



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

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

žalobce:

XX

sídlem XX

zastoupen advokátem Mgr. Davidem Hejzlarem
sídlem 1. máje 97/25, Liberec

proti

žalovanému:

Odvolací finanční ředitelství
sídlem Masarykova 427/31, Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 30. 7. 2018, č. j. 34072/18/5300-21442-712585

takto:

- I. Žaloba proti rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 30. 7. 2018, č. j. 34072/18/5300-21442-712585, se zamítá.
- II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Předmět řízení

1. Žalobce se včas podanou žalobou domáhá zrušení shora uvedeného rozhodnutí žalovaného, kterým byla zamítnuta odvolání žalobce proti platebním výměrům Finančního úřadu pro Liberecký kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 9. 1. 2017, č. j. 1467518/16/2601-52521-508117 a č. j. 1467527/16/2601-52521-508117, a platební výměry byly potvrzeny. Těmito platebními výměry správce daně žalobci vyměřil daň z přidané hodnoty za 1. čtvrtletí roku 2014 v celkové výši 1 168 921 Kč a za 2. čtvrtletí roku 2014 vyměřil nadměrný odpočet ve výši 109 681 Kč.

2. Žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí zrekapituloval, že správce daně po provedeném dokazování dospěl k závěru, že žalobce neprokázal přijetí dodávek od korporace Produkt Invest tak, jak bylo deklarováno na předložených daňových dokladech, prokázal naopak dodání zboží do jiných členských států EU korporacím XX na XX a XX do XX. Správce daně neuznal žalobci jím uplatněný odpočet daně z pořízení zboží od dodavatele XX. Žalovaný naproti tomu po zhodnocení provedených důkazních prostředků dospěl k závěru, že k faktickému proběhnutí obchodních případů mezi žalobcem a jeho dodavatelem XX došlo, splnění hmotněprávních a formálních podmínek nároku na odpočet tak nezpochybňuje, nicméně uzavírá, že obchodování žalobce se zbožím XX, XX a pleny v řetězci subjektů je zasaženo podvodem na DPH, o kterém žalobce vědět měl a mohl.

3. Samotnou existenci daňového podvodu žalovaný spatřuje v tom, že byla jednoznačně detekována chybějící daň, když dodavatel žalobce za zdaňovací období únor 2014 neuhradil daňovou povinnost a za zdaňovací období březen 2014 do svých přiznání nezahrnul všechna zdanitelná plnění uskutečněná pro žalobce, ani v tomto případě pak svou daňovou povinnost neuhradil. Záměr společnosti XX neodvést daň z poskytnutých plnění plyne rovněž z jejího jednání s místně příslušným správcem daně, když daňová přiznání za březen až prosinec 2014 nepodala v řádném termínu. Chybějící daň lze v případě dodávek zboží XX detekovat i u odběratele žalobce společnosti XX, která nepřiznala daň z pořízení zboží z jiného členského státu. Žalobce si přitom v těchto případech uplatňoval nárok na odpočet daně z nákupu zboží, v případě dodávek zboží XX a XX mu vzhledem k osvobození dodání tohoto zboží od DPH z titulu dodání do jiného členského státu ani nevznikla povinnost odvést daň na výstupu. Žalobce se tak dostal do pozice „brokera“, tedy článku řetězce, který si nárokuje odpočet a čerpá výhody plynoucí z řetězce zasaženého podvodem na DPH. O podvodném charakteru řetězce svědčí řada nestandardností obchodních dodávek, kdy se většina článků řetězce stala pro příslušné správce daně nekontaktní, korporacím XX a XX byla zrušena registrace plátce DPH, korporace XX je v likvidaci, tyto společnosti

jsou na adrese svých sídel nedohledatelné. Podvodnému charakteru dodávek svědčí i okolnosti úhrady zboží, kdy jednak ze strany žalobce nedošlo k plné úhradě faktur jeho dodavateli, aniž by neuhrazená částka byla dodavatelem žalobce vymáhána, a platby za zboží dále dodávané zahraničním odběratelům probíhaly tzv. „pozpátku“, což je typickým znakem podvodných řetězců. Zapojené společnosti přitom nedisponovaly potřebnou materiální vybaveností pro uskutečnění předmětných dodávek a nevykazovaly žádnou sebepropagační činnost. Přímý dodavatel žalobce nebyl schopen identifikovat původ předmětného zboží, ačkoli se jednalo o dodávky přesahující miliony Kč. Cílem řetězových dodávek bylo vytvořit situaci, kdy státu nebude odvedena určitá částka získaná jako DPH, která však bude jiným článkem řetězce uplatněna jako nárok na odpočet DPH.

4. Dle žalovaného byly zjištěny takové nestandardnosti či indicie o riziku zapojení do podvodného řetězce, které byly žalobci známy a jež ve svém souhrnu spolehlivě prokazují, že žalobce měl

a mohl vědět o tom, že se účastní řetězce zasaženého podvodem na DPH. Žalobce vstoupil do pro něj zcela nového oboru obchodování, se kterým neměl žádné předchozí zkušenosti. V oboru prodeje zboží [redacted] a [redacted] provedl jen jednorázové obchody a s daným zbožím již dále neobchodoval. Svůj nový předmět činnosti se nesnažil nijak propagovat na internetu a platby za zboží přijímal a uskutečňoval za nestandardních podmínek. S dodavatelem uzavřel pouze velmi obecnou rámcovou kupní smlouvu, kde absentovala např. úprava pojištění.

