezabýval tím, zda bylo riziko podvodu DPH spravedlivě rozloženo mezi žalobkyni a správce daně a zda není odpovědnost státu neoprávněně přenesena na žalobkyni. Podle žalobkyně je primárně povinností státu zabránit podvodům na DPH a správce daně tudíž měl zkoumat, zda stát mohl učinit všechna opatření, aby vzniku podvodu na DPH zabránil. Dále žalobkyně tvrdila, že žalovaný hodnotil informace nelogicky v rozporu se zásadou volného hodnocení důkazů, když nezohlednil prostředí podnikání žalobkyně a jednotlivé transakce a neopatřil si důkazy v její prospěch, žalobkyně namítala porušení zásady oficiality. Správce daně a žalovaný nedostatečně zjistili rozhodné skutečnosti, správce daně neunesl břemeno tvrzení ani břemeno důkazní. Podle žalobkyně správce daně dále porušil zásadu předvídatelnosti a legitimního očekávání, neboť v rozporu s předchozím postupem uvedl, že žalobkyně nesplní podmínky pro nárok na odpočet daně, a to bez dalšího vysvětlení, požadavku na doplnění dokladů nebo návodu, jak má žalobkyně postupovat.

17. Z uvedených důvodů žalobkyně navrhovala, aby soud napadené rozhodnutí žalovaného i platební výměry, resp. dodatečný platební výměr správce daně zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení a žalovanému uložil povinnost nahradit jí náklady řízení.

III. Vyjádření žalovaného

18. V písemném vyjádření k žalobě žalovaný sdělil, že trvá na svých závěrech v napadeném rozhodnutí, a protože žalobkyně převážně opakuje odvolací námitky, odkázal na jeho odůvodnění.
19. K námitce nedostatečných skutkových zjištění se žalovaný vyjádřil v bodech [65] až [67] napadeného rozhodnutí. Odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 2 Afs 92/2005–58 ze dne 20. 12. 2005 a uvedl, že žalobkyně neupřesnila, v čem konkrétně tkví údajně nesprávně zjištěný skutkový stav a nesprávná aplikace právních předpisů, proto se nemůže blíže vyjádřit. Přesto dále konstatoval, že správce daně popsal schémata podvodného řetězce firem, které vykazovaly znaky typické pro daňový podvod. Žalovaný ve shodě se správcem daně posoudil všechny právní, obchodní a osobní vazby mezi účastníky řetězce transakcí s luxusními vozidly a na základě objektivních okolností uvedených v bodech [51] až [57] rozhodnutí dovodil, že žalobkyně byla součástí řetězce zasaženého daňovým podvodem a nepodnikla přiměřená opatření, která po ní mohou být požadována, aby účasti předešla.
20. Dále žalovaný konstatoval, že nárok na odpočet daně nebyl přiznán z důvodu zapojení do podvodu na DPH, o kterém žalobkyně věděla nebo vědět měla a mohla. Z tohoto pohledu nemůže namítaná fakticita plnění nebo formálně bezvadné daňové doklady být skutečností, která by mohla prokázat oprávněnost nároku na odpočet daně. Existence podvodu na DPH, objektivní okolnosti obchodování v podvodném řetězci i skutečnost, že žalobkyně nepřijala odpovídající opatření k zamezení své účasti na podvodu na DPH, byly popsány v bodech [37] až [63] rozhodnutí. V bodech [37] až [49] rozhodnutí žalovaný nejprve zkoumal existenci podvodu na DPH, dospěl k závěru, že v obchodních řetězcích došlo k narušení neutrality daně, neboť byla prokázána existence chybějící daně u přímých dodavatelů – společností **XX**, **XX** a **XX** e. Současně vyplynulo, že posuzované obchodní transakce neodpovídaly běžným obchodním podmínkám, také obchodní společnosti figurující v řetězci se nejeví jako standardní podnikatelské subjekty. Dále byly v posuzovaném případě zjištěny nestandardní průběhy obchodních transakcí, popsané v bodech [44] až [48] rozhodnutí. Zjištěné skutečnosti podle žalovaného ve svém souhrnu svědčí o tom, že předmětné obchodní transakce žalobce byly zasaženy podvodem na DPH. V bodech [58] až [62] rozhodnutí žalovaný posuzoval, zda žalobkyně při existenci objektivních nestandardních okolností přijala opatření, která mohla být rozumně požadována, aby zamezila své účasti na podvodu na DPH. Podle žalovaného nepřijala žalobkyně rozumná opatření, nepočínala si tak, jak je obvyklé a nevstupovala do obchodního případu týkající se obchodu s luxusními vozidly s náležitou pečlivostí a opatrností. Proto nelze konstatovat, že si žalobkyně počínala v předmětných obchodních vztazích dostatečně obezřetně, proto nelze osvědčit její jednání v dobré víře.

21. K námitce nezákonného vyměření vyměřené částky žalovaný odkázal na body [68] až [70] rozhodnutí. Částka vyměřená v platebních výměrech je výše neuznaného nadměrného odpočtu z plnění přijatých od zmíněných dodavatelů. Výše vyměřené, popř. doměřené daně byla řádně odůvodněna v platebních výměrech, které v souladu s § 147 odst. 4 daňového řádu odkazují na zprávy o daňových kontrolách, kde byla v závěrečné rekapitulaci uvedena všechna přijatá zdanitelná plnění, ze kterých správce daně neuznal nárok na odpočet daně za oprávněný.
22. Žalovaný odmítl, že by se nezabýval porušením základních zásad správy daní. K porušení základních zásad správy se explicitně vyjádřil v bodě [65] rozhodnutí, ve kterém zkonstatoval, že žalobkyně blíže nekonkretizovala porušení základních zásad správy daní. Nadto žalovaný uvedl, že ze správního spisu vyplývá, že správce daně neporušil žádné ustanovení daňového řádu, tudíž ani základní zásady správy daní. Žalovaný se v bodech [65] až [79] vypořádal se všemi stěžejními námitkami, a to včetně námítky porušení základních zásad správy daní.
23. Podle žalovaného zásada zneužití správního uvážení porušena nebyla, neboť správní úvaha správce daně, že se žalobkyně účastnila podvodu na DPH, o kterém věděla nebo vědět měla a mohla, byla podložena důkazními prostředky vyplývajícími ze spisového materiálu a zcela přezkoumatelným způsobem zdůvodněna. K namítanému porušení zásady proporcionality žalovaný uvedl, že tuto zásadu je nutno chápat tak, že pokud za určitého skutkového a právního stavu existuje možnost volby prostředků při vyžadování plnění povinností při správě daní, postupuje správce daně tak, aby šetřil zájmy daňového subjektu a zároveň ještě dosáhl naplnění cíle správy daní. Z tohoto pohledu nemohla skutečnost, že správce daně při posuzování podmínek pro nárok na odpočet daně neposuzoval rovněž, „zda stát mohl učinit všechna opatření, aby vzniku podvodu na DPH zabránil“, založit porušení této zásady. Uvedený požadavek nevyplývá z žádného právního předpisu ani judikatury SDEU nebo správních soudů. Žalovaný odmítl, že by porušil zásadu volného hodnocení důkazů, hodnotil každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti, přitom přihlédl ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo. Správce daně shromáždil dostatek důkazních prostředků, ze kterých zcela jednoznačně vyplývá, že se žalobkyně zapojila do podvodu na DPH, o kterém věděla nebo vědět měla a mohla. K námitce ohledně neunesení důkazního břemene, žalovaný konstatoval, že správce daně své důkazní břemeno unesl, když prokázal jednak existenci podvodu na DPH, existenci objektivních nestandardních okolností a skutečnost, že žalobkyně nepřijala opatření, která po ní lze rozumně požadovat tak, aby předešla účasti na podvodu na DPH. K porušení zásady předvídatelnosti a legitimního očekávání žalovaný uvedl, že mu není z formulace námítky zcela zřejmé, jaký předchozí postup správce daně má žalobkyně na mysli. Správce daně ve zprávě přezkoumatelným způsobem uvedl, z jakého důvodu nebyl žalobkyni přiznán nárok na odpočet daně z plnění přijatých od společností XXX, XXX a XXX, přičemž žalovaný v bodech [59] až [62] rozhodnutí uvedl opatření, která žalobkyně mohla přijmout tak, aby minimalizovala riziko svého zapojení do podvodu na DPH.

24. Žalovaný navrhoval, aby soud žalobu zamítnul a žalobkyni nepřiznal právo na náhradu nákladů řízení, neboť napadené rozhodnutí netrpí nezákonnostmi a tvrzenými vadami řízení.

IV. Replika

25. V replice žalobkyně uvedla, že správce daně odmítl uznat její nárok na odpočet daně, aniž by prokázal, že žalobkyně o daňovém podvodu věděla, nebo vědět mohla. Správce daně uvedl pouze své pochybnosti ohledně přijatých zdanitelných plnění, presumuje zapojení žalobkyně do daňového podvodu.
26. Zapojení do daňového podvodu neprokázal, žalobkyně si své dodavatele vždy prověřovala, zejména ve veřejně dostupných rejstřících. Současně byli jednatele žalobkyně v kontaktu s lidmi, kteří dodavatele zastupovali. Jinak si své dodavatele žalobkyně nemohla prověřit.
27. Žalobkyně k výši neuznaného odpočtu upozornila na to, že dříve správce daně stejně uplatněný nárok na odpočet uznal.
28. Dále zopakovala, že závěry správce daně jsou založeny na domněnkách, nebylo možné se proti těmto tvrzením bránit.
29. Žalobkyně trvala na tom, že došlo k porušení zásad daňového řízení a žalovaný si účelově vybíral skutečnosti, které se mu hodily do jeho konstrukce o údajném zapojení žalobkyně do daňového podvodu.
30. Žalobkyně shrnula, že ve spise není založen důkaz nebo soubor indicií, který by vedl k jednoznačnému závěru, že byla zapojena do řetězce obchodů s cílem podvodu na DPH. Žalovaný žádný řetězec obchodů nezkoumal, nezabýval se zapojením společností do takového řetězce, ani jednotlivými transakcemi. Žádné doklady o nestandardnosti ani studie trhu spis neobsahují, nejsou odůvodněny a podloženy závěry zpráv o daňových kontrolách. Proto jsou vydané platební výměry nezákonné.

V. Posouzení věci krajským soudem

31. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí a řízení jeho vydání předcházející v řízení dle části třetí, hlavy druhé, dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), v rozsahu a mezích uplatněných žalobních bodů. Vycházel přitom ze skutkového a právního stavu v době rozhodování správního orgánu v souladu s § 75 odst. 1, odst. 2 s. ř. s.
32. Podstatou sporu je otázka, zda bylo na místě žalobkyni odepřít nárok na odpočet daně z přijatých zdanitelných plnění – nákupy luxusních automobilů od dodavatelů – společností XXX, XXX a XXX, neboť tato plnění byla zatížena daňovým podvodem. Soud předepisuje, že pravděpodobným zasažením žalobkyní přijatých zdanitelných plnění v předmětných zdaňovacích obdobích (a rovněž v dalších zdaňovacích obdobích říjen 2016 až červenec 2017) daňovým podvodem, se zabýval již v rozsudku ze dne 22. 2. 2019, č. j. 59 Af 11/2018-240, v němž soudnímu přezkumu podrobil zajišťovací příkazy vydané správcem daně a navazující rozhodnutí žalovaného. Již tehdy zdejší soud konstatoval, že zapojení žalobkyně do daňového podvodu je na základě skutečností zjištěných správcem daně velmi pravděpodobné.

33. Protože žalovaný v napadeném rozhodnutí shrnul zákonné podmínky pro uznání nároku na odpočet DPH a obsáhle citoval a odkazoval na judikaturu SDEU a rovněž Nejvyššího správního soudu související s danou problematikou, není třeba, aby soud tato obecná východiska znovu opakoval, dovolí si proto odkázat na str. 4 až 8 napadeného rozhodnutí. Soud tedy jen ve stručnosti uvádí, že z judikatury SDEU i Nejvyššího správního soudu plyne, že nejprve musí orgány finanční správy prokázat existenci daňového podvodu (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 10. 2016, č. j. 6 Afs 170/2016-30, rozsudky Nejvyššího správního soudu dostupné na www.nssoud.cz). Podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2018, č. j. 5 Afs 60/2017-60, publ. ve Sb. NSS 3705/2018, „*znakem podvodu ve smyslu evropské judikatury je zjednodušeně řečeno skutečnost, že jeden z účastníků daň neodvede a další si ji odečte; tím v podstatě dochází k narušení daňové neutrality. Nelze však stricto sensu za „jednoho“ a „dalšího“ automaticky považovat „kteréhokoli“ z účastníků v řetězci obchodů, ale vždy je třeba hledat skutkové souvislosti a příčinnou souvislost mezi neodvedením daně a nárokováním odpočtu a prokázáním vědomosti o skutečnostech svědčících možnému podvodnému jednání za účelem vylákání odpočtu na dani mezi těmito subjekty.*“ Přitom o odepření nároku na odpočet daně z důvodu zasažení plnění daňovým podvodem lze hovořit teprve tehdy, pokud byly naplněny hmotněprávní i formální podmínky stanovené § 72 a násl. zákona o DPH: Lze odkázat např. na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 9. 2014, č. j. 9 Afs 57/2013-37, či ze dne 21. 12. 2016, č. j. 6 Afs 147/2016-28, v němž Nejvyšší správní soud zopakoval, že závěry o neprokázání uskutečnění zdanitelného plnění daňovým subjektem a o účasti daňového subjektu na podvodu nejsou kompatibilní. Nárok na odpočet daně nelze přiznat, pokud osoba povinná k dani věděla nebo musela vědět, že plnění uplatňované k odůvodnění nároku na odpočet bylo součástí podvodu.
34. Námitku nedostatečných skutkových zjištění a nesprávné aplikace právních předpisů uplatnila žalobkyně v obecné rovině. Nekontretizovala, jaké skutečnosti rozhodné pro posouzení věci měli správce daně a žalovaný dále zjistit, jaké konkrétní okolnosti pominuli, s jakými ustanoveními zákona o DPH či dalších právních předpisů či jakými konkrétními judikaturními závěry jsou rozhodnutí v rozporu. S obdobně uplatněnou námitkou se žalovaný řádně vypořádal v bodech [65] až [67] napadeného rozhodnutí. Soud se s žalovaným ztotožňuje v tom směru, že správce daně podrobně popsal schémata podvodného řetězce společností zapojených do jednotlivých obchodů s luxusními automobily, které vykazovaly shodné znaky typické pro daňový podvod. Správce daně se tedy jednotlivými obchodními transakcemi zabýval. Žalobkyně správcem daně zjištěné skutečnosti ohledně řetězců transakcí a fungování nastaveného obchodního modelu ani identifikovanou chybějící DPH v jednotlivých případech nezpochybnila, v podstatě se soustředila na popření vlastní vědomé účasti v podvodu na DPH. Není pravdou, že by se správce daně nezabýval dokumenty a podklady, které žalobkyně předložila k daňovým přiznáním, a to včetně předložené smluvní dokumentace. Úvahy správce daně, které zaujal ve vztahu k jednotlivým předloženým listinným podkladům a jejich hodnocení rovněž v souvislosti s dalšími skutečnostmi, které správce daně zjistil v rámci vyhledávací činnosti a v průběhu daňové kontroly, lze seznat z jednotlivých zpráv o daňové kontrole. Správce daně i následně žalovaný uvedli, že žalobkyně předložila formálně bezvadné daňové doklady, a proto mají formální podmínky pro uznání nároku na odpočet daně za splněné, nebyl

tedy z jejich strany důvod, aby žalobkyni identifikovali vady v předkládaných dokladech. Nárok

na odpočet daně žalobkyni nebyl přiznán z důvodu zapojení do podvodu na DPH, o kterém žalobkyně věděla nebo vědět měla a mohla. Z tohoto pohledu tedy nemohou být žalobkyni zdůrazňovaná fakticita plnění a formálně bezvadné daňové doklady skutečností, která by mohla prokázat oprávněnost nároku na odpočet daně. Správce daně ani žalovaný nákup luxusních vozů od dodavatelů **XX**, **XX** a **XX** a jejich následný prodej odběrateli společnosti **XX** nezpochybňovali. Také žalovaný se podle názoru soudu zabýval veškerými skutečnostmi, které považoval za relevantní k tomu, aby dovodil, že žalobkyně byla součástí řetězce zasaženého daňovým podvodem a nepodnikla přiměřená opatření, která po ní mohou být rozumně požadována, aby účasti předešla. Tyto objektivní skutečnosti žalovaný rozvedl v bodech [51] až [57] rozhodnutí. Napadené rozhodnutí žalovaného

ani rozhodnutí správce daně neshledal soud nepřezkoumatelnými pro nedostatek důvodů, závěry orgánů finanční správy mají oporu ve spisovém materiálu. Pokud žalobkyně až v replice namítala opak, opět svoji námitku uplatnila pouze v obecné rovině, nespecifikovala, jaké konkrétní skutkové zjištění a závěry ve spise podle ní oporu nemají.

35. Nezbytnou podmínkou odepření nároku na odpočet je posouzení subjektivní stránky, tedy vědomosti daňového subjektu o daňovém podvodu. Jak zmiňuje čtná judikatura Nejvyššího správního soudu, v rozsudku ze dne 12. 1. 2016 ve spojených věcech C-354/03, C-355/03 a C-484/03, *Optigen*, SDEU zdůraznil, že nárok na odpočet nemůže být dotčen tím,

že v řetězci dodávek je jiná předchozí nebo následná transakce zatížena skutečnostmi, o kterých plátce neví nebo nemůže vědět. V rozsudku ze dne 21. 6. 2012 ve spojených věcech

C-80/11a C-142/11, *Mahagében a Péter Dávid*, SDEU uvedl, že 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.

36. Na to, zda byla naplněna subjektivní stránka, orgány finanční správy usuzují z prokázaných objektivních skutečností (srov. zejména rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 6. 2015, č. j. 6 Afs 130/2014-60, publ. ve Sb. NSS 3275/2015). Přitom v rámci posouzení subjektivní stránky daňového podvodu vyhodnocují, zda daňový subjekt přijal patřičná opatření, která od něho mohou být rozumně vyžadována, za účelem prevence účasti na daňovém podvodu. Absence dostatečných opatření, případně charakter přijatých opatření k zamezení účasti na daňovém podvodu totiž indikují zavinění daňového subjektu, resp. jeho konkrétní podobu. Současně je třeba uvést, že z hlediska naplnění podmínek pro odepření nároku

na odpočet není rozhodné, jakým způsobem daňový subjekt na daňovém podvodu participoval, zda šlo z jeho strany o vědomé zapojení do podvodné transakce či jen nedodržel potřebnou míru opatrnosti. V posledně označeném rozsudku Nejvyšší správní soud uvedl, že „[k] tomu aby byl nárok na odpočet odmítnut, není zapotřebí jednoznačně prokazovat, že se subjekt aktivně zapojil do podvodného jednání a v čem konkrétně spočívalo; postačuje, pokud je prokázáno, že si mohl být podvodného jednání vědom. V takovém případě je

poté na daňovém subjektu, aby prokázal, že o podvodu nevěděl a že učinil, vše co bylo po něm možno rozumně požadovat, aby se o něm dozvěděl“.

37. Z judikatury SDEU (srov. rozsudek *Mahagében a Péter Dávid*) vyplývá, že obecně nelze od každého daňového subjektu, který chce uplatnit nárok na odpočet, požadovat, aby si svého obchodního partnera rozsáhle prověřoval, zjišťoval si veškeré možné informace o tom, zda má například k dispozici nabízené zboží, zda plní své daňové povinnosti, zda má dostatečné personální a materiální zabezpečení apod. SDEU však současně na základě dosavadní judikatury konstatuje, že „*subjekty, které přijmou veškerá opatření, která od nich mohou být vyžadována k ověření, zda se jedná o daňový únik nebo jiné podvody, musejí mít možnost důvěřovat legalitě těchto plnění, aniž by riskovaly ztrátu nároku na odpočet DPH odvedené na vstupu*“ (srov. bod 53 rozsudku *Mahagében a Péter Dávid*). Z těchto východisek vychází i požadavek na přijetí přiměřených opatření, jak o nich hovoří judikatura Nejvyššího správního soudu. Nejvyšší správní soud již v rozsudku ze dne 10. 1. 2008, č. j. 9 Afs 67/2007-147, uvedl, že podnikatelé by měli věnovat zvýšenou pozornost interním kontrolním mechanismům, aby v případě odhalení podvodného jednání nevznikly pochybnosti, že o podvodu věděli či se zřetelem ke všem okolnostem vědět mohli. Na tento závěr navazuje i další judikatura, např. v rozsudku ze dne 15. 2. 2017, č. j. 1 Afs 53/2016-55, bod 53, Nejvyšší správní soud konstatoval: „*Východiska stanovená judikaturou Soudního dvora směřují k ochraně nároku na odpočet plátců, kteří jednají v dobré víře. Za tímto účelem přinášejí ovšem i povinnost věnovat zvýšenou pozornost interním kontrolním mechanismům, aby v případě odhalení podvodného jednání nevzniklo podezření, že o podvodu věděli či se zřetelem ke všem okolnostem vědět mohli. Je totiž věcí podnikatelského subjektu, aby v zájmu minimalizace podnikatelského rizika přizpůsobil svou obchodní činnost konkrétním podmínkám a při sjednávání obchodních pokračování kontraktů (zvláště se značným finančním dopadem) se v rámci možností snažil dbát na bezproblémovost svých obchodních partnerů (viz rozsudek č. j. 9 Afs 44/2011 – 343).*“.
38. Soud se ztotožnil s orgány finanční správy, že posuzované obchodní transakce neodpovídaly běžným obchodům. Skutečnosti správcem daně zjištěné ohledně společností [XX], a [XX], které žalovaný znovu shrnul v bodech [40] až [42] a dále [44] až [48] rozhodnutí, dokládají, že se všichni tito dodavatelé žalobkyně nejevili jako standardní podnikatelské subjekty, naopak všechny jmenované společnosti jednoznačně vykazovaly znaky tzv. *missing trader* – šlo o společnosti vzniklé jen několik měsíců před uskutečněním obchodů, s virtuálními sídly, bez odpovídajícího zázemí a zaměstnanců, bez internetových stránek, nefigurujících na internetových stránkách zabývajících se prodejem motorových vozidel, dle údajů ve veřejném rejstříku s jiným předmětem podnikání, nekontaktní (resp. jednatelka společnosti [XX] v rámci svědecké výpovědi odmítla, že by měla co do činění s uvedenou společností a obchody uzavřené s žalobkyní), případně které později změnily jednatele a které si neplnily daňové povinnosti, nespolupracovaly se správcem daně, mající daňové nedoplatky.

39. Správce daně i žalovaný (viz body [47] a [48] a [52] až [55] rozhodnutí) identifikovali nestandardní skutečnosti, kterými se obchodní případy vyznačovaly a které ve svém souhrnu ukazují na to, že předmětné obchodní transakce žalobkyně byly zasaženy podvodem na DPH. Popsané indicie (např. absence kamenné provozovny), byť každá sama o sobě nemusí být nezákonné, ve svém souhrnu tvoří logický a ucelený soubor vzájemně se doplňujících a na sebe navazujících nepřímých důkazů, které spolehlivě prokazují skutečnost, že žalobkyně o podvodu minimálně vědět měla a mohla. Již to, že žalobkyně, ač je dle svého tvrzení podnikatelem dlouhodobě pohybujícím se na trhu s luxusními automobily s dlouhodobými kontakty, začala bez bližšího logického vysvětlení obchodovat se společnostmi [XX], [XX] a [XX] které byly založeny jen pár měsíců před uzavřením obchodů, a jednalo se podle všeho o nováčky na daném trhu, o nichž nadto nebyly k dispozici žádné bližší informace, a šlo o společnosti s virtuálními sídly bez zázemí, které sebe ani svoji činnost ani vozidla nikde neprezentovaly, neinzerovaly, je nestandardní. Za situace, kdy se jedná o nové dodavatele (a opak ze správního spisu přes tvrzení žalobkyně, že preferuje dodavatele, které dlouhodobě zná, neplyne – proti konkrétnímu hodnocení plné moci a čestného prohlášení pana [XX], které žalobkyně předložila dodatečně v průběhu odvolacího řízení a s kterými se žalovaný vypořádal v bodu [67] napadeného rozhodnutí, žalobkyně žádné námitky nespecifikovala), je smluvní dokumentace (smlouvy a objednávky) shodného znění a obsahující pouze obecná ustanovení bez ohledu na specifika toho kterého obchodu a nakupovaného zboží další indicií, že se nejedná o standardní obchodní případ. Žalovaný případně odkázal i na to, že ve smlouvách často nebyly ošetřeny platební podmínky a předávání dokladů nutných k provozování vozidel. Žalovaný dále identifikoval nesrovnalosti při placení kupních cen za jednotlivá vozidla (viz body [46] a [54] rozhodnutí). Pokud se žalobkyně bránila tím, že úhradu kupní ceny prováděla na základě preference dodavatele, nic to na věci nemění. Naopak i tyto požadavky dodavatelů ohledně placení kupní ceny zboží měly upoutat pozornost žalobkyně. A namítala-li žalobkyně, že se chovala obezřetně, pokud dodavateli úhrady prováděla až po obdržení ceny/zálohy za prodávané vozidlo, pak soud odkazuje zejména na ty pasáže zpráv o daňové kontrole, v nichž správce daně upozorňoval na to, že úhrady ceny v řetězcí obchodů pozpátku (kdy současně odběratelem luxusních vozidel žalobkyně byla vždy společnost [XX]), jsou jedním z typických znaků řetězových podvodných obchodů, a na ty části, ve kterých správce daně upozorňoval na nestandardní případy, kdy žalobkyně vozidla dále prodávala v okamžiku, kdy je její dodavatel ještě nevlastnil. Jestliže žalobkyně správci daně a žalovanému vytýkala, že se nezabývali specifiky trhu luxusních a sportovních vozidel, nekonkretizovala, jaká specifika trhu a jaký způsob podnikání má na mysli, ničím svoje tvrzení nepodepřela. Lze dodat, že mezi objektivní skutečnosti svědčící o zasažení předmětných plnění podvodem na DPH, o němž žalobkyně minimálně mohla a měla vědět, správce daně ani žalovaný nezařadili neobvyklou cenu nakupovaného a dále prodávaného zboží, ani dosahovanou marži.
40. Správce daně v jednotlivých zprávách o daňové kontrole a poté žalovaný v bodech [58] až [62] rozhodnutí posuzovali, zda žalobkyně při existenci objektivních nestandardních okolností přijala opatření, která mohla být rozumně požadována, aby zamezila své účasti na podvodu na DPH. S jejich hodnocením se soud plně ztotožnil. Z obsahu spisu, zejména z protokolů o ústních jednáních ze dne 20. 4. 2016, č. j. 710732/16/2602-60563-506910, a ze

dne 11. 7. 2017, č. j. 1056939/17/2602-60563-208121, kdy se k obchodům a zejména ke spolupráci se shora uvedenými dodavateli a jejich prověřením vyjadřovali sami jednatelé žalobkyně XXX a XXX, a rovněž z protokolu o svědecké výpovědi zaměstnance žalobkyně L. Ř. ze dne 20. 7. 2016, č. j. 1046779/16/2602-60563-506910, vyplynulo, že žalobkyně nepřijala žádná rozumná opatření, která by mohla zabránit její participaci na identifikovaném podvodu na DPH. Nepočínala si tak, jak je obvyklé – neprověřila si dostatečně společnosti ve veřejně dostupných rejstřících, resp. pokud snad prověřila (jak uvedla v replice), žádné další opatření ze získaných poznatků (např. při nahlédnutí do živnostenského rejstříku musela zjistit, že minimálně společnost XXX má zapsaný odlišný předmět podnikání než obchod) nevyvodila. Nezajímala se o to, zda jsou osoby, s nimiž jednala, oprávněny jednat za společnosti, které vystavují daňové doklady a uzavírají smlouvy, neměla přehled o skutečném zázemí a reálné existenci těchto společností. Žalobkyni lze dát za pravdu, že pokud dodatelé nebyli registrováni jako nespolehlivé osoby a nespolehliví plátcí, nelze zjistit, že si neplní své daňové povinnosti (nepodávají daňová přiznání, kontrolní hlášení, neuvádějí v nich zdanitelná plnění) a mají nedoplatky na daních. Ovšem v daném případě žalobkyně za situace shora popsané, tj. při zahájení spolupráce se společnostmi nedávno vzniklými, na trhu s luxusními vozidly nepůsobícími, s jiným předmětem podnikání, s virtuálními sídly, atd., neprokázala jakým způsobem provedla výběr těchto nových obchodních partnerů. Jak uvedl jednatel XXX (viz protokol o ústním jednání ze dne 11. 7. 2017), při jednání se společnostmi XXX a XXX si neprovéřoval oprávněnou osobu a jednatele společností XXX neznal.

K navázání a průběhu obchodních kontaktů s uvedenými dodavateli nic bližšího nesdělil ani druhý jednatel XXX. Jednatel XXX sice uvedl, že zná jednatele společnosti XXX pana XXX přes kamaráda z golfu, podrobnosti ovšem neuvedl. Dal pouze na svůj dojem z osobního setkání, z ničeho totiž nevyplynulo, že by žalobkyně jakkoli prověřovala společnost, jejímž jednatelem pan XXX byl. Nic bližšího k případné dřívější spolupráci s panem XXX žalobkyně nesdělila. Žalobkyně se také spokojila se setkáními na neutrální půdě, zbavila se tak možnosti získat poznatky o reálném zázemí a fungování svého obchodního partnera. Toto tvrzení jednatele XXX je pak zcela v rozporu s tím, co žalobkyně uvedla v žalobě, tedy, že se s obchodními partnery setkávala v jejich kancelářích. Druhý jednatel XXX dokonce uvedl (viz protokol o ústním jednání ze dne 20. 4. 2016), že žalobkyně žádný obchod se společností XXX neuzavřela, připustil jen, že jejího jednatele viděl, ale nebavil se s ním. K otázkám týkajícím se objednávání, předávání a přebírání zboží odkázal na zaměstnance XXX, ten však žádné podrobnosti k navázání spolupráce a obchodováním s dodavateli XXX, XXX a XXX daně nedokázal sdělit. Orgány finanční správy tento stav logicky vyhodnotily jako lhostejnost při prověřování obchodních partnerů a předávání zodpovědnosti uvnitř společnosti jeden na druhého. Přitom žalobkyně byla dle slov jednatele XXX malá společnost, kde každý dělá, co je potřeba. Lze tedy předpokládat, že oba jednatelé (a zejména XXX, který byl zároveň společníkem) budou o obchodní stránku pečovat s náležitou péčí a opatrností, tedy budou mít o svých dodavatelích drahého luxusního zboží přehled, stejně jako o osobách, které za ně jednají. Vyjádření jednatele XXX, že účty, na které byly hrazeny platby za předmětná zdanitelná plnění, neověřovali, přičemž ani nevěděl, zda takto činila účetní, jen vypovídá o tom, že žalobkyně žádná potřebná opatření, která by bylo možno po ní v dané situaci rozumně požadovat, nepřijala, neměla v tomto směru zavedeny žádné kontrolní mechanismy. Nelze tedy konstatovat,

že si žalobkyně počínala v předmětných obchodních vztazích dostatečně obezřetně, proto nelze osvědčit její jednání jako jednání v dobré víře. Závěry žalovaného, které žalobkyně označuje jako spekulativní a nepodložené, se podle názoru soudu zakládají na posouzení obvyklého jednání obezřetného podnikatele, jenž by měl být o to opatrnější, pokud spolupracuje na trhu s drahým luxusním zbožím s relativně novými obchodními partnery, o nichž lze z dostupných veřejných rejstříků zjistit indicie, které by měly upoutat jeho pozornost.

41. Soud připomíná, že pokud je s přihlédnutím ke všem objektivním okolnostem 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 na místě 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 Směrnice považována za osobu účastnící se tohoto podvodu, a to bez ohledu na to, zda má z následného prodeje zboží prospěch, či nikoli (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu 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, publ. ve Sb. NSS 2172/2011, a zejm. ze dne 25. 6. 2015, č. j. 6 Afs 130/2014-60, publ. ve Sb. NSS 3275/2015). Neopodstatněná je tedy námitka žalobkyně, že jí nevznikla žádná výhoda (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 2. 2017, č. j. 1 Afs 53/2016-55, bod [44]).
42. Žalobkyně dále správci daně vytýkala, že se výši vyměřené daně v platebních výměrech nijak nezabýval, a dovolávala se povinnosti správce daně stanovit daň ve správné výši. Lze znovu zopakovat, že správce daně a žalovaný nezpochybňovali naplnění formálních a hmotněprávních podmínek uplatnění nároku na odpočet daně podle § 72 a § 73 zákona o DPH. Z tohoto pohledu tedy není relevantní poukaz žalobkyně na to, že za dodané zboží zaplatila, zboží dále prodala, žádná výhoda jí nevznikla a podala daňové přiznání. Výše daně vyměřené, resp. doměřené platebními výměry, resp. dodatečným platebním výměrem se odvíjela od výše neuznaného odpočtu z plnění přijatých od společností **XX**, **XX** a **XX**, která byla zasažena podvodem na DPH, o kterém žalobkyně věděla nebo vědět měla a mohla. Výši částky vyměřené, popř. doměřené daně řádně správce daně odůvodnil v platebních výměrech, resp. dodatečném platebním výměru v souladu s § 147 odst. 4 daňového řádu, tedy odkazem na jednotlivé zprávy o daňové kontrole, neboť DPH stanovil výlučně na základě výsledku daňové kontroly. Ve zprávách o daňové kontrole, které byly vypracovány za každé řešené zdaňovací období zvlášť, byla vždy v závěrečné rekapitulaci uvedena všechna přijatá zdanitelná plnění (identifikovaná datem uskutečnění zdanitelného plnění, číslem daňového dokladu a dodavatelem), ze kterých správce daně neuznal nárok na odpočet daně za oprávněný z důvodu zasažení plnění daňovým podvodem, takto byla výše vyměřené, popř. doměřené daně jednoznačně stanovena a odůvodněna. Ostatními obecnými námitkami týkajícími se zjištění skutkového stavu a neuznání nároku na odpočet DPH se již soud zabýval.
43. K porušení základních zásad správy daní soud uvádí, že z bodu [65] napadeného rozhodnutí vyplývá jednoznačný závěr žalovaného, že správce daně neporušil žádné ustanovení daňového řádu, a tedy ani zásady správy daní uvedené v odvolání. Byť se jedná o zdůvodnění nadmíru stručné, je třeba vnímat, že v dalších pasážích rozhodnutí žalovaný zdůvodnil, proč má za to, že správce daně zjistil dostatečně skutečnosti potřebné k tomu, aby učinit závěr o existenci

daňového podvodu, existenci nestandardních objektivních okolností týkajících se transakcí a přímých dodavatelů, z nichž lze dovodit, že žalobkyně o zasažení předmětných přijatých plnění podvodem na DPH minimálně mohla a měla vědět a že nepřijala dostatečná opatření,

která po ní mohla být vzhledem ke konkrétním okolnostem případu rozumně požadována,

aby zabránila své participaci na daňovém podvodu. Soud dává za pravdu žalovanému, že v souladu s judikaturou správních soudů (např. právě žalovaným zmíněný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 6. 2014, č. j. 10 Afs 18/2015-48), napadené rozhodnutí obsahuje srozumitelné odůvodnění odpovědi na výhrady žalobkyně, které v odvolání uplatnila, neboť žalovaný „*prezentoval ucelený argumentační systém*“ (viz zejména body [32] až [63] rozhodnutí), kterým odvolací námitky žalobkyně týkající se porušení základních zásad daňového řízení vyvrátil.

44. Namítá-li žalobkyně v žalobě porušení zásady správního uvážení, lze jen stručně zopakovat,

že úvahy správce daně a žalovaného ohledně daňového podvodu a zasažení přijatých plnění od shora zmiňovaných dodavatelů podvodem na DPH, o kterém žalobkyně věděla nebo alespoň vědět měla a mohla, byly obsaženy v jednotlivých zprávách o daňové kontrole a žalobou napadeném rozhodnutí a podloženy spisovým materiálem a zcela přezkoumatelným způsobem vyjádřeny. Obsah spisu podle názoru soudu nenaspovídá tomu, že by správce daně jednal se žalobkyní předpojatě a automaticky ji považoval za nesolventního podvodného podnikatele.

45. Ve shodě se žalovaným soud konstatuje, že zásadu přiměřenosti a zdrženlivosti ve smyslu § 5 odst. 3 daňového řádu je třeba vykládat tak, že pokud za určitého skutkového a právního stavu existuje možnost volby prostředků při vyžadování plnění povinností při správě daní, postupuje správce daně tak, aby šetřil zájmy daňového subjektu a zároveň ještě dosáhl naplnění cíle správy daní. Skutečnost, že správce daně při posuzování podmínek pro nárok na odpočet daně neposuzoval rovněž, „*zda stát mohl učinit všechna opatření, aby vzniku podvodu na DPH zabránil*“, nemohla z tohoto pohledu představovat porušení zásady přiměřenosti ve smyslu zmíněného ustanovení. Požadavek žalobkyně, aby správce daně v rámci „*spravedlivého rozložení rizika mezi správce daně a žalobkyni*“ zkoumal, „*zda stát mohl učinit všechna opatření, aby vzniku podvodu na DPH zabránil*“, nemá v ničem oporu. Při posuzování oprávněnosti nároku na odpočet daně správce daně zkoumá ve smyslu judikatury SDEU i Nejvyššího správního soudu existenci daňového podvodu a v případě jeho zjištění nárok na odpočet odepře, prokáže-li, že o daňovém podvodu osoba povinná k dani věděla nebo alespoň vědět mohla a měla. V takovém případě pak není na uvážení správce daně, zda k odepření nároku na odpočet daně přistoupí či nikoli z důvodu upřednostnění soukromých zájmů, o jejichž vážení oproti zájmům veřejným obecně jde při aplikaci zásady proporcionality.

46. V další části žalobního bodu žalobkyně v podstatě pouze obecně shrnula námitky, které již vůči postupu správce daně a žalovaného ve vztahu ke skutkovým zjištěním a prokázání jejího zapojení do podvodu na DPH v rámci obchodních transakcí s luxusními automobily uplatnila. Výtky jsou obecné, žalobkyně nekonkretizovala, jaké specifické podnikatelského prostředí má na mysli, jaké konkrétní osobní vazby by měly závěry

orgánů finanční správy vyvrátit, důvěryhodnost a pověst jakého prodejce na trhu míní atd. Neuvedla ani, jaké konkrétní okolnosti svědčící v její prospěch měl správce daně, potažmo žalovaný ještě prokazovat. V tomto směru lze též odkázat na rozložení důkazního břemene mezi správce daně a žalobkyni jako daňový subjekt, přičemž to byla žalobkyně, na kom leželo břemeno důkazní ohledně učinění opatření, která po ní bylo možno s ohledem na nestandardní okolnosti obchodních transakcí rozumné požadovat, aby se o podvodu dozvěděla a zamezila tak své účasti na něm (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 6. 2015, č. j. 6 Afs 130/2014-60, publ. ve Sb. NSS 3275/2015, či ze dne 28. 1. 2016, č. j. 4 Afs 233/2015-47).

47. K námitce, že správce daně porušil zásadu předvídatelnosti a legitimního očekávání, soud předně uvádí, že mu není zřejmé, jaký předchozí postup správce daně, který by mohl vyvolat legitimní očekávání uznání nároku na odpočet daně, má žalobkyně na mysli. Pokud tím snad žalobkyně míní, že v předchozích zdaňovacích obdobích byl nárok na odpočet daně správcem daně v souvislosti s obdobnými přijatými zdanitelnými plněními uznán (tomuto výkladu odpovídá tvrzení žalobkyně obsažené v replice), neznamená to, že by nemohla být daňová tvrzení žalobkyně za jiná zdaňovací období podrobena prověření a kontrole a v případě, že správce daně shledá důvody pro odepření nároku na odpočet, by tak nemohl učinit. Podle názoru soudu správce daně v průběhu daňové kontroly žalobkyni vysvětlil (viz jednotlivé výzvy k prokázání skutečností vydané v průběhu července a srpna 2017), z čeho a na základě jakých důkazů dovodil, že žalobkyně za dané důkazní situace nesplní podmínky pro nárok na odpočet daně, čímž jí dal dostatečný prostor předložit nebo označit další důkazní prostředky, které by zjištění správce daně vyvrátily. Pokud orgány finanční správy prokázaly daňový podvod a zapojení žalobkyně v něm, nelze hovořit o porušení legitimního očekávání nároku na odpočet daně.

VI. Závěr a náklady řízení

48. Žalobu s odkazem na shora uvedenou argumentaci shledal soud nedůvodnou, proto ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
49. Ve věci soud rozhodoval, aniž nařídil ústní jednání, v souladu s § 51 odst. 1 s. ř. s., za výslovného souhlasu žalobkyně a presumovaného souhlasu žalovaného.
50. O nákladech řízení bylo rozhodnuto podle ustanovení § 60 odst. 1 s. ř. s., dle kterého, nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Ve věci měl úspěch žalovaný správní orgán, ten ale náhradu nákladů řízení nežádal, ostatně mu ani žádné náklady nad rámec běžné činnosti správního orgánu nevznikly, soud proto vyslovil, že žádný z účastníků 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 (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.

Liberec 17. říjen 2019

Mgr. Lucie Trejbalová
předsedkyně senátu