ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Českých Budějovicích rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Marie Trnkové a soudkyň JUDr. Terezy Kučerové a Mgr. Heleny Nutilové v právní věci žalobce **Řempo CB, a. s.**, se sídlem Nemanická 437/5, České Budějovice, zastoupeného JUDr. Jiřím Oblukem, advokátem se sídlem Nádražní 213/10, Ostrava, proti žalovanému **Odvolacímu finančnímu ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 15. 12. 2016, čj. 56111/16/5300-22441-712084,

takto:

I. Žaloba **se zamítá.**

II. Žalovanému se právo na náhradu nákladů řízení **nepřiznává.**

Odůvodnění:

I.
Vymezení věci

[1] Žalobce podal daňová přiznání k dani z přidané hodnoty (dále též jen „DPH“) za zdaňovací období únor až květen roku 2013. Výzvami ze dne 19. 4. 2013, čj. 886991/13/2201-24806-301270, a ze dne 17. 5. 2013, čj. 1242333/13/2201-24806-301270, zahájil Finanční úřad pro Jihočeský kraj, územní pracoviště v Českých Budějovicích (dále jen „správce daně“) postup k odstranění pochybností dle § 89 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“) za zdaňovací období únor a březen roku 2013. Vzhledem k předpokládanému většímu rozsahu dokazování správce daně protokoly ze dne 19. 6. 2013, čj. 1401407/13/2201-05404-305031, a ze dne 10. 7. 2013, čj. 1469407/13/2201-05404-305031, zahájil u žalobce daňovou kontrolu na DPH za zdaňovací období únor až květen roku 2013.

[2] Správce daně v průběhu daňové kontroly dospěl k závěru, že žalobce byl vědomě zapojen v řetězci plátců účastnících se podvodů na DPH. Neuznal proto žalobcem uplatněný nárok na odpočet DPH z přijatých zdanitelných plnění od společnosti BOKS line, spol. s r. o. spočívající v dodávkách balících fólií a úsporných žárovek Megaman Clusterline. Platebními výměry na DPH ze dne 18. 8. 2015, čj. 1691790/15/2201-51522-305052, čj. 1691933/15/2201-51522-305052, čj. 1691979/15/2201-51522-305052 a čj. 1692032/15/2201-51522-305052, správce daně vyměřil nadměrné odpočty za kontrolovaná měsíční zdaňovací období ve výši 74 567 Kč, 331 909 Kč, 98 824 Kč a 96 555 Kč.

[3] Žalovaný v záhlaví označeným rozhodnutím odvolání žalobce zamítl a napadené platební výměry potvrdil. Žalovaný ve shodě se správcem daně uzavřel, že v posuzované věci byly dány významné „*nestandardnosti*“, na jejichž základě žalobce věděl či vědět měl, že se účastní řetězce zasaženého podvodem na DPH; žalobce přitom nedodržel dostatečnou míru obezřetnosti.

II.
Shrnutí žaloby

[4] Proti rozhodnutím žalovaného podal žalobce dne 14. 2. 2017 žalobu ke Krajskému soudu v Českých Budějovicích.

[5] Žalobce předně namítl vnitřní rozpornost a nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí spočívající v tom, že žalovaný v jeho výrokové části i samotném odůvodnění vícekrát nesprávně uvedl chybné datum vydání napadených platebních výměrů správce daně. Podle žalobcova názoru není postaveno najisto, zda žalovaný vůbec rozhodl o odvolání proti platebním výměrům v něm napadeným.

[6] Žalobce vyjádřil nesouhlas s tím, že by odpočet DPH uplatnil podvodným způsobem, jelikož věděl o riziku napojení do řetězce podvodu na DPH, resp. že nedodržel dostatečnou míru opatrnosti a nepřijal příslušná opatření.

[7] Žalobce následně shrnul skutkový stav věci: Podáním ze dne 25. 2. 2013 žalobce informoval správce daně o rozšíření své obchodní činnosti s tím, že v roce 2013 bude patrně vykazovat nadměrné odpočty, neboť zboží mělo být velkoobchodně nakupováno od tuzemských dodavatelů a následně dodáváno odběratelům registrovaným k DPH v jiných členských státech Evropské unie. Žalobce zboží nakupoval od společnosti BOKS line se sídlem v Praze a dodával je společnosti Solwent, s. r. o. se sídlem na Slovensku, a to na základě kupních smluv uzavřených s těmito subjekty dne 21. 2. 2013. Vlastní realizací obchodu byl pověřen zaměstnanec žalobce P. S., který sjednával konkrétní dodávky zboží. Pro účely realizace obchodů dále žalobce uzavřel smlouvu o poskytování služeb ze dne 21. 1. 2013 se společností Rutil Brasil, s. r. o., se sídlem v Ostravě, která pro žalobce zajišťovala ve svém areálu vykládku zboží, jeho převzetí jménem žalobce, kontrolu množství dovezeného zboží, shromažďování dokumentace k němu, uskladnění zboží, vyplňování mezinárodních nákladních listů CMR jménem žalobce a následnou nakládku a expedování zboží odběrateli s pořízením fotodokumentace. V průběhu vyměřovacího řízení bylo zjištěno, že společnost BOKS line nakupovala zboží v měsících únor a březen roku 2013 od společnosti PDG productions, s. r. o., se sídlem v Brně, a v měsících duben a květen roku 2013 od společnosti Borlika, s. r. o. se sídlem v Praze, a společnosti PRESTO PRO, s. r. o., se sídlem v Ostravě. Společnost Borlika pořídila zboží od společností Tarikson, s. r. o., se sídlem v Praze, a společnosti PRESTO PRO. Společnost PRESTO PRO pak zboží pořídila od společnosti OMEGA 2010, s. r. o., se sídlem v Brně. Společnosti PDG productions a OMEGA 2010 měly v rámci řetězce plnit roli „*missing tradera*“, tedy subjektů, které jsou pro daňovou správu nekontaktní.

[8] Žalobce dále obsáhle citoval převážně z rozsudků Soudního dvora Evropské unie (dále jen „Soudní dvůr“) a Nejvyššího správního soudu. Z judikatury Soudního dvora žalobce poukázal konkrétně na rozsudky ze dne 12. 1. 2006, *Optigen a další*, C-354/03, ECLI:EU:C:2006:16, ze dne 6. 7. 2006, *Kittel*, ve spojených věcech C-439/04 a C-440/04, ECLI:EU:C:2006:446, ze dne 27. 9. 2007, *Teleos a další*, C-409/04, ECLI:EU:C:2007:548, ze dne 21. 6. 2012, *Mahagében a Dávid*, ve spojených věcech C−80/11 a C−142/11, ECLI:EU:C:2012:373, a ze dne 22. 10. 2015, *PPUH Stehcemp*, C-277/14, ECLI:EU:C:2015:719; žalobce zmínil též stanovisko generálního advokáta Madura ze dne 7. 12. 2005, *Federation of Technological Industries a další*, C-384/04, ECLI:EU:C:2005:745. Z uvedené judikatury Soudního dvora a stanoviska generálního advokáta vyplývá, že správce daně musí v případě odmítnutí nadměrného odpočtu pro účast na tzv. karuselovém podvodu prokázat, že daňový subjekt věděl nebo musel (nikoli tedy mohl a měl) vědět, že jím uplatňované zdanitelné plnění v odůvodnění nároku na odpočet DPH bylo součástí podvodné činnosti spáchané některým ze subjektů v rámci dodavatelského řetězce; daňové orgány však důkazní břemeno v tomto směru neunesly. K otázce rozložení důkazního břemene žalobce poukázal na judikatorní závěry obsažené v rozsudcích ze dne 9. 10. 2007, čj. 9 Afs 81/2007-60, ze dne 29. 5. 2009, čj. 7 Afs 54/2009-90, ze dne 27. 3. 2012, čj. 2 Afs 60/2011-94. Žalobce citoval též rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 30. 4. 2014, 22 Af 22/2012-247. V obecnější rovině žalobce popsal fungování zásady volného hodnocení důkazů vyložené v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 7. 2006, čj. 2 Afs 83/2005-72.

[9] Žalobce též shrnul důvody, na jejichž základě žalovaný dospěl k závěru o vědomé účasti žalobce na karuselovém obchodu:

- Žalovaný spatřuje nestandardní postup financování „opačným směrem“, kdy společnost Solwent nejprve zaslala platbu žalobci a ten teprve společnosti BOKS line.
- Žalobce navázal obchodní kontakt se společností BOKS line na základě doporučení bývalého dodavatele společnosti Řempo LYRA, s. r. o., se sídlem v Olomouci (společnosti NZ – NET, s. r. o., se sídlem v Praze), jež je s žalobcem personálně propojená; žalovaný považoval za nestandardní zvolit si dodavatele na základě doporučení společnosti, s níž žalobce dle svého vyjádření neměl dobrou zkušenost.
- Žalobce přitom nakupoval a prodával předmětné zboží za výrazně vyšší ceny, než za jaké byly v kontrolovaných zdaňovacích obdobích na trhu obchodovány, čímž žalobce nelogicky snižoval svůj zisk.
- Nestandardní je též skutečnost, že společnost BOKS line v průběhu kontrolovaných zdaňovacích období změnila dodavatele ze společnosti PDG productions na společnost PRESTO PRO; obě společnosti měly přitom stejného jednatele.
- Majetkové a personální propojení u společností Řempo LYRA a Měšťanský pivovar Olomouc, a.s., se sídlem v Olomouci, které existovaly vedle sebe, spolupracovaly, dělily se o odběratele, sdílely sklad společnosti Rutil Brasil; tyto skutečnosti dle žalovaného vzbuzují dojem účelového rozdělení dodávek na menší celky.
- Přeprava, vykládka a převzetí „na sklad“ v areálu společnosti Rutil Brasil dle žalovaného nesouvisely s dodáním předmětného zboží; dodání zboží společností BOKS line bylo dodáním bez přepravy s místem plnění v tomto areálu. Zboží bylo dodáváno ve stejný den, kdy bylo vydáváno slovenské společnosti Solwent. Některým dodávkám byl přítomen zaměstnanec žalobce pan S., který dle žalovaného mohl vědět, že zboží fakticky dováží společnost PDG production a nikoli společnost BOKS line. Tuto domněnku žalovaný opírá o e-mailovou komunikaci, z níž má být patrno, že pan S. o existenci společnosti PDG production věděl již v listopadu roku 2012, kdy obchodoval v obdobném obchodním řetězci za společnost Řempo LYRA.
- Pan J. O. zastupující společnost BOKS line a dříve též společnost NZ – NET, která se stejným zbožím obchodovala se společností Řempo LYRA, nebyl schopen při výslechu správce daně konkretizovat vlastnosti dodávaného zboží a není proto zřejmé, jak mohl s žalobcem o obchodu s ním kvalifikovaně vyjednávat.
- Ve smlouvě o poskytování služeb mezi žalobcem a společností BOKS line nebyl ošetřen způsob, jakým by žalobce účinně působil na dodavatele při neplnění smluvních povinností.
- O vědomé účasti žalobce na karuselovém podvodu svědčí již samotný charakter obchodní činnosti v daném řetězci. K plněním docházelo v Ostravě, tedy jinde než je obvyklé místo činnosti žalobce, a ve specifickém obchodním modelu, v němž docházelo k pořizování velkých objemů zboží od jediného dodavatele (společnost BOKS line) pro jediného a předem známého odběratele (společnost Solwent), přičemž jednotlivá intrakomunitární dodání zboží mnohdy bezprostředně navazovala na jeho pořízení. Žalobce v těchto obchodech plnil jen omezené funkce, neboť nezajišťoval přepravu ani nakládku zboží při expedici. Společnosti BOKS line a PRESTO PRO neměli na svých webových stránkách nabídku zboží a nebylo proto možné zjistit jejich sortiment. Společnost BOKS line nejenže nesídlila na

adrese sídla uvedeném v obchodním rejstříku, ale ve sbírce listin neměla ani řádně založené účetní závěrky (poslední za rok 2009).

– Žalobcem učiněná opatření nemohla pro svůj formální charakter jeho účasti v karuselovém podvodu nikterak zabránit. Konkrétně se jednalo o
  1) zavedení systému předávání daňových přiznání k DPH v rámci řetězce,
  2) ověření, že společnost BOKS line je zapsána v obchodním rejstříku, je registrována k DPH a není uvedena v seznamu nespolehlivých plátců,
  3) prohlášení společnosti BOKS line ze dne 31. 2. 2013, jež je přílohou kupní smlouvy s touto společností,
  4) povinnost společnosti BOKS line neprodleně informovat o případném zapsání do seznamu nespolehlivých plátců DPH,
  5) ujednání o zvláštním způsobu zajištění daně podle § 109a zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“), pro případ, že by byla společnost BOKS line v registru plátců DPH uvedena jako nespolehlivý plátce, resp. pokud by tato společnost na předloženém daňovém dokladu uvedla jiné číslo bankovního účtu, než je uvedeno ve smlouvě o podmínkách prodeje zboží,
  6) zajištění povinností společnosti BOKS line bianco směnkou,
  7) ověření společnosti Solwent ve slovenském obchodním rejstříku a slovenském rejstříku dlužníků,
  8) prověření existence skladu společnosti Solwent v Krásné nad Kysucou,
  9) náhodné sledování vozidla se zbožím ze skladu v Ostravě do místa vykládky a
  10) pořízení fotodokumentace nakládky zboží.

[10] Žalobce s poukazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 2. 2014, čj. 9 Afs 41/2013-33, č. 3015/2014 Sb. NSS, uvedl, že daňový řád upřednostňuje při stanovení daně hledisko materiální správnosti, nikoli hledisko fiskální (§ 1 odst. 2 daňového řádu). Hlavním účelem správy daní je pak vždy zabezpečení úhrady daně primárně u subjektu, jemuž tato povinnost vznikla. Žalovaný však odpovědnost za splnění daňové povinnosti jiného subjektu účelově přenáší na žalobce.

[11] Žalovaný dle názoru žalobce neunesl své důkazní břemeno v otázce, že žalobce věděl či musel vědět o své účasti na kartelovém podvodu. Žalobce uvedl, že obchoduje prakticky s jakýmkoli zbožím, o které je na trhu zájem, které od jednoho subjektu nakoupí a jinému jej se ziskem prodá. Jeho činnost má velkoobchodní charakter, přičemž zpravidla nezkoumá kvalitu zboží (kromě zjevných vad), nekontroluje jeho výrobce ani prodávajícího a nezkoumá účel užití zboží u kupujícího. Žalobce nemá komerční zájem na tom, aby tyto skutečnosti zkoumal. V době uskutečňování obchodu ve výše popsaném řetězci byly žalobcovy znalosti o daňových podvodech zcela minimální.

[12] Daňové podvody toho druhu, jaký je v nynějším případě posuzován, nebyly žalobci známy vůbec. Přesto si však od počátku uvedeného obchodu počínal jako obezřetný a racionální podnikatel. Žalobce v této souvislosti poukázal na některá z ustanovení obsažených v kupní smlouvě se společností BOKS line a k ní přiložené prohlášení této společnosti pro případ, že by tato společnost byla označena jako nespolehlivý plátce.

[13] Žalobce dále uvedl, že neobchodoval se společností PDG productions a neměl proto žádný racionální důvod tento subjekt kontrolovat. Pokud by žalobce měl kontrolovat i dodavatele svých dodavatelů, bylo by to pro něj paralyzující. Obchodníci navíc své dodavatele zpravidla tají, aby při dalších dodávkách téhož zboží nebyli „přeskočeni" a nepřišli tudíž o svůj zisk. Žalobce odmítl, že by se pan S. kdy při předávkách zboží v areálu společnosti Rutil Brasil setkal s jakýmkoli zaměstnancem společnosti PDG productions. Z žádného důkazu neplyne, že by si pan S. měl být této skutečnosti vědom. Žalobce neměl žádné podezření, že by se účastnil karuselového podvodu, a nebyl proto ani důvod, proč by pan S. měl kontrolovat, zda zboží určené pro žalobce ve skutečnosti nedodává jiný subjekt než společnost BOKS line. Nadto platí, že dovozce není synonymem pro dodavatele zboží. Úvahy žalovaného se v této souvislosti opírají o jediný e-mail, který měl panu S. odeslat pan O., v němž pan O. informoval pana S. o tom, že do skladu Rutil Brasil navezli zboží od PDG productions. Z této zprávy však nelze seznat, zda společnost PDG production měla být výrobcem, dodavatelem dodavatele, dodavatelem nebo dopravcem či subdodavatelem dopravce. Uvedený e-mail byl navíc odeslán společností NZ – NET a adresován společnosti Řempo LYRA, jež je s žalobcem personálně spojenou osobou v průběhu listopadu roku 2012. U společnosti BOKS line nadto mohlo ještě před zapojením žalobce do řetězce dojít ke změně dodavatele, což se ostatně stalo v dubnu roku 2013, neboť v obchodním světě nejde o nic neobvyklého.

