



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedy Milana Taubera, soudce Vadima Hlavatého a soudkyně Pavly Klusáčkové ve věci

žalobce: **PALETY-KUPKA GROUP s.r.o.**, IČO 01809326
se sídlem Hřímálého 2707/20, Plzeň
zastoupený advokátem Mgr. Jakubem Hajdučkem
se sídlem Sluneční náměstí 2588/14, Praha 5

proti

žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
se sídlem Masarykova 427/31, Brno

o žalobě proti rozhodnutím žalovaného ze dne 24. 11. 2017, č. j. 49624/17/5300-21443-710979,

takto:

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

Odůvodnění:

Obsah žaloby

1. Žalobou podanou u Městského soudu v Praze se žalobce domáhal zrušení v záhlaví uvedeného rozhodnutí (dále jen „napadené rozhodnutí“), kterým bylo zamítnuto jeho odvolání a byla potvrzena rozhodnutí Finančního úřadu pro hlavní město Prahu ze dne 13. 6. 2016, č. j. 4955377/16/2002-52521-109424, č. j. 4957398/16/2002-52521-109424, č. j. 4958780/16/2002-52521-109424, č. j. 4959007/16/2002-52521-109424 a č. j. 4959165/16/2002-52521-109424 (dále společně jen „prvostupňová rozhodnutí“). Prvostupňovými rozhodnutími (platebními výměry) byla žalobci vyměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období: července 2014 ve výši 840 177 Kč, srpna 2014 ve výši 608 212 Kč, září 2014 ve výši 681 005 Kč, října 2014 ve výši 628 636 Kč a listopadu 2014 ve výši 726 249 Kč.
2. Žalobce obchodoval s paletami, které pocházely od polského výrobce, žalobci byly fakturovány tuzemským dodavatelem a tento je dále fakturoval svým zákazníkům, resp. odběratelům, a to buď tuzemským či z jiného členského státu (dále jen „JČS“). Prvostupňová rozhodnutí jsou odůvodněna tím, že žalobce neprokázal, že u jím dodaných palet zákazníkům v JČS se místo plnění nacházelo v tuzemsku, tj. že došlo k přijetí zdanitelných plnění [ve smyslu § 72 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „ZDPH“)], a dále pak tím, že při žalobcem deklarovaném dodání zboží zákazníkům do JČS se jednalo o osvobozené dodání ve smyslu § 64 ZDPH (spor v oblasti místa plnění – určení místa plnění u řetězových dodávek s původem v JČS spojených s jedinou přepravou). U přijatých zdanitelných plnění určených tuzemským zákazníkům byl žalobci odepřen nárok na odpočet daně, i přesto, že hmotněprávní podmínky byly v tomto případě splněny, neboť prvostupňový orgán dospěl k závěru, že žalobce neprokázal, že jednal v dobré víře a přijal veškerá opatření, která od něj mohla být rozumně vyžadována, aby se vyloučilo jeho zapojení do podvodného obchodního řetězce. Žalobce přitom brojí proti poslední zmíněnému důvodu pro odepření nároku na odpočet daně.
3. V žalobě žalobce předně uvedl námitku prekluze. Správce daně zahájil u žalobce daňovou kontrolu daně z přidané hodnoty za zdaňovací období srpen 2014 dne 30. 9. 2014. U téže daně za zdaňovací období září 2014 zahájil správce daně daňovou kontrolu dne 18. 11. 2014. Lhůta pro stanovení daně tak marně uplynula dne 30. 9. 2017, resp. 18. 11. 2017, a to dle § 148 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „DŘ“). Správce daně sice v průběhu daňové kontroly i odvolacího řízení činil různé vyšetřovací úkony, ty však podle názoru žalobce na běh lhůty pro stanovení daně vliv neměly. Daňová kontrola je postup sestávající z jednotlivých úkonů, a pokud § 148 odst. 3 daňového řádu poskytuje správci daně tříletou lhůtu pro provedení daňové kontroly, jde o lhůtu takto dlouhou proto, aby správce daně mohl provést všechny nezbytné úkony. Bylo by popřením smyslu délky tříleté lhůty, pokud by další úkony prováděné uvnitř daňové kontroly měly na délku lhůty pro stanovení daně vliv. Tato úprava DŘ vychází z dřívějšího rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 4. 2005, č. j. 2 Afs 69/2004-52, dle něhož žádné úkony provedené správcem daně v průběhu daňové kontroly nemají vliv na prekluzivní lhůty.
4. Žalovaný dále pochybil, když žalobci neumožnil vyjádřit se k nově zjištěným důkazům, které si žalovaný opatřil v odvolacím řízení, a podstatně tak zasáhl do jeho práva garantovaného § 115 odst. 2 DŘ. Žalovaný doručil žalobci dne 22. 9. 2017 rozhodnutí ze dne 8. 9. 2017, ve kterém mu sdělil, že má nové důkazy, které ale žalobci nepředložil. Týmž rozhodnutím žalovaný stanovil patnáctidenní lhůtu pro vyjádření k novým důkazům s poučením, že pokud tato lhůta marně uplyne, nebude žalovaný k vyjádření žalobce přihlížet. Žalovaný zároveň stanovil, že jím poskytnutá lhůta je lhůtou, se kterou

Shodu s prvopisem potvrzuje:

zákon spojuje zánik práva žalobce na vyjádření a na návrh na doplnění dokazování, a nelze ji prodloužit.

