



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Hradci Králové - pobočka v Pardubicích, rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu JUDr. Jan Dvořáka a soudců JUDr. Aleše Korejtky a JUDr. Petry Venclové, Ph.D., ve věci

žalobkyně: **MAKIMA s.ro.**, IČ 27467431
sídlem Filištínská 28, 537 01 Chrudim
zastoupená daňovým poradcem Rambousek a partner a.s., IČ
64829391
sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
sídlem Masarykova 31, 602 Brno

v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 21.3.2016, č.j. 12364/16/5300-21443-706986,

takto:

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

Odůvodnění:

1. Žalobce se včasnou žalobou domáhal soudního přezkumu v záhlaví tohoto rozsudku označeného rozhodnutí žalovaného, kterým žalovaný zamítl odvolání žalobce a potvrdil rozhodnutí Finančního úřadu pro Pardubický kraj (dále též „správce daně“) ze dne 23. 4.

Shodu s prvopisem potvrzuje

2015 č. j. 771421/15/2804-50523-608583 - platební výměr, kterým byla žalobci doměřena daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období září 2011 (dále jen „zdaňovací období“) a který byl vydán na základě výsledku daňové kontroly provedené u žalobce.

2. Z odůvodnění napadeného rozhodnutí vyplynulo, že předmětem odvolacího daňového řízení bylo posouzení neuznání nároku žalobce na odpočet DPH z přijatých zdanitelných plnění za zdaňovací období září 2011 od subjektu OSKAR EXPORT – IMPORT, spol. s r.o. (dále jen „OSKAR“). Zmíněná zdanitelná plnění se týkala obchodních transakcí s metylesterem řepkového oleje (dále též „MEŘO“) a s řepkovým olejem (dále též „ŘO“), které žalobce prodával dalším subjektům. Přitom bylo zjištěno, že předmětné transakce byly součástí daňového podvodu, o kterém žalobce přinejmenším měl a mohl vědět. Žalobce dle žalovaného rozhodnutí tvrdil, že ve shora uvedeném zdaňovacím období nakoupil komodity od dodavatele OSKAR, avšak u části z nich nebyl schopen prokázat splnění hmotněprávních podmínek nároku na odpočet DPH, zejména podle § 73 odst. 1 písm. a) zák. č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“), ve smyslu povinnosti „mít daňový doklad“ a dále ve vztahu k další části deklarovaných obchodů neprokázal, že provedl dostatek opatření, aby se nestal součástí podvodu na DPH spáchaného dle žalovaného v dodavatelském řetězci, kdy se jednalo o korporaci JSS INVESTIČNÍ s.r.o. (dále jen „JSS“), s níž byl žalobce personálně propojen, přičemž žalobce sám ani neprokázal, že skutečně přijal zdanitelná plnění od dodavatele OSKAR tak, jak tvrdil dle předložených daňových dokladů. Dle žalovaného přitom žalobce o tomto podvodu mohl vědět, protože se jednalo o obchody s nestandardními právními, osobními a obchodními podmínkami. Žalovaný současně poukázal na skutečnost, že žalobce u obchodů s ŘO dosáhl daňového zvýhodnění, když jako první v řetězci plátců uplatnil u části svých zdanitelných plnění sníženou sazbu daně, to vše při vědomí toho, že předmětem transakcí je zboží, které podléhá stejné snížené sazbě daně. Daňová kontrola na DPH za zdaňovací období září 2011 byla zahájena dne 15. 5. 2012. Dne 13. 3. 2015 byl žalobce seznámen s výsledkem kontrolního zjištění, k čemuž se žalobce vyjádřil, namítal nesprávné hodnocení důkazních prostředků a tvrdil, že správce daně požaduje po žalobci opatření nad rámec běžných potřeb. Zpráva o daňové kontrole byla projednána se zástupcem žalobce dne 22. 4. 2015, zástupce žalobce však odepřel zprávu o daňové kontrole podepsat. Dne 23. 4. 2015 byl vydán platební výměr, který byl spolu se zprávou o daňové kontrole doručen téhož dne do datové schránky zástupce žalobce.
3. Žalobce uplatnil v žalobě žalobní body, které se v zásadě shodují s odvolacími námitkami, když žalobce doplnil tvrzení o nepřezkoumatelnosti žalovaného rozhodnutí. Žalobce v první řadě namítal, že správce daně s ním řádně neprojednal zprávu o daňové kontrole v rozporu s nálezem Ústavního soudu sp. zn. IV. ÚS 121/01 ze dne 27. 8. 2001, neboť z projednání zprávy o daňové kontrole musí být patrné vyjádření daňového subjektu ke zjištěným výsledkům a stejně tak reakce správce daně na toto vyjádření. Tyto skutečnosti však v dané zprávě o daňové kontrole dle žalobce abscentují. Žalobce trvá na tom, že důkazní břemeno podle § 92 odst. 5 daňového řádu leželo na správci daně, nikoliv na žalobci. Správce daně přitom žalobci ve zprávě o daňové kontrole neposkytl relevantní informaci o způsobu hodnocení důkazů. Žalobce tvrdí, že k zahájení projednání zprávy o daňové kontrole vůbec nedošlo, a popírá, že by se z jeho strany jednalo o bezdůvodné odepření podpisu zprávy o daňové kontrole podle § 88 odst. 6 daňového řádu, proto nelze zprávu o daňové kontrole použít jako důkaz.