[14] Ani v případě, kdy by žalobce věděl, že zboží mu do skladu společnosti Rutil Brasil dováží jiný subjekt, nelze z této skutečnosti dovozovat vědomí žalobce o účasti na karuselovém podvodu. Nemá-li dodavatel vlastní vozový park, je běžné, že za něj dopravu realizuje jiný subjekt.

[15] Uvedené úvahy žalované jsou navíc bezpředmětné též proto, že v období duben a květen roku 2013 již dle jeho názoru plnila roli „*missing tradera*" společnost OMEGA 2010 a nikoli společnost PDG productions. Obě uvedené společnosti byly označeny za nespolehlivé plátce až poté, co žalobce obchodní činnost v předmětném obchodním řetězci ukončil.

[16] Za velmi obezřetný žalobce označil postup, kdy od odběratele společnosti Solwent požadoval platbu za zboží předem. S uvedenou společností byl navíc domluven, že při bezproblémové spolupráci přejde na způsob úhrady kupní ceny po dodání zboží. K tomu však vzhledem k postupu správce daně již nedošlo. Odběratel navíc platil cenu bez DPH, přestože žalobce sám DPH při nákupu hradil. Žalobce proto musel vynaložit značné vlastní finanční prostředky.

[17] Žalobce žádné další subjekty zapojené do řetězce neznal. Nezákonná není ani účast společností Řempo LYRA a Měšťanský pivovar Olomouc, které jsou s žalobce personálně propojeny. Důvod jejich účasti v předmětném řetězci je ten, že kvůli nedostatku finančních prostředků nemohly samy uspokojit poptávku společnosti Solwent.

[18] Žalobce namítl, že tvrzení žalovaného, dle něhož měl nakupovat a prodávat fólie za výrazně vyšší ceny, než za jaké byly v daných zdaňovacích obdobích obchodovány srovnatelné BOPET a BOPP fólie na trhu, nemá oporu ve spise. Napadené rozhodnutí je v této souvislosti též nepřezkoumatelné, neboť jak plyne z šetření správce daně (viz

výsledek kontrolního zjištění, resp. zpráva o daňové kontrole), v kontrolovaných zdaňovacích obdobích nebyly srovnatelné typy fólií na trhu vůbec obchodovány. Pokud měl žalobce zájemce o zboží, které mohl v dané cenové relaci zajistit, neměl důvod, zda se jedná o ceny srovnatelné s jinými. Žalovaný v tomto směru neprovedl žádné dokazování (přípisy jiných subjektů, resp. telefonáty lze za důkazní prostředky ve smyslu § 93 daňového řádu považovat jen stěží). Skutečnost, že žalobce neznal tržní cenu uvedených fólií v průběhu obchodování, mu přitom nemůže být kladena k tíži. Žalobce je prodával za cenu, na níž se se slovenským odběratelem domluvil.

[19] K navázání obchodních vztahů v rámci řetězce nedošlo nahodile či dokonce účelově, nýbrž byly převzaty od jiných – s žalobcem personálně propojených – osob. Společnosti Solwent dodávaly zboží před žalobcem společnosti Řempo LYRA a Měšťanský pivovar Olomouc, které zboží odebíraly nejprve od společnosti NZ – NET (v případě společnosti Řempo LYRA) a posléze společnosti BOKS line. Žalobce tedy neměl důvod této spolupráci nevěřit. Ve vztahu ke společnosti BOKS line měl žalobce kladné reference. Se společností NZ – NET sice byly určité problémy ohledně fakturací, ale tato společnost reklamace vždy rychle a kladně vyřídila.

[20] Žalobce poukázal na skutečnost, že společnost Řempo LYRA obchodovala se společností NZ – NET již od října 2012, přičemž správce daně jí nárok na odpočet DPH za zdaňovací období říjen a listopad roku 2012 a leden roku 2013 přiznal. Také s ohledem na to neměl žalobce pochybnost o legálnosti svého podnikání.

[21] Žalobce neměl ani důvod zkoumat specifikaci obchodovaných fólií, resp. k jakému účelu slouží, neboť důležité pro něj bylo pouze uspokojení poptávky společnosti Solwent. Zboží nebylo nakupováno na skladovou zásobu, a není proto nic nestandardního, že bylo mnohdy bezprostředně po naskladnění expedováno. Nestandardní není ani skutečnost, že k obchodům docházelo v Ostravě, neboť právě tam má pan S., který sjednával a realizoval obchody se společnostmi BOKS line a Solwent, svou kancelář (srov. protokol o výslechu tohoto svědka ze dne 23. 4. 2014).

[22] Žalobce uvedl, že správci daně předložil v souladu s § 73 zákona o DPH veškerou možnou dokumentaci a poskytl též požadovaná vysvětlení, která tuto dokumentaci potvrzovala. V průběhu realizace předmětných obchodů byl žalobce v dobré víře, že obchodní řetězec nebyl sestaven za účelem daňových podvodů. Učinil přitom v této souvislosti veškerá opatření, která byla v jeho silách a možnostech, a která po něm bylo vzhledem ke konkrétním okolnostem jeho obchodní činnosti možno rozumně požadovat. O existenci společností PDG productions a OMEGA 2010, které měly plnit roli „*missing tradera*“ žalobce vůbec nevěděl, neboť s nimi obchodní činnost přímo nevykonával.

[23] Žalovaný nedostál své povinnosti v souladu s judikaturou Nejvyššího správního soudu specifikovat, v čem byla žalobcem přijatá opatření nedostatečná, a co konkrétně měl žalobce učinit, aby dostatečná byla. Jeho úvaha je proto v této souvislosti nepřezkoumatelná.

[24] Za bezpředmětné označil žalobce výtky žalovaného, dle nichž nepostupoval s péčí řádného hospodáře, pokud si neověřil skutečné sídlo společnosti BOKS line a zda se jedná

o zavedeného obchodníka s předmětným zbožím. Zároveň nedovodil žádné důsledky ze skutečnosti, že uvedená společnost neměla v obchodním rejstříku uvedeny (tehdy) aktuální účetní závěrky. Spolupráce s touto společností byla zcela bezproblémová a žalobce s ní komunikoval moderními komunikačními prostředky. Žalobce neměl žádný racionální důvod ověřovat skutečné sídlo této společnosti či to, zda-li je na trhu zavedeným obchodníkem. Chybějící účetní závěrky jsou v praxi běžný jev i u renomovaných společností a nelze z něj usuzovat na jakákoliv negativa.

[25] Žalobce uvedl, že žalovaným navrhované opatření spočívající v tom, aby jednotlivé subjekty v rámci řetězce smluvně přistoupily k postupu zajištění daně podle § 109a zákona o DPH, není realizovatelný. K tomuto opatření byl žalobce oprávněn přistoupit pouze ve vztahu k dodavateli (společnosti BOKS line), jak ostatně učinil. Nenastaly však skutečnosti, které by umožnily institutu zajištění daně v posuzované věci využít. Ani kdyby tomu tak bylo, nepostihlo by takové opatření skutečné (nebo domnělé) pachatele podvodu, tj. společnosti PDG productions a OMEGA 2010. Nadto žalobce tyto subjekty neznal a zavedení postupu zajištění daně podle § 109a zákona o DPH vůči nim tedy nepředstavuje opatření, které by po žalobci ve smyslu judikatury Nejvyššího správního soudu bylo možno rozumně požadovat.

[26] Žalobce zásadně nesouhlasí s výtkou žalovaného, dle níž měl přerušit obchodní činnost se společností BOKS line v momentě, kdy vůči němu dne 19. 4. 2013 správce daně zahájil postup k odstranění pochybností za zdaňovací období únor 2013. V té době žalobce neměl jakékoli indicie o tom, že by tato společnost mohla být zapojena do podvodného řetězce. Až teprve výzvou k odstranění pochybností ze dne 17. 5. 2013 za zdaňovací období březen 2013 sdělil správce daně žalobci, že u společnosti PDG productions eviduje značný nedoplatek na DPH (nicméně i v této době byla tato společnost evidována jako spolehlivý plátce). Až poté žalobce ukončil spolupráci se společnosti BOKS line, a to jednak z opatrnosti a jednak pro nedostatek vlastních finančních prostředků z důvodu nevrácení nadměrného odpočtu. Tím prokázal podnikatelskou obezřetnost, kterou od něj bylo možno očekávat, jakož i svou dobrou víru v účasti na uvedeném obchodování. Vystavil se tím zároveň riziku ztráty zisku, pokud by se podezření správce daně ukázala jako neopodstatněná. Pokud daňová správa včas neaktualizuje údaje o spolehlivosti plátců DPH, aby následně vytvářela hypotézy vedoucí k výběru DPH od jiného subjektu, jedná se o šikanózní výkon práva.

[27] Žalobce dále uvedl, že jak plyne z výsledku kontrolního zjištění za zdaňovací období únor až květen roku 2013, společnosti PDG productions byla již místně příslušným správcem daně pravomocně vyměřena vlastní daňová povinnost k DPH za měsíce únor a březen roku 2013. Správce daně se nemůže domáhat zaplacení téže daňové povinnosti dvakrát (srov. rozsudek Soudního svora ve věci *Teleos a další*). Nic na tom nemění skutečnost, že společnost PDG productions doposud svou daňovou povinnost nesplnila. Totéž platí i u společnosti OMEGA 2010, které byla pravomocně vyměřena daňová povinnost k zaplacení DPH za druhé čtvrtletí roku 2013.

[28] K prokázání svých tvrzení žalobce odkázal na obsah správního spisu. Výslovně pak žalobce jmenoval:

- Všechny smlouvy o podmínkách prodeje zboží a listiny s těmito smlouvami související (dodací listy, daňové doklady, CMR apod.).
- Protokol správce daně ze dne 24. 4. 2013, čj. 1022927/13/2201-05404-305031, o ústním podání Ing. K. K. (předsedy představenstva žalobce).
- Protokol správce daně ze dne 4. 6. 2013, čj. 1306247/13/2201-05404-305031, o ústním podání Ing. K. K.
- Sdělení žalobce k prokázání skutečností ze dne 12. 8. 2013.
- Protokol správce daně ze dne 16. 10. 2013, čj. 1758664/13/2201-05404-305031, o výslechu svědka Ing. K. K.
- Protokol správce daně ze dne 26. 11. 2013, čj. 1894340/13/2201-05404-305031, o výslechu svědka I. V.
- Protokol správce daně ze dne 23. 4. 2014, čj. 1000459/14/2201-05404-305031, o výslechu svědka P. S.
- Protokol správce daně ze dne 14. 5. 2014, čj. 1269947/14/2201-05404-305031, o výslechu svědka J. O.
- Sdělení žalobce k prokázání skutečností ze dne 14. 10. 2014.
- Sdělení žalobce k prokázání skutečností ze dne 23. 12. 2014.
- Výsledek kontrolního zjištění ze dne 29. 4. 2015, čj. 1189974/15/2201-61561-305031.
- Protokol správce daně ze dne 7. 8. 2015, čj. 1672454/15/2201-61561-305031, k projednání zprávy o daňové kontrole.
- Reakce na výsledek kontrolního zjištění ze dne 15. 6. 2015.

[29] Nad rámec těchto listin žalobce z opatrnosti označil jako nový důkaz potvrzení o neexistenci daňových nedoplatků společnosti BOKS line ze dne 27. 6. 2013, čj. 3736053/13/2001-24903-108675, vydané Finančním úřadem pro hlavní město Prahu, územní pracoviště pro Prahu 1.

[30] Žalobce navrhl, aby krajský soud rozhodnutí žalovaného, jakož i platební výměry správce daně zrušil.

III.
Shrnutí vyjádření žalovaného, repliky žalobce a jejího doplnění

[31] Žalovaný ve vyjádření k žalobě předně uvedl, že žalobní námitky jsou v podstatě totožné s těmi, které žalobce uplatnil již v odvolání proti shora uvedeným platebním výměrům; žalovaný proto odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí, kde se těmito námitkami již zabýval.

[32] Pokud jde o nesprávné označení platebních výměrů, jedná se nepochybně o pouhou chybu v psaní ve smyslu § 104 daňového řádu. Žalovaný proto přistoupil vydání rozhodnutí o opravě zřejmých nesprávností ze dne 10. 3. 2017, čj. 11142/17/5300-22441-712084, které bylo žalobci doručeno dne 11. 3. 2017.

[33] Otázkou vědomé účasti žalobce na daňovém podvodu se žalovaný zabýval podrobně zejména v odstavcích 26 a 47 napadeného rozhodnutí. Žalovaný předně popsal fungování řetězce a následně přistoupil k tzv. vědomostnímu testu, v jehož rámci

posuzoval jednak nestandardnosti předmětných transakcí (objektivní okolnosti) a jednak opatření přijatá žalobcem. Jako objektivní okolnosti byly zjištěny tyto:

- Závislost financování obchodů žalobce na platbách odběratele a účelová koordinace finančních toků dodavatelům žalobce.
- Způsob navázání obchodních vztahů.
- Hodnota plnění (vyšší než obvyklá cena).
- Propojenost v řetězci.
- Kontrola a přebírání zboží.
- Profesionální zástupce.
- Nedostatečně ošetřená smluvní dokumentace.
- Transakce zahrnující velký objem zboží byly realizovány v průběhu několika dnů několikrát denně.

[34] Tyto skutečnosti ve svém souhrnu představují logický a ucelený soubor vzájemně se doplňujících a na sebe navazujících skutečností, které dostatečně prokazují, že žalobce věděl či minimálně vědět mohl (tj. měl alespoň nabýt podezření) o tom, že se účastní řetězce zasaženého podvodem na DPH. Nejedná se přitom o subjektivní nebo účelové domněnky, jak tvrdí žalobce, nýbrž o skutečnosti zjištěné v rámci daňového řízení. V odstavcích 40 až 45 se žalovaný dostatečně zabýval dostatečností žalobcem přijatých opatření. V posuzovaném případě nemohla být na základě zjištěných skutečností osvědčena dobrá víra žalobce v tom, že se účastí na předmětných obchodních transakcích nezapojí do podvodného jednání.

[35] Žalovaný uvedl, že při interpretaci závěrů obsažených v judikatuře Soudního dvora a Nejvyššího správního soudu je nutno přihlédnout ke konkrétním okolnostem posuzovaného případu. Příslušné judikatorní závěry žalovaný vyložil zejména v odstavcích 5 až 23 napadeného rozhodnutí. K otázce rozložení důkazního břemena pak žalovaný poukázal na rozsudek Soudního dvora ve spojených věcech *Mahagében a Dávid*. Důkazní břemeno prokázání daňového podvodu leží na správci daně, přičemž k jeho přenesení na daňový subjekt dochází na základě tzv. vědomostního testu. Žalovaný v odstavcích 30 až 38 napadeného rozhodnutí uvedl skutečnosti, na jejichž základě považuje za prokázané, že žalobce věděl nebo mohl vědět, že se účastní podvodného řetězce a důkazní břemeno v otázce jeho dobré víry tedy přešlo na něj. Žalobce však své důkazní břemeno neunesl.

[36] Žalovaný navrhl, aby krajský soud žalobu zamítl.

[37] Žalobce v replice k vyjádření žalovaného setrval na svém tvrzení, že o zapojení do daňového podvodu nevěděl, přičemž žalovaný neprokázal, že o účasti na podvodném řetězci věděl nebo vědět musel. Žalobce poukázal na skutečnost, že sám Soudní dvůr se odklonil od dříve používaného spojení „věděl a měl vědět“ a v novější judikatuře používá přísnějšího spojení „věděl a musel vědět“. Tento judikatorní odklon však žalovaný v napadeném rozhodnutí i vyjádření k žalobě zcela pomíjí. Postup žalovaného označil žalobce v této souvislosti za pokus o hrubé zneužití práva. Žalobce zopakoval, že učinil veškerá opatření, jež po něm bylo možno rozumně požadovat. Žalovaný neuvedl, v čem byla tato opatření nedostatečná, ani to, co měl učinit, aby dostatečná byla. Žalobce poukázal na článek na serveru www.aktualne.cz popisující případ nákupu mobilních

telefonů ze strany Generálního finančního ředitelství od společnosti zapletené do podvodů na DPH. Ani samotné orgány finanční správy tak nedbají na skutečnosti, které u daňových subjektů (vesměs účelově) považují za objektivní okolnosti, resp. nestandardnosti, jimiž odůvodňují vědomou účast těchto subjektů na daňovém podvodu. Uvedené skutečnosti proto svědčí o zjevně šikanózním výkonu práva vůči žalobci. Žalobce dále uvedl, že pokud je mu známo, nebylo doposud postaveno najisto, že společnosti PDG productions a OMEGA 2010 figurující v řetězci coby „*missing trader*“ se skutečně dopustily daňového podvodu a nejsou proto „pouhými“ daňovými dlužníky. Za této situace žalobce nemůže být označován jako subjekt, který „věděl nebo musel vědět“ o zapojení do podvodného řetězce.