Ze skutečnosti, že žalobce svému dodavateli hradil nakoupené zboží mnohdy až poté, co došlo

k úhradám ze strany odběratelů, plyne, že žalobce zřejmě neměl dostatečný kapitál k nákupu zboží, o čemž svědčí i to, že svému dodavateli i po značném časovém odstupu neuhradil celou výši fakturovaného plnění a vzal si nebankovní půjčku od společnosti sídlící v Belize. V žalobci pak měly vyšší míru obezřetnosti vyvolat rovněž okolnosti dodávek a přepravy předmětného zboží, když v některých případech bylo zboží dodáno do cizího skladu, odkud putovalo přímo do jiného členského státu, aniž by bylo jakkoli zkontrolováno ze strany žalobce. Zboží [redacted] dodal žalobce společnosti [redacted] na [redacted] pouze na základě toho, že byl kontaktován zástupcem této společnosti, s nímž se nikdy ani osobně nesetkal. Nejasnosti panují i ohledně skladování plen. Pochybnosti o bezproblémovosti dodávek pak v žalobci měly vzbudit i údaje

na souvisejících daňových dokladech, ze kterých plynou nejasnosti ohledně dat uskutečnění jednotlivých plnění, kdy zboží v některých případech mělo být žalobcem dodáno dříve, než bylo nakoupeno. Objektívni okolnosti tedy měly v žalobci vyvolat vyšší míru obezřetnosti,

kdy na jejich základě minimálně měl a mohl vědět o tom, že předmětné dodávky jsou dotčeny podvodem na DPH.

5. Přes popsané skutečnosti žalovaný nepřijal opatření, jež po něm mohou být rozumně požadována k ověření, že jím uskutečňované transakce jej nepovedou k účasti v podvodném řetězci, a nemohl tak být v tomto ohledu v dobré víře. Při svých obchodech se obklopil podezřelými korporacemi, mohl např. zjistit, že jeho dodavatel má virtuální sídlo.

Jelikož se jednalo o obchody se zbožím hodnotou značně převyšující žalobcovy dřívější

podnikatelské aktivity, bylo by odůvodněné, aby si smlouvu s dodavatelem nechal sepsat či alespoň zkontrolovat od advokáta. Do obchodování vstoupil pouze s minimálním základním kapitálem a prováděl nestandardní platby neodpovídající chování běžného obchodníka. Zjištěné skutečnosti ve svém souhrnu vedou žalovaného k závěru, že se v daném případě jednalo o podvodné jednání, o němž žalobce měl a mohl vědět. Argumentace žalobce týkající se nákupu mobilních telefonů ze strany Generálního finančního ředitelství je nepřipadná, neboť Generální finanční ředitelství zde vystupovalo jako koncový zákazník, který není z přijatého plnění oprávněn uplatňovat nárok na odpočet daně. Odpovědnost žalobce není nepřipustně rozšiřována a není mu přičítáno k tíži jednání článků řetězce předcházejících jeho přímého dodavatele. Postupem žalovaného, který zastavil řízení o podané žádosti žalobce o prodloužení lhůty k vyjádření v rámci odvolacího řízení, nebyl žalobce krácen na právech. Lhůta k vyjádření mu uplynula 3. 7. 2018, i po tomto datu až do vydání rozhodnutí žalovaného mohl své odvolání doplňovat, což neučinil.

II. Žaloba

6. Žalobce v podané žalobě zrekapituloval dosavadní průběh řízení a konstatoval, že žalovaný rozhodl v rozporu s právními předpisy. Pakliže dle žalovaného byl nárok žalobce na odpočet daně z faktur přijatých od společnosti Produkt XX uplatněn neoprávněně, byl žalovaný povinen ohledně tohoto svého stanoviska unést důkazní břemeno. Žalovaný v předešlém řízení neprokázal ani objektivní stránku takového jednání, ani zaviněné jednání žalobce. K tomu žalobce odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 10. 2016, č. j. 6 Afs 170/2016-30. Podmínku přijetí zdanitelného plnění a jeho použití k vlastní ekonomické činnosti žalobce splnil, což plyne i z rozhodnutí žalovaného. Žalovaný byl povinen prokázat, že k daňovému podvodu došlo, že se podvodné jednání dodavatele týkalo i konkrétního případu žalobce a že žalobce o podvodu věděl či vědět mohl. Uvedené prokázáno a zdůvodněno nebylo, což zakládá nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí. Žalobce neměl povědomí o tom, zda společnost Produkt Invest či jiné subjekty v r. 2014 spolupracují s orgány finanční správy, nebylo prokázáno, že by se neplnění daňových povinností týkalo dokladů, které byly předmětem kontroly u žalobce. Nedostatky dodavatele nemohou být a priori přičítány k tíži daňového subjektu.
7. Závěr žalovaného, že jím popsané „objektivní okolnosti“ naplňují předpoklad vyjádřený v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 7. 2013, č. j. 1 Afs 58/2013, tedy, že prokazují skutečnost, že žalobce o podvodu na DPH věděl či vědět mohl, nelze akceptovat. Uvedené okolnosti nevypovídají nic o stavu mysli žalobce a neprokazují, že žalobce mohl vědět o budoucích jednáních jiných plátců. Zjištění o nespolupráci dodavatele žalobce se správcem daně, změně jeho společníka a jednatele a vstupu do likvidace se týkají období, které následovalo po zdaňovacích obdobích 1. a 2. čtvrtletí 2014. Totéž platí v případě dalších článků řetězce. Takové skutečnosti nemohly být žalobci v době realizace obchodů známy. Z veřejně dostupných informací nevyplývaly indicie, které by měly žalobce

upozornit na nestandardní jednání jeho obchodních partnerů. Žalobce má za to, že svědci **XX** a **XX** vypovídali jasně a konkrétně s uvážením časového odstupu od událostí, na něž byli dotazováni. Založení nového bankovního účtu s ohledem na nový obchodní záměr je běžné a lze je vnímat spíše pozitivně. Sjednaný systém splatnosti „pozpátku“ byl pro žalobce výhodný a ekonomicky logický. Skutečnost, že dodávky za statisíce či miliony Kč proběhly v rozmezí několika týdnů či v některých případech v rozmezí několika dnů není neobvyklá. Tuto pochybnost žalovaný předkládá v rozporu se svým závěrem o splnění hmotněprávních podmínek nároku na odpočet.