5. Žalobce přesto dne 9. 10. 2017 podal žádost o prodloužení lhůty (když vyšel z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 3. 2017, č. j. 1 Afs 321/2016-31) a uvedl, že se nemůže vyjádřit k důkazům, které mu žalovaný nepředložil.
6. Žalovaný následně vydal dne 19. 10. 2017 rozhodnutí č. j. 45090/17/5300-21443-710979, kterým zastavil řízení o žádosti o prodloužení lhůty pro vyjádření se k novým důkazům. Zároveň však žalobci důkazy poskytl, a přitom protismyslně uvedl, že sice již uplynula 15 denní prekluzivní lhůta pro vyjádření se k novým důkazům a pro návrhy nových důkazů, leč žalobce prý může reagovat formou doplnění odvolání. Žalobce se proti tomuto rozhodnutí odvolal, čehož žalovaný nedbal a vydal napadené rozhodnutí.
7. Žalobci tedy prekluzivní lhůta k vyjádření se k novým důkazům počala dle žalovaného plynout dne 22. 9. 2017 a marně uplynula dne 9. 10. 2017, přitom důkazy byly žalobci doručeny až dne 2. 11. 2017. Žalobce nemohl ani doplnit odvolání, neb mu to žalovaný svými rozhodnutími zakázal. Tím došlo k porušení § 115 odst. 2 DŘ.
8. Žalovaný postavil odůvodnění napadeného rozhodnutí mj. na závěru, že žalobci nenáleží nárok na odpočet, protože byl účasten daňového podvodu, a proto mu byl odepřen nárok na odpočet daně. K tomu žalobce odkázal na rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 20. 12. 2017, č. j. 22 Af 33/2016-60 (pozn. soudu, zrušen rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 12. 2018, č. j. 7 Afs 8/2018-56), dle něhož má aplikace § 109 odst. 1 ZDPH, tj. ručení, přednost před obecným principem neuznání odpočtu DPH v případě účasti v podvodném řetězci. Žalobce podotkl, že jeho situace je srovnatelná se situací v citovaném rozsudku, pročez mu neměl být odepřen nárok na odpočet, nýbrž měly daňové orgány primárně užít § 109 odst. 1 ZDPH.
9. Dle žalobce si žalovaný v napadeném rozhodnutí neujasní, zda žalobci odpírá nárok na odpočet DPH pro vědomou či nevědomou účast na daňovém podvodu, v čemž spatřuje nepřezkoumatelnost. V bodě 82. žalovaný tvrdí, že „*obchodní transakce zúčastněných subjektů nevykazují znaky standardního obchodního vztahu, jehož cílem je dosažení zisku*“, což by svědčilo o vědomé účasti na daňovém podvodu, tj. že žalobce od počátku věděl, že páchá daňový podvod a vytvořil umělé obchody s fakticky existující komoditou. Žalobce ale palety skutečně nakoupil a prodal. Žalovaný tyto nestandardní znaky nepopsal a neučinil z nich relevantní závěry - netvrdil, že by uzavírané ceny byly něčím podezřelé, že by palety jejich koncoví odběratelé řádně nepoužili pro svou ekonomickou činnost, či že tytéž palety kolovaly v uzavřeném okruhu zapojených subjektů. Naopak myšlenku nestandardního obchodního vztahu posléze opouští a věnuje se již jen zanedbání opatření proti nevědomé účasti na daňovém podvodu.
10. Napadené rozhodnutí také neobjasňuje, zda vůbec došlo k porušení principu daňové neutrality/ztrátě daně. Žalobce zmínil rozsudky Soudního dvora Evropské Unie C-439/04 Axel Kittel proti Belgickému státu a C-440/04 Belgický stát proti Recolta Recycling SPRL, z nichž vyšel rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 12. 2016, č. j. 6 Afs 147/2016-28. Dle něj je v první řadě třeba identifikovat objektivní skutečnosti, ze kterých mimo jiné vyplývá jeden z nejdůležitějších znaků daňového podvodu, totiž porušení daňové neutrality. Nejvyšší správní soud pak uvedl, že „*nesouhlasí se stěžovatelem, že nekontaktnost dodavatelské společnosti žalobce ve spojení s neuhrazením příslušného DPH postačuje ke spolehlivému závěru o účasti žalobce na daňovém podvodu. Každé daňové*

Shodu s prvopisem potvrzuje:

relevantní plnění totiž musí být zohledněno samo o sobě a jednání žalobce tak nelze hodnotit pouze v kontextu jednání jejího dodavatele [...]“.

11. Žalovaný k daňové ztrátě uvedl, že „*nebyla odvedena daň na výstupu u prvního zjištěného tuzemského článku řetězce (EBRO pack) a i u druhého tuzemského článku (EBRO trade – přímý dodavatel odvolatele) řetězce*“. Ve spisu se ale nenacházejí žádné důkazy, ze kterých by vyplývalo, (i) jaká daňová povinnost EBRO trade s.r.o. či EBRO pack s.r.o. vznikla, (ii) že vznikla z dodávek žalobci a (iii) jaká konkrétní daňová povinnost nebyla uhrazena.
12. Dalším krokem, v němž žalovaný opět selhal, je posouzení, zda je daňová ztráta důsledkem podvodného jednání. Žalovaný podvodné jednání spatřuje v tom, že společnosti EBRO trade s.r.o. a EBRO pack s.r.o. neuhradily své daňové povinnosti. To ale není podvodné jednání, nýbrž běžná platební nekázeň, která měla vyústit v exekuci těchto subjektů. Správci daně muselo být hned po prvním neuhrazení daňové povinnosti jasné, že jiný obchodník si uplatňuje nárok na odpočet z částky, kterou tyto korporace měly odvést. Žalovaný nijak nevysvětluje, jak mohly být společnosti EBRO trade s.r.o. a EBRO pack s.r.o. dlouhou dobu spolehlivými plátcí, když podvodné jednání spatřuje v okolnosti lehce zjiitelné – v platební nekázni, o které byly daňové orgány informovány tím, že jsou jejich věřiteli. Daňové orgány spravující daně těchto korporací měly provést např. místní šetření, zjistit, jaká plnění uskutečňují a varovat žalobce, že jejich daňová povinnost není uhrazena.
13. Třetím krokem je zjištění, zda je identifikované podvodné jednání spojeno s transakcemi žalobce. K němu žalovaný mlčí, protože nebyl schopen popsat samotné podvodné jednání, a proto nemohl popsat ani jeho spojení s transakcemi žalobce.
14. K tomu žalobce podotkl, že je nezbytná aplikace vnitrostátního ZDPH, když právě stran podvodu spočívajícího v neuhrazení daně dodavatelem jsou klíčové podmínky podle § 109 odst. 1 písm. a) nebo b) ZDPH. Dle něj není nezaplacení daně dodavatelem bez dalšího důvodem pro vznik ručení. To nastává jen v případě, že jde o úmyslné nezaplacení daně, nebo když se dodavatel úmyslně dostane do postavení, kdy nemůže daň zaplatit a odběratel o tom vědět měl, či mohl. Vnitrostátní právní úprava tak omezuje tzv. nevědomou nedbalost, resp. její objektivní stránku, protože odběratel je povinen prověřovat jen indicie svědčící o úmyslném nezaplacení daně či úmyslné dluhové pozici svého dodavatele. Žalovaný přímou aplikací evropského práva obchází svou povinnost řídit se prioritně vnitrostátním právem, které klade v případě nezaplacení daně dodavatelem mnohem mírnější podmínky odpovědnosti odběratele.
15. Posledním krokem je ověření, zda žalobce věděl, či vědět měl a mohl, že jím realizované obchodní transakce byly s podvodným jednáním spojeny. Dle judikatury Nejvyššího správního soudu je pojem „věděl či vědět měl a mohl“ originálním pojmem evropského práva, leč je třeba vykládat jej v českých poměrech stejně jako nevědomou nedbalost (rozsudky ze dne 16. 12. 2015, č. j. 1 Afs 92/2015-35, a ze dne 27. 1. 2016, č. j. 4 Afs 233/2015-47). V souvislosti s tím žalobce odkázal na usnesení Nejvyššího soudu ze dne 23. 11. 2016, sp. zn. 4 Tdo 1401/2016, obsahující výklad pojmu nevědomá nedbalost.
16. Napadené rozhodnutí přitom k objektivní míře opatrnosti, tedy k opatřením, které mohl žalobce přijmout, mlčí. Zde žalobce odkázal na odborný článek vyčítající české daňové správy, že na rozdíl od britské daňové správy není schopna představit ucelený systém opatření, která musí plátcí daně přijmout, aby zabránili daňovým podvodům [ověřit totožnost osob jednajících za dodavatele, ověřit uložení listin (účetních závěrek) v obchodním rejstříku atd.]. Žalobce z toho dovodil, že mu nebyla ničím dána povinnost