[38] V doplnění repliky se žalobce podrobněji vyjádřil k případu nákupu mobilních telefonů ze strany Generálního finančního ředitelství, které dle názoru žalobce v důsledku této kauzy zmírnilo svůj náhled na zachování náležité míry obezřetnosti a učinění opatření k zabránění účasti na daňovém podvodu; žalobce v této souvislosti poukázal na tiskovou zprávu Generálního finančního ředitelství dostupnou na http://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/pro-media/nepresnosti-v-mediich/2017/financni-sprava-proveruje-sve-dodavatele-8463. Z vyjádření Generálního finančního ředitelství plyne, že plně postačují opatření spočívající v lustraci obchodních partnerů ve veřejných databázích, tj. obchodním rejstříku, insolvenčním rejstříku a seznamu nespolehlivých plátců DPH. Žalobce takto prověřoval jak svého dodavatele (společnost BOKS line), tak svého odběratele (společnost Solwent). Žalobce opakovaně uvedl, že společnosti PDG productions a OMEGA 2010 byly v seznamu nespolehlivých plátců vyznačeny 30. 9. 2013, resp. 25. 11. 2015, tedy až v době dávno po ukončení obchodní činnosti žalobce v předmětném řetězci.

IV.
Shrnutí obsahu správního spisu

[39] Z obsahu předloženého správního spisu zjistil krajský soud následující pro věc podstatné skutečnosti:

[40] Sdělením ze dne 25. 2. 2013 žalobce oznámil správci daně rozšíření své obchodní činností s tím, že vzhledem k prodeji zboží plátci DPH v jiném členském státě Evropské unie je dán reálný předpoklad, že žalobce bude vykazovat nadměrné odpočty.

[41] Dne 26. 3. 2013 podal žalobce přiznání k DPH za zdaňovací období únor roku 2013, v němž uplatnil nadměrný odpočet ve výši 2 318 057 Kč. Přílohou tohoto daňového přiznání byly smlouvy se společnostmi BOKS line, Solwent a Rutil Brasil. Následně žalobce zaslal správci daně další listiny k celkem 16 obchodním případům v celkové hodnotě 11 225 388 Kč realizovaných na základě uvedených smluv ve dnech 22. 2. 2013 (2 dodávky), 25. 2. 2013 (3 dodávky), 27. 2. 2013 (3 dodávky) a 28. 2. 2013 (8 dodávek); jedná se konkrétně o faktury vydané žalobcem společnosti Solwent, mezinárodní nákladní listy k jednotlivým dodávkám, čestná prohlášení společnosti Rutil Brasil, dle nichž zboží splňuje podmínky pro osvobození od DPH dle § 64 zákona o DPH, dodací listy, fotodokumentace jednotlivých dodávek a faktury vydané žalobci společností BOKS line).

[42] Výzvou ze dne 19. 4. 2013, čj. 886991/13/2201-24806-301270, správce daně vyzval žalobce k prokázání oprávněnosti nadměrného odpočtu DPH uplatněného ve zdaňovacím období únor roku 2013. Vzhledem k tomu, že žalobce uskutečnil všech 16 intrakomunitárních dodávek pro jediného odběratele, všechny dodávky od dodavatele byly uskutečněny v ty samé dny, kdy žalobce uskutečnil dodání tohoto zboží na Slovensko, sortiment zboží a rozsah dodávek od společnosti BOKS line byl totožný jako sortiment zboží a rozsah dodávek uskutečněných žalobcem, přičemž žalobce dosáhl provize 4,79 %, resp. 4,31 %, pojal správce daně podezření o zapojení žalobce do podvodného řetězce. Žalobce doposud vykonával výhradně vnitrostátní obchodní činnost. Předmětné obchodní případy byly realizovány z jiného než obvyklého místa činnosti žalobce, od počátku byly uskutečňovány ve velkých objemech při velmi úzkém a nesourodém sortimentu (balící fólie a úsporné žárovky) a vícekrát během jednoho dne. Společnost Solwent platila žalobci z tuzemského účtu, který je však odlišný od toho, který deklarovala ve smlouvě uzavřené s žalobcem. Společnost BOKS line v letech 2008 a 2009 nevyvíjela žádnou činnost, a v letech 2010 a 2011 nevložila do sbírky listin účetní závěrku. Registrace k DPH jí již jednou byla zrušena dne 31. 3. 2009; k této dani se dobrovolně znovu přihlásila dne 5. 3. 2012.

[43] Předseda představenstva žalobce Ing. K. K. do protokolu správce daně ze dne 24. 4. 2013, čj. 1022927/13/2201-05404-305031, k této výzvě mimo jiné uvedl, že mu není známo, že by se žalobce účastnil řetězce sestaveného za účelem daňového podvodu. Žalobce pro společnost Solwent dodával zboží, které tato společnost týdně poptávala. Společnost Solwent nejprve zaplatila žalobci zálohu a teprve potom žalobce expedoval zboží na Slovensko a zaplatil kupní cenu svému dodavateli. Jednání s dodavatelem žalobce zajišťoval zaměstnanec žalobce pan S. Ten byl fyzicky přítomen vykládce a expedici zboží a zkontroloval také existenci skladu odběratele. Dodávky byly uskutečňovány z Ostravy, neboť jak vlastník žalobce, tak dva členové představenstva jsou z Ostravska; žalobce zde má proto i zajištěný sklad. Povaha činnosti žalobce je spíše zprostředkovatelská. Nejedná se o výrobní činnost. Před 6-7 lety žalobce vyvážel zboží též do Maďarska. Výši obchodní marže účtované společnosti Solwent se žalobci jeví jako přiměřená a nevybočuje z jiných obchodních případů (žalobce dosahuje marže až 20 %). Skutečnost, že žalobce společnosti Solwent dodával stejný druh zboží vícekrát během jednoho dne je dána tím, co bylo poptáváno a co byl žalobce schopen zajistit. Ing. K. pověřil zaměstnance žalobce pana R. W., aby namátkové zvolené vozidlo sledoval až do skladu odběratele a ověřil, že zde zboží bylo vyloženo. Pan W. následně hovořil s řidičem dodávky i vrátným ve skladu odběratele a nezjistil o společnosti Solwent žádné podezřelé skutečnosti. Z jakého účtu tato společnost zasílala platby, žalobce nekontroloval. Neplnění zákonných povinností ze strany společnosti BOKS line by měl správce daně řešit právě s touto společností. Žalobce ověřil, zda je tato společnost řádně zapsána v obchodním rejstříku a zda je registrována k DPH. Součástí smlouvy s uvedenou společností pak bylo též prohlášení (pozn.: tyto listiny jsou taktéž ve správním spise obsaženy), že dodavatel nemá nedoplatky na DPH. Pro případ, že by dodavatel byl označen jako nespolehlivý plátce, byla ve smlouvě zakotvena jeho povinnost informovat o tom neprodleně žalobce. Žalobce si zároveň nechal od společnosti BOKS line vystavit bianco směnku pro případ, že by tato společnost neplnila své smluvní povinnosti. Ing. K. jednal ze společnosti BOKS line pouze s Ing. H. K. a J. O., a to obvykle v přítomnosti pana S. Ze společnosti Solwent pak jednal s M. K. S. (jednatelem a jediným společníkem uvedené společnosti). Jakým způsobem došlo ke kontaktu s těmito

společnostmi ani detaily ohledně jednotlivých dodávek, Ing. K. nevěděl; byl to však on, kdo smlouvy s nimi jménem žalobce uzavřel.

[44] Dne 25. 4. 2013 podal žalobce přiznání k DPH za zdaňovací období březen roku 2013, v němž uplatnil nadměrný odpočet ve výši 2 539 986 Kč. K požadavku správce daně na předložení podkladů k pořízení zboží a jeho následného dodání na Slovenko žalobce předložil typově tytéž listiny, jako v případě daňového přiznání k DPH za únor roku 2013. Konkrétně se jednalo o 15 obchodních případů v celkové hodnotě 11 015 153 Kč.

[45] Výzvou ze dne 17. 5. 2013, čj. 1242333/13/2201-24806-301270, správce daně vyzval žalobce k prokázání oprávněnosti nadměrného odpočtu DPH uplatněného ve zdaňovacích březen roku 2013. Kromě již dříve uvedených důvodů zakládajících pochybnosti správce daně, z údajů týkajících se bankovních účtů společnosti BOKS line poskytnutých Československou obchodní bankou, a. s., správce daně zjistil, že tato společnost odebírala zboží od společnosti PDG productions coby jediného dodavatele, přičemž tato společnost má značné nedoplatky na DPH a plní nejspíše v řetězci roli tzv. „*missing tradera*“. Podezřelou okolností je též současné „objevení se“ nabídky a poptávky, která se od samého počátku týkala významného finančního objemu převyšujícího pětkrát obvyklý obrat žalobce. Díky dodání zboží bezprostředně navazujícímu na jeho pořízení, jakož i skutečnosti, že bylo opakovaně pořizováno a prodáváno stejné množství zboží stejného druhu, bylo žalobci umožněno zapojit se do řetězce s minimálními náklady spojenými s fyzickou dispozicí se zbožím. Zároveň byl zbaven nákladů na jeho přepravu. Přestože žalobce plnil v rámci transakcí pouze minimální funkce, náležela mu relativně vysoká provize ve výši 4,3 %. Na straně poptávky stojí společnost Solwent s minimální historií a dodavatelskou společností je BOKS line, která patrně „obživla“ až v době opětovné registrace k DPH (5. 3. 2012). V roce 2013 se do shodného řetězce zapojily společnosti Řempo LYRA a Měšťanský pivovar Olomouc, které byly skrze osobu Ing. M. K. s žalobcem personálně propojeny.

[46] Předseda představenstva žalobce Ing. K. K. do protokolu správce daně ze dne 4. 6. 2013, čj. 1306247/13/2201-05404-305031, mimo jiné uvedl, že z důvodu nevyplacení uplatněných nadměrných odpočtů musel žalobce prakticky zastavit obchodování, které bylo financováno pomocí úvěrů. Zopakoval, že žalobci není známo, že by se účastnil pojistného podvodu a přijal proti tomu veškerá opatření. Společnost BOKS line nebyla vedena jako nespolehlivý plátce. Podezřelé okolnosti týkající se bankovního účtu společnosti Solwent, na který byly peníze na úhradu zboží vkládány v hotovosti, nebyly žalobci známy. Žalobce nevěděl ani to, že dodavatelem společnos BOKS line byla společnost PDG productions. Žalobce nezná význam pojmů „*broker*“ či „*missing trader*“, které nejsou obsaženy v české legislativě. V průběhu daňové kontroly u společnosti BOKS line nebyly shledány žádné nedostatky. Žalobce uvedl, že (s ohledem na výši obdržených úvěrů) jeho náklady na obchodování s předmětným zbožím nebyly malé. Žalobce si přitom společnost Solwent prověřil ze všech dostupných zdrojů. Ve vztahu k personálnímu propojení se společnostmi Řempo LYRA a Měšťanský pivovar Olomouc žalobce uvedl, že nejde zdaleka o jediný případ, kdy společnosti jeho vlastníka Ing. K. mají shodného dodavatele nebo odběratele, neboť úkolem Ing. K. bylo zajistit pro jeho společnosti nejlepší možné obchodní podmínky. Žalobce správci daně předložil vytištěné údaje o registraci společností BOKS line a PDG productions k DPH ze dne 3. 6. 2013, resp.

20. 5. 2013, dle nichž tyto společnosti nebyly vyznačeny jako nespolehliví plátci. Dále předložil čestné prohlášení zmocněnce společnosti BOKS line J. O., dle něhož tato společnost nemá žádné pohledávky vůči finančnímu úřadu, a auditorskou zprávu ve vztahu ke společnosti PROSPERITA holding, a. s., jejímž spolumajitelem je i majitel žalobce Ing. K.

[47] Dne 25. 5. 2013 podal žalobce přiznání k DPH za zdaňovací období duben roku 2013, v němž uplatnil nadměrný odpočet ve výši 1 923 468 Kč. I v této souvislosti žalobce dále předložil typově tytéž listiny, jako v případě daňového přiznání k DPH za únor a březen roku 2013. Konkrétně se jednalo o 13 obchodních případů v celkové hodnotě 10 045 125 Kč.

[48] Protokolem ze dne 19. 6. 2013, čj. 1401407/13/2201-05404-305031, zahájil správce daně u žalobce daňovou kontrolu na DPH za zdaňovací období únor až duben roku 2013.

[49] Přípisem ze dne 24. 6. 2013, čj. 2312704/13/3003-05401-703787, sdělil Finanční úřad pro Jihomoravský kraj, územní pracoviště Brno III, správci daně, že společnost PDG production je nekontaktní a byly u ní zjištěny nedoplatky na DPH.

[50] Dne 25. 6. 2013 podal žalobce přiznání k DPH za zdaňovací období květen roku 2013, v němž uplatnil nadměrný odpočet ve výši 210 462 Kč. Žalobce k němu opět předložil typově tytéž listiny, jako v případě daňového přiznání k DPH za únor až duben roku 2013. Konkrétně se jednalo o 2 obchodní případy v celkové hodnotě 1 557 182 Kč.

[51] Protokolem ze dne 10. 7. 2013, čj. 1469407/13/2201-05404-305031, zahájil správce daně u žalobce daňovou kontrolu na DPH za zdaňovací období květen roku 2013.

[52] Výzvou k prokázání skutečností ze dne 24. 7. 2013, čj. 1500813/13/2201-05404-305031, vyzval správce daně žalobce k doložení konkrétních okolností týkajících se obchodních případů mezi žalobcem a společnostmi BOKS line, Solwent a Rutil Brasil.

[53] Na tuto výzvu žalobce reagoval sdělením ze dne 12. 8. 2013, v němž žalobce uvedl, že uskutečněné dodávky zboží byly ze strany společnosti BOKS line uskutečněny v souladu se smlouvou ze dne 21. 2. 2013. Nebylo přitom zapotřebí, aby dodavatel vydával jakékoli doklady na jméno žalobce, neboť ten měl jako místo určení stanoven sklad společnosti Rutil Brasil. Žalobce uvedl, že neví přesně, kdy a kým byla společnost BOKS line kontaktována. Smlouvu s touto společností připravil a podepsal Ing. K. Tuto společnost žalobce kontaktoval kvůli poptávce společnosti Solwent; tímto krokem bylo zahájeno obchodní jednání s posledně uvedenou společností. Jednatele společnosti Rutil Brasil pana F. konstaktoval osobně Ing. K. v lednu roku 2013. Povědomost o tom, že i společnost BOKS line využívá služeb společnosti Rutil Brasil, získal žalobce až 24. 7. 2013, kdy mu byla doručena shora citovaná výzva k prokázání skutečností. Žalobce riziko ve vazbě k možné účasti na podvodu s DPH žalobce ve vztahu k obchodování se společnostmi BOKS line a Solwent nehodnotil, neboť žádné takové riziko neshledal a neměl v této souvislosti žádnou pochybnost. Žalobce dle svých tvrzení dodává mnoha odběratelům více jak 10 000 položek zboží a nezkoumá přitom u každé z nich, k jakým účelům je zboží používáno. Žalobce zopakoval, že jeho údajnou účast na podvodném

řetězci nemůže prokazovat skutečnost, že jiná společnost, s níž žalobce nemá žádné vazby, neodvedla DPH. Společnost PDG v době podání tohoto sdělení stále nebyla označena jako nespolehlivý plátce. Zadržování nadměrného odpočtu ze strany správce daně pak žalobce neoprávněně poškozuje.

[54] Finanční úřad pro Olomoucký kraj, územní pracoviště v Olomouci, předložil v rámci odpovědi na dožádání správce daně ze dne 11. 9. 2013 dokumenty vztahující se k zapojení společností Řempo LYRA a Měšťanský pivovar Olomouc do předmětného obchodního řetězce. Jedná se především o smlouvy těchto společností o podmínkách prodeje zboží se společnostmi Solwent a BOKS line, smlouvy o poskytování služeb uzavřené se společností Rutil Brasil, jakož i faktury, dodací listy, mezinárodní nákladní listy a čestná prohlášení společnosti Rutil Brasil k jednotlivým plnění uskutečněným v rámci uvedených smluv. K odpovědi byla předložena mimo jiné též fotodokumentace jednoho vozidla převážející zboží společnosti Měšťanský pivovar Olomouc na Slovensko.

[55] Finanční úřad pro hlavní město Praha, územní pracoviště pro Prahu I, předložil v rámci odpovědi na dožádání správce daně ze dne 16. 9. 2013 řadu dokumentů týkající se společnosti Borlika, která dodávala fólie společnosti BOKS line. Konkrétně se jednalo především o smlouvu o nájmu nebytových prostor uzavřenou mezi touto společností a společností Rutil Brasil, smlouvu o obchodní spolupráci mezi společností Borlika a společností BOKS line, smlouvy o podmínkách prodeje zboží mezi společností Borlika a společnostmi Tarikson a PRESTO PRO, od nichž společnost Borlika fólie nakoupila. K odpovědi byla přiložena též e-mailová komunikace mezi společnostmi Borlika a BOKS line a faktury za jednotlivá plnění plynoucí ze všech shora uvedených smluv.

[56] Finanční úřad pro hlavní město Praha, územní pracoviště pro Prahu I, předložil v rámci odpovědí na dožádání správce daně ze dne 27. 9. 2013 a ze dne 7. 10. 2013 faktury jednotlivým obchodním případům týkajícím se dodávek balících fólií mezi společnostmi PRESTO PRO, PYROLINE TECHNOLOGY, s. r. o., a BOKS line.

[57] Tentýž finanční úřad předložil v rámci odpovědi na dožádání ze dne 7. 10. 2013 správci daně týkající se zapojení společnosti BOKS line v předmětném řetězci. Konkrétně se jedná především o úřední záznam o provedeném místním šetření u jmenované společnosti ze dne 22. 8. 2013, vyjádření této společnosti ze dne 5. 9. 2013, smlouvy o obchodní spolupráci společnosti BOKS line se společnostmi PDG productions, PRESTO PRO, Borlika, smlouvy o podmínkách prodeje zboží mezi společností BOKS line a společnostmi PYROLINE TECHNOLOGY, Řempo LYRA, Měšťanský pivovar Olomouc, NZ – NET a žalobcem (přiloženy byly též faktury za jednotlivé dodávky balících fólií mezi těmito společnostmi), jakož i smlouvy o nájmu nebytových prostor a smlouvu o poskytování služeb mezi společnostmi BOKS line a společností Rutil Brasil (faktury za plnění plynoucích z těchto smluv zaslal uvedený finanční úřad správci daně v příloze přípisu ze dne 15. 10. 2013).

[58] Finanční úřad pro Olomoucký kraj, územní pracoviště v Olomouci, sdělil v rámci odpovědi na dožádání ze dne 6. 11. 2013 správci daně, že společnost PDG production, jejímž jediným jednatelem a společníkem byl do 18. 9. 2013 občan Polské republiky pan M. A. B., je nespolehlivým plátcem DPH.

[59] Finanční úřad pro Olomoucký kraj, územní pracoviště v Olomouci, předložil v rámci odpovědi na dožádání správce daně ze dne 20. 12. 2013 další dokumenty týkající se spolupráce společností zapojených v rámci posuzovaného řetězce (e-mailová komunikace, faktury apod.). Přílohou této odpovědi byl mimo jiné e-mail ze dne 30. 11. 2012, v němž pan O. jednající za společnost NZ – NET informoval pana S. a Ing. K., že „*dnes nám volali ze skladu Rutil brasil v Ostravě – Kunčičky, že jim navezli od společnosti PDG productions s.r.o. materiál* [pozn.: balící fólie]", a dotázal se, zda má pro společnost Řempo LYRA toto zboží blokovat. Přiložena je též odpověď pana S. obsažená v e-mailu zaslaném panu O. z téhož dne: „[m]*áme zájem o nabízené zboží, které pro nás zablokujte.*"

[60] Finanční úřad pro Moravskoslezský kraj, územní pracoviště Ostrava I, sdělil v rámci odpovědi na dožádání ze dne 20. 11. 2013 správci daně, že společnost Rutil Brasil není vlastníkem objektu na adrese Vratimovská 617/36, Ostrava – Kunčičky (pozn. jedná se o areál skladu, v němž byly realizovány obchody s potravinovými fóliemi); tento objekt má pouze v nájmu, a to od srpna roku 2012. K této odpovědi byly přiloženy smlouvy o podmínkách prodeje zboží, případně o poskytování služeb uzavřené mezi společností Rutil Brasil, a společnostmi Řempo LYRA, Měšťanský pivovar Olomouc, Solwent, NZ – NET, BOKS line, PEMAQ TRADE, s. r. o., Tarikson a žalobcem, smlouvy o podmínkách prodeje zboží mezi společností NZ – Net a společnostmi Řempo LYRA a BOKS line a další e-mailovou komunikaci mezi shora uvedenými společnostmi.

[61] Další doklady týkající se spolupráce společností zúčastněných na posuzovaném řetězci (faktury, rozvahy, účetní uzávěrky, fotodokumentace apod.) zaslal správci daně též Finanční úřad pro Moravskoslezský kraj, územní pracoviště Ostrava II, v odpovědích na dožádání ze dne 6. 1. 2014, 4. 3. 2014 a 7. 3. 2014 (k posledně uvedené odpovědi byly přiloženy faktury vystavené společností OMEGA 2010 společnosti PRESTO PRO.

[62] Dle protokolu o výslechu svědka ze dne 16. 10. 2013, čj. 1758664/13/2201-05404-305031, svědek Ing. K. vypověděl, že o společnosti Solwent slyšel poprvé v září roku 2012, kdy zhruba začala jednání mezi touto společností a společností Řempo LYRA. Ing. K. jednal s panem S.. Konkrétní okolnosti jednání a povahu dodávek si svědek nepamatoval. Před společností BOKS line nakupovala společnost Řempo LYRA zboží pro společnost Solwent od společností PEMAQ TRADE a NZ – NET. Spolupráci s posledně uvedenou společností dojednal vlastník společnosti Řempo LYRA. Spolupráce se společnostmi PEMAQ TRADE a NZ – NET byla přerušena, jelikož nedokázaly poptávku společnosti Řempo LYRA pokrýt. Svědek následně v prosinci 2012 dojednal spolupráci se společností BOKS line, o níž se dozvěděl od vlastníka společnosti Řempo LYRA. Sklad společnosti Rutil Brasil využívala společnost Řempo LYRA výhradně pro dodávky pro společnost Solwent. Vzhledem k tomu, že společnost Solwent vyžadovala navýšení dodávek zboží, bylo pro nedostatek prostředků společnosti Řempo LYRA rozhodnuto, že se na dodávkách budou podílet též další společnosti v rámci skupiny, a to Měšťanský pivovar Olomouc a Řempo CB.

[63] Dle protokolu o výslechu svědka ze dne 26. 11. 2013, čj. 1894340/13/2201-05404-305031, I. F., jednatel společnosti Rutil Brasil, mimo jiné vypověděl, že společnost Rutil Brasil pro žalobce zajišťovala překládku zboží, jeho fyzickou kontrolu, uskladnění,

vystavování přepravních dokladů a potvrzování. Prováděla též fotodokumentaci vozidel, jimiž bylo zboží přepravováno. Tyto činnosti vykonával buď svědek osobně nebo zaměstnankyně společnosti Rutil Brasil paní H. Pokud vozidlo odběratele přijelo dříve, tak řidič taktéž kontroloval, zda množství zboží souhlasí s tím, které je uvedeno v dodacím listu. Přepravu zboží společnost nezajišťovala. Na konkrétní okolnosti spolupráce se společností BOKS line si svědek nevzpomínal, avšak uvedl, že je může doložit. Společnost Solwent označil za odběratele žalobce. K otázkám týkajícím se povahy vztahu společnosti Rutil Brasil a společností PDG production, PRESTO PRO, PEMAQ TRADE, Borlika, Tarikson a PYROLINE TECHNOLOGY svědek uvedl, že neví. Pouze ve vztahu ke společnosti NZ – NET konstatoval, že u společnosti Rutil Brasil měla pronajatu kancelář, avšak v prvním kvartálu roku 2013 již odešla a stále dluží peníze za poslední nájemné.

[64] Dle protokolu o výslechu svědka ze dne 23. 4. 2014, čj. 1000459/14/2201-05404-305031, P. S., zaměstnanec žalobce a s ním spojených společností Řempo LYRA a Měšťanský pivovar Olomouc, mimo jiné vypověděl, že zajišťoval krytí obchodních požadavků společnosti Solwent. V případě schválení nabídky ze strany společnosti Solwent svědek vystavil zálohové faktury a po jejich zaplacení zboží expedoval. Ze strany společnosti BOKS line jednal s panem O. nebo paní K. V případě společnosti NZ – NET pak jednal s panem J. Přesné důvody ukončení spolupráce s posledně jmenovanou společností si svědek nevybavoval, nahradila ji ovšem společnost BOKS line. Okolnosti spojené s navázáním spolupráce s jednotlivými společnostmi svědek neznal. Předmětem obchodů byly potravinářské fólie se speciální povrchovou úpravou. Zboží dodávala společnost BOKS line včetně dopravy do skladu v areálu společnosti Rutil Brasil. Svědek byl fyzicky přítomen kontrole zboží a jeho expedici, nikoli však při vykládce zboží při dodání. Svědek osobně navštívil provozovnu společnosti Solwent v Krásné nad Kysucou a v Čadci. Nikdy nebyl v kontaktu se společnostmi PDG productions, PRESTO PRO, Borlika, Tarikson nebo OMEGA 2010. Se společností PYROLINE TECHNOLOGY komunikoval ohledně likvidace nebezpečných odpadů.

[65] Dle protokolu o výslechu svědka ze dne 14. 5. 2014, čj. 1269947/14/2201-05404-305031, J. C., zmocněnec a zaměstnanec společnosti BOKS line, mimo jiné vypověděl, že tato společnost obchodovala potravinové fólie se společnostmi, Řempo LYRA, Měšťanský pivovar Olomouc a žalobcem, k čemuž využívala sklad společnosti Rutil Brasil. Dodavatelem společnosti BOKS line byly společnosti PDG productions a NZ – NET. Konkrétní parametry obchodovaného zboží si svědek nepamatoval. Společnost PDG productions zboží dovezla do skladu společnosti Rutil Brasil. Svědek byl fyzicky při přebírce a expedování zboží, zpravidla však nikoli při jeho naskladňování. Svědkovy byl předložen k nahlédnutí e-mail ze dne 3. 6. 2013 odeslaný svědkem paní V. T., účetní společnosti BOKS line (pozn. tento e-mail je rovněž součástí spisu), dle něhož zboží bylo „*naskladněno firmou PDG Productions*“ na sklad společnosti Rutil Brasil, kde bylo přebíráno pracovníkem společnosti Řempo LYRA, který potvrzoval dodací listy, přičemž dodavatel a odběratel se při předávání zboží vždy osobně setkávali. K tomu svědek uvedl, že „[t]*o je nesmysl, to se nikdy nestalo, nikdy Řempo CB nebylo s PDG.*“ Svědek dále konstatoval, že se společností PDG productions byla ukončena spolupráce, jelikož tato společnost nedodala daňová přiznání za uplynulý rok. Na okolnosti navázání této spolupráce, jakož i spolupráce se společnostmi PRESTO PRO, Borlika a NZ – NET si

svědek nevzpomínal. Spolupráce se společností Řempo LYRA byla navázána díky majiteli této společnosti Ing. K., s nímž se svědek setkal na tenise.

[66] Výzvami ze dne 31. 7. 2014, čj. 1656786/14/2201-05404-305031 a 1656892/14/2201-05404-305031, ze dne 9. 6. 2014, čj. 1425329/14/2201-05404-305031, ze dne 31. 7. 2014, čj. 1656772/14/2201-05404-305031, ze dne 29. 9. 2014, čj. 1803020/14/2201-05404-305031, čj. 1803047/14/2201-05404-305031, čj. 1803070/14/2201-05404-305031, čj. 1303098/14/2201-05404-305031, čj. 1803110/14/2201-05404-305031 a čj. 1803132/14/2201-05404-305031, vyzval správce daně společnosti Fatra, a. s., Bohemia Trade CZ, s. r. o., Manuli Stretch Česká republika, s. r. o., Dirmax, s. r. o., TECHNOPACK, s. r. o., OSKAR PLAST, s. r. o., FEIFER – kovovýroba, s. r. o., a EUROPLAST, s. r. o., obchodující s potravinovými fóliemi, mimo jiné ke sdělení cen, za něž byly fólie srovnatelné s těmi, s nimiž obchodoval žalobce (tj. fólie BOPET s obchodním označením PETLAIN BT 1011 C, resp. SUPEX 2011), prodávány v období leden až květen 2013. Přílohou uvedených výzev byla též technická specifikace předmětné fólie.

[67] Podáním ze dne 13. 8. 2014 sdělila společnost Fatra správci daně, že srovnatelná fólie s označením Tenolan OASN 2100, resp. Tenolan OASN 2100, prodávala v uvedeném období za 1,95-2,45 €/kg. Společnost Bohemia Trade CZ sice v podání ze dne 14. 8. 2014 uvedla, že není schopna posoudit porovnatelnost jí prodávaných fólií s fóliemi specifikovanými ve výzvě správcem daně, avšak cena chemicky ošetřených BOPET fólií se v daném období pohybovala v relaci 2-2,15 €/kg. Společnost Manuli Stretch Česká republika v odpovědi ze dne 30. 7. 2014 uvedla, že dané fólie ani jejich alternativu v daném období nedistribuovala, jejich ceny se však tou dobou pohybovaly kolem 2 €/kg brutto (ceny netto není možné uvádět bez znalosti váhy dutinky a návinu). V podání ze dne 11. 9. 2014 tato společnost dále konkretizovala, že se jedná o obecnou cenu za výrobky BOPET užívané v potravinářském průmyslu, která je srovnatelná s folií s obchodním názvem PETLAIN BT 1011 C. V podání ze dne 22. 12. 2014 společnost Manuli Stretch dále uvedla, že nejvíce srovnatelná fólie s fólií obchodovanou žalobcem je fólie základní (standardní) řady společnosti Manuli Stretch; z přiložených ceníků vyplývá, že cena standardní fólie se pohybovala cca v rozmezí 1,8-2,2 €/kg, a to mimo jiné v závislosti na tloušťce fólie. Společnost FEIFER v podání ze dne 1. 10. 2014 uvedla, že dotazovaná fólie je pravděpodobně shodná nebo velmi podobná s těmi, které tato společnost distribuuje, přičemž z přiloženého přehledu cen těchto fólií vyplývá, že byly v daných měsících obchodovány za cca 56-72 Kč/kg. Společnost TECHNOPACK v odpovědi ze dne 8. 10. 2014 uvedla, že takovéto fólie nedistribuuje a k jejich cenám se proto vyjádřit nemůže. Společnost OSKAR PLAST dle odpovědi ze dne 10. 10. 2014 obchodovala srovnatelnou fólii s obchodním označením Tatrafan KXE v cenovém rozpětí 52-60 Kč/kg. Společnost Dirmax v podání ze dne 15. 10. 2014 uvedla, že obdobnou BOPP fólii obchodovala v únoru a březnu roku 2013 za cca 59-62 Kč/kg. V podání ze dne 31. 10. 2014 společnost EUROPLAST uvedla, že v daném období obchodovala s fólií obdobné specifikace, jako fólie obchodovaná žalobcem, a to v cenovém rozpětí cca 50-100 Kč/kg.

[68] Výzvou ze dne 29. 9. 2014, čj. 1808698/14/2201-05404-305031, správce daně žalobce vyzval, aby mimo jiné vysvětlil rozdíl mezi cenami srovnatelných fólií a cenou žalobcem obchodované fólie Thermo Rukav 1200 mb. Ve sdělení ze dne 14. 10. 2014 žalobce uvedl,

že vzhledem k absenci znaleckého posudku je závěr správce daně o nákupní ceně fólií naprosto nepodložený a bez bližších informací se k této otázce nemůže vyjádřit.

[69] Výzvou ze dne 8. 12. 2014, čj. 2067886/14/2201-05404-305031, správce daně žalobce opětovně vyzval ke sdělení racionálních důvodů pro takřka sedmínásobný rozdíl mezi kupními cenami „*PCV, PE, PPO balící fólie*“, resp. „*balící fólie FDP 6-1000*“, za něž žalobce tyto fólie nakupoval od společnosti BOKS line, a cenami jiných BOPP fólií prodávaných v období únor až květen roku 2013, které zjistil správce daně. V odpovědi ze dne 23. 12. 2014 žalobce uvedl, že u něj společnost Solwent poptávala mimo jiné potravinářské fólie. Žalobce proto oslovil své obvyklé dodavatele, kteří však nebyli schopni dodávky uskutečnit. Žalobce proto kontaktoval společnost NZ – NET, na niž měl kontakt z dřívějších obchodů v rámci koncernu. Vzhledem k chybám v dodávkách a jejich fakturaci však tato spolupráce nebyla dobrá. Přímo společnost NZ – NET pak žalobci doporučila společnost BOKS line. Ke srovnání fólie SUPEX 2011 s jinými fóliemi se žalobce nemlže vyjádřit, neboť nezná jejich technické parametry; toto srovnání žalobce označil za neprůkazné. Společnost Solwent cenu žalobce akceptovala.

[70] Ve spise je založen výsledek kontrolního zjištění ze dne 29. 4. 2015, čj. 1189974/15/2201-61561-305031, který obsahuje prakticky zcela odpovídá zprávě o daňové kontrole (viz níže).

[71] V reakci na výsledek kontrolního zjištění ze dne 15. 6. 2015 již žalobce mimo jiné formuloval základní rysy argumentace, kterou následně přenesl do odvolání proti napadeným platebním výměrům, jakož i do žaloby proti rozhodnutí žalovaného; vzhledem k podrobné rekapitulaci žalobní argumentace uvedené shora není nutno obsah vyjádření žalobce ze dne 15. 6. 2015 blíže popisovat.

[72] Ve zprávě o daňové kontrole ze dne 7. 8. 2015, čj. 1672440/15/2201-61561-305031 správce daně na základě shromážděných podkladů nejprve podrobně shrnul jednotlivé obchodní případy realizované žalobcem v kontrolovaných daňových obdobích. Správce daně popsal fungování předmětného řetězce, přičemž dopěl k závěru, že tři majetkově a personálně propojené společnosti, tj. žalobce, Řempo LYRA a Měšťanský pivovar Olomouc, byly zapojeny do obchodních transakcí se zcela identickým zbožím dodávaného jednomu slovenskému odběrateli (Solwent) a odebírané od stejného dodavatele (BOKS line). Správce daně dále přistoupil k porovnání cen, za něž předmětné fólie obchodoval žalobce (16,49-16,77 €/kg bez DPH) oproti cenám, za něž byly tyto nebo obdobné fólie obchodovány v dané době jinými subjekty (cca 2-2,45 €/kg bez DPH, resp. 49,6-101,59 Kč/kg bez DPH). Výrazně vyšší ceny žalobce dle správce daně svědčí o účelovém chování zapojených subjektů, jehož smyslem bylo získání daňové výhody. Nestandardní je též skutečnost, že žalobce navázal spolupráci se společností BOKS line na základě doporučení společnosti NZ – NET, s níž dle vlastních slov neměl dobré zkušenosti. Správce daně dále zrekapituloval shromážděné důkazní prostředky (ty nejdůležitější krajský soud již podrobně popsal výše).

[73] Ačkoli žalobce tvrdí, že přijal veškerá možná opatření k prevenci účasti na daňovém podvodu, nezajímal se o subjekt dodavatele společnosti BOKS line (tedy o původ zboží obchodovaného opakovaně ve velkých objemech), ani o tržní cenu obchodovaného zboží;

žalobcem přijatá opatření proto správce daně označil za účelová a formální. Účelovým je i žalobcovo tvrzení, dle něhož předmětnou obchodní činnost pozastavil z důvodu nedostatečných finančních prostředků. V řízení totiž bylo zjištěno, že předmětné zboží se fakturačně vždy ve stejný den dostalo od českých „*missing traderů*" přes společnost BOKS line, žalobce a společnost Solwent až k odběratelům této společnosti, tj. polským a maďarským *missing traderům*. Opačným směrem pak proudily platby za toto zboží (na český bankovní účet společnosti Solwent byly vloženy peníze v hotovosti, které byly následně přeposílány žalobci, společnosti BOKS line a odtud na slovenský účet české společnosti PDG productions, z něhož byly peníze opět v hotovosti vybírány). Není zřejmé, jaký smysl měla žalobcem přijatá preventivní opatření, neboť tato jej dle žalobcova tvrzení nemohou ochránit před jednáním jeho přímého dodavatele, který v době realizace obchodních transakcí musel disponovat informacemi o podezřelém chování svého dodavatele. Za iracionální označil správce daně chování žalobce, který na jedné straně důsledně kontroloval expedici zboží společnosti Solwent (dokonce nechal jedno auto vezoucí zboží tajně sledovat), avšak nikterak neprověřoval okolnosti dodávek zboží na sklad; z jeho aktivity tudíž nevyplývá snaha o zjištění skutečné podstaty těchto transakcí. Výpověď pana S., dle níž nikdy nebyl přítomen naskladnění zboží, je nadto rozporná s výpovědí pana F., dle které naopak pan S. v některých případech naskladňování přihlížel; nebylo proto pro žalobce nikterak složité zjistit, že zboží ve skutečnosti dodala společnost PDG production, jak vypověděl svědek O. Tento svědek přitom nebyl schopen ani popsat charakteristiku dodávaného zboží, ačkoli měl s žalobcem vyjednávat o jeho ceně. Pan O. dále v rozporu s obsahem e-mailu ze dne 3. 6. 2013 adresovaného paní T. odmítl jakékoli spojení mezi společnostmi Řempo LYRA a PDG productions. Uvedené tvrzení proto správce daně považoval za účelové.

[74] Ve vztahu k jednotlivým společnostem zapojeným v rámci posuzovaného řetězce správce daně mimo jiné uvedl, že společnost BOKS line nemá vlastní webové stránky, na nichž by prezentovala svou obchodní nabídku, v místě svého sídla je nekontaktní a není ani výrobcem žalobcem odebraného zboží; již na základě těchto skutečností měl žalobce být obzvláště obezřetný ve vztahu k původu zboží a jeho kvalitě. Společnost PDG productions je pro místěn příslušný finanční úřad dlouhodobě nekontaktní a má nedoplatky na DPH. V rámci posuzovaného řetězce tudíž zřejmě plní roli tzv. *missing tradera*, přičemž o existenci této společnosti žalobce musel dle zjištěných skutečností vědět. Za společnost PRESTO PRO jednala stejná osoba jako za společnost PDG productions. Společnost PRESTO PRO taktéž neplnila své zákonné povinnosti vůči místně příslušnému finančnímu úřadu. Zároveň měla nahlášenu provozovnu na adrese skladu společnosti Rutil Brasil, avšak nezdržovala se tam. Společnost Tarikson se stala pro příslušný finanční úřad v průběhu daňového řízení nekontaktní a taktéž v rámci řetězce plní roli tzv. *missing tradera*. Totéž platí o společnosti OMEGA 2010, která navíc nezaplatila DPH za druhý kvartál roku 2013. Do řetězce byly kromě shora uvedených společností zapojeny též společnost PYROLINE TECHNOLOGY, Borlika, Rutil Brasil a NZ– NET. Problematickými subjekty jsou i odběratelé společnosti Solwent (tj. společnosti WAMINO II Sp. z. o. o., RRPP-IMPEX KFT a PEGAZ R. S. P.).

[75] Součástí spisu jsou mimo jiné též informace o účtech společností PDG productions a PRESTO PRO získané od slovenské daňové správy a informace o účtu společnosti

Solwent a společnosti BOKS line získané od Československé obchodní banky (viz strany 54 a 58 až 59 zprávy o daňové kontrole).

[76] Na základě uvedených skutečností přistoupil správce daně k provedení tzv. vědomostního testu a dospěl k závěru, že žalobce si byl vědom významného rizika zapojení do podvodu na DPH, přičemž nečinil opatření, která by této účasti mohla reálně zabránit.

[77] Ve spise je dále založen také protokol správce daně ze dne 7. 8. 2015, čj. 1672454/15/2201-61561-305031, k projednání zprávy o daňové kontrole.

[78] Platebními výměry na DPH ze dne 18. 8. 2015, čj. 1691790/15/2201-51522-305052, čj. 1691933/15/2201-51522-305052, čj. 1691979/15/2201-51522-305052 a čj. 1692032/15/2201-51522-305052, správce daně vyměřil nadměrné odpočty za kontrolovaná měsíční zdaňovací období ve výši 74 567 Kč, 331 909 Kč, 98 824 Kč a 96 555 Kč.

[79] V odvolání proti těmto platebním výměrům ze dne 15. 9. 2015, resp. jeho doplnění ze dne 13. 10. 2015 žalobce uplatnil takřka totožnou argumentaci jako v žalobě proti rozhodnutí žalovaného (samozřejmě vyjma té, která z povahy věci mohla směřovat pouze proti napadenému rozhodnutí; viz shora odst. [4] až [30]). Není proto potřebné ji na tomto místě znovu podrobně rekapitulovat.

[80] V záhlaví označeným rozhodnutí žalovaný odvolání žalobce zamítl a napadené platební výměry potvrdil. Podstatu odůvodnění svého rozhodnutí žalovaný shrnul ve shora reprodukovaném vyjádření v žalobě (viz shora odst. [31] a [36]) a není proto nezbytné ji znovu opakovat.

[81] Rozhodnutím o opravě zřejmých nesprávností ze dne 10. 3. 2017, čj. 11142/17/5300-22441-712084, žalovaný napravil pochybení spočívající v nesprávném označení data vydání napadených platebních výměrů ve výroku tohoto rozhodnutí z 18. 5. 2015, resp. 18. 5. 2013 na 18. 8. 2015.

V.
Právní hodnocení krajského soudu

[82] Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v mezích žalobních bodů. Vycházel přitom ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů, dále jen „s. ř. s.“). Ve věci rozhodl bez jednání podle § 51 s. ř. s.

[83] Žaloba není důvodná.

V.A K námitkám nepřezkoumatelnosti rozhodnutí žalovaného

[84] Krajský soud se nejprve zabýval námitkami nepřezkoumatelnosti rozhodnutí žalovaného, jejichž důvodnost by sama o sobě byla důvodem pro zrušení uvedených rozhodnutí; těmto námitkám krajský soud nepřisvědčil.

[85] Nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí žalobce předně spatřuje v chybném označení odvoláním napadených platebních výměrů. Svou povahou jde tedy o námitku nepřezkoumatelnost rozhodnutí pro nesrozumitelnost.

[86] Nejvyšší správní soud v této souvislosti v rozsudku ze dne 25. 4. 2013, čj. 6 Ads 17/2013-25, dovodil, že „*že rozsudek by byl nepřezkoumatelný pro nesrozumitelnost, pokud by z něj nebylo lze jednoznačně dovodit, jakým právním názorem je správní orgán po zrušení svého rozhodnutí vázán a jak má v dalším řízení postupovat (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 3 Ads 80/2009-132 ze dne 22. září 2010), nebo pokud by z něj nevyplývalo, podle kterých ustanovení a podle jakých právních předpisů byla v kontextu podané správní žaloby posuzována zákonnost napadeného správního rozhodnutí (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 7 As 28/2008-76 ze dne 21. srpna 2008), pokud by jeho odůvodnění bylo vystavěno na rozdílných a vnitřně rozporných právních hodnoceních téhož skutkového stavu (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 4 Azs 94/2007-107 ze dne 31. ledna 2008), či pokud by jeho výrok byl vnitřně rozporný nebo by z něj nebylo možno zjistit, jak vlastně soud rozhodl (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 2 Ads 58/2003 ze dne 4. prosince 2003, 133/2004 Sb. NSS) a v některých jiných speciálních případech. Nicméně, s tímto kasačním důvodem je nutno zacházet obezřetně, neboť zrušením rozhodnutí soudu pro nepřezkoumatelnost se oddaluje okamžik, kdy základ sporu bude správními soudy uchopen a s konečnou platností vyřešen, což není v zájmu ani účastníků řízení (v případě nositelů veřejných subjektivních práv je ve hře též jejich základní právo na rozhodnutí věci bez zbytečných průtahů podle čl. 38 odst. 2 Listiny základních práv a svobod, resp. na projednání věci v přiměřené lhůtě podle čl. 6 odst. 1 Úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod), a koneckonců ani ve veřejném zájmu na hospodárnosti řízení před správními soudy, nemluvě o nákladech, jež jsou se soudním přezkumem spojeny.*“ Jakkoli uvedené závěry Nejvyšší správní soud vyslovil v souvislosti s rozsudkem soudu, lze je nepochybně vztáhnout též vůči rozhodnutí správního orgánu.

[87] Žádný z uvedených případů přitom v posuzované věci nenastal, neboť pochybení žalovaného spočívající v uvedení nesprávného data vydání napadených platebních výměrů bylo ryze formální povahy. Z výroku napadeného rozhodnutí přitom je i tak patrno, jakých platebních výměrů se týká, neboť žalovaný platební výměry označil nejen datem vydání, nýbrž i číslem jednacím a daňovým obdobím, k němuž se vztahují. Nadto bylo vytýkané pochybení rozhodnutím o opravě zřejmých nesprávností ze dne 10. 3. 2017, čj. 11142/17/5300-22441-712084, odstraněno.

[88] Nepřezkoumatelná je dle názoru žalobce také úvaha žalovaného v otázce, v čem byla žalobcem přijatá opatření nedostatečná, a co konkrétně měl žalobce učinit, aby dostatečná byla.

[89] V otázce požadavků na kvalitu odůvodnění správního rozhodnutí lze poukázat například na rozsudek ze dne 16. 6. 2006, čj. 4 As 58/2005-65, v němž Nejvyšší správní soud konstatoval, že z rozhodnutí správního orgánu musí být mimo jiné patrno, „*proč správní orgán považuje námitky účastníka za liché, mylné, nebo vyvrácené, které skutečnosti vzal za podklad svého rozhodnutí, proč považuje skutečnosti předestírané účastníkem za nerozhodné, nesprávné, nebo jinými řádně provedenými důkazy vyvrácené, podle které právní normy rozhodl, jakými úvahami se řídil při hodnocení důkazů*“. Jinými slovy z rozhodnutí správního orgánu musí plynout, jaký skutkový stav vzal správní soud za rozhodný, jak uvážil o pro věc podstatných skutečnostech, resp. jakým způsobem rozhodné skutečnosti posoudil. Rozhodnutí správních orgánů obou stupňů tvoří z hlediska soudního přezkumu jeden celek, a není proto vyloučeno, aby případné mezery odůvodnění tato rozhodnutí vzájemně zaplňovala (srov. například rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 10. 2014, čj. 6 As 161/2013-25). Krajský soud v Ostravě v žalobcem citovaném rozsudku čj. 22 Af 22/2012-247 dovodil, „*že dospěje-li správce daně k závěru, že přijatá opatření byla nedostatečná, musí specifikovat také to, v čem byla nedostatečná, jakož i to, co podle jeho názoru měl daňový subjekt učinit a neučinil. Správní úvaha, která neobsahuje tyto závěry, nemůže být úvahou přezkoumatelnou.*“

[90] Krajský soud neshledal, že by rozhodnutí žalovaného trpělo vytýkanou vadou. Správce daně podle zprávy o daňové kontrole, která tvoří odůvodnění napadených platebních výměrů, shledal, že opatření přijatá žalobcem za účelem prevence účasti na daňovém podvodu byla pouze formální a účelová, neboť skrze ně nebylo možné účasti na daňovém podvodu zabránit. Správce daně mimo jiné uvedl, že pokud žalobce „*chtěl skutečně eliminovat riziko jeho zapojení do obchodního řetězce vytvořeného za účelem podvodu na dani, měl se ve větší míře zabývat spolehlivostí a důvěryhodností svého přímého dodavatele, nebo měl důsledně prověřovat dodávky zboží jeho přímým dodavatelem, a to zejména s ohledem na skutečnost, že toto zboží bylo plátci dodáváno na jiném místě, než je obvyklé místo činnosti plátce (v Ostravě), u společnosti Rutil Brasil s. r. o.*“ Správce daně dále konstatoval, že žalobce „*sice požadoval po svém dodavateli, společnosti BOKS line s. r. o., předání jeho přiznání k DPH a ten zas po svém dodavateli, společnosti PDG production s. r. o., což však správce daně hodnotí jako opatření, které nemohlo zabránit účasti na daňovém podvodu, přičemž opatření, které s ohledem na zjištěné skutečnosti bylo v silách plátce prosadit, tj. použití zvláštního způsobu zajištění daně podle § 109a zákona o DPH, se plátce vyhnul. Zajištění daně by přitom sice bez výrazných efektů stavěných na odiv správci daně, avšak zcela efektivně, zabránilo podvodu na DPH.*“ Žalovaný k tomu konstatoval, „*že není nutné přijímat velké množství nejrůznějších opatření, ale podstatné je, aby takové opatření bylo účinné.* [...] *Podle odvolacího orgánu by právě užití institutu zvláštního zajištění daně dle ust. 109a ZDPH účinně zabránilo možnosti daňového podvodu, a proto nebylo povinností prvostupňového správce daně sdělovat odvolateli případná další opatření.*“ Na těchto úvahách správce daně a žalovaného krajský soud neshledal ve světle shora vytýčených kritérií nic nepřezkoumatelného; daňové orgány dostatečně specifikovaly jak důvod nedostatečnosti přijatých opatření, tak také to, jaké konkrétní opatření měl žalobce k zabránění účasti na daňovém podvodu učinit.

V.B K námitkám týkajícím se formulace tzv. vědomostního testu

[91] Krajský soud se dále zabýval námitkou, dle níž recentní judikatura Soudního dvora dospěla k odlišné variantě tzv. vědomostního testu, než jakou aplikovaly orgány finanční

správy, tedy že plátce daně (žalobce) o svém zapojení do daňového podvodu věděl nebo musel vědět; tato námitka není důvodná.

[92] Žalobce dovozuje údajnou změnu formulace tzv. vědomostního testu účasti na daňovém podvodu z toho, že zatímco dřívější judikatura užívala spojení „věděl nebo měl vědět“, resp. „věděl a mohl vědět“, v novějších rozhodnutích Soudního dvora se již vyskytuje spojení „věděl nebo musel vědět“. Uvedená žalobcova úvaha je však nepřesná, neboť tato „změna“ je způsobena spíše než cíleným judikatorním vývojem ze strany Soudního dvora pouhým nepřesným překladem jednotlivých jazykových verzí shora citovaných rozsudků. Jednotlivé jazykové verze se od sebe totiž částečně liší.

[93] Pro ilustraci lze poukázat třeba na shora citovaný rozsudek Soudního dvora ve věci *Kittel*, který v české verzi své výrokové části používá v dané souvislosti spojení „*věděla nebo měla vědět*“, zatímco například v anglické verzi obsahuje spojení „*knew or should have known*“ („věděla nebo měla vědět“), v německé „*wusste oder hätte wissen müssen*“ („věděla nebo musela vědět“), francouzské „*savait ou aurait dû savoir*“ („věděla nebo měla vědět“) a slovenské „*vedel alebo musel vedieť*“ („věděl a musel vědět“). Taktéž příkladmo v relativně recentním rozsudku Soudního dvora ve věci *PPUH Stehcemp* nalezneme sice v odstavci 48. jeho české verze spojení „*věděla nebo musela vědět*“, avšak v anglické verzi jde o spojení „*knew, or should have known*“ („věděla nebo měla vědět“), německé „*wusste oder hätte wissen müssen*“ („věděla nebo musela vědět“), francouzské „*savait ou aurait dû savoir*“ („věděla nebo měla vědět“) a slovenské „*vedela alebo mala vedieť*“ („věděla nebo měla vědět“).

[94] Pokud pak Soudní dvůr používá spojení „věděl a mohl vědět“ (popřípadě jeho různé gramatické variace), pak vždy pouze v souvislosti s negativním vymezením vědomého zapojení subjektu do podvodného řetězce. Například v rozsudku ve věci *Optigen a další* Soudní dvůr mimo jiné uvedl, že „[n]*árok osoby povinné k dani, která uskutečnila plnění, na odpočet daně z přidané hodnoty odvedené na vstupu není dotčen okolností, že v řetězci dodávek, v němž byla tato plnění uskutečněna, je jiné plnění, které předchází nebo následuje po plnění uskutečněném touto osobou povinnou k dani, zasaženo podvodem s daní z přidané hodnoty, aniž by to sama posledně uvedená věděla nebo mohla vědět*“ (obdobně viz odst. 50. shora citovaného rozsudku Soudního dvora ve věci *Teleos a další* a odst. 47. v rozsudku téhož soudu ve věci *Mahagében a Dávid*). Jde tedy v podstatě pouze o stanovení limitu odpovědnosti daňového subjektu, podle nějž nelze plátci daně upírat nadměrný odpočet v případě, pokud o zapojení do podvodu na DPH objektivně vědět ani nemohl. Naproti tomu v případě pozitivního vymezení odpovědnosti daňového subjektu používá Soudní dvůr výhradně spojení „věděl a měl vědět“, případně „věděl a musel vědět“.

[95] Uvedené dokumentuje například výrok rozsudku Soudního dvora ve věci *Kittel*, dle něhož „[p]*okud je dodání uskutečněno pro osobu povinnou k dani, která* ***nevěděla a nemohla vědět****, že dotyčné plnění je součástí podvodu spáchaného prodávajícím, je třeba článek 17 šesté směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně, ve znění směrnice Rady 95/7/ES ze dne 10. dubna 1995, vykládat v tom smyslu, že brání pravidlu vnitrostátního práva, podle kterého zrušení smlouvy o prodeji na základě ustanovení občanského práva, které způsobuje absolutní neplatnost této smlouvy pro rozpor s veřejným pořádkem z důvodu protiprávnosti na straně prodávajícího, vede ke ztrátě nároku na odpočet*

daně z přidané hodnoty odvedené touto osobou povinnou k dani. V tomto ohledu není relevantní otázka, zda uvedená neplatnost vyplývá z podvodu na dani z přidané hodnoty, nebo z jiných podvodů. Naopak, 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*" (důraz doplněn).

[96] Vzhledem k tomu, že Soudní dvůr se ve své judikatuře k uvedeným jazykovým diskrepancím nikterak výslovně nevyjadřuje, lze usoudit, že spojení „měl vědět" a „musel vědět" je třeba vykládat jako synonyma. Nelze tedy dovodit, že by Soudní dvůr ve své judikatuře jakkoli inklinoval ke změně tzv. vědomostního testu, která by snad na správce daně měla klást vyšší důkazní nároky. Uvedené formulace v podstatě odpovídají konstrukci zavinění ve formě tzv. nevědomé nedbalosti, což ostatně dovodil Nejvyšší správní soud např. v rozsudku ze dne ze dne 28. 1. 2016, čj. 4 Afs 233/2015-47, dle něhož *„v případech karuselových podvodů není třeba pro odepření nároku na odpočet DPH odvedené na vstupu prokázat, že se určitý subjekt přímo účastnil na podvodu, tj. že daň vědomě krátil, podvod mu přinesl majetkový prospěch, že podvod osnoval nebo se na něm jinak vědomě podílel atd. Pro odepření nároku na odpočet DPH totiž stačí* [...]*, aby bylo prokázáno, že daňový subjekt o podvodu věděl nebo s ohledem ke všem objektivním okolnostem mohl a měl vědět. Nevyžaduje se proto zavinění ve formě úmyslu, ale postačí i nedbalost, kdy daňový subjekt fakticky sice o své účasti neví, ale vzhledem k prokázaným objektivním skutečnostem o ní vědět mohl a měl (nevědomá nedbalost)*" (srov. též rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 6. 2015, čj. 6 Afs 130/2014-60, č. 3275/2015 Sb. NSS).

[97] Správce daně, resp. žalovaný proto nikterak nepochybili, pokud ve vztahu k žalobci zkoumali, zda o svém zapojení do daňového podvodu věděl, resp. vědět měl. Nejedná se přitom zároveň o postup, který by na základě pouhých domněnek dával „de facto *vzniknout systému odpovědnosti bez zavinění, jdoucí nad rámec toho, co je nezbytné pro ochranu plateb do veřejného rozpočtu*" (odstavec 32. rozsudku Soudního dvora ze dne 11. 5. 2006, *Federation of Technological Industries a další*, C-384/04, ECLI:EU:C:2006:309); orgány finanční správy totiž existenci zavinění posuzovali výlučně s ohledem na prokázané objektivní skutečnosti. V žádném případě se daňové orgány v této souvislosti vůči žalobci nedopustily „hrubého zneužití práva", jak žalobce sugeruje.

V.C K námitce neunesení důkazního břemene ze strany orgánů finanční správy

[98] Krajský soud následně přistoupil k posouzení námitky, dle níž správce daně a žalovaný údajně neunesly ve vztahu k prokázání zaviněné účasti žalobce na daňovém podvodu na ně kladené důkazní břemeno. Vzhledem k tomu, že tato námitka se v podstatě prolíná takřka celým textem žaloby, krajský soud přistoupil k jejímu vypořádání v rámci jednotlivých dílčích žalobních bodů.

V.C.1 Rozložení důkazního břemene v případech tzv. karuselových podvodů

[99] Na tomto místě považuje krajský soud za vhodné připomenout základní principy, jež v souvislosti s tzv. karuselovými podvody na DPH ovládají rozložení důkazního břemene mezi orgány finanční správy a daňový subjekt (plátce daně).

[100] Nejvyšší správní soud ve shora citovaném rozsudku čj. 6 Afs 130/2014-60 s poukazem na rozsudek Soudního dvora ve věci *Optigen a další* konstatoval „*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).*“ Zároveň platí, že „*že každá účetní transakce mezi dodavatelem a jeho odběratelem v řetězci musí být posuzována sama o sobě a charakter jednotlivých transakcí v řetězci nemůže být změněn předchozími nebo následnými událostmi (srov. rozsudek ze dne 27. 7. 2007, č. j. 5 Afs 129/2006 - 142). Zásada daňové neutrality brání obecné diferenciaci mezi legálními a protiprávními plněními. Proto subjekty, které přijmou veškerá opatření, jež od nich mohou být rozumně vyžadována, aby zajistily, že jejich plnění nejsou součástí podvodu, bez ohledu na to, zda se jedná o podvod na DPH, nebo jiné podvody, musejí mít možnost důvěřovat legalitě uvedených plnění, aniž by riskovaly ztrátu svého nároku na odpočet DPH odvedené na vstupu (viz rozsudek ze dne 11. 5. 2006* Commissioners of Customs & Excise a Attorney General proti Federation of Technological Industries a další, *C-384/04, Sb. rozh., s. I 4191, bod 33).*“ Je-li přitom „*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* Kittel, *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).*“ Srov. obdobně též žalobcem citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu čj. 2 Afs 60/2011-94.

[101] Ústavnost výše uvedených závěrů ostatně potvrdil také Ústavní soud např. v usnesení ze dne 23. 11. 2010, sp. zn. IV. ÚS 1885/10, kde uvedl, že se nelze „*ztotožnit ani se stěžovatelčiným přesvědčením, že správní soudy chápou pojem podvodu na DPH odlišně od judikatury Soudního dvora, protože v odůvodnění svého rozhodnutí se nespokojily pouze se zjištěním, že v řetězci transakcí předcházejících dodání zlata stěžovatelce nebylo zaplaceno DPH,*

ale v souladu se závěry vyslovenými Soudním dvorem zkoumaly subjektivní stránku, tj. zda stěžovatelka věděla nebo měla vědět, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH, a hodnocením zjištění učiněných správními orgány dospěly soudy ke kladnému závěru“ (srov. rovněž usnesení Ústavního soudu ze dne 7. 3. 2012, sp. zn. II. ÚS 296/12, nebo usnesení ze dne 26. 1. 2011, sp. zn. III. ÚS 3587/10, ze dne 15. 11. 2010, sp. zn. I. ÚS 1991/10, a další).

[102] Jinými slovy je primárně na správci daně, aby dostatečně prokázal existenci objektivních skutečností, na jejichž základě lze uzavřít, že daňový subjekt věděl nebo měl vědět o své účasti na daňovém podvodu. Jednotlivé objektivní okolnosti tvořící dílčí indicie je přitom nutno hodnotit nikoli izolovaně, nýbrž komplexně jako celek (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 12. 2014, čj. 6 Afs 156/2014-47). K závěru o tom, že plátce daně věděl či měl vědět o své účasti na daňovém podvodu, zcela postačují i takové indicie, které, ač samy o sobě nezákonnost nedokládají, ve svém souhrnu tvoří logický a ucelený řetězec nepřímých důkazů (srov. například rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 7. 2013, čj. 1 Afs 58/2013-34).

[103] Až následně, prokáže-li správce daně existenci těchto skutečností, je věcí plátce daně, aby prokázal, že přijal veškerá opatření, která po něm lze rozumně požadovat, aby svojí účasti na daňovém podvodu zabránil.

[104] Daňové orgány v posuzované věci vycházely z řady indicií (nestandardností) naznačujících vědomou účast žalobce na daňovém podvodu; o nejpodstatnějších z nich bude pojednáno dále.

V.C.2 Financování transakcí „opačným směrem“

[105] Za nestandardní považovaly daňové orgány mimo jiné způsob financování předmětných transakcí spočívajících v tom, že žalobce nejprve inkasoval platby od společnosti Solwent a teprve následně zasílal peníze svému dodavateli společnosti BOKS line. Prakticky platby fungovaly tak, že na český bankovní účet společnosti Solwent byly vloženy peníze v hotovosti, které byly následně přeposílány žalobci, dále společnosti BOKS line a odtud na slovenský účet české společnosti PDG productions, z něhož byly peníze opět v hotovosti vybírány.

[106] Celkové uspořádání těchto finančních toků je tak přinejmenším netypické. Za normálních okolností by sice bylo možno přisvědčit žalobci potud, že požadování platby od odběratele před dodáním zboží lze označit za obezřetné, v posuzované věci je však poněkud zarážející, jakým způsobem tato „obezřetnost“ zapadá do shora popsaného schématu, v němž nehrálo roli, kdy bylo za zboží zaplaceno, nýbrž to, aby se skrze obchodní řetězec peníze dostaly na účet společnosti PDG productions plnící roli *missing tradera*. Tato skutečnost navíc ve spojení s hotovostními vklady na účet společnosti Solwent a naopak hotovostními výběry z účtu PDG productions, jejichž původ a následný osud tudíž nelze dohledat, skutečně nasvědčuje koordinaci finančních toků, jak dovozují daňové orgány, a snaze co nejvíce ztížit jejich rozkrytí; představuje tak jednu z indicií nasvědčujících vědomému zapojení žalobce do podvodného řetězce.

[107] Na tomto posouzení nemůže ničeho změnit žalobcovo ničím nepodložené tvrzení, dle něhož byl se společností Solwent domluven, že při bezproblémové spolupráci přejde na způsob úhrady kupní ceny po dodání zboží.

V.C.3 Navázání obchodního kontaktu se společností BOKS line

[108] Nestandardním je i navázání obchodních vztahů se společností BOKS line, k němuž došlo na doporučení NZ – NET. Obě jmenované společnosti byly propojeny skrze osobu pana O., přičemž spolupráce se společností NZ – NET byla dalšími společnostmi v rámci koncernu přerušena z důvodu špatných zkušeností s touto společností (viz shora odst. [69]). Následné tvrzení žalobce, dle něhož neměl důvod spolupráci se společností BOKS line nevěřit, v této souvislosti není věrohodné, neboť za tuto společnost vystupoval taktéž pan O. Je tak s podivem, že žalobce na jedné straně nenavázal spolupráci se společností NZ – NET, neboť s ní v rámci koncernu nebyly dobré zkušenosti, avšak na straně druhé zcela důvěřoval společnosti BOKS line, ačkoli za ni vystupovala tatáž osoba. Naopak již tato skutečnost sama o sobě měla žalobce vést ke zvýšené opatrnosti. Následnou relativizaci dřívějších potíží se společností NZ – NET ze strany žalobce pak vzhledem k jeho původnímu vyjádření nelze než hodnotit jako ryze účelovou. V této souvislosti je jen příznačné, že pan O. nebyl schopen při výslechu provedeném správcem daně jakkoli specifikovat detaily zboží, které společnost BOKS line žalobci ve velkých objemech dodávala.

[109] Tvrzení, dle něhož správce daně údajně společnosti Řempo LYRA přiznal odpočet DPH v souvislosti s dřívější spoluprací se společností NZ – NET za zdaňovací období říjen a listopad roku 2012 a leden roku 2013, může shora uvedené zvrátit jen stěží, neboť tato skutečnost nic nemění na tom, že uvedená spolupráce byla přerušena z důvodu nespokojenosti se společností NZ – NET.

V.C.4 Obchodování zboží za výrazně vyšší než tržní ceny

[110] Velmi podstatnou nestandardností spojenou s transakcemi mezi žalobcem, společností BOKS line a společností Solwent je velmi vysoká úroveň cen, za niž bylo dané zboží obchodováno oproti tehdejším cenám obdobného zboží na trhu. Jak totiž Nejvyšší správní soud v právní větě II. k rozsudku ze dne 10. 6. 2015, čj. 2 Afs 15/2014-59, „**[n]*eobvyklá cena obchodované komodity*, *dlouhodobě nestandardní způsob obchodování (obchodování s nově založenými společnostmi s minimálním základním kapitálem, jež svou nabídku veřejně neprezentují, jejichž sídlo se nachází v rodinných domech či bytech apod.) a absence účinných vnitřních kontrolních mechanismů mohou být indiciemi nasvědčujícími tomu, že daňový subjekt věděl nebo měl vědět, že se svou ekonomickou aktivitou účastní podvodu na dani z přidané hodnoty (k zákonu č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty)*“ (důraz doplněn).

[111] Žalobce v této souvislosti předně namítl, že uvedený závěr daňových orgánů nemá oporu ve správním spisu; této námitce krajský soud nepřisvědčil.

[112] Správce daně se totiž uvedenou otázkou naopak zabýval velmi podrobně a shromáždil za účelem zjištění tržní cenové hladiny potravinových fólií v kontrolovaných

daňových obdobích řadu vyjádření obchodních subjektů, které se v rozhodné době na trhu s těmito fóliemi pohybovaly (viz shora odst. [67]). Přestože v této souvislosti nebyl vyhotoven znalecký posudek (správce daně sice v řízení za tímto účelem ustanovil znalce, avšak vzhledem k tomu, že znalec byl nečinný, správce daně jej ustanovení následně zprostil), tato vyjádření poskytují relevantní podklad pro dostatečně přesnou představu o cenách potravinových fólií srovnatelných s těmi, s nimiž obchodoval žalobce v daném období. Není přitom zřejmé, proč by tato vyjádření nemohla představovat důkazní prostředky ve smyslu § 93 daňového řádu, jak sugeruje žalobce. Dle tohoto ustanovení lze jako důkazních prostředků *„užít všech podkladů, jimiž lze zjistit skutečný stav věci a ověřit skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně a které nejsou získány v rozporu s právním předpisem, a to i těch, které byly získány před zahájením řízení. Jde zejména o tvrzení daňového subjektu, listiny, znalecké posudky, svědecké výpovědi a ohledání věci.“* Ačkoli takováto vyjádření nejsou explicitně uvedena v demonstrativním výčtu důkazních prostředků obsaženém ve větě druhé citovaného ustanovení, představují nepochybně důkazní prostředek ve smyslu věty prvé, tedy podklady, jimiž lze zjistit skutkový stav věci a ověřit rozhodné skutečnosti. Žalobce přitom skutková zjištění učiněná na základě těchto vyjádření žádným relevantním způsobem nezpochybnil.

[113] Obsahu spisu navíc neodpovídá žalobcovo tvrzení, dle něhož v rozhodném období nebyly srovnatelné typy fólií na trhu vůbec obchodovány (na základě tohoto tvrzení – jak shora uvedeno – dovozoval žalobce nepřezkoumatelnost rozhodnutí žalovaného, ačkoli se z povahy věci o námitku nepřezkoumatelnosti nejedná; svou povahou jde totiž o námitku rozporu skutkových zjištění s obsahem správního spisu). Ze správního spisu je patrno, že přílohou všech výzev zaslaných relevantním obchodním subjektům (viz odst. [66]) byla též podrobná specifikace předmětných fólií; na základě této specifikace dotázané subjekty zodpovídaly též otázku, zda ve svém sortimentu měly fólie srovnatelné s těmi, s nimiž obchodoval žalobce v rámci posuzovaného řetězce; na tuto otázku většina těchto subjektů odpověděla kladně. Až následně tyto subjekty odpovídaly na otázku, za jaké ceny tyto fólie nabízely v daném období. Je tedy zřejmé, že obdobné fólie byly v daném období na trhu nabízeny, a to za cca sedmkrát až osmkrát nižší ceny, než za jaké s nimi obchodoval žalobce.

[114] Tvrzení žalobce, dle kterého neměl důvod zkoumat tržní cenu uvedených fólií, pokud s nabízenou cenou souhlasil odběratel, jde pak zcela proti povaze obchodní činnosti jako takové. Bylo totiž zcela zřejmě v zájmu žalobce nakupovat přeprodávané zboží za co nejnižší možnou cenu, aby maximalizoval svůj zisk. Tím, že sám akceptoval přemrštěnou cenu zboží účtovanou dodavatelem, žalobce zcela rezignoval na snahu o maximalizaci svého zisku. Tento zcela iracionální postup žalobce vedl správce daně oprávněně k závěru, že smyslem nadsazených cen potravinových fólií bylo získat co největší odpočet DPH.

[115] Nelze též přehlédnout, že společnost BOKS line na svém webu veřejně neprezentovala nabídku svého zboží, nesídlila na adrese uvedené v obchodním rejstříku a ve sbírce listin neměla ani řádně založené účetní závěrky (poslední za rok 2009), což lze ve smyslu shora citovaného rozsudku Nejvyššího správního soudu čj. 2 Afs 15/2014-59 taktéž zařadit mezi indicie nasvědčující tomu, že se žalobce při obchodování s tímto subjektem vědomě účastnil podvodu na DPH. Krajský soud přitom nezpochybňuje skutečnost, že v praxi vskutku dochází k tomu, že různé obchodní subjekty neplní svou zákonnou

povinnost zakládání účetních závěrek do sbírky listin. To však nemůže vést k tomu, aby takovéto neplnění povinností bylo považováno za něco běžného či normálního. Byť taková skutečnost samozřejmě nemusí ještě nutně znamenat, že se dotyčný subjekt účastní daňových podvodů, vždy se jedná přinejmenším o určitý varovný signál, že s takovýmto obchodním subjektem není vše zcela v pořádku.

V.C.5 Propojenost subjektů v řetězci

[116] Dalším z významných nestandardních faktorů je personální, případně též majetkové propojení jednotlivých subjektů v rámci posuzovaného řetězce. Daňové orgány v této souvislosti poukázaly na personální propojení společností PDG productions a PRESTO PRO, jejichž jednatelem byl pan B., a dále propojení společností žalobce a společností Řempo LYRA a Měšťanský pivovar Olomouc, jejichž jediným společníkem, resp. akcionářem byl Ing. K. a v roli jejich statutárního orgánu vystupoval Ing. K.

[117] Žalobce zlehčuje tuto skutečnost tvrzením, že se jeho činnost týkala pouze koupě zboží od společnosti BOKS line a jeho prodeje společnosti Solwent, přičemž další subjekty zapojené do řetězce neznal, přičemž na současném zapojení společností Řempo LYRA a Měšťanský pivovar Olomouc není nic podezřelého nebo nezákonného a sloužilo pouze k saturování poptávky společnosti Solwent, kterou by jednotlivé společnosti v rámci koncernu uspokojit nedokázaly.

[118] Žalobci lze přisvědčit potud, že samotné zapojení různých společností v rámci jednoho koncernu v rámci obchodování s týmž sortimentem zboží od stejného dodavatele a s týmž odběratelem není nic nezákonného. Vzhledem k ostatním okolnostem věci však takovéto uspořádání vskutku vede k závěru o snaze rozdrobit předmětné dodávky na menší části a znepřehlednění struktury řetězce. Žalobce mohl dodávky nepochybně plnit sám toliko s případnou finanční podporou dalších subjektů, které s ním byly personálně propojeny, přičemž totéž lze ostatně konstatovat i ve vztahu k těmto dalším subjektům. Neexistoval tak racionální důvod dodávky odebírané od jednoho dodavatele a dodávané jednomu odběrateli takovýmto způsobem dělit.

[119] Krajský soud se neztotožnil ani s žalobcovým hodnocením významu e-mailové komunikace, z níž daňové orgány dovozují, že žalobce věděl o zapojení společnosti PDG productions do posuzovaného řetězce. Z e-mailu ze dne 30. 11. 2012 (viz shora odst. [59]) je patrno, že společnost Řempo LYRA se společností PDG productions přímo obchodovala. Žalobcova argumentace, dle níž z uvedeného e-mailu není zřejmé, zda PDG productions je dodavatelem, dodavatelem dodavatele či pouhým přepravcem předmětného zboží apod. je zcela nepřesvědčivá, neboť v takovém případě není zřejmé, proč se pan S., případně Ing. K., jimž byl e-mail adresován, nezajímali o to, jakou roli společnost PDG productions v rámci dané transakce plní; pan S. naopak obratem e-mailem z téhož dne bez dalšího vyjádřil zájem o nabízené zboží. Takový postup jen stěží může svědčit o obezřetném a odpovědném obchodování. Skutečnost, že k uvedené výměně e-mailů došlo v rámci komunikace mezi společnostmi NZ – NET a Řempo LYRA, je vzhledem k úzkému personálnímu propojení společnosti NZ – NET se společností BOKS line a společnosti Řempo LYRA s žalobcem zcela irelevantní. Tvrzení, že u společnosti BOKS line mohlo

ještě před zapojením žalobce do řetězce dojít ke změně dodavatele, má pouze spekulativní povahu a nemůže na shora uvedeném ničeho změnit.

[120] Uvedené e-maily navíc nejsou jedinou indicií nasvědčující tomu, že žalobce věděl o zapojení společnosti PDG production v rámci řetězce. Správce daně měl totiž k dispozici též e-mail ze dne 3. 6. 2013 (viz shora odst. [65]) odeslaný panem O., zmocněncem a zaměstnancem společnosti BOKS line, dle něhož zboží bylo dodavatelem PDG productions naskladněno na sklad společnosti Rutil Brasil, kde bylo přebíráno pracovníkem společnosti Řempo LYRA, tedy patrně panem S., neboť ten měl dodávky pro společnost Solwent na starosti, přičemž dodavatel a odběratel se při předávání zboží vždy osobně setkávali. Následná výpověď svědka O., který v dané souvislosti uvedl pouze, že „[t]*o je nesmysl, to se nikdy nestalo, nikdy Řempo CB nebylo s PDG*“ není věrohodná, a to i proto, že svědek tento rozpor mezi jeho vyjádřením obsaženém v uvedeném e-mailu a jeho následnou výpovědí nikterak neosvětlil.

[121] Z uvedeného je proto zřejmé, že žalobci muselo být patrno, který subjekt zboží na sklad v areálu společnosti Rutil Brasil skutečně dodával a že tímto subjektem byla právě společnost PDG productions. Z provedeného dokazování neplyne, že by žalobce měl v rámci posuzovaného řetězce povědomí pouze o svém dodavateli a odběrateli, nýbrž mu muselo být zřejmé minimálně zapojení společnosti PDG productions, která v tomto řetězci, jak se v průběhu daňového řízení ukázalo, plnila roli jednoho z *missing traderů*.

[122] Nestandardní okolností je též i změna dodavatele společnosti BOKS line ze společnosti PDG productions na společnost PRESTO PRO, neboť tyto společnosti měly stejného jednatele pana Brachmana, což vyvolává podobné pochybnosti jako v případě změny dodavatele ze společnosti NZ – NET na společnost BOKS line ze strany společností Řempo LYRA a Měšťnaský pivovar Olomouc, a to především v souvislosti s otázkou motivace k takové změně.

V.C.6 Kontrola a přebírání zboží v areálu společnosti Rutil Brasil

[123] Podezřelou okolností jsou též rozpory ve výpovědích ohledně kontroly a přebírání zboží v areálu společnosti Rutil Brasil. Pan F., jednatel posledně uvedené společnosti, při výslechu nebyl schopen identifikovat subjekt, od něhož zboží pro žalobce přebíral. Dále uvedl, že pořizoval fotodokumentaci nejen při expedici zboží, ale i při jeho naskladňování; tuto fotodokumentaci měl zasílat žalobci, proti čemuž se však v průběhu výslechu důrazně ohradil Ing. K. Při naskladňování zboží měl být také v některých případech osobně přítomen pan S., který tuto skutečnost ve své výpovědi popřel. Zároveň uvedl, že nikdy nebyl v kontaktu se společností PDG productions. Toto tvrzení však již bylo shora vyvráceno (viz shora odst. [119] až [121]). Nadto pro žalobce nemohlo představovat problém zjistit, kdo zboží na sklad skutečně dodává, i z toho důvodu, že k expedici zboží, jíž byl pan S. osobně přítomen, docházelo mnohdy ve stejný den jako k jeho naskladnění.

[124] Uvedené rozpory tak jen dále prohlubují podezření, že se žalobce zcela účelově pokouší zakrýt skutečnost, že o zapojení společnosti PDG productions do obchodování v rámci řetězce věděl.

[125] Je sice pravdou, že z této skutečnosti nelze *a priori* dovozovat vědomí žalobce o účasti na karuselovém podvodu, avšak minimálně lze v této situaci po žalobci oprávněně požadovat, aby projevil určitou obezřetnost také vůči tomuto subjektu. Tím, že žalobce setrvale přes shora uvedené jakékoli povědomí o činnosti společnosti PDG productions popírá, naopak podporuje závěr o tom, že tak činí účelově ve snaze o zastření své vlastní účasti na daňovém podvodu.

[126] Není přitom podstatné, že v období duben a květen roku 2013 již plnila roli „*missing tradera*" společnost OMEGA 2010 a nikoli společnost PDG productions, co žalobce obchodní činnost v předmětném obchodním řetězci ukončil; důkazní břemeno správce daně nespočívá v tom, aby prokázal, že žalobce věděl o všech subjektech zapojených do daňového podvodu (tedy i o zapojení společnosti OMEGA 2010), nýbrž to, že žalobce věděl nebo vědět měl o tom, že se takového podvodu účastní on sám.

[127] Skutečnost, že obě posledně uvedené společnosti byly označeny za nespolehlivé plátce až poté, kdy žalobce svou účast v posuzovaném řetězci ukončil, nemá na posouzení věci vliv, neboť je zcela pochopitelné, že k označení těchto společností za nespolehlivé plátce mohlo dojít až tehdy, kdy nejenže posuzované obchodní transakce již proběhly, ale příslušný finanční úřad zároveň již o zúčastněných subjektech získal potřebné informace. Nadto nelze přehlédnout, že tento institut obsažený v § 106a zákona o DPH byl do tohoto zákona včleněn až od 1. 1. 2013, tedy krátce před tím, než žalobce uskutečnil obchodní případy, na jejichž základě nárokoval odpočet DPH, a orgány finanční správy tak v rozhodném období tento institut sotva začaly využívat.

[128] Z druhé strany sice lze přisvědčit žalobci v tom, že obchodování v jiném než pro žalobce obvyklém místě, tj. v ostravském areálu společnosti Rutil Brasil, samo o sobě vzhledem ke zprostředkovatelskému charakteru obchodní činnosti žalobce nestandardnost nepředstavuje (bylo by naopak pochopitelné, že se žalobce snažil získat skladovací prostory v místě, které bylo z hlediska obchodování nejvýhodnější), je ovšem jen stěží uvěřitelné žalobcovo tvrzení, dle něhož žalobce získal povědomost o tom, že i společnost BOKS line využívá služeb společnosti Rutil Brasil, až prostřednictvím výzvy správce daně k prokázání skutečností (viz shora odst. [53]), a skladovací prostory téhož subjektu tak (ostatně jako například také společnosti Borlika a Tarikson) vlastně využíval pouhou náhodou.

V.C.7 Obchodní model

[129] Nestandardním je též zvolený obchodní model spočívající v opakovaných dodávkách velkého množství jednoho a téhož zboží od stejného dodavatele stejnému odběrateli i vícekrát denně, přičemž k expedici zboží docházelo mnohdy v týž den jako k jeho naskladnění a žalobce při tomto obchodování plnil pouze omezené funkce (nezajišťoval přepravu ani nakládku zboží při expedici). Uvedený model totiž zcela zapadá do konceptu tzv. karuselových podvodů, pro něž je typické řetězové přeprodávání téhož zboží, čímž jednak dochází k postupnému navyšování ceny tohoto zboží (tedy i k němu se vztahující DPH) a jednak k vytváření nepřehledných obchodních řetězců; faktická ekonomická činnost zúčastněných subjektů je pak upozaděna či zcela chybí.

[130] Takovýto obchodní model samozřejmě sám o sobě nezpůsobuje nezákonnost žalobcova počínání, avšak musel u něj z povahy věci vzbuzovat vyšší obezřetnost jak ve vztahu k jeho obchodním partnerům, tak i vůči obchodovanému zboží. Neobstojí přitom žalobcovo tvrzení, že o způsobech provádění podvodů na DPH v době zapojení do posuzovaného řetězce nic nevěděl. Ani jeho případná neznalost jej nemůže v této souvislosti ve smyslu zásady „neznalost zákona neomlouvá“ vyvinit, a to tím spíše, že žalobce je na trhu již zavedenou společností s poměrně dlouhou obchodní historií (žalobce byl do obchodního rejstříku zapsán již 2. 8. 1996).

V.C.8 Shrnutí

[131] Krajský soud pro uvedené uzavírá, že v rámci posuzovaného obchodního řetězce existují významné nestandardnosti, přičemž tyto nestandardnosti – některé samostatně a tím spíše všechny ve svém souhrnu coby koherentní řetězec nepřímých důkazů – opravňují závěr daňových orgánů, dle něhož žalobce o svém zapojení do podvodu na DPH buďto přímo věděl nebo přinejmenším vědět měl. Veškeré shora uvedené objektivní skutečnosti přitom mají adekvátní oporu ve správním spisu (viz shora odst. [39] až [81]). Správce daně proto unesl důkazní břemeno na něj ve smyslu shora citované judikatury (srov. odst. [100] až [103]) kladené. Správce daně přitom rozhodné otázky – jak plyne ze shora uvedeného – posuzoval z pohledu materiálního, neboť se snažil podrobně zjistit skutečný průběh obchodování v rámci posuzovaného řetězce. Nelze proto dovodit, že by snad v projednávané věci jakkoli preferoval hledisko fiskální ve smyslu žalobcem citovaného rozsudku Nejvyššího správního soudu čj. 9 Afs 41/2013-33.

[132] Jak Nejvyšší správní soud shrnul v právní větě ke shora citovanému rozsudku čj. 6 Afs 130/2014-60, „[z]*ávěr o tom, že plátce DPH věděl či měl a mohl vědět, že se účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH, zpravidla vyžaduje komplexní analýzu konkrétních podezřelých skutečností a posouzení jejich vzájemných souvislostí. Jen pokud z takové analýzy plyne, že podezřelé skutečnosti nejsou nahodilé, navzájem izolované a dobře vysvětlitelné i jinak než účastí plátce daně na podvodu na DPH, nýbrž naopak propojené a svými souvislostmi a charakterem vzájemného propojení výrazně zesilující podezření a minimalizující pravděpodobnost toho, že plátce daně jednal poctivě, lze uvedený závěr učinit k zákonu č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty.*“ Právě z takovéto analýzy daňové orgány při posuzování projednávaného případu vycházely. Zejména způsob shora popsaný financování předmětných transakcí spolu s nadsazenými cenami obchodovaného zboží, záměnami personálně propojených subjektů v rámci řetězce, jakož i četné rozpory ve vyjádření jednotlivých zúčastněných subjektů či zvolený obchodní model představují v dané souvislosti jen těžko racionálně vysvětlitelné okolnosti. Zbylé shora uvedené objektivní skutečnosti celkový podezřelý ráz obchodování v posuzovaném řetězci dále zesilují.

[133] Krajský soud proto neshledal ani to, že by se daňové orgány měly dopustit libovůle či nelogičností, jež by odporovaly zásadě volného hodnocení důkazů, jak ji vyložil Nejvyšší správní soud například v žalobcem citovaném rozsudku čj. 2 Afs 83/2005-72.

V.D K námitce, dle níž žalobce přijal dostatečná opatření k zabránění účasti na daňovém podvodu, a k námitkám souvisejícím

[134] Vzhledem k tomu, že daňové orgány unesly své důkazní břemeno stran objektivních skutečností nasvědčujících vědomému zapojení žalobce do podvodu na DPH, bylo na žalobci, aby prokázal, že v této souvislosti přijal dostatečná opatření, která po něm bylo možno rozumně požadovat. Povinností daňového subjektu totiž není jen „*zachovávat náležitou míru obezřetnosti, především vzhledem k povaze poskytovaných služeb*“, jak Nejvyšší správní soud uvedl v žalobcem citovaném rozsudku čj. 7 Afs 54/2009-90, nýbrž i přijetí přiměřených opatření k zamezení podvodům bez ohledu na to, v jakém oboru podniká či jak se na trhu chovala jeho konkurence (srov. například shora citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu čj. 2 Afs 15/2014-59).

[135] Žalobce v průběhu daňového řízení prokazoval, že přijal následující opatření: zavedení systému předávání daňových přiznání k DPH v rámci řetězce; ověření, že společnost BOKS line je zapsána v obchodním rejstříku, je registrována k DPH a není uvedena v seznamu nespolehlivých plátců; prohlášení společnosti BOKS line ze dne 31. 2. 2013, jež je přílohou kupní smlouvy s touto společností; povinnost společnosti BOKS line neprodleně informovat o případném zapsání do seznamu nespolehlivých plátců DPH; ujednání o zvláštním způsobu zajištění daně podle § 109a zákona o DPH, pro případ, že by byla společnost BOKS line v registru plátců DPH uvedena jako nespolehlivý plátce, resp. pokud by tato společnost na předloženém daňovém dokladu uvedla jiné číslo bankovního účtu, než je uvedeno ve smlouvě o podmínkách prodeje zboží; zajištění povinností společnosti BOKS line bianco směnkou; ověření společnosti Solwent ve slovenském obchodním rejstříku a slovenském rejstříku dlužníků; prověření existence skladu společnosti Solwent v Krásné nad Kysucou; náhodné sledování vozidla se zbožím ze skladu v Ostravě do místa vykládky a pořízení fotodokumentace nakládky zboží.

[136] Krajský soud zcela přisvědčil závěru správce daně a žalovaného, dle něhož byla žalobcem přijatá opatření zcela formální a neúčinná. Prověření obchodních partnerů ve veřejných rejstřících je v případě navazování nových obchodních vztahů prakticky nezbytným a zcela základním opatřením, které však o faktické povaze zkoumaných obchodních subjektů příliš nevypovídá. Tímto způsobem lze totiž ověřit pouze základní evidenční údaje, nikoli však skutečný, případně dokonce podvodný charakter jejich činnosti. Ten neodhalí ani předávání přiznání k DPH, neboť v rámci tzv. karuselových podvodů je běžné, že jednotlivé subjekty v rámci řetězce řádně daňová přiznání podávají, a to leckdy včetně tzv. *missing traderů*, avšak s tím rozdílem, že tito svou daňovou povinnost nakonec nesplní a stanou se pro příslušného správce daně nekontaktními. Že se tak stane, však z pouhého daňového přiznání není možno poznat. Totéž ostatně platí i o prohlášení o daňové bezdlužnosti, případně povinnosti informovat o zapsání do seznamu nespolehlivých plátců DPH. Nadto lze jen stěží předpokládat, že by subjekt zapojený do daňového podvodu v této souvislosti uváděl pravdivé informace. Bianco směnka vystavená žalobci společností BOKS line sice má potenciál ochránit žalobce vůči případným škodám touto společností způsobeným, avšak k zabránění účasti na daňovém podvodu vést taktéž nemůže.

[137] Žalobcem nově navrhovaný důkaz, tj. potvrzení o neexistenci daňových nedoplatků společnosti BOKS line vydané Finančním úřadem pro hlavní město Prahu, územní pracoviště pro Prahu 1, postrádá v této souvislosti relevanci, neboť toto potvrzení bylo vydáno až 27. 6. 2013, tedy po ukončení žalobcovy účasti na obchodování v rámci posuzovaného řetězce a není způsobilé k prokázání přijetí (preventivních) opatření zabraňujících účasti na daňovém podvodu z povahy věci jakkoli přispět; krajský soud proto k provedení navrhovaného důkazu nepřistoupil.

[138] Prostřednictvím prověření existence skladu společnosti Solwent, náhodného sledování vozidla se zbožím ze skladu v Ostravě do místa vykládky a pořízení fotodokumentace nakládky zboží je sice žalobce s to prokázat splnění podmínek pro osvobození zboží od DPH při dodání do jiného členského státu, o skutečně účinné opatření, která by bez dalšího zabránila účasti na podvodu na DPH, se však nejedná.

[139] Je přinejmenším překvapivé, že žalobce na jedné straně věnoval takové úsilí k prokázání osvobození zboží od DPH (kontrola existence skladu odběratele, sledování vozu převážejícího zboží), přičemž na straně druhé nevěnoval (dle svých tvrzení) prakticky žádnou pozornost osobě dodavatele (vyjma formálního ověření údajů ve veřejných rejstřících) a přebírání, resp. kontrole obchodovaného zboží. Přinejmenším skutečnost, že společnost BOKS line neměla ve sbírce listin založeny potřebné účetní závěrky, jakož i to, že tato společnost reálně nesídlila na adrese uvedené v obchodním rejstříku přitom mohly (a měly) v žalobci vzbudit určité podezření, pokud by jim věnoval pozornost. Žalobce se přitom nesnažil zjistit ani to, jaké bylo postavení společnosti BOKS line na trhu s obchodovanými fóliemi. Přesto však od této společnosti začal ihned odebírat velké objemy těchto fólií za nemalé finanční částky. Takovéto počínání lze jen těžko označit za obezřetné a racionální obchodní počínání.

[140] Přijatá opatření by totiž měla být přiměřená okolnostem realizovaných obchodních transakcí. Ty byly přitom v posuzovaném případě zatížené takovým množstvím a natolik závažných nestandardností, že jediným vskutku účinným opatřením bránícím účasti na daňovém podvodu bylo využití institutu zvláštního zajištění daně ve smyslu § 109a zákona o DPH. Není přitom pravda, že by takové opatření žalobce vůči dodavatelské společnosti BOKS line skutečně učinil, neboť realizace smluvního ujednání zakotvující možnost žalobce postupovat podle posledně citovaného ustanovení byla navázána na splnění dalších podmínek. Za shora popsané situace však jediným účinným opatřením bylo postupovat podle § 109a zákona o DPH bez dalšího. Nejedná se přitom o opatření, které by na žalobce kladlo nějakou zvláštní zátěž, neboť podstatou institutu zvláštního zajištění daně spočívá v tom, že „[p]*okud příjemce zdanitelného plnění* [žalobce] *uhradí za poskytovatele zdanitelného plnění daň z takového zdanitelného plnění, aniž by byl vyzván jako ručitel, použije se tato úhrada pouze na úhradu daně poskytovatele zdanitelného plnění z tohoto zdanitelného plnění.*“ Postačilo tedy, aby žalobce se společností BOKS line smluvně ošetřil placení kupní ceny bez DPH a tuto daň ve smyslu posledně citovaného ustanovení hradil přímo příslušnému správci daně. Tím by byla případná účast žalobce na daňovém podvodu zcela vyloučena, neboť částka DPH by byla již v dispozici příslušného správce daně, a žalobce by mohl oprávněně uplatnit nadměrný odpočet. Skutečnost, že by takové opatření nepostihlo „pachatele podvodu“ v této souvislosti nehraje žádnou roli, neboť klíčové je v posuzované věci pouze to, zda se tohoto podvodu účastnil i žalobce.

[141] Je přitom zcela irelevantní zabývat se otázkou, zda bylo v silách žalobce zavést postup podle § 109a zákona o DPH v rámci celého obchodního řetězce, v situaci, kdy tohoto opatření nevyužil ani ve vztahu ke společnosti BOKS line, kde takové opatření v jeho silách nepochybně bylo.

[142] Vzhledem ke shora popsaným okolnostem obchodování v rámci posuzovaného řetězce krajský soud nepovažuje výtku žalovaného, dle níž měl žalobce přerušit své obchodování v tomto řetězci v momentě zahájení postupu k odstranění pochybností výzvou ze dne 19. 4. 2013, za jakkoli přísnou. Samotná skutečnost, že žalobce přerušil toto obchodování v návaznosti na další výzvu k odstranění pochybností ze dne 17. 5. 2013, rozhodně neprokazuje jeho obezřetné počínání, neboť jak plyne ze shora uvedeného, žalobce si měl významně obezřetněji počínat již před zahájením této obchodní spolupráce.

[143] Krajský soud se proto ztotožnil s hodnocením daňových orgánů, dle něhož žalobce nepřijal taková opatření, která by byla způsobilá osvědčit jeho dobrou víru v to, že se daňového podvodu neúčastnil. Nejedná se přitom o otázku extenzivního rozšiřování důkazního břemene daňového subjektu, jak žalobce tvrdí citací z rozsudku Nejvyššího správního soudu čj. 9 Afs 81/2007-60, neboť rozsah žalobcem přijatých opatření byl v řízení jednoznačně prokázán. Žalobcovo pochybení spočívá nikoli v neunesení důkazního břemene ohledně přijatých opatření, nýbrž v tom, že tato opatření nebyla v kontextu posuzované věci dostatečná. Z pohledu daňových orgánů se v žádném případě nejednalo o šikanózní výkon práva, jak dovozuje žalobce.

[144] Pokud jde o žalobcův odkaz na kauzu Generálního finančního ředitelství, které údajně nakoupilo mobilní telefony od subjektu zapojeného do podvodu na DPH, přičemž mělo k zabránění své účasti na takovém podvodu přijmout opatření obdobná těm, která přijal žalobce (tj. prověření osoby dodavatele ve veřejných rejstřících), krajský soud v této souvislosti předně konstatuje, že žalobce nenavrhl internetové články, na něž poukázal, k provedení coby důkaz. Krajský soud k tomu však přesto v obecné rovině (opakovaně) poznamenává, že přijatá opatření k zabránění účasti na daňovém podvodu musí být přiměřená s ohledem na skutkové okolnosti uskutečňovaného obchodu. Nelze vyloučit, že v případech, kdy takový obchod, resp. obchodní subjekt, s nímž je uzavírán, objektivně žádné podezřelé okolnosti nevykazuje, může být pouhé prověření údajů obsažených ve veřejných rejstřících opatřením dostatečným. V nyní posuzované věci však takováto situace – jak bylo shora obsáhle zdůvodněno – nenastala.

V.E K námitce dvojího vymáhání téže daně

[145] Nedůvodná je též námitka, dle které se správce daně domáhá zaplacení téže daně dvakrát, neboť společnostem PDG production a OMEGA 2010 byla za příslušná zdaňovací období pravomocně vyměřena daňová povinnost k DPH, což je dle žalobce v příkrém rozporu se závěrem obsaženým v rozsudku Soudního dvora ve věci *Teleos a další*.

[146] Krajský soud žalobcem tvrzený rozpor s citovaným rozsudkem Soudního dvora neshledal. Žalobce v této souvislosti svou žalobní argumentaci blíže nekonkretizoval. Lze však usoudit, že *implicite* odkazoval na odpověď Soudního dvora ve věci *Teleos a další* na

předběžnou otázku 3) předkládajícího soudu ve vztahu k šesté směrnici Rady 77/388/EHS o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně (dále jen „šestá směrnice 77/388“), v níž Soudní dvůr uzavřel, že „[č]*lánek 28c část A písm. a) první pododstavec šesté směrnice 77/388, ve znění směrnice 2000/65, je třeba vykládat v tom smyslu, že brání tomu, aby příslušné orgány členského státu dodání uložily dodavateli, který jednal v dobré víře a poskytl důkazy prokazující* prima facie *jeho nárok na osvobození dodání zboží uvnitř Společenství, povinnost doplatit daň z přidané hodnoty za toto zboží, jestliže se tyto důkazy ukážou jako nepravdivé, aniž by nicméně byla prokázána účast tohoto dodavatele na podvodu, pokud dodavatel přijal všechna opatření, která po něm mohou být rozumně požadována, aby zajistil, že dodání uvnitř Společenství, které provádí, jej nepovede k účasti na takovém podvodu.*“ Z uvedeného je patrno, že Soudní dvůr posuzoval situaci, v níž dodavatel jednal v dobré víře, nebyla mu prokázána účast na daňovém podvodu a učinil potřebná (rozumně požadovatelná) opatření, aby takovéto účasti zabránil, a přesto mu byla uložena povinnost doplatit DPH za obchodované zboží. Žalobce však – jak plyne ze shora uvedeného – v takovémto postavení nepochybně nebyl a citovaný závěr Soudního dvora je proto v posuzované věci neaplikovatelný.

VI.
Právní hodnocení krajského soudu

[147] Na základě shora uvedeného dospěl krajský soud k závěru, že žaloba není důvodná, a proto ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.

[148] O náhradě nákladů řízení rozhodl krajský soud podle § 60 odst. 1, věty první s. ř. s. Žalobce neměl v řízení úspěch, a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Pokud jde o procesně úspěšného žalovaného, v jeho případě nebylo prokázáno, že by mu v souvislosti s tímto řízením nad rámec běžné úřední činnosti vznikly nezbytné náklady důvodně vynaložené v řízení před soudem. Z toho důvodu mu krajský soud náhradu nákladů řízení nepřiznal.

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

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

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

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

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

Krajský soud v Českých Budějovicích
dne 20. prosince 2017

JUDr. Marie Trnková v. r.
předsedkyně senátu

Za správnost vyhotovení:
S. B.