8. Žalobce neměl důvod prověřovat, zda dotčené subjekty měly webové stránky, když sjednané obchody byly založeny na osobních kontaktech a dlouholeté známosti s panem **XX**. Obchodní spolupráce tedy spočívala na zásadnějších okolnostech, než byla prezentace společnosti **XX** na internetu. Žalovaný měl prokázat, z čeho dovozuje, že v r. 2014 bylo nestandardní podnikat bez webových stránek. Ani v dnešní době zákon nevyžaduje, aby společnosti s ručením omezeným či podnikající fyzické osoby měly internetové stránky.

Je nutno zabývat se pouze těmi okolnostmi obchodních transakcí, které mohly být žalobci známy. Takovou povědomost nemohl mít žalobce o tom, že byla detekována chybějící daň. Portfolio podnikatelské činnosti žalobce je pestré, není neobvyklé, pokud žalobce využije obchodní příležitost v oblasti nákupu a prodeje. Půjčka 40 000 Eur není problematická,

byla již uhrazena. Při hodnocení významnosti předmětných obchodů ve srovnání s r. 2013 žalovaný pomíjí výsledky žalobce v následujících letech, kdy např. v r. 2016 vykázal žalobce obrát cca 140 mil. Kč, v r. 2017 pak došlo k poklesu a v r. 2018 žalobce očekává nárůst uskutečněných zdanitelných plnění. Je běžné, že hospodářské výsledky v čase kolísají.

9. Žalovaný dále rozporně konstatuje, že hmotněprávní podmínky nároku na odpočet byly splněny, nicméně za pochybný považuje průběh dodávek zboží a za rozporné označuje informace stran přepravy zboží. Tvrzení žalovaného, že pokud by společnost **XX** zrušila svou objednávku, měl by žalobce problém zboží určené pro tuto společnost prodat, je překvapivé, spekulativní

a nepodložené. Údajné rozpory např. v typu k přepravě použitého vozidla nezpochybňují uskutečnění obchodů. K nedodržení rámcové smlouvy uzavřené mezi žalobcem a Produkt Invest žalobce uvádí, že jednatel žalobce se dlouhodobě znal s p. **XX** a obchodní případy probíhaly na základě jejich dohody v režimu platných právních předpisů. Žalovaný se nepřipustně vměšuje do smluvní autonomie stran. Je obvyklé, že jsou uzavírány smlouvy

bez písemné formy, která ve většině případů není zákonem předepsaná. Žalobce zboží hradil vždy až po jeho dodání, proto nelze dovozovat nedostatek jeho obezřetnosti. Sjednané obchody proběhly v souladu s dohodou stran, pochybnosti žalovaného ohledně uzavřené smlouvy

či zjištění týkající se údajného neplnění podmínek skladovatele podle smlouvy o skladování jsou v rozporu s jeho závěrem, že hmotněprávní podmínky nároku na odpočet byly splněny. Činnost společnosti **XX** jako skladovatele byla prokázána. Žalovaný vyhledává marginální záminky, z nichž dovozuje povědomí žalobce o daňovém podvodu. Údajný

časový nesoulad mezi odběrem a prodejem zboží je také v rozporu se závěrem o splnění hmotněprávních podmínek nároku na odpočet. Díky dodávkám z Polska od společnosti **XX** měl žalobce dostatečné množství zboží, které mohl dodávat, na skladě. Tabulka žalovaného účelově spojuje dodávky, které spolu nesouvisely, přičemž opak žalovaný neprokázal.