Shodu s prvopisem potvrzuje:

předvídat porušení nebo ohrožení zájmu chráněného daňovým právem, a proto nemohl jednat zaviněně, v nevědomé nedbalosti.

17. Konečně jsou pochybné i okolnosti tzv. vědomostního testu, který žalovaný provedl v napadeném rozhodnutí. Žalovaný tvrdil, že „*přímý a jediný dodavatel odvolatele v předmětných obdobích – společnost EBRO trade byla nově vzniklou společností (vznik 21.10.2013) a vznikla tedy jen velmi krátce předtím, než došlo ke smluvnímu sjednání předmětných obchodů s odvolatelem (Kupní smlouva ze dne 15.01.2014).*“. Žalovaný však dle žalobce opomněl, že jednatel žalobce a jednatelka Ebro trade s.r.o. spolu obchodovali řadu let před tím a přenesli pouze dobrou obchodní spolupráci na nově vzniklé obchodní společnosti, přičemž tato skutečnost je žalovanému dobře známa z jeho rozhodovací činnosti (rozhodnutí ze dne 22. 9. 2016, č. j. 41672/16/5100-41458-711233).
18. Žalovaný též tvrdil, že „*přímý a jediný dodavatel odvolatele v předmětných obdobích – společnost EBRO trade měla tzv. „virtuální sídlo“ (viz bod [91]).*“. Virtuální sídlo však dle žalobce nebylo na překážku vzájemné spolupráci, měl jej žalobce i jeho dodavatel, jednající osoby se znaly již delší dobu, zárukou řádných dodávek palet tak byla předchozí obchodní spolupráce.
19. V těchto souvislostech neobstojí tvrzení žalovaného, že „*Absence kontroly obchodního partnera ze strany odvolatele - odvolatel si neověřil nebo ignoroval volně dostupné informace o svém obchodním partnerovi, (kdo je osoba oprávněná za tento subjekt jednat, že se jedná o novou společnost bez historie, že má virtuální sídlo), ačkoliv se jednalo o jeho jediného dodavatele, se kterým začal obchodovat rovnou ve velkých objemech (viz bod [92] a [93]).*“, poněvadž výše zmínění jednatele spolu obchodovali v řádech milionů Kč.
20. Pokud se žalovaný dovolával toho, že dodavatel dodavatele neměl po určitou dobu statutární orgán, žalobce namítl, že ukončením funkce jednatele nezanikají plné moci tímto jednatelem udělené. Zde zastoupení vykonával manžel jednatelky, který žalobce informoval, že zánik funkce jednatelky je dán jejím těhotenstvím a problém bude brzy napraven. Žalobce neměl důvod tomuto tvrzení nedůvěřovat.
21. Žalovaný také tvrdil, že žalobce neměl jako obezřetný obchodník sdělovat svému dodavateli informace o svém odběrateli. Žalobce k tomu opáčil, že nejde o opatření, které by bylo způsobilé zabránit zavlčení žalobce do možného daňového podvodu.
22. Žalobce dále namítl, že před dodáním zboží konečnému zákazníkovi prováděl kontrolu [REDAKCE], což bylo prokázáno jeho svědectvím i dodacími listy.
23. Žalobce poté shrnul, že uzavřel smlouvu na dodávku palet se společností EBRO trade s.r.o. řádně zastoupenou manželem jednatelky, což potvrzuje následující realizace dodávek ve velkých objemech.
24. Závěrem, pokud žalovaný spekuluje, že žalobce v daňovém řízení nepředložil jednotlivé objednávky, tak dle žalobce nejde o skutečnost, která by byla způsobilá zabránit jeho účasti na nepodloženém daňovém podvodu.

Vyjádření žalovaného

25. Žalovaný navrhl žalobu zamítnout, přičemž úvodem shrnul průběh správního řízení.
26. Co se týče námítky prekluze, žalovaný s ohledem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 11. 2017, č. j. 10 Afs 206/2017-39, nejprve akcentoval, že lhůty pro stanovení daně

Shodu s prvopisem potvrzuje:

za všechna zdaňovací období započaly běžet po 1. 1. 2014. Na běh a délku prekluzivní lhůty ve smyslu § 148 DŘ se proto použije znění DŘ účinné od 1. 1. 2014.