4. Dále žalobce namítá, že se žalovaný neorientoval v problematice obchodování s MEŘO, vyžadoval proto po žalobci prokázání takových okolností, k nimž žalobce nebyl povinen. Uvedené demonstroval na tvrzení žalovaného ve vztahu k průběhu dopravy (ve vztahu k odběrateli Ing. M. D. byl na dokladech uveden jako odběratel jiný subjekt než žalobce). Dále žalobce napadá hodnocení důkazních prostředků, když tvrdí, že žalovaný nedůvodně vytýká žalobci absenci dodacích listů, nákladních listů, certifikátů analýz a dalších důkazních prostředků vztahujících se k obchodům se společností OSKAR v porovnání se společností TECOSOL. Dle žalobce se žalovaný nezabýval tím, v jakých případech se doklady mohly dostat k žalobci a v jakých to bylo vyloučeno, což přičítá neznalosti žalovaného, resp. správci daně ve vztahu ke způsobu obchodu, zejména ke způsobu zajištění dopravy.
5. Ke skutečnosti zjištěné správcem daně, že se nakládky zboží v jednotlivých případech neúčastnil jednatel, žalobce uvedl, že takový správcem daně presumovaný postup ani není při obchodování obvyklý. Pokud jde o archivaci dokladů, pak má za to, že po provedené platbě není důvod doklady archivovat. Žalobce pak namítá neunesení důkazního břemene žalovaným, který žalobci jako daňovému subjektu konkrétně vytýkal nedoložení podrobností sjednání a průběhu jednotlivých dodávek v rámci deklarovaného fakturačního řetězce: sklad v jiném členském státě - JSS - OSKAR - žalobce (bod 56 žalovaného rozhodnutí). Žalobce přitom namítá, že předchozí dodavatelé žalobce jsou součástí obchodního tajemství jeho dodavatele, proto nebylo v jeho moci toto zjišťovat, je to totiž správce daně, kdo měl povinnost prokázat, že obchody neproběhly tak, jak tvrdil žalobce jako daňový subjekt. V bodě 57 žalovaného rozhodnutí pak žalovaný uvedl, že správce daně dospěl k závěru, že deklarovaný obchodní řetězec dodavatelů byl pouze formální, na druhou stranu žalovaný zpochybňuje pouze kvalitu a objem prodávaného zboží. Pokud jde o údajně zjištěné rozpory v zajištění dopravy, namítá žalobce, že správce daně a žalovaný správní orgán vycházely ze svědectví M. L., který uvedl toliko svůj dojem o tom, že dopravu zajišťoval žalobce.
6. Ve vztahu k výtce nepodaného daňového přiznání společností JSS, jejímž členem dozorčí rady byl pan J., tedy jednalo se o personálně provázané subjekty, žalobce uvedl, že pan J. byl vázán mlčenlivostí a odkázal v tomto ohledu na rozsudek SDEU ve věci C-324/11 Gábor Tóth ze dne 6. 9. 2012, podle kterého má daňový orgán z hlediska objektivních okolností prokázat, že příjemce faktury věděl nebo musel vědět, že plnění uplatňované k nároku na odpočet daně bylo součástí podvodu spáchaného uvedeným vystavitelem či jiným hospodářským subjektem vystupujícím na předcházejícím stupni dodavatelského řetězce.
7. Dále žalobce odmítá zhodnocení finančních toků, jichž se účastnil, jako nestandardních, když správce daně uvedl, že v září 2011 došlo k finančním přesunům v řádech 80 mil. Kč mezi žalobcem, JSS a Ing. D., přičemž JSS byla pro správce daně již nekontaktní a nepodala daňové přiznání. Namítá, že dlužník není závazku zproštěn proto, že věřitel nepodal daňové přiznání. Žalobce rovněž odmítá nedůvěryhodnost jednatele dodavatele, které si měl být vědom na základě sídla v bytovém domě. Stejně tak žalobce tvrdí, že z obratu společnosti OSKAR za září 2011 ve výši 83,8 mil. Kč a z daňové povinnosti 28 710 Kč nelze ničeho dovozovat. Pokud jde o tzv. rizikové komodity, pak žalobce upozornil na to, že takové jsou zpravidla zařazeny do režimu reverse-charge. Vypovídací hodnotu tvrzení žalovaného o tom, že dodavatelé neměli zřízeny webové stránky, odmítá s tím, že by se

jednalo o zbytečnou investici a dále, že situací na trhu v roce 2015 nelze poměřovat situaci v roce 2011.