10. Dle žalobce nemohly uvedené okolnosti představovat objektivní důvod pro identifikaci podvodu na DPH, ani nemohly vést k závěru, že žalobce o nich alespoň mohl vědět. Při posuzování nezbytné míry obezřetnosti žalovaný výrazně překračuje hranici toho, jakou míru obezřetnosti lze po rozumně uvažujícím obchodníkovi v běžných obchodních vztazích požadovat. Ani z veřejně dostupných rejstříků neplynul žádný důvod pro jakékoli podezření ve vztahu k obchodním partnerům žalobce. Žalovaný postupoval v rozporu se stanoviskem Generálního finančního ředitelství vyjádřeným v kauze, která se v nedávné době objevila v médiích, kdy Generální finanční ředitelství konstatovalo, že jeho postup vůči jeho dodavateli byl dostatečně obezřetný, neboť prověřil svého dodavatele ve veřejných databázích, což je z pohledu jeho dobré víry dostatečné. V případě žalobce byla takto nastavená míra nezbytné obezřetnosti dodržena. Žalovaný se dostatečně nevypořádal se závěry Nejvyššího správního soudu, z jehož rozsudku ze dne 30. 1. 2018, č. j. 5 Afs 60/2017-60, vyplývá, že uplatňování odpovědnosti odběratelů nelze pojímat tak extenzivním způsobem, jako v případě žalobce. Žalobce rovněž poukazuje na soudy Spojeného království formulovaný tzv. „Axel Kittel test“, jehož otázky nebyly žalovaným zodpovězeny a odpovědi prokázány.
11. V neposlední řadě žalobce namítá procesní vadu v postupu žalovaného, jenž žalobci neumožnil doplnit jeho vyjádření a důkazní prostředky k přípisu žalovaného ze dne 15. 6. 2018, jímž byl žalobce seznámen se žalovaným zjištěnými skutečnostmi a právním náhledem. Žalobce žádal o prodloužení stanovené patnáctidenní lhůty k vyjádření, přičemž nesouhlasí s názorem žalovaného, že lhůtu stanovenou dle § 115 odst. 2 daňového řádu nelze prodloužit. K tomu odkazuje na důvodovou zprávu k novele č. 30/2011 Sb. a na závěr vyjádřený v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 3. 2017, č. j. 1 Afs 321/2016-31. Žalovaný řízení o žádosti žalobce o prodloužení lhůty zastavil, čímž závažně zasáhl do práv žalobce. Není přiměřené, aby odvolací orgán po více než 15 měsících odvolacího řízení zcela změnil posouzení projednávané věci oproti dřívějšímu postupu správce daně, dospěl k závěru o účasti žalobce na daňovém podvodu, přičemž kategoricky trval na tom, že žalobce má maximálně 15 dní na své vyjádření. Vzniká tak výrazná disproporce v právech zúčastněných osob. Žalobce z důvodu jistoty učinil dne 3. 7. 2018 alespoň rámcové vyjádření, výslovně však předeslal, že vyjádření bude dále doplňovat ve lhůtě do 31. 8. 2018. Pokud žalovaný nevyčkal a reagoval vydáním napadeného usnesení, jedná se o procesní exces.

III. Vyjádření žalovaného

12. Žalovaný v písemném vyjádření navrhl zamítnutí žaloby, odkázal na závěry uvedené v napadeném rozhodnutí a uvedl, že pokud jde o namítané procesní pochybení, žalobci byla před vydáním napadeného rozhodnutí stanovena patnáctidenní lhůta k vyjádření, podle ustanovení § 115 odst. 2 daňového řádu, které konkrétní délku lhůty nezakotvuje. O skutečnosti, že stanovenou lhůtu nelze prodloužit byl žalobce poučen. Lhůta dle § 115 odst. 2 daňového řádu je prekluzivní, pročez ji nelze prodloužit. Její prekluzivní charakter plyne z § 115 odst. 4 daňového řádu. Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 3. 2017, č. j. 1 Afs 321/2016-31, je zcela ojedinělý a pomíjí ustanovení § 36 odst. 5 daňového řádu, k němuž důvodová zpráva uvádí: „*Odstavec 5 stanoví, že lhůtu, se kterou zákon, a to jak procesní, tak hmotněprávní povahy spojuje zánik práva, nelze prodloužit. Příkladem takovéto propadlé lhůty jsou zejména lhůty pro uplatnění oprávněných prostředků, ale rovněž lhůta pro stanovení daně (§ 148) a lhůta pro placení daně (§ 160).*“ Správcovskou lhůtu dle § 115 odst. 2 daňového řádu stanovuje žalovaný, jenž je limitován pravidlem plynoucím z § 115 odst. 3 téhož zákona, že délka této lhůty nesmí být delší než 15 dnů. Délka lhůty žalobci garantovala, že před jejím uplynutím nebude vydáno rozhodnutí ve věci. I po jejím uplynutí byl žalobce oprávněn odvolání doplňovat. Žalovaný s rozhodnutím vyčkal až do 30. 7. 2018. Žalobce se ve lhůtě vyjádřil, jeho jednostranné prohlášení o záměru dále se vyjadřovat, nemůže žalovaného zavázat v tom smyslu, že by nesměl vydat rozhodnutí. Žalovaný k tomu odkazuje na rozsudek Krajského soudu v Plzni ze dne 28. 6. 2018, č. j. 30 Af 5/2017-67. Žalovaný upozorňuje, že vyčkáním dle přání žalobce by v případě zdaňovacího období 1. čtvrtletí 2014 došlo dne 14. 8. 2018 k uplynutí prekluzivní lhůty pro stanovení daně. Postup žalobce se v tomto kontextu jeví účelově.
13. Ohledně otázky podvodu na DPH žalovaný uvedl, že byla naplněna základní podmínka mechanismu určujícího, zda jde o podvod, tedy existence chybějící daně. Žalobce deklaroval nadměrný odpočet z plnění, z nichž nebyla v obchodních řetězcích odvedena daň na výstupu, čímž došlo k narušení neutrality DPH. Jednotlivé objektivní okolnosti, jimž se žalovaný ve svém rozhodnutí zabýval, nejsou samy o sobě nezákonné, nicméně v jejich souhrnu nutně vedou k závěru, že žalobce minimálně měl a mohl vědět, že se účastní řetězců stížených podvodem na DPH. Bylo shromážděno dostatečné množství důkazů, které prokazují, že vztah mezi žalobcem a jeho obchodními partnery probíhal za podmínek krajně neobvyklých. Ze spisu neplyne, že by žalobce přijal opatření, která po něm mohou být rozumně vyžadována. Závěr žalovaného o splnění hmotněprávních podmínek nároku na odpočet nikterak nebrání odepření nároku na odpočet, pokud žalovaný shledal existenci daňového podvodu. Závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2018, č. j. 5 Afs 60/2017-60, nejsou na danou věc přílehlavé. V nyní řešeném případě se podvodu dopustil přímý dodavatel žalobce, žalovaný zde jednoznačně rozkryl řetězce zainteresovaných subjektů a popsal relevantní skutečnosti.
14. Námitku ohledně pořízení mobilních telefonů Generálním finančním ředitelstvím žalovaný vypořádal již v napadeném rozhodnutí. Tato kauza je bez vlivu na legitimní očekávání žalobce stran přijetí dostatečných opatření k zamezení účasti na daňovém

podvodu. Uvedený závěr potvrdil i Krajský soud v Brně v rozsudku ze dne 29. 10. 2018, č. j. 30 Af 94/2016-117.