27. Před uplynutím lhůty pro stanovení daně došlo zahájením daňové kontroly dne 30. 9. 2014 (za období července a srpna 2014) a dne 18. 11. 2014 (za období září 2014) dle § 148 odst. 3 DŘ k novému zahájení běhu lhůty pro stanovení daně. Počátek a konec běhu lhůty stanovené podle let upravuje § 33 odst. 1 DŘ. Konec lhůty pro stanovení DPH za období července a srpna 2014 by připadl nově na den 2. 10. 2017 a konec lhůty pro stanovení DPH za období září 2014 by připadl nově na den 20. 11. 2017.
28. Avšak v případě žalobce došlo ke stavění lhůty pro stanovení daně v důsledku mezinárodní spolupráce podle § 148 odst. 4 písm. e) DŘ, ve znění účinném od 1. 1. 2014, dle něhož lhůta pro stanovení daně neběží po dobu ode dne odeslání žádosti o mezinárodní spolupráci při správě daní až do dne obdržení odpovědi na tuto žádost nebo do dne odeslání oznámení o ukončení mezinárodní spolupráce při správě daní v dané věci.
29. Dne 23. 3. 2017 byla v rámci mezinárodní výměny informací zaslána polské daňové správě žádost (č. j. O201700871) o provedení svědecké výpovědi žalobcem navrženého svědka [REDAKCE]. Tímto dnem tedy došlo ke stavění lhůty pro stanovení daně, a to až do dne 9. 6. 2017, kdy prvostupňový orgán obdržel odpověď. Lhůta pro stanovení daně neběžela po dobu 78 dnů a v důsledku toho se konec lhůty pro stanovení daně posunul na den 19. 12. 2017 (za období července a srpna 2014) a na den 6. 2. 2018 (za období září 2014). Napadené rozhodnutí bylo vydáno dne 27. 11. 2017 a bylo doručeno žalobci dne 7. 12. 2017. K prekluzi tudíž nedošlo, a to ani dle § 148 odst. 5 DŘ (10 letá objektivní lhůta).
30. Žalobcem odkazovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 4. 2005, č. j. 2 Afs 69/2004-52, žalovaný nepovažoval za přílehlavý, neboť se váže k již neúčinné právní úpravě. Žalovaný dodal, že z § 148 DŘ nelze dovodit nemožnost řetězení jednotlivých skutečností vedoucích k přerušení, prodloužení či stavění lhůty pro stanovení daně (rozsudky Krajského soudu v Brně ze dne 21. 12. 2015, č. j. 31 Af 1/2014-32, a ze dne 26. 10. 2017, č. j. 30 Af 85/2015-44).
31. Ohledně porušení práva žalobce vyplývajícího z § 115 odst. 2 DŘ žalovaný uvedl, že DŘ nestanoví způsob, jakým má správce daně seznámit daňový subjekt s novými skutečnostmi, zejm. ze zmíněného ustanovení neplyne povinnost nové důkazy daňovému subjektu fyzicky předložit. Žalovaný tak měl za to, že nepochybil, pokud k seznámení nepřiložil překlad a originál svědecké výpovědi [REDAKCE]. Žalovaný žalobce v seznámení srozumitelně a konkrétně informoval o nově provedeném důkazu, který byl proveden na žádost žalobce a žalobce se výsledku přímo zúčastnil. Ze seznámení je rovněž patrná hodnotící úvaha žalovaného ohledně tohoto nově provedeného důkazu a v jeho závěru žalovaný uvedl, že ani po doplnění odvolacího řízení nebyly zjištěny takové skutečnosti, které by vyvracely původní závěry prvostupňového orgánu, či podpořily tvrzení žalobce. Žalovaný tedy povinnost dle § 115 odst. 2 DŘ splnil, nadto byly požadované dokumenty žalobci doručeny dne 2. 11. 2017.
32. Žalovaný dále odkázal na napadené rozhodnutí, kde argumentuje tím, že žalobce žádal o prodloužení lhůty k vyjádření o 10 dnů ode dne doručení požadovaných dokladů, k čemuž došlo dne 2. 11. 2017. S ohledem na datum vydání napadeného rozhodnutí bylo tedy žalobci reálně umožněno se k nim vyjádřit po dobu dokonce delší než 10 dnů, čehož

Shodu s prvopisem potvrzuje:

žalobce nevyužil. Žalovaný dále odkázal na rozhodnutí Generálního finančního ředitelství, které potvrdilo postup žalovaného spočívající v neprodloužení lhůty.

33. Žalovaný dodal, že lhůtu dle § 115 odst. 2 DŘ nelze prodloužit dle § 36 odst. 5 DŘ, neboť je lhůtou, s jejímž uplynutím zákon spojuje zánik práva. Žalovaný tak nijak nepochybil, když řízení o žádosti žalobce o prodloužení této lhůty zastavil dle § 106 odst. 1 písm. b) DŘ. Žalobcovu právo na vyjádření se ke zjištěným skutečnostem nebylo zkráceno a žalobce se mylí, pokud se domnívá, že mu to žalovaný zakázal. Žalobce mohl dle § 111 odst. 2 DŘ své odvolání doplnit až do vydání napadeného rozhodnutí.
34. Stran žalobcem tvrzené přednosti aplikace § 109 ZDPH před odepřením nároku na odpočet daně, kdy žalobce odkázal na rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 20. 12. 2017, č. j. 22 Af 33/2016-60, žalovaný podotkl, že dotčený rozsudek napadl kasační stížností – s ohledem na to, že byl dotčený rozsudek zrušen, soud pro stručnost vypustil argumentaci žalovaného k § 109 ZDPH. Ostatně žalobce se ve své žalobě omezil pouze na odkaz na tento již zrušený rozsudek Krajského soudu v Ostravě.
35. Pokud jde o otázku vědomé, či nevědomé účasti na daňovém podvodu, žalovaný předně odmítl odkaz na trestněprávní praxi a doktrínu k nevědomé nedbalosti, neboť jak uvedl Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 28. 7. 2011, č. j. 8 Afs 4/2011-71, „[p]ředmětem daňového řízení je nikoli zjišťování, zdali konkrétní osoba spáchala trestný čin či zda byl trestný čin vůbec spáchán, ale činnost směřující ke správnému a úplnému zjištění, stanovení a splnění daňových povinností, zejména právo vyhledávat daňové subjekty, daně vyměřit, vybrat, vyúčtovat, vymáhat nebo kontrolovat podle tohoto zákona jejich splnění ve stanovené výši a době (§ 1 odst. 2, § 2 odst. 1 d. r.).“. Ani pokud orgány činné v trestním řízení neshledají důvody pro podezření z trestného činu zkrácení daně a věc odloží, nebrání to tomu, aby daňové orgány učinily závěr, že daňový subjekt jednal podvodně, jelikož „výsledky trestního řízení nelze bez dalšího přebírat do daňového řízení“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 12. 2015, č. j. 1 Afs 92/2015-35). Na podporu své argumentace k výkladu pojmu „věděl či vědět mohl“ žalovaný rovněž odkázal na rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 12. 2015, č. j. 1 Afs 92/2015-35, a ze dne 27. 1. 2016, č. j. 4 Afs 233/2015-47.
36. Žalovaný byl tudíž přesvědčen, že v nyní posuzované věci disponoval žalobce dostatečným množstvím indicií, které nasvědčovaly jeho zapojení do podvodného jednání, a současně nepřijal dostatečná opatření, která po něm mohou být rozumně vyžadována k ověření, zda plnění, která provádí, jej nepovedou k účasti na daňovém podvodu. Napadeným rozhodnutím bylo žalobci kladeno k tíži, že o podvodu vědět mohl a měl, nikoliv, že o podvodu věděl, či vědět musel, což je patrné jak z dílčích úvah, tak i ze závěru uvedeného v bodě [107].
37. V bodech [83] až [98] napadeného rozhodnutí přitom žalovaný detailně popsal na sebe navazující sled objektivních skutečností, které tvoří ucelený obraz o daňovém podvodu, specifikoval tedy dostatečně, v jakých skutkových okolnostech měl podvod spočívat. K aplikaci a vyhodnocení vědomostního testu se žalovaný podrobně vyjádřil v bodech [99] až [107] napadeného rozhodnutí. Objektívni okolnosti svědčící o tom, že žalobce o podvodu na DPH vědět mohl a měl, vymezil žalovaný v bodech [99] až [101] napadeného rozhodnutí, přičemž spočívají buď přímo v jednání samotného žalobce, nebo představují nestandardní průběh jeho obchodních transakcí, který by v obezřetném daňovém subjektu vzbudil podezření o serióznosti jeho obchodního partnera a potažmo pochybnosti o tom, zda se nezapojí do podvodu na DPH. Žalovaný setrval na svém závěru, že žalobce nepřijal

žádná způsobila opatření, aby své účasti na daňovém podvodu předešel (body [102] až [107] napadeného rozhodnutí). Není pravdivé ani tvrzení žalobce, že k opatřením, které mohl žalobce přijmout, napadené rozhodnutí mlčí, k čemuž žalovaný poukázal zejm. na body [104] a [105] napadeného rozhodnutí.

