



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Ladislava Hejtmánka a soudkyně JUDr. Naděždy Treschlové a JUDr. Hany Kadaňové, Ph.D., ve věci

žalobce: **ARTE consulting s.r.o.**, IČO [redacted], se sídlem
[redacted],
zastoupeného: [redacted], advokátem se sídlem
[redacted],
proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem
[redacted],

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 9. 3. 2017, č.j. 11030/17/5300-22443-701226,

t a k t o :

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

O d ů v o d n ě n í :

[1] Žalobce se podanou žalobou ke zdejšímu soudu domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 9. 3. 2017, č.j. 11030/17/5300-22443-701226 (dále jen „*napadené rozhodnutí*“), kterým žalovaný zamítl jeho odvolání a potvrdil rozhodnutí Finančního úřadu pro hlavní město Prahu (dále také jen „*finanční úřad*“ nebo obecně pouze „*správce daně*“ společně s žalovaným, pokud takové rozlišení nemá vliv na srozumitelnost textu), č.

Shodu s prvopisem potvrzuje: M. V.

j. 280410/16/2012-50521-103550, a dále č. j. 280720/16/2012-50521-103550, a č. j. 280790/16/2012-50521-103550, ta všechna ze dne 21. 1. 2016 (dále jen „*prvostupňová rozhodnutí*“), a vrácení věci zpět žalovanému; věc se týká odpočtů na dani z přidané hodnoty (dále také jen „*DPH*“).

[2] Žalobce v žalobě uvádí, že na základě provedené daňové kontroly správce daně neuznal uplatněný nárok na odpočet daně z přijatých zdanitelných plnění od dodavatele V+C Trade s.r.o., DIČ: [REDAKCE] (dále jen „*V+C Trade s.r.o.*“, nebo „*V+C Trade*“, anebo pouze „*VCT*“), a to na základě přijatých daňových dokladů: PF13001-13 v celkové výši 5 041 305 Kč (základ daně) a 1 058 674 Kč (daň) ve zdaňovacím období I. čtvrtletí 2013, PF13014-17 v celkové výši 2 373 500 Kč (základ daně) a 498 435 Kč (daň) ve zdaňovacím období II. čtvrtletí 2013, a též PF13018-36 v celkové výši 8 391 000 Kč (základ daně) a 1 762 110 Kč (daň) ve zdaňovacím období III. čtvrtletí 2013.

[3] Žalobce v žalobě namítá, že daňová kontrola byla ukončena dne 18. 12. 2015 projednáním celkem tří zpráv o daňové kontrole (dále je „*Zpráv*“), z jejichž textace není jednoznačně seznatelné, zda důvodem neuznání nároku na odpočet je neprokázání přijetí zdanitelných plnění od společnosti V+C Trade s.r.o. či účast na podvodném řetězci, o jehož existenci žalobce mohl či měl vědět (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 12. 2016, č.j. 6 Afs 147/2016-28). Naopak - v obsahu Zpráv se opakovaně objevují tvrzení správce daně svědčící tomu, že nemá za prokázané přijetí rozporovaných plnění od V+C Trade s.r.o. (které po celou dobu řízení označoval správce daně jako plnění „fiktivní“). Teprve až v napadeném rozhodnutí byl tak žalobce obeznámen s tím, že důvodem k odmítnutí nároku na odpočet z důvodu jeho vědomé účasti na daňovém podvodu, a proto na něj může poprvé komplexním způsobem reagovat až v rámci podané správní žaloby.

[4] Dále žalobce nesouhlasí s tím, jaké závěry žalovaný vyvozuje z judikatury, která dopadá na žalobcův případ, resp. jakým způsobem je aplikuje na zjištěný skutkový stav. Ve vztahu k relevantní rozhodovací soudní praxi je tak třeba primárně zdůraznit, že prokázat naplnění objektivních a subjektivních okolností daňového podvodu je nepochybně úkolem správce daně a jeho v tomto smyslu tíží důkazní břemeno (viz např. rozsudek *Mahagében a [REDAKCE]*, bod 49) (bod 43 rozsudku Bonik EOOD, C-285/11, a dále rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 2 Afs 178/2005 - 64 ze dne 23. 8. 2006 a tam citovaná judikatura, obdobně rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 10. 2008, č. j. 7 Afs 54/2006 - 155, č. 1778/2009 Sb. NSS.). Žalobce je z níže uvedených důvodů přesvědčen, že žalovaný důkazní břemeno ve vztahu k naplnění objektivních a subjektivních okolností daňového podvodu neunesl.

[5] Dále žalobce namítá, že k prokázání jeho účasti na daňovém podvodu je existence daňové ztráty (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 12. 2015, č.j. 9 Afs 163/2015). Z citovaných závěrů v rozsudku vyplývá, že správce daně byl povinen postavit najisto, zda společnost V+C Trade s.r.o. (či některá z jiných společností, které se účastnily předmětné obchodní transakce) svoji daňovou povinnost splnila či nikoli, aby mohl nárok na odpočet daně u žalobce zpochybnit. Žalobci nejsou žádné bližší okolnosti týkající se struktury daňové povinnosti společnosti V+C Trade známy; z dikce Zpráv i napadeného rozhodnutí však nikterak nevyplývá, že by správce daně jakkoli řádně a důsledně využil

svých vrchnostenských pravomocí (včetně např. předvedení a výsledku jejich dodavatelů) k ověření správnosti daňové povinnosti společnosti V+C Trade s.r.o., byť zjevně mohl; tento postup aproboval i žalovaný v napadeném rozhodnutí. Naopak, je zřejmé, že na doměření a výběr daně u této společnosti finanční správa zcela rezignovala a od počátku se snažil veškerými možnými způsoby zpochybnit nárok na odpočet u žalobce, přes zpochybňování prokázání uskutečnění zdanitelného plnění po dovozování účasti v podvodném jednání. Žalobce je tak z výše uvedených důvodů přesvědčen, že žalovaný neprokázal existenci daňové ztráty (objektivní prvek) a nebyl tudíž oprávněn přistoupit k vědomostnímu testu (subjektivní prvek).

[6] Žalobce dále pro úplnost uvádí, že je přesvědčen, že v rámci svého podnikání přijal veškerá rozumná preventivní opatření (adekvátní podstatě své podnikatelské činnosti), která po něm lze spravedlivě požadovat, aby se participaci v jakémkoli případném daňovém podvodu vyhnul – jedná se zejména o detailní smluvní dokumentaci k obchodním případům, evidenci výstupů, bezhotovostní platby na zveřejněný účet a spolupráci s prověřenými obchodními partnery. Existenci dobré víry žalobce rovněž svědčí skutečnost, že i po zahájení postupu k odstranění pochybností v květnu 2013 (tj. poté, co o nich vznikly správci daně pochybnosti) v realizaci předmětných obchodních transakcí v dalších zdaňovacích obdobích transparentně pokračoval, neboť byl přesvědčen o správnosti svého postupu v souladu se zákonem a v tomto smyslu správci daně předkládal důkazní prostředky a vysvětlení.

[7] K závěrům žalovaného ohledně způsobu navázání obchodní spolupráce žalobce uvedl, že jeho „role“ v dané obchodní transakci byly čistě zprostředkovatelská, kdy podstatou jeho podnikání je de facto zprostředkovatelská činnost mj. v oblasti vzdělávání a IT služeb. Je tak zřejmé, že v případě zprostředkovatelské činnosti „kvalita zprostředkovaných výstupů“ nikterak nesouvisí s odbornou kvalifikací zprostředkovatele ve vztahu k předmětu poptávaných výstupů či služeb, neboť ta není předmětem poskytovaných služeb – tou je v daném případě výhradně schopnost obstarání požadovaných materiálů. Žalobce tedy neshledává nikterak nestandardním, aby osoba s potřebnými kontakty na základě zadání zprostředkovala („zkoordinovala“) vypracování odborných studijních textů potřebnými odborníky (např. studenty či pedagogy). V této souvislosti lze poukázat na rozsudek Krajského soudu v Plzni ze dne 26. 1. 2016, č. j. 57 Af 7/2014 – 125, v němž se mj. uvádí „[K] tomu, aby bylo možné dospět k závěru, že zde „existovaly náznaky vzbuzující podezření, že došlo k nesrovnalosti nebo podvodu“, bylo by nejprve nezbytné prokázat, že se předmětná transakce a jakým konkrétním způsobem vymykala z běžných obchodních transakcí žalobce nebo běžných obchodních transakční obvyklých u subjektů podnikajících ve stejném odvětví a srovnatelných se žalobcem. Aby bylo možné takové posouzení provést, bylo by nezbytné vyhodnotit, jakým způsobem žalobce běžně realizoval obdobné transakce, nebo, jakým způsobem obdobné transakce běžně realizují subjekty srovnatelné se žalobcem podnikající ve stejném odvětví. Teprve porovnáním těchto zjištění se zjištěními učiněnými ohledně sporné transakce, by bylo možné dospět k závěru, zda se tato transakce oproti jiným a v čem vymykala“. Podobná úvaha žalovaného v napadeném rozhodnutí podle názoru žalobce absentuje.

[8] Konečně k problematice vybírání finančních prostředků jednatelem žalobce z bankovního účtu V+C Trade s.r.o. žalobce namítl, že nikterak nekorespondují s

prověřovanými transakcemi (ani co do času ani co do částky) a že tyto souvisí s vypořádáváním vzájemných historických pohledávek a dluhů mezi xxxxx a panem [REDACTED]. Vzhledem k tomu, že tyto vzájemné závazky vznikly převážně z ústních smluv, nedisponuje jednatel žalobce v daném okamžiku již žádnými písemnými důkazními prostředky ve vztahu k těmto vzájemným závazkům. To je nicméně irelevantní, neboť je to správce daně, kterého tíží důkazní břemeno ve vztahu [REDACTED] k prokázání skutečnosti, že tyto transakce jakkoli souvisí s prověřovanými obchodními případy mezi společností V+C Trade s.r.o. a odvolatelem; žalovaný nicméně toto své důkazní břemeno neunesl. Pro úplnost lze uvést, že v souladu se závěry obsaženými v rozhodnutí Nejvyššího správního soudu č.j. 4 Afs 177/2016-35 ze dne 25. 10. 2016 byly informace o osobách [REDACTED] s dispozičními právy k bankovnímu účtu společnosti V+C Trade s.r.o. získány v rozporu se zákonem a nelze k nim proto přihlížet.

[9] Nakonec žalobce upozorňuje na to, že i v případě, že by byl správný závěr žalovaného [REDACTED] a žalovaný unesl své důkazní břemeno v tom smyslu, že došlo ze strany společnosti V+C Trade s.r.o. jako přímého dodavatele žalobce k podvodnému jednání spočívajícímu v neodvedení daně, o němž žalobce měl či mohl vědět, mohl být žalobce pouze v pozici ručitele za tuto daň [REDACTED] (viz ust. § 109 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů – dále také jen „ZDPH“ nebo „zákon o dani z přidané hodnoty“). Je tedy zřejmé, že v situaci, kdy žalovaný tvrdí, že společnost V+C Trade s.r.o. jako dodavatel žalobce neodvedla daň ze zdanitelného plnění poskytnutého žalobci a žalobce o tom mohl a měl vědět, nemůže si vybírat „ze dvou možných druhů postihů“ žalobce (tj. ručení či nepřiznání nároku na odpočet).

[10] Uplatnění ručení nicméně předpokládá, že dlužná daň byla správcem daně u primárního dlužníka řádně stanovena, resp. neúspěšně vymáhána, nicméně ze správního spisu žalobce [REDACTED] a vyjádřeních žalovaného není zřejmé, že by došlo by i k jedné z těchto skutečností. Interpretace právního rámce nastíněná žalovaným v napadeném rozhodnutí, tj. interpretace v tom smyslu, že není-li správce daně schopen u dodavatele plátce postavit na jisto, že došlo k nezaplacení daně, tuto daň mu řádně doměřit a teprve v případě neúspěšného vymáhání vyzvat k její úhradě plátce jako vědomého ručitele, může přesto u tohoto plátce (vědomého potenciálního ručitele) vybrat tuto daň na základě pouhé domněnky, že dodavatel plátce možná nesplnil svoji daňovou povinnost, nemůže v prostředí právního státu obstát (viz např. rozsudek Soudního dvora EU [REDACTED] ve spojených věcech Italmoda, C-131/13, C-163/13 a C-164/13).

[11] Žalovaný se k podané žalobě vyjádřil tak, že s podanou žalobou nesouhlasil a navrhoval její zamítnutí, když odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí a uváděl věcně tytéž závěry, jako v tomto rozhodnutí.

[12] Z předloženého správního spisu soud následně zjistil tyto podstatné skutečnosti.

[13] Dne 21. 1. 2016 vydal Finanční úřad pro hlavní město Prahu tyto platební výměry:

1. platební výměr na daň z přidané hodnoty č. j. 280410/16/2012-50521-103550, kterým byla za zdaňovací období 1. čtvrtletí 2013 vyměřena vlastní daňová povinnost ve výši 1 079 715 Kč

2. platební výměr na daň z přidané hodnoty č. j. 280720/16/2012-50521-103550, kterým byla za zdaňovací období 2. čtvrtletí 2013 vyměřena vlastní daňová povinnost ve výši 507 780 Kč

3. platební výměr na daň z přidané hodnoty č. j. 280790/16/2012-50521-103550, kterým byla za zdaňovací období 3. čtvrtletí 2013 vyměřena vlastní daňová povinnost ve výši 1 817 760 Kč.

[14] Proti všem platebním výměrům podal žalobce včasné odvolání.

[15] Dne 9. 3. 2017 vydalo Odvolací finanční ředitelství rozhodnutí č.j. 11030/17/5300-22443-701226, kterým žalovaný odvolání žalobce zamítl a potvrdil všechna rozhodnutí Finančního úřadu pro hlavní město Prahu ze dne 20. 12. 2013 (viz. odstavec 13).

[16] Odůvodnil to tak, že aby plátcí daně vznikl právní nárok na odpočet DPH, musí být splněny hmotněprávní a formální podmínky nároku na odpočet vyplývající z ust. § 72 a § 73 ZDPH. Z hlediska hmotněprávních podmínek vzniku nároku na odpočet daně zdůrazňuje SDEU, že plnění musí být poskytnuto ve vztahu osob povinných k dani a použito pro uskutečňování ekonomické činnosti (srov. rozsudek SDEU ze dne 6. 9. 2012 ve věci C-324/11 [REDACTED], bod 26; všechny rozsudky tohoto soudu jsou dostupné z <http://curia.europa.eu/>). To je v souladu s ust. § 72 odst. 1 ZDPH, kde je stanoveno, že nárok na odpočet daně má plátcé daně v případě, kdy přijatá zdanitelná plnění použije v rámci své ekonomické činnosti pro účely uskutečňování plnění vyjmenovaných v odst. 1 písm. a) až e) ust. § 72 ZDPH. Lze proto uzavřít, že k učinění závěru o existenci nároku na odpočet daně, je nezbytné ověřit, zda bylo plnění opravdu uskutečněno a zda bylo použito pro účely uskutečňování zdanitelných plnění (srov. rozsudek SDEU ze dne 6. 12. 2012 ve věci C-285/11 Bonik EOOD, dále jen „Bonik“, bod 31).

[17] Nárok na odpočet daně prokazuje plátcé podle ust. § 73 odst. 1 ZDPH daňovým dokladem, vystaveným plátcem, který musí splňovat všechny náležitosti stanovené ZDPH, tzn. náležitosti dle ust. § 26 až 35a ZDPH, což představuje formální podmínku nároku na odpočet daně. Za splnění hmotněprávních a formálních podmínek nároku na odpočet daně je daňovému subjektu nárok na odpočet daně přiznán, neboť, jak SDEU ve svých rozsudcích opakovaně rozhodl, je nárok na odpočet daně daný článkem 167 a dalšími Směrnicí Rady č. 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006, o společném systému DPH (dále jen „Směrnice“) nedílnou součástí systému DPH a v principu nesmí být omezen. Výjimku z tohoto principu poté představuje situace, kdy daňový subjekt uplatňuje nárok na odpočet daně podvodně nebo zneužívajícím způsobem (srov. rozsudek SDEU ze dne 21. 6. 2012 ve spojených věcech C-80/11 a C-142/11 Mahageben a [REDACTED], dále jen „Mahageben“, bod 41).

[18] Ohledně podvodného jednání je v odůvodnění uvedeno, že pouhá existence daňového podvodu nepostačuje k tomu, aby daňovému subjektu nárok na odpočet daně nebyl přiznán. SDEU uvedl, že otázka, zda byla nebo nebyla DPH za předchozí nebo

následující prodej zaplacen do státní pokladny, nemá vliv na nárok na odpočet daně. Nárok na odpočet není dotčen okolností, že v řetězci dodávek je jedno z předcházejících nebo následujících plnění zasaženo daňovým podvodem, jestliže tuto skutečnost daňový subjekt nevěděl nebo vědět nemohl (viz bod 45 a 49 rozsudku SDEU ve spojených věcech C-439/04 a C-440/04 [REDACTED] a Recolta Recycling ze dne 6. 7. 2006, dále jen „[REDACTED]“).

[19] Zaprvé je proto nutné zkoumat existenci daňového podvodu a v případě jeho zjištění je [REDACTED] k odeprání nároku na odpočet daně nutno prokázat, že o tomto podvodu osoba povinná k dani věděla nebo vědět mohla a měla. Za takových podmínek lze poté osobu povinnou k dani činit odpovědnou za zapojení se do obchodní transakce zasažené daňovým podvodem. Důkazní břemeno ohledně prokázání účasti daňového subjektu na daňovém podvodu leží na správci daně. K přenesení tohoto důkazního břemene zpátky na daňový subjekt dochází na základě [REDACTED] tzv. vědomostního testu. V rámci vědomostního testu správce daně musí nejdříve zkoumat nestandardnosti posuzované obchodní transakce (tzv. objektivní okolnosti) a následně posoudit opatření přijatá daňovým subjektem k zamezení jeho možné účasti na daňovém podvodu. V případě nepřijetí dostatečných opatření lze mít s přihlédnutím k objektivním okolnostem za prokázané, že daňový subjekt věděl nebo vědět mohl a měl, že se svou transakcí účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH.

[20] Z předloženého spisového materiálu vyplývá, že v případě žalobce byly prověřovány transakce, jejímž předmětem bylo poskytnutí služeb a dodání zboží, jež vždy souvisely se vzděláváním, reklamou, přípravou seminářů, s počítači či správou webových stránek, a to odvolateli dodavatelem V+C Trade s.r.o. V rámci toho bylo rovněž ověřováno dodání uvedených služeb a zboží odvolatelem odběratelům BI, CBS a JVD.

[21] Po provedeném dokazování pak musel správce daně dojít k závěru, že prověřované obchodní transakce byly zasaženy daňovým podvodem a všechny osoby, jež se podílely na prověřovaných transakcích, věděly, že se dopouští takového jednání, a to z následujících důvodů:

- a) V předmětných transakcích byla zjištěná existence chybějící daně, kdy z evidence správce daně o subjektu V+C Trade s.r.o. je seznatelné, že subjekt V+C Trade s.r.o. sice přiznání za předmětná zdaňovací období podal a daň zde deklarovanou uhradil, ale údaje v přiznáních společnosti V + C Trade s.r.o. deklarované nebylo možné najisto ověřit, a to nejprve z důvodu její nekontaktnosti, posléze i díky účelovému se vyhýbání podání svědecké výpovědi [REDACTED], statutárním zástupcem V + C Trade s.r.o. v době realizace transakcí.
- b) Nkontaktnost subjektu V + C Trade s.r.o. a změna jeho statutárního zástupce. Ve zde posuzované věci došlo dokonce ke změně statutárního zástupce poté, co bylo správcem daně započato s ověřováním deklarovaných tvrzení u odvolatele a současně před tím, než byly správci daně ze strany odvolatele jakékoliv doklady, jež by údaje v přiznáních odvolatele za předmětná zdaňovací období prokazovaly, vůbec předloženy.
- c) Korporace V + C Trade s.r.o. v přiznáních za zdaňovací období leden až září 2013 deklarovala takřka shodné údaje o uskutečněných a přijatých zdanitelných plněních v řádech jednotek miliónů s minimální daňovou povinností.

- d) Účelové jednání [REDACTED], spočívající ve vyhýbání se možnosti poskytnout svědeckou výpověď před správcem daně.
- e) Personální provázanost mezi korporací V + C Trade s.r.o. a odvolatelem, kdy [REDACTED], statutární zástupce odvolatele byl statutárním zástupcem i společníkem ve V + C Trade s.r.o. právě s [REDACTED].
- f) Personální provázanost mezi korporací JVD a korporací V + C Trade s.r.o., v nichž byl [REDACTED] v šetřeném období statutárním zástupcem.
- g) Odvolatel v předmětných zdaňovacích obdobích obchodoval pouze s výše uvedenými subjekty (jediný dodavatel – firma V + C Trade s.r.o., odběratelé – pouze firmy BI, CBS nebo JVD).
- h) Přes vysokou odbornost k realizaci deklarovaných plnění, navíc v hodnotách statisíců, byl k jejich poskytnutí osloven odvolatel, který se poskytováním takových plnění před tím ani později nezabýval, a k vyslovení poptávky navíc došlo při „sousedském rozhovoru“.
- i) Odvolatel, ale ani jeho dodavatel, nemají o deklarovaných plněních sebemenší konkrétní představu. Navíc ze strany dodavatele V + C Trade s.r.o. dochází k postupnému upřesňování průběhu transakcí, když tento teprve po třech letech uvedl, že práce neposkytl sám, ale údajně prostřednictvím subdodavatelů TOVRENA a MediaCom Czech Republic.
- j) Přístupové právo [REDACTED] k bankovnímu účtu korporace V + C Trade s.r.o. i v době, kdy v této korporaci již nebyl jednatelem, ale i nestandardní pohyby [REDACTED] na bankovním účtu korporace V + C Trade s.r.o., resp. na bankovním účtu [REDACTED].
- k) [REDACTED], osoba závislá na drogách, pořídil 100 % obchodního podílu korporace V+C Trade s.r.o. za 150 000 Kč, ačkoliv tato korporace dosahovala dle údajů [REDACTED] v přiznáních k DPH za zdaňovací období leden až září 2013 milionových obrátů.
- l) Doba potřebná k realizaci plnění, kdy rozsáhlá plnění byla realizována doslova pár dnů po tom, co byla uzavřena rámcová smlouva (ze dne 17. 12. 2012), resp. po tom, co byla uzavřena objednávka - např. objednávka ze dne 17. 12. 2012 je na dodání šesti studijních modulů a k uskutečnění zdanitelného plnění vůči odvolateli dle daňového dokladu č. 13011 došlo již 31. 1. 2013.
- m) Časový sled transakcí mezi dodavatelem V + C Trade s.r.o. a odvolatelem, a dále mezi odvolatelem a odběrateli, kdy v řadě případů byla plnění od dodavatele uskutečněna tentýž den, co byla následně dodána odběratelům s tím, že ve stejný den byl vystaven daňový doklad firmou V + C Trade s.r.o. pro odvolatele, ale i odvolatelem některému [REDACTED] z odběratelů – viz např. doklad č. 13029 ze dne 1. 3. 2013 pro odvolatele za „revizi, úpravu, zpracování sylabu programu MBA public relations“, a to se shodným datem uskutečnění zdanitelného plnění, dále jen „DUZP“, a doklad odvolatele č. 113007 [REDACTED] pro BI se shodnými daty o vystavení dokladů a DUZP.
- n) Plnění byla ze strany odvolatele poskytnuta odběratelům v řadě případů dříve, než odvolateli bylo daně plnění poskytnuto dodavatelem.
- o) Dle rámcové smlouvy ze dne 17. 12. 2013 měla spolupráce mezi V + C Trade s.r.o. a odvolatelem probíhat až do konce roku 2013, ale byla ukončena již začátkem září 2013, právě v souvislosti s rychlou změnou jednatele V + C Trade s.r.o. a prodejem obchodního podílu korporace V + C Trade s.r.o.

- p) Minimální zisk odvolatele (pouze u dvou transakcí více než 5 %, jinak vždy od 1 % do 3 %).

[22] Z výše uvedených skutečností současně vyplývá, že posuzované obchodní transakce neodpovídaly podmínkám, které jsou typické a v obchodním prostředí běžné pro subjekty, které se snaží dosahovat ekonomického zisku, a stejně tak korporace figurující v předmětném řetězci se nejeví jako standardní podnikatelé. Zapojením několika osob do dodání deklarovaných plnění, za situace, kdy byla zjištěna existence chybějící daně a za současně existence znaků typických pro řetězové obchody, dospěl odvolací orgán stejně jako finanční úřad k závěru, že byly zjištěny a popsány okolnosti, jež ve svém celku svědčí o existenci daňového podvodu ve vztahu k DPH.

[23] Ve věci samé rozhodl Městský soud v Praze bez nařízení jednání, neboť s tím účastníci vyslovili souhlas (ust. § 51 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů, dále jen „s. ř. s.“).

[24] Soud napadené rozhodnutí, včetně řízení, které jeho vydání předcházelo, přezkoumal v rozsahu uplatněných žalobních bodů, kterými je vázán (ust. § 75 odst. 2 věta první s.ř.s., přičemž podle ust. § 75 odst. 1 s. ř. s. přitom vycházel ze skutkového i právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu.

[25] Podle ust. § 72 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty ve znění účinném pro rozhodná období: „Plátce je oprávněn k odpočtu daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, které v rámci svých ekonomických činností použije pro účely uskutečňování

- a) zdanitelných plnění dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku,
- b) plnění osvobozených od daně s nárokem na odpočet daně s místem plnění v tuzemsku,
- c) plnění s místem plnění mimo tuzemsko, pokud by měl nárok na odpočet daně, jestliže by se uskutečnila s místem plnění v tuzemsku,
- d) plnění uvedených v § 54 odst. 1 písm. a) až j), l) až u) a v) a v § 55 s místem plnění ve třetí zemi, nebo pokud jsou taková plnění přímo spojena s vývozem zboží, nebo
- e) plnění uvedených v § 13 odst. 9 písm. a), b), d) a e) a v § 14 odst. 5,
- f) rozhlasového nebo televizního vysílání prováděného provozovateli vysílání ze zákona.“

[26] Podle ust. § 73 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty ve znění účinném pro rozhodná období: „Pro uplatnění nároku na odpočet daně je plátce povinen splnit tyto podmínky:

- a) při odpočtu daně, kterou vůči němu uplatnil jiný plátce, mít daňový doklad,
- b) při odpočtu daně, kterou plátce uplatnil při poskytnutí zdanitelného plnění osobou povinnou k dani neusazenou v tuzemsku nebo jiným plátcem, anebo kterou plátce uplatnil při pořízení zboží z jiného členského státu, daň přiznat a mít daňový doklad; nemá-li plátce daňový doklad, lze nárok prokázat jiným způsobem,
- c) při odpočtu daně při dovozu zboží, je-li plátce povinen tuto daň přiznat podle § 23 odst. 2 až 4, daň přiznat a mít daňový doklad,
- d) při odpočtu daně při dovozu zboží, není-li plátce povinen postupovat podle § 23 odst. 2 až 4, vymeřenou daň zaplatit a mít daňový doklad, nebo

e) při odpočtu daně, kterou plátce uplatnil v případě plnění podle § 13 odst. 4 písm. b), daň přiznat a mít daňový doklad; nemá-li plátce daňový doklad, lze nárok prokázat jiným způsobem.“.

[27] První žalobní námitkou žalobce bylo, že z textace Zpráv není jednoznačně seznatelné, zda důvodem neuznání nároku na odpočet je neprokázání přijetí zdanitelných plnění od společnosti V+C Trade s.r.o. či účast na podvodném řetězci.

[28] Soud uvádí, že ze správního spisu jasně vyplývá, že žalobce byl s důvody odmítnutí nároku na odpočet daně z důvodu své vědomé účasti na daňovém podvodu seznámen již v rámci jednání konaného dne 22. 6. 2015, kde byl detailně seznámen s průběhem řízení, s úkony, které správce daně provedl za účelem správného stanovení daně, a se závěry, které správce daně vyvodil ze zjištěných skutečností. Výsledky tohoto jednání byly zachyceny ve třech Protokolech o seznámení daňového subjektu s výsledkem kontrolního zjištění č.j. 4609109/15/2012-60562-104541, dále č.j.4609313/15/2012-60562-104541, a dále č.j.4609366/15/2012-60562-104541 (dále jen „Protokoly“). V nich je výslovně uvedeno, že: „Jednání osob, jež se podílely na transakcích deklarovaných předloženými listinami, posoudil správce daně jako účelové, neboť dle důkazních prostředků získaných správcem daně osoby věděly, že dopouští takového jednání, jehož účelem bylo nárokování odpočtu daně z přidané hodnoty a snížení daňové povinnosti“ (viz str. 10 - 12 příslušných Protokolů).

[29] Dále je ve všech Protokolech shodně uvedeno, že „Pro skutečnost, že přijatá plnění jsou součástí daňového podvodu, dokazuje výpis obrátů na účtu V+C Trade s.r.o.“ s tím, že „ARTE consulting s.r.o. zvolila společnost V+C Trade s.r.o., kde v minulosti, konkrétně do ledna 2011 zastával [redacted] společně s [redacted] funkci jednatele. [redacted] ukončil jednatelství k 19. 9. 2013, tj. bezprostředně před předložením dokladů daňového subjektu v rámci postupu o odstranění pochybností 25. 9. 2013. Finanční prostředky za přijatá zdanitelná plnění poukazoval daňový subjekt ARTE consulting s.r.o. na účet V+C Trade s.r.o. Následně byly vybírány jednatelem daňového subjektu [redacted] v hotovosti, nebo je [redacted] přesílal dále na svůj soukromý účet č. 510098250277/100. Z výpisu účtu [redacted] č. 193370590267/100 lze dále vysledovat jednak hotovostní vklady časově související s hotovostními výběry z účtu V+C Trade s.r.o. a jednak příchozí platby z účtu [redacted] č. 510098250277/0100. Tím, že se jednatel daňového subjektu podílel na výše popsaném toku finančních prostředků, nepřijal přiměřená opatření, které od něho lze rozumně očekávat, aby zajistil, že jeho plnění nejsou součástí podvodu, při kterém nedošlo k odvedení daně za uskutečnitelná plnění pro konečného odběratele, neboť společnost V+C Trade s.r.o. daň z uskutečnitelného plnění pro ARTE consulting s.r.o. kompenzovala zřejmě fiktivním přijatými plněními, která sice ve svých daňových přiznáních uplatnila, ale platby směřovala tak, jak je výše popsáno“ (viz str. 10– 13 příslušných Protokolů).

[30] O skutečnosti, že žalobce o přesném důvodu odmítnutí nároku na odpočet daně za strany správce věděl, svědčí též jeho vlastní písemné k výsledku kontrolního zjištění ze dne 22. 7. 2015 ke všem Protokolům. V tomto vyjádření žalobce uvedl, že „Jak již Daňový subjekt uvedl výše, správce daně nicméně v Protokolech konstruuje nové, z pohledu Daňového subjektu zcela překvapivé závěry, tj. že neuznává nárok na odpočet daně za přijatá zdanitelná plnění od dodavatele V+C Trade s.r.o., jelikož jednání daňového subjektu ukazuje na to, že si

byl nebo mohl být vědom podvodného jednání. Dále pak výslovně na několika místech Protokolu dovozuje, že se Daňový subjekt, resp. jeho jednatel pan [REDAKCE] se vědomě dopouštěli podvodného jednání, jehož účelem bylo neoprávněné snížení daňové povinnosti“ (viz str. 7 Vyjádření k výsledku kontrolního zjištění).

[31] S ohledem shora uvedené lze proto považovat argumentaci žalobce za bezdůvodnou, neboť žalobce byl o odmítnutí nároku na odpočet daně z důvodu své vědomé účasti na daňovém podvodu obeznámen dávno před tím, než obdržel Zprávy o daňové kontrole [REDAKCE] č.j. 6468223/15/2012-60562-104541, dále č.j. 6468603/15/2012-60562-104541, a též č.j. 6468656/15/2012-60562-104541 ze dne 18. 12. 2015, tj. zhruba půl roku od seznámení se se všemi Protokoly. Obsah samotných zpráv ve vztahu k důvodům odmítnutí nároku na odpočet daně tak nemá příliš velkou relevanci. Nicméně je též třeba upozornit na to, že též v těchto Zprávách je jasné a srozumitelně uvedeno, že: „*Jak je z obsahu protokolu zřejmé, správce daně výčtem svých jednotlivých poznatků došel k tomu, že průběh obchodních transakcí uskutečněných daňovým subjektem i chování jeho dodavatelů, odběratelů i jeho samotného v průběhu jejich uskutečňování vykazuje řadu zcela nestandardních jevů, které se samy o sobě nemusí jako nestandardní jevit. Jsou-li ale vzaty v úvahu jako celek a zhodnoceny ve vzájemných souvislostech, jeví se jako fakt svědčící právě o participaci na daňovém podvodu“* (viz str. 14 zprávy). Odkaz žalobce na rozsudek Nejvyššího správního ze dne 21. 12. 2016, [REDAKCE] č.j. 6 Afs 147/2016-28, tak není příliš přiléhavý, neboť žalobce znal přesný důvod neuznání nároku na odpočet ze strany správce daně.

[32] Soud se tak ztotožňuje s argumentací žalovaného, podle něhož: „*ze Zpráv, jež byly podkladem pro vydání předmětných rozhodnutí, je sice nepřehledně, ale jednoznačně a prokazatelně uvedeno, [REDAKCE] co bylo zjišťováno, s jakým výsledkem a na základě jakých skutkových okolností správce daně dospěl ke svému závěru o vědomé účasti odvolatele na daňovém podvodu. Odvolací orgán skutková zjištění správce daně shrnul [REDAKCE] a v bodech 66 až 68 přehledně uvedl okolnosti, které svědčí o existenci daňového podvodu ve smyslu judikatury SDEU. V bodech 71 až 76 byly potom shrnuty objektivní okolnosti, jež svědčí o vědomém zapojení odvolatele na podvodu ve vztahu k DPH“* (viz str. 23 až 24, bod [81] napadeného rozhodnutí).

[33] Na závěr soud ještě dodává, že k otázce určité slovní neobratnosti se žalovaný též vyjádřil, a to tak, že „*Ve zde posuzovaném případě lze připustit určitou slovní neobratnost správce daně při formulaci skutkových zjištění, které ve svém důsledku mohou vést k ne úplně přehledným závěrům správce daně. Dle odvolacího orgánu však nejde o vady natolik intenzivní, jež by vedly k nepřezkoumatelnosti předmětných rozhodnutí“* (viz str. 23 bod [81] napadeného rozhodnutí). S touto argumentací se soud [REDAKCE] po přezkoumání obsahu zpráv též ztotožňuje a nemá důvod k této argumentaci cokoliv doplňovat.

[34] Druhou žalobní námitkou žalobce bylo, že prokázat naplnění objektivních a subjektivních okolností daňového podvodu je úkolem správce daně a jeho (výhradně jeho) v tomto smyslu tíží důkazní břemeno, které podle něj žalovaný neunesl.

[35] Soud nic takového nezjistil - posuzovaná věc se týká podvodu na DPH, k němuž se Nejvyšší správní soud již mnohokrát vyjádřil, přičemž se v této problematice opírá o

judikaturu Soudního dvora týkající se zneužití práva či karuselových podvodů na DPH [rozsudky ze dne 12. 1. 2006 ve spojených věcech *Optigen Ltd a Fulcrum Electronics Ltd (v likvidaci)* a [redacted] *Systems Ltd proti Commissioners of Customs & Excise*, C-354/03, C-355/03 a C-484/03, Sb. (dále jen „*Optigen*“), a ze dne 6. 7. 2006 ve spojených věcech C-439/04 a C-440/04 [redacted] *proti Belgickému státu a Belgický stát proti Recolta Recycling SPRL*, (dále jen „[redacted]“), naposledy rozsudek Soudního dvora ze dne 21. 6. 2012, ve spojených věcech *Mahagében kft a [redacted]*, C-80/11 a C-142/11, (dále jen „*Mahagében*“)]. Judikatura Soudního dvora jako podvod na DPH označuje situace, v nichž jeden z účastníků neodvede státní pokladně vybranou daň a další si ji odečte, a to za účelem získání zvýhodnění, které je v rozporu s účelem směrnice o DPH, neboť uskutečněné operace neodpovídají běžným obchodním podmínkám.

[36] Ve věci *Optigen* je zdůrazněno, že nárok na odpočet daně nemůže být dotčen tím, že v řetězci dodávek je jiná předchozí nebo následná transakce zatížena skutečnostmi, o kterých plátce neví nebo nemůže vědět. Zavedení systému odpovědnosti bez zavinění by totiž překračovalo rámec toho, co je nezbytné pro ochranu plateb do veřejného rozpočtu (srov. rozsudky ze dne 11. 5. 2006, *Federation of Technological Industries a další*, C-384/04, Sb. rozh. s. I-4191, bod 32, jakož i ze dne 21. 2. 2008, *Netto Supermarkt*, C-271/06, Sb. rozh. s. I-771, bod 23). Vzhledem k tomu, že odmítnutí nároku na odpočet podle bodu 45 tohoto rozsudku je výjimkou ze základní zásady, kterou tento nárok představuje, je na daňovém orgánu, aby dostatečně právně prokázal objektivní okolnosti umožňující učinit závěr, že osoba povinná k dani věděla nebo musela vědět, že plnění uplatňované k odůvodnění nároku na odpočet bylo součástí podvodu spáchaného dodavatelem či jiným subjektem operujícím v dodavatelském řetězci na vstupu (*Mahagében*, bod 49).

[37] Na tento výklad Soudního dvora navázala též judikatura Nejvyššího správního soudu, která potvrdila, že při prokazování karuselových podvodů je povinností správce daně, aby v konkrétní transakci prokázal objektivní skutečnosti, z nichž lze učinit závěr, že určitý daňový subjekt minimálně věděl, nebo měl vědět, že plnění uplatňované k odůvodnění nároku na odpočet bylo součástí podvodu spáchaného dodavatelem či jiným subjektem operujícím v dodavatelském řetězci (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 1. 2016, č.j. 4 Afs 233/2015-57). Naopak povinností daňového subjektu je prokázání, že přijal veškerá opatření, která od něj bylo možné rozumně vyžadovat k ověření, že jeho plnění nepovede k účasti na daňovém podvodu (soud zde tedy zdůrazňuje, že při přenesení důkazního břemene zpět na daňový subjekt je to právě tento daňový subjekt, který má za povinnost prokazovat, že přijal veškerá potřebná opatření).

[38] Pokud je ovšem s přihlédnutím k objektivním skutečnostem prokázáno, že dodání je uskutečněno pro osobu povinnou k dani, která věděla nebo měla vědět, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH, je věcí vnitrostátního soudu odmítnout takové osobě povinné k dani přiznat nárok na odpočet. Osoba povinná k dani, která věděla nebo měla vědět, že se svým nákupem účastní podvodného plnění, pak musí být pro účely šesté směrnice považována za osobu účastnící se tohoto podvodu, a to bez ohledu na to, zda má z následného prodeje zboží prospěch, či nikoli. V takové situaci totiž osoba povinná k dani

pomáhá pachatelům podvodu a stává se jejich spolupachatelem (viz věc [REDACTED], cit. v bodě [47] výše). Tyto principy rovněž následně přejala i judikatura Nejvyššího správního soudu (např. rozsudky ze dne 30. 4. 2008, č. j. 1 As 15/2008 - 100, nebo ze dne 30. 7. 2010, č. j. 8 Afs 14/2010 - 195, publikovaný pod č. 2172/2011 Sb. NSS).

[39] Již na základě výše uvedeného je tak třeba oponovat argumentaci žalobce, podle něhož prokázání objektivních i subjektivních okolností leží výhradně na správci daně. Správce daně totiž tíží důkazní břemeno pouze v tom smyslu, že v konkrétní transakci prokázal objektivní skutečnosti, z nichž lze učinit závěr, že určitý daňový subjekt minimálně věděl, nebo měl vědět, že plnění uplatňované k odůvodnění nároku na odpočet bylo součástí podvodu spáchaného dodavatelem či jiným subjektem operujícím v dodavatelském řetězci.

[40] V nyní projednávaném případě žalobce v přiznáních a evidencích vedených podle ust. § 100 ZDPH (dále jen „Evidence“) za předmětná zdaňovací období tvrdil, že téměř veškerý jím nárokový odpočet daně je z titulu pořízení plnění od dodavatele V + C Trade s.r.o. - za 1. čtvrtletí 2013 ve výši 1 058 295 Kč, za 2. čtvrtletí 2013 ve výši 498 435 Kč, a za 3. čtvrtletí 2013 ve výši 1 762 110 Kč.

[41] Předmětem plnění bylo poskytnutí služeb a dodání zboží, jež vždy souviselo se vzděláváním, reklamou, přípravou seminářů, s počítači či správou webových stránek, které následně žalobce dodal odběratelům – společnosti BI, CBS a JVD.

[42] Jak však vyplývá ze správního spisu, mezi jediným dodavatelem žalobce – společností V + C Trade s.r.o. a mezi žalobcem – společností ARTE Consulting s.r.o. existovala v době poskytování plnění blízká personální provázanost, kdy statutární zástupce žalobce - [REDACTED], býval též statutárním zástupcem svého jediného dodavatele – společnosti V + C Trade s.r.o. spolu s [REDACTED], přičemž [REDACTED] působil též jako statutární zástupce společnosti JVD – jednoho z odběratelů plnění žalobce.

[43] Dále – statutární zástupce společnosti ARTE Consulting s.r.o. (žalobce) [REDACTED] disponoval dispozičním právem k účtu svého jediného odběratele – společnosti V + C Trade s.r.o., přičemž z bankovních výpisů jediného odběratele žalobce – společnosti V + C Trade s.r.o. vyplývá, že částky, které byly na účet odběratele žalobce – společnosti V + C Trade s.r.o. připsány jako úhrada za plnění poskytnutá žalobci – společnosti ARTE Consulting s.r.o., byly obratem převáděny na účet statutárního orgánu žalobce – společnosti ARTE Consulting s.r.o., nebo [REDACTED] na účet [REDACTED], statutární orgán odběratele žalobce – společnosti V + C Trade s.r.o., případně byl proveden hotovostní výběr statutárním zástupcem – [REDACTED]. Toto vyplývá hlavně z bankovního výpisu společnosti V + C Trade s.r.o. č.ú. 0000511991150257 vedeného [REDACTED] u KB a.s. za období od 1. 12. 2012 až 31. 12. 2014, kde např. dne 14. 2. 2013 přišla od žalobce – společnosti ARTE Consulting s.r.o. platba ve výši 580.195,- Kč za přijaté plnění, přičemž platba ve výši 80. 000,- Kč byla dne 18. 2. 2013 poukázána na účet [REDACTED] – statutárního zástupce jediného odběratele žalobce, a částka ve výši 490. 000,- Kč byla vybrána v hotovosti statutárním orgánem žalobce dne 22. 2. 2013. Stejně tomu bylo například u plateb žalobce,

poukázaných na účet svého odběratele, ve výši 217. 800,- Kč, a dále 229.900 Kč, a též 249.260 Kč ze dne 25. 2. 2013, přičemž dne 1. 3. 2013 byla [redacted] vybrána v hotovosti částka odpovídající tomuto plnění ve výši 750. 000 Kč. Obdobných transakcí je ve výpisu z příslušných účtů více, přičemž, jak podotkl v napadeném rozhodnutí žalovaný, z výpisu „jsou zřejmé i převody z účtu [redacted] ve prospěch účtu firmy VCT či převody z účtů korporací, v nichž byl [redacted] v dané době statutárním zástupcem (např. firma Imperium DC, s.r.o., ARTE development s.r.o.)“ (viz str. 12, bod [45] napadeného rozhodnutí).

[44] Nutno podotknout, že takové finanční transakce jsou podle názoru soudu krajně nestandardní, a v souvislosti s jinými skutečnostmi jednoznačně odůvodňují závěr správce daně, že žalobce minimálně věděl, že plnění uplatňované k odůvodnění nároku na odpočet bylo součástí podvodu spáchaného dodavatelem či jiným subjektem operujícím v dodavatelském řetězci. V rámci výše uvedeného je tak zřejmé, že správce daně své povinnosti unést své důkazní břemeno ve vztahu k objektivním okolnostem daňového podvodu dostal, přičemž bylo na žalobci vyvrátit jeho tvrzení, respektive prokázat svá tvrzení, která negovala závěry žalovaného. Žalobce přitom po celou dobu řízení nedokázal relevantně vysvětlit, z jakého důvodu disponoval dispozičním právem k účtu společnosti, v níž nebyl nijak angažován, a z jakého důvodu docházelo mezi nimi k takovému přesouvání finančních prostředků v řádech statisíců.

[45] V odvolání proti napadenému rozhodnutí žalobce pouze uvedl, že: „správce daně nikterak neprokázal, že tyto jakkoli souvisí s prověřovanými obchodními případy mezi společností V+C Trade a odvolatelem“ s tím, že „je zjevné, že výběry z účtu provedené panem [redacted] s úhradami za přijatá plnění od společnosti V+C Trade vůbec nekorespondují, jinak řečeno, nejedná se tedy v žádném případě o úhrady a výběry „1:1“ (viz str. 7 odvolání). Až v žalobě následně doplnil, že: „k problematice vybírání finančních prostředků jednatelem žalobce z bankovního účtu V+C Trade žalobce opakovaně vysvětloval, že nikterak nekorespondují s prověřovanými transakcemi (ani co do času ani co do částky) a že tyto souvisí s vypořádáváním vzájemných historických pohledávek a dluhů mezi panem [redacted] a panem [redacted]. Vzhledem k tomu, že tyto vzájemné závazky vznikly převážně z ústních smluv, nedisponuje jednatel žalobce v daném okamžiku již žádnými písemnými důkazními prostředky ve vztahu k těmto vzájemným závazkům. To je nicméně irelevantní, neboť je to správce daně, kterého tíží důkazní břemeno ve vztahu k prokázání skutečnosti, že tyto transakce jakkoli souvisí s prověřovanými obchodními případy mezi společností V+C Trade a odvolatelem; žalovaný nicméně toto své důkazní břemeno neunesl“ (viz str. 10 žaloby).

[46] Žalovaný v napadeném rozhodnutí uvedl – byl to „odvolatel, který ve svém odvolání uvedl, že se předmětné vybírání finančních hotovostí z bankovního účtu společnosti VCT týkalo závazků mezi jednatelem odvolatele, panem [redacted] a panem [redacted] (viz str. 7 a 8 odvolání). Z obchodního rejstříku vyplývá, že v předmětném období, v roce 2013 až dosud, je pan [redacted] jediným jednatelem a statutárním orgánem odvolatele, přičemž i v rámci daňové kontroly vystupoval jako osoba oprávněná jednat za odvolatele. Z uvedených skutečností je zřejmé, že odvolatel, za nějž jednal a jedná pan [redacted], by měl disponovat takovými důkazními prostředky potvrzující pravdivost jeho tvrzení, zvláště když je to odvolatel, kdo tvrdí, že předmětné finanční transakce souvisí s vyrovnáním závazků mezi panem [redacted] a panem [redacted]. Z ustanovení § 92 odst. 3 daňového řádu

tak vyplývá, že důkazní břemeno odvolatele, kdy je to odvolatel, který by měl prokázat pravdivost svých tvrzení“ (viz str. 15 až 16, bod [58] napadeného rozhodnutí).

[47] S touto právní argumentací se soud ztotožňuje a stejně ji hodnotí jako poměrně nevýznamnou pro posouzení věci (jak uvedl žalovaný v odůvodnění „jedná o skutečnost zcela nepodstatnou. Z listin poskytnutých bankou je totiž seznatelné, že částky, které byly na bankovní účet společnosti VCT připisovány jako úhrada od odvolatele, byly obratem převáděny tak, že bylo uhrzeno DPH na účet správce daně a zbytek byl převeden na účet [redacted] nebo [redacted], nebo obou, popř. byl proveden hotovostní výběr [redacted]. S ohledem na výše uvedené a na to, že žádná z částek odepisovaných z bankovního účtu VCT přitom nebyla převáděna ve prospěch jiného plátce, od kterého by firma VCT mohla přijata zdanitelná plnění pořídit, když v přiznáních deklarovala takřka totožné hodnoty plnění uskutečněných a přijatých, lze mít za to, že se jednalo o účelové přesuny finančních částek, a odvolatelem deklarované bezhotovostní úhrady ve prospěch korporace VCT za deklarovaná plnění měly subjektům podílejících se na uvedených transakcích poskytnout jen punc legitimacy a fakticity (bod [45])“. (viz str. 26 až 27 bod [92] napadeného rozhodnutí).

[48] Soud dále doplňuje svou argumentaci tak, že podle § 92 odst. 3 daňového řádu je povinností daňového subjektu prokázat „všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních“. Podle odst. 4 téhož ustanovení dále „pokud to vyžaduje průběh řízení, může správce daně vyzvat daňový subjekt k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, a to za předpokladu, že potřebné informace nelze získat z vlastní úřední evidence“. Správce daně podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu naopak prokazuje „skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem“.

[49] Podle výše citovaných ustanovení je daňový subjekt povinen prokazovat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém přiznání, nebo skutečností potřebných pro správné stanovení daně, k jejichž prokázání byl správcem daně vyzván. Daňový subjekt prokazuje svá tvrzení především svým účetnictvím a jinými povinnými záznamy. Správce daně však může vyjádřit pochybnosti ohledně věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů. Správce daně nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují natolik vážné a důvodné pochyby, že činí účetnictví nevěrohodným, neúplným, neprůkazným nebo nesprávným. Pokud správce daně unese své důkazní břemeno ve vztahu k výše popsaným skutečnostem, je na daňovém subjektu, aby prokázal pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví a jiných povinných záznamů ve vztahu k předmětnému účetnímu případu, popř. aby svá tvrzení korigoval. Daňový subjekt bude tyto skutečnosti prokazovat zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím a evidencemi (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119, ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008-86, ze dne 18. 1. 2012, č. j. 1 Afs 75/2011-62, nebo ze dne 12. 2. 2015, č. j. 9 Afs 152/2013-49).

[50] Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku ze dne 14. 12. 2016, č. j. 4 Afs 179/2016-60 uvedl: „[u]vedené zásady vztahující se k průběhu dokazování v daňovém řízení se v zásadě uplatní i v případě, kdy má správce daně podezření, že předmětné transakce byly zatíženy daňovým podvodem. [...] Za takové situace je pak z hlediska posouzení nároku na odpočet daně rozhodné posouzení všech objektivních okolností vykázané transakce, včetně právní, obchodní a osobní vazby mezi zúčastněnými subjekty (blíže viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 4. 2010, č. j. 9 Afs 94/2009 - 156). [...] Kromě objektivních okolností je nutné posoudit i subjektivní stránku jednání, tedy vědomost daňového subjektu o daňovém podvodu. Pokud je s přihlédnutím k objektivním skutečnostem prokázáno, že dodání je uskutečněno pro osobu povinnou k dani, která věděla nebo měla vědět, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na dani z přidané hodnoty, je věcí vnitrostátního soudu odmítnout takové osobě povinné k dani přiznat nárok na odpočet (viz rozsudek SDEU ze dne 6. 7. 2006 ve spojených věcech C-439/04 a C- 440/04, [redacted] a Recolta Recycling SPRL). Správce daně přitom může vycházet z mnoha indicií, které mu jsou k dispozici (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 6. 2015, č. j. 6 Afs 130/2014 - 60, a další). Subjektivní stránka jednání se posuzuje také podle opatření, která daňové subjekty přijmou, aby zajistily, že jejich plnění nejsou součástí podvodu (viz rozsudek SDEU ze dne 11. 5. 2006 ve věci C-384/04, Federation of Technological Industries a další, bod 33). [...] Prokázat naplnění objektivních a subjektivních okolností daňového podvodu je nepochybně úkolem správce daně. To však nic nemění na průběhu dokazování v daňovém řízení, které k prokázání těchto okolností směřuje. [...] Z judikatury SDEU rovněž neplyne žádná modifikace přenosu důkazního břemene v daňovém řízení, pokud existuje podezření na zatížení transakcí daňovým podvodem.“

[51] Z citovaného rozsudku, který se ostatně vyjadřuje rovněž již k výše vypořádané argumentaci žalobce, se podává, že i v případě podezření, že posuzované transakce byly zatíženy daňovým podvodem, platí obecná pravidla pro rozložení důkazního břemene jako v každém jiném daňovém řízení. Nelze tudíž přisvědčit argumentaci žalobce, podle níž důkazní břemeno v prokazování všeho leží výhradně na správci daně s tím, že žalobci postačí po celou dobu daňového řízení pouze odmítat závěry žalovaného, aniž by v průběhu správního řízení předložil žalovanému cokoliv, co mohlo jeho závěry vyvrátit a doložit svá tvrzení.

[52] Nelze též souhlasit s tvrzením žalobce, že rozhodnutí správní orgány „založily pouze na ničem nepodložených domněnkách“, neboť ze správního spisu jasně vyplývá, že žalovaný provedl rozsáhlé dokazování a své závěry založil na relevantních zjištěních a získaných důkazech (viz šetření u odběratelů žalobce – společnosti JVD, CBS, BI, V + C Trade s.r.o., výpovědi svědků – Mgr [redacted], bývalé jednatelky odběratele žalobce – společnosti CBS, [redacted], bývalého jednatele a majitele 50% podílu společnosti BI, [redacted] – statutárního zástupce odběratele žalobce společnosti V + C Trade s.r.o., [redacted] – statutárního zástupce společnosti ARTE Consulting s.r.o., [redacted] – statutárního zástupce společnosti V + C Trade s.r.o., z bankovních výpisů společnosti V + C Trade s.r.o. aj.).

[53] Naopak – žalovaný se objektivními a subjektivními okolnostmi daňového podvodu v napadeném rozhodnutí podrobně zaobíral, a kromě výše uvedeného ještě rozebral, že dalšími skutečnostmi svědčícími o existenci podvodu jsou:

- a) Nekomatnost subjektu V + C Trade s.r.o. a změna jeho statutárního zástupce. Ve zde posuzované věci došlo dokonce ke změně statutárního zástupce poté, co bylo správcem daně započato s ověřováním deklarovaných tvrzení u žalobce (viz bod [1] napadeného rozhodnutí) a současně před tím, než byly správci daně ze strany odvolatele jakékoliv doklady, jež by údaje v přiznáních odvolatele za předmětná zdaňovací období prokazovaly, vůbec předloženy (viz bod [34] napadeného rozhodnutí). Kromě toho jednatelem společnosti se stal [REDACTED], osoba závislá na drogách, jenž pořídil 100 % obchodního podílu korporace V+C Trade s.r.o. za 150 000 Kč (viz bod [49] napadeného rozhodnutí), ačkoliv tato korporace dosahovala dle údajů v přiznáních k DPH [REDACTED] za zdaňovací období leden až září 2013 miliónových obrátů.
- b) Korporace V + C Trade s.r.o. v přiznáních za zdaňovací období leden až září 2013 deklarovala takřka shodné údaje o uskutečněných a přijatých zdanitelných plněních v řádech jednotek miliónů s minimální daňovou povinností.
- c) Účelové jednání [REDACTED], spočívající ve vyhýbání se možnosti poskytnout svědeckou výpověď před správcem daně.
- d) Přes vysokou odbornost k realizaci deklarovaných plnění, navíc v hodnotách statisíců, byl k jejich poskytnutí osloven žalobce, který se poskytováním takových plnění před tím ani později nezabýval, a k vyslovení poptávky navíc došlo při „sousedském rozhovoru“ (viz bod [43] napadeného rozhodnutí).
- e) Doba potřebná k realizaci plnění, kdy rozsáhlá plnění byla realizována doslova pár dnů po tom, co byla uzavřena rámcová smlouva (ze dne 17. 12. 2012), resp. po tom, co byla uzavřena objednávka - např. objednávka ze dne 17. 12. 2012 je na dodání šesti studijních modulů a k uskutečnění zdanitelného plnění vůči odvolateli dle daňového dokladu č. 13011 došlo již 31. 1. 2013.
- f) Časový sled transakcí mezi dodavatelem V + C Trade s.r.o. a žalobcem, a dále mezi odvolatelem a odběrateli, kdy v řadě případů byla plnění od dodavatele uskutečněna tentýž den, co byla následně dodána odběratelům s tím, že ve stejný den byl vystaven daňový doklad firmou V + C Trade s.r.o. pro žalobce, ale i žalobcem některému z odběratelů - viz např. doklad č. 13029 ze dne 1. 3. 2013 pro odvolatele za „revizi, úpravu, zpracování sylabu programu MBA public relations“, a to se shodným datem uskutečnění zdanitelného plnění, a doklad odvolatele č. 113007 pro BI se shodnými daty o vystavení dokladů a DUZP.
- g) Plnění byla ze strany odvolatele poskytnuta odběratelům v řadě případů dříve, než odvolateli bylo daně plnění poskytnuto dodavatelem (blíže viz bod [75] napadeného rozhodnutí).
- h) Dle rámcové smlouvy ze dne 17. 12. 2013 měla spolupráce mezi V + C Trade s.r.o. a žalobcem probíhat až do konce roku 2013, ale byla ukončena již začátkem září 2013, právě v souvislosti s rychlou změnou jednatele V + C Trade s.r.o. a prodejem obchodního podílu korporace V + C Trade s.r.o.
- i) Minimální zisk odvolatele (pouze u dvou transakcí více jak 5%, jinak vždy od 1% do 3%).

[54] Soud k danému proto uvádí, že se ztotožňuje se závěry žalovaného, a má za to, že žalovaný se podrobně zaobíral objektivními okolnostmi daňového podvodu, přičemž v napadeném rozhodnutí detailně popisuje, z čeho vyvozuje závěr, že žalobce se na daňovém podvodu participoval (viz bod [66] až [79] napadeného rozhodnutí).

[55] Na závěr soud uzavírá, že případ posuzovaných obchodních transakcí vykazoval od počátku některé znaky a okolnosti, které bývají typicky spojené s kolotočovými či řetězovými podvody na dani z přidané hodnoty, např. osobní propojení mezi jednotlivými společnostmi (k těmto znakům viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 8. 2016, č. j. 2 Afs 55/2016-38), dále nákup a prodej zboží v minimálních časových odstupech (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 5. 2013, č. j. 1 Afs 13/2013-61), a dále nízká marže ve výši 1 % - 3 % (viz k problematice nízké marže z odborné literatury - Koupil, V. Karuselové podvody – jak je poznat a vést v nich dokazování. Státní zastupitelství, č.5/2014). Pozdější nekontaktnost jediného dodavatele žalobce (resp. jejich jednatelů či obecně statutárních orgánů) objektivní skutečnosti pouze dotváří, nebyla to však jediná indicie, která na daňový podvod poukazovala, jak dovozuje žalobce.

[56] Třetí žalobní námitkou žalobce bylo, že k prokázání účasti žalobce na daňovém podvodu je existence daňové ztráty (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 12. 2015, č. j. 9 Afs 163/2015) s tím, že z napadeného rozhodnutí nevyplývá, že by správce daně existenci daňové ztráty (objektivní prvek) u společnosti V + C Trade s.r.o. jakkoliv prokázal.

[57] S tímto tvrzením žalobce soud nesouhlasí, neboť ze správního spisu jasně vyplývá, že žalovaný se pokusil kontaktovat společnost V + C Trade s.r.o. – jediného dodavatele žalobce na adrese sídla firmy, ale na adrese nebyl nikdo zastižěn, na adrese nebyl uveden název firmy a nikdo na sdělení o plánovaném šetření nereagoval (viz Oznámení o místním šetření ze dne 8. 10. 2013). Správce daně se též několikrát pokusil vyslechnout [redacted], jenž byl statutárním zástupcem společnosti V + C Trade s.r.o. v době, kdy měla být plnění ve prospěch odvolatele uskutečněna. [redacted] se však několikrát z podání výpovědi pro nemoc opakovaně omluvil (v písemné omluvě ze dne 4. 4. 2014, dne 12. 5. 2014, a dále 5. 11. 2014).

[58] Jak k této věci uvedl žalovaný napadeného rozhodnutí: „Ze shromážděného spisu je zcela prokazatelně seznatelné, že správce daně pro provedení důkazu výsledkem [redacted] udělal maximum. Opakovaně [redacted] k podání výpovědi předvolával. Tento tvrdil, že je v pracovní neschopnosti. Správce daně se proto nabízel provést výslech v místě, které svědek navrhne. Svědek však nabídku správce daně odmítl s odkazem na svůj špatný zdravotní stav. Dle odvolacího orgánu správce daně postupoval s ohledem na okolnosti situace v souladu se zásadami přiměřenosti a zdrženlivosti, a proto nepochybil, pokud nevyužil možnosti svědka předvést policejními orgány. Jak je ze spisového materiálu zřejmé, bylo i při absenci důkazu výsledkem [redacted] shromážděno dostatek důkazů, které prokazatelně svědčí o vědomé účasti odvolatele na daňovém podvodu“ (viz str. 25 bod [87] napadeného rozhodnutí).

[59] Jak dále vyplývá ze správního spisu, správce daně vyslechl současného jednatele společnosti V + C Trade s.r.o. – [REDACTED], osobu drogově závislou, jenž neměl [REDACTED] o společnosti žádné informace ani neměl žádný kapitál, nedokázal popsat okolnosti předcházející převodu obchodního podílu, jaké dokumenty od prodávajícího podepsal, jaké dokumenty převzal (včetně evidencí pro účely DPH za rok 2013). Dále nevěděl, kde společnost sídlí, a ani nevysvětlil, proč společnost nespolupracuje se svým místně příslušným správcem daně, věděl pouze, že účetnictví společnosti nemá k dispozici. Správce daně se tak pokusil učinit vše pro ověření toho, zda údaje společnosti V + C Trade s.r.o. v přiznáních za předmětná zdaňovací období, včetně uhrazené daně, odpovídají skutečnosti, respektive zda odvedl DPH na výstupu ze všech obchodů, které v daném období realizoval. Konkrétně, zda odvedl DPH z těch plnění, u kterých žalobce následně nárokoval odpočet daně. To se však bez předložení Evidence pro účely daně [REDACTED] z přidané hodnoty podle ust. § 100 zákona o DPH zjistit objektivně nedá, daňová přiznání totiž obsahují souhrn částek DPH z celkových přijatých, respektive uskutečněných zdanitelných plnění bez konkretizace výše daně z jednotlivých daňových dokladů.

[60] Poněvadž žalovaný toto zjištění neměl k dispozici, nemohl postavit najisto, zda společnost V+C Trade s.r.o. daň z předmětných dokladů odvedla ve výši, v níž měla, z čehož žalovaný vyvodil závěr, že „byla v předmětných transakcích zjištěna existence chybějící daně“ (resp. daňové ztráty). V napadeném rozhodnutí žalovaný konkrétně uvedl, že: „Dále byla v předmětných transakcích zjištěna existence chybějící daně, kdy z evidencí správce daně o subjektu VCT je seznatelné, že subjekt VCT sice přiznání za předmětná zdaňovací období podal a daň zde deklarovanou i uhradil, ale údaje v přiznáních společnosti VCT deklarované nebylo možné najisto ověřit, a to nejprve z důvodu její nekontaktnosti, posléze i díky účelovému se vyhýbání podání svědecké výpovědi [REDACTED], statutárním zástupcem VCT v době realizace transakcí“ (viz str. 18, bod [67] napadeného rozhodnutí). Podle názoru soudu je tento závěr v kontextu se všemi okolnostmi daného případu, respektive zjištěnými objektivními skutečnostmi, naprosto legitimní.

[61] Jak je soudu z jeho rozhodovací činnosti známo, v případech řetězových podvodů téměř výjimečně dochází k situacím, o kterých nemohou stran chybějící daně vzniknout žádné pochybnosti. Naopak v praxi dochází nejčastěji k situacím, kde daňový subjekt vůbec nepodá daňové přiznání (daň na výstupu tudíž nepřizná), nebo daňové přiznání podá, výslednou daňovou povinnost uhradí, avšak z důvodu nespolupráce subjektu (například odběratele) nelze ověřit přijatá a uskutečněná plnění, na jejichž základě výsledná daňová povinnost vznikla, nebo se tento subjekt v průběhu správního řízení stane nekontaktním, a tudíž nelze ověřit, zda daň [REDACTED] z konkrétních zdanitelných plnění skutečně přiznal a uhradil. Společným jmenovatelem těchto subjektů je tak faktické znemožnění ze strany daňového subjektu prověřit, z jakých plnění se skládá jeho formální tvrzení (popř. ani žádné tvrzení nečinit).

[62] V takovém případě lze podle názoru soudu, a to výhradně s ohledem na objektivní okolnosti a okolnosti celého případu, dospět k závěru, že „byla zjištěna chybějící daň“, respektive vycházet z předpokladu, že daň chybí, pokud nelze ověřit to, zda v přiznáních za předmětná zdaňovací období, včetně uhrazené daně, odpovídají skutečnosti, respektive zda odvedl DPH [REDACTED] na výstupu ze všech obchodů, které v daném období realizoval.

Pouze s ohledem na okolnosti celého případu, respektive k přihlédnutí ke všem objektivním skutečnostem, které musí správce daně prokázat, což podle názoru soudu v nyní projednávaném případě prokázal, lze tento závěr v podstatě postavit najisto.

[63] Odvolává-li se žalobce na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 11. 2015, č. j. 9 Afs 163/2015-44, tak k němu soud uvádí, že závěr v tomto citovaném rozsudku vycházel z toho, že žalovaný se ve svém napadeném rozhodnutí podvod nijak nepopsal, neuvedl, v čem měla spočívat jeho podstata, tedy jej nekvalifikoval, ani nevyličil řetězec skutkových okolností, ze kterých by v souhrnu bylo možné dovozovat, že se o daňový podvod jednalo, natož zda došlo k daňové ztrátě, či k ní mohlo za určitých okolností dojít. V tomto soud spatřuje dosti podstatný rozdíl, poněvadž v nyní projednávané věci žalovaný naopak podvod popsal, uvedl, v čem spočívala jeho podstata, tedy jej kvalifikoval, respektive vyličil řetězec skutkových okolností, ze kterých je v souhrnu možné dovozovat, že se o daňový podvod jednalo, a vyjádřil se též k pojmu chybějící daň (nebo též daňové ztráty) a jak si jej vykládá. Svůj závěr, že žalobce se účastnil daňového podvodu, tak žalovaný nepostavil pouze na nekontaktnosti (či spíše „zmizení“) obchodníka v řetězci, a proto není pro právě projednávanou věc citovaný rozsudek přílehlavý.

[64] Podle názoru soudu se lze bezpochyby shodnout se závěrem Nejvyššího správního soudu v citovaném rozsudku v tom smyslu, že pouhá okolnost „zmizení“ obchodníka v řetězci v zásadě nepostačuje ke konstatování podvodu na dani z přidané hodnoty – spolu s prokázanými objektivními skutečnostmi však již na podvod na dani z přidané hodnoty dozajista poukázat lze. Jiný výklad by totiž vedl k tomu, že by byla vytvořena takřka dokonalá „živná půda“ pro páchání podvodů na dani z přidané hodnoty. Při existenci jakéhokoli subjektu v podvodném řetězci transakcí, který znemožní daňovým orgánům prověření přijatých a uskutečněných plnění (u něhož by v ideální situaci, tj. při možnosti prověření jeho tvrzení nakonec daň v přesné výši chyběla), by totiž ostatní nepoctiví obchodníci (vědomí účastníci podvodu) nemohli být za podvod na dani z přidané hodnoty činní nikdy odpovědnými.

[65] Čtvrtou žalobní námitkou žalobce bylo, že je přesvědčen, že v rámci svého podnikání přijal veškerá rozumná preventivní opatření, která po něm lze spravedlivě požadovat, aby se participaci v jakémkoli případném daňovém podvodu vyhnul – jedná se zejména o detailní smluvní dokumentaci k obchodním případům, evidenci výstupů, bezhotovostní platby na zveřejněný účet a spolupráci s prověřenými obchodními partnery.

[66] Žalovaný v napadeném rozhodnutí vyšel ze závěru, že: „Pokud daňový subjekt nepřijme vůbec žádná opatření nebo přijme pouze taková opatření, která svou povahou nejsou schopna reálně předejít a zabránit účasti daňového subjektu na podvodu na DPH, popřípadě tato opatření nejsou ze strany daňového subjektu bezvýhradně a prokazatelně dodržována, lze považovat s přihlédnutím k objektivním okolnostem za prokázané, že daňový subjekt věděl nebo měl vědět, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH“ (viz str. 9 až 10, bod [32] napadeného rozhodnutí).

[67] Žalobci je v této souvislosti nutno přisvědčit v tom smyslu, že vedl smluvní dokumentaci k obchodním případům, evidenci výstupů, bezhotovostní platby na zveřejněný účet a spolupráci s prověřenými obchodními partnery, avšak s přihlédnutím ke všem výše uvedeným objektivním okolnostem vyplývajícím ze správního spisu je zřejmé, že: „*vypracovaná smluvní dokumentace, objednávky, předávací protokoly, bezhotovostní úhrady měly pouze navodit zdání transparentních obchodních transakcí mezi zúčastněnými korporacemi, neboť ve zde řešeném případě bylo zjištěno, že odvolatel o své účasti na podvodném jednání ve vztahu k DPH prokazatelně věděl a jednal zcela záměrně, když svoji veškerou podnikatelskou aktivitu v předmětných zdaňovacích obdobích omezil pouze na zde prověřovaná plnění, když přijal nabídku od zcela náhodné osoby, když přijal nabídku na dodání plnění, pro jejichž poskytnutí neměl zkušenosti, znalosti, ale ani ověřeného seriózního dodavatele a když jediným argumentem pro výběr korporace VCT jako dodavatele různorodého spektra plnění byla údajná důvěra v osobu jeho statutárního zástupce, resp. jeho údajný slib, že poptávku uspokojí. Tomuto závěru dle odvolacího orgánu svědčí i možnost jediného statutárního zástupce odvolatele disponovat finančními prostředky na bankovním účtu korporace VCT. S odkazem na výše uvedené a bod [30] tohoto rozhodnutí lze dle odvolacího orgánu shrnout, že odvolatel se prokazatelně obezřetně nechoval a předloženými listinami a demonstrací bezhotovostních úhrad chtěl transakcím v detekovaných řetězcích poskytnout punc legitimacy a fakticity*“ (viz str. 22 až 23, bod [78] napadeného rozhodnutí).

[68] Jinými slovy – s ohledem na okolnosti zjištěné a prokázané správcem daně, nemůže žalobce úspěšně tvrdit, že o daňovém podvodu nevěděl, nebo nemohl vědět. V posuzované věci se tedy neuplatní základní ratio judikatury Soudního dvora, kterým je ochrana subjektivní práv a legitimního očekávání daňových subjektů, které si nejsou a nemohou být vědomy daňového podvodu, a jednají s veškerou rozumnou opatrností, aby se nestaly součástí takového daňového podvodu - slovy rozhodnutí ve spojených věcech RECOLTA a Recolta: „*subjekty, které přijmou veškerá opatření, která od nich mohou být rozumně vyžadována, aby zajistily, že jejich plnění nejsou součástí podvodu, bez ohledu na to, zda se jedná o podvod na DPH, nebo jiné podvody, musejí mít možnost důvěřovat legalitě uvedených plnění, aniž by riskovaly ztrátu svého nároku na odpočet DPH odvedené na vstupu*“ (srov. rozsudek ze dne 30. 4. 2008, č. j. 1 Afs 15/2008 – 100).

[69] Pátou žalobní námitkou žalobce bylo, že v napadeném rozhodnutí absentuje úvaha o tom, že „*se předmětná transakce a jakým konkrétním způsobem vymykala z běžných obchodních transakcí žalobce nebo běžných obchodních transakcí obvyklých u subjektů podnikajících ve stejném odvětví a srovnatelných se žalobcem*“ (viz rozsudek Krajského soudu v Plzni ze dne 26. 1. 2016, č. j. 57 Af 7/2014 – 125).

[70] K tomu soud uvádí, že tato polemika je nadbytečná, neboť už z napadeného rozhodnutí jasně vyplývá, z jakých přesně popsanych indicíí správce daně vyvodil závěr o vědomé účasti žalobce na daňovém podvodu, není tudíž podle názoru soudu třeba vyjadřovat se k věci, které žalovaný v napadeném rozhodnutí detailně popsal, respektive zdůvodnil, že „*ve zde posuzovaném sporu byly zjištěny takové skutečnosti, které ve svém celku zcela oprávněně vedly správce daně k závěru, že se nejednalo o vážně míněné obchodní transakce. Tomuto závěru dle odvolacího orgánu svědčí i časový sled vzájemných dodávek v rámci dodavatelsko-odběratelských řetězců (bod [68] písmena k) a l) a bod [75]), ale i*

znění předložených smluv, když odvolatel se v nich výslovně zavazuje „k dodávce“, „k vypracování“ apod., ale nikde ne „ke zprostředkování“ (viz str. 25, bod [85] napadeného rozhodnutí).

[71] Šestou žalobní námitkou žalobce bylo to, že informace o osobách s dispozičními právy k bankovnímu účtu společnosti V + C Trade s.r.o. byly získány v rozporu se zákonem a nelze k nim proto přihlížet (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 10. 2016, č.j. 4 Afs 177/2016).

[72] K tomu soud může pouze uvést, že závěry z žalobcem citovaného rozsudku nemohou dopadat na právě posuzovaný případ. V citovaném rozsudku správce daně výslovně požádal bankovní instituci o sdělení, kdo má dispoziční právo k bankovním účtům, včetně sdělení, zda je k těmto účtům zřízena služba internetového a telefonního nebo mobilního bankovníctví (s uvedením telefonního čísla, k němuž je tato služba vázána), což je podstatný rozdíl oproti případu žalobce. Správce daně výslovně žádal o informace vztahující se k majiteli účtu společnosti V + C Trade s.r.o., respektive požádal o výpis z jeho účtu, z něž pouze vyplynulo, že sám žalobce má k tomuto účtu zřízeno dispoziční právo (když měl oprávnění vybírat peníze z tohoto účtu a to z výpisu jednoznačně vyplynulo).

[73] Jak přitom vyplývá přímo z odůvodnění žalobcem citovaného rozsudku: „*Daňový řád v § 57 odst. 3 správcí daně výslovně umožňuje vyžadovat od poskytovatelů platebních služeb pouze údaje o majitelích účtů, nikoliv o jejich disponentech*“ s tím, že pochybnosti „*nevyvolává ani význam oprávnění vyžadovat údaje o pohybu peněžních prostředků na účtech. I zde Nejvyšší správní soud odkazuje na odůvodnění rozsudku městského soudu: „Pojem údajů o pohybech peněžních prostředků na účtech, které může správce daně požadovat, je třeba vykládat tak, že se jedná o údaje obsažené ve výpisech z bankovního účtu, tedy o údaje přímo se dotýkající daných transakcí, typicky identifikace účtu, z něž a na něž jsou prostředky připsány, výše poukázaných prostředků atd.“*“ (viz bod [15] citovaného rozsudku). Soud má proto za to, že tyto informace byly získány v souladu se zákonem a přihlížet k nim lze.

[74] Poslední námitkou žalobce bylo, že i v případě, že by byl správný závěr žalovaného a žalovaný unesl své důkazní břemeno v tom smyslu, že došlo ze strany společnosti V + C Trade s.r.o. jako přímého dodavatele žalobce k podvodnému jednání spočívajícímu v neodvedení daně, o němž žalobce měl či mohl vědět, mohl být žalobce pouze v pozici ručitele za tuto daň (viz ust. § 109 odst. 1 ZDPH).

[75] K tomu zdejší soud uvádí, že problematikou upřednostnění institutu ručení podle § 109 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty před institutem neuznání odpočtu daně z přidané hodnoty z důvodu zapojení do podvodného řetězce se velmi podrobně zabíral Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku ze dne 10. 1. 2019, č.j. 4 Afs 2011/2018, v němž v bodu [23] shrnul, že:

„Vzhledem k tomu, že se již Nejvyšší správní soud touto právní otázkou zabýval ve věci sp. zn. 7 Afs 8/2018 a nemá důvod odchylovat se od závěrů, které již učinil, vyšel z nich i v nyní posuzované věci. Podle stěžovatele nebyly splněny podmínky pro použití kolizního

pravidla lex specialis derogat legi generali. Princip možnosti odepření nároku na odpočet daně se uplatní v nalézacím řízení, zatímco § 109 zákona o dani z přidané hodnoty upravující ručení se uplatní v řízení o placení daní. To však podle stěžovatele v dané věci vedeno nebylo“.

[76] Dále je pak ve výše citovaném rozsudku Nejvyššího správního soudu rozebráno, že:

„[39] Procesní úprava pro aplikaci daňového ručení je obsažena v § 171 daňového řádu, v hlavě V - Placení daní, dílu ■ - Zajištění daní. Toto ustanovení uvádí, že nedoplatek je povinen uhradit také ručitel, pokud mu zákon povinnost ručení ukládá a pokud mu správce daně ve výzvě sdělí stanovenou daň, za kterou ručí, a současně jej vyzve k úhradě nedoplatku ve stanovené lhůtě. Výzvu ručiteli lze vydat, pokud nebyl nedoplatek uhrazen dlužníkem, ačkoliv ten byl o jeho úhradu bezvýsledně upomenut, a nedoplatek nebyl uhrazen ani při vymáhání, pokud není zřejmé, že vymáhání na něm by bylo prokazatelně bezvýsledné. Uvedené podmínky musí být splněny kumulativně.

[40] Zvláštní úprava ručení je pak obsažena v § 109 zákona o dani z přidané hodnoty. Odstavec 1 tohoto ustanovení uvádí, že plátce, který přijme zdanitelné plnění s místem plnění v tuzemsku uskutečněné jiným plátcem nebo poskytne úplatu na takové plnění (dále jen „příjemce zdanitelného plnění“), ručí za nezaplacenou daň z tohoto plnění, pokud v okamžiku jeho uskutečnění věděl nebo vědět měl a mohl, že a) daň uvedená na daňovém dokladu nebude úmyslně zaplacená, b) plátce, který uskutečňuje toto zdanitelné plnění nebo obdrží úplatu na takové plnění (dále jen „poskytovatel zdanitelného plnění“), se úmyslně dostal nebo dostane do postavení, kdy nemůže daň zaplatit, nebo c) dojde ke zkrácení daně nebo vylákání daňové výhody. (důraz přidán).

[41] Z výše uvedeného je zřejmé, že institut ručení systematicky spadá do fáze placení daní. V rámci této fáze správy daní pak funguje jako akcesorický a subsidiární prostředek zajištění úhrady daně již stanovené jinému daňovému subjektu (odborná literatura v této souvislosti uvádí, že ručení míří na nedoplatek, tedy na stanovenou, splatnou a neuhrazenou daň – srov. ■, J., DRÁB, O., ■, L., ■, P., ■, A. a ■, K.. Daňový řád. Komentář. 1. vyd. Praha: ■ Kluwer ČR, a. s., 2011).

[42] Na příslušnost ručení nikoliv do roviny nalézací, ale do roviny platební (resp. na nutnost odlišování těchto dvou fází daňového řízení) upozorňuje i sám zákonodárce, který v důvodové zprávě k § 172 daňového řádu uvádí, že „[n]utno připomenout, že daňové řízení probíhá ve dvou fázích. Cílem první fáze je daň zjistit a stanovit (fáze nalézací). V druhé fázi je nutné zajistit zaplacení stanovené daně (fáze platební). Ve fázi nalézací je daňové řízení vztahem mezi daňovým subjektem a správcem daně. Ručitel v tomto případě nemá postavení dalšího účastníka řízení, což odpovídá zejména zásadě procesní ekonomie i zásadě přiměřenosti, neboť opačný přístup by vedl k tomu, že by se veškerá komunikace musela vést jak s daňovým subjektem, tak s ručitelem, přičemž ručitele se výsledek tohoto řízení bude přímo týkat pouze v nepatrném procentu případů (tehdy, kdy daňový subjekt nesplní svou platební povinnost). To by ve svých důsledcích vedlo k ne hospodárnému zatěžování ručitelů, kterým by tak byly zasílány písemnosti ze strany finančních úřadů, které se jich přímo netýkají. Ručitele se tak přímo dotýká až fáze platební, a to pouze v případě, kdy nastanou podmínky uvedené v § 171.“

[43] Dále lze poukázat na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 2. 2018, č. j. 5 Afs 78/2017 - 33, podle něhož „[i] pro ručení zakotvené v § 109 zákona o dani z přidané hodnoty platí obecná východiska právní teorie. Je institutem zajišťovacím a přistupuje k hlavnímu závazku, má akcesorický charakter a proto je existenčně vázán na zajištěný hlavní závazek a sleduje jeho osud; rozsah ručení je odvozen od hlavního závazku; zaniká společně se závazkem hlavním, není-li zákonem stanoveno jinak (§ 171 odst. 2 daňového řádu). Dalším znakem ručení je jeho subsidiární povaha; může nastoupit až v okamžiku, kdy dlužník nesplní svůj dluh (nebo jeho část), který je ručením zajištěn.“

[44] I v právu soukromém je ručení institutem zajišťovacím a akcesorickým, jehož základní podmínkou je existence platného závazku mezi věřitelem a dlužníkem (a nikoliv institutem patřícím do fáze zjišťování existence závazku). Nejvyšší správní soud přitom setrvale akcentuje institut jednotnosti a nerozpornosti právního řádu. Ten mimo jiné vyžaduje, aby stejný právní institut, který je vlastní více právním odpovědním, byl koncipován a vykládán shodně. K tomu viz např. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 16.10.2008, č. j. 9 Afs 58/2007 - 96, č. 1754/2009 Sb. NSS, ve kterém se dále uvádí, že „[...] nelze přijmout názor, podle kterého jsou ručení ve veřejném právu a ručení v soukromém právu něco odlišného. Ručení je obecným institutem vlastním celému právnímu řádu, pro který mohou, pokud je to racionální anebo pokud tak zákonodárce výslovně stanoví, existovat v jednotlivých právních odpovědích odlišnosti. Ty ostatně existují i v rámci samotného práva soukromého (srovnej odlišnosti v úpravě ručení dle občanského zákoníku a zákoníku obchodního odůvodněné rozdílnými požadavky na zajištění závazků ve vztazích mezi občany oproti obchodnímu životu). Odlišnosti však nikdy nemohou přesáhnout do samé podstaty tak tradičního institutu, jakým ručení bezesporu odedávna je. Je-li veřejnoprávní úprava strohá, neúplná či rozporná, její výklad v aplikační praxi správních orgánů a soudů by měl hledat shodu, nikoliv vytvářet umělé rozpory (srov. v tomto ohledu rozsudek rozšířeného senátu NSS ze dne 26. 10. 2005, č. j. 1 Afs 86/2004 - 54, č. 792/2006 Sb. NSS; tomuto právnímu názoru výslovně přitakalo plénum Ústavního soudu v nálezu ze dne 29. 1. 2008, sp. zn. Pl. ÚS 72/06, č. 291/2008 Sb., bod 50).“

[45] Podpůrně lze poukázat i na rozsudek ze dne 30. 1. 2018, č. j. 5 Afs 60/2017 - 60, č. 3705/2018 Sb. NSS, v němž Nejvyšší správní soud konstatoval, že „[o]depření nároku na odpočet daně je třeba striktně odlišovat od ručení za daňovou povinnost jiné osoby. Jak odpočet daně, tak i ručení totiž podléhají různým podmínkám a ustanovením směrnice o DPH.“ Uvedený závěr pátého senátu byl vyjádřen i ve stanovisku Generální advokátky SDEU [redacted] Kokott předneseném dne 19. 12. 2013 ve věci C-107/13, FIRIN“ OOD proti Direktor na Direkcia „Obžalvane i danačno-osiguritelna praktika“ Veliko Tarnovo pri Centralno upravlenie na Nacionalnata agencia za prichodite. V rozsudku Soudního dvora v uvedeně věci ze dne 13. 3. 2014 pak soud označil ručení a nárok na odpočet daně odvedené na vstupu za „dva různé aspekty právní úpravy DPH“ (viz bod 28).

[46] Na výše uvedeném nic nemění, že § 109 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty neváže vznik ručitélského závazku pouze na nezaplacení daňové povinnosti na straně osoby, za kterou ručitel ručí, nýbrž i na to, že subjekt věděl nebo vědět měl a mohl o zákonem vyjmenovaných

situacích uvedených v § 109 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty (stran § 109 odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty viz například rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 2. 2018, č. j. 5 Afs 78/2017 - 33). Podmínka, že daňový subjekt věděl nebo vědět měl a mohl, nezakládá srovnatelnost ručení s doktrínou odepření nároku na odpočet daně, nýbrž je „pouze“ dalším předpokladem pro aplikaci ručení (předpokladem vycházejícím zejména ze zásady právní jistoty a ze zásady proporcionality - viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 2. 2018, č. j. 5 Afs 78/2017 - 33).

[47] Jinak řečeno, současná podoba § 109 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty představuje „pouhý“ zvláštní případ ručení jako zajišťovacího institutu majícího své místo v dílčím daňovém řízení při placení daní, nikoliv obecnou úpravu reakce na veškeré myslitelné daňové podvody (k tomu viz stanovisko Generálního advokáta Colomera ke spojeným věcem [REDAKCE], C-439/04 a C-440/04, podle kterého existují podvodné varianty tak neobvyklé a spleťté, jako je představitost těch, kteří je připravují).

[48] Ostatně ani z důvodové zprávy nevyplývá, že by bylo úmyslem zákonodárce zavést do právního řádu s účinností od 1. 4. 2011 (kdy nabyl účinnosti zákon č. 47/2011 Sb., kterým byl do zákona o dani z přidané hodnoty vložen § 109) nová pravidla pro postihování jednání, které je orgány finanční správy vytýkáno žalobci v nyní posuzované věci (tj. vědomé zapojení do podvodu na dani z přidané hodnoty), resp. osvobodit účastníky takového jednání od příslušenství, jak tvrdí žalobce. Zákonodárce v důvodové zprávě uvedl, že institut ručení je zaváděn jako další z nástrojů v boji proti daňovým únikům na základě článku 205 směrnice 2006/112/ES, o společném systému daně z přidané hodnoty.

[49] Nelze přehlédnout ani praktické obtíže spojené s výkladem krajského soudu. Pokud by správce daně v rámci daňové kontroly zjistil, že kontrolovaný subjekt je součástí podvodu na dani z přidané hodnoty a je přitom naplněna některá z podmínek ručení (viz § 109 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty), byl by povinován daňovou kontrolu ukončit bez doměření daně (podle jakého zákonného ustanovení by tak měl za vědomosti o daňovém podvodu učinit, krajský soud neuvedl). Následně by pak správce daně musel přistoupit ke stanovení daně osobě, za kterou by měl následně kontrolovaný subjekt ručit (nebyla-li tato ještě stanovena), a poté činit kroky opravňující jej k aplikaci ručení (upomenout dlužníka, pokusit se na něm vymáhat, atd.). Až po těchto úkonech by se mohl „vrátit“ k původně kontrolovanému subjektu, který by nadto byl povinen z titulu ručení ve smyslu § 109 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty zaplatit „daň nezaplacenou svým dodavatelem“, tedy částku, jejíž výše by byla zcela mimo sféru jeho vlivu. V důsledku uvedeného postupu by přitom mohlo dojít k tomu, že by z důvodu uplynutí lhůty pro stanovení daně již nebylo možné doměřit daň u článku, který ji neodvedl, a návazně by již nebylo možné aplikovat ani akcesorický institut ručení. Nezmínit nelze ani to, že byla-li by účast subjektu na daňovém podvodu řešena aktivací ručitelského závazku, byl by ručitel připraven o významnou část procesních práv zakotvených daňovým řádem pro nalézací řízení (viz např. § 86 odst. 2 daňového řádu, či § 88 daňového řádu). Ostatně není ani zřejmé, jakým vhodným a pro obě strany efektivním procesním způsobem by v některých situacích správce daně získával ve fázi placení daní informace ohledně skutečnosti, že daňový subjekt o podvodu věděl (nebo vědět mohl a měl). Plošná aplikace ručení namísto odepření nároku na odpočet daně by nadto mohla vést k situaci, ve které by ručitel jako osoba účastnící se vědomě podvodu na dani z přidané hodnoty (jako závažného nežádoucího jednání při správě daní) nebyl povinován uhradit související

příslušenství, a to na rozdíl od jakéhokoliv jiného daňového subjektu, kterému by byla daň doměřena na základě jiného důvodu než vědomé účasti na podvodu (tj. i na základě méně závažného pochybení).

[50] Nutno dodat, že Nejvyšší správní soud se daňovými dopady podvodu na dani z přidané hodnoty zabýval již nespočetněkrát a setrvale aplikoval doktrínu neuznání nároku na odpočet daně (viz výše citovanou judikaturu). Činil tak samozřejmě i po zavedení institutu ručení do zákona o dani z přidané hodnoty. Nikdy však nedospěl k závěru ohledně nutnosti přednostní aplikace ručení namísto odepření nároku na odpočet daně z důvodu speciality právní úpravy ručení. Naopak zcela konzistentně judikuje, že pokud orgány finanční správy při stanovování daňové povinnosti shledají, že se daňový subjekt účastnil daňového podvodu, mohou mu v souladu s uvedenou doktrínou odepřít nárok na odpočet daně“.

[77] Z uvedené judikatury tedy vyplývá, že zjistí-li orgány finanční správy při stanovování daňové povinnosti daňového subjektu (tj. v nalézací fázi daňového řízení), že byl součástí podvodu na dani z přidané hodnoty a o tomto svém zapojení věděl (či vědět mohl a měl), jsou oprávněny daňovému subjektu nepřiznat jím nárokováný odpočet daně. Aplikovaly tak právní institut (odepření nároku na odpočet daně) spadající svojí povahou právě do fáze nalézací.

[78] S ohledem na výše uvedené je tak polemika ohledně použití institutu ručení, a též toho, že uplatnění ručení nicméně předpokládá, že dlužná daň byla správcem daně u primárního dlužníka řádně stanovena, resp. neúspěšně vymáhána, je nedůvodná.

[79] V dané věci tak soud uzavírá, že podanou žalobu nepovažuje za důvodnou a proto ji zamítl (ust. § 78 odst. 7 s.ř.s.).

[80] Výrok o náhradě nákladů řízení je odůvodněn ust. § 60 odst. 1 s.ř.s., podle kterého má účastník, který měl ve věci úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem. Vzhledem k tomu, že žalovanému státu tyto nevznikly, soud rozhodl tak, jak je uvedeno ve výroku.

P o u č e n í :

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou (2) týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem [REDACTED]. 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 nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Shodu s prvopisem potvrzuje: M. V.

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

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

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

Praha dne 28. března 2019

JUDr. Ladislav Hejtmánek v. r.
předseda senátu