8. Žalobce považuje z uvedených důvodů průběh a výsledek daňové kontroly za nepřezkoumatelný. Tvrdí, že není zřejmé, zda žalovaný odmítá nárok na odpočet z důvodu, že místo plnění bylo mimo území ČR, či z toho důvodu, že se měl žalobce vědomě účastnit daňového podvodu. Žalobce přitom opakuje, že žalovaný, resp. správce daně neunesl svoje důkazní břemeno. Zdůraznil, že mělo být prokázáno, že žalobce o daňovém podvodu věděl nebo mohl vědět a poukázal na judikaturu SDEU.
9. Žalovaný ve vyjádření k žalobě stručně zopakoval průběh daňového řízení a zjištěný skutkový stav věci s tím, že v podrobnostech odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí. Žalovaný zdůraznil, že žalobce měl možnost vyjádřit se k výsledku kontrolního zjištění, žalobci byl k seznámení doručen dokonce koncept zprávy o daňové kontrole. Ohledně nedůvodnosti odepření podpisu daňové zprávy žalobcem odkázal žalovaný na odůvodnění svého rozhodnutí v bodě 109. Žalovaný odmítá názor žalobce, že by dospěl k variabilnímu závěru ohledně důvodů, na jejichž základě nárok na odpočet daně neuznal. Pokud jde o pochybnosti správce daně, pak tyto měly původ v žalobcem předložené zvláštní evidenci obchodníka se specifickými komoditami a ve výsledcích daňových řízení vedených za zdaňovací období leden až prosinec 2010. Správci daně tak vznikly pochybnosti ve smyslu splnění hmotněprávních podmínek pro uplatnění nároku na odpočet DPH podle § 73 zákona o DPH z přijatých plnění uplatněných na základě předložených daňových dokladů a dále pochybnosti, zda žalobce přijal deklarovaná plnění, která jsou předmětem DPH ve smyslu § 2 zákona o DPH s místem plnění v tuzemsku a zda přijal přiměřená opatření, kterými by zabránil své účasti na daňovém podvodu (bod 24 žalovaného rozhodnutí). Nebyl přitom prokázán původ zboží u komodity MEŘO od dodavatele JSS a u komodity ŘO lze mít za prokázané pouze to, že se jednalo o tuzemské dodání zboží v rámci deklarovaného řetězce, nikoliv však v deklarovaném objemu a kvalitě (bod 81 žalovaného rozhodnutí). Dále žalobce neprokázal, z jakého důvodu uplatňoval při nákupu oleje určeného pro společnost Glencore Grain BV k prodeji a k využití pro potravinářské účely základní sazbu DPH na vstupu, zatímco na výstupu odváděl DPH ve snížené sazbě, když mu již v době objednávky muselo být známo, že od dodavatele OSKAR objednáva komoditu, která podléhá snížené sazbě DPH. Dále žalovaný dospěl k závěru, že žalobce zejména s ohledem na personální propojenost se společností JSS mohl vědět, resp. věděl, o účasti na transakcích zasažených daňovým podvodem.
10. Žalovaný pak zdůraznil, že správce daně unesl důkazní břemeno, neboť prokázal existenci pochybností (judikatura NSS dle bodu 27 žalovaného rozhodnutí), přičemž není povinností správce daně prokazovat to, jak obchodním transakcím skutečně docházelo. Žalovaný trval na tom, že důkazní prostředky zhodnotil řádně, o čemž svědčí zpráva o daňové kontrole (str. 18-23). Žalovaný zdůraznil, že z bankovních výpisů byly zjištěny příchozí platby pro žalobce od společnosti JSS ve výši cca 82 mil. Kč, přestože z daňových dokladů předložených žalobcem nebyla zjištěna žádná plnění žalobce ve prospěch JSS.
11. Žalovaný navrhl zamítnutí žaloby pro její nedůvodnost.
12. V replice k vyjádření žalovaného pak žalobce doplnil, že správce daně nedoručil platební výměry v prekluzivní lhůtě, neboť nebyly řádně doručeny zvolenému zástupci, což sám žalovaný uznal jako pochybení správce daně. Tato replika se však co do způsobu doručování míjela s obsahem daňového spisu, jak popsáno níže.

13. Krajský soud po zjištění, že žaloba proti pravomocnému rozhodnutí žalovaného byla podána oprávněnou osobou (§ 65 s. ř. s.) v zákonné lhůtě (§ 72 odst. 1 s. ř. s.) a že je přípustná (§ 68 s. ř. s.), přezkoumal napadené rozhodnutí v mezích řádně uplatněných žalobních bodů (§ 71 odst. 1 písm. d), § 75 odst. 2 věta první s. ř. s.), přičemž vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu vysloveným v rozsudku ze dne 30. 5. 2018, č. j. 6 Afs 411/2017 -32, dospěl k následujícím skutkovým a právním závěrům.
14. Předně je nutné zdůraznit, že podle § 75 odst. 2 s. ř. s. soud přezkoumává výroky žalobou napadeného rozhodnutí v mezích žalobních bodů. V řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu tedy platí dispoziční zásada. Rozsah přezkumu žalobou napadeného správního rozhodnutí je ve správním soudnictví vymezen žalobními body, jimiž žalobce konkretizuje svá tvrzení ve vztahu k namítanému porušení zákona. Z tohoto důvodu obsah a kvalita žaloby v podstatě předurčuje obsah a kvalitu rozhodnutí soudu (k tomu srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 6. 2005, č. j. 7 Afs 104/2004 – 54, nebo rozsudek téhož soudu ze dne 18. 7. 2013, č. j. 9 Afs 35/2012 – 42, rozsudky NSS jsou dostupné na www.nssoud.cz). Uvedení konkrétních žalobních námitek nelze nahradit zopakováním námitek uplatněných v odvolání, či snad pouhým odkazem na takové podání (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 1. 2007, č. j. 8 Afs 55/2005-74, dále i rozsudek Vrchního soudu v Praze ze dne 17. 2. 1995, č.j. 6 A 15/94 39, SP č. 136).
15. Krajský soud se v první řadě zabýval žalobcem tvrzenou nepřezkoumatelností napadených rozhodnutí. Podle § 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s. soud zruší napadené rozhodnutí pro nepřezkoumatelnost spočívající v nesrozumitelnosti nebo nedostatku důvodů rozhodnutí. Pojem nepřezkoumatelnosti není právním řádem výslovně definován. Je však nepochybné, že aby bylo možné rozhodnutí označit za nepřezkoumatelné, musí trpět takovými vadami, které brání soudu v tom, aby toto rozhodnutí přezkoumal a zhodnotil závěry učiněné správním orgánem. Shora citované ustanovení jako důvody nepřezkoumatelnosti výslovně uvádí nesrozumitelnost a nedostatečné odůvodnění rozhodnutí. O tom, že je rozhodnutí nesrozumitelné, lze hovořit tehdy, pokud z jeho výroku nelze zjistit, jak vlastně ve věci bylo rozhodnuto, případně je takový výrok vnitřně rozporný. Zároveň je rozhodnutí nesrozumitelné i v případě, že není možné rozeznat, co je výrok a co odůvodnění, kdo jsou účastníci řízení a kdo má být rozhodnutím vázán (srov. rozsudek NSS ze dne 4. 12. 2003, sp. zn. 2 Ads 58/2003). Nepřezkoumatelnost spočívající v nedostatku důvodů rozhodnutí pak spočívá v tom, že správní orgán se v rozhodnutí náležitým způsobem nevypořádá se všemi námitkami účastníků řízení, případně své rozhodnutí odůvodní nedostatečně, nebo neodůvodní vůbec. Zmíněné vady přitom nelze zhojit dodatečně ve vyjádření k žalobě či kasační stížnosti (srov. rozsudky NSS ze dne 19. 12. 2008, sp. zn. 8 Afs 66/2008, a ze dne 13. 10. 2004, sp. zn. 3 As 51/2003). Musí se jednat o vady skutkových zjištění, o něž správní orgán opírá své rozhodnutí, nikoliv o dílčí nedostatky odůvodnění rozhodnutí. Za takové vady lze považovat případy, kdy správní orgán opřel stěžejní důvody svého rozhodnutí o skutečnosti v řízení nezjišťované, případně zjištěné v rozporu se zákonem, anebo případy, kdy není zřejmé, zda vůbec nějaké důkazy byly v řízení provedeny (viz rozsudek NSS ze dne 4. 12. 2003, sp. zn. 2 Ads 58/2003). Z odůvodnění rozhodnutí tedy musí být především zřejmé, proč správní orgán posoudil námitky účastníka jako nedůvodné, které skutečnosti využil jako podklad pro své rozhodnutí, podle které právní normy rozhodl a jakými úvahami se řídil při hodnocení důkazů.