38. Žalobce dle mínění žalovaného ve své žalobě vytrhává z kontextu některé z objektivních okolností svědčících o tom, že žalobce o podvodu na DPH vědět mohl a měl a namítá, že okolnosti tzv. vědomostního testu jsou pochybné. Žalovaný k tomu poznamenal, že zmíněné indicie, byť každá sama o sobě nejsou nutně nezákonné, ve svém souhrnu tvoří logický, ničím nenarušený soubor vzájemně se doplňujících nepřímých důkazů. Žalovaný konkrétně dodal, že nebylo prokázáno, že by [REDACTED] zboží kontroloval v České republice, jak namítl žalobce.
39. Co se týče porušení daňové neutrality, to je dle žalovaného zcela zřejmé z bodů [83] až [86] napadeného rozhodnutí. Zboží bylo dodáno v řetězci, přičemž žalobce je článkem v řetězci, který nárokuje odpočet DPH a požaduje jeho vyplacení. Dále je konstatováno, že společnosti EBRO trade s.r.o. a EBRO pack s.r.o. jsou společnostmi neodvádějícími daň na výstupu z titulu uskutečnění dodání a žalobce je plátcem, který uplatňuje odpočet z přijatého zdanitelného plnění nákupem od plátce typu „missing trader“.
40. Ani Soudní dvůr Evropské Unie v žádném ze svých rozsudků ve vztahu k podvodnému jednání na DPH nekonstatoval, že správce daně musí být schopen přesně identifikovat, který subjekt v řetězci neodvedl jakou částku DPH. Prokázání existence chybějící daně po správci daně nelze požadovat rovněž z logiky věci – pokud by tomu tak bylo, pak by postačovalo, aby do řetězce byla zařazena korporace, která bude pro správce daně nedohledatelná a ten tak nikdy nebude mít možnost ověřit si, zda z plnění, z nichž je uplatňován nárok na odpočet daně, byla DPH odvedena.
41. I samotná nemožnost ověřit správnost v případě podaného přiznání k DPH je judikaturou Soudního dvora Evropské Unie považována za ohrožení systému fungování společného systému DPH a tyto okolnosti mohou být považovány za součást daňového úniku a následného odmítnutí nároku na odpočet daně (rozsudky C-332/15 Astone a C-159/17 Intreprenderea Individuala Dobre M. Marius, usnesení C-159/14 „Koela-N“). Tento závěr lze dovodit taktéž z judikatury Nejvyššího správního soudu, který konstatoval, že povinností daňových orgánů není prokázat, jakým způsobem a konkrétně kterým z dodavatelů v řetězci byl spáchán podvod, ale v daňovém řízení musí být postaveno najisto, v jakých skutkových okolnostech daňový podvod spočíval (rozsudky ze dne 21. 4. 2010, č. j. 9 Afs 111/2009-274, a ze dne 10. 10. 2012, č. j. 1 Afs 37/2012-50).
42. O podvod na DPH se tak jedná v situaci, pokud jeden z účastníků neodvede vybranou daň a další si ji odečte. Nejvyšší správní soud ve svých rozsudcích vychází z předpokladu, že si články řetězce uplatní nárok na odpočet daně a jedna nebo více společností neplní své povinnosti, příp. jsou nekontaktní. Konkrétně k podvodu dochází za situace, kdy jeden nebo více článků neodvede daň (srov. např. rozsudky ze dne 8. 2. 2018, č. j. 1 Afs 317/2017-38, bod 36; ze dne 7. 7. 2017, č. j. 3 Afs 161/2016-51; ze dne 8. 11. 2017, č. j. 4 Afs 130/2017-42; ze dne 6. 12. 2017, č. j. 4 Afs 208/2017-30; a ze dne 24. 8. 2017, č. j. 1 Afs 16/2017-43, body 42 a 43).
43. O chybějící daň jde i v případě, kdy daňový subjekt daň přiznal, avšak stal se nekontaktním bez možnosti ověření správnosti výše přiznané daně či dokonce daň přiznal a uhradil, ale správnou výši této uhrazené daně nelze z důvodu nekontaktnosti daňového

Shodu s prvopisem potvrzuje:

subjektu ověřit. Chybějící daň tak není konkrétní vyčíslenou částkou. To, že nebyla odvedena, je možno dovozovat z okolností případu.

44. V souvislosti s výše uvedeným žalovaný poukázal na body [90] a [91] napadeného rozhodnutí, kde je podrobně rozvedeno, že společnosti EBRO trade s.r.o. a EBRO pack s.r.o. nehradily své daňové povinnosti, sídlily na virtuálních adresách a vykazovaly známky majetkového a personálního propojení. Žalovaný rovněž odkázal na spisový materiál, ze kterého je zřejmé, že společnosti EBRO trade s.r.o. a EBRO pack s.r.o. si své daňové povinnosti neplní (viz přílohy úředního záznamu ze dne 13. 11. 2017, č. j. 49035/17/5300-21443-710979).
45. Z napadeného rozhodnutí je přitom zřejmé, že žalovaný nepostavil své závěry o účasti žalobce na daňovém podvodu toliko na nekontaktnosti dodavatelské společnosti, nýbrž důkladně zohlednil okolnosti, z nichž lze usuzovat na účast žalobce v daňovém podvodu. Napadené rozhodnutí proto není v rozporu s rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 12. 2016, č. j. 6 Afs 147/2016-28, ani s rozsudky Soudního dvora Evropské Unie C-439/04 a C-440/04.
46. Závěrem žalovaný podotkl, že s ohledem na výše uvedené nepokládá napadené rozhodnutí za nepřezkoumatelné, jak sugeroval žalobce.
47. V doplnění vyjádření žalovaný předestřel další argumenty proti upřednostnění ručení dle § 109 ZDPH před odepřením nároku na odpočet DPH z důvodu účasti daňového subjektu na podvodu.