IV. Skutečnosti vyplývající ze správního spisu

15. Z předloženého spisového materiálu soud zjistil, že žalobce podal dne 30. 4. 2014 daňové přiznání k DPH za 1. čtvrtletí roku 2014, dne 1. 8. 2014 daňové přiznání k DPH za 2. čtvrtletí roku 2014 a dne 12. 8. 2014 dodatečné daňové přiznání k DPH za 2. čtvrtletí roku 2014. Správce daně zahájil dne 13. 8. 2014 u žalobce daňovou kontrolu na DPH za období 1. čtvrtletí roku 2014. Dne 29. 10. 2014 rozšířil správce daně daňovou kontrolu i na období 2. čtvrtletí roku 2014. Ze zprávy o daňové kontrole, která byla s žalobcem projednána dne 5. 12. 2016, plyne, že správce daně neuznal žalobcem uplatněný odpočet daně z pořízení zboží od dodavatele Produkt Invest, neboť žalobce neprokázal, společnost XXX tvrze zdanitelné plnění uskutečnila. Došlo tak k porušení § 72 a § 73 zákona o dani z přidané hodnoty. Na podkladě zprávy o daňové kontrole vydal správce daně dva platební výměry, jejichž odůvodnění je v souladu s § 147 odst. 4 daňového řádu nahrazeno touto zprávou. Zmíněné platební výměry k odvolání žalobce přezkoumal žalovaný, jenž v odvolacím řízení rozhodl žalobou napadeným rozhodnutím. Před vydáním rozhodnutí žalovaný písemností ze dne 15. 6. 2018 seznámil žalobce se skutečnostmi zjištěnými dokazováním v odvolacím řízení a se změnou právního názoru, přičemž žalobci stanovil lhůtu 15 dnů k vyjádření. Žalobce následně požádal o prodloužení stanovené lhůty, řízení o jeho žádosti však bylo rozhodnutím žalovaného ze dne 26. 6. 2018 zastaveno s tím, že lhůtu prodloužit nelze. Dne 3. 7. 2018 se žalobce v reakci na zmíněnou výzvu vyjádřil a současně podal odvolání proti zastavení řízení o jeho žádosti o prodloužení lhůty. Odvolání bylo dne 3. 10. 2018 zamítnuto Generálním finančním ředitelstvím.

V. Ústní jednání

16. K projednání věci nařídil soud na 14. 5. 2019 v 8.30 hodin ústní jednání. Při něm žalobce setrval na argumentaci uplatněné v žalobě. Žalovaný, který na nařízení jednání trval, se k začátku jednání nedostavil a telefonicky žádal o odložení počátku jednání s tím, že je na cestě v Mělníku. Soud v návaznosti na to vyhověl žalovanému a přerušil jednání do 9.30 hodin. Protože se žalovaný přesto nedostavil, započal soud jednat v 9.36 hodin, neboť další telefonickou omluvu žalovaného již nepovažoval za důvodnou, když i zástupce žalobce byl nucen na žalovaného více než hodinu čekat. Žalovanému byl termín jednání s předstihem znám tak, aby si řádně naplánoval cestu, která z Brna do Liberce nevede přes Mělník, a byl u jednání soudu včas. Zaměstnankyně žalovaného se nakonec dostavila cca v 10.00 hodin a byla přítomna alespoň vyhlášení rozsudku.
17. Při jednání soud neprováděl dokazování, protože účastníci neměli nad rámec obsahu správního spisu důkazních návrhů a ani soud neshledal potřebu dokazování provádět.

VI. Posouzení věci krajským soudem

18. 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., a dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.
19. Na prvním místě považuje soud za vhodné vyjádřit se k námitce nesprávného nepřipuštění prodloužení lhůty dle § 115 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, v důsledku čehož měl být žalobce poškozen na svých procesních právech.
20. Podle § 115 odst. 2 daňového řádu, provádí-li odvolací orgán v rámci odvolacího řízení dokazování, seznámí před vydáním rozhodnutí o odvolání odvolatele se zjištěnými skutečnostmi a důkazy, které je prokazují, a umožní mu, aby se k nim ve stanovené lhůtě vyjádřil, popřípadě navrhl provedení dalších důkazních prostředků. Obdobně postupuje odvolací orgán i v případě, kdy dospěje k odlišnému právnímu názoru, než správce daně prvního stupně, a tato změna by ovlivnila rozhodnutí v neprospěch odvolatele.
21. Podle odstavců 3 a 4 téhož ustanovení platí, že lhůta podle odstavce 2 nesmí být delší 15 dnů; žádost o navrácení této lhůty v předešlý stav je možné podat nejpozději do vydání rozhodnutí o odvolání. Po uplynutí lhůty podle odstavce 2 odvolací orgán k návrhům na provedení dalších důkazů nepřihlíží.
22. Ustanovení § 115 odst. 3 daňového řádu obsahovalo až do 28. 2. 2011 výslovnou úpravu, že lhůtu podle odstavce 2 nelze prodloužit. Novelou č. 30/2011 Sb. byla část zapovídací možnost prodloužení lhůty vypuštěna, přičemž důvodová zpráva k této novele uvádí: „Navrhuje se vypustit omezení, které znemožňuje prodloužit lhůtu stanovenou správcem daně pro vyjádření se k novým důkazním prostředkům či změně právního názoru učiněné odvolacím orgánem. Bude tak lépe umožněno reagovat na situace, kdy zde existuje závažný důvod pro to, že se odvolatel nestihl vyjádřit v k tomu určené lhůtě.“ Výslovně vyjádřeným záměrem zákonodárce tedy bylo prodloužení této lhůty a priori nezakazovat, nýbrž ponechat je na posouzení správce daně v intencích § 36 odst. 1 daňového řádu.
23. Nejvyšší správní soud se již zmíněnou otázkou možnosti prodloužení lhůty dle § 115 odst. 2 daňového řádu v návaznosti na § 36 téhož zákona zabýval, a to v rozsudku ze dne 22. 3. 2017, č. j. 1 Afs 321/2016-31. Zde konstatoval, že předmětná lhůta je lhůtou správcovskou, odkázal na výše zmíněnou důvodovou zprávu a poukázal na to, že ani úprava § 36 odst. 5 daňového řádu, podle níž lhůtu nelze prodloužit, jde-li o lhůtu, se kterou zákon spojuje zánik práva, nebrání možnosti prodloužení lhůty dle § 115 odst. 2 daňového řádu. Uvedená lhůta dle Nejvyššího správního soudu slouží k uplatnění procesního práva a jejím uplynutím nedochází k zániku práva hmotného. Není pravdou, že by Nejvyšší správní soud v popsaném rozhodnutí řešil předmětnou otázku pouze jako obiter dictum, když se jí věnuje v rámci posouzení stížnostních námitek na prvním místě a sám ji označuje za klíčovou.

24. Možnost prodloužení této lhůty připustil i Krajský soud v Praze v rozsudku ze dne 14. 6. 2016, č. j. 45 Af 66/2014-51, hovoří o ní komentářová literatura (srov. BAXA J., DRÁB O., KANIOVÁ L., LAVICKÝ P., SCHILLEROVÁ A., ŠIMEK K., ŽIŠKOVÁ M. *Daňový řád: Komentář*, § 115, Wolters Kluwer, 2011). Naopak žalovaným zmiňovaný rozsudek Krajského soudu v Plzni ze dne 28. 6. 2018, č. j. 30 Af 5/2017-67, cituje v pasáži, která má dle žalovaného dokládat nemožnost prodloužení uvedené lhůty, původní důvodovou zprávu k daňovému řádu, tedy ve znění, kde byla možnost prodloužení lhůty výslovně zakázána a kde nebyla reflektována následně provedená novelizace zákonem č. 30/2011 Sb. Žalovaným zmíněný rozsudek byl navíc Nejvyšším správním soudem zrušen.
25. Krajský soud nemá důvod se odchylovat od Nejvyšším správním soudem vysloveného závěru, že prodloužení lhůty dle § 115 odst. 2 daňového řádu není vyloučeno. V podrobnostech lze na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 3. 2017, č. j. 1 Afs 321/2016-31, a jeho výše uvedené závěry odkázat. V daném případě se tak soud musel zabývat otázkou, zda procesní pochybení žalovaného, který řízení o žádosti o prodloužení lhůty zastavil, namísto aby o ní věcně rozhodl, mělo za následek nezákonnost napadeného rozhodnutí. Soud dospěl k závěru, že nikoli.
26. Na výzvu žalovaného ze dne 15. 6. 2018 k seznámení se zjištěnými skutečnostmi a vyjádření v odvolacím řízení v patnáctidenní lhůtě reagoval žalobce žádostí o prodloužení lhůty ze dne 21. 6. 2018, kde žádal prodloužení stanovené lhůty do 31. 8. 2018. Vytýká-li žalobce žalovanému přílišnou krátkost stanovené lhůty, soud připomíná, že žalovaný je v otázce stanovení lhůty dle § 115 odst. 2 daňového řádu omezen přímo zákonodárcem, neboť dle § 115 odst. 3 téhož zákona lze lhůtu stanovit v délce maximálně 15 dnů. Žalovaný tedy stanovil žalobci lhůtu maximální možnou, přičemž popsání zákonné omezení nelze zcela pustit ze zřetele ani v případě připuštění prodloužení této lhůty. Dle názoru soudu je v případě takto krátké lhůty adekvátní uvažovat o jejím prodloužení v řádu dnů, nikoli měsíců. Žalobce nemohl legitimně očekávat, že lhůta dle § 115 odst. 2 daňového řádu mu bude prodloužena do 31. 8. 2018.
27. Nelze přehlédnout, že žalobce se ve stanovené patnáctidenní lhůtě vyjádřil a nic mu nebránilo vyjadřovat se i v relativně dlouhém mezidobí po uplynutí lhůty (3. 7. 2018) až do vydání napadeného rozhodnutí (30. 7. 2018), což neučinil. Ani v žalobě pak žalobce konkrétně neuvádí žádná tvrzení či důkazní návrhy, které snad v důsledku neprodloužení lhůty nestihl uplatnit, pročez byl v daňovém řízení neúspěšný. Setrvává pouze na obecné námitce porušení svého procesního práva bez sdělení konkrétního obsahu. Z uvedených důvodů neshledává soud popsanou námitku žalobce důvodnou.
28. Stěžejní námitky žalobce směřují proti konstatování existence daňového podvodu, jehož se dle žalovaného žalobce účastnil a o němž přinejmenším měl a mohl vědět. Žalovaný v napadeném rozhodnutí obsáhle citoval a odkazoval na judikaturu Soudního dvora EU a Nejvyššího správního soudu související s řešenou otázkou, jejíž obsah není třeba na tomto

místě v plném rozsahu opakovat. Je nesporné, že žalovaný na rozdíl od správce daně dospěl k závěru,

že žalobce splnil hmotněprávní a formální podmínky nároku na odpočet DPH dle § 72 a § 73 zákona o dani z přidané hodnoty, konstatoval nicméně, že zdanitelná plnění především mezi žalobcem a jeho dodavatelem, společností Produkt Invest, byla realizována za účelem dosažení neoprávněného nároku na odpočet DPH. Z judikatury Soudního dvora EU i Nejvyššího správního soudu přitom plyne, že 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 (srov. např. rozsudek Soudního dvora EU ze dne 21. 6. 2012 ve věcech

C-80/11 a C-142/11).

29. Podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2018, čj. 5 Afs 60/2017-60, „*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.“ Důkazní břemeno ohledně účasti žalobce na daňovém podvodu nesou orgány finanční správy (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 10. 2016, č. j. 6 Afs 170/2016-30).

30. Dle krajského soudu závěry žalovaného týkající se zapojení žalobce do podvodu na DPH, o němž minimálně měl a mohl vědět, ob stojí a mají oporu v předloženém spisovém materiálu. Z pohledu skutečností přičitatelných k tíži žalobce je třeba rozlišovat zkoumání samotné existence podvodu a následné zkoumání okolností, o nichž žalobce v době uskutečnění zdanitelných plnění měl a mohl vědět. Žalobce se mýlí, pokud uvádí, že mu žalovaný vytýká nevědomost o skutečnostech týkajících se jeho obchodních partnerů nastalých až po realizaci obchodů (vstup do likvidace, zrušení registrace k DPH, nespolupráce s daňovými orgány, neuhrazení daně). Žalovaný v napadeném rozhodnutí nejprve zkoumal existenci daňového podvodu a teprve následně přistoupil k tzv. vědomostnímu testu, přičemž tyto postupné kroky výslovně odděloval. Při hodnocení otázky, zda v předmětné věci došlo k daňovému podvodu, byl žalovaný oprávněn zohlednit i faktory nastalé po uskutečnění plnění v 1. polovině roku 2014.

31. O existenci podvodu mj. napovídají právě zmíněné okolnosti na straně dodavatele a odběratelů žalobce, kteří sídlí na virtuálních sídlech či jsou nekontaktní a po realizaci významných obchodních případů s žalobcem utlumují své aktivity, které jsou předmětem DPH. Zásadní

pak jsou zjištění, že společnost Produkt Invest k 6. 6. 2013 vykazovala nedoplatek na DPH přes 13 milionů Kč, když v předchozím období, kdy obchodovala s žalobcem, nesprávně přiznávala daň na výstupu a následně doměřenou daň nehradila. Žalobce přitom

z uskutečněných dodávek od společnosti Produkt Invest dovozuje svůj nárok na odpočet. Jak přitom bylo uvedeno ve výše citovaném rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2018,

č. 5 Afs 60/2017-60, „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.“ Žalovaný v tomto směru přesně popsal, v čem jím dovozovaný podvod spočíval a rozebral jednotlivé okolnosti, které tomu nasvědčují.

32. Přestože ani soud nepovažuje např. výpověď řidiče M. V., který si nepamatoval příjmení skladníka, jemuž předával zboží, ani přesnou adresu skladu v Liberci, za nedůvěryhodnou, lze uzavřít, že závěry žalovaného ohledně samotné existence daňového podvodu vystavené na řadě žalovaným rozpracovaných argumentů jsou ve svém souhrnu opodstatněné.

33. Značná část žaloby je věnována rozboru jednotlivých žalovaným jmenovaných „objektivních okolností“ a vyvracení toho, že by tyto okolnosti měly být jakkoli nestandardní. Také v tomto ohledu má soud za to, že žalovaným popsané indicie, byť každá sama o sobě nejsou nezákonné, ve svém souhrnu tvoří logický a ucelený soubor vzájemně se doplňujících a na sebe navazujících nepřímých důkazů, které spolehlivě prokazují skutečnost, že žalobce o podvodu na DPH věděl či minimálně vědět měl a mohl (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 7. 2013,

č. j. 1 Afs 58/2013-34). Přestože žalovaný, vědom si svého důkazního břemene, v napadeném rozhodnutí v části „vědomostního testu“ hovoří o objektivních okolnostech, v nichž měl žalobce spatřit nestandardnost, a v návaznosti na to měl učinit opatření k zamezení své účasti na podvodu, okolnosti popsané v jeho rozhodnutí napovídají spíše tomu, že žalobce o své účasti na podvodu přímo věděl. Pokud tomu tak nebylo, z popsaného souboru nestandardních okolností plyne, že si počínal krajně neobezřetně, a nemohl tedy být v dobré víře, že se daňového podvodu neúčastní. Jak ostatně žalovaný popsal, byl to žalobce, kdo z pozice „brokera“ čerpal výhody plynoucí z podvodu na DPH.

34. Soud se ztotožňuje s žalovaným, že chování žalobce, jenž na počátku r. 2014 nově vstoupil na trh s nákupem a prodejem plen, zboží [XX] a [XX], je nutno považovat za nestandardní. Žalobce, jenž doposud podnikal v pohostinství, ve velmi krátké době realizoval obchody významně přesahující jeho dosavadní obraty, částečně za kapitál získaný nebankovní půjčkou

od korporace sídlící v Belize, část zboží, které nakoupil, nikdy neviděl a zboží změnilo za jediný den čtyři majitele. Závěry žalovaného, které žalobce označuje za spekulativní, se zakládají

na posouzení obvyklého jednání obezřetného podnikatele, jenž by měl být o to opatrnější, pokud vstupuje na zcela nový trh. Realizace plateb pozpátku, tedy nejprve od odběratele k žalobci a poté teprve od žalobce k dodavateli, byla pro žalobce bezpochyby výhodná, stejně jako to, že jeho dodavateli nevadilo nehrzení faktur po splatnosti ze strany žalobce, nic to však nemění na nestandardnosti těchto okolností, která svědčí pro závěr o účasti žalobce na daňovém podvodu, o němž přinejmenším měl a mohl vědět. Vstup podnikatele

na nový trh je bezpochyby spojen s patřičnou mírou podnikatelského rizika, což ve standardních případech vede podnikatele k obezřetnosti. Takovou obezřetnost však žalobce, jak žalovaný popsal, neprojevil, což vede k závěru o nestandardnosti jeho postupu, na čemž nemůže nic změnit ani tvrzení žalobce, že také po r. 2014 vykázal vysoké obraty.

35. Skutečnost, zda existoval žalovaným popsaný nesoulad mezi odběrem a prodejem plen, nebo zda žalobce dřívější dodávky odběrateli pokryl zásobami od společnosti [REDACTED], nelze jednoznačně ověřit. K tomu lze doplnit, že kontrolu pohybu zboží neusnadnilo, že žalobce a společnost [REDACTED], která žalobci poskytovala sklad v [REDACTED], sice uzavřeli smlouvu o skladování, zboží však nebylo označováno v souladu s touto smlouvou, takže ani správce daně při šetření přímo ve skladu nebyl schopen zde umístěné zboží řádně identifikovat. Ani rámcová kupní smlouva mezi žalobcem a společností Produkt Invest nebyla prokazatelně dodržována. Je pravdou, že písemná forma kupní smlouvy není zákonem předepsána, je však s podivem, že ji smluvní strany uzavírají, aby ji následně nedodržovaly. Absence webových stránek či virtuální sídla zainteresovaných subjektů pak dotvářejí celkový obrázek nestandardních obchodů. Otevření nového bankovního účtu není neběžné či protizákonné, i na tuto skutečnost však žalovaný pro dokreslení upozorňuje v kontextu ostatních uvedených okolností. Relevantní není ani argumentace, že žalobci je přičítáno jednání subjektů v jiné části obchodního řetězce, o němž žalobce nemohl vědět. Jednání, na něž žalovaný poukazuje, se týká především vztahu přímého dodavatele žalobce s žalobcem, popřípadě vztahu žalobce a jeho přímého odběratele. Žalovaným popsané okolnosti tedy dle názoru soudu dokládají, že žalobce o své účasti na daňovém podvodu minimálně měl a mohl vědět.
36. Namítal-li žalobce, že některé okolnosti, na které žalovaný upozornil (např. hodnotné dodávky v krátkém časovém rozmezí apod.), jsou mu vytýkány v rozporu se závěrem o splnění hmotněprávních a formálních podmínek nároku na odpočet, soud uvádí, že akceptace závěru o uskutečnění plnění neznamena, že by žalovaný nesměl podle něj uskutečňovaná plnění považovat za nestandardní z důvodů, které ve svém rozhodnutí popsal.
37. Z výše popsaného plyne, že důvodnou není ani námitka týkající se medializované kauzy nákupu mobilních telefonů ze strany Generálního finančního ředitelství, která se odehrála za zcela jiných skutkových okolností, přičemž Generální finanční ředitelství zde vystupovalo v pozici koncového zákazníka bez nároku na odpočet DPH z jemu dodaného zboží. Soud se proto nebude k této kauze dále vyjadřovat.
38. Pokud žalobce vytýkal žalovanému neprovedení původem britského tzv. „Axel Kittel testu“, soud konstatuje, že ačkoli žalovaný o tomto testu výslovně nehovoří, obsah jeho rozhodnutí svědčí o tom, že žalovaný postupem podle unijní a české právní úpravy a judikatury všechny čtyři otázky testu kladně zodpověděl. Konstatoval ztrátu na DPH v důsledku neuhrazení DPH a uplatněného nároku na odpočet, která je, jak bylo v napadeném rozhodnutí obsáhle

vypořádáváno, důsledkem podvodného jednání, jehož součástí byly žalobcem realizované transakce, přičemž žalobce o tomto minimálně měl a mohl vědět.

VII. Závěr a náklady řízení

39. Ze shora uvedených důvodů soud uzavírá, že závěr žalovaného o nesplnění podmínek pro přiznání nároku na odpočet v důsledku účasti žalobce na daňovém podvodu nevybočuje ze zákonných mezí. Soud proto podanou žalobu zamítl podle § 78 odst. 7 s. ř. s. jako nedůvodnou.
40. O nákladech řízení bylo rozhodnuto ve smyslu 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, jemuž však náklady nad rámec jeho běžné činnosti nevznikly. Soud proto vyslovil, že žádný z účastníků nemá na náhradu nákladů řízení právo.

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). Připadne-li poslední den lhůty

na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejblíže 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 14. května 2019

Mgr. Lucie Trejbalová

předsedkyně senátu