16. Na tomto místě krajský soud považuje za vhodné připomenout, že ačkoliv je povinností orgánů veřejné moci svá rozhodnutí řádně odůvodnit, nelze tuto povinnost interpretovat jako požadavek detailní odpovědi na každou námitku (ve vztahu k soudům srov. např. odst. 61 rozsudku Evropského soudu pro lidská práva ve věci Van de Hurk v. Nizozemí). Nadto je třeba si uvědomit, že orgán veřejné moci na určitou námitku může reagovat i tak, že v odůvodnění svého rozhodnutí prezentuje od názoru žalobce odlišný názor, který přesvědčivě zdůvodní. Tím se s námitkami účastníka řízení vždy - minimálně implicitně - vypořádá. Nelze proto bez dalšího uzavřít, že absence odpovědi na ten či onen argument žalobce v odůvodnění žalovaného rozhodnutí (či rozhodnutí soudu) způsobuje nezákonnost rozhodnutí či dokonce jeho nepřezkoumatelnost. Takovýto přístup by totiž mohl vést zejména u velmi obsáhlých podání až k absurdním důsledkům a k porušení zásady efektivity a hospodárnosti řízení. Podstatné je, aby se správní orgán (či následně správní soud) vypořádal se všemi základními námitkami účastníka řízení (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 5. 2009, č. j. 9 Afs 70/2008 – 13). V tomto smyslu krajský soud žalované rozhodnutí neshledal nepřezkoumatelným.
17. Byť námitky žalobce obsažené v replice se v otázce doručení míjejí s obsahem správního spisu, zabýval se krajský soud z úřední povinnosti otázkou prekluze lhůty pro vyměření DPH žalobci jako daňovému subjektu za zdaňovací období září 2011. V této souvislosti odkazuje krajský soud na nálezy Ústavního soudu ze dne 29. 4. 2010, sp. zn. III. ÚS 1341/08, podle kterého: *„Uplyne-li prekluzivní lhůta uvedená v § 47 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, aniž v ní byla daň pravomocně vyměřena či doměřena, zaniká tím právo státu daň vyměřit či doměřit. K zániku tohoto práva se přihlíží z úřední povinnosti nejen v daňovém řízení, ale též v rámci soudního přezkumu rozhodnutí v řízení před správními soudy. Pokud se soud odmítne zabývat námitkou prekluze práva vyměřit nebo doměřit daň, poruší právo stěžovatele na přístup k soudu ve smyslu čl. 36 Listiny základních práv a svobod.“* (Obdobně např. usnesení rozšířeného senátu NSS č. j. 5 Afs 60/2013 – 63 ze dne 26. 8. 2015; rozsudek NSS č. j. 6 Afs 55/2017 – 33 ze dne 4. 10. 2017).
18. Prekluzivní lhůta pro stanovení daně je upravena v § 148 daňového řádu. Podle § 148 odst. 1 daňového řádu nelze stanovit daň po uplynutí lhůty pro stanovení daně, která činí 3 roky. Podle § 148 odst. 3 daňového řádu, byla-li před uplynutím lhůty pro stanovení daně zahájena daňová kontrola, podáno řádné daňové tvrzení nebo oznámena výzva k podání řádného daňového tvrzení, běží lhůta pro stanovení daně znovu ode dne, kdy byl tento úkon učiněn. Ve věci je nesporné, že daňová kontrola byla zahájena dne 15. 5. 2012, tedy podle § 148 odst. 3 daňového řádu běžela nová prekluzivní lhůta k vyměření daně podle § 33 odst. 1 daňového řádu následujícím dnem, tedy od 16. 5. 2012, která by uběhla uplynutím dne 16. 5. 2015. Avšak podle § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu se lhůta pro stanovení daně prodlužuje o 1 rok, pokud v posledních 12 měsících před uplynutím dosavadní lhůty pro stanovení daně došlo k oznámení rozhodnutí o stanovení daně, když takovým rozhodnutím byl v dané věci platební výměr, který byl vydán dne 23. 4. 2015 a téhož dne doručen zástupci žalobce spolu se zprávou o daňové kontrole. A právě tato okolnost, resp. posouzení toho, zda bylo doručováno řádně, je z hlediska případné prekluze lhůty pro stanovení daně rozhodné. Jako podklad pro posouzení se v daňovém spise nachází plná moc udělená žalobcem jako daňovým subjektem zmocněnci, daňovému poradci ze dne 4. 3. 2014, následně doplněná dle žalovaného pro úkony odvolacího řízení podáním ze dne 25. 5. 2014. Pokud by totiž vyšlo najevo, že platební výměr nebyl řádně doručen žalobci, neboť se na doručení platebního výměru zmocněnci žalobce plná moc nevztahovala, bylo by nutno zkoumat, kdy se tento daňový subjekt prokazatelně

s obsahem platebního výměru fakticky seznámil (obdobně např. rozsudek NSS č. j. 1 Afs 148/2008-73 ze dne 6. 3. 2009), tedy zda k takovému doručení v materiálním smyslu případně došlo před uplynutím prekluzivní lhůty, či nikoliv, přičemž odvolání bylo sepsáno a rovněž správci daně doručeno až dne 28. 5. 2015.

19. A právě v otázce posouzení plné moci je v tomto řízení krajský soud vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu vysloveným v rozsudku ze dne 30. 5. 2018, č. j. 6 Afs 411/2017-30: „[13] Nejvyšší správní soud tak dospívá k závěru, že předmětná plná moc ze dne 4. 3. 2014, udělená žalobcem jeho zástupci, opravňovala zástupce žalobce k jeho zastupování pro celé daňové řízení, a tudíž mu mohl (a měl) být doručován i platební výměr ze dne 23. 4. 2015.“ Tedy krajský soud vychází z toho, že platební výměr byl žalobci k rukám jeho zástupce řádně doručen dne 23. 4. 2015, tudíž došlo k prodloužení prekluzivní lhůty pro pravomocné stanovení daně podle § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu o 1 rok, tedy daň byla pravomocně stanovena nabytím právní moci žalovaného rozhodnutí ze dne 21. 3. 2016, tj. dnem 31. 3. 2016. Daňová povinnost žalobce na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období září 2011, kdy Finanční úřadu pro Pardubický kraj doměřil daň platebním výměrem ze dne 23. 4. 2015 č. j. 771421/15/2804-50523-608583, který byl potvrzen rozhodnutím žalovaného ze dne 21. 3. 2016, č. j. 12364/16/5300-21443-706986, tak byla stanovena v zákonné prekluzivní lhůtě.
20. Pokud jde o ostatní uplatněné námitky žalobce, pak krajský soud konstatuje, že se po přezkoumání žalovaného rozhodnutí ztotožnil se skutkovými a právními závěry žalovaného, jak jsou prezentovány v žalovaném rozhodnutí a ve zprávě o daňové kontrole, která se podle § 147 odst. 4 daňového zákona považuje za odůvodnění vydaného platebního výměru ze dne 23. 4. 2015. Lze ještě připomenout, že povinnost posoudit všechny žalobní námitky neznamená, že krajský soud je povinen reagovat na každou dílčí argumentaci a tu obsáhle vyvrátit. Jeho úkolem je vypořádat se s obsahem a smyslem žalobní argumentace (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 4. 2014, č. j. 7 As 126/2013-19). Smyslem soudního přezkumu přitom není podrobně opakovat již jednou vyřčené, a proto se může soud v případech shody názoru soudu a odůvodněním napadeného rozhodnutí odkazovat na toto odůvodnění, jak již setrvale rozhoduje NSS (viz např. rozsudek NSS ze dne 27.7.2007, č.j. 8 Afs 75/2005-130), což soud ve vztahu k posouzení skutkových okolností a přijetí právních závěrů činí. Pro úplnost krajský soud dále uvádí právní posouzení stěžejních skutkových okolností ve věci.
21. Povinnosti žalobce jako právnické osoby se sídlem na území České republiky upravuje v oblasti vedení účetnictví zák. č. 563/1991 Sb., o účetnictví (dále jen „zákon o účetnictví“). Podle § 1 odst. 1, 2 zákona o účetnictví se žalobce jako právnická osoba, která má sídlo na území České republiky považuje za účetní jednotku, která podle § 2 cit. zákona účtuje o stavu a pohybu majetku a jiných aktiv, závazků včetně dluhů a jiných pasiv, dále o nákladech a výnosech a o výsledku hospodaření. Podle § 11 odst. 1 zákona o účetnictví jsou účetními doklady průkazné účetní záznamy, které musí obsahovat a) označení účetního dokladu, b) obsah účetního případu a jeho účastníky, c) peněžní částku nebo informaci o ceně za měrnou jednotku a vyjádření množství, d) okamžik vyhotovení účetního dokladu, e) okamžik uskutečnění účetního případu, není-li shodný s okamžikem podle písmene d), f) podpisový záznam podle § 33a odst. 4 osoby odpovědné za účetní případ a podpisový záznam osoby odpovědné za jeho zaúčtování.
22. Na povinnosti žalobce jako účetní jednotky vést účetnictví správně, úplně, průkazně a srozumitelně (§ 8 zákona o účetnictví) navazuje daňová právní úprava, když zákonodárce v

Shodu s prvopisem potvrzuje

ustanovení § 73 odst. 1 písm. a) zákona o DPH stanoví: Pro uplatnění nároku na odpočet daně je plátce povinen splnit tyto podmínky - při odpočtu daně, kterou vůči němu uplatnil jiný plátce, mít daňový doklad. Podle § 73 odst. 5 zákona o DPH platí: Neobsahuje-li doklad pro prokázání nároku na odpočet daně všechny předepsané náležitosti daňového dokladu, lze nárok prokázat jiným způsobem.

23. Podle § 92 odst. 2 daňového řádu je správce daně povinen zjistit skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daně co nejúplněji, přičemž v tom není vázán jen návrhy daňových subjektů. Z uvedené dikce se tak podává, že svého uplatnění se zde dostává zásadě projednací, kdy má daňový subjekt právo na prokázání svých tvrzení navrhnout důkazní prostředky, avšak současně není dokazování omezeno pouze na důkazní návrhy daňového subjektu. Judikatura NSS již přitom vyslovila, že při dokazování podle daňového řádu se neuplatní zásada vyšetřovací (např. rozsudek NSS č. j. Afs 54/2004-125 ze dne 9. 2. 2005). Podle důvodové zprávy k § 92 odst. 2 daňového řádu: *„Neznamená to, že správce daně má povinnost zjistit skutečný skutkový stav, ale měl by vyvinout maximální úsilí, aby se tomuto stavu přiblížil. Správce daně není vázán dispozicí daňového subjektu a jím činěných návrhů na provedení důkazních prostředků, pokud však jsou takovéto návrhy předloženy, musí se jimi zabývat. Vedle toho však může provádět i dokazování iniciované vlastní úvahou. Při správě daní se však neuplatňuje zásada vyhledávací obvyklá např. v trestním právu, což odpovídá faktu, že důkazní břemeno ohledně výše daně nenese stát, nýbrž daňový subjekt. Primární iniciativa tudíž přísluší tomuto daňovému subjektu, který v procesu dokazování vedeném správcem daně musí své břemeno unést, jinak se vystavuje možnému kontumačnímu stanovení daně podle pomůcek (§ 98).“* V uvedeném ustanovení jsou vytyčeny mantinely povinnosti správce daně, když je tímto modifikována zásada materiální pravdy a zcela potlačena zásada vyšetřovací, neboť správce daně není zodpovědný za úplné zjištění skutečného stavu věci. Tímto je reflektována ta okolnost, že je to daňový subjekt, nikoliv správce daně, kdo má nebo by přinejmenším měl mít, znalosti o skutečnostech rozhodných pro prokázání jeho daňových tvrzení. V souladu s uvedenou premisou je v ustanovení § 92 daňového řádu zakotveno tzv. *„rozložení důkazního břemene mezi správce daně a daňový subjekt,“* které představuje vyvážený komplex povinností tvrzení a povinností důkazních mezi daňovým subjektem a správcem daně (viz rozsudek NSS ve věci sp. zn. 2 Afs 24/2007 ze dne 30. 1. 2008).
24. Podle § 92 odst. 3 daňového řádu, je důkazní povinnost daňového subjektu upravena takto: Daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních.
25. Jestliže tedy žalobce tvrdil určitý průběh obchodů s komoditami MEŘO a s ŘO, pak byl povinen tyto obchodní případy, tj. jejich faktickou přípravu a samotnou realizaci včetně dopravy, doložit důvěryhodným způsobem. Naproti tomu správce daně musel průběh deklarovaných transakcí podle § 92 odst. 5 daňového řádu zpochybnit tím, že prokázal existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetních záznamů jako důkazního prostředku uplatněného žalobcem, neboť podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu platí, že správce daně prokazuje skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem. Správce daně však není ten, kdo má prokazovat, jak skutečně určité obchodní případy proběhly, či zda vůbec neproběhly. Správce daně svoji důkazní povinnost plně splní právě tím, že prokáže existenci důvodných pochybností ve vztahu k obchodním případům, které

deklaruje pomocí účetních dokladů daňový subjekt. V dané věci přitom správce daně prokázal důvodné pochybnosti ve vztahu ke skutečné realizaci a účelu deklarovaných obchodů, jak je objasněno v bodě 55 žalovaného rozhodnutí.

26. Žalobce ve zdaňovacím období září 2011 nakupoval MEŘO dle daňových dokladů od společností OSKAR a TECOSOL, které pak prodával dle daňových dokladů odběratelům Ing. D. a společnosti ESCELANTE. V uvedeném zdaňovacím období nakupoval od dodavatele OSKAR rovněž ŘO, který dle daňových dokladů prodával společnosti Glencore Grain BV ve snížené sazbě DPH a Ing. D. v základní sazbě DPH. Žalobce však k výzvě správce daně nedoložil k obchodům se společností OSKAR kromě povinných evidencí, daňových dokladů a předložených obecných prohlášení jednatele dodavatele OSKAR (Ing. P.) o určení místa plnění dodávek, žádné jiné rozumně předpokládané důkazy o skutečném průběhu jednotlivých dodávek, ač tak u dodávek od dodavatele TECOSOL učinil (ujednání o přepravě, dodací podmínky, způsob hrazení). Žalobce, jakkoliv bylo kupní smlouvou a prohlášením odběratele Glencore Grain BV prokázáno, že žalobce odběrateli Glencore Grain BV dodával ŘO v potravinářské kvalitě, tedy zboží podléhající snížené sazbě DPH, neprokázal správci daně, z jakého důvodu uplatnil na vstupu základní sazbu DPH, ač mu již v době objednání zboží bylo nutně dle kvality zboží známo, že se na ně vztahuje snížená sazba DPH. Krajský soud se proto ztotožňuje se závěry daňových orgánů, že tyto okolnosti vzbuzují důvodné pochybnosti o správnosti žalobcem tvrzených daňových plnění. Žalobce navíc k výzvě správce daně neobjasnil průběh obchodů uskutečněných v deklarovaném řetězci: sklad v jiném členském státě - JSS - OSKAR - žalobce. Přitom, jak již uvedeno, je to právě daňový subjekt, nikoliv správce daně, kdo má znalosti o tom, jak obchody fakticky proběhly. Takto vytvořený řetězec se pak jeví jako čistě formální, když na výzvu správce daně společnost JSS, za kterou jedná pan Ing. J. (předseda dozorčí rady MAKIMA PLUS), nepředložila správci daně žádné účetní doklady k nakoupenému MEŘO, které pak dále putovalo v řetězci. Žalobci se tak nepodařilo vyvrátit pochybnosti uplatněné správcem daně. Předložené doklady od dodavatele OSKAR přitom samy o sobě, jsou-li dány pochybnosti o průběhu a účelu skutečných obchodů, nejsou dostatečným důkazem pro přiznání nároku na odpočet DPH. Pokud jde o ostatní subjekty v dodavatelsko-odběratelském řetězci, žalobce nedisponoval takovými znalostmi o svých dodavateli a odběrateli, které by odpovídaly míře hospodářského rizika v dané věci. Krajský soud tak uzavírá, že správci daně vznikly důvodné pochybnosti o správnosti žalobcem uplatněných daňových tvrzení, přičemž se žalobci nepodařilo žádným způsobem tyto pochybnosti v rámci rozložení důkazního břemene dle § 92 daňového řádu odstranit.
27. Ze stejných skutečností je pak prokázána samotná objektivní existence podvodu na DPH při obchodování žalobce, který je důvodem pro nepřiznání nároku na odpočet DPH. Při posuzování existence daňového podvodu je třeba zkoumat, zda objektivně byl podvod spáchán a zda daňový subjekt věděl nebo vědět měl a mohl, že je účastníkem daňového podvodu. Společnost JSS jako společnost, která nakupovala MEŘO z jiného členského státu, nepodala svému příslušnému správci daně evidenci pro daňové účely a neodvedla tak daň v zákonné výši, a to jak při nákupu komodity, tak ani při jejím následném prodeji další společnosti v řetězci, tedy společnosti OSKAR. Tímto vznikl nárok ostatním společnostem v řetězci na vrácení daně, ačkoliv daň řádně odvedena nebyla. Společnost OSKAR pak dále prodávala MEŘO žalobci jako svému jedinému odběrateli. Soud má za prokázané, že došlo k naplnění objektivních znaků podvodu na DPH, tedy bylo třeba dále zkoumat, zda

žalobce věděl nebo vědět měl a mohl, že je článkem podílejícím se na tomto podvodu na DPH.

28. Okolnosti, z nichž žalovaný správně dovodil to, že žalobce o podvodu vědět měl a mohl, jsou popsány na st. 21-23, jejich logické vyhodnocení na str. 26-27. S těmito závěry se zdejší soud plně ztotožňuje a uvádí následující argumentaci.
29. Vědomou účast žalobce na podvodu s DPH prokazuje zejména personální propojenost společnosti JSS a žalobce osobou pana Ing. J. Pan Ing. J. jako předseda dozorčí rady společnosti MAKIMA PLUS a.s., která je vlastníkem 100 % obchodního podílu žalobce, nakupoval MEŘO pro společnost JSS a následně ji společnost JSS prodala společnosti OSKAR, přičemž MEŘO byl následně prodán žalobci, což přiznal i pan Ing. J. ve své výpovědi. Krajskému soudu se tak jeví zcela nelogické, aby předseda dozorčí rady majitelky žalobce realizoval nákupy pro jinou společnost, nevědom si poměrů ve společnosti JSS, a poté následně tu samou komoditu od těchto společností koupil žalobce. Dále se jeví jako nestandardní skutečnost, že mezi panem Ing. D., společností JSS a žalobcem probíhaly finanční toky, které měly představovat dle pana Ing. J. úhrady za nákup EUR měny, které obstarával právě žalobce. Nicméně je pak nestandardní, že tato EURa, která zajišťoval žalobce, byla použita na nákup MEŘO společností JSS, tudíž pro nákup MEŘO, který vcházel do daňového řetězce. Mezi společnostmi JSS a žalobcem již tedy nejde pouze o propojenost personální, ale již od ledna 2010 i o propojenost finanční. Tyto skutečnosti jasně prokazují přímý vztah a personální propojení mezi dotčenými společnostmi. Roli společnosti OSKAR, která měla zastřít přímou vazbu mezi společnostmi JSS a žalobcem, žalovaný dostatečně popsal v žalovaném rozhodnutí v bodě 119.
30. Závěr o vědomé účasti žalobce na podvodu s DPH podporuje zjištěný přístup žalobce k obchodům s jeho deklarovaným dodavatelem OSKAR. Přestože obchody probíhaly v rádech desítek milionů, nebyly uzavřeny písemné kupní smlouvy, nebyly nijak sjednány podmínky obchodu, přepravy ani samotného nakládání s komoditou. Jediným prokázáním vlastnického práva pak mohly být vystavené faktury, nicméně společnost JSS žádnými takovými fakturami nedisponuje. Takový laxní přístup k obchodování s komoditou za několik desítek milionů korun je nedůvěryhodný. Společnost OSKAR sídlí v bytovém domě, nezveřejňuje účetní uzávěrky a nedisponuje ani webovými stránkami. Tato fakta o společnosti OSKAR jsou pro potenciálního obezřetného odběratele přitom dostatečně varující z pohledu možného zapojení do podvodného řetězce.
31. Samostatnou kapitolou je pak vědomé zneužití základní a snížené sazby daně, kdy žalobce nepochybně věděl, jakou kvalitu svým odběratelům poskytuje. V obchodním řetězci od dodavatele JSS přes OSKAR a přes žalobce k odběrateli Glencore Grain BV, muselo být žalobci zřejmé, že, pokud jemu byl dodán řepkový olej v nezměněném stavu, tedy se základní sazbou daně, pak nelze na výstupu uplatňovat daň ve snížené sazbě. Toto jednání způsobilo daňové zvýhodnění žalobce spočívající v celkovém snížení daňové povinnosti, přičemž takové jednání žalobce bylo vědomé.
32. Vzhledem k výše uvedeným skutečnostem, s odkazem na zprávu o daňové kontrole a rozhodnutí žalovaného, se kterými se krajský soud ztotožňuje a v podrobnostech na ně odkazuje, má krajský soud za prokázané, že k podvodu na DPH v projednávané věci došlo a žalobce o své účasti na podvodném řetězci věděl nebo přinejmenším vědět měl a mohl.
33. Pokud šlo o námitky žalobce ve vztahu k projednání zprávy o daňové kontrole, i v tomto ohledu dává krajský soud zapravdu žalovanému, že se jedná o nedůvodnou námitku, neboť

zpráva byla projednána při ústním jednání dne 22. 4. 2015, přičemž s výsledkem kontrolního zjištění byl žalobce seznámen dne 13. 3. 2015. Žalobce následně zaslal správci daně vyjádření dne 30. 3. 2015, ve kterém uvedl své výhrady a tvrzení. S těmito výhradami se nicméně správce daně vypořádal přezkoumatelným způsobem na str. 26 – 29 zprávy o daňové kontrole. Odepření podepsání zprávy o daňové kontrole bylo dle obsahu předmětného protokolu nedůvodné. Pouhý nesouhlas daňového subjektu se závěry, které učinil správce daně, nejsou a nemohou být důvodem pro odepření podpisu daňové kontroly, jelikož takovým postupem by daňová kontrola mnohdy neskončila nikdy (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 6. 2016, čj. 6 Afs 76/2016 - 33, www.nssoud.cz). Toto odepření tudíž s sebou neslo zákonné důsledky podle § 88 odst. 6 daňového řádu, tedy okamžikem odepření nastávají též účinky projednání, oznámení zprávy o daňové kontrole a ukončení kontroly, přičemž zpráva byla plně použitelným důkazem v daňovém řízení pro doměření daně.

34. Pokud jde o námitku nesprávného hodnocení důkazů ze strany daňových orgánů, pak i v tomto ohledu se krajský soud ztotožnil s žalovaným, neboť správce daně postupoval plně v souladu se zásadou volného hodnocení důkazů, jak je zakotvena v § 8 odst. 1 daňového řádu a jak je žalovaným podrobně uvedeno na str. 31-35 žalovaného rozhodnutí. Jak vyplývá ze správního spisu, žalovaný a před ním správce daně hodnotili důkazy každý zvlášť i ve vzájemné souvislosti, přičemž nepřekročili zákonem stanovené mantinely dokazování. Po přezkumu žalovaného rozhodnutí se soud ztotožňuje se závěry žalovaného a hodnotí je jako komplexní a logické. Žalobce navíc pouze nesouhlasí s hodnocením důkazů, jak je učinily daňové orgány, ale nenavrhл žádné jiné důkazy, které by závěry daňových orgánů vyvrátily, přičemž stále trvá na nesprávném rozložení důkazního břemene v daňovém řízení, jelikož dle mylného názoru žalobce leželo důkazní břemeno na straně správce daně (viz argumentace výše). Za takové situace hodnotí krajský soud námitku co do nesprávného hodnocení důkazů ze strany daňových orgánů jako nedůvodnou.
35. Krajský soud se vypořádal se samotnou podstatou žalobní argumentace žalobce, přičemž neshledal v postupu a v hodnocení daňových orgánů žádné pochybení. Lze tak uzavřít, že správce daně a posléze i žalovaný se dostatečně pečlivě zabývali skutkovými okolnostmi věci a své závěry opřeli o relevantní důkazy. Soud tak po přezkoumání žalobou napadeného rozhodnutí dospěl k závěru, že žaloba není důvodná, a proto ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
36. O nákladech řízení bylo rozhodnuto podle zásady úspěchu ve věci podle § 60 odst. 1 s. ř. s., přičemž neúspěšný žalobce právo na náhradu nákladů řízení neměl a úspěšnému žalovanému náklady dle obsahu spisu nevznikly, a to ani v řízení před Nejvyšším správním soudem, jelikož je od placení soudních poplatků osvobozen dle § 11 odst. 2 písm. a) zákona č. 549/1991 Sb., zákon o soudních poplatcích.

Poučení:

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

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

Pardubice 7. listopadu 2018

JUDr. Jan Dvořák v. r.
předseda senátu