Jednání před soudem

48. Při jednání dne 31. 5. 2021 žalobce setrval na podané žalobě a odkázal na ni. Pokud jde o neprodloužení lhůty dle § 115 odst. 2 DŘ, žalobce upozornil na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 7. 2020, č. j. 3 Afs 80/2019-126, jenž přisvědčuje názoru žalobce.
49. Ke vztahu odepření nároku na odpočet a ručení za nedoplatek na dani jiného daňového subjektu žalobce podotkl, že si je vědom zrušení jím odkazovaného rozsudku Krajského soudu v Ostravě, měl však za to, že jeho názor podporuje stanovisko generální advokátky ve věci vedené u Soudního dvora Evropské Unie pod sp. zn. C-4/2020, dle něhož by ručení mělo mít přednost.
50. Ohledně tzv. Axel Kittel testu odkázal na rozsudek Soudního dvora Evropské Unie C-574/2015, dle něhož nezaplacená daň nikdy nebude ztracenou daní (totéž uvádí i posledně zmíněné stanovisko generální advokátky). Zopakoval, že v nezaplacení daně nelze samo o sobě spatřovat podvodné jednání, ale jen platební neschopnost, a poukázal na institut nespolehlivého plátce daně (v rozhodné době pak dodavatel žalobce takto označen nebyl). Dále, dle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 8. 2020, č. j. 6 Afs 83/2020-32, musí být jednoznačně patrná vazba ke zdanitelnému plnění, z něhož si žalobce uplatňuje nárok na odpočet.
51. Žalovaný setrval na svém vyjádření a odkázal na něj. Stran neprodloužení lhůty dle § 115 odst. 2 DŘ žalovaný podotkl, že nikoli každé procesní pochybení musí mít za následek nezákonnost rozhodnutí, přičemž fakticky lhůtu k vyjádření poskytl. Dodal, že ztracená daň není kladena k tíži žalobce, je však nutné ji konstatovat, aby bylo možné uvažovat o možném daňovém podvodu a možné povědomosti žalobce o něm.

Shodu s prvopisem potvrzuje:

Posouzení žaloby soudem

52. Soud přezkoumal napadené rozhodnutí, včetně řízení, jež jeho vydání předcházelo, v mezích žalobních bodů, jimiž je vázán, vycházejíc přitom ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodnutí správního orgánu [§ 75 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“)]. Po posouzení věci dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.
53. Podle § 148 odst. 4 písm. e) DŘ, ve znění do 31. 12. 2014, *lhůta pro stanovení daně neběží po dobu ode dne odeslání žádosti o mezinárodní spolupráci při správě daní až do dne obdržení odpovědi na tuto žádost nebo do dne odeslání oznámení o ukončení mezinárodní spolupráce při správě daní v dané věci.*
54. Soud se nejprve zabýval otázkou možné prekluze, přičemž se plně ztotožňuje s náhledem žalovaného, že k prekluzi nedošlo. Dikce § 148 odst. 4 písm. e) DŘ, ve znění do 31. 12. 2014, zakotvuje přerušení běhu lhůty pro stanovení daně po dobu úkonů mezinárodní spolupráce, protože je lichá teze žalobce, že žádné vyšetřovací úkony nemohou mít na tuto lhůtu vliv. Odkaz na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 4. 2005, č. j. 2 Afs 69/2004-52, soud ve shodě s žalovaným nepovažuje za přílehlavý, neboť se váže k již neúčinné právní úpravě a vůle zákonodárce je v citovaném ustanovení projevena jednoznačně. Soud nemůže nic vytknout ani žalovaným uvedenému výpočtu konce lhůty pro stanovení daně při zohlednění přerušení běhu lhůty (viz bod 29 odůvodnění rozsudku).
55. Podle § 115 odst. 2 DŘ *provádí-li odvolací orgán v rámci odvolacího řízení dokazování, seznámí před vydáním rozhodnutí o odvolání odvolatele se zjištěnými skutečnostmi a důkazy, které je prokazují, a umožní mu, aby se k nim ve stanovené lhůtě vyjádřil, popřípadě navrhl provedení dalších důkazních prostředků. Obdobně postupuje odvolací orgán i v případě, kdy dospěje k odlišnému právnímu názoru, než správce daně prvního stupně, a tato změna by ovlivnila rozhodnutí v neprospěch odvolatele.*
56. Pokud jde o neprodloužení lhůty dle § 115 odst. 2 DŘ, podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 7. 2020, č. j. 3 Afs 80/2019-126, žádost daňového subjektu dle § 36 odst. 1 DŘ o prodloužení lhůty dle § 115 odst. 2 téhož zákona, tj. lhůty pro vyjádření ke zjištěným skutečnostem a důkazům, které je prokazují, a pro případné navržení dalších důkazních prostředků, není podáním zjevně právně nepřipustným ve smyslu § 106 odst. 1 písm. b) DŘ. Takové žádosti lze vyhovět za podmínek § 36 DŘ, neboť nejde o lhůtu, se kterou zákon spojuje zánik práva ve smyslu § 36 odst. 5 DŘ. Soud dodává, že úprava § 115 odst. 3 DŘ v účinném znění již výslovně uvádí, že lhůtu lze prodloužit.
57. Žalovaný a Generální finanční ředitelství tedy dle soudu postupovali chybně, pokud zastavili žádost žalobce o prodloužení lhůty dle § 115 odst. 2 DŘ pro zjevnou právní nepřipustnost.
58. Tato vada řízení však neměla reálný negativní dopad na práva žalobce, protože není na místě na jejím základě zrušit napadené rozhodnutí. Nutno předně zdůraznit, že žalovaný neměl povinnost žalobci důkazy posílat, jak se mylně domnívá žalobce. Taková povinnost z § 115 odst. 2 DŘ explicitně nevyplývá a např. již zmíněný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 7. 2020, č. j. 3 Afs 80/2019-126, ji nedovodil (body [42] až [46]), když namísto fyzického zasílání důkazů klade důraz na to, aby byl účastník řízení seznámen (míněno v textu přípisu) nejen s výčtem a obsahem provedených důkazů, ale i se závěry, které z nich pro zjištěný skutkový stav správce daně dovozuje, resp. s úvahami, jimiž se při hodnocení důkazů řídil. Této své povinnosti žalovaný v přípisu ze dne

Shodu s prvopisem potvrzuje:

8. 9. 2017, č. j. 39318/17/5300-21443-710979, dostál, obsah důkazu je detailně popsán, je patrná hodnotící úvaha žalovaného a je zde jasně uvedeno, že ani po doplnění dokazování nebyly vyvráceny původní závěry prvostupňového orgánu. Koneckonců žalobce ani nezpochybňuje „kvalitu“ seznámení, neb brojil jen proti nezaslání důkazů (překlad a originál svědecké výpovědi [REDACTED]).

59. Nelze odhlédnout ani od toho, že se nejednalo o překvapivý a rozsáhlý důkaz z iniciativy žalovaného. Výslech [REDACTED] požadoval žalobce a byl mu přítomen, *de facto* s ním tedy byl seznámen přímo při jeho vzniku.
60. Žádal-li přitom žalobce o prodloužení lhůty o 10 dnů od doručení požadovaných důkazů, což se stalo dne 2. 11. 2017 (v čemž lze spatřovat vstřícný postup žalovaného, který k tomu nebyl povinen), přičemž napadené rozhodnutí bylo vydáno dne 24. 11. 2017, bylo žalobci umožněno se k novým důkazům vyjádřit po dobu překračující jeho požadavek. Soud odmítá tvrzení žalobce, že mu žalovaný zakázal se k důkazům vyjádřit – žalovaný toliko poukázal na skutečnost, že žalobce má právo doplnit své odvolání, což lze využít v situaci, kdy nebyla prodloužena lhůta dle § 115 odst. 2 DŘ.
61. Jak již soud uvedl výše, rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 20. 12. 2017, č. j. 22 Af 33/2016-60, byl zrušen rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 12. 2018, č. j. 7 Afs 8/2018-56, na nějž soud pro stručnost plně odkazuje a který jednoznačně uzavřel, že právní úprava ručení příjemce zdanitelného plnění obsažená v § 109 odst. 1 ZDPH není speciální právní úpravou vůči odepření nároku na odpočet daně z důvodu zapojení do podvodného řetězce na DPH. Soud tudíž nemůže přisvědčit žalobcovu názoru, že daňové orgány měly primárně užít § 109 odst. 1 ZDPH a neměl mu být odepřen nárok na odpočet. Žalobcova další argumentace k § 109 odst. 1 ZDPH (viz bod 11 odůvodnění), kdy měla být dle žalobce přednostně aplikována tato vnitrostátní úprava, je proto irelevantní.
62. Pokud jde o řízení u Soudního dvora Evropské Unie pod sp. zn. C-4/2020, stanovisko generální advokátky primárně řeší, zda úroky z prodlení, které osoba povinná odvést daň dluží z důvodu opožděného odvodu DPH, mohou být zahrnuty do ručení třetí osoby za dluh, na což odpovídá záporně. Navazující rozsudek se však s tímto stanoviskem neztotožnil a judikoval, že za určitých okolností mohou být úroky z prodlení zahrnuty do ručení třetí osoby. To, že by ručení mělo mít přednost před odepřením nároku na odpočet, není ve stanovisku hlavní řešenou otázkou a ani se nejedná o závěr kategorický (hovoří se zde o vhodnosti s přihlédnutím k tomu, že je to řešení mírnější). Rozsudek se pak této otázce nevěnuje. Soud proto nemá důvod odchytil se od rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 12. 2018, č. j. 7 Afs 8/2018-56.
63. Soud nesouhlasí s nazíráním žalobce, že si žalovaný v napadeném rozhodnutí nejasnil, zda žalobci odpírá nárok na odpočet DPH pro vědomou či nevědomou účast na daňovém podvodu. Tuto údajnou nejasněnost přitom žalobce dovodil z jedné, z kontextu vytržené věty, kterou ani izolovaně nelze vyložit jako zřetelné konstatování vědomé účasti na daňovém podvodu. Zejména z bodu [107] napadeného rozhodnutí pak bezpochyby vyplývá, že žalovaný klade žalobci k tíži to, že o podvodu vědět mohl a měl, tj. že šlo o nevědomou účast na daňovém podvodu. Totéž plyne i z předchozích úvah žalovaného, tedy z vědomostního testu obsaženého v bodech [99] až [107] napadeného rozhodnutí.
64. V souvislosti s tím se soud přiklání k náhledu pojmu „věděl či vědět mohl“, jak jej prezentuje žalovaný (viz bod 35 odůvodnění), tedy že se nejedná o trestněprávní nevědomou nedbalost, neboť daňové řízení je odlišné od řízení trestněprávního (či správně-

Shodu s prvopisem potvrzuje:

sankčního) Tato dvě řízení na sobě nejsou závislá ani co se týče závěru jednoho řízení pro druhé. Trestněprávní doktrína přitom může vyžadovat kvalitativně vyšší úroveň prokázání toho, že je někdo zodpovědný za své protiprávní jednání, o němž věděl, či vědět mohl, zatímco v projednávané věci je postačující, pokud žalobce nepřijal dostatečná opatření k zabránění možné účasti na daňovém podvodu.

65. Pokud jde o splnění tzv. testu Axel Kittel, k porušení principu daňové neutrality soud shodně s žalovaným odkazuje na body [83] až [86] napadeného rozhodnutí, v nichž je popsán řetězec společností, do něhož byl žalobce zapojen, a dále na body [90] a [91] napadeného rozhodnutí, v nichž je popsáno, že společnosti EBRO trade s.r.o. a EBRO pack s.r.o. nehradily své daňové povinnosti a že společnost EBRO pack s.r.o. podala za zdaňovací období měsíce července až listopadu roku 2014 přiznání k DPH vadným způsobem a na výzvy správce daně nereagovala. Neplnění daňových povinností těchto společností je podloženo přílohami úředního záznamu ze dne 13. 11. 2017, č. j. 49035/17/5300-21443-710979.
66. Dále soud přitakává argumentaci žalovaného (viz body 40 až 43 odůvodnění a tam citovaná judikatura), že k podvodu dochází za situace, kdy jeden nebo více článků řetězce neplní své povinnosti, příp. jsou nekontaktní, a neodvedou daň. Soud naopak nemá za přílehlavý žalobcem zmíněný rozsudek Soudního dvora Evropské Unie C-574/2015, který se dominantně věnuje jiné otázce – poměrování podmínek trestnosti u dvou daňových trestných činů, kdy byl stanoven odlišný práh trestní odpovědnosti (dle výše neodvedené daně). Zde je nutné opět zdůraznit, že žalobci není kladeno k tíži, že on sám spáchal daňový podvod tím, že neodvedl daň, a ani tato otázka ve vztahu k němu není nikterak hodnocena. Naopak bylo posuzováno, zda přijal vhodná opatření, aby zabránil své účasti v řetězci, kde byl jinými subjekty podvod spáchán. Přesné prokázání, jakým způsobem a konkrétně kterým z dodavatelů v řetězci byl spáchán podvod, není ze strany daňových orgánů zapotřebí. Najisto musí být postaveno výlučně to, v jakých skutkových okolnostech daňový podvod spočíval.
67. Samotné neodvedení daně jinými články řetězce přitom skutečně nemusí být daňovým podvodem a může se jednat o pouhou platební neschopnost, leč skutkové okolnosti svědčící o inkriminovaném daňovém podvodu jsou dostatečně popsány v napadeném rozhodnutí, a to v bodech [83] až [98]. Žalobce tuto argumentaci žádnými konkrétními námitkami v žalobě nevyvrací, toliko bez dalších podrobností tvrdí, že se jednalo o platební neschopnost. Žalobci lze přisvědčit v jeho tvrzení, že v rozhodné době ještě nebyly společnosti EBRO trade s.r.o. a EBRO pack s.r.o. označeny za nespolehlivé plátce, na druhou stranu kontrola, zda je obchodní partner nespolehlivým plátcem, je jen jedním z opatření, které je nutné přijmout k zabránění účasti na daňovém podvodu. Neuvedení daňového subjektu jakožto nespolehlivého plátce tedy nezbavuje ostatní s ním obchodující subjekty povinnosti přijmout další opatření.
68. Návazně na to soud nemůže vejít na tezi žalobce, že daňové orgány vycházely při závěru o podvodném jednání jen z nekontaktnosti společností EBRO trade s.r.o. a EBRO pack s.r.o., což jednoznačně vyvrací obsah bodů [83] až [98] napadeného rozhodnutí a dále také vědomostní test žalobce v bodech [99] až [101] napadeného rozhodnutí.
69. Spojení identifikovaného podvodného jednání s transakcemi žalobce v napadeném rozhodnutí neabsentuje, neboť je integrální součástí popisu podvodného jednání, tj. v bodech [81] až [98], kde jsou transakce – obchod s paletami, popisovány. Žalobce

Shodu s prvopisem potvrzuje:

nepopíral, že palety od společnosti EBRO trade s.r.o. nakupoval, ani nevyvracel žalovaným předestřený obchodní řetězec přeprave palet: společnost CMC (Polsko) → EBRO pack s.r.o. → EBRO trade s.r.o. → žalobce → odběratelé žalobce, v němž žalovaný shledal podvodné jednání. Spojitost transakcí žalobce s identifikovaným podvodným jednáním je zjevná.

70. V napadeném rozhodnutí nechybí ani demonstrativní výčet opatření, které žalobce mohl a měl přijmout, aby předešel zapojení do podvodného řetězce, viz bod [104]. Soud dodává, že výčet možných opatření nemůže být nikdy úplný a individualizovaný, neboť konkrétní podezřelé okolnosti se mohou u každého podvodného jednání lišit. Soud nepochybně, že daňové orgány (a veřejné orgány) mají informovat veřejnost o zákonných povinnostech a o tom, jakým způsobem mají být plněny. Karuselové podvody ovšem nejsou výjimečnou kuriozitou, či novým jevem, ale jsou probírány v médiích (srov. bod [87] napadeného rozhodnutí, odkazující na medializované karuselové podvody v letech 2007 až 2009) a po žalobci, jakožto podnikateli, lze důvodně požadovat vyšší míru opatrnosti a také náležité zajištění si relevantních informací k podnikatelské činnosti a problematice daní.
71. Závěrem, co se týče vědomostního testu, žalovaný v bodech [99] až [101] napadeného rozhodnutí uvádí celou řadu okolností: novost společností; exkluzivitu jejich obchodů; virtuální sídla; personální a majetkovou propojenost společností; problémy statutárních orgánů společností a řádnost jejich zastupování (a prokazování zástupčího oprávnění); povědomí o tom, že všechny články řetězce znaly ostatní články řetězce; způsob a objem objednávek; nedoložení objednávek; založení nové právnické osoby žalobce, ač její jednatel již s paletami dlouhodobě obchodoval jako fyzická osoba.
72. Žalobce na to reaguje zpochybňováním některých z těchto objektivních okolností. Soud však přisvědčuje názoru žalovaného, že podstatný je celkový obraz tvořený těmito jednotlivými indiciemi. Například to, že společnosti mají virtuální sídla, jistě samo o sobě neznámá, že se dopouštějí daňových podvodů. Stejně tak to ale neznámá, že lze tento fakt pominout, nebo že je nepřipustné jím argumentovat.
73. Za nejzávažnější objektivní okolnost považuje soud právě samotnou existenci zřetězení – přepravování. V bodě [100] napadeného rozhodnutí žalovaný poukázal na to, že žalobce mohl obchodovat přímo s polskou společností CMC, když zde nebyla ani jazyková bariéra, poněvadž žalobce měl polsky hovořícího zástupce. Předtím v bodě [94] napadeného rozhodnutí žalovaný poukázal na to, že v tržním prostředí existuje nepřímá úměra mezi počtem subjektů v řetězci a ekonomickou efektivitou takového řetězce, s čímž soud souhlasí. Uvážíme-li dále, že společnosti EBRO pack s.r.o. a EBRO trade s.r.o. byly personálně a majetkově propojeny, což je snadno zjistitelné z veřejně přístupného obchodního rejstříku, pak lze v přepravování zboží mezi těmito dvěma společnostmi stěží shledat běžné podnikatelské chování mající racionální hospodářský důvod. Tato skutečnost se jeví krajně podezřelou, v zásadě jde o jakési virtuální a neopodstatněné převody majetku mezi sice odlišnými osobami, které však zjevně sledují totožné cíle. Žalobce věděl o všech článcích řetězce, tedy i o přepravování zboží mezi nimi. Nadto odebíral zboží exkluzivně od dodavatele zapojeného do tohoto řetězce, což jen zesiluje odůvodněnost požadavku na náležité prověření dodavatele.
74. Tyto objektivní okolnosti a možnost je znát žalobce nepochybně. Veškeré další, žalobcem napadané okolnosti soud považuje za podpůrné indicie, k čemuž je nutné dodat, že jich je značný počet. S ohledem na to, že soud k tomuto žalobnímu bodu podal

Shodu s prvopisem potvrzuje:

ucelenou argumentaci, považuje za nadbytečné vyjadřovat se k dílčím námitkám žalobce, jelikož ani kdyby případně přisvědčil všem jednotlivým námitkám, nemůže to změnit správný závěr žalovaného, že žalobce minimálně vědět mohl a měl o svém zapojení do podvodu na DPH. Lze dodat, že žalobce ani nevyvrací samotnou existenci těchto okolností, např. připouští, že společnosti měly virtuální sídla, pouze má za to, že nebyly podezřelé.

Závěr

75. Soud tedy neshledal žalobu důvodnou, a proto ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
76. Protože žalobce nebyl ve sporu úspěšný a žalovanému žádné účelně vynaložené náklady v řízení nevznikly, soud ve druhém výroku rozsudku v souladu s § 60 odst. 1 s. ř. s. rozhodl, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Poučení:

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

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

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

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

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

Praha 31. května 2021

Mgr. Milan Tauber, v.r.
předseda